



AKTUELLES STEUERRECHT 2026

Mit Dipl.-Fw. Friedbert Lang | Steuerberater

TEIL I

Aus dem Inhalt

- Nießbrauch: Es kehrt keine Ruhe ein!
- Die Fristen bei der Erbschaftsteuer: Nicht vernachlässigen!
- Kaufpreisaufteilung und verkürzte Nutzungsdauer bei Immobilien weiterhin im Fokus
- Bewirtungskosten: Die Finanzverwaltung nimmt neu Stellung

Seminar

AKTUELLES STEUERRECHT 2026

TEIL I

Verfasser:

Dipl.-Fw. Friedbert Lang

Dipl.-Fw. Markus Brucker

Alle Rechte vorbehalten. Alle Angaben ohne Gewähr.

Diese Unterlagen einschließlich aller Teile sind urheberrechtlich geschützt.

Alle Fotos in diesem Manuskript stammen – soweit nicht anders gekennzeichnet – aus der Datenbank www.pexels.com,

bei der wir uns ganz herzlich bedanken.

Die Weitergabe an Dritte sowie die Vervielfältigung, Übersetzung und elektronische Verarbeitung – gleich welcher Art – sind nicht gestattet.

© 2026 AWS oHG, Dipl.-Fw. Lang und Dipl.-Fw. Brucker



AWS

Arbeitskreis für Wirtschafts- und Steuerrecht oHG

Lindenstraße 18 | 61440 Oberursel

Telefon: 06171-69960

post@aws-online.de | www.aws-online.de

A.	Vorwort	1
B.	Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen	5
1.	Nießbrauch: Es kehrt keine Ruhe ein	6
1.1	Grundlagen und bisherige Rechtslage zur Ablösung eines Nießbrauchs	9
1.2	Die BFH-Entscheidung: Steuerpflichtig!	12
1.3	Praxisfolgen aus der geänderten Rechtsprechung	15
1.4	Mandatsbezogener Beratungshinweis	21
1.5	Neuigkeiten zum Nießbrauch im betrieblichen Bereich	22
1.6	Zusammenfassung	30
2.	Immer wieder Neues zur Arbeitnehmerbesteuerung	32
2.1	Grundsätze zu den Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung	34
2.2	Entscheidung des BFH: Stellplatzkosten sind keine Unterkunftskosten!	37
2.3	Firmenwagen: Der geldwerte Vorteil ist nicht um Stellplatzkosten zu mindern	39
2.4	Drittaufwand – auch bei der doppelten Haushaltsführung und in Ehegatten- sachverhalten ein Problem!	42
2.5	Steuerbefreiung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten (§ 3 Nr. 46 und 50 EStG)	45
2.6	Zusammenfassung	49
3.	Erbschaftsteuer: Manchmal ist das Leben einfach ungerecht	50
3.1	Die Verjährungsregelungen bei der Erbschaftsteuer	53
3.2	Entscheidung des BFH: Noch keine Verjährung!	54
3.3	Erkenntnisse für die Praxis aus dieser Entscheidung	55
3.4	Und noch'n (Fristen-)Gedicht ... (diesmal aus der Reihe „Schläfriges Finanzamt“)	57
3.5	Einlage eines Familienheims in eine Ehegatten-GbR	62
3.6	Zusammenfassung	65
C.	Aktuelles auf einen Blick	67
4.	Abfindung einer Pensionszusage: Kehrt beim BFH endlich Vernunft ein?	68
5.	Veräußerungskosten bei § 17 EStG: Die Abgrenzung bleibt diffizil!	71
6.	Verlustabzug nach § 8c KStG: Der BFH widerspricht der Verwaltungslinie	76
7.	(Nicht-)Zufluss von Darlehenszinsen bei GmbH-Gesellschaftern: Der BFH eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten	78
8.	Gewinnhinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG: Ein Buch mit sieben Siegeln	81

9.	Kaufpreisaufteilung bei einem Denkmal	85
10.	Weitere Lockerungen zur Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG	89
11.	Befreiung von der Grunderwerbsteuer zur Teilung des Nachlasses: Aufpassen ist angesagt!	92
12.	Manche Ostereier sind ein bisschen größer als andere	95
D.	Entwicklung der Gesetzgebung	97
13.	Die im Jahr 2025 vollzogenen Steueränderungen – Übersichten und Anmerkungen	98
14.	Änderung des Steuerberatungsgesetzes: Auch das Steuerrecht bleibt nicht verschont	110
15.	Ein erster Blick auf die geplante Reform zur Förderung der privaten Altersvorsorge	117
E.	Verwaltungsecke	121
16.	Verkürzte Nutzungsdauer: Endlich Aufhebung des Nichtanwendungserlasses	122
17.	Bewertungskosten: Ergänzende Hinweise der Finanzverwaltung	129
18.	Das erweiterte Freitextfeld in den Voranmeldungen und Steuererklärungen	136
19.	Die neue Vorabpauschale für 2026: Es wird teurer!	139
20.	Steuersatzsenkung in der Gastronomie	139
21.	Weitere Verwaltungsregelungen im Kurzüberblick	142
F.	Praxishinweise	143
22.	Anwendungsfragen zur Neufassung des § 8 EStDV (eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile)	144
23.	Der Weg in die GmbH: Alles hängt mit allem zusammen!	151
24.	Grundsteuererlass: Antragsfrist noch bis 31. März 2026!	160
G.	Rechtsbehelfshinweise	163
25.	Liste der Vorläufigkeiten	164
26.	Rechtsbehelfsliste	168
26.1	Erledigte Hinweise	168
26.2	Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen	169
26.3	Neue Hinweise	172

H.	Rückblick	177
27.	Erweiterte Grundstückskürzung: Die Reihe neuer BFH-Entscheidungen reißt nicht ab!	178
28.	Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungen	180

AWS oHG

AWS oHG

A. Vorwort



AWS oHG

Sehr geehrte Seminarteilnehmerinnen, sehr geehrte Seminarteilnehmer,

sehr herzlich begrüße ich Sie zu den ersten Veranstaltungen unserer Seminarreihe zum aktuellen Steuerrecht im Jahr 2026! Auch dieses Manuskript hält wieder einen bunten Reigen steuerlicher Rechtsänderungen aus allen Steuerarten bereit.

Jahrzehntelang schienen die steuerlichen Folgen eines Nießbrauchs weitgehend auf sicherem Boden zu stehen; in der Rechtsprechung dazu ging es eher beschaulich zu. Schon seit einigen Monaten ist dies aber anders geworden; ein Nackenschlag aus München folgt dem nächsten. Zum Nießbrauch im betrieblichen Bereich haben wir uns bereits in den letzten Quartalen mit der verschärfenden Rechtsprechung des BFH und den sich daraus ergebenden Praxisfolgen beschäftigt. In der Textziffer 1 des heutigen Skripts muss ich Ihnen eine neue missliche Entscheidung des BFH zur Nießbrauchsthematik erläutern: Die entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchs an einer Vermietungsimmobilie ist nicht mehr ertragsteuerneutral möglich! Zu hoffen bleibt zumindest, dass die Finanzverwaltung dazu eine Übergangsregelung erlassen wird. In der Textziffer 2 geht es um die Arbeitnehmer und dabei vor allem um Stellplatzkosten in mehreren Facetten, nämlich einerseits im Kontext mit der doppelten Haushaltsführung und andererseits mit überlassenen Firmenwagen. Dass die Finanzverwaltung Hals über Kopf die sog. Ladepauschalen für Elektro- und Hybridfahrzeuge abgeschafft hat, ist äußerst bedauerlich und wird zur Verkomplizierung der Lohnabrechnungen beitragen. Beim Stichwort „Steuervereinfachung“ scheint sich aber immer mehr das Motto durchzusetzen: „Immer davon reden, aber genau das Gegenteil tun“. Unerfreulich für den Kläger war auch eine Entscheidung des BFH zu einer verfahrensrechtlichen Frage bei der Erbschaftsteuer. Am Ende musste dieser mehr versteuern, als er erhalten hat ... Mehr dazu in der Textziffer 3!

Innerhalb der Rubrik „Aktuelles auf einen Blick“ betrachten wir in kürzerer Form zunächst mehrere aktuelle Entwicklungen für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter: In der Textziffer 4 blicken wir auf ein positives Urteil des BFH zur Abfindung einer Pensionszusage, während es – mit weniger schönem Ergebnis – in der Textziffer 5 um die Beratungskosten bei einer Anteilsveräußerung im Sinne von § 17 EStG geht. Die Textziffern 6 und 7 behandeln aktuelle BFH-Entscheidungen zum Verlustabzugsverbot des § 8c KStG und zum einkommensteuerlichen Zufluss von Darlehenszinsen – beide Entscheidungen sind für die Klägerseite gut ausgegangen. Eine der komplexesten Vorschriften des Einkommensteuerrechts ist § 15a EStG, was einmal mehr auch bei der Analyse einer neuen BFH-Entscheidung in der Textziffer 8 deutlich wird. Die Kaufpreisaufteilung nach einem Immobilienerwerb in der Textziffer 9 und unzutreffende Steuerausweise im Sinne von § 14c UStG in der Textziffer 10 sind ebenfalls Dauerbrenner der Besteuerungspraxis. Und Ostern steht natürlich auch bald vor der Tür; die Größe der Ostergeschenke wird deshalb Thema in der Textziffer 12 sein.

Die Steueränderungen der letzten Monate waren etwas unübersichtlich. Deshalb habe ich Ihnen in der Textziffer 13 im Bereich „Gesetzgebung“ tabellarisch erst einmal alles zusammengestellt, was sich wo und ab wann in welchem Gesetz geändert hat. Dazu gehören auch einige ergänzende Anmerkungen zu der bereits im letzten Skript besprochenen neuen Steuerfreiheit der sog. Aktivrente. Noch laufende Gesetzgebungsverfahren sind in den Textziffern 14 und 15 dargestellt. Dabei geht es unter anderem um berufsrechtliche Änderungen im Steuerberatungsgesetz, aber auch um einen ersten Blick auf die geplante Reform zur Förderung der privaten Altersvorsorge. Von der Riester-Rente können und dürfen wir uns dann bald verabschieden – der Abschiedsschmerz dürfte sich in Grenzen halten!

In der Verwaltungsecke steht unter Textziffer 16 wieder einmal der Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer nach einem Immobilienerwerb auf dem Programm. Nachdem eine Verordnungsinitiative dazu gescheitert ist und die Finanzverwaltung ihren bisherigen Nichtanwendungserlass aufgehoben hat, müssen wir gemeinsam überlegen, wie in der Praxis zu verfahren ist. Zu den Bewirtungskosten hat die Finanzverwaltung gerade ihr BMF-Schreiben aktualisiert; die Änderungen der Neufassung sind – ergänzt um Praxishinweise – in der Textziffer 17 dargestellt. Die Finanzverwaltung hat auch ihre sog. Freitextfelder um eine „Vorsortierung“ ergänzt; den praktischen Umgang damit habe ich Ihnen in der Textziffer 18 erläutert. Und einmal mehr steht in der Textziffer 20 die Steuersatzsenkung in der Gastronomie auf dem Programm.

Die Praxishinweise widmen sich in der Textziffer 22 zunächst den Folgen aus der ab 2026 zu beachtenden Neufassung des § 8 EStDV, bei dem es um eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile geht. Anschließend kommt in der Textziffer 23 das Zusammenspiel von Zivilrecht, Buchwertvoraussetzungen und Grunderwerbsteuerbegünstigung nach § 6a GrEStG beim Weg in die GmbH zur Sprache.

Die Rechtsbehelfshinweise sind heute in der Textziffer 26 dargestellt. Wieder einmal geht es dort unter anderem um aktuelle Entwicklungen zur Grundsteuer. Jedenfalls der BFH sieht das Bundesmodell als verfassungsgemäß an; der Streit geht aber beim Bundesverfassungsgericht in die nächste Runde.

In der letzten Rubrik „Rückblick“ betrachten wir Ergänzungen zu Themen, die wir bereits besprochen haben. Heute sind dazu in der Textziffer 27 Neuigkeiten zum Stichwort „Erweiterte Grundstückskürzung“ und in der Textziffer 28 zu Mitarbeiterbeteiligungen erläutert.

Abschließend hoffe ich, dass diese Arbeitsunterlage und das zugehörige Seminar eine wertvolle Unterstützung für Ihre tägliche Arbeit darstellen und Ihnen helfen, Ihre Mandanten kompetent und umfassend zu beraten. Für Fragen und Anregungen stehe ich jederzeit gerne zur Verfügung.

Für heute mit den besten Wünschen für ein angenehmes Frühjahr,

Friedbert Lang
Steuerberater

B. Aktuelle Rechtsprechung / Ausführliche Kommentierungen



1. Nießbrauch: Es kehrt keine Ruhe ein

Gesetzliche Normen:	§ 21, § 24 EStG; § 1030 BGB
Zugrundliegender Streitfall:	Streitig war, ob eine Entschädigungszahlung zur Ablösung eines Nießbrauchsrechts an einem Vermietungsobjekt der Einkommensteuer unterliegt.
Entscheidung des Gerichts:	Nach Auffassung des BFH ist die Entschädigungszahlung als steuerpflichtige Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln. Er hat damit seine langjährige gegenteilige Rechtsprechung geändert.
Bemerkungen:	Die Finanzverwaltung wird im Hinblick auf die bisher gegenteilige Verwaltungslinie und BFH-Rechtsprechung eine Übergangsregelung erlassen müssen. Bewegung gibt es parallel auch beim Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil. Dabei wird eine (sog. doppelte) Mitunternehmerstellung sowohl des Nießbrauchers als auch des Eigentümers des Personengesellschaftsanteils künftig nicht mehr darstellbar sein.
Fundstelle:	DStR 2025 S. 2831

Leitsätze:

1. Das **Entgelt für den Verzicht auf einen Nießbrauch** an einem **im Privatvermögen** gehaltenen Grundstück ist eine **steuerbare Entschädigung** gemäß § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG, wenn der **Nießbraucher** aus dem Grundstück zum Zeitpunkt des Verzichts **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** erzielt.
2. Der Tatbestand des **§ 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG setzt nicht voraus**, dass der Steuerpflichtige bei Abschluss der entsprechenden Vereinbarung unter **rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck** stand (entgegen BFH-Urteil X R 161/88 vom 24.10.1990, BStBl II 1991 S. 337)¹.

Sachverhalt:

Im Jahr **2008** erhielt Frau A im Wege eines Vermächtnisses nach ihrem verstorbenen Ehemann M den Nießbrauch an einem Grundstück in E-Stadt, das zunächst an einen fremden Dritten vermietet war. Eigentümerin des Grundstücks war eine Erbengemeinschaft, der die Kinder der A und des verstorbenen M angehörten.

¹ BFH-Urteil IX R 4/24 vom 10.10.2025, DStR 2025 S. 2831, veröffentlicht am 04.12.2025

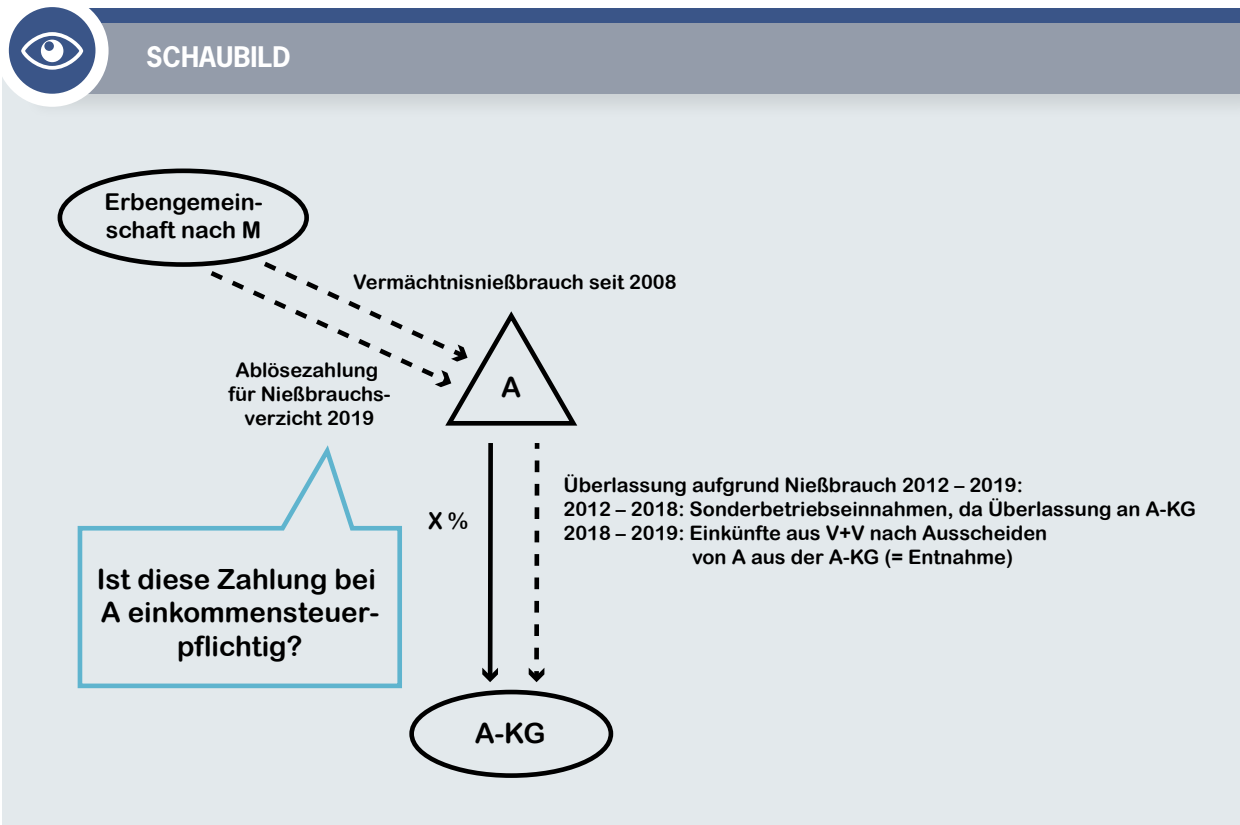
Ab **2012** überließ A das Grundstück an die A-GmbH & Co. KG (nachfolgend: A-KG), an der sie selbst als Gesellschafterin beteiligt war. Das Nießbrauchsrecht war damit – unstreitig – zum steuerlichen Sonderbetriebsvermögen der A geworden (Einlage mit dem Wert von 0 €); die Mieteinnahmen führten zu Sonderbetriebseinnahmen. Im Jahr **2018** schied A aus der Gesellschafterstellung bei der A-KG aus. Sie überführte das Nießbrauchsrecht in ihr steuerliches **Privatvermögen** (in Übereinstimmung mit dem Finanzamt zum Wert von 0 €) und erfasste die Mieteinnahmen im Anschluss als Einkünfte nach § 21 EStG.

Ein Jahr später, nämlich im Jahr **2019**, verzichtete A im Hinblick auf eine Veräußerung des Grundstücks „E-Stadt“ durch die Erbengemeinschaft gegen eine hohe Entschädigungszahlung auf ihr Nießbrauchsrecht (die Höhe des Betrags ist aus dem Urteilssachverhalt nicht ersichtlich; der Wert des Nießbrauchs wird aber jedenfalls als im Millionenbereich liegend genannt).

Das Finanzamt wollte diese Entschädigungszahlung besteuern; die **Entnahme** des Nießbrauchsrechts aus dem Sonderbetriebsvermögen im Jahr 2018 sei nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG wie eine **Anschaffung** zu behandeln. Die **Entschädigungszahlung** sei in der Folge als **entgeltlicher Verzicht innerhalb** der – aufgrund der Nutzung als Einkunftsquelle gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG verlängerten – **zehnjährigen Veräußerungsfrist** zu beurteilen und **deshalb** läge ein **privates Veräußerungsgeschäft** vor.

Übersicht zum zeitlichen **Ablauf der Geschehnisse**:

Zeit	Sachverhaltsentwicklung	Ertragsteuerliche Folgen
2008	Tod des Ehemannes der A; Erben werden die Kinder, aber Vermächtnisnießbrauch an A hinsichtlich des Geschäftsgrundstücks in E-Stadt; Vermietung des Grundstücks durch die Nießbraucherin A an fremde Dritte	A erzielt im Anschluss als Vermächtnisnießbraucherin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
2012	Vermietung des Grundstücks an die A-KG, an der A als Mitunternehmerin beteiligt ist	Der Nießbrauch wird Sonderbetriebsvermögen der A; die Miete führt zu Sonderbetriebseinnahmen aus der A-KG
2018	Ausscheiden der A aus der A-KG, aber Weitervermietung des Grundstücks an die A-KG	Das Nießbrauchsrecht wird entnommen und A erzielt im Anschluss wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
2019	A verzichtet auf ihren Nießbrauch gegen Entgelt, weil das Grundstück in E-Stadt veräußert wird	Ist die Entschädigung für den Verzicht auf den Nießbrauch einkommensteuerpflichtig?



Das Finanzgericht Münster gab in der Erstinstanz der Klägerin A recht; es läge kein privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Der entgeltliche Nießbrauchsverzicht sei nämlich keine Veräußerung eines Wirtschaftsguts, sondern lediglich ein veräußerungsähnlicher Vorgang, der aber nicht unter § 23 EStG falle².

- 1.1 Grundlage und bisherige Rechtslage zur Ablösung eines Nießbrauchs
- 1.2 Die BFH-Entscheidung: Steuerpflichtig!
- 1.3 Praxisfolgen aus der geänderten Rechtsprechung
- 1.4 Neuigkeiten zum Nießbrauch im betrieblichen Bereich
- 1.5 Zusammenfassung

² Urteil des FG Münster 6 K 2489/22 E vom 12.12.2023, EFG 2024 S. 392

Lösung

1.1 Grundlagen und bisherige Rechtslage zur Ablösung eines Nießbrauchs

1.1.1 Was ist ein Nießbrauch?

Ein Nießbrauch ist ein **dingliches Recht**, das einer Person (dem Nießbraucher) erlaubt, eine fremde Sache (oft eine Immobilie, aber auch Betriebe, Anteile an Kapital- und Personengesellschaften, bewegliche Sachen und Rechte) umfassend zu nutzen und daraus **Nutzen zu ziehen, ohne Eigentümer zu sein**, sie also z.B. selbst zu bewohnen, zu vermieten oder andere Erträge damit zu erzielen.

Die **Eintragung** des Nießbrauchs **im Grundbuch** (dort konkret in Abteilung II) schützt den Nießbraucher und erlischt meist mit dessen Tod, wodurch er **unvererblich** ist. Ein Nießbrauch ist eine **beliebte Form der vorweggenommenen Erbfolge**, um einerseits Vermögen bereits auf die nächste Generation zu übertragen, andererseits aber die Erträge aus dem Vermögen weiterhin zu beziehen (insbesondere zur Altersversorgung).

Die **zivilrechtlichen Grundlagen** des Nießbrauchs sind in §§ 1030 ff. BGB geregelt.

§

GESETZESTEXT

§ 1030 BGB Gesetzlicher Inhalt des Nießbrauchs an Sachen

- (1) Eine Sache kann in der Weise belastet werden, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Nießbrauch).
- (2) Der Nießbrauch kann durch den Ausschluss einzelner Nutzungen beschränkt werden.

Vom Nießbrauch zu unterscheiden ist ein **dingliches Wohnrecht**. Dieses ist in **§ 1093 BGB** geregelt (dort als „Wohnungsrecht“ bezeichnet) und berechtigt den Inhaber – anders als ein Nießbrauch – lediglich zur **persönlichen Eigennutzung** (also insbesondere für die eigengenutzte Wohnung des Wohnrechtsberechtigten und seiner Familie z.B. auch in einem übertragenen Mehrfamilienhaus). Auch kann ein Wohnrecht – wie der Name schon vermuten lässt und in Abweichung zum Nießbrauch – ausschließlich an Grundbesitz bestellt werden.

1.1.2 Die Formen des Nießbrauchs

Nach der Art der Entstehung und dem Umfang des Nutzungsrechts werden die folgenden Formen eines Nießbrauchs unterschieden:

Vorbehaltsnießbrauch	Bei dieser Form des Nießbrauchs wird das Vermögen vom bisherigen Eigentümer übertragen, der sich dabei aber das Nutzungsrecht vorbehält. Die Vermögenssubstanz geht über (häufig auf die Kinder), die Erträge bleiben aber beim bisherigen Eigentümer. In der Praxis ist dies der klassische Nießbrauchsfall vor allem bei der Übertragung von Immobilienvermögen in vorweggenommener Erbfolge. Eher selten anzutreffen – aber auch nicht ausgeschlossen – ist ein Vorbehaltsnießbrauch bei der entgeltlichen Veräußerung einer Immobilie.
Zuwendungsnießbrauch	Dabei wird das Vermögen nicht übertragen; es verbleibt also beim bisherigen Eigentümer. Lediglich das Nutzungsrecht wird einem Dritten eingeräumt. Dies kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen; ein entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch ist dabei auch unter fremden Dritten denkbar.
Vermächtnisnießbrauch	Ein Vermächtnisnießbrauch ist ein Unterfall des Zuwendungsnießbrauchs. Er wird in Erbfällen über eine letztwillige Verfügung (Testament oder Erbvertrag) eingeräumt, indem der Erblasser den oder die Erben verpflichtet, einem Dritten (Vermächtnisnehmer) ein lebenslanges Nießbrauchsrecht an einem Nachlassgegenstand, meist einer Immobilie, einzuräumen. Der Begünstigte darf die Immobilie nutzen oder Mieteinnahmen erzielen, während der Erbe Eigentümer wird.
Sicherungsnießbrauch	Ein solcher Nießbrauch wird – wie der Name schon sagt – lediglich zu Sicherungszwecken eingeräumt. Er liegt vor, wenn die Vereinbarung des dinglichen Nutzungsrechts lediglich dazu bestimmt ist, die dem Berechtigten versprochenen Leistungen dinglich abzusichern, ohne dass der Berechtigte selbst auf Art und Umfang Einfluss nehmen kann³.
Bruchteilsnießbrauch	Ein Bruchteilsnießbrauch beschränkt sich auf einen bestimmten (ideellen) Miteigentumsanteil. Es ist z.B. denkbar, dass ein Miteigentümer einer Immobilie für seinen Miteigentumsanteil einem Kind einen Nießbrauch einräumt (und ein anderer Miteigentümer das nicht macht). Das Kind ist dann Bruchteilsnießbraucher an dem Miteigentumsanteil. Dies kann sowohl im Wege einer Vorbehalts-, eines Zuwendungs- oder eines Vermächtnisnießbrauchs erfolgen.

3 Rz. 9 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, BStBl I 2013 S. 1184 (= sog. Nießbrauch-Erlass)

→ Quotennießbrauch	Ein Quotennießbrauch räumt das Recht auf einen anteiligen Bruchteil des gesamten Ertrags am ungeteilten Eigentum ein (z.B. auf $\frac{1}{4}$ der Mieteinnahmen einer Immobilie). Dabei wird also die gesamte Sache belastet (häufig aus Alleineigentum), aber nur anteilig.
---------------------------	--

**HINWEISE**

- Die Unterscheidung der dargestellten Formen ist nicht zuletzt auch **steuerlich** von erheblicher Bedeutung, da ein **Vorbehaltsnießbraucher** trotz der Wegübertragung des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums weiterhin die **AfA** steuermindernd geltend machen kann. Dies ist bei **Zuwendungs- oder Vermächtnisnießbrauchern** nicht der Fall, weil diese die früheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht getragen haben.
- Entgegen einer in Steuerberaterkreisen immer noch weit verbreiteten Meinung führt ein Nießbrauch in aller Regel **nicht zu wirtschaftlichem Eigentum** des Nießbrauchers!

Die genannten Nutzungsrechte können auch **rein schuldrechtlich ausgestaltet** sein und sind dann nicht im Grundbuch eingetragen. Man spricht dann von einem **obligatorischen Nutzungsrecht**.

1.1.3 Die bisherige Lage zur Ablösung eines Nießbrauchs

1.1.3.1 BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung: Nicht steuerbar!

Bisher war die steuerliche Behandlung der entgeltlichen Ablösung von Nießbrauchsrechten im Privatvermögen – sowohl von Seiten der Finanzverwaltung als auch von Seiten der Rechtsprechung – von einer für die Nießbraucher wie auch für die Eigentümer **großzügigen Sichtweise** geprägt. An mehreren Stellen legt nämlich der sog. **Nießbrauch-Erlass** dar, dass es sich bei der Ablösung eines Nießbrauchs gegen Einmalzahlung um eine **nicht steuerbare Vermögensumschichtung** handelt⁴.

Diese Verwaltungslinie stützte sich maßgeblich auf **Rechtsprechung des X. BFH-Senats** aus den 1990er Jahren des letzten Jahrhunderts⁵. Dabei ging der BFH davon aus, dass ein solches Entgelt für die Aufgabe eines Wirtschaftsguts (hier: Nießbrauchsrecht) gezahlt werde und auch nicht als Ersatz für entgehende Einnahmen im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchstabe a EStG anzusehen sei.

Bisher herrschte also traute Einigkeit zwischen BFH und Finanzverwaltung: Keine Steuerpflicht der Ablösezahlungen!

Die Entscheidung der Vorinstanz zum hier erörterten Sachverhalt lag voll auf dieser Linie⁶.

⁴ Rz. 58, 60, 64 und 65 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, BStBl I 2013 S. 1184

⁵ BFH-Urteile X R 140/88 vom 09.08.1990, BStBl II 1990 S. 1026 und BFH-Urteil X R 34/89 vom 25.11.1992, BStBl II 1996 S. 663

⁶ Urteil des FG Münster 6 K 2489/22 E vom 12.12.2023, EFG 2024 S. 392; vgl. dazu auch Tz. 1.3.5 in AktStR I/2025

1.1.3.2 Die BFH-Entscheidung zur Nießbrauchablösung bei einem GmbH-Anteil

Im letzten Jahr habe ich umfassend eine BFH-Entscheidung erörtert, bei dem es um die **entgeltliche Ablösung eines (Vorbehalts-)Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil** ging. Der BFH hat dabei ebenfalls eine Steuerbarkeit bei der Nießbraucherin verneint⁷. In diesem Urteilsfall hatte die **Mutter M** eine sehr wertvolle GmbH-Beteiligung schenkweise unter Vorbehaltsnießbrauch auf ihren **Sohn S** übertragen. Einige Jahre später wollte S die Beteiligung für 2.400.000 € verkaufen. Dazu verzichtete M auf ihren Nießbrauch, verlangte von ihrem Sohn dafür aber eine Ablösezahlung von 2.000.000 €. Diese Zahlung hat der BFH nicht als steuerpflichtig angesehen (weder nach § 17 EStG noch nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG)⁸.



HINWEISE

- Die **damalige Begründung** des BFH ließ allerdings bereits aufhorchen: Er hat sich nämlich umfassend mit der Regelung des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG befasst, deren Tatbestand aber (nur) aufgrund der abweichenden Zurechnungsregelung der Dividenden nach § 20 Abs. 5 EStG (Zurechnung beim wirtschaftlichen Eigentümer) verneint.
- Ein wesentlicher Unterschied zu Nießbrauchablösungen im V+V-Bereich ist bei den GmbH-Anteilen i.S. von § 17 EStG, dass deren **Wertsteigerungen** eigentlich generell der **Einkommensteuerpflicht** unterliegen. Es ist deshalb damit zu rechnen, dass der **Gesetzgeber** diese **Besteuerungslücke**, die sich durch die genannte BFH-Rechtsprechung auftut, noch im Jahr 2026 schließen wird. Bei der gesetzgeberischen Umsetzung muss allerdings auch die nachfolgend erläuterte geänderte BFH-Rechtsprechung einbezogen werden.

1.2 Die BFH-Entscheidung: Steuerpflichtig!

1.2.2 Keine Aussage zu § 23 EStG

Entgegen der Linie des vorinstanzlichen Finanzgerichts Münster kommt es nach Auffassung des BFH nicht darauf an, ob die Ablösung als privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen ist oder nicht. Nach **§ 23 Abs. 2 EStG** ist dieser Tatbestand nämlich **nachrangig** zu den Einkünften nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG.

Er hat deshalb nicht dazu Stellung genommen, ob er die Ausführungen des Finanzgerichts für zutreffend hält, wonach die Ablösung eines Nießbrauchsrechts ein veräußerungsähnlicher Vorgang sei, der nicht von § 23 EStG erfasst werde.



HINWEIS

Unabhängig davon dürfte die Linie des Finanzgerichts „Kein Vorgang i.S. des § 23 EStG“ **zutreffend** sein. Bei dem Verzicht auf das Nießbrauchsrecht wird dieses nämlich nicht auf einen Dritten übertragen, sondern löst sich auf. Darin kann m.E. keine Veräußerung gesehen werden.

⁷ BFH-Urteil IX R 5/24 vom 20.09.2024, DStR 2024 S. 2682

⁸ ausführlich dazu Tz. 1 in AktStR I/2025

1.2.2 Aber: Als Entschädigung steuerpflichtig!

Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehören zu den Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 EStG auch Entschädigungen, die für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind.

Diesen Tatbestand sieht der IX. Senat – in Abweichung zur o.g. gegenteiligen Rechtsprechung des X. Senats aus den 90er Jahren – als erfüllt an.

Zunächst stellt der BFH klar, dass die Vorschrift des **§ 24 EStG** keine die Einkünfte erweiternde, sondern lediglich eine die Reichweite der einzelnen Einkunftsarten **klarstellende Bedeutung** habe. Damit die Entschädigungen den steuerbaren Einkünften zugeordnet werden können, bedürfe es zunächst einer **kausalen Verknüpfung** zwischen der **Entschädigung** und den **entgehenden oder entgangenen Einnahmen (1. Schritt)**. Darauf aufbauend setzten nachträgliche Einkünfte in diesem Sinne auch voraus, dass dem Steuerpflichtigen die **Einkünfte**, für die die Entschädigung gewährt werde, **steuerlich auch zuzurechnen** seien (**2. Schritt**).

Und dann kommt die Wendung des BFH: Er zieht den Sachverhalt weg von der bisher hochgehaltenen Substanzebene hin zur Ertragsebene!

Maßgeblich sei dafür eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise des Nießbrauchsrechts**, dessen gesetzlicher Inhalt nach § 1030 Abs. 1 BGB die **Ziehung von Nutzungen** ist. Wenn ein Nießbraucher sein Recht zur Vermietung nutzt, ist die **für den Verzicht erhaltene Gegenleistung** nach der neuen Sichtweise des BFH das **wirtschaftliche Surrogat für** die künftig **entgehenden Mieteinnahmen**.

Die erforderliche **Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** zur Nießbraucherin hat der BFH im zweiten Schritt bejaht. Dies begründete er damit, dass die Nießbraucherin im Vertrag über die Aufhebung bzw. Ablösung des Nießbrauchs auch als Vermieterin erwähnt worden sei und die Vorinstanz zudem auch bindend festgestellt habe, dass die **Nießbraucherin** somit **Trägerin von Rechten und Pflichten aus dem Mietvertrag** gewesen sei.

1.2.3 Keine Drucksituation mehr erforderlich

Nach der bisherigen Rechtsprechung erforderte das Vorliegen einer Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG einen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck. Daran hält der BFH nun nicht mehr fest; somit konnte auch offen bleiben, ob A auf ihr Nießbrauchsrecht **freiwillig verzichtet** hat⁹.

Auch bezüglich der **Freiwilligkeit des Verzichts** argumentierte der BFH streng am Wortlaut der Vorschrift, der **kein ungeschriebenes Merkmal einer Drucksituation** vorsieht. Zudem gebieten weder der Normzweck noch systematische Erwägungen die Erforderlichkeit einer Druck- oder Zwangssituation, zumal die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Ersatzleistung sowohl in einer Druck- oder Zwangssituation als auch im Fall der Freiwilligkeit erhöht werde.

⁹ Rz. 30 ff. des BFH-Urteils IX R 4/24 vom 10.10.2025, DStR 2025 S. 2831

Der **III., IV. und X. Senat** des BFH haben dieser Rechtsprechungsänderung **zugestimmt**; auch sie halten an ihrer früheren gegenteiligen Rechtsprechung nicht mehr fest¹⁰.



HINWEIS

Diese **neue Sichtweise** hat auch Auswirkungen über entgeltliche Abfindungen von Nießbrauchsrechten hinaus. Sie gilt nämlich bisher auch für Abfindungen aus Anlass der **Beendigung von Arbeitsverhältnissen**, also für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Allerdings waren die Hürden an das Vorliegen einer Drucksituation in diesen Fällen schon bisher recht niedrig; auch eine freiwillig vereinbarte Abfindung unterfiel nämlich regelmäßig der Steuerbarkeit¹¹.

1.2.4 Kein Widerspruch zur BFH-Entscheidung zum Nießbrauch am GmbH-Anteil

Auf den ersten Blick steht die neue BFH-Entscheidung im **Widerspruch** zu dem im letzten Jahr erörterten Urteil zur **Ablösung eines Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil**. Auf den zweiten Blick ist dies allerdings anders; der Unterschied ist nämlich in der für Dividendenerträge geltenden Sonderregelung des § 20 Abs. 5 EStG begründet:

	Ablösung eines Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil	Ablösung eines Nießbrauchs an einer Immobilie
Zurechnung der laufenden Einkünfte?	Zum wirtschaftlichen Eigentümer (§ 20 Abs. 5 EStG); kein Sonderrecht für Nießbrauchsfälle („Einkünfte erzielt der Anteilseigner“)	Demjenigen, der nach außen als Vermieter auftritt und damit Träger von Rechten und Pflichten aus dem Mietvertrag ist
Wirtschaftliches Eigentum für die Zurechnung der laufenden Einkünfte erforderlich?	Ja	Nein (Einkünfte aus V+V kann man deshalb z.B. auch aus Weiter- und Untervermietungen erzielen)
Derzeitige Folgen für die entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchsrechts?	Nicht steuerbar, da keine steuerlich zuzurechnenden Einkünfte entgehen ¹²	Steuerpflichtig
Entscheidend ist somit die Verknüpfung der Entschädigung mit der steuerlichen Zuordnung der zuvor erzielten Einkünfte!		

Also: Sofern dem Nießbraucher im Zeitpunkt der Ablösung die aus der Einkunftsquelle resultierenden Erträge steuerlich zuzurechnen sind, tritt die Entschädigung an die Stelle der entgehenden Einnahmen und führt – konsequent – zu einer steuerbaren Entschädigung innerhalb der jeweiligen Einkunftsart.

10 Rz. 38 des BFH-Urteils IX R 4/24 vom 10.10.2025, DStR 2025 S. 2831

11 vgl. die Urteilsanmerkung von Trossen, DStR 2025 S. 2835

12 mit einer Gesetzesänderung dürfte hier aber zeitnah zu rechnen sein

1.3 Praxisfolgen aus der geänderten Rechtsprechung

1.3.1 Eindeutige Folgerungen aus dem Urteil

1.3.1.1 Klar ist, dass Ablösezahlungen für den Nießbrauch an einem vermieteten Immobilienobjekt **nicht mehr ohne die Entstehung von Steuerlasten gestaltet** werden können. Es muss künftig abgewogen werden, ob dieser Nachteil in Kauf genommen werden soll und ob es Gestaltungsalternativen gibt¹³.

Dies gilt unabhängig davon, dass man die vom BFH vollzogene Wende seiner Rechtsprechung durchaus **kritisch betrachten** kann. Die frühere Überlegung, dass sich der Nießbrauchsverzicht vollständig auf der nicht steuerbaren Vermögensebene abspielt, war steuersystematisch nämlich ebenfalls nicht von der Hand zu weisen. Dies zeigt die nachfolgende Vergleichsbetrachtung.

VERGLEICHENDES BEISPIEL

VARIANTE 1 (Vollverkauf)

X veräußert ein Mehrfamilienhaus zum fremdüblichen Preis (= Marktwert) von 2.000.000 € nach einer Haltedauer von 20 Jahren mit einem Gewinn von 800.000 €.

VARIANTE 2 (Verkauf mit Nießbrauch)

Y veräußert ein identisches Mehrfamilienhaus unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs. Er erhält dafür – ebenfalls marktüblich – 1.200.000 €.

Einige Zeit nach der Veräußerung verzichtet Y entgeltlich auf sein Nießbrauchsrecht und erhält dafür 800.000 €.

LÖSUNG

Der erzielte Veräußerungsgewinn ist nicht steuerpflichtig, da die 10-Jahres-Grenze des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG überschritten ist; er wurde auf der **nicht steuerbaren Vermögensebene** erzielt.

Dies gilt unabhängig davon, dass sich der **Kaufpreis**, den der Erwerber zu zahlen bereit ist, natürlich auch und vor allem **an den zukünftig erzielbaren Vermietungserträgen ausrichtet**. Auch X verzichtet auf diese Einnahmen. Zumindest ein Teil des Veräußerungspreises entschädigt ihn dafür.

Nach bisheriger BFH-Rechtsprechung war – wie die Veräußerung selbst – auch die Ablösung des Nießbrauchsrechts nicht steuerpflichtig.

Man hat also bisher dasselbe steuerliche Ergebnis erzielt; der vereinnahmte Gesamtbetrag von 2.000.000 € war nicht steuerpflichtig.

Dies ist nun nach der **Rechtsprechungsänderung** anders: Die **Ablösezahlung** von 800.000 € wird **steuerpflichtig**, obwohl das wirtschaftliche Ergebnis in beiden Varianten identisch ist.

¹³ dazu unten Tz. 1.3.4 in diesem Manuskript

Natürlich war die **bisherige Rechtslage** dann **angreifbar und** aus Sicht der Finanzverwaltung **auch gestaltungsanfällig**, wenn die Veräußerung innerhalb von zehn Jahren nach der früheren Anschaffung erfolgt ist. In der Variante 1 war die in der Zwischenzeit eingetretene Wertsteigerung nämlich steuerpflichtig, während in der Variante 2 im Veräußerungszeitpunkt entweder kein oder ein wesentlich niedrigerer Veräußerungsgewinn entstanden ist und die spätere Ablösezahlung für das Nießbrauchsrecht nicht steuerbar war. In der Literatur wurde deshalb die **Gestaltung** angeregt, Veräußerungen innerhalb der 10-Jahres-Frist zunächst gegen Nießbrauchsvorbehalt vorzunehmen (Folge: kein oder zumindest niedrigerer steuerpflichtiger Gewinn) und das Nießbrauchsrecht dann nach Ablauf der Frist entgeltlich abzulösen¹⁴. Dem konnte die Finanzverwaltung bisher nur mit dem Versuch der Anwendung von § 42 AO entgegenreten (insbesondere, wenn der spätere Nießbrauchsverzicht bereits im Zeitpunkt der Veräußerung mit einer Optionsvereinbarung abgesichert wurde).

Diese Gestaltungsidee hat sich jetzt eindeutig erledigt!

1.3.1.2 Auf die **Art des Nießbrauchs** seiner **Entstehung** nach (Vorbehalts-, Zuwendungs- oder Vermächtnisnießbrauch) kommt es nach der neuen Rechtsprechung des BFH ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Ablösung, also ob der entgeltliche Verzicht **innerhalb oder außerhalb der 10-Jahres-Frist** des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgt.

1.3.1.3 Bereits bisher war klar, dass Abfindungszahlungen für ein zum **Betriebsvermögen** gehörendes Nießbrauchsrecht zu steuerpflichtigen Betriebs- oder Sonderbetriebseinnahmen führen.



HINWEIS

Dies mag im Urteilsfall für das **Finanzamt** ein **wesentlicher Grund** gewesen sein, von den eigentlich eindeutigen Anweisungen im Nießbrauch-Erlass abzuweichen. Hätte A nämlich noch in der Zeit ihrer Beteiligung an der A-KG auf den Nießbrauch verzichtet (also bis 2018), wäre die Ablösezahlung als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen gewesen. Durch das vorherige Ausscheiden wurde der Nießbrauch (zum Entnahmewert von 0 €) in das Privatvermögen überführt (Finanzamtssicht: bereits im Hinblick auf die bevorstehende Ablösung des Nießbrauchs!?) und damit die nach bisheriger Rechtslage Nichtsteuerbarkeit der Ablösezahlung erreicht.

1.3.1.4 Der Verzicht auf einen Nießbrauch ist formfrei und kann somit **auch privatschriftlich** ausgesprochen werden; eine notarielle Beurkundung ist dazu also nicht erforderlich. Allerdings muss die **Löschungsbewilligung** des Nießbrauchsrechts aus dem Grundbuch durch einen **Notar** beim Grundbuch **angemeldet** werden.

¹⁴ insbesondere Kessler/Mirbach, DStR 2015 S. 926

1.3.2 Offen gebliebene Fragen

- Für die Steuerbarkeit der Ablösezahlung ist die **tatsächliche Erzielung** von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zum Zeitpunkt des Verzichts entscheidend. **Offen gelassen** hat der BFH in diesem Zusammenhang, ob eine Steuerbarkeit auch dann gegeben ist, wenn das zuvor nießbrauch-belastete Objekt **nicht vermietet** war. Dabei bestehen zwei Möglichkeiten:
 - Das Objekt ist **eigengenutzt**. Reicht die (vielleicht nur theoretische) Möglichkeit, die Eigennutzung (irgendwann?) zu beenden, aus, um eine Entschädigung für entgehende Einnahmen anzunehmen? Davon ist m.E. nicht auszugehen.
 - Das Objekt ist zwar **nicht eigengenutzt**, im Zeitpunkt des Verzichts auf den Nießbrauch aber auch **nicht vermietet** (z.B. weil es gerade renoviert wird oder in einer Leerstandsphase zwischen zwei Vermietungen oder auch bewusst steuerlich gestaltet, um die Steuerbarkeit der Abfindungszahlung zu verhindern). Ein kurzfristiger Leerstand zwischen zwei Vermietungsphasen dürfte dazu aber jedenfalls nicht ausreichen.

Auch zu diesen Fragen wird die **Finanzverwaltung** Stellung nehmen müssen, wenn sie das neue Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und den Nießbrauch-Erlass ändert.

- Die vom Finanzgericht eindeutig entschiedene, aber vom BFH offen gelassene Frage nach der **Anwendbarkeit des § 23 EStG** schwelt weiter. Im Hinblick auf die i.d.R. mögliche Besteuerung nach § 21 Abs. 1 i.V. mit § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ist deren Bedeutung aber natürlich zurückgegangen.
- Das Finanzgericht muss nach der Zurückverweisung noch prüfen, ob für die (steuerpflichtige) Entschädigung die **Fünftelregelung** des § 34 Abs. 1 EStG anzuwenden ist. Dabei kommt es auf die näheren Umstände an, die zum Abschluss der Verzichtsvereinbarung geführt haben, was für die **„Außerordentlichkeit“ der Einnahmen** i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG von Bedeutung ist (Frage der Zusammenballung usw.).
- Außerdem muss das Finanzgericht noch ermitteln, ob der Nießbraucherin **Werbungskosten** im Zusammenhang mit der Entschädigung entstanden sind.
- Vom BFH nicht entschieden wurde auch die vom Finanzamt und der Klägerin beim Finanzgericht nicht streitig gestellte Frage, ein Nießbrauchsrecht tatsächlich immer nur mit dem **Wert von 0 € eingelegt und entnommen** werden kann. Bei einer Abfindung eines betrieblichen Nießbrauchsrechts, das im Privatvermögen entstanden und dann eingelegt worden ist, stellt sich ein Einlagewert von 0 € jedenfalls als großer Nachteil dar.
- Ebenfalls nicht Gegenstand des BFH-Urteils war die Behandlung der **Ablösezahlung bei den Zahlenden**, also i.d.R. den Kindern. Hierzu sagt der Nießbrauch-Erlass bereits bisher, dass solche einmaligen Zahlungen zur Ablösung eines **Vorbehalts- oder Vermächtnisnießbrauchs** die **AfA-Bemessungsgrundlage** des Grundstückseigentümers **erhöhen**¹⁵. Dies dürfte weiterhin (und

15 Rz. 57, 59 und 65 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, BStBl I 2013 S. 1184

erst recht) zutreffend sein. Die Ablösung eines unentgeltlichen **Zuwendungsnießbrauchs** soll demgegenüber i.d.R. zu einer nach § 12 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähigen **Zuwendung** führen (Ausnahme, wenn der Eigentümer das Grundstück selbst bereits mit der Belastung des Nießbrauchs erworben hat)¹⁶. Bei einem entgeltlichen Zuwendungsnießbrauch sollen die Ablösezahlungen beim Eigentümer im Jahr der Zahlung als negative Einnahmen zu berücksichtigen sein. Auch dies dürfte (weiterhin) zutreffend sein.

1.3.3 Noch keine Reaktion der Finanzverwaltung

1.3.3.1 Bisher hat die Finanzverwaltung **noch nicht** auf die für die aus fiskalischer Sicht natürlich positive BFH-Rechtsprechung **reagiert**. Schließlich hatte sie bereits zuvor im Hinblick auf die bereits oben erläuterte BFH-Rechtsprechung zur Ablösung des Nießbrauchs an einem GmbH-Anteil erwogen, beim Gesetzgeber eine umfassende gesetzliche Lösung anzuregen, die auch die Ablösung von Nutzungsrechten im Immobilienbereich umfassen sollte.

Von einer Anwendung der Rechtsprechung dürfte also auszugehen sein.

Die **bisherige Verwaltungsauffassung** im Nießbrauch-Erlass¹⁷ verfolgte eine deutlich **großzügigere Linie** und hat die Ablösung regelmäßig als nicht steuerbare Vermögensumschichtung qualifiziert. Es bleibt abzuwarten, ob und in welcher Form die Finanzverwaltung auf den Paradigmenwechsel des IX. Senats reagieren wird. M.E. ist eine **Vertrauensschutzregelung** zwingend, was wohl auch der Finanzverwaltung bewusst sein dürfte.

1.3.3.2 Als **Anwendungszeitpunkt** wird dabei – entsprechend der Gepflogenheiten der letzten Zeit – vom Tag der **Veröffentlichung des Urteils auf der Internetseite des BFH** auszugehen sein, wie dies zuletzt auch bei der Übergangsregelung zu dem vom BFH entgegen der vorherigen Verwaltungslinie versagten Buchwertansatz des § 6 Abs. 3 EStG bei der Übertragung aktiver Betriebe unter Nießbrauchsvorbehalt der Fall war. Dies ist hier der **04.12.2025**, so dass ein Nießbrauchsverzicht ab diesem Tag der Besteuerung unterliegen wird.



HINWEIS

Auf die **Vertrauensschutzregelung** der Finanzverwaltung angewiesen sind Sie nur in den Fällen, in denen für das Jahr des Verzichts bzw. der Ablösezahlung noch kein Einkommensteuerbescheid ergangen ist. Bei Vorgängen in Jahren, für die bereits ein Einkommensteuerbescheid vorliegt (z.B. für 2022 oder 2023) wird Vertrauensschutz bereits gesetzlich, nämlich nach **§ 176 Abs. 2 AO** gewährt („Bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids darf nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist.“).

¹⁶ Rz. 61 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, BStBl I 2013 S. 1184

¹⁷ Rz. 58, 60, 64 und 65 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, BStBl I 2013 S. 1184

1.3.4 Gestaltungsalternativen

1.3.4.1 Als erste und bedeutsamste Alternative bietet sich im Angehörigenbereich ein **unentgeltlicher Verzicht** auf das Nießbrauchsrecht an. Eine Entschädigung wird dann nicht gezahlt, so dass auch der Tatbestand des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht verwirklicht werden kann. Allerdings unterliegt ein unentgeltlicher Verzicht der **Schenkungsteuer**, da der Verzicht als freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG anzusehen ist.



HINWEIS

Damit verlagert sich die Steuerbelastung bei dieser Alternative von der Einkommen- auf die **Schenkungsteuer**. Allerdings wird die Höhe dieser **Steuerbelastung** i.d.R. weit niedriger sein als bei der Einkommensteuer (z.B. 15 % bei einem steuerpflichtigen Erwerb zwischen 300.000 € und 600.000 € oder 19 % zwischen 600.000 € und 6.000.000 € in der Steuerklasse I). Größere Beträge können sich aber vor allem dann ergeben, wenn vorherige Übertragungen (insbesondere die Übertragung der bisher mit dem Nießbrauch belasteten Immobilie) innerhalb der letzten zehn Jahre erfolgt und dabei die **Freibeträge** des § 16 Abs. 1 ErbStG **verbraucht** worden sind (Zusammenrechnung nach § 14 ErbStG). Hilfreich kann hier sein, den unentgeltlichen Nießbrauchsverzicht auf einen **Zeitpunkt nach Ablauf dieser 10-Jahres-Frist** zu verlagern (was allerdings bei einem anstehenden Immobilienverkauf i.d.R. auch nicht machbar sein dürfte).

Überlegenswert kann im Einzelfall auch eine **teilentgeltliche Ablösung des Nießbrauchs** sein, wenn der schenkungsteuerliche Freibetrag noch nicht vollständig verbraucht ist (also Unentgeltlichkeit zur Nutzung des verbleibenden Freibetrags und Entgeltlichkeit mit der Folge der Einkommensteuerpflicht darüber hinaus). Dies dürfte aber **nur bei niedrigem Einkommensteuersatz der bisherigen Nießbraucher** eine sinnvolle Alternative sein (z.B. bei Verlusten aus anderen Einkunftsquellen).

1.3.4.2 Eine weitere Überlegung könnte sein, den Verzicht nicht gegen eine Einmalzahlung, sondern gegen **wiederkehrende Bezüge** zu vereinbaren (also gegen eine lebenslängliche **Versorgungsrente**). Hiervon ist allerdings i.d.R. abzuraten, da es sich dabei nicht um Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG handeln wird. Nach dem sog. Renten-Erlass der Finanzverwaltung ist in einem solchen Fall nämlich ebenfalls von einem entgeltlichen Geschäft auszugehen¹⁸, was nach der oben erläuterten neuen BFH-Rechtsprechung als Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG anzusehen ist. Vorteil könnte hier allenfalls der laufende Zufluss und dessen progressionsmindernde Wirkung sein.

Wichtig:

Eine Ausnahme gilt allerdings dann, wenn die **Übertragung** der Immobilie bereits im alten „Versorgungsleistungsrecht“, nämlich **vor 2008, erfolgt** ist. Hierzu bringt Rz. 85 i.V. mit Rz. 81 des Renten-Erlasses eine Übergangsregelung, wonach bei wiederkehrenden Leistungen, die auf einem

¹⁸ BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010 S. 227, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 06.05.2016, BStBl I 2016 S. 476, Rz. 73

vor dem 01.01.2008 geschlossenen Übertragungsvertrag beruhen, die gesetzliche Altregelung von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zur Anwendung kommen sollen. Dies gilt dann auch, wenn eine solche Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt erfolgte und dieses Nießbrauchsrecht nach dem 31.12.2007 im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen abgelöst wird (= sog. „**gleitende Vermögensübergabe**“). Die Finanzverwaltung hatte dies früher abgelehnt, war dann aber vom BFH eines Besseren belehrt worden¹⁹.

In einem solchen Fall kann man also **auch heute noch die Ablösung eines Nießbrauchs** an einer Vermietungsimmobilie durch die **Vereinbarung wiederkehrender Leistungen** gestalten, ohne dass dies zu einem schädlichen Entgelt und damit zu einer Versteuerung führt. Die anschließenden wiederkehrenden Leistungen sind vielmehr bei den Verpflichteten (= Kinder) als Sonderausgaben abzugsfähig, während die Eltern sie als Sonstige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1a EStG versteuern müssen.



HINWEIS

Dies gilt natürlich auch und sogar selbst bei Übertragungen nach dem 31.12.2007, wenn Übertragungsgegenstand ein **Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil** war und der dabei vereinbarte Nießbrauch nun aktuell **durch eine Versorgungsleistung abgelöst** wird²⁰.

AWS oHG

¹⁹ BFH-Urteil IX R 32/14 vom 12.05.2015, BStBl II 2016 S. 331

²⁰ Rz. 57 des Nießbrauch-Erlasses = BMF-Schreiben vom 30.09.2013, BStBl I 2013 S. 1184

1.4 Mandatsbezogener Beratungshinweis



BERATUNGSHINWEIS

MANDATSBEZOGENER BERATUNGSHINWEIS

Stand: 02/2026

Themenbereich:	Ablösung eines Nießbrauchs an einer Immobilie
Zielgruppe:	Mandanten mit bestehendem oder vor kurzem abgelösten Nießbrauch an einer Immobilie
Bezug:	Tz. 1 in Aktuelles Steuerrecht I/2026

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

wir hatten vor einiger Zeit über die Pläne in Ihrer Familie zur Ablösung des bestehenden Nießbrauchs an dem Mehrfamilienhaus in X-Stadt, Y-Straße, gesprochen. Unter anderem haben wir dabei die Möglichkeit erörtert, den bestehenden Nießbrauch im Hinblick auf die Veräußerungsabsichten Ihres Sohnes / Ihrer Tochter für diese Immobilie entgeltlich abzulösen.

Leider hat der Bundesfinanzhof, das oberste deutsche Steuergericht, vor kurzem entschieden, dass eine solche Ablösezahlung einkommensteuerpflichtig ist. Damit wurde jahrzehntelang gültige großzügigere Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zu Lasten der Steuerpflichtigen geändert. Es ist damit zu rechnen, dass diese verschärfte Rechtsprechung von der Finanzverwaltung angewandt wird, so dass eine entgeltliche Ablösung des bestehenden Nießbrauchs aus einkommensteuerlicher Sicht keine sinnvolle Lösung mehr ist. Andererseits führt ein unentgeltlicher Verzicht auf Ihr Nießbrauchsrecht zu einem schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand. Zwar wird die Finanzverwaltung sicherlich eine Vertrauensschutzregelung erlassen, um Altfälle solcher Übertragungen zu schützen. Wir müssen aber leider davon ausgehen, dass uns keine Zeit mehr verbleiben wird, um „noch schnell“ eine solche Ablösung im Anwendungsbereich der bisherigen Rechtslage vorzunehmen.

Alternative: Sollten Sie die Übertragung bereits vor Anfang Dezember 2025 vorgenommen haben, wird Ihr Fall sicherlich noch unter die zu erwartende Vertrauensschutzregelung fallen.

Lassen Sie uns darüber reden, ob es in Ihrem Fall Möglichkeiten für einen Nießbrauchsverzicht gibt, der keine hohen Steuerlasten auslöst. Es ist denkbar, dass die Finanzverwaltung hier an der einen oder anderen Stelle hilft (z.B. bei einer Selbstnutzung des Objekts). Die entsprechenden Verwaltungsregelungen stehen allerdings derzeit ebenso noch aus wie der konkrete Anwendungszeitpunkt der verschärfen Rechtsprechung.

Gerne erläutere ich Ihnen die aktuelle Lage in einem persönlichen Gespräch. Melden Sie sich bitte einfach, wenn Ihre Pläne konkreter werden sollten und vereinbaren Sie mit mir einen individuellen Beratungstermin.

Mit freundlichen Grüßen

1.5 Neuigkeiten zum Nießbrauch im betrieblichen Bereich

1.5.1 Die bereits bekannten Entwicklungen der letzten Zeit

Für **Nießbrauchsfälle im betrieblichen Bereich** gab es bereits vor dem Ergehen des oben erläuterten BFH-Urteils IX R 4/24 etliche prägnante Entwicklungen, die ich in den Skripten der letzten Quartale erläutert habe:

Akteur	Was ist passiert?
BFH	Kein Buchwertansatz nach § 6 Abs. 3 EStG bei unentgeltlicher Übertragung eines verpachteten Einzelunternehmens unter Nießbrauchsvorbehalt ²¹
Finanzverwaltung	Erlass einer Übergangsregelung für bereits abgeschlossene Verträge zum Übergang eines Verpachtungsbetriebs , weil die Finanzverwaltung zuvor den Buchwertansatz zugelassen hatte; für die Übertragung aktiver Betriebe und von Mitunternehmeranteilen soll es aber bei der Zulässigkeit des Buchwertansatzes bleiben ²²
BFH	Bestätigung der Rechtsprechung, dass ein Buchwertansatz für die Übertragung verpachteter Einzelunternehmen nicht zulässig ist ²³
BFH	Übertragung der Rechtsprechung zu Verpachtungsbetrieben – entgegen der bisher großzügigeren Verwaltungslinie – auch auf den Übergang aktiver Betriebe gegen Vorbehaltsnießbrauch ²⁴
Finanzverwaltung	Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur Übertragung aktiver Betriebe mit Vertrauensschutzregelung zum Stichtag 17.04.2025 ²⁵ ; bei Mitunternehmeranteilen soll es beim Buchwertansatz bleiben, wenn der neue Gesellschafter Mitunternehmer wird
BFH	Bestätigung der Linie der Finanzverwaltung, dass die Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs weiterhin nach § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert erfolgen kann, wenn der neue Gesellschafter Mitunternehmer wird ²⁶ . Im entschiedenen Fall erkennt der BFH die Mitunternehmerstellung – großzügigerweise – trotz einer Stimmrechtsvollmacht der Gesellschafter (= Kinder) zugunsten der Nießbraucher (= Eltern) an. Die Fragen nach Mitunternehmerstellung der Eltern lässt der BFH dabei ausdrücklich offen und damit auch die Grundsatzproblematik, ob an ein und demselben Personengesellschaftsanteil zwei Mitunternehmerstellungen begründet sein können (wie man dies in der Vergangenheit akzeptiert hat) oder ob nicht vielmehr das sog. „Highlander-Prinzip“ gilt („Es kann nur einen geben“).

21 BFH-Urteil X R 59/14 vom 25.01.2017, BStBl II 2019 S. 730

22 Rz. 7 und 42 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019, BStBl I 2019 S. 1291

23 BFH-Urteil IV R 1/20 vom 08.08.2024, BStBl II 2025 S. 122; dazu Tz. 1.5 in AktStR I/2025

24 BFH-Urteil X R 35/19 vom 29.01.2025, BStBl II 2025 S. 768; dazu Tz. 66 in AktStR III/2025

25 BMF-Schreiben vom 28.10.2025, BStBl I 2025 S. 1834; dazu Tz. 106 in AktStR IV/2025

26 BFH-Urteil IV R 12/21 vom 20.03.2025, DStR 2025 S. 967; dazu Tz. 106.3.2 in AktStR IV/2025

Wir haben bereits festgestellt, dass eine **Betriebsübertragung gegen Versorgungsleistungen** (statt gegen Nießbrauchsvorbehalt) angesichts der dargestellten Rechtsentwicklungen die sinnvollere Vorgehensweise in der Praxis ist²⁷ und damit unter Berücksichtigung der Vorgaben des sog. Renten-Erlasses²⁸ den Buchwertansatz weiterhin erreichen kann.

Eine Reaktion der Finanzverwaltung zu den **schenkungssteuerlichen Folgen** der o.g. Rechtsprechungsänderung bei aktiven Einzelunternehmen steht derzeit ebenso noch aus wie klarstellende Erläuterungen zur Übertragung von **Mitunternehmeranteilen** gegen Vorbehaltsnießbrauch.

1.5.2 Die Mitunternehmerstellung der Nießbraucher an Personengesellschaftsanteilen

1.5.2.1 Der aktuell entschiedene Sachverhalt

Zwischenzeitlich ist nun auch noch ein BFH-Urteil zur **Mitunternehmerstellung eines Nießbrauchers** nach der schenkweisen Übertragung eines Personengesellschaftsanteils ergangen²⁹. Dabei ging es um folgenden **Sachverhalt**:

AWS oHG

27 zuletzt Tz. 66 in AktStR III/2025

28 BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010 S. 227, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 06.05.2016, BStBl I 2016 S. 476

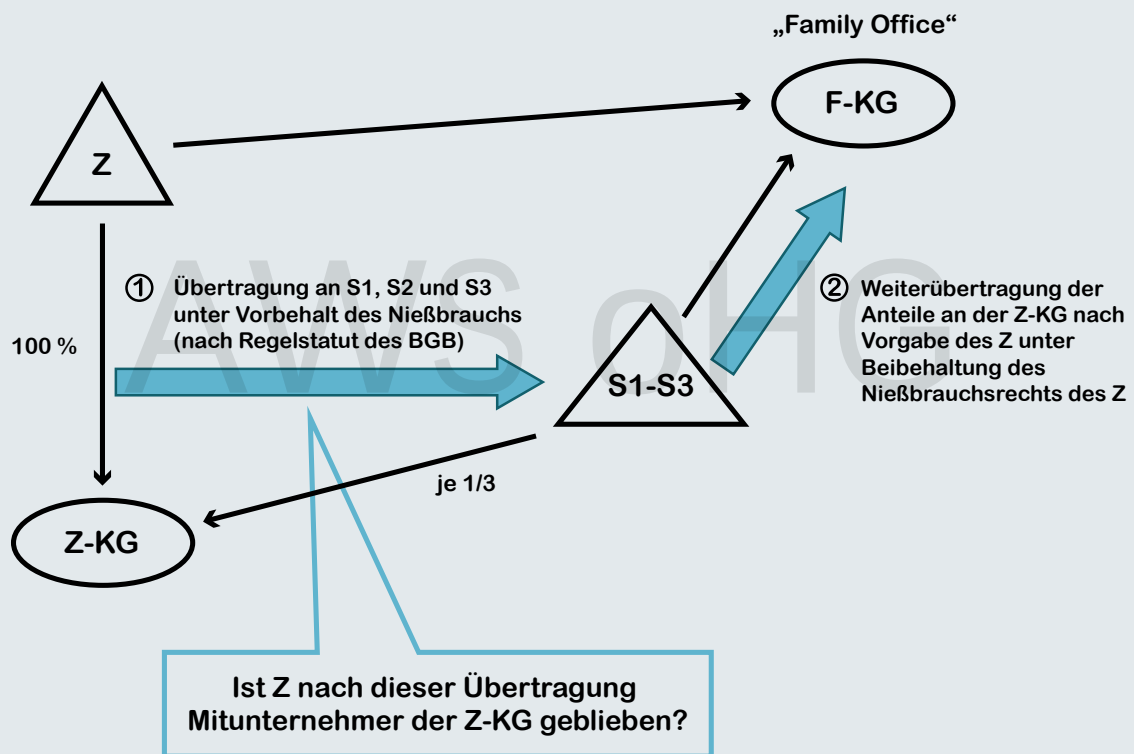
29 BFH-Urteil IV R 36/22 vom 02.07.2025, DStR 2025 S. 2659, veröffentlicht am 23.10.2025

URTEILSSACHVERHALT

Bis Juli 2013 war Vater **Z** zunächst **alleiniger Kommanditist** der Z-GmbH & Co. KG (Z-KG). Er hielt auch 100 % der Anteile an der Komplementär-GmbH und war deren Geschäftsführer. Ende Juli 2013 schenkte er in vorweggenommener Erbfolge sämtliche Anteile zu jeweils 1/3 seinen drei **Söhnen S1, S2 und S3**. Er behielt sich dabei jeweils einen **Ertrags(quoten)nießbrauch** von 70 % vor. Die Übernehmer wurden außerdem verpflichtet, die erhaltenen Anteile unverzüglich in die F eine **Familienholding (F-KG)** einzubringen, um das Familienvermögen zu bündeln und gemeinschaftlich zu verwalten (also wieder einmal ein sog. „Family Office“). An der F-KG waren Z und die drei Söhne beteiligt.



SCHAUBILD



Das Finanzamt sah den Vater Z trotz der Übertragung als verdeckten Mitunternehmer der Z-KG an, da er über den Nießbrauch weiterhin am wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft partizipiere. Der Nießbrauch, so das Finanzamt, begründe eine fortdauernde Mitunternehmerstellung; die Nießbrauchserträge seien **Z deshalb als gewerbliche Einkünfte zuzurechnen**. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein folgte dieser Auffassung in der Vorinstanz und wies die Klage ab³⁰.

30 Urteil 3 K 41/21 vom 17.02.2022, BeckRS 2022, 45193

1.5.2.2 Entscheidung des BFH: Keine Mitunternehmerstellung des Z, aber auch keine Ergänzungsbilanz für die F-KG

Der BFH musste über **zwei Fragen** entscheiden:

Frage 1: Blieb Z nach der Übertragung Mitunternehmer der Z-KG?

Wie generell setzt eine Mitunternehmerstellung auch bei einem Nießbraucher eine **Mitunternehmerinitiative** und **Mitunternehmermerrisiko** voraus.

Trotz der Ausgestaltung des Nießbrauchs nach dem Regelstatut des BGB hat der BFH das Mitunternehmermerrisiko und damit die **Mitunternehmerstellung** des Z mit folgendem Leitsatz **verneint**:

„Ist der Nießbrauch dem gesetzlichen Leitbild folgend so ausgestaltet, dass der Nießbrauchsberechtigte weder an den stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen noch unmittelbar am Verlust der Gesellschaft beteiligt ist, trägt der Nießbrauchsberechtigte kein Mitunternehmermerrisiko.“

Die besonders ausgeprägte **Mitunternehmerinitiative** des Z allein (in Form weitreichender Informations- oder Kontrollrechte) kann die **fehlende Risikobeteiligung nicht ersetzen**.

Der **Gewinn** war somit ausschließlich den **verbleibenden Mitunternehmern** – der Familienholding (F-KG) und der Komplementär-GmbH – zuzurechnen. Die dem Nießbraucher Z zufließenden Beträge stellen **Gewinnverwendungen** dar, die steuerlich **beim Mitunternehmer verbleiben**, dessen Anteil mit dem Nießbrauch belastet ist.



HINWEIS

Damit ähnelt die Lage derjenigen bei einem **Nießbrauch an einem GmbH-Anteil**: Die laufenden Einnahmen werden steuerlich einer anderen Person zugerechnet, als der Person, der sie zufließen³¹. Anders gewendet: Das Kind muss die Gewinnanteile versteuern, obwohl sie dem Nießbraucher tatsächlich zugeflossen sind; die Weiterleitung der Gewinnanteile ist eine private Vermögensverwendung i.S. von § 12 Nr. 2 EStG. Darin ist im Übrigen **kein Schenkungsteueratbestand** zu sehen, weil die Erträge demjenigen zufließen, der auch zivilrechtlich den Anspruch darauf hat. Somit kann keine freigebige Zuwendung i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegen.

Frage 2: Führte die Nießbrauchsbestellung zu einer entgeltlichen Übertragung des KG-Anteils, die eine Ergänzungsbilanz der Erwerberin (F-KG) erfordert?

In der Folge nach seiner Antwort zu Frage 1 **verneinte** der BFH eine **entgeltliche Übertragung** des Kommanditanteils an der Z-KG. Die Klägerseite hatte in Richtung eines entgeltlichen Geschäfts durch die Nießbrauchsbestellung argumentiert, weil der Nießbrauch eine gewinnabhängige Gegenleistung sei und die daraus resultierenden Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz für die F-KG zu abschrei-

31 BFH-Urteil IX R 5/24 vom 20.09.2024, DStR 2024 S. 2682; dazu Tz. 1 in AktStR I/2025

bungsfähigem AfA-Volumen führen würden. Der **BFH bleibt** aber – völlig zutreffend – mit folgendem Leitsatz bei seiner **bisherigen Auffassung**:

„Die Übertragung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts lässt die Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung unberührt, denn der Erwerber erwirbt von vornherein nur das mit dem Nießbrauch belastete Wirtschaftsgut.“

Dies gilt auch bei einem **Quotennießbrauch** wie er im Urteilsfall vereinbart worden war.

1.5.2.3 Praxisfolgen / Reaktionsmöglichkeiten

Die Entscheidung des BFH zur o.g. **Frage 2** berührt die Praxis nicht; hier hätte lediglich eine gegenteilige Auffassung zu neuen Wirrungen in der Praxis geführt, da der Wert des Nießbrauchs dann als Teilentgelt angesehen werden müsste. Es war allerdings zu erwarten, dass der BFH an der bisherigen Linie festhält, dass ein **vorbehaltener Nießbrauch ertragsteuerlich keine Gegenleistung** für ein übertragenes Wirtschaftsgut ist. Also: Insoweit keine Rechtsänderung!



HINWEISE

- Dies gilt natürlich – weiterhin – nicht nur für die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften, sondern generell und somit auch für den zahlenmäßig häufigsten Fall der **Übertragungen von Vermietungsimmobilien** unter Nießbrauchsvorbehalt.
- Ungeachtet der ertragsteuerlichen Aussagen des BFH bleibt es **schenkungsteuerlich** dabei, dass das vorbehaltene Nutzungsrecht den **Wert der freigebigen Zuwendung mindert**.

Wesentlich dramatischere Wirkungen hat aber die Antwort des BFH zur **Frage 1**. Faktisch hat er damit nämlich die doppelte Mitunternehmerstellung in Nießbrauchsfällen verneint:

- Zu einer **Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers** (im Urteilsfall: Vater Z) kommt es nur, wenn man ihm **mehr Rechte** zugesteht **als es im Regelstatut des BGB vorgesehen** ist. Insbesondere muss er einerseits eine **Beteiligung an den stillen Reserven** erhalten und andererseits auch **Verluste** mittragen. Diese **Rechte** nimmt man dann aber – gegen das Regelstatut des BGB – **den Eigentümern des Anteils weg** und reduziert damit deren Mitunternehmerrisiko – und dann werden die **Kinder nicht Mitunternehmer**. Ergebnis: **Kein Buchwertansatz** nach § 6 Abs. 3 EStG für die Übertragung des Mitunternehmeranteils mehr!

Und das ist keine erstrebenswerte Situation! Wir dürfen also in diese Richtung nicht gestalten!

- Richtet man demgegenüber die Rechte der Nießbraucher am **Regelstatut des BGB** aus, liegt **keine Mitunternehmerstellung des Übertragenden** mehr vor (wie im Urteilsfall).

Nach dem **Regelstatut des BGB** verteilen sich die Rechte und Pflichten von Nießbraucher und Eigentümer bei Personengesellschaftsanteilen wie folgt:

	Nießbraucher (Nießbrauchsnehmer)	Gesellschafter (Nießbrauchsgeber)
Gewinn- und Verlustverteilung	Entnahmefähige Gewinnanteile	Nicht entnahmefähige Gewinnanteile Veräußerungsgewinne des Anlagevermögens Auflösung von Gewinnrücklagen Verluste
Einflussmöglichkeiten	Stimmrechte für laufende Geschäfte	Stimmrechte für Grundlagenbeschlüsse

Auch wenn der BFH die Grundsatzfrage weiterhin offen gelassen hat: Faktisch hält er damit aber nun doch das **Highlander-Prinzip** hoch. Es kann **nur noch einen Mitunternehmer** an einem Personengesellschaftsanteil geben; die **doppelte Mitunternehmerstellung** dürfte damit **Geschichte** sein.

Neben der bereits dargestellten **abweichenden steuerlichen Zuordnung der laufenden Gewinnanteile** zu den Kindern kann dies vor allem dann extreme Folgen haben, wenn bei den übertragenden Eltern wesentliches **Sonderbetriebsvermögen vorhanden** ist. Wird solches Sonderbetriebsvermögen (z.B. ein Grundstück) bei der Übertragung an die Kinder in der Annahme einer weiterhin bestehenden Mitunternehmerstellung zurückbehalten, schließt dies die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG für den auf das Kind übertragenen Gesellschaftsanteil aus. Es werden dann nämlich nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen; eine **Zurückbehaltung schließt den Buchwertansatz** aus.

BEISPIEL

Vater V überträgt seinen 50 %-Anteil an der V-KG unentgeltlich gegen Vorbehaltsnießbrauch auf seine Tochter T. Der Nießbrauchvertrag orientiert sich dabei am Regelstatut des BGB für einen Nießbrauch am Gesellschaftsanteil. V hat bisher ein Betriebsgrundstück an die V-KG überlassen (= notwendiges Sonderbetriebsvermögen).

Das Betriebsgrundstück hat V nicht auf T übertragen, da er aufgrund seines Nießbrauchs von seiner weiter bestehenden Mitunternehmerstellung ausgeht.

LÖSUNG

Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung ist V nach der Übertragung trotz seines Nießbrauchsrechts **nicht mehr Mitunternehmer der V-KG**. Die Ausgestaltung am Rechtsstatut des BGB ändert daran nichts. Somit ist lediglich T als Mitunternehmerin der V-KG anzusehen.

Damit hat V nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen seines Mitunternehmeranteils auf T übertragen. Da er nicht mehr Mitunternehmer ist, kann auch nicht von einer Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ausgegangen werden.

Die Übertragung führt zu einer **Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven** (sowohl im übertragenen KG-Anteil als auch im zurückgehaltenen Grundstück); systematisch liegt eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V. mit Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.

Dass V dafür nach Vollendung des 55. Lebensjahres den **ermäßigten Steuersatz** des § 34 Abs. 3 EStG erhalten kann, ist dann nur noch ein schwacher Trost.

Dieser unschönen Lage können Sie in der Praxis **mit zwei Möglichkeiten entgegentreten**:

Möglichkeit 1: V überträgt nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil, sondern **nur einen Teil** davon gegen Vorbehaltsnießbrauch. Den anderen Teil behält er sich vollumfänglich zurück. Das bisherige Sonderbetriebsvermögen behält diese Eigenschaft und wird dem verbleibenden (verkleinerten) Mitunternehmeranteil zugeordnet. Der übertragene Teil fällt unter § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG (Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils mit unterquotaler Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens). Die sich aus dieser Regelung ergebende Sperrfrist von fünf Jahren wird man i.d.R. hinnehmen können.

Möglichkeit 2: V lagert das Grundstück des bisherigen **Sonderbetriebsvermögens** zeitlich vor der Schenkung des (gesamten) KG-Anteils nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG auf eine andere GmbH & Co. KG aus (gewerblich geprägte Immobilien-GmbH & Co. KG i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). V kann anschließend den (noch verbleibenden) gesamten Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auf seine Tochter T zum Buchwert übertragen. Einen schädlichen **Gesamtplan** gibt es auch nach Auffassung der Finanzverwaltung bei der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht (mehr)³².

³² Rz. 10 ff. des „6/3-Erlasses“ = BMF-Schreiben vom 20.11.2019, BStBl I 2019 S. 1291, geändert durch das BMF-Schreiben vom 05.05.2021, BStBl I 2021 S. 696



HINWEISE

- Eine **Übertragung** des KG-Anteils **gegen Versorgungsleistungen** kann das dargestellte Problem mit dem Sonderbetriebsvermögen nicht lösen. Auch in diesem Fall würde eine Zurückbehaltung des Grundstücks dem Buchwertansatz nach § 6 Abs. 3 EStG entgegenstehen und zu einer Aufgabe des Mitunternehmeranteils führen. Das vorhandene Sonderbetriebsvermögen müsste bei solchen Konstellationen mit übertragen werden, was häufig nicht die Intention der Elterngeneration ist (Altersvorsorge durch die Miet- und Pachterträge).
- Die **Finanzverwaltung** hat bisher noch nicht auf die o.g. Rechtsprechung reagiert. Es bleibt abzuwarten, ob sie den harten Thesen des BFH tatsächlich folgen wird und ob sie ggf. eine **Übergangsregelung** erlässt.
- Ist bei dem übertragenden Elternteil **kein Sonderbetriebsvermögen vorhanden**, gefährdet die wegfallende Mitunternehmerstellung die Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG nicht. Die bereits oben erläuterte **abweichende steuerliche Zurechnung** der laufenden Gewinnanteile ist aber auch in diesen Konstellationen keine erstrebenswerte Lösung (Versteuerung bei den Kindern, obwohl die Eltern oder ein Elternteil die Gewinnanteile erhalten haben). Zivilrechtlich dürften die Eltern **ohne abweichende vertragliche Regelung** auch Anspruch auf den **Bruttobetrag** der Gewinnanteile haben. Zumindest wird deshalb eine **vertragliche Vereinbarung** notwendig und sinnvoll sein, dass sich der Anspruch aus dem Nießbrauch auf den **Nettobetrag** nach Abzug der von den Gesellschaftern zu tragenden Ertragsteuern begrenzt. Auswirkungen auf die Höhe der Steuerbelastung können sich hier allerdings durch **unterschiedlich hohe Steuersätze** ergeben, also wenn Eltern und Kinder sich nicht beide im Bereich des Spitzensteuersatzes bewegen.

1.6 Zusammenfassung

- Der BFH hat seine jahrzehntelange Rechtsprechung geändert und sieht **Ablösezahlungen für Nießbrauchsrechte im Immobilienbereich** neuerdings als **steuerpflichtige Entschädigungen** i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG an, die zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung führen.
- Die **Finanzverwaltung** hat bisher darauf noch nicht reagiert; mit einer Anwendung der neuen Rechtsprechung ist jedoch zu rechnen. Aufgrund der gegenteiligen Aussagen im Nießbrauch-Erlass muss sie dann eine **Übergangsregelung** erlassen. Stichtag dafür dürfte voraussichtlich der 04.12.2025 werden.
- Entgeltliche Ablösungen von Nießbrauchsrechten bei V+V-Objekten sind damit **nicht mehr ohne Steuerbelastung möglich**. Ein unentgeltlicher Verzicht kann demgegenüber zur Schenkungsteuerpflicht führen.
- Bei der **Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften** hat der BFH aktuell die **Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers** selbst für den Fall verneint, in dem seine Rechte am Regelstatut des BGB ausgerichtet sind. Damit wird eine doppelte Mitunternehmerstellung sowohl des Nießbrauchers (Eltern) als auch des Eigentümers des KG-Anteils (Kind) faktisch nicht mehr darstellbar sein. In der Folge wird der Buchwertansatz nach § 6 Abs. 3 EStG dann gefährdet, wenn wesentliches Sonderbetriebsvermögen nicht mit auf das Kind übertragen wird.
- Auch dazu liegt derzeit noch keine Reaktion der **Finanzverwaltung** vor.
- Dem kann man mit der Übertragung nur eines **Teils des Mitunternehmeranteils** oder durch eine **vorherige Wegübertragung des Sonderbetriebsvermögens** (z.B. auf eine Immobilien-GmbH & Co. KG) **entgegentreten**.

- Damit stellen sich die **Entwicklungen** der letzten Zeit im Nießbrauchsbereich wie folgt dar:

Problem	Aktuelle Entwicklung
Übertragung Verpachtungsbetrieb gegen Nießbrauchsvorbehalt	Bereits seit BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 2017 ist in diesen Fällen kein Buchwertansatz nach § 6 Abs. 3 EStG mehr möglich ³³ .
Übertragung aktiver Betrieb gegen Nießbrauchsvorbehalt	Gegen die vorherige Verwaltungslinie ³⁴ verneint der BFH auch für die unentgeltliche Übertragung aktiver Betrieb die Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG ³⁵ ; Übergangsregelung der Verwaltung für Übertragungen vor dem 17.04.2025 ³⁶ . Zu den Auswirkungen dieser Rechtsprechung auf die schenkungsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen nach §§ 13a, 13b ErbStG liegt bisher noch keine Aussage der Finanzverwaltung vor.
Übertragung Mitunternehmeranteil gegen Nießbrauchsvorbehalt	Finanzverwaltung ³⁷ und BFH ³⁸ gehen weiter davon aus, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt ein Buchwertansatz möglich ist. Dazu ist es aber notwendig, dass das Kind Mitunternehmer wird, was nur der Fall ist, wenn das Kind mindestens die Eigentümerrechte nach dem Regelstatut des BGB hat. Damit geht aber nach einer weiteren BFH-Entscheidung die Mitunternehmerstellung des übertragenden Elternteils verloren ³⁹ .
Entgeltliche Ablösung Nießbrauch an einem GmbH-Anteil	Die Abfindungszahlungen an die Nießbraucher unterliegen nicht der Einkommensteuer. Somit bleiben Wertsteigerungen der Vergangenheit unbesteuert ⁴⁰ . Mit einer Gesetzesergänzung ist an dieser Stelle aber in nächster Zeit zu rechnen.
Entgeltliche Ablösung Nießbrauch an einer Vermietungsimmobilie des Privatvermögens	Entgegen der bisherigen BFH- und Verwaltungsauffassung stellen entgeltliche Ablösungen eines Nießbrauchsrechts im Privatvermögen steuerpflichtige Entschädigungen i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG dar und führen somit zu Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ⁴¹ . Eine Übergangsregelung der Finanzverwaltung dazu steht derzeit noch aus.

33 zuletzt BFH-Urteil IV R 1/20 vom 08.08.2024, BStBl II 2025 S. 122, und zuvor schon BFH-Urteil X R 59/14 vom 25.01.2017, BStBl II 2019 S. 730; dazu Tz. 1.5.1 in AktStR I/2025

34 Rz. 7 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019, BStBl I 2019 S. 1291 („6/3-Erlass“)

35 BFH-Urteil X R 35/19 vom 29.01.2025, BStBl II 2025 S. 768

36 BMF-Schreiben vom 28.10.2025, BStBl I 2025 S. 1834; Tz. 106 in AktStR IV/2025

37 BMF-Schreiben vom 28.10.2025, BStBl I 2025 S. 1834; Tz. 106.3.2 in AktStR IV/2025

38 BFH-Urteil IV R 12/21 vom 20.03.2025, BFH/NV 2025 S. 1013; Tz. 106.3.2 in AktStR IV/2025

39 BFH-Urteil IV R 36/22 vom 02.07.2025, DStR 2025 S. 2659; dazu Tz. 1.5.2 in diesem Manuskript

40 BFH-Urteil IX R 5/24 vom 20.09.2024, DStR 2024 S. 2682

41 BFH-Urteil IX R 4/24 vom 10.10.2025, DStR 2025 S. 2831; Tz. 1.2 in diesem Manuskript

2. Immer wieder Neues zur Arbeitnehmerbesteuerung

Gesetzliche Normen:	§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 S. 1, § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG
Zugrundliegender Streitfall:	Streitig war, ob Stellplatzkosten in den für eine doppelte Haushaltsführung im Inland gültigen Höchstbetrag für nachgewiesene Unterkunftskosten (1.000 € im Monat) einzubeziehen sind.
Entscheidung des Gerichts:	Nach Auffassung des BFH kann ein Arbeitnehmer bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Aufwendungen für einen KFZ-Stellplatz neben den Aufwendungen für die Mietwohnung als Werbungskosten in Abzug bringen.
Bemerkungen:	Damit wird die doppelte Haushaltsführung in denjenigen Fällen steuerlich attraktiver, in denen die Unterkunftskosten (wie die Wohnungsmiete, Betriebskosten usw.) bereits ohne die Stellplatzkosten den Höchstbetrag von 1.000 € erreichen oder übersteigen. Dann ist eine Berücksichtigung neben Unterkunftskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG nämlich steuerlich ein echter Vorteil. Wird die 1.000 €-Grenze durch die Unterkunftskosten sowie die Stellplatzaufwendungen nicht überschritten, ist die Frage allerdings de facto ohne steuerliche Wirkung.
Fundstelle:	DStR 2026 S. 85

Leitsatz:

Kosten für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes gehören nicht zu den Unterkunftskosten, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nur mit höchstens 1.000 € im Monat angesetzt werden können. Sie sind, soweit notwendig, als Werbungskosten wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung abziehbar⁴².

Sachverhalt:

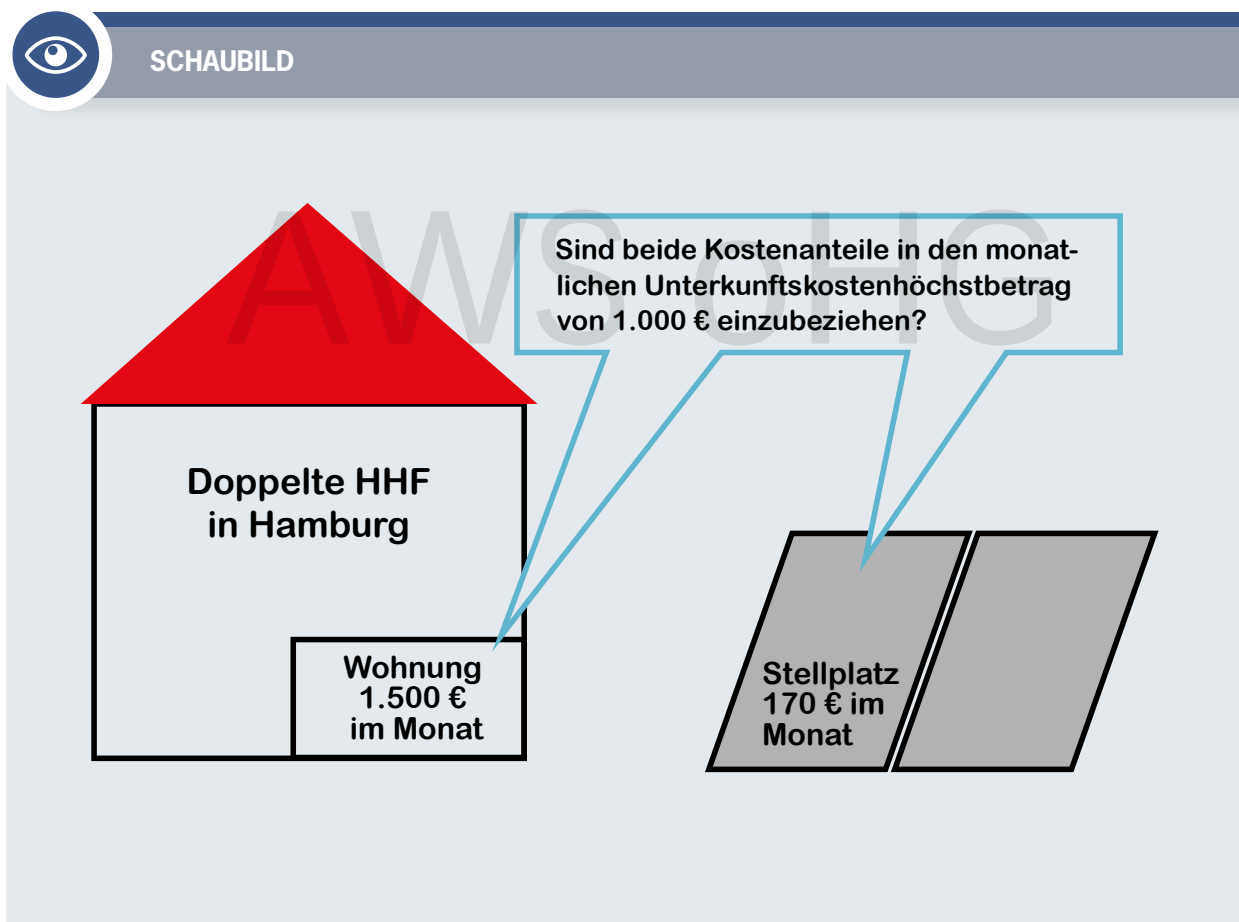
Herr S wohnte am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte in Hamburg in einer Mietwohnung im Rahmen einer **steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung**. Der Monatsmiete inklusive Neben-

⁴² BFH-Urteil VI R 4/23 vom 20.11.2025, DStR 2026 S. 85, veröffentlicht am 08.01.2026; zur Vorinstanz vgl. Tz. 110.3 in AktStR IV/2023 und die lfd. Nr. 427 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

kosten betrug 1.500 € (Schätzung, der Originalsachverhalt liefert hier keine Zahlen) und lag damit über dem gesetzlichen Höchstbetrag für Unterkunftskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG). S mietete daneben noch einen **Stellplatz für 170 € im Monat** (= 2.040 € im Jahr) an. Das Mietverhältnis für den Stellplatz war an den Wohnungsmietvertrag bezüglich Laufzeit und Kündigungsfrist gebunden.

Das zuständige Finanzamt ermittelte die **Unterkunftskosten** mit 20.040 € (= 12 x 1.500 € zuzüglich 2.040 € Stellplatzkosten) und ließ davon **12.000 € unter Hinweis auf den gesetzlichen Höchstbetrag** als Werbungskosten zum Abzug zu. Damit sind die Stellplatzkosten und auch 500 € des monatlichen Mietzinses **im Höchstbetrag ungenutzt aufgegangen**.

Hiergegen wandte sich S in der Folge mit dem Hinweis, die Stellplatzkosten stellten keine Unterkunftskosten dar und seien neben dem Höchstbetrag für Unterkunftskosten als Werbungskosten abzugsfähig. Dieser Einschätzung folgte nach erfolglosem Einspruch das Finanzgericht Niedersachsen in der Vorinstanz⁴³.



43 Urteil des FG Niedersachsen 10 K 202/22 vom 16.03.2023, DStR 2023 S. 1879

- 2.1 Grundsätze zu den Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
- 2.2 Entscheidung des BFH: Stellplatzkosten sind keine Unterkunftskosten!
- 2.3 Firmenwagen: Der geldwerte Vorteil ist nicht um Stellplatzkosten zu mindern
- 2.4 Drittaufwand – auch bei der doppelten Haushaltsführung und Ehegattensachverhalten ein Problem!
- 2.5 Steuerbefreiung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten (§ 3 Nr. 46 und 50 EStG)
- 2.5 Zusammenfassung

Lösung

2.1 Grundsätze zu den Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

2.1.1 Gesetzliche Rahmenbedingungen und Verwaltungsauffassung

Ausweislich der Regelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Werbungskosten auch **notwendige Mehraufwendungen**, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. Eine doppelte Haushaltsführung ist steuerlich anzunehmen, wenn

- der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält (Hauptwohnung) und
- auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Zweitwohnung).

Diese Voraussetzungen kann man schon sprachlich aus dem Begriff der „doppelten Haushaltsführung“ ableiten. Deshalb hatte der Beratungspraktiker in der Vergangenheit auch im Einzelfall Mühe einen doppelten Haushalt darzustellen, wenn der Mandant am **Ort seines Lebensmittelpunktes eine Wohnung nicht allein unterhielt**, sondern in seinem Elternhaus. Die Hürde war zum einen, eine **eigenständige Haushaltsführung** (und keine Eingliederung in den elterlichen Haushalt – „Hotel Mama“) nachzuweisen und zum anderen die verwaltungsseitig geforderte **finanzielle Beteiligung** an den Kosten der Haushaltsführung. Diese Probleme haben sich indes mit dem BFH-Urteil VI R 12/23 erledigt⁴⁴. Danach stellt sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Lebensführung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht, wenn der Arbeitnehmer am Ort des Lebensmittelpunktes einen Ein-Personen-Haushalt unterhält⁴⁵.

44 BFH-Urteil VI R 12/23 vom 29.04.2025, BStBl II 2025 S. 892 sowie AktStR IV/2025, Tz. 96

45 entgegen BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020 S. 1228



GESETZESTEXT

§ 9 Abs.1 Satz 3 ... EStG

Werbungskosten sind auch

...

Nr. 5 ¹notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassenen doppelten Haushaltsführung entstehen. ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. ³Das Vorliegen eines eigenen Hausstandes setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. ⁴Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1.000 Euro im Monat bei einer Unterkunft im Inland und höchstens 2.000 Euro im Monat bei einer Unterkunft im Ausland; die Grenze von 2.000 Euro bei einer Unterkunft im Ausland gilt nicht, wenn eine Dienst- oder Werkswohnung verpflichtend und zweckgebunden genutzt werden muss oder deren Kosten für Zwecke des Mietzuschusses nach § 54 des Bundesbesoldungsgesetzes als notwendig anerkannt worden sind. ⁵Aufwendungen für die Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen Hausstandes und zurück (Familienheimfahrt) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. ⁶Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,38 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen. ⁷Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. ⁸Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;

2.1.2 Aktuelle Verwaltungsauffassung

Zu den Unterkunftskosten zählt die Finanzverwaltung⁴⁶ die entstandenen **Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung** oder Unterkunft; allerdings – wie gesetzlich vorgesehen – gedeckelt auf höchstens 1.000 € im Monat. Aufgrund der Deckelung soll auch die Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit entfallen. Sollten Angehörige die Wohnung mitbenutzen, ist das unbeachtlich.



HINWEIS

Natürlich gibt es auch Zweitwohnungen, die im **Eigentum des Mandanten** stehen. Dann sind die tatsächlichen Aufwendungen (z.B. AfA, Schuldzinsen, Reparaturkosten, Nebenkosten) bis zum Höchstbetrag von 1.000 € monatlich zu berücksichtigen⁴⁷.

⁴⁶ BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020 S. 1228, Rn. 106

⁴⁷ BFH-Urteil VI R 228/80 vom 03.12.1982, BStBl II 1983 S. 467

Der Gesetzesbegriff der Unterkunftskosten ist – wie aus dem vorstehenden Gesetzeszitat ersichtlich ist – nicht definiert. Aus **Verwaltungssicht** gilt Folgendes:

- Der Begriff der Unterkunftskosten umfasst **sämtliche Aufwendungen** wie **Miete, Betriebskosten**, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, **Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze**, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden⁴⁸.
- **Keine Unterkunftskosten** sind Aufwendungen für **Hausrat, Einrichtungsgegenstände**⁴⁹ oder **Arbeitsmittel**, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist. Diese laufen damit – im Unterschied zu den vorstehend definierten Unterkunftskosten – nicht Gefahr, bei Übersteigen des Höchstbetrags steuerlich ungenutzt zu bleiben. Sie sind vielmehr neben den Unterkunftskosten regelmäßig nach den allgemeinen Grundsätzen als Werbungskosten abziehbar.
- Übersteigen die Anschaffungskosten für Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung (ohne Arbeitsmittel) den **Betrag von insgesamt 5.000 € (brutto) nicht**, lässt die Finanzverwaltung – ohne weitere Prüfung – den Abzug als notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung zu.
- Für Fälle der **möblierten Anmietung** einer Wohnung wird es etwas komplizierter. Dann muss – freilich nur, wenn der Höchstbetrag der Unterkunftskosten von 1.000 € überstiegen wird – geprüft werden, ob der Mietvertrag eine **Aufteilung** der Miete für die Überlassung der Wohnung und der Einrichtung und Ausstattung enthält. Dieser kann dann gefolgt werden. Gehen Sie aber davon aus, dass das nicht der Regelfall sein wird. Ohne Aufteilung im Mietvertrag ist die Miete im Schätzwege aufzuteilen⁵⁰.
- Aufwendungen für einen **separat angemieteten Garagenstellplatz** wollte die Finanzverwaltung bisher ebenfalls in den Höchstbetrag einbeziehen. Es handele sich nicht um „sonstige“ notwendige Mehraufwendungen.
- **Maklerkosten**, die für die Anmietung einer Zweitwohnung oder -unterkunft entstehen, sind als Umzugskosten zusätzlich als Werbungskosten abziehbar (R 9.9 Absatz 2 LStR 2015) oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattbar. Sie sind nicht in die Höchstbetragsberechnung mit einzubeziehen.
- Unterhält der Mandant in der Zweitwohnung ein häusliches **Arbeitszimmer**, so ist dieses bei der Ermittlung der anzuerkennenden Unterkunftskosten nicht einzubeziehen. Der Werbungskostenabzug für dessen Kosten ist vielmehr nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zu beurteilen.



HINWEIS

Die **Homeofficepauschale** ist im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung nicht abziehbar (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 3 EStG).

48 BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020 S. 1228, Rn. 108

49 BFH-Urteil VI R 18/17 vom 04.04.2019 – VI R 18/17, BStBl II 2019 S. 449

50 BFH-Urteil VI R 18/17 vom 04.04.2019 – VI R 18/17, BStBl II 2019 S. 449

- Zeitlich richtet sich der Werbungskostenabzug nach § 11 EStG. Deshalb ist im Rahmen des Höchstbetrages für Unterkunftskosten das **Abflussprinzip** zu beachten. Wird der monatliche Höchstbetrag (1.000 €) nicht ausgeschöpft, gibt es **keinen Vortrag oder Rücktrag des nicht ausgeschöpften Volumens** in den Folge- oder Vormonat; das gilt auch jahresübergreifend. Erhält der Arbeitnehmer Erstattungen beispielsweise für Nebenkosten, mindern diese Erstattungen im Zeitpunkt des Zuflusses die Unterkunftskosten der doppelten Haushaltsführung. Nebenkostennachzahlungen sind nach dem Abflussprinzip zu berücksichtigen.



HINWEIS

Beziehen beispielsweise **beiderseits berufstätige Ehegatten**, Lebenspartner oder Lebensgefährten am gemeinsamen Beschäftigungsort eine gemeinsame Zweitwohnung liegt **jeweils eine doppelte Haushaltsführung** vor. Also kann jeder Arbeitnehmer den Höchstbetrag für die tatsächlich von ihm getragenen Aufwendungen jeweils für sich beanspruchen.

2.2 Entscheidung des BFH: Stellplatzkosten sind keine Unterkunftskosten!

2.2.1 Doppelte Haushaltsführung liegt vor

Ein Werbungskostenabzug im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist möglich, wenn der doppelte Haushalt **beruflich veranlasst** ist. Dann sind notwendige Mehraufwendung abzugsfähig. Der BFH hatte im Urteils Sachverhalt **keine Zweifel**, dass S – beruflich veranlasst – einen doppelten Haushalt unterhielt und die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 und 3 EStG erfüllt sind. Das habe die Vorinstanz zutreffend erkannt und liege nicht im Streit.

Auch liegt nicht im Streit und sei von der Vorinstanz zutreffend festgestellt worden, dass die Aufwendungen des S für den **Stellplatz** (170 € monatlich) einen **notwendigen Mehraufwand** im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung darstellen. Die Parksituation in der Innenstadt von Hamburg sei angespannt; die Kosten für den Stellplatz zwar hoch, aber (noch) **ortsüblich**.



HINWEISE

- Die **Üblichkeit der Stellplatzkosten** bejahte das zuständige Finanzamt auch; andernfalls hätte es die Aufwendungen für den Stellplatz gar nicht in die – nach seiner Auffassung – gedeckelten Unterkunftskosten einbeziehen dürfen. Es sind nämlich nur notwendige Mehraufwendungen dem Grunde nach überhaupt berücksichtigungsfähig. Im Ergebnis war diese Frage für das Finanzamt aber nicht wirklich entscheidungserheblich. Die Kosten gingen sowieso in dem gedeckelten Höchstbetrag für Unterkunftskosten (1.000 €) auf und wirkten sich damit nicht wirklich steuermindernd aus.
- Damit kann der Beratungspraktiker an dieser Stelle aus der BFH-Entscheidung dennoch mitnehmen, dass in stark nachgefragten Ballungsräumen auch Stellplatzmieten von „um die 200 €“ monatlich (für Landbewohner zwar schwer vorstellbar...) noch als notwendiger Mehraufwand eingestuft werden können. Auf dem Land und auch in größeren deutschen Städten sollte damit der Abzug eines Stellplatzes regelmäßig **nicht am Kriterium des notwendigen Mehraufwands scheitern**.

2.2.2 Begriff der Unterkunftskosten

Die notwendigen Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung werden – soweit es sich um Unterkunftskosten handelt – jedoch nur bis zu einem **Höchstbetrag von 1.000 € monatlich** als Werbungskosten bei der Steuerfestsetzung abgezogen.

Und an dieser Stelle setzte nun der BFH an und widersprach der eingangs dargestellten Verwaltungsauffassung, die zu den Unterkunftskosten bisher auch die Aufwendungen für die Anmietung eines Stellplatzes zählt⁵¹. Unterkunftskosten sind die **tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft**. Zu den Aufwendungen für diese Nutzung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG zählen nach Ansicht des BFH alle **Aufwendungen**, die der Steuerpflichtige getragen hat, **um die Unterkunft zu nutzen**, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können.

Klassische Unterkunftskosten sind deshalb die **Bruttokaltmiete** sowie die (warmen und kalten) **Betriebskosten** und **Stromkosten**. Sie entstehen durch den Gebrauch der Unterkunft⁵². Ferner ist die **Zweitwohnungssteuer** den Unterkunftskosten zuzurechnen⁵³.

Keine Unterkunftskosten im Gesetzessinne sind nach der Überzeugung des BFH jedoch die Aufwendungen (Miete oder anteilige AfA) für einen **Stellplatz oder eine Garage**. Sie stellen – so der BFH weiter – keinen tatsächlichen Aufwand für die Nutzung der Unterkunft dar⁵⁴.

- Für dieses Ergebnis spreche der **Gesetzeswortlaut**. Herr S wendet die 170 € monatlich nämlich nicht für die Nutzung der Unterkunft, sondern für die Nutzung des Stellplatzes auf.
- Die „Gegenauffassung“ – also insbesondere die Auslegung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung – überdehne den Gesetzeswortlaut, weil nun mal in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG von „Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft“ die Rede sei. Aufwendungen für einen **Stellplatz** oder eine Garage entstünden **unabhängig vom Gebrauch der Unterkunft**; sie fallen vielmehr für die **Nutzung des Stellplatzes/der Garage** als einem von der Unterkunft **zu unterscheidenden Wirtschaftsgut** an.
- **Nicht entscheidend** ist, ob die Wohnung oder der Stellplatz mit einem Mietvertrag oder durch **zwei verschiedene Mietverträge** und gegebenenfalls von **verschiedenen Vermietern** angemietet werden. Auch die Lage der Abstellfläche – auf demselben Grundstück oder nicht – ist nicht relevant.
- Vergleichbar dem Fall der Anmietung einer möblierten Wohnung ist ein möglicherweise vereinbarter **einheitlicher Mietzins** im Bedarfsfall **im Schätzwege aufzuteilen**⁵⁵.

51 BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020 S. 1228, Rn. 108

52 BFH-Urteil VI R 18/17 vom 04.04.2019, BStBl II 2019 S. 449, Rz. 24

53 BFH-Urteil VI R 30/21 vom 13.12.2023, BStBl II 2024 S. 404, Rz. 15 sowie AktStR II/2024 Tz. 41.4

54 Urteile des FG Saarland 2 K 1251/17 vom 20.05.2020, EFG 2020 S. 1408, sowie des FG Mecklenburg-Vorpommern 3 K 48/22 vom 21.09.2022, DStRE 2023 S. 769

55 BFH-Urteil VI R 18/17 vom 04.04.2019, BStBl II 2019 S. 449, Rz. 30



HINWEISE

- Für den Praktiker kann es damit nur eine richtige Vorgehensweise geben: Man muss darauf achten, dass die Stellplatzkosten in den mietvertraglichen Vereinbarungen **getrennt ausgewiesen** werden. Dann ist das Aufteilungsproblem vom Tisch!
- Der BFH hat übrigens auch schon im Rahmen der alten **60 m²-Rechtsprechung** für die Bestimmung der Angemessenheit von Unterkunftskosten am Beschäftigungsort Aufwendungen für einen **Pkw-Stellplatz nicht zu den begrenzt auf den durchschnittlichen Mietzins** einer 60 m²-Wohnung **abziehbaren Unterkunftskosten gezählt**. Sie waren vielmehr bei Vorliegen ihrer Notwendigkeit daneben als sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung abziehbar⁵⁶.
- Denken Sie daran, dass diese **60 m²-Grenze bis einschließlich 2025** allenfalls noch für im **Ausland** belegene doppelte Haushaltsführungen Relevanz hat und für Besteuerungszeiträume ab 2026 durch das Steueränderungsgesetz 2025⁵⁷ zwischenzeitlich überholt ist.
- Damit bestätigt der BFH die bisherige Linie⁵⁸. Mein **Rechtsbehelfshinweis** zu dieser Thematik hat sich erledigt, sofern sich die Finanzverwaltung – wovon auszugehen ist – der BFH-Rechtsprechung anschließt.

2.3 Firmenwagen: Der geldwerte Vorteil ist nicht um Stellplatzkosten zu mindern

2.3.1 Ausgangspunkt

Zuletzt habe ich Ende des Jahres 2023⁵⁹ ausführlich über die Kfz-Überlassung und die Frage berichtet, ob **Zuzahlungen** oder selbst getragene Kosten für das überlassene Kraftfahrzeug **den geldwerten Vorteil mindern** können. Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber ein Nutzungsentgelt dafür, dass er das Kfz für private Fahrten bzw. für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen kann, liegt bei ihm insoweit **kein geldwerter Vorteil** vor, der zu einem Zufluss von Arbeitslohn führt⁶⁰. Das gilt auch bei anderen **Zuzahlungsformen**:

- Laufende oder zeitraumbezogenen Zahlungen für die außerdienstliche Nutzung.
- Beteiligung des Nutzenden an den Anschaffungskosten für das Kfz⁶¹.
- Tragung von einzelnen Kosten (beispielsweise Kraftstoffkosten)⁶².

56 BFH-Urteil VI R 50/11 vom 13.11.2012, BStBl II 2013 S. 286, Rz. 13

57 Steueränderungsgesetz 2025 vom 22.12.2025, BGBl I 2025 Nr. 363; dazu auch Tz. 13 in diesem Manuskript

58 Tz. 110.4 in AktStR IV/2023 sowie lfd. Nr. 427 der aktuellen Liste der Rechtsbehelfshinweise

59 Tz. 86 in AktStR IV/2023

60 BFH-Urteil VI R 49/14 vom 30.11.2016, BStBl II 2017 S. 1011

61 BFH-Urteil VI R 19/18 vom 16.12.2020, BStBl II 2021 S. 761

62 BFH-Urteil VIII R 29/20 vom 04.07.2023, BStBl II 2023 S. 1005

2.3.2 Aktuelle BFH-Entscheidung

Im Urteilsfall überließ die B-GmbH ihren Arbeitnehmern teilweise **Firmenwagen auch zur privaten Nutzung**. Kosten der Arbeitnehmer für das Anmieten von Garagen- und Einstellplätzen übernahm sie gemäß der betrieblichen „Firmenwagenregelung“ nicht. Wegen des „Parkdrucks“ rund um das Firmengelände bot die B-GmbH den Angestellten an, in der Nähe der Tätigkeitsstätte einen **Parkplatz** (30 €/Monat) anzumieten.

Fraglich war, ob die **Aufwendungen für die Stellplatzanmietung vorteilsmindernd** im Rahmen der monatlichen Ermittlung des geldwerten Vorteils anzusetzen sind. Die B-GmbH verfuhr jedenfalls so bei der Lohnabrechnung und minderte die geldwerten Vorteile derjenigen Arbeitnehmer entsprechend, die einen Stellplatz angemietet hatten.

Dieser Lohnabrechnungspraxis **folgte der BFH nicht**⁶³. Er entschied vielmehr, dass die vom Arbeitnehmer getragenen Stellplatzkosten den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung nicht mindern.

Der BFH gewinnt diese Erkenntnis aus folgenden **Gründen**:

- Die unentgeltliche Überlassung eines Stellplatzes oder auch einer Garage würde als **eigenständiger Vorteil** neben den Vorteil für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten treten.
- Es mindern aber nur solche vom Arbeitnehmer übernommenen und getragenen Aufwendungen den geldwerten Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz, die im Falle **einer unterstellten Kostentragung** durch den Arbeitgeber **Bestandteil dieses Vorteils wären** und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung umfasst würden. Das sind neben nutzungsabhängigen Aufwendungen (beispielsweise Treibstoffkosten) auch regelmäßig wiederkehrende feste Kosten (Versicherungen, Steuer etc.).
- **Aufwendungen**, die ausschließlich von der Entscheidung des Arbeitnehmers abhängen, mit dem Fahrzeug ein bestimmtes **privates Ziel aufzusuchen**, sind nicht umfasst (Fähr-, Maut- oder Vignettenkosten für Privatfahrten⁶⁴). Würde der Arbeitgeber solche Kosten tragen, würde dadurch ein **eigenständiger geldwerter Vorteil** begründet.
- Und das wiederum gilt auch für **Stellplatz- und Garagenkosten**. Man kann – so der BFH – das Fahrzeug auch ohne kostenpflichtigen Parkplatz bestimmungsgemäß nutzen. Die unentgeltliche Überlassung eines Stellplatzes oder einer Garage stellt deshalb einen **eigenständigen geldwerten Vorteil** dar, der neben die 1 %-Regelung (oder den geldwerten Vorteil nach der Fahrtenbuchmethode) tritt. Sie ist von äußeren, der bestimmungsgemäßen Nutzung des Fahrzeugs nicht innewohnenden Umständen abhängig. Es ist schließlich vom Nutzungsverhalten des Arbeitnehmers abhängig, ob das Fahrzeug auf einem kostenpflichtigen Stellplatz oder kostenfrei abgestellt wird⁶⁵.

63 BFH-Urteil VI R 7/23 vom 09.09.2025, DStR 2026 S. 84

64 BFH-Urteil VIII R 32/20 vom 18.06.2024, BStBl II 2025 S. 168

65 BFH-Urteil VI R 7/23 vom 09.09.2025, DStR 2026 S. 84, Rz. 19

2.3.3 Praktische Konsequenzen

Damit ist die Sache durchentschieden. Aufwendungen für eine **Stellplatzanmietung** durch den Arbeitnehmer sind nicht geeignet, den geldwerten Vorteil nach unten zu korrigieren. Das gilt auch für Fälle, in denen das auch zur privaten Nutzung überlassene Fahrzeug in einer im **Eigentum** des Arbeitnehmers befindlichen Garage abgestellt wird (also auch für Stellplatzkosten an der Wohnung, um den überlassenen Firmenwagen abstellen zu können).

Diese Entscheidung hat aber auch noch eine andere als nur die vorteilsmindernde Perspektive, die es zu betrachten gilt. Es drängt sich zwangsläufig die Frage auf, ob bei kostenloser **Stellplatzgestaltung** durch den Arbeitgeber künftig eine **Lohnversteuerung dieses Vorteils** erfolgen muss. Und das ist eine nicht unwesentliche Zahl von Fällen!

Was ist also mit dem kostenlosen Parkplatz auf oder vor dem Firmengelände des Arbeitgebers für die Arbeitnehmer? Und zwar **unabhängig** davon, ob diese einen **Firmenwagen** nutzen oder ihre Privat-Pkw! Muss hier künftig eine Versteuerung eines geldwerten Vorteils zumindest in Fällen vorgenommen werden, in den die Sachbezugsgrenze schon mit einem Tankgutschein ausgeschöpft wurde?

Hoffen wir auf die **Finanzverwaltung** und eine weiterhin praktikable Lösung für diese Fälle! Jedenfalls **bisher** hat die Finanzverwaltung die Überlassung von Stellplätzen am oder in der Nähe des Arbeitsplatzes **nicht als geldwerten Vorteil** angesehen⁶⁶.

Natürlich sind auch Fälle denkbar, in denen die Überlassung des Stellplatzes aus **eigenbetrieblichen Interessen** erfolgt (beispielsweise bei Beladung mit Werkzeugen bzw. Waren des Arbeitgebers). Dann wird eine Lohnversteuerung sicher ausscheiden. Das sah auch der BFH so. ABER: Das hätte man auch für den vorliegenden „Parkdruck-Fall“ so sehen können. Denn ohne hinreichenden öffentlichen Parkplatz wäre es für die Arbeitnehmer möglicherweise stark erschwert, die Arbeitsstätte (zeitgerecht) aufzusuchen. Könnte dann nicht auch hier von einem überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an der entgeltlichen Stellplatznutzung ausgegangen werden⁶⁷?

66 vgl. z.B. die bundeseinheitlich abgestimmte VfG. der OFD Münster vom 25.06.2007, DStR 2007 S. 1256 (gegen das zuvor ergangene Urteil des FG Köln 11 K 5680/04 vom 15.03.2006, das einen geldwerten Vorteil befürwortet hatte); zuvor auch schon Erlass des FinMin NRW vom 28.09.2006, NWB XAAAC-36524

67 so auch Strahl in der Urteilscommentierung zum BFH-Urteil VI R 7/23, NWB 2026 S. 240



HINWEIS

- Zu beachten ist in diesem Kontext auch, dass eine Stellplatzüberlassung – sollte sie als geldwerter Vorteil erfasst werden – **keinen Werbungskostenabzug** begründet. Die Finanzverwaltung ist nämlich der Auffassung, **dass mit der Entfernungspauschale** für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte auch Parkgebühren **abgegolten** sind⁶⁸.
- Der BFH distanziert sich im Übrigen ausdrücklich von seiner früheren Rechtsprechung, in der er noch davon ausging, dass zu den im Zuge der **Fahrtenbuchmethode** (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) zu berücksichtigenden **Aufwendungen** auch diejenigen einer **Garagenmiete** gehören⁶⁹. Die Finanzverwaltung wird deshalb die noch in Rz. 32 des BMF-Schreibens vom 03.03.2022⁷⁰ vertretene Auffassung anpassen müssen.

2.4 Drittaufwand – auch bei der doppelten Haushaltsführung und in Ehegattensachverhalten ein Problem!

2.4.1 Kostentragung als Werbungskostenabzugsvoraussetzung

Auch das Thema „Drittaufwand“ spielt bei der doppelten Haushaltsführung eine praxisrelevante Rolle. Da das Steuerrecht dem Grundsatz der Besteuerung nach der **persönlichen Leistungsfähigkeit** folgt, muss für den Werbungskostenabzug der diesem zugrundeliegende Aufwand persönlich getragen werden. Als Steuersubjekt fungiert der einzelne Steuerpflichtige⁷¹. Und hieraus folgt, dass Aufwendungen als Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 EStG nur dann abgezogen werden können, wenn sie die **persönliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts gemindert** haben⁷².

Deshalb kann auch im Fall der **Zusammenveranlagung** von Ehegatten nicht der eine die Erwerbsaufwendungen des anderen tragen und der Ehegatte, der den Aufwand nicht getragen hat, diesen als Erwerbsaufwand selbst geltend machen.

Anders ausgedrückt: Das Rechtsinstitut des **Drittaufwands** gilt auch für **Ehegatten**⁷³!

Dass es hiervon dann wieder **Ausnahmen** gibt, ändert an den vorstehenden Grundsätzen nichts⁷⁴:

- **Abgekürzter Zahlungsweg:** Darunter versteht man die Zuwendung eines Geldbetrags an den Mandanten. Es wird aber – in Abkürzung des Zahlungswegs – im Einvernehmen mit dem Mandanten direkt dessen Schuld getilgt (vgl. H 4.7 „Drittaufwand“ 2. Tiert EStH). Dann kann der Zuwendungsempfänger in diesen Fällen die getilgten Aufwendungen steuerlich geltend machen.

68 BMF-Schreiben vom 18.11.2021, BStBl I 2021 S. 2315, Rz. 30

69 BFH-Urteil VI R 9/22 vom 21.11.2024, BStBl II 2025 S. 626

70 BStBl I 2022 S. 232

71 Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 2/97 vom 23.08.1999, BStBl II 1999 S. 782, unter C.IV.1.b

72 BFH-Urteil VI R 53/12 vom 15.12.2016, BStBl II 2017 S. 938, Rz. 17

73 BFH-Urteil VI R 53/12 vom 15.12.2016, BStBl II 2017 S. 938, Rz. 18

74 Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 2/97 vom 23.08.1999, BStBl II 1999 S. 782, unter C.IV.1.c aa; BFH-Urteil VI R 41/05 vom 07.02.2008, BFH/NV 2008 S. 1136, unter II.1.c

- **Abgekürzter Vertragsweg:** Hier schließt eine Person Verträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ab. Der Vertragsabschluss erfolgt jedoch im Interesse desjenigen Dritten, der Einkünfte mit diesen Aufwendungen erwirtschaftet. Hier kommt ebenfalls ein Abzug der Aufwendungen in Betracht, sofern die übrigen Voraussetzungen für den Betriebs- oder Werbungskostenabzug gegeben sind⁷⁵.



HINWEISE

- Im Fall des Vorliegens von **Dauerschuldverhältnissen** (wie z.B. Darlehens- oder Mietverträgen) sind die Grundsätze einer Abkürzung des Vertragswegs nicht anzuwenden⁷⁶.
- Bei den **Sonderausgaben** und außergewöhnlichen Belastungen hat derjenige Steuerpflichtige die Abzugsmöglichkeit, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Die Ehegatten gelten im Fall der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG außerhalb der Einkünfteermittlung als ein Steuerpflichtiger. Deshalb ist die Aufwandstragung in diesen Fällen nicht wirklich spannend.

2.4.2 Der aktuelle Streitfall

Ganz aktuell hat der BFH im vorstehenden Spannungsfeld einen Fall entschieden, in dem die vom **Ehemann getragenen Unterkunftskosten** (er war Mieter der Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte und hat die Miete von seinem Konto beglichen) bei dem anderen Ehegatten (der Ehefrau, die von der angemieteten Zweitwohnung aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit nachgegangen ist) als Werbungskosten der doppelten Haushaltsführung abgezogen werden sollten. Das **vorinstanzliche Finanzgericht Nürnberg ließ einen Kostenabzug zu**; es wandte die Grundsätze zum Drittaufwand im Ergebnis nicht an⁷⁷ und begründete dies damit, dass als Besonderheit des zu beurteilenden Falls die Nutzung einer Wohnung bzw. die Führung eines weiteren Haushalts durch die berufstätige Ehefrau an deren Ort der ersten Tätigkeitsstätte zusammen mit dem gemeinsamen Kind gegeben sei. Damit sei **nicht ausschließlich die Erwerbssphäre** eines Ehegatten betroffen. Es ginge um das Familienleben und den Unterhalt insgesamt. Deshalb seien als Folge dieses Umstands die Grundsätze zur Kostentragung oder zum sog. Drittaufwand nicht einschlägig.

Es sei vielmehr so, dass die **eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft** (und damit der Gedanke des Wirtschaftens aus einem Topf) im Ergebnis dazu führe, dass die Aufwendungen bei dem Ehegatten zu berücksichtigen seien, der aufgrund seiner Einkunftserzielung den doppelten Haushalt begründet. Das gelte selbst dann, wenn der andere Ehegatte die Mietkosten von seinem Konto überweist und hierfür keinen Ausgleich verlangt.

75 BMF-Schreiben vom 07.07.2008, BStBl I 2008 S. 717

76 BFH-Urteil IV R 75/98 vom 24.02.2000, BStBl II 2000 S. 314

77 Urteil des FG Nürnberg 7 K 150/21 vom 21.10.2022, GStB 2024 S. 54

2.4.3 Die Entscheidung des BFH

Diese Entscheidung der Vorinstanz ging der BFH aber nicht mit⁷⁸. Er urteilte:

Mietaufwendungen, die ein Ehegatte aufgrund eigener vertraglicher Verpflichtung getragen hat, kann der andere Ehegatte, ohne selbst vertraglich verpflichtet zu sein, grundsätzlich nicht im Wege des Drittaufwands einkünftermindernd geltend machen.

Damit ist der Gedanke der Vorinstanz, dass **bei Ehegatten** ein **nicht allzu strenges Drittaufwandsverständnis** als Maßstab anzulegen sei, weil die eheliche Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft dies bedinge, **vom Tisch**.

Nur über das Rechtsinstitut des **abgekürzten Zahlungswegs** hätte das Problem umgangen werden können, dass der Ehemann den Mietvertrag abgeschlossen hat, der bei der Einkünfteermittlung der Ehefrau zu Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung führen soll. Nach der Überzeugung des BFH liegen die Voraussetzungen des abgekürzten Zahlungswegs hier aber nicht vor. Der Ehemann hat durch Begleichung der ihn mietvertraglich treffenden Mietschuld nämlich auf **eine eigene Schuld geleistet** und damit **nicht** die Miete in (der nötigen) **Zuwendungsabsicht** an seine Ehefrau gezahlt.

Wer nun denkt, eine Zahlung vom **Ehegattengemeinschaftskonto** rechtfertige ein anderes Ergebnis, wird vom BFH ebenfalls **enttäuscht**. Auch solche Zahlungen vom gemeinsamen Konto gelten nämlich unabhängig davon, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt, als für Rechnung des Mietschuldners geleistet⁷⁹. Und Mietschuldner wiederum ist derjenige, der den Mietvertrag abgeschlossen hat.



HINWEISE

- Fraglich bleibt, wie der Fall zu lösen wäre, wenn **beide Ehegatten im Mietvertrag gestanden** hätten. M.E. ist in diesen Fällen der hälftige Werbungskostenabzug des Ehegatten möglich, der die Wohnung tatsächlich als Zweitwohnung am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte nutzt. Deshalb sind solche Gestaltungen in der Praxis nicht zu empfehlen. Denn 50 % Werbungskostenabzug bedeuten auch 50 % Werbungskostenverlust.
- Hätte den vom **Ehemann abgeschlossenen Mietvertrag die Ehefrau durch Mietzinszahlungen von ihrem eigenen Konto erfüllt**, wäre es mit dem Abzug wohl auch schwer geworden. Sie hätte nämlich dann auf eine Schuld ihres Ehemanns, der keine doppelte Haushaltsführung inne hat, geleistet. Schuldner ist und bleibt der Ehemann; Drittaufwand wäre möglicherweise auch hier die unschöne steuerliche Folge⁸⁰.

78 BFH Urteil VI R 16/23 vom 09.09.2025, BB 2025 S. 2582

79 BFH-Urteil VIII R 10/14 vom 21.02.2017, BStBl II 2017 S. 819, Rz. 21, m.w.N.

80 vgl. aber den Gedanken des Kostenersatzes in H 21.2 „Finanzierungskosten“ – 10. Tiert EStH, der hier zum Werbungskostenabzug führen könnte. Das sollte man in der Praxis gegenüber dem Finanzamt als Argument anführen!

- • Sollte im Einzelfall eine **Anmietung nur durch beide Ehegatten möglich** sein, sollte darauf geachtet werden, dass der den Werbungskostenabzug benötigende Ehegatte dem anderen Ehegatten ggf. dessen Zahlungen ausgleicht. Zahlt der den Werbungskostenabzug benötigende die Miete – ungeachtet des gemeinschaftlichen Mietvertrags – von seinem Konto, sollte der Werbungskostenabzug m.E. in der Praxis durchsetzbar sein⁸¹.
- Die vom BFH dargestellten **Grundzüge der Drittaufwandsberücksichtigung** sind **nicht neu**. Bereits im Jahr 1996 hatte er entschieden, dass Aufwendungen für die Miete der Wohnung am Beschäftigungsort (Zweitwohnung) dann nicht als Werbungskosten des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner zeitlich beschränkten doppelten Haushaltsführung abgezogen werden könne, wenn ein Dritter (damals: Vater des Steuerpflichtigen) der Mieter der Wohnung ist und die Miete auch bezahlt hat⁸².
- Mit Wirkung für die Zukunft sollten Sie in solchen Problemfällen jedenfalls immer versuchen, die **Mietverträge** entsprechend **umzustellen**.

2.4.4 Praktische Konsequenzen

Die vorstehende Rechtsprechung ist im Bereich der Überschuss- als auch im Bereich der Gewinneinkünfte zu beachten. Demnach kann die Entscheidung auch in Fallgestaltungen einschlägig sein, in denen es um den Abzug von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung geht und die Darlehen ursprünglich durch einen Angehörigen (z.B. Ehepartner, Kinder, Eltern) des Gesellschafters hingegeben wurden.

Der Beratungspraktiker muss jedenfalls im Vorfeld – wenn möglich – auf den **Abschluss der Verträge** und die Zahlung der Beträge durch die Einkünfte erzielende Person achten. Sollten ein Vertragsabschluss (z.B. der Bank oder des Vermieters) mit der die Einkünfte erzielenden Person nicht möglich oder gewollt sein, sollte alternativ eine **Ersatz- oder Ausgleichsverpflichtung** durch Abschluss von separaten **Verträgen im Innenverhältnis** statuiert werden, um damit einen Betriebs- oder Werbungskostenabzug durch die die Einkünfte erzielende Person zu rechtfertigen⁸³. Verträge und auch Vereinbarungen zu einem Kostenersatz sollten **zur Beweisvorsorge schriftlich abgefasst** sein.

2.5 Steuerbefreiung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten (§ 3 Nr. 46 und 50 EStG)

2.5.1 Ausgangspunkt

Lange ist es her, dass mit dem **Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07.11.2016** die Regelung des § 3 Nr. 46 EStG eingeführt und damit die vom Arbeitgeber gewährten Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) und für

81 vgl. auch den Gedanken des Kostenersatzes in H 21.2 „Finanzierungskosten“ – 10. Tiert

82 BFH-Urteil IV R 103/95 vom 13.03.1996, BStBl II S. 375

83 BFH-Urteil X R 36/05 vom 25.06.2008, DStR 2008 S. 2204

die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung von der **Einkommensteuer befreit** wurden. Daneben besteht für den Arbeitgeber auch die Möglichkeit, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile aus der Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und für die Nutzung einer Ladevorrichtung pauschal mit 25 % zu erheben (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG).

Zu diesen gesetzlichen Möglichkeiten **gab es ein umfangreiches Anwendungsschreiben**⁸⁴, das in der Beratungspraxis – insbesondere auch bei der Lohnabrechnung – zwischenzeitlich als feste Größe etabliert war. Die dort aufgeführten steuerfrei erstattbaren Monatspauschalen für das Laden zu Hause (siehe Tabelle unten) waren einfach handhabbar und praxisgerecht

2.5.2 Und nun? Ein neues Anwendungsschreiben!

Die Finanzverwaltung hat am 11.11.2025 ihr bisheriges BMF-Schreiben vom 29.09.2020 **überarbeitet und neu herausgegeben**⁸⁵. Es ist grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Das ist eigentlich keine große Sache – Rechtsprechung und Gesetze ändern sich und in der Folge werden auch BMF-Schreiben an diese neuen Gegebenheiten angepasst. Allerdings hat die Finanzverwaltung dieses Mal mit dem neuen Anwendungsschreiben – ohne erkennbare Not und nähere Begründung – die Pferde gewechselt und die Lohnabrechnungspraxis erheblich verkompliziert – die bekannten Monatspauschalen wurden nämlich gestrichen. Es gab weder gesetzliche Änderungen noch Rechtsprechungsänderungen, die diesen Schritt notwendig gemacht hätten...

Die Ersatzregelung zu den Monatspauschalen finden Sie in den Rn. 27 bis 31⁸⁶, die erstmalig für **Lohnabrechnungszeiträume nach dem 31.12.2025 anzuwenden** sind. Wie bisher bleibt es zwar dabei, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten für ein betriebliches Elektroauto Erstattungsbeträge als steuerfreien Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG zukommen lassen kann. Dafür gab es bisher aber festgelegte (monatlich starre) Beträge, die sich an der Art des überlassenen Fahrzeugs orientierten. Hier die bis Dezember 2025 gültige **Übersicht**:

VZ	Elektrofahrzeuge		Hybridelektrofahrzeuge	
	Mit Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte	Ohne Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte	Mit Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte	Ohne Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte
bis 2020	20 €	50 €	10 €	25 €
ab 2021	30 €	70 €	15 €	35 €

84 BMF-Schreiben vom 29.09.2020, BStBl I 2020 S. 972

85 BMF-Schreiben vom 11.11.2025, BStBl I 2025 S. 1929

86 BMF-Schreiben vom 11.11.2025, BStBl I 2025 S. 1929



HINWEIS

Nicht neu und weiterhin zutreffend ist, dass die **Erstattung von Stromkosten für ein privates Elektrofahrzeug** immer zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt.

Nach neuer Verwaltungsauffassung muss für Lohnabrechnungen ab Januar 2026 einer der folgenden **zwei Wege** beschritten werden:

- Rn. 27 bis 29 – **Ermittlung der tatsächlichen Stromkosten**: Die Strommenge ist grundsätzlich mittels eines gesonderten Stromzählers nachzuweisen (z.B. über eine Wallbox oder fahrzeugintern). Der Strompreis ergibt sich dann aus dem individuellen Vertrag des Arbeitnehmers mit dem Stromanbieter (verbrauchte Kilowattstunde als auch anteiliger Grundpreis). Sofern für das Laden auch eine private PV-Anlage genutzt wird, hat die Verwaltung (... die Selbstkosten hätte man doch leicht berechnen können...) keine Bedenken, wenn auf den vertraglichen Stromkostentarif des Energieversorgers für den Haushalt abgestellt wird (zuzüglich anteiligem Grundpreis).
- Rn. 30 – die **Strompreispauschale (insbesondere für dynamische Stromtarife und private PV-Anlagen gedacht)**: Alternativ zur Einzelermittlung ist es ab dem 01.01.2026 bis zum 31.12.2030 möglich, den vom Statistischen Bundesamt halbjährlich veröffentlichten Gesamtstrompreis für private Haushalte (Statistik-Code 61243-0001, Durchschnittspreise einschließlich Steuern, Abgaben und Umlagen) zugrunde zu legen. Vorsicht: Es ist für das gesamte Kalenderjahr auf den für das 1. Halbjahr des Vorjahres veröffentlichten Gesamtdurchschnittsstrompreis einschließlich Steuern, Abgaben und Umlagen (Wert bei einem Jahresverbrauch von 5.000 kWh bis unter 15.000 kWh) abzustellen (Strompreispauschale). Konkret heißt das für 2026: Im 1. Halbjahr 2025 waren dies 34,36 Cent, so dass dieser Betrag für 2026 anzuwenden ist. Dieser Gesamtdurchschnittsstrompreis ist auf volle Cent abzurunden (**2026 also: 34 Cent**) und wird dann mit der nachgewiesenen geladenen Strommenge (vgl. Rn. 27) zu multiplizieren.

Klar und bekannt ist, dass solche Wahlrechte (also zwischen den tatsächlichen Stromkosten und der Strompreispauschale) **für das Kalenderjahr einheitlich ausgeübt werden müssen**. Durch die Strompreispauschale sind sämtliche Stromkosten des Arbeitnehmers aus der Nutzung einer häuslichen Ladevorrichtung abgegolten.

2.5.3 Praktische Konsequenzen

Nach dem Vorstehenden ist eindeutig, dass die **Abrechnungspraxis beim Lohn nicht einfacher wird** als bisher. Im Gegenteil! Es wird ja nur noch der Strompreis pauschal ermittelt, der individuelle Verbrauch muss nachgewiesen werden und ist für die Steuerfreistellung an den Arbeitgeber zu übermitteln.

Auch ist diese **Neuregelung ein Bärendienst** für all diejenigen, die Zuhause nicht über eine Wallbox verfügen und deren Auto keinen Verbrauch „ladepunktgenau“ aufzeichnet. Verfügen Sie über ein Elektro- oder Hybrid-Kfz, das nur an der Haushaltssteckdose über Nacht geladen wird, dann wird dieses kostenbewusste Vorgehen künftig zum Problem. Selbst wenn das Kfz den Gesamtverbrauch beispielsweise in einer App aufzeichnet, wird es sicher keine Zuordnung des verbrauchten Stroms danach vornehmen, ob dieser aus der heimischen PV-Anlage oder aus dem (immer seltener werdenden) kostenlosen Ladepunkt beim örtlichen Supermarkt oder doch aus einer Bezahl-Ladesäule stammt.

Für „Gewinneinkünftler“ ist die für Arbeitnehmer geltende Neuregelung wohl auch wieder anzuwenden. Zumindest war die bisherige Regelung über das BMF-Schreiben vom 05.11.2021⁸⁷ auch **für Gewerbetreibende und Selbständige relevant**, das den Abzug der lohnsteuerlichen Pauschalen als Betriebsausgaben erlaubte. Ich gehe deshalb davon aus, dass die Neuregelung und damit der **Einzelnachweis** (wenn auch mit einem pauschalen Ansatz von Stromkosten) auch im Bereich der Gewinneinkünfte erfolgen muss. Die bekannten Pauschalen gehören jedenfalls der Vergangenheit an.



HINWEIS

Denken Sie daran, dass – das ist aber kein wirklicher Trost – der Arbeitgeber nicht verpflichtet ist, die steuerfreien Vorteile im Sinne des § 3 Nr. 46 EStG im **Lohnkonto des Arbeitnehmers** aufzuzeichnen⁸⁸. Nachweisen muss man aber beispielsweise im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung sehr wohl können, wie bzw. auf welcher Basis die steuerfreien Beträge ermittelt wurden.

2.5.4 Hilft der Appell der Bundessteuerberaterkammer?

Mit einer Eingabe vom 03.02.2026 hat sich die Bundessteuerberaterkammer mit einem flammenden Appell gegen die erläuterte Abschaffung der Ladepauschalen gewandt und deren Wiedereinführung gefordert⁸⁹.

Sie fragt zum einen nach dem **Grund für die Abschaffung** und weist im Übrigen – völlig zutreffend – darauf hin, dass die neue Regelung einen Versuch darstellt, eine Einzelfallgerechtigkeit herzustellen, die allen **Bestrebungen um einen Bürokratieabbau durch Vereinfachungen und Pauschalierungen zuwiderläuft**. Arbeitgebern und Arbeitnehmern würden stattdessen neue Ermittlungs- und Dokumentationspflichten auferlegt. Eine solche Regelung widerspreche der Zielsetzung im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD (Seite 48), „Steuerbürokratie abzubauen und Steuervereinfachung durch Typisierungen, Vereinfachungen sowie Pauschalierungen zu schaffen, damit unser Steuersystem von den Bürgerinnen und Bürgern akzeptiert wird“.

Zudem stehe die Änderung auch im **Widerspruch** zu den **Empfehlungen der beiden Expertenkommissionen zur Bürgernahen Einkommensteuer** und zur **Vereinfachten Unternehmensteuer**, die einen vermehrten Gebrauch von Pauschalen vorgeschlagen haben. Explizit heiße es im Bericht der Kommission Bürgernahe Einkommensteuer:

„Der Steuergesetzgeber ist zur vereinfachenden Typisierung und Pauschalierung im Steuerrecht nicht nur befugt, sondern sogar verpflichtet, soweit eine Einzelfallprüfung mit zumutbarem Verwaltungs- und Ermittlungsaufwand auf gleichheitskonformer Weise nicht möglich ist. Eine vom jeweiligen Einzelfall losgelöste Typisierung ist besonders dort geboten, wo die Verifikation der Angaben mit einem beachtlichen Eingriff in die Privatsphäre verbunden ist.“

⁸⁷ BStBl I S. 2205, Rz 19

⁸⁸ § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 LStDV sowie BMF-Schreiben vom 11.11.2025, BStBl I 2025 S. 1929, Rz. 40

⁸⁹ https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2026-02_2026-02-03_Eingabe_Auslagenersatz_Ladestrom.pdf

Die Vorlagepflicht privater Stromverträge der Arbeitnehmer stelle einen solchen (hier **unnötigen**) **Eingriff in die Privatsphäre der Arbeitnehmer** dar.

Es bleibt abzuwarten, ob diese Eingabe Früchte tragen wird.

2.6 Zusammenfassung

- **Stellplatzkosten** sind bei einer **doppelten Haushaltsführung** nicht in die 1.000 €-Grenze für die monatlichen Unterkunftskosten einbeziehen; sie sind daneben abzugsfähig.
- Andererseits **mindern Stellplatzkosten für einen Firmenwagen nicht den geldwerten Vorteil** aus der Überlassung dieses Fahrzeugs. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich dabei um Kosten für einen Stellplatz an der Arbeitsstätte (= aktueller BFH-Fall) oder aber im Umfeld der privaten Wohnung handelt. Es bleibt allerdings zu hoffen, dass die Finanzverwaltung an ihrer **bisher großzügigeren Linie** festhält, dass eine **kostenlose oder verbilligte Stellplatzüberlassung** am Arbeitsplatz (auch für private Fahrzeuge der Arbeitnehmer) nicht zu einem geldwerten Vorteil führt.
- Auch im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung können sich **Probleme mit dem sog. Drittaufwand** ergeben. Nach Auffassung des BFH gilt dies in Ehegattenfällen, wenn „der falsche Ehegatte“ den Mietvertrag abgeschlossen oder die Kosten (ganz oder anteilig) getragen hat.
- Die Finanzverwaltung hat völlig überraschend die bisherigen sog. **Ladepauschalen für Elektro- und Hybridfirmenwagen aufgehoben**. Ab 2026 müssen die tatsächlich geladene Strommenge und die entstandenen Stromkosten einzeln nachgewiesen werden. Dies führt zu einer erheblichen Verkomplizierung im Lohnsteuerabzugsverfahren und steht dem Bestreben nach Steuervereinfachung diametral entgegen. Bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung hier einlenkt und auf den Appell der Bundessteuerberaterkammer mit einer Wiedereinführung der Pauschalen reagiert.

3. Erbschaftsteuer: Manchmal ist das Leben einfach ungerecht

Gesetzliche Normen:	§ 169, § 170, § 173 AO; § 2258 BGB
Zugrundliegender Streitfall:	Streitig war der Zeitpunkt des Eintritts der Festsetzungsverjährung, wenn ein Testament erst sehr spät aufgefunden wird.
Entscheidung des Gerichts:	Der BFH hat entschieden, dass die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 5 AO erst mit einer endgültigen Entscheidung des Nachlassgerichts beginnt, wenn ein anderer möglicher Erbe der Erteilung des Erbscheins entgegengetreten ist.
Bemerkungen:	In einer weiteren Entscheidung hat der BFH den Beginn der Verjährungsfrist nach einer Schenkung nicht auf das Ende des Jahres der Anzeige der Schenkung, sondern auf das Ende des Jahres der Abgabe der Schenkungsteuererklärung gelegt.
Fundstelle:	DStR 2025 S. 2533

Leitsätze:

1. Für die Kenntnis von dem Erwerb im Sinne von § 170 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) ist der rechtsgültige Erwerb maßgebend. Die Anlaufhemmung gilt für den jeweiligen Erwerb aufgrund eines bestimmten Rechtsgrunds. Lediglich im Hinblick auf diesen Rechtsgrund ist ihre Wirkung mit der einmal erlangten Kenntnis verbraucht.
2. Maßgebender Zeitpunkt, zu dem ein testamentarisch eingesetzter Erbe sichere Kenntnis im Sinne von § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO von seiner Erbeinsetzung hat, ist der Zeitpunkt einer Entscheidung des Nachlassgerichts über die Wirksamkeit des Testaments im Erbscheinverfahren, wenn ein anderer möglicher Erbe der Erteilung des Erbscheins entgegentritt.
3. Ob die Gerichtsentscheidung mit Rechtsmitteln anfechtbar ist oder tatsächlich angefochten wird, ist für die Kenntnis im Sinne des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO unerheblich (Anschluss an Urteil des Bundesfinanzhofs II R 17/20 vom 27.04.2022, BFH/NV 2022 S. 901)⁹⁰.

Sachverhalt:

N ist der Neffe der im **November 1988 verstorbenen** Erblasserin E. E hatte mit **Testament vom Juni 1983** den N und dessen Schwester S zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt. Mit weiterem **Testament vom August 1988** hatte sie dann aber N zum Alleinerben bestimmt.

Da beide Testamente zunächst nicht bekannt waren, wies ein im Januar 1989 erteilter **Erbschein** N und S als Erben zu je 1/2 aufgrund gesetzlicher Erbfolge aus. Das seinerzeit zuständige Finanzamt

⁹⁰ BFH-Urteil II R 28/22 vom 04.06.2025, DStR 2025 S. 2533, veröffentlicht am 30.10.2025

setzte im **Juli 1994 Erbschaftsteuer** fest. Dabei ging es davon aus, dass **N hälftiger Erbe** aufgrund gesetzlicher Erbfolge geworden ist. Im **Mai 2003** legte N dem Nachlassgericht das von ihm kurz zuvor aufgefundene Testament der Erblasserin vor. Nach der Eröffnung des Testaments beantragte er einen ihn als **Alleinerben** ausweisenden Erbschein. Mit **Beschluss vom 27.09.2007** (sog. Vorbescheid) kündigte das Nachlassgericht an, den **Erbschein** wie von N beantragt zu erteilen, was im **Oktober 2009** – nach Rechtsstreitigkeiten mit der Schwester S (Testierfähigkeit der verstorbenen Tante bei Abfassung des zweiten Testaments usw.) – auch geschah.

Im **September 2010** erließ das Finanzamt einen Änderungsbescheid nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und setzte gegen N, den es nunmehr als Alleinerben behandelte, Erbschaftsteuer fest. N machte Festsetzungsverjährung geltend.

In der Zeitschiene stellen sich die **Entwicklungen über mehr als zwei Jahrzehnte** wie folgt dar:

Zeit	Ereignis
21.06.1983	Erstes Testament der E zugunsten ihres Neffen N und ihrer Nichte S
11.08.1988	Zweites Testament der E, mit dem sie N zu ihrem Alleinerben bestimmt
30.11.1988	Tod der Erblasserin E
Januar 1989	Erbschein weist N und S nach gesetzlicher Erbfolge als Erben zu je $\frac{1}{2}$ aus (da Testament erst sehr viel später aufgefunden); das danach aufgefundene erste Testament der E änderte daran nichts (Erben N und S zu je $\frac{1}{2}$, also wie bei der gesetzlichen Erbfolge)
Juli 1994	Finanzamt setzt ErbSt u.a. gegen N fest (für hälftigen Erbteil)
März 1999	Erbauseinandersetzungsvertrag zwischen N und S mit Teilung des umfangreichen Immobilienvermögens der Erblasserin E
Mai 2003	N findet das zweite Testament der E und beantragt beim Nachlassgericht einen Erbschein zugunsten von ihm als Alleinerben
September 2007	Vorbescheid des Nachlassgerichts mit Ankündigung, den Erbschein auf N als Alleinerben auszustellen
Danach	S bestreitet die Testierfähigkeit der Erblasserin E bei Abfassung des zweiten Testaments
Oktober 2009	Das Nachlassgericht stellt einen Erbschein auf N als Alleinerben aus
September 2010	Finanzamt setzt ErbSt allein gegen N fest
Januar 2015	Landgericht weist die Klage des N gegen seine Schwester S auf Rückabwicklung des Erbauseinandersetzungs- und Übertragungsvertrags vom März 1999 und auf Herausgabe des seinerzeit auf S übertragenen Vermögens wegen eingetretener (zivilrechtlicher) Verjährung letztinstanzlich ab

Fraglich ist, ob die Erbschaftsteuerfestsetzung gegen N noch erfolgen durfte oder ob bereits zuvor Festsetzungsverjährung eingetreten war.



HINWEIS

Wichtig zum Gesamtverständnis des Falles sind noch zwei wichtige **Sachverhaltsaspekte**:

- Das Finanzamt hat die **zunächst gegen S festgesetzte Erbschaftsteuer** (aufgrund der fälschlicherweise angenommenen gesetzlichen Erbfolge) nach Auffinden des Testaments im Jahr 2003 **an S erstattet**, nachdem N in diesem Testament als Alleinerbe genannt war.
- Aufgrund zivilrechtlicher Verjährung konnte **N** den **Herausgabeanspruch** bezüglich des hälftigen Nachlasses **nicht mehr erfolgreich geltend machen** (dies ergibt sich lediglich aus dem Sachverhalt des vorinstanzlichen Urteils des Finanzgerichts Düsseldorf⁹¹). Er hat also tatsächlich nur den hälftigen Erbteil erhalten, soll nun aber das gesamte Erbe versteuern.

3.1 Die Verjährungsregeln bei der Erbschaftsteuer

3.2 Entscheidung des BFH: Noch keine Verjährung!

3.3 Erkenntnisse für die Praxis aus dieser Entscheidung

3.4 Und noch'n (Fristen-)Gedicht ... (diesmal aus der Reihe „Schläfriges Finanzamt“)

3.5 Einlage eines Familienheims in eine Ehegatten-GbR

3.6 Zusammenfassung

⁹¹ Urteil 4 K 896/20 Erb vom 29.02.2022, EFG 2022 S. 1581

Lösung

3.1 Die Verjährungsregelungen bei der Erbschaftsteuer

3.1.1 Grundsatz: Vier Jahre!

Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist für Steuern **grundsätzlich vier Jahre**.

Soweit eine Steuer **hinterzogen** wurde, beträgt die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO **zehn Jahre** und **fünf Jahre**, soweit sie **leichtfertig verkürzt** worden ist.

3.1.2 Wichtig: Die Anlaufhemmung

§ 170 AO regelt den Beginn der Festsetzungsfrist und normiert somit eine sog. **Anlaufhemmung**. Für die **Erbschaft- und Schenkungsteuer** enthält **Absatz 5** dieser Vorschrift dazu eine eigenständige Regelung:

§

GESETZESTEXT

§ 170 AO Beginn der Festsetzungsfrist

- (5) Für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) beginnt die Festsetzungsfrist nach den Absätzen 1 oder 2
1. bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat,
 2. bei einer Schenkung nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Schenker gestorben ist oder die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat,
 3. bei einer Zweckzuwendung unter Lebenden nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Verpflichtung erfüllt worden ist.

In **Erbfällen** kommt es also nach Nummer 1 der gesetzlichen Regelung für den Beginn der Festsetzungsfrist auf die **Kenntnis des Erwerbers von dem Erwerb** an. Nicht entscheidend ist der Zeitpunkt des Todes des Erblassers.

3.1.3 Die bisherige Rechtsprechung

Bereits im Jahr 2022 hat der BFH entschieden, dass ein durch letztwillige Verfügung eingesetzter Erbe dann Kenntnis von dem Erwerb erlangt, wenn er zuverlässig erfahren und somit **Gewissheit erlangt** hat, dass der Erblasser ihn durch eine wirksame letztwillige Verfügung zum Erben eingesetzt hat. Dies sei in der Regel mit **Eröffnung des Testaments** der Fall⁹².

92 BFH-Urteil II R 17/20 vom 27.04.2022, BFH/NV 2022 S. 486

In diesem Urteilsfall war die Wirksamkeit des Testaments allerdings **erst mit einer späteren gerichtlichen Entscheidung sicher**. Dann ist dies der Zeitpunkt, in dem der darin ausgewiesene Erbe sichere Kenntnis von seiner Einsetzung hat. Unerheblich sei dann – so bereits bisher der BFH – die Anfechtbarkeit dieser Gerichtsentscheidung mit Rechtsmitteln.

3.2 Entscheidung des BFH: Noch keine Verjährung!

3.2.1 Der BFH sah im aktuellen Urteilsfall eine **rechtmäßige Änderungsmöglichkeit** durch das Finanzamt als gegeben an. Abweichend von § 170 Abs. 1 AO beginnt nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO für die Erbschaftsteuer die Festsetzungsfrist bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat. Der „**Kenntnisbegriff**“ i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO entspreche dabei **dem des § 30 Abs. 1 ErbStG**⁹³.



HINWEIS

Nach **§ 30 Abs. 1 ErbStG** ist jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb i.S. von § 1 ErbStG vom Erwerber **binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis** von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt **schriftlich anzuzeigen**.

Ein durch letztwillige Verfügung eingesetzter Erbe erlange demnach Kenntnis von dem Erwerb, wenn er zuverlässig erfahren und somit **Gewissheit erlangt** habe, dass der Erblasser ihn durch wirksame letztwillige Verfügung zum Erben eingesetzt hat.

Beantragt aber, wie der Fall hier lag, ein durch letztwillige Verfügung eingesetzter Erbe einen Erbschein und tritt ein anderer möglicher Erbe **dessen Erteilung entgegen**, sei die Kenntnis i.S. des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO **erst mit der Entscheidung des Nachlassgerichts im Erbscheinverfahren** gegeben. Dies war hier im Jahr 2007 mit dem **Vorbescheid des Nachlassgerichts** der Fall.

Folge: Somit **begann** die vierjährige **Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2007** und **endete am 31.12.2011**. Der ErbSt-Bescheid gegen N mit der Berücksichtigung des vollen Erwerbs als Alleinerbe war im September 2010 und damit innerhalb dieser Festsetzungsfrist ergangen.

3.2.2 Der Klägervertreter hatte demgegenüber geltend gemacht, dass die **Anlaufhemmung** nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO durch die Erteilung des (ersten) Erbscheins im Januar 1989 **verbraucht** gewesen sei. Dieser Erbschein hatte aber auf der gesetzlichen Erbfolge und nicht auf dem rechtsgültigen Erwerb aufgrund des Testaments der Erblasserin E beruht. Nach Auffassung des BFH kann das Testament für die Anlaufhemmung maßgeblich sein, das als gültiger Rechtsgrund des Erwerbs herangezogen werden kann. Handelt es sich dabei um ein **später aufgefundenes Testament**, wird die Anlaufhemmung erst mit Kenntnis von diesem beendet.

⁹³ so bereits BFH-Urteil II R 17/20 vom 27.04.2022, BFH/NV 2022 S. 901, Rz. 17

3.2.3 Neben der Verjährung war vom BFH auch noch die **Frage nach der Änderungsvorschrift** des ursprünglichen, gegen N ergangenen Erbschaftsteuerbescheids zu beantworten. Hier war aber zwischen den Beteiligten – zurecht – nicht streitig, dass eine Änderung nach **§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO** möglich war. Das nach dem Erlass des ursprünglichen Erbschaftsteuerbescheids vom Juli 1994 (mithäftiger Zuordnung des Erwerbs zu N) aufgefundene Testament der Erblasserin E, mit dem N zum Alleinerben bestimmt wurde, stellte eindeutig eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache dar, die zu einer höheren Erbschaftsteuer führt.



HINWEIS

Im **umgekehrten Fall** (Erbschaftsteuer zunächst zu hoch festgesetzt, weil man ursprünglich von einer Alleinerbschaft ausging, was sich dann nach dem Auffinden eines neueren Testaments mit nur noch hälftigem Erbanteil zerschlug) stellt sich an dieser Stelle eine **zusätzliche Hürde**, nämlich die Frage nach dem **groben Verschulden** (vgl. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO: „... die zu einer **niedrigeren Steuer** führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden“). Das späte Auffinden eines **Testaments neueren Datums** ist dabei aber sicherlich **kein Sachverhalt**, der als **grobes Verschulden** in diesem Sinne zu werten sein könnte. Entsprechend wird im erläuterten Fall der gegenüber S ergangene Änderungsbescheid mit § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO begründet worden sein.

3.3 Erkenntnisse für die Praxis aus dieser Entscheidung

Erkenntnis 1:

Steuerzahlen ist – bei allen Steuerarten – bereits dann lästig, wenn man Dinge versteuern muss, die man erhalten hat. Noch schlimmer sind Steuerbelastungen aber dann, wenn man **Steuern für etwas zahlen muss, das man nicht erhalten hat**. So ging es am Ende dem Kläger N, der in der Folge der BFH-Entscheidung einen Erwerb versteuern muss, den er – aufgrund der Verjährung seines Herausgabeanspruchs gegen seine Schwester S – überhaupt nicht bekommen hat.

Diese „wundersame Besteuerung des Nichts“ hat der BFH mit der profiskalischen Begründung hingenommen, dass **§ 170 Abs. 5 Nr. 1 AO der Sicherung des Steueranspruchs diene** und gewährleisten solle, dass der rechtsgültige Erwerb auch dann der Erbschaftsteuer unterworfen werden kann, wenn der Erbe erst nach Jahren Kenntnis von dem Erwerb erlangt. Die „Rechtsgültigkeit“ soll erst dann gegeben sein, wenn das Nachlassgericht den Erbschein erteilt.

Der BFH verkennt dabei allerdings, dass die Regelungen über die Festsetzungsverjährung nicht nur den Staat, sondern auch den Bürger im selben Maße schützen sollen, um einen **Rechtsfrieden** bei überlangen Verfahrensdauern möglich zu machen. Und von einer überlangen Dauer muss man in entschiedenen Fall sicherlich reden (auch wenn im Urteilsfall Vieles davon in dem sehr verspäteten Auffinden des Testaments über 14 Jahre nach dem Tod der Erblasserin begründet war).

Erkenntnis 2:

Auch wenn man im Urteilsfall sicherlich denken kann, dass sich der BFH um das Erbschaftsteueraufkommen sorgen könnte und deshalb entsprechend entschieden habe (die o.g. Begründung „Sicherung des Steueranspruchs“ muss insoweit sicherlich zumindest als unglücklich angesehen werden): **Verjährung ist keine Einbahnstraße**. Sie gilt auch umgekehrt. Der vom BFH im Urteilsfall ausgerufene späte Beginn der Verjährungsfrist (Anlaufhemmung bis Ende 2007) hätte in einer anderen Konstellation auch Vorteile haben können, nämlich wenn N bei einer umgekehrten Entwicklung bei der Zuordnung des Erbteils am Ende materiell-rechtlich einen **Erstattungsanspruch** gehabt und sich zeitlich alles lange hingezogen hätte.



HINWEIS

Dann hätte sicherlich das Finanzamt auf eine kürzere Anlaufhemmung gepocht, also hätte sich die Argumentationslinie des Klägersvertreters des o.g. Urteilsfall zu eigen gemacht! Dann wäre ein Rechtsbehelfs- und Klageverfahren gegen die Auffassung des Finanzamts erfolgreich gewesen. Anders als beim Bundessozialgericht sind beim BFH zumindest derzeit nämlich **keine generellen Tendenzen** zu erkennen, im Zweifel **immer zugunsten des Fiskus** zu entscheiden (also „In dubio pro fisco“) um damit das Steueraufkommen und mit diesem die eigenen Richterbezüge zu sichern⁹⁴.

Erkenntnis 3:

Und nochmals zurück zum Urteilsfall: Gegenüber der „enterbten“ Schwester **S** wird das Finanzamt keine Festsetzung mehr vornehmen können (was im erläuterten BFH-Verfahren aber natürlich nicht Streitgegenstand war und sein konnte). Auch wenn S aufgrund der zivilrechtlichen Verjährung ihrer Herausgabeverpflichtung das (ihr eigentlich nicht zustehende) hälftige Erbe nach ihrer Tante E **endgültig behalten** darf, ist sie aufgrund des gerichtlich bestätigten endgültigen Erbscheins **nicht Erwerberin i.S. des Erbschaftsteuergesetzes**. „S erbt nichts“, sie hat also keinen „Erwerb von Todes wegen“ i.S. von § 1 Nr. 1 Nr. 1 i.V. mit § 3 Abs. 1 ErbStG zu verzeichnen. Insbesondere liegt bei ihr kein „Erb-anfall“ vor.

Es kommt dabei nicht darauf an, ob eine neuerliche Steuerfestsetzung gegenüber S verfahrensrechtlich noch möglich wäre oder zumindest bis Ende des Jahres 2011 verfahrensrechtlich noch möglich gewesen wäre. Materiell-rechtlich hat sie nämlich aus den o.g. Gründen **keinen Steuertatbestand** des Erbschaftsteuergesetzes **verwirklicht** (natürlich **auch nicht im Rahmen einer freigebigen Zuwendung** ihres Bruders N; der Eintritt der Verjährung kann also nicht als Schenkung des N an seine Schwester S angesehen werden; hier fehlt es bereits am subjektiven Tatbestand, weil die beiden Geschwister sicherlich auch bei dem in Kürze anstehenden Osterfest nicht gemeinsam auf Ostereiersuche gehen).

⁹⁴ vgl. dazu z.B. das in der Tz. 8 dieses Skripts erläuterte sehr steuerzahlerfreundliche Urteil zur Verschiebung des Zuflusszeitpunkts von Darlehenszinsen trotz nicht gegebener Fremdüblichkeit

Also ein eigentlich völlig **widersinniges Ergebnis**:

- **N** verfügt am Ende nur über den hälftigen Erbteil, muss aber das volle Erbe versteuern.
- **S** hat ebenfalls den hälftigen Erbteil, muss aber nichts versteuern.

Gerechtigkeit ist anders!

Erkenntnis 4:

Die **Suche nach Testamenten** kann sich auch nach langer Zeit lohnen! Auch wenn das späte Auffinden des Testaments im Urteilsfall im Ergebnis wegen des Eintritts der zivilrechtlichen Verjährung nicht erfolgreich war, kann dies in anderen Sachverhalten zu guten Ergebnissen führen.

Erkenntnis 5:

Und generell: Kenntnisse der AO können auch in Erbschaft- und Schenkungsteuerfällen helfen, Steuerlasten zu vermeiden oder zumindest zu vermindern (auch wenn der Klage im Urteilsfall am Ende der Erfolg versagt war). Dies gilt nicht zuletzt für die auch hier streitige Verjährungsfrage. Hätte z.B. das Finanzamt im o.g. Urteilssachverhalt die Steuerfestsetzung erst im Jahr 2012 vorgenommen, wäre der Steueranspruch nämlich verjährt gewesen. Der Einspruch gegen die Steuerfestsetzung hätte dann Erfolg haben müssen. Auch solche Konstellationen gibt es in der Praxis. Und für Erstattungsfälle ist ein spätes Verjährungsende dann umgekehrt von Vorteil!

3.4 Und noch'n (Fristen-)Gedicht ... (diesmal aus der Reihe „Schläfriges Finanzamt“)

3.4.1 Der vom BFH entschiedene Fall

In einem weiteren Urteil hatte der BFH über eine etwas andere Facette der Anlaufhemmung zu entscheiden; diesmal in einem **Schenkungsfall** (nachfolgend mit etwas vereinfachten Zahlen dargestellt)⁹⁵. Der Zeitpunkt der **Kenntnisnahme** des Beschenkten ist bei **Schenkungen** – anders als in den in § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO genannten Erbfällen – regelmäßig **nicht das Praxisproblem**.

K erhielt von seiner Mutter M im Juli 2014 einen Geldbetrag von 3.700.000 € mit der Maßgabe geschenkt, dieses Geld weitgehend als Eigenkapital in seine K-GmbH (Alleingesellschafter K) einzubringen und über die K-GmbH ein bebautes Grundstück zu erwerben (sog. **mittelbare Grundstücks-schenkung**). K setzte die Vorgaben der M um; im Anschluss erwarb die K-GmbH nämlich noch im Jahr 2014 ein entsprechendes Grundstück für 3.400.000 € einschließlich Erwerbsnebenkosten wie Grunderwerbsteuer usw. Der Differenzbetrag von 300.000 € verblieb bei K zur Begleichung der Schenkungsteuer.

⁹⁵ BFH-Urteil II R 1/23 vom 27.08.2025, DStR 2025 S. 2771, veröffentlicht am 27.11.2025

Unstreitig gingen die Beteiligten davon aus, dass die mittelbare Grundstücksschenkung der M erst mit Zahlung des Kaufpreises durch die K-GmbH **am 31.12.2014 ausgeführt** wurde, weil K vertraglich erst nach Zahlung des Kaufpreises berechtigt war, die Eigentumsumschreibung verlangen zu dürfen. Bereits mit **Schreiben vom 16.12.2014** (also noch vor Kaufpreiszahlung) zeigte K die Schenkung gegenüber dem zuständigen Schenkungsteuerfinanzamt an. Die auf die Anzeige nach § 30 ErbStG hin vom Finanzamt bereits am **05.01.2015** angeforderte Schenkungsteuererklärung reichte K am **26.02.2015** und damit sehr zeitnah ein.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom **12.11.2019** Schenkungsteuer zunächst i.H. von ca. 315.000 € fest. Die Festsetzung basierte auf einer Werterhöhung des Anteils an der K-GmbH um 1.532.000 €. Basierend auf der späteren Grundbesitzwertermittlung des Grundstücks seitens des Betriebsfinanzamtes mit ca. 2.100.000 € erhöhte das Finanzamt dann aber mit einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid vom **08.01.2020** die Schenkungsteuer auf ca. 460.000 €.

3.4.2 Das Verjährungsproblem dieses Falles

Der steuerliche Berater des K machte geltend, dass im Zeitpunkt der erstmaligen Schenkungsteuerbescheids vom 12.11.2019 Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen sei. K habe die Schenkung nämlich bereits im Dezember 2014 angezeigt. Somit habe die **vierjährige Verjährungsfrist** nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 2014 begonnen und am 31.12.2018 geendet.

§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO hat folgenden **Wortlaut** (für den Fall maßgebliche Passagen fettgedruckt):

§

GESETZESTEXT

§ 170 AO Beginn der Festsetzungsfrist

(2) Abweichend von Absatz 1 beginnt die Festsetzungsfrist, wenn

1. eine **Steuererklärung** oder eine Steueranmeldung **einzureichen** oder eine **Anzeige zu erstatten** ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die **Steuererklärung**, die Steueranmeldung **oder die Anzeige** eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach Absatz 1 später beginnt,
2. ... (Steuerzeichen / Steuerstempler: hier nicht relevant).

Das Problem des zu entscheidenden Sachverhalts ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut: Dort sind sowohl die Einreichung einer Steuererklärung als auch die Erstattung einer Anzeige genannt. Ein Rangverhältnis der beiden Tatbestände ist aus dem Gesetzestext nicht abzuleiten. Die **Anzeige** hatte K im Jahr **2014** erstattet, die **Steuererklärung** aber im Folgejahr **2015** abgegeben.

Nach Auffassung des BFH kommt es in einer solchen Konstellation für die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO auf die **Einreichung der Steuererklärung** und nicht auf den Zeitpunkt der Erstattung der Anzeige an.

Er bezieht sich dabei zunächst auf schon ältere Rechtsprechung aus dem Jahr 2008⁹⁶. Die weiteren Begründungslinien:

- Anzeige (§ 30 Abs. 1 und 2 ErbStG) und Steuererklärung andererseits (§ 31 ErbStG) hätten **unterschiedliche Zwecksetzungen**: Die Anzeigepflicht solle lediglich die möglichst vollständige Erfassung aller Erwerbe sicherstellen und diene in erster Linie dazu, dem Finanzamt die Prüfung zu erleichtern, ob und wen es im Einzelfall zur Abgabe einer Steuererklärung aufzufordern hat. Demgegenüber habe die Steuererklärung ein Verzeichnis der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstands und des Werts des Erwerbs erforderlichen Angaben zu enthalten und solle so die Erbschaftsteuer- beziehungsweise Schenkungsteuerfestsetzung ermöglichen.
- Dem sei bei der Auslegung des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO dadurch Rechnung zu tragen, dass bei einer ordnungsgemäßen Erstattung der Anzeige **erst die dem Finanzamt nachfolgend durch die Einreichung der angeforderten Steuererklärung** vermittelte Kenntnis zur (endgültigen) Beendigung der Anlaufhemmung führe.
- Nach den **Wertungen des § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO** rechtfertige sich der (frühere) Beginn der Festsetzungsfrist schon zum Ende des Jahres der Anzeige nicht schon deshalb, weil das Finanzamt den Steuerpflichtigen bereits aufgrund der Anzeige zur Abgabe einer Steuererklärung auffordern und diese Aufforderung (etwa durch Anwendung von Zwangsmitteln i.S. von §§ 328 ff. AO) gegebenenfalls auch durchsetzen kann.

Ergebnis: Die vierjährige Verjährungsfrist **begann** somit (erst) **mit Ablauf des Jahres 2015** und **endete am 31.12.2019**. Der erstmalige Schenkungsteuerbescheid vom 12.11.2019 ist damit innerhalb der Festsetzungsfrist ergangen.

96 BFH-Urteil II R 36/06 vom 27.08.2008, BStBl II 2009 S. 232



HINWEISE

- Danach scheint auf den ersten Blick der Änderungsbescheid vom 08.01.2020 mit seiner höheren Schenkungsteuerfestsetzung außerhalb der Festsetzungsfrist ergangen zu sein. Allerdings hatte K gegen den erstmaligen Bescheid vom 12.11.2019 **Einspruch eingelegt**. Der Änderungsbescheid vom 08.01.2020 trat deshalb nach § 365 Abs. 3 Satz 1 AO an die Stelle des ursprünglichen Bescheids und die Festsetzungsfrist läuft insoweit nach **§ 171 Abs. 3a AO** nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden worden sind.
- Im Übrigen dürften für die Änderung auch die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vorgelegen haben, weil die Erhöhung der Schenkungsteuer in dem zwischenzeitlich ergangenen Feststellungsbescheid über den Wert des erworbenen Grundstücks begründet war. Dabei handelt es sich um einen **Grundlagenbescheid** im Sinne dieser Vorschrift, die in der Folge nach § 171 Abs. 10 AO eine **Ablaufhemmung** für die Festsetzungsverjährung des Folgebescheids mit sich bringt (zwei Jahre nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids). Darauf musste der BFH angesichts des anhängigen Einspruchs nicht mehr eingehen. Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich allerdings, dass das Finanzamt auch ohne den anhängigen Einspruch des K zum Erlass des Änderungsbescheids im Januar 2020 berechtigt gewesen wäre.

3.4.3 Inhaltliche Aussagen des BFH und Anmerkungen zum entschiedenen Fall

3.4.3.1 Neben der Verjährungsproblematik hat der Klägervertreter zunächst auch die **materiell-rechtliche Frage** streitig gestellt, nämlich ob die Schenkung der Mutter überhaupt der Schenkungsteuer unterliegt. Dies hat der BFH – wie zu erwarten war und mit der der Kläger aufgrund der „Einkplanung“ der Schenkungsteuer von 300.000 € wohl auch selbst gerechnet hatte – mit dem **Leitsatz 2** seines Urteils eindeutig bejaht:

2. Erhält ein Gesellschafter einer GmbH von einem Dritten eine Zuwendung, die er auflagegemäß in das Vermögen der GmbH einzuzahlen hat, um dieser den Erwerb eines Grundstücks zu ermöglichen, liegt schenkungsteuerrechtlich eine Leistung des Dritten an die GmbH vor, die zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile des Gesellschafters im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG führen kann.

Damit war mit der Zuwendung der Mutter M eindeutig der **Sondertatbestand der § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verwirklicht** – das ist nicht überraschend! Bereits im Jahr 2024 hatte der BFH nämlich den Begriff der Leistung im Sinne dieser Vorschrift sehr weit gefasst⁹⁷.

Den Steuertatbestand nicht verhindert hat der Umstand, dass die **Mutter M selbst nicht Gesellschafterin** der K-GmbH war. Eine Gesellschafterstellung der leistenden Person ist nach Auffassung des BFH kein Tatbestandsmerkmal für die Anwendbarkeit von § 7 Abs. 8 ErbStG.

Die Zahlung von 3.700.000 € hat der BFH als Leistung der M an die K-GmbH eingeordnet, die dann in der Folge (mittelbar) zur **Werterhöhung des Anteils des K** geführt hat (was Grundlage des Besteuerungstatbestands des § 7 Abs. 8 ErbStG ist).

97 BFH-Urteil II R 22/21 vom 10.04.2024, BStBl II 2025 S. 356; dazu ausführlich Tz. 99 und Tz. 114.6.1 in AktStR IV/2024

3.4.3.2 Geschickt gemacht war die Gestaltung aber dennoch – und **durchaus zur Nachahmung** empfohlen! Durch die Gestaltung als mittelbare Grundstücksschenkung war der **schenkungsteuerlich anzusetzende Wert** für den geschenkten Betrag von 3.700.000 € nämlich **wesentlich niedriger als bei einer betragsgleiche Geldschenkung**. Schenkungsteuerpflichtig ist in den Fällen des § 7 Abs. 8 ErbStG die Werterhöhung der GmbH-Anteile, die sich hier aber wesentlich aus dem Grundbesitzwert von ca. 2.100.000 € für das erworbene Grundstück zuzüglich des für die Schenkungsteuer zusätzlich geschenkten Betrag von 300.000 € zusammensetzt (und damit wesentlich niedriger ist als der eigentlich geschenkte Betrag von 3.700.000 €!). Es kam der **Substanzwert** nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG zum Ansatz.



HINWEIS

Vor der Gestaltung ist aber natürlich – wie so oft – rechnen angesagt: Die mittelbare Grundstücksschenkung ist nur dann vorteilhaft, wenn der (steuerliche) **Grundstückswert nennenswert unter dem tatsächlichen Kaufpreis** der Immobilie liegt.

3.4.3.3 Mit Zweifelsfragen zu **§ 7 Abs. 8 ErbStG** beschäftigt sich auch eine **weitere aktuelle Entscheidung** des BFH⁹⁸. Das Gericht bestätigt dabei zunächst seine bereits im Jahr 2024 getroffene Aussage, dass § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG **kein subjektives Tatbestandsmerkmal** enthält⁹⁹. Der Leistende muss sich also weder der Unentgeltlichkeit noch einer Bereicherungsabsicht bewusst sein. Konkret ging es im Urteilsfall um die verbilligte Abtretung eines GmbH-Anteils durch einen Bruder an den anderen Bruder, die nach dem Tod des Vaters nicht freiwillig, sondern aufgrund der Vorgaben eines mit dem Vater geschlossenen Erbvertrag erfolgte (wohl bereits unter Zwang unterzeichneter Erbvertrag = Drohung mit „Enterbung“). Das **Finanzgericht Münster** in der Vorinstanz hatte sich angesichts der erzwungenen verbilligten Übertragung und der Zerstrittenheit der Brüder noch für ein **subjektives Merkmal** bei der Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG ausgesprochen und deshalb eine Schenkungsteuerpflicht des Vorgangs verneint¹⁰⁰. Dem ist der BFH entgegengetreten: Maßgebend ist allein die objektive Werterhöhung der Anteile. „En passant“ hat der BFH noch entschieden, dass **Ausführungszeitpunkt** der Leistung bei Übertragung eines GmbH-Anteils der Zeitpunkt ist, zu dem die Abtretung **zivilrechtlich wirksam** wird. Zu diesem Zeitpunkt ist dann auch zu entscheiden, ob eine Werterhöhung der Anteile des anderen Gesellschafters eingetreten ist. Im Urteilsfall kam dann erschwerend noch das Handeln eines vollmachtlosen Vertreters hinzu, was den Entstehungszeitpunkt der Schenkungsteuer auf den Zeitpunkt der nach § 184 Abs. 1 BGB erforderlichen Genehmigung verschiebt (ohne steuerliche Rückwirkung).

98 BFH-Urteil II R 19/24 vom 23.09.2025, DStR 2026 S. 39, veröffentlicht am 08.01.2026

99 BFH-Urteil II R 22/21 vom 10.04.2024, BStBl II 2025 S. 356, und Tz. 99 in AktStR IV/2024

100 Urteil des FG Münster 3 K 2585/21 Erb vom 23.05.2024, EFG 2024 S. 1619; dazu Tz. 99.3.2 in AktStR IV/2024

3.5 Einlage eines Familienheims in eine Ehegatten-GbR

3.5.1 Die gesetzlichen Grundlagen der Begünstigung eines Familienheims

§ 13 Abs. 1 Nr. 4a, 4b und 4c ErbStG enthalten **erbschaft- und schenkungsteuerliche Befreiungstatbestände** für unterschiedliche Konstellationen im Zusammenhang mit einem sog. „**Familienheim**“. Dabei gilt folgende **Übersicht**:

Vorschrift	Betroffener Personenkreis	Grundvoraussetzungen
§ 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG	Ehegatten	Zuwendungen unter Lebenden (also nicht im Erbfall!), mit denen ein Ehegatte dem anderen Ehegatten Eigentum oder Miteigentum an einem bebauten Grundstück verschafft , soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird; Entsprechendes gilt für die alleinige Tragung von Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand an einem Familienheim im gemeinsamen Eigentum oder im Eigentum des anderen Ehegatten
§ 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG	Ehegatten	Erwerb des Eigentums oder Miteigentums von Todes wegen an einem bebauten Grundstück durch den überlebenden Ehepartner, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist. Rückwirkender Wegfall der Steuerbefreiung, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nicht mehr zu Wohnzwecken nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen (Tod, Pflegeheim) an einer Selbstnutzung gehindert.
§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG	Kinder und Kinder verstorbener Kinder	Erwerb des Eigentums oder Miteigentums von Todes wegen an einem bebauten Grundstück, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, und die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist, soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 m² nicht übersteigt. Rückwirkender Wegfall der Steuerbefreiung, wenn der Erwerber das Familienheim innerhalb von zehn Jahren nicht mehr zu Wohnzwecken nutzt, es sei denn, er ist aus zwingenden Gründen (Tod, Pflegeheim) an einer Selbstnutzung gehindert.

3.5.2 Der vom BFH entschiedene Sachverhalt

Die Ehegatten M und F gründeten im August 2020 die **MF-GbR**, an der beide Partner zu **jeweils 50 %** beteiligt waren. In derselben Urkunde übertrug die Ehefrau **F** das zuvor allein ihr gehörende **Wohnhaus in das Vermögen dieser GbR**. Das Haus mit einem Wert von ca. 3.600.000 € diente beiden Ehepartnern als Familienwohnung. Die Einlage erfolgte **ohne finanzielle Gegenleistung** und sollte als **ehebedingte Zuwendung** betrachtet werden. Im September 2020 wurde die MF-GbR als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen.

M meldete den Wert seines Anteils an der Schenkung steuerlich an und beantragte die Steuerbefreiung für ein Familienheim. Das Finanzamt setzte allerdings eine Schenkungsteuer von über 240.000 € fest und erkannte die Steuerbefreiung nicht an, da das Haus **auf die MF-GbR übertragen** worden sei und somit die Voraussetzungen der Steuerbefreiung in § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG nicht vorlägen.

3.5.3 Entscheidung des BFH

Der BFH erkannte demgegenüber die **Steuerbefreiung** – wie schon das vorinstanzlich Finanzgericht München¹⁰¹ – mit folgenden **Leitsätzen** an¹⁰²:

1. Überträgt ein Ehegatte unentgeltlich das Familienheim auf eine GbR, an der beide Ehegatten zu gleichen Teilen beteiligt sind, ist der andere Ehegatte in Höhe des hälftigen Werts des Familienheims schenkungsteuerrechtlich bereichert.
2. Auch der Erwerb von Gesamthandseigentum an einem Familienheim wird von der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 ErbStG erfasst.

Nach Auffassung des BFH stellte die Übertragung des Hauses in die MF-GbR also eine **begünstigte Schenkung an den Ehepartner** dar, der dadurch in Höhe seines Anteils am Grundstück steuerlich bereichert wird. Er stellt klar, dass es nicht auf die GbR als (zwischenzeitlich rechtsfähige) Person, sondern **auf die beteiligten Partner** ankommt. Auch der **Erwerb von Gesamthandseigentum** an einem Familienheim fällt somit unter die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG. Die Gewährung der Begünstigung ist eine **logische Folge** davon, dass man die Übertragung des Vermögens auf die GbR ohne Gegenleistung als **steuerbare freigebige Zuwendung** an den oder die anderen Gesellschafter i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ansieht. Wenn man für den Besteuerungstatbestand faktisch durch eine GbR durchgreift, muss man es folgerichtig auch für die Gewährung von Befreiungen tun, was die Finanzverwaltung aber bisher anders gesehen hatte (mal wieder: „In dubio pro fisco“).

Die Steuerbefreiung für Familienheime soll den **Kern der ehelichen Lebensgemeinschaft** schützen. Es ist nach Auffassung des BFH ausreichend, dass der Ehepartner durch seine Beteiligung an der GbR das Eigentum am Familienheim unentgeltlich erwirbt. Einschränkungen, die sich aus der gemeinschaftlichen Verwaltung des GbR-Vermögens ergeben, stehen der Steuerbefreiung nicht entgegen.

101 Urteil 4 K 1639/21 vom 21.06.2023, EFG 2023 S. 1411

102 BFH-Urteil II R 18/23 vom 04.06.2025, DStR 2025 S. 2481, veröffentlicht am 23.10.2025

3.5.4 Anmerkungen und Praxisfolgen

- Die Entscheidung spielt zwar in der **Zeit „vor MoPeG“**, also vor der Personengesellschaftsreform, die ab dem Jahr 2024 gilt. Seither gibt es bei einer GbR kein Gesamthandsvermögen mehr. Grundstücke, die auf eine GbR übertragen (oder von dieser erworben) werden, stellen seither Gesellschaftsvermögen der GbR dar (vgl. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO i.V. mit §§ 705 ff. BGB). Durch die Einfügung von § 2a Satz 1 ErbStG „lebt“ das Gesamthandsvermögen aber auch erbschaft- und schenkungsteuerlich ab 2024 weiter, so dass die positive BFH-Entscheidung **auch für die aktuelle Zeit Anwendung** finden sollte¹⁰³.
- Die neue BFH-Rechtsprechung ändert aber natürlich nichts daran, dass auch nach der Übertragung auf die eGbR eine **Eigennutzung** gegeben sein muss.
- Man hat mit dieser Entscheidung also eine **weitere Möglichkeit**, die Begünstigung eines Familienheims zu erreichen. Neben der **Begründung von Miteigentum**, was in der Praxis aber sicherlich der **Hauptfall** bleiben wird, kann auch die Übertragung in eine Ehegatten-GbR genutzt werden, ohne die Steuerbefreiung zu gefährden.
- Ob die Übertragung in eine GbR **sinnvoll** ist, ist eine andere Frage. Zwischenzeitlich ist nämlich (seit MoPeG) eindeutig, dass es sich bei dieser GbR um eine **in das Gesellschaftsregister eingetragene GbR**, also um eine **eGbR** handeln muss. Das Halten von Immobilien in einer eGbR (statt als Grundstücksgemeinschaft) hat aber jedenfalls den Vorteil, dass **künftige Übertragungen** (z.B. in vorweggenommener Erbfolge auf die Kinder) privatschriftlich und somit **ohne notarielle Beurkundung** erfolgen können. Dies **spart später Kosten**. Bei der Übertragung auf die eGbR werden allerdings erst einmal höhere Kosten anfallen, da der Notar seiner Kostenberechnung dafür den **vollen Wert des Grundstücks** zugrunde legen wird (und nicht nur den hälftigen Wert, wie es bei der Übertragung eines hälftigen Miteigentumsanteils der Fall wäre).
- Eine unmittelbare Übertragung der BFH-Entscheidung auf die Begünstigungen von Familienheimen nach § 13 Abs. 1 **Nr. 4b und 4c** ErbStG (vgl. dazu die obige Tabelle) dürfte nicht möglich sein, da dort jeweils nur Übertragungen von Todes wegen begünstigt sind und eine direkte Übertragung des Vermögens eines Erblassers auf eine GbR zivilrechtlich nicht denkbar ist. Es entsteht dabei nämlich zunächst eine Erbengemeinschaft und keine GbR. Dazu hat der BFH schon vor längerer Zeit entschieden, dass bei einem Miterben der Erwerb eines Familienheims von Todes wegen **entsprechend seiner Erbquote nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG begünstigt** ist¹⁰⁴. Dabei hat der BFH inzident ausreichen lassen, dass es sich bei der Erbengemeinschaft um eine Gesamthandsgemeinschaft handelt, bei der nach § 2032 BGB der Nachlass bis zur Auseinandersetzung **gemeinschaftliches Vermögen** der Erben ist und deshalb die einzelnen Miterben an dem im Nachlass befindlichen Familienheim Eigentum in Gestalt von Gesamthandseigentum innehaben.
- **Ertragsteuerlich** hat die Ehegatten-GbR für ein selbstgenutztes Objekt weder positive noch negative Wirkungen, da das eigengenutzte Einfamilienhaus ertragsteuerlich sowieso irrelevant ist. Die

103 ebenso die BFH-Richterin Kugelmüller-Pugh in ihrer Urteilsanmerkung in DStR 2025 S. 2481

104 BFH-Urteil II R 39/13 vom 23.06.2015, BStBl II 2016 S. 225, Rn. 12 ff.

Steuerermäßigungen nach §§ 35a, 35c EStG sollten auch bei einem eigengenutzten Einfamilienhaus in einer Ehegatten-GbR nutzbar sein.

3.6 Zusammenfassung

- Die **erbschaftsteuerliche Anlaufhemmung** des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO stellt auf den Zeitpunkt der Kenntnis des Erben von dem Erwerb ab. Nach Auffassung des BFH kommt es dabei auf die **Entscheidung des Nachlassgerichts im Erbscheinverfahren** an, wenn ein anderer möglicher Erbe der Erteilung eines Erbscheins entgegengetreten ist.
- Bei **Schenkungen** beginnt die vierjährige Verjährungsfrist nicht bereits mit Ablauf des Jahres der Anzeige der Schenkung an das Finanzamt, sondern erst mit Ablauf des Jahres, in dem die **Schenkungssteuererklärung abgegeben** wurde.
- Diese Entscheidungen des BFH können sich **auch zugunsten der Mandanten** auswirken, wenn es in spät ergehenden Steuerbescheiden um die Minderung einer zunächst zu hoch festgesetzten Erbschaft- oder Schenkungsteuer geht.
- Die **Einlage eines Familienheims** in eine Ehegatten-GbR kann genauso nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG begünstigt sein, wie es die Übertragung eines Miteigentumsanteils ist.

AWS oHG

AWS oHG

C. Aktuelles auf einen Blick



4. Abfindung einer Pensionszusage: Kehrt beim BFH endlich Vernunft ein?

Gesetzliche Normen:	§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 19, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG
Quelle:	BFH-Urteil VIII R 17/23 ¹⁰⁵

Grundaussagen:

Der BFH hat seine restriktive Rechtsprechung etwas gelockert, nach der Abfindungen von Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führten. Dies gilt zumindest dann, wenn die Abfindung zusammen mit Ansprüchen anderer Gläubiger in ein Sanierungskonzept einer wirtschaftlich notleidenden GmbH eingebettet ist.

Anmerkungen:

1. Die „Entsorgung“ älterer Pensionszusagen bei Gesellschafter-Geschäftsführern von GmbHs ist schon seit langem ein **Dauerbrenner in der Beratungspraxis** der Körperschaften und ihrer Gesellschafter. Zuletzt hatte ich die einzelnen Möglichkeiten dazu mit ihren Vor- und Nachteilen im Jahr 2021 dargestellt¹⁰⁶.
2. Eine der gängigen Varianten, um eine lästig gewordene Pensionszusage loszuwerden, könnte eine **Abfindung gegen eine Einmalzahlung** sein. Bereits im Jahr 2013 war allerdings fraglich geworden, ob eine solche Abfindung noch ein gangbarer Weg ist. Der BFH hatte seinerzeit entschieden, dass eine solche sog. „Spontanabfindung“ **regelmäßig zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung** (vGA) führen soll (mit unschönen Rechtsfolgen, nämlich der ertragswirksamen Auflösung der Pensionsrückstellung bei der GmbH und der gleichzeitigen Nichtabzugsfähigkeit der Abfindungszahlung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als Folge der – sehr streitigen – geschäftsvorfallbezogenen Betrachtung)¹⁰⁷.
3. In einem aktuell vom VIII. Senat des BFH (= **ESt-Senat!**) war der im Jahr 1957 geborene W seit vielen Jahren zu 90 % an der W-GmbH beteiligt; die übrigen 10 % der Anteile hielt seine Ehefrau E. Im Jahr **2002** hatte die W-GmbH dem damals 45-jährigen W eine **Pensionszusage auf das 65. Lebensjahr** erteilt (mit Invaliden- und Witwenversorgung). Bei vorzeitigem Ausscheiden sollte ein ratierlicher Anspruch im Verhältnis der tatsächlich zurückgelegten Dienstzeit zur Dienstzeit bis zum Erreichen des 65. Lebensjahres erhalten bleiben. Die Pensionsverpflichtung war bei der BAG **rückgedeckt**; der **Rückdeckungsanspruch** war **an W verpfändet**. Eine Abfindungsregelung enthielt die Pensionsvereinbarung nicht.

Bereits ab dem Jahr **2009** war die W-GmbH – nicht zuletzt aufgrund eines Herzinfarktes des W und des damit verbundenen Verlustes von zwei Großkunden – in eine wirtschaftliche Krise geraten.

¹⁰⁵ BFH-Urteil VIII R 17/23 vom 17.09.2025, DStR 2025 S. 2952, veröffentlicht am 11.12.2025

¹⁰⁶ Tz. 112 in AktStR IV/2021

¹⁰⁷ BFH-Urteil I R 28/13 vom 11.09.2013, BStBl II 2014 S. 726

Nachdem im **Herbst 2012** die Zahlungsunfähigkeit der W-GmbH eintrat, trafen W, die W-GmbH und die finanzierenden Banken im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage der GmbH eine Vereinbarung. Danach verpflichtete sich die W-GmbH zu einer **Abfindungszahlung an W i.H. von 66.000 €**, was dem Auszahlungsbetrag der verpfändeten und nun gekündigten Rückdeckungsversicherung entsprach. Im Übrigen verzichtete W auf seine weitergehenden Pensionsansprüche (teilweise werthaltig, teilweise nicht werthaltig). Diese Abfindung wollte das **Finanzamt als vGA behandeln**.

4. Wie schon das Finanzgericht Münster in der Vorinstanz¹⁰⁸ hat auch der **BFH die Annahme einer vGA** mit guten Gründen **abgelehnt**. Er sieht in dem Fall **betriebliche Gründe** für die Pensionsabfindung und verneint somit die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis. Damit grenzt er sich eindeutig von der wesentlichen restriktiveren Linie des I. Senats (= KSt-Senat) aus 2013 ab. Die Abfindung sei Teil eines **Bündels von Sanierungsmaßnahmen** gewesen, die dazu dienten, die drohende **Zahlungsunfähigkeit** der W-GmbH abzuwenden und deren **ernstliche wirtschaftliche Krise** zu mildern. Einer solchen Vereinbarung hätten sowohl ein **ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter** der GmbH als auch ein **fremder Dritter als Pensionszusageberechtigter** zugestimmt (= sog. doppelter Fremdvergleich). Einem Verzicht auf seine Altersversorgung ohne Abfindungszahlung hätte ein fremder Dritter demgegenüber insbesondere im Hinblick auf den verpfändeten Rückdeckungsanspruch keine Zustimmung erteilt. Das in § 3 BetrAVG normierte **Abfindungsverbot** kann nicht zur Annahme einer vGA führen, weil diese arbeitsrechtliche Regelung auf beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer wie W nicht anwendbar ist. Zur Vermeidung einer vGA war dann auch **keine vorherige Vereinbarung** über die Abfindungsmöglichkeit **lange vor dem Zeitpunkt der Auszahlung** erforderlich, wie es der I. Senat im Jahr 2013 gefordert hatte.



HINWEIS

Nicht verständlich ist, wie ein **steuerlicher Berater** in der Fachliteratur dazu kommt, der BFH-Rechtsprechung zu widersprechen und sich zu dem entschiedenen Fall **vehement für die Annahme einer vGA** ausspricht¹⁰⁹.

5. Die neue BFH-Entscheidung ist zwar zu begrüßen. Da die Abgrenzung – so der BFH – immer nach den **Umständen des Einzelfalles** vorzunehmen ist, stellt sie allerdings **keinen Freibrief** dar, dass Abfindungen von Pensionszusagen zukünftig wieder generell auch vor dem Erreichen des Pensionsalters ohne steuerliche Nachteile erfolgen können. Insbesondere muss offenbleiben, ob die Rechtsprechung auch auf **Abfindungen im Vorfeld einer geplanten Anteilsveräußerung** Anwendung finden kann. Ein denkbarer weiterer Anwendungsfall könnte aber jedenfalls z.B. eine geplante **Liquidation** einer GmbH sein, wenn diese bereits ihren **Geschäftsbetrieb eingestellt** hat, der Gesellschafter-Geschäftsführer aber das vereinbarte Pensionsalter noch nicht erreicht hat.
6. Eine Frage bleibt dem Betrachter: Warum hat W auf seiner persönlichen **Einkommensteuerebene** gegen die Annahme einer vGA geklagt? **VGA** sind doch eigentlich **auf Gesellschafterebene**

¹⁰⁸ Urteil 4 K 3618/18 E, D vom 26.05.2023, EFG 2023 S. 1228

¹⁰⁹ Briese, DB 2026 S. 161; dieser Autor argumentiert seit langem gegen die nun schon jahrzehntelange BFH-Rechtsprechung und herrschende Meinung in der Fachliteratur, dass eine vGA zu einer außerbilanziellen Korrektur führt und spricht sich selbst für eine bilanzielle Korrektur aus (was widersinnig ist, ihn aber hier zur Annahme einer vGA bringt)

„billiger“ als die Versteuerung von Arbeitslohn (25 % Abgeltungsteuer statt des persönlichen Steuersatzes von i.d.R. 42 %)! Hintergrund ist hier allerdings, dass die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen schon seit längerem die Auffassung vertritt – und dies wohl auch in dem hier streitigen Fall tat –, dass in der als vGA zu behandelnden Abfindung ein **doppelter Zufluss** zu sehen sei (nämlich einerseits ein Zufluss von Arbeitslohn aufgrund einer verdeckten Einlage wegen des **Verzichts** auf den Anspruch und dann nochmals in Höhe desselben Betrags als **Auszahlung der vGA**, also für die Abfindung des Anspruchs). Dass dies unzutreffend sein muss, liegt eigentlich auf der Hand und lässt sich bereits mit **gesundem Menschenverstand** eindeutig ausschließen (eine Abfindung ist schließlich kein Verzicht, sondern eine **entgeltliche Begleichung**). Dazu hat der BFH aber in seiner erläuterten Entscheidung nicht Stellung nehmen müssen, da er den Ansatz einer vGA sowieso verneint hat, so dass sich kein doppelter Ansatz ergab.



HINWEIS

Die o.g. widersinnige Auffassung wurde allerdings nicht in Köln oder Düsseldorf „geboren“, sondern hat ihre **Grundlage in München**. In einem schon älteren Urteil hat der BFH nämlich diese mögliche Konsequenz auf Gesellschafterebene erörtert, ohne – wegen des sog. Verböserungsverbots – endgültig darüber zu entscheiden („Eine wirtschaftliche Neutralisierung beider Vorgänge scheidet angesichts ihrer wechselseitigen gesellschaftlichen Veranlassung aus“)¹¹⁰. Lieber BFH: Es ist aber nur **ein** Vorgang – eine Abfindung ist nicht gleichzeitig auch noch ein Verzicht, sondern ein **gegenseitiges entgeltliches Geschäft**! Ein Kaufvertrag führt schließlich auch nicht zu zwei gegenläufigen Schenkungen.

110 BFH-Urteil I R 38/05 vom 14.03.2006, BFH/NV 2006 S. 1515

5. Veräußerungskosten bei § 17 EStG: Die Abgrenzung bleibt diffizil!

Gesetzliche Normen: § 17 Abs. 2, § 20 Abs. 4 EStG

Quelle: BFH-Urteil IX R 12/24¹¹¹

Grundaussagen:

Steuerberatungskosten sind steuerlich nicht zu berücksichtigen, soweit diese für die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Zusammenhang mit der **Erstellung der Steuererklärung** anfallen. Es liegen insoweit **keine Veräußerungskosten** i.S. des § 17 Abs. 2 EStG vor.

Anmerkungen:

1. Steuerberatungskosten, die für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Zusammenhang mit der Erstellung der Einkommensteuererklärung anfallen, wurden bisher in der **Beratungspraxis oftmals als Veräußerungskosten berücksichtigt** (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Finanzämter folgten einem solchen Erklärungsansatz regelmäßig. Gerade in weniger komplexen Fällen wurde die im Vorfeld einer Veräußerung erbrachte Beratungsleistung im Rahmen der Steuerdeklaration insgesamt abgerechnet und bei der Veräußerungsgewinnermittlung mindernd berücksichtigt; das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG gilt hier nicht. Veräußerungskosten sind unabhängig von der Zahlung im Verkaufszeitpunkt (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) zu berücksichtigen¹¹².
2. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 17 Abs. 1 EStG auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden. Diese Steuerpflicht tritt aber nur ein, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war. Als **Veräußerungsgewinn** wird der Betrag der Besteuerung unterworfen, um den der **Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt**.



¹¹¹ BFH-Urteil IX R 12/24 vom 09.09.2025, BStBl II 2026 S. 105, veröffentlicht am 27.11.2025

¹¹² BFH Urteil IV 64/57 vom 17.10.1957, BStBl III 1957 S. 443: Es handelt sich bei der Gewinnermittlung nach § 17 EStG um eine solche eigener Art.

3. Im Urteilsfall war Frau K an einer Kapitalgesellschaft relevant nach § 17 EStG beteiligt. K verkaufte diese Beteiligung im Streitjahr 2021. Der Steuerberater S ermittelte den Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG. Im Rahmen dieser Gewinnermittlung wurden neben Notarkosten, Fahrtkosten und Kosten der rechtlichen Beratung auch die Steuerberatungskosten für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Veräußerungskosten geltend gemacht. Das zuständige Finanzamt berücksichtigte die **Steuerberatungskosten** jedoch **nicht als Veräußerungskosten** bei der Veräußerungsgewinnermittlung. Es argumentierte, dass als Veräußerungskosten nur Aufwendungen anzusehen seien, die zur Durchführung der Anteilsveräußerung aufgewandt würden. Das seien beispielsweise Aufwendungen für die Prüfung und Beurkundung des Kaufvertrags oder zur Klärung steuerlicher Fragen im Zusammenhang mit der noch nicht durchgeführten Anteilsveräußerung. Die Steuerberatungskosten, die lediglich die Ermittlung des Veräußerungsgewinns für die Einkommensteuererklärung betreffen, gehörten nicht hierzu. Sie dienten **lediglich der Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen** und stünden nur einen mittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile. Dem widersprach jedoch das Hessische Finanzgericht¹¹³ und erkannte in den Steuerdeklarationskosten des Steuerberaters S sehr wohl Veräußerungskosten i.S. des § 17 EStG. Es handele sich dabei um Aufwendungen, „die in einem hinreichenden Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung stünden.“ Zudem werde die Berücksichtigung der Steuerberatungskosten als Veräußerungskosten dem objektiven Nettoprinzip gerecht.
4. Der **BFH** sah das nun aber **anders**. Er ergriff die gebotene Chance, im Steuerrecht nur keine Langeweile aufkommen zu lassen und spaltete – mal wieder – ein Haar, von dem viele bis dato gar nicht wussten, dass es existierte. Hierzu beschäftigte sich der BFH zunächst mit dem Begriff der Veräußerungskosten. Dieser ist – das ist zutreffend – in § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht definiert. Er sei auch im KStG oder InvStG nicht definiert. Im Wege der Auslegung nahm sich der BFH sodann dem Begriff der **Veräußerungskosten** an und urteilte, dass es sich dabei um Kosten handele, die **durch die Veräußerung veranlasst** sind. Und dieses Begriffsverständnis sei im Ertragsteuerrecht grundsätzlich einheitlich anzuwenden.
5. Es bedarf – so der BFH weiter – keines unmittelbaren sachlichen Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und dem Veräußerungsgeschäft. Es genügt ein Veranlassungszusammenhang mit der Veräußerung, um Aufwendungen als Veräußerungskosten zu behandeln. Das klingt eigentlich gut! Und diese Sichtweise beseitigt Irritationen, die nach der früheren BFH-Rechtsprechung hätten aufkommen können, als der BFH einen **unmittelbaren sachlichen Zusammenhang** mit der Veräußerung verlangt hatte¹¹⁴. Folglich können auch mittelbar durch die Veräußerung entstandene Aufwendungen (Steuerberatungskosten? So hatte zumindest die Vorinstanz argumentiert...) unter den Begriff der Veräußerungskosten fallen, soweit sie bei wertender Betrachtung ihr **auslösendes Moment** in der Veräußerung haben.



HINWEIS

Bis hierhin liest sich also die BFH-Entscheidung ganz gut – und das Ergebnis müsste lauten: Steuerdeklarationskosten sind als Veräußerungskosten abzugsfähig.

113 Urteil des Hess. FG 10 K 1208/23 vom 22.02.2024, EFG 2024 S. 1379

114 BFH-Urteil IX R 25/12 vom 09.10.2013, BStBl II 2014 S. 102

6. Nicht zufällig – sondern unter Einbeziehung der bisherigen Rechtsprechung – war die Vorinstanz dann auch zu folgender Differenzierung und dem Ergebnis „Steuerberatungskosten abziehbar“ gekommen:

a) Steuerberatungskosten, die im Zusammenhang mit der **Ermittlung des Gewinns** (Buchführungsarbeiten, Erstellung des Jahresabschlusses oder der Einnahmeüberschussrechnung, Ausfüllen des Vordrucks EÜR u.a.) angefallen sind, sind bei der **jeweiligen Einkunftsart als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar**.

b) Kosten für das (weitere) Ausfüllen der Einkommensteuererklärung und die Honorare für Beratungen, die sich **nicht auf die Ermittlung der Einkünfte**, sondern auf Veranlagungs- sowie Tariffragen usw. beziehen, stehen hingegen nicht im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften. Sie sind daher nicht dem Bereich der Einkünfteerzielung zuzuordnen¹¹⁵.

Damit gilt die höchstrichterliche Rechtsprechung und die Abgrenzung zwischen betrieblich bzw. beruflich veranlassten – also abziehbaren – Steuerberatungskosten und der bis zum Jahr 2005 unter dem Sonderausgabentatbestand nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 a.F. EStG fallenden Kosten für die Erstellung der Steuererklärung auch nach Abschaffung des Sonderausgabenabzugs für nicht einkünftebezogene Steuerberatungskosten¹¹⁶ fort¹¹⁷. Deshalb seien **Steuerberatungskosten**, die im **Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung** stehen, auch nach Abschaffung des Sonderausgabenabzugs grundsätzlich bei der Ermittlung der Einkünfte **abziehbar**¹¹⁸.

7. Jedoch **vertieft** der BFH in der Folge seine **Überlegungen zum auslösenden Moment**: Es komme darauf an, ob die Aufwendungen bei wertender Betrachtung ihr auslösendes Moment in der Veräußerung haben und eine größere Nähe zur Veräußerung als zu den laufenden Einkünften aufweisen. Die die Aufwendungen auslösenden Momente müssen gewichtet und gegeneinander abgewogen werden, um festzustellen, welches Moment das letztlich maßgebende war. Diese Abwägung führt den BFH dann schlussendlich zu dem Ergebnis, dass die Steuerdeklarationskosten eine **Folge der sachlichen Steuerpflicht** der Veräußerung sind. Das auslösende Moment für den Kostenaufwand ist nicht die Veräußerung, sondern die Steuerbarkeit des Veräußerungsvorgangs¹¹⁹, die Deklarationsverpflichtungen und im Urteilsfall Steuerberatungskosten auslöst. Daraus folgt: Die Kosten sind nicht abziehbar bei § 17 EStG!

115 Vgl. z.B. das BFH-Urteil VI 207/62 vom 30.04.1965, BStBl III 1965, 410; und IV 389/61 vom 13.01.1966, BStBl III 1966 S. 196; sowie das BMF-Schreiben vom 21.12.2007, BStBl I 2008 S. 256

116 Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22.12.2005, BStBl I 2006 S. 79

117 BFH-Beschluss VIII B 40/14 vom 28.05.2015, BFH/NV 2015 S. 1565, Rdnr. 14 ff.

118 BFH-Urteil X R 10/08 vom 04.02.2010, BStBl II 2010 S. 617, Rdnr. 29 ff.

119 Vgl. auch BFH-Urteil IX R 25/12 vom 09.10.2013, BStBl II 2014 S. 102 zu Kosten eines abkommensrechtlichen Verständigungsverfahrens, die keine Veräußerungskosten darstellen



HINWEIS

Hier darf und muss man sich fragen: **Objektives Nettoprinzip, wo bist Du?** Zumindest in Veräußerungssachverhalten scheint der Steuerdeklarationsaufwand (künftig) Privatvergnügen darzustellen (vgl. auch unten). Ist ja nur eine Folge der Veräußerung... Auf die Finanzverwaltung muss man an dieser Stelle sicher auch nicht hoffen. Sie hat sich der Auslegung durch den BFH bereits angeschlossen und die Besprechungsentscheidung im BStBl II veröffentlicht; mit den vorgestellten BFH-Grundsätzen muss sich der Beratungspraktiker also wohl oder übel abfinden.

8. Die Besprechungsentscheidung erfordert ab sofort eine **erhöhte Aufmerksamkeit bei der Rechnungslegung**. Sie müssen unterscheiden zwischen Beratungskosten im unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung (abzugsfähig) und Kosten für die Erfüllung steuerlicher Erklärungspflichten (nicht abzugsfähig).

Nach BFH abzugsfähig	Nach BFH nicht abzugsfähig
Notarkosten, Maklerkosten usw.	Steuerberatungskosten für die Steuerdeklaration
Beratungskosten, soweit diese die Veräußerung betreffen (rechtliche und steuerliche Gestaltung des Verkaufs)	Kosten für Einspruchs- und Klageverfahren gegen die Steuerfestsetzung; m.E. gilt dies aber nur, soweit die Steuerdeklaration betroffen ist. Bewertungsfragen sind beispielsweise oft vorgelagert und deshalb berücksichtigungsfähig
Anteilsbewertung zur Veräußerungspreisermittlung	Kosten für ein abkommensrechtliches Verständigungsverfahren ¹²⁰
Due-Diligence-Prüfung	
Kosten für die Durchsetzung eines Kaufpreisanspruchs	

9. Die vorstehenden Aufwendungen können dabei auch nach **dem zeitlichen Moment** unterschieden werden:

- **Bis zur Veräußerung:** Beratungen zur Vorbereitung, Durchführung und Gestaltung der Veräußerung sind grundsätzlich als Veräußerungskosten abzugsfähig.
- **Nach der Veräußerung:** Beratung zur Erfüllung steuerlicher Erklärungspflichten ist nicht abzugsfähig.

¹²⁰ BFH-Urteil IX R 25/12 vom 09.10.2013, BStBl II 2014 S. 102

10. Das Vorstehende dürfte auch auf die **Veräußerung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen nach § 16 EStG**, auf **Veräußerungen von Kapitalgesellschaftsanteilen durch eine Kapitalgesellschaft** wie auch auf die Veräußerungskosten im Rahmen **privater Veräußerungsgeschäfte** nach § 23 EStG übertragbar sein:

- Bei einer Veräußerung nach **§ 16 EStG** müssten Deklarationskosten dann aber als nachlaufende Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn man einen Zusammenhang mit der Veräußerung verneint. Und das wäre ein **günstigeres Ergebnis** als bisher, weil die Kosten nicht in der Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V. mit Abs. 3 EStG aufgehen!
- Veräußert ein **Personenunternehmen** eine Beteiligung an einer Personengesellschaft muss das Ergebnis ebenfalls lauten: laufende Betriebsausgaben!
- Wird eine **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** durch eine Kapitalgesellschaft veräußert, würde die Rechtsprechung ebenfalls positiv wirken. Laufende Aufwendungen, die nicht mit der Beteiligung zusammenhängen, unterliegen nämlich nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 2 Satz 2 i.V. mit Abs. 3 Satz 2 KStG.

11. Für die **laufenden Einkünftebestände** sind Steuerberatungskosten dagegen aber weiterhin abzugsfähig. Man könnte zwar auch beispielsweise bei nichtselbständigen Einkünften argumentieren, dass die Steuerdeklaration über die Anlage N nur die Folge der Arbeitnehmertätigkeit und damit des steuerpflichtigen Tauschvorgangs „Zeit gegen Geld“ ist. Der Werbungskostenbegriff scheint indes an dieser Stelle den Abzug von Steuerberatungskosten noch herzugeben¹²¹ – zumindest, bis der BFH einen „geeigneten“ Fall zur Entscheidung vorgelegt bekommt ...

121 BMF-Schreiben vom 21.12.2007, BStBl I 2008 S. 256

6. Verlustabzug nach § 8c KStG: Der BFH widerspricht der Verwaltungslinie

Gesetzliche Normen:	§ 8c KStG
Quelle:	BFH-Urteil I R 1/23 ¹²²

Grundaussagen:

§ 8c KStG begrenzt die Verlustausgleichs- und -abzugsmöglichkeiten bei Körperschaften. Der BFH hat aktuell eine Facette dieser Regelung zugunsten der Mandanten entschieden, nämlich dass ein unterjähriger Verlust vor dem Zeitpunkt einer schädlichen Anteilsübertragung zurückgetragen werden kann.

Anmerkungen:

1. Nach **§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG** sind Verluste, die bis zu einem schädlichen Beteiligungserwerb angefallen sind, vollständig nicht mehr abziehbar. Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt vor, wenn innerhalb von fünf Jahren **mehr als 50 Prozent** der Anteile an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden. Allerdings enthält die Vorschrift auch **vier Ausnahmetatbestände**, die jeweils ihre Tücken haben:
 - Die sog. **Konzernklausel** in § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG, die Übertragungen innerhalb einer Unternehmensgruppe u.U. begünstigt, so dass die Verluste doch erhalten bleiben können¹²³.
 - Die sog. **Stille-Reserven-Klausel** in § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG, nach der die Verluste insoweit erhalten bleiben können, wie in der Gesellschaft stille Reserven enthalten sind¹²⁴.
 - Die **Sanierungsklausel** in § 8c Abs. 1a KStG, die beim Einstieg von Investoren in einen sanierungsbedürftigen Betrieb unter bestimmten Bedingungen die Vernichtung der Verluste verhindert¹²⁵.
 - § 8d KStG (= sog. **fortführungsgebundener Verlustvortrag**), nach dem die Verluste dann erhalten bleiben können, wenn der Betrieb der Gesellschaft weitgehend unverändert fortgeführt wird¹²⁶.
2. Nach bisheriger **Verwaltungsauffassung** sollte ein Verlust aus der Zeit bis zum schädlichen Beteiligungserwerb **nicht in das Vorjahr** (Gewinnjahr) **rücktragsfähig** sein. Es geht dabei um folgenden – etwas vereinfachten – **Sachverhalt**:

100 % der Anteile an der V-GmbH sind zum 01.07.2025 übergegangen. Im Vorjahr (2024) ist bei der V-GmbH allerdings ein positives Einkommen i.H. von 100.000 € angefallen. Im **1. Halbjahr 2025** hat die V-GmbH einen **Verlust** i.H. von 100.000 €, im **2. Halbjahr** einen **Gewinn** i.H. von 100.000 € erzielt.

122 BFH-Urteil I R 1/23 vom 16.07.2025, DStR 2025 S. 2597, veröffentlicht am 06.11.2025

123 dazu Rz. 39 ff. des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, BStBl I 2017 S. 1645

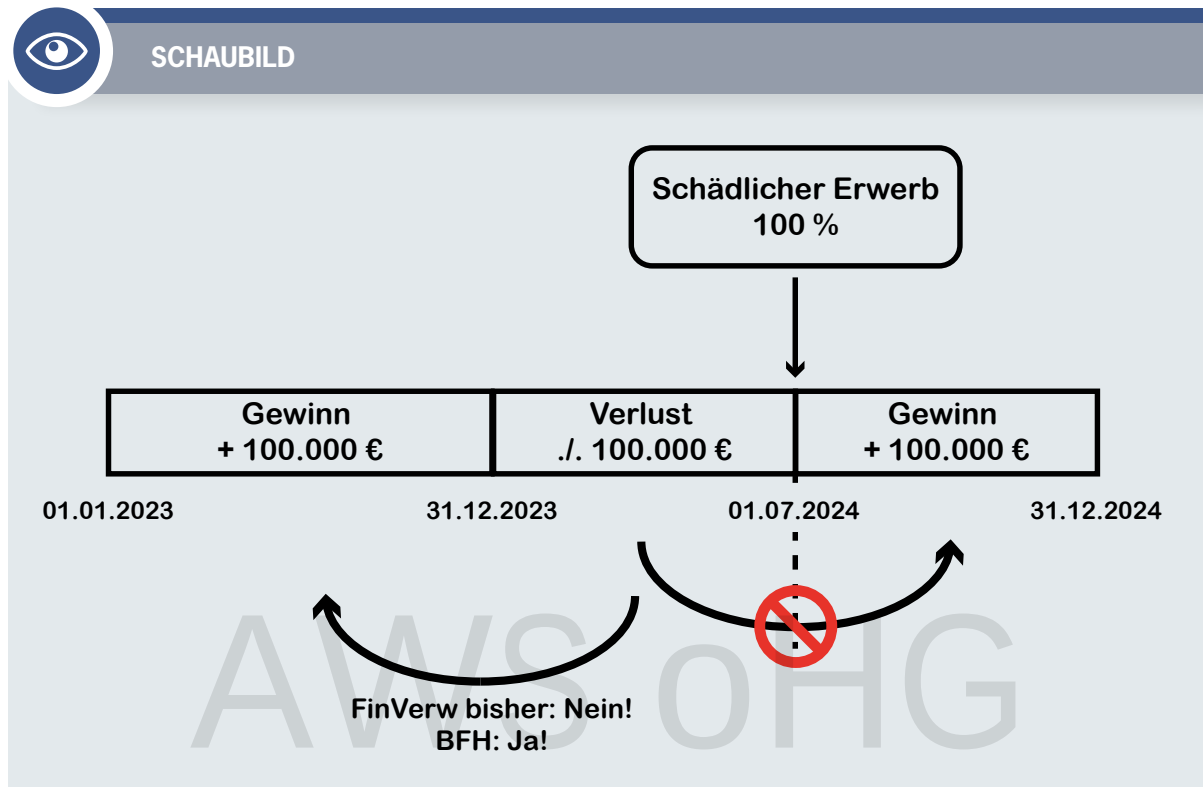
124 dazu Rz. 49 ff. des BMF-Schreibens vom 28.11.2017, BStBl I 2017 S. 1645

125 zu dieser Klausel wird in nächster Zeit ein erläuterndes BMF-Schreiben ergehen

126 dazu BMF-Schreiben vom 18.03.2021, BStBl I 2021 S. 363; vgl. dazu ausführlich Tz. 62 in AktStR II/2021

Eindeutig ist, dass der Verlust des 1. Halbjahres 2025 weder mit positiven Erträgen im 2. Halbjahr noch mit Gewinnen der Folgejahre ab 2025 ausgeglichen werden kann (unterstellt, dass keiner der o.g. vier Ausnahmetatbestände zur Anwendung kommt). Dem steht § 8c KStG entgegen.

Aber: Kann dieser Verlust nach 2024 (oder gar auch nach 2023) **zurückgetragen** werden?



3. Der **BFH** hat also der Finanzverwaltung **widersprochen**¹²⁷ und den Rücktrag des unterjährigen Verlustes zugelassen. Es war zu erwarten, dass die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung keinen Bestand haben kann. Maßgeblich seien Sinn und Zweck des § 8c KStG. Der Verlustrücktrag betreffe das nämliche, „wirtschaftliche Engagement“, also die Zeit vor dem Anwendungszeitpunkt des § 8c KStG. Das von der Finanzverwaltung hochgehaltene **Jahresprinzip** werde dadurch **verdrängt**.
4. Es bleibt abzuwarten, wie die **Finanzverwaltung** auf die neue BFH-Rechtsprechung reagieren wird. Um eine Anwendung dürfte sie nicht herumkommen; das Urteil ist **schlüssig begründet**.
5. Der **umgekehrte Fall** funktionierte bereits bisher, also wenn im obigen Fall im Jahr 2024 ein Verlust i.H. von 100.000 € angefallen wäre und im 1. Halbjahr 2025 (also vor dem schädlichen Erwerb i.S. von § 8c KStG) ein Gewinn i.H. von 100.000 €. Auch dies hatte die Finanzverwaltung zunächst verneint, folgt aber schon seit längerem in Rn. 33 des „8c-Erlasses“¹²⁸ der großzügigeren (und richtigen) Linie des BFH¹²⁹.

¹²⁷ wie auch die Vorinstanz = Urteil des FG Köln vom 08.12.2022 – 13 K 198/20, DStRE 2023 S. 1308, und zuvor bereits rkr. Urteil des FG Münster I vom 21.07.2016 – 9 K 2794/15 K, F, EFG 2016 S. 1546; die dagegen zunächst anhängige Revision I R 61/16 hatte sich aus verfahrensrechtlichen Gründen ohne Sachentscheidung erledigt

¹²⁸ BMF-Schreiben vom 28.11.2017, BStBl I 2017 S. 1645

¹²⁹ BFH-Urteil I R 14/11 vom 30.11.2011, BStBl II 2012 S. 360

7. (Nicht-)Zufluss von Darlehenszinsen bei GmbH-Gesellschaftern: Der BFH eröffnet neue Gestaltungsmöglichkeiten

Gesetzliche Normen:	§ 11, § 20 EStG
Quelle:	BFH-Urteil VIII R 30/23 ¹³⁰

Grundaussagen:

Der BFH lässt es zu, dass der Fälligkeitszeitpunkt von Vergütungen in die Zukunft verschoben wird und sich damit auch der steuerliche Zuflusszeitpunkt verlagert. Dies gilt auch bei beherrschenden Gesellschaftern und auch dann, wenn eine solche Prolongation nicht fremdüblich, sondern im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Anmerkungen:

1. Es ist nicht neu: Vergütungen, die ein **beherrschender Gesellschafter** von seiner GmbH erhält, fließen ihm bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zu. Es kommt in diesen Konstellationen also nicht auf den tatsächlichen Zufluss der Zahlungen an. Begründet wird dies damit, dass es ein beherrschender Gesellschafter selbst in der Hand hat, Vergütungen, die die GmbH ihm schuldet, an sich auszahlen zu lassen oder auch nicht. Er hat also die **Verfügungsmacht** über die Ansprüche.

Formal geregelt ist dies von der Finanzverwaltung zwar nur in H 20.2 „Zufluss bei Gewinnausschüttungen / Beherrschender Gesellschafter / Alleingesellschafter“ EStH 2024, also für Ausschüttungen. Die Aussage gilt aber auch für alle anderen Arten von Vergütungsansprüchen, also insbesondere für Mieteinnahmen und Zinsen, für die nach § 11 Abs. 1 EStG das Zuflussprinzip gilt.

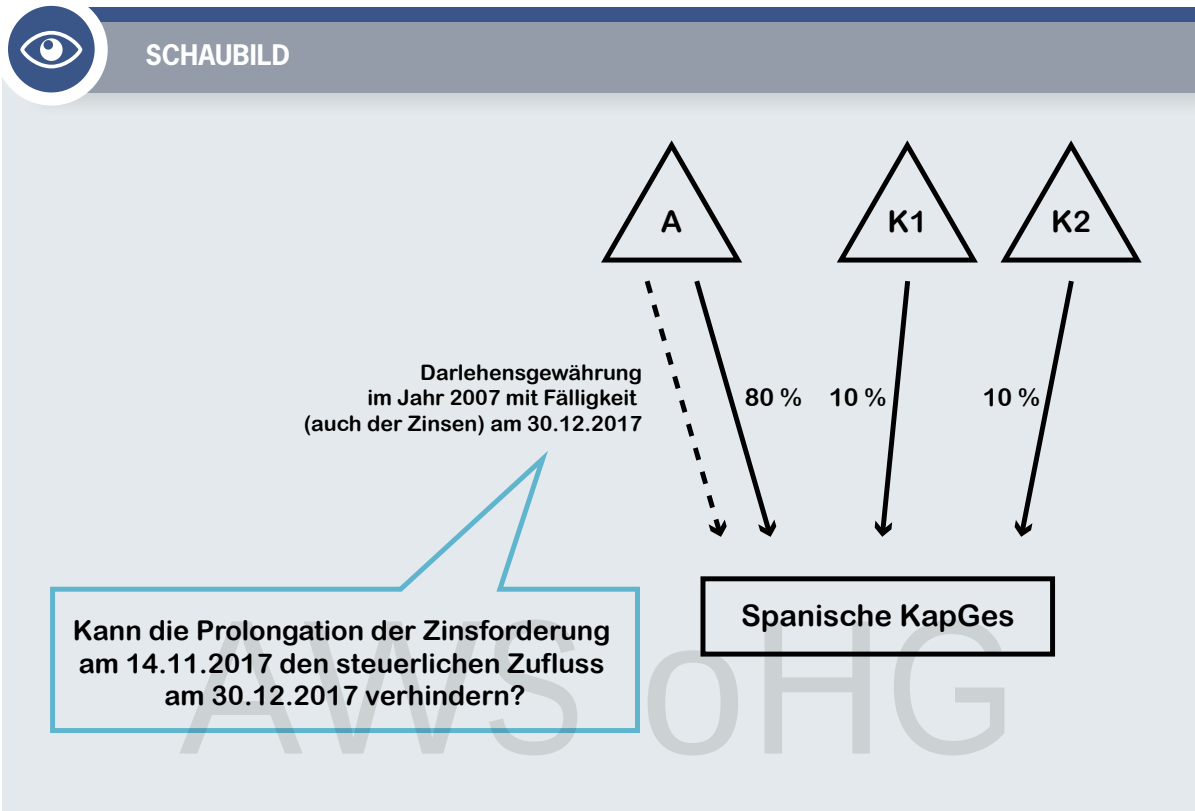
2. Für die **Verschiebung des Auszahlungstags** verweist H 20.2 EStH 2024 auf ein BFH-Urteil aus 1981, mit dem der BFH entschieden hatte, dass es darauf ankommen kann, welche Vorschriften die **Satzung** der Gesellschaft über Gewinnabhebungen und -auszahlungen enthält, wenn die Gesellschafter einer GmbH den Auszahlungstag einer Gewinnausschüttung um mehr als ein Jahr beschließen¹³¹.
3. Im aktuellen Urteilsfall war D im Streitjahr 2017 zu 80 % an einer Kapitalgesellschaft spanischen Rechts (Gesellschaft) beteiligt. Die übrigen Anteile hielten seine beiden Kinder mit jeweils 10 %; seine Ehefrau E war Geschäftsführerin der Gesellschaft. Im Jahr **2007** hatte D der Gesellschaft Darlehen gewährt. Die Zinsen waren bei Fälligkeit des Darlehens zahlbar. Das Darlehen hatte eine Laufzeit von zehn Jahren und war am **30.12.2017** zurückzuzahlen.

Im Jahr **2011** verzichtete D auf die Darlehensrückzahlungsforderung gegenüber der Gesellschaft und leistete eine Einlage in die Gesellschaft. Sein Anspruch auf Darlehensrückzahlung galt durch die

130 BFH-Urteil VIII R 30/23 vom 17.09.2025, DStR 2025 S. 2827

131 BFH-Urteil I R 230/78 vom 21.10.1981, BStBl II 1982 S. 139

Umwandlung in Eigenkapital als getilgt (= sog. **Debt-Equity-Swap**). Die **Zinsforderung** aus der vorherigen Darlehensgewährung **blieb aber weiterhin bestehen**. Am **14.11.2017** schlossen K und die Gesellschaft eine Zusatzvereinbarung, in der die Vertragsparteien die Fälligkeit der bis zum Verzichtszeitpunkt aufgelaufenen Zinsen um fünf Jahre, also **bis zum 31.12.2022, verlängerten**. Im Streitjahr 2017 wurden die Zinsen also nicht an D ausgezahlt.



4. Das **Finanzamt** wollte ebenso wie das erstinstanzliche **Finanzgericht Nürnberg**¹³² einen Zufluss der Zinsen im Jahr 2017 annehmen. Dem widersprach der **BFH**. Nach seiner Auffassung führt eine Prolongationsvereinbarung **nicht zum Zufluss** der Zinsen bei einem beherrschenden Gesellschafter, wenn sie vor der ursprünglich vereinbarten Fälligkeit der Zinsen zustande gekommen ist. Das gilt **unabhängig davon**, ob die Prolongation **fremdüblich** ist.

Das **einvernehmliche Hinausschieben der Fälligkeit** des Zinsanspruchs stellt keine Schuldumwandlung (Novation) dar, die zu einem steuerlichen Zufluss führt. Ob zivilrechtlich eine Novation oder lediglich eine Prolongation des Darlehensvertrags vorliegt, ist im Zweifel durch Auslegung zu bestimmen.

Im Urteilsfall lag eine Prolongation und keine Novation vor. An der Verschiebung des Fälligkeitszeitpunkts (und damit des steuerlichen Zuflusses) änderte auch nichts, dass K beherrschender Gesellschafter war und die Vorgehensweise möglicherweise nicht **fremdüblich** war.

¹³² Urteil des Finanzgericht Nürnberg 6 K 720/21 vom 24.02.2022, BeckRS 2022, 47865

5. Die Entscheidung des BFH hat **erhebliche Breitenwirkung für beherrschende Gesellschafter** von Kapitalgesellschaften. Sie ermöglicht nämlich das **Hinausschieben eines steuerlichen Zuflusses** in ein späteres Jahr. Faktisch ist damit eine Einschränkung der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung verbunden, die stets einen Zufluss bereits bei Fälligkeit angenommen hatten. Steuerlich ist es für einen GmbH-Gesellschafter nämlich ein unschönes Ergebnis, Darlehenszinsen versteuern zu müssen, die zwar fällig, aber noch nicht auf seinem Konto angekommen sind.



HINWEIS

Eine Verschiebung funktioniert auch nach dem neuen Urteil nur dann, wenn die **Vereinbarung (nachweislich!) bereits vor der Fälligkeit des Anspruchs erfolgt** ist.

6. Durchaus überraschend ist die BFH-Aussage, dass die Prolongationsvereinbarung auch dann anerkannt werden soll, wenn sie **nicht fremdüblich** ist, wenn also ein fremder Dritter als Gläubiger der Forderung einer Prolongation nicht zugestimmt hätte. Die Prolongation kann z.B. zur **Stützung der Gesellschaft** getroffen werden, also **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst** sein.
7. Die **Finanzverwaltung** hat inzwischen entschieden, das neue Urteil im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen und allgemein anzuwenden. Sie können sich daher gegenüber den Finanzämtern auf die Grundsätze dieser BFH-Rechtsprechung berufen.

AWS oHG

8. Gewinnhinzurechnungen nach § 15a Abs. 3 EStG: Ein Buch mit sieben Siegeln

Gesetzliche Normen: § 15a Abs. 3 EStG; § 171, § 172 Abs. 4 HGB

Quelle: BFH-Urteil IV R 7/23¹³³

Grundaussagen:

Die Regelung des § 15a Abs. 3 EStG soll nach Auffassung des BFH auch dann anwendbar sein, wenn bei der unentgeltlichen Übertragung eines KG-Anteils ein positives Kapitalkonto übergeht. Ein solches übergegangenes positives Kapitalkonto mindert das Hinzurechnungsvolumen des Übernehmers nicht.

Anmerkungen:

- § 15a Abs. 3 EStG bestimmt die Voraussetzungen einer Gewinnhinzurechnung für den Kommanditisten bei einer Einlageminderung (Satz 1) oder einer – hier nicht relevanten – Minderung der Haftung (Satz 2). Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (**Einlageminderung**) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten bei einer vorangegangenen Verlustnutzung der Betrag der Einlageminderung **als Gewinn zuzurechnen**. Der aufgrund einer Einlageminderung zuzurechnende Betrag darf dabei nach § 15a Abs. 3 Satz 2 und 3 letzter Halbsatz EStG aber den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung bzw. Haftungsminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist.

Die Regelung soll die **Umgehung der Beschränkung des Verlustausgleichs- bzw. -abzugs** durch vorübergehende Einlagen verhindern, die kurz nach deren Nutzung für den Verlustausgleich wieder entnommen werden.

- An der **MT-GmbH & Co. KG** (M-KG) waren zunächst Mutter **M** mit **80 %** und Tochter **T** mit **20 %** als Kommanditistinnen beteiligt. Zum **01.01.2018 schenkte M der T** ihren Kommanditanteil, so dass T alleinige Kommanditistin wurde. Die Summe aller Kapitalkonten der M im Zeitpunkt der Schenkung betrug 71.757 €. Im Jahr 2018 erzielte die KG einen Verlust i.H. von 146.000 €; dennoch tätigte T **Entnahmen i.H. von 144.000 €**. Zum 31.12.2017 hatte bei T ein Kapitalkonto i.H. von ./.. 213.703 € bestanden. Im Streitjahr 2018 und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ergaben sich bei der MT-KG ausgleichsfähige Verluste i.S. von § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG i.H. von 1.800.000 €.

In seiner Gewinnfeststellung nahm das Finanzamt eine Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG i.H. von 143.000 € bei T vor (Entnahmen der T i.H. von 144.000 € abzüglich bestehende Außenhaftung von 1.000 €).

133 BFH-Urteil IV R 7/23 vom 31.07.2025, DStR 2025 S. 2882

Die Kapitalkonten der T entwickelte das Finanzamt für 2018 wie folgt:

Kapital der T zum 31.12.2017	./.	213.703 €
+ von M übernommenes positives Kapitalkonto	+	71.757 €
Saldo	./.	141.946 €
./.	Entnahmen der T im Jahr 2018	144.000 €
./.	Verlustanteil 2018	146.000 €
./.	nicht abzugsfähige Betriebsausgaben 2018	9.020 €
= Kapital am Ende des Wirtschaftsjahres 2018	./.	440.966 €

T beantragte, den Hinzurechnungsgewinn nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG um das von M übernommene positive Kapitalkonto i.H. von 71.757 € zu mindern. Dem entsprach das zuständige Feststellungsfinanzamt allerdings nicht.

3. Der **BFH bestätigte** grundsätzlich die **Auffassung des Finanzamts**¹³⁴ mit folgenden Begründungsaspekten:

- Durch die (hohen) **Entnahmen** der T im Streitjahr (144.000 €) hat sich deren **negatives Kapitalkonto im Streitjahr 2018 weiter erhöht**.
- Die Entwicklung des Kapitalkontos ist **keine selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage**. Sie ist nur Teil der Begründung des Verwaltungsakts (nämlich für den Gewinnfeststellungsbescheid, der ggf. auch die Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG enthält, und den Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG).



HINWEIS

Dies ist eine **wichtige Aussage des BFH** für den praktischen Umgang mit § 15a EStG! Häufig stimmen nämlich die Kapitalkontenentwicklungen in den Vorjahren nicht. Der Anfangsbestand im ersten offenen Jahr kann dennoch auf den richtigen Betrag angepasst werden.

T hat dann aber dennoch **keinen höheren ausgleichsfähigen Verlust**.

- Im Umfang des **Wiederauflebens der Haftung** ist keine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG vorzunehmen. Im Urteilsfall war die Haftung allerdings nur i.H. von 1.000 € wieder aufgelebt, also i.H. der ursprünglichen Haftsumme¹³⁵.
- Da der vom Finanzamt ermittelte Gewinnhinzurechnungsbetrag von 143.000 € wesentlich **niedriger** ist als die **in den Vorjahren ausgleichsfähigen Verluste**, war insoweit keine Begrenzung vorzunehmen.

¹³⁴ wie auch schon zuvor das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil 8 K 8166/21 vom 14.02.2023, EFG 2023 S. 1676

¹³⁵ dazu BFH-Urteil IV R 35/07 vom 06.03.2008, BStBl II 2008 S. 676, und Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl. 2025, § 15a Rn. 95

- Das von M übernommene Kapital von 71.757 € ist **keine Einlage der T im eigentlichen Sinn**, die mit ihrer Entnahme saldiert werden könnte (was das Hauptanliegen der T war). Faktisch wirkt die Übernahme des negativen Kapitalkontos **allerdings wie eine Einlage** der T und ist damit dem Grunde nach geeignet, eine Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG zu verhindern. Der Höhe nach konnte das von M übernommene Kapitalkonto das weitere Anwachsen des Kapitalkontos der T nicht verhindern. Die Erhöhung des negativen Kapitalkontos überstieg nämlich in jedem Fall die Höhe der vorgenommenen Entnahmen.



HINWEIS

Faktisch „verwendet“ der BFH damit – ohne dass er dies klar zum Ausdruck bringt – das von M übernommene Kapitalkonto der M, das wie eine Einlage zu behandeln ist, vorrangig zur Abdeckung des laufenden Verlustanteils der T.

T hat dann aber dennoch keinen einen höheren ausgleichsfähigen Verlust. In Rz. 39 des Urteils geht der BFH nämlich von einem nicht ausgleichsfähigen Verlust i.H. von 146.226 € aus (also kein ausgleichsfähiger Verlust i.H. des übernommenen Kapitalkontos der M). Hintergrund dürfte sein – ohne dass der BFH dies näher begründet –, dass der MT-KG mit der Übernahme des positiven Kapitalkontos der M **kein zusätzliches Haftungsvolumen zugeführt** wurde (anders als bei einer Einlage durch T).

- Ein **übernommenes Kapitalkonto** von einem anderen Mitunternehmer **vereinigt sich** mit dem eigenen Kapitalkonto der Übernehmerin (hier: T); es besteht nicht als solches fort.
- Auch auf Grundlage der Buchwertübertragungsregelung des § 6 Abs. 3 EStG ist kein erweitertes Entnahmerecht von M auf T übergegangen. Diese Vorschrift bewirkt **keine allumfassende steuerliche Rechtsnachfolge**.

4. **Gestalterisch** wäre es angesichts der BFH-Entscheidung sinnvoller gewesen, wenn **M** ihr Kapitalkonto von ca. 72.000 € noch entnommen und T den entnommenen Betrag geschenkt hätte. T hätte dann nämlich diesen Betrag nicht entnehmen müssen und somit ihre Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG gemindert.



HINWEIS

Die Schenkung der ca. 72.000 € wäre dann aber eine **freigebiges Zuwendung** i.S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

5. Einmal mehr zeigt die BFH-Entscheidung die große **Komplexität der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG**.
6. In einer **weiteren Entscheidung zur Besteuerung von Personengesellschaften** hat der BFH der Neigung der Finanzverwaltung, alles was ihr „vor die Flinte kommt“, zum **notwendigen Sonderbetriebsvermögen II** zu machen, wieder einmal widersprochen. Erneut ging es dabei um die

Sonderbetriebsvermögenseigenschaft von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften; diesmal hatte allerdings der **Gesellschafter** der Personengesellschaft ein **Interesse an der Sonderbetriebsvermögenseigenschaft**, weil er die fragliche Beteiligung **mit Verlust veräußert** hat (in diesem Fall hat die Finanzverwaltung – sehr ergebnisgeprägt – also der Behandlung als Sonderbetriebsvermögen widersprochen)¹³⁶:

- Allein die Teilhabe an den von der Kapitalgesellschafter **erzielten Vermögensmehrungen** (also an den **Ausschüttungen** der Kapitalgesellschaft; im Urteilsfall: GmbH-Beteiligung) führt noch nicht zur Sonderbetriebsvermögenseigenschaft.
- Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der GmbH-Anteil **zuvor von der Personengesellschaft** (im Urteilsfall: A-GmbH & Co. KG) **gehalten** und dann teilweise an den Gesellschafter A veräußert worden war.
- Neben der **wirtschaftlichen Verflechtung** zwischen der Personen- und der Kapitalgesellschaft setzt die Annahme von Sonderbetriebsvermögen II **kumulativ** voraus, dass der Mitunternehmer die Kapitalgesellschaft **beherrscht**. Er muss dann diese Machtstellung bei der Kapitalgesellschaft in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellen.



HINWEIS

Dies ist die für die Praxis **bedeutsamste Aussage des Urteils!** Nimmt man sie ernst, können Beteiligungen bis zu 50 % nämlich nicht (mehr) zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen II eines Mitunternehmers führen. Als **Folgeproblem** taucht aber dann natürlich sofort die Frage auf, ob es eine Art „**Gruppentheorie**“ gibt, wenn mehrere Mitunternehmer Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft mit einem Anteil von jeweils nicht mehr als 50 % halten, in der Summe aber die Grenze von 50 % überschritten ist.

- **Gewillkürtes Betriebsvermögen** hat der BFH dann auch noch verneint, weil die Verlustentstehung bei der vom Gesellschafter übernommenen Beteiligung bereits im Übertragungszeitpunkt absehbar war (ein „verlustgeneigtes“ Wirtschaftsgut kann also weiterhin nicht gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen sein).

136 BFH-Urteil IV R 12/23 vom 25.09.2025, DB 2026 S. 168

9. Kaufpreisaufteilung bei einem Denkmal

Gesetzliche Normen: § 7 Abs. 4, § 9 und § 21 EStG

Quelle: BFH-Urteil IX R 26/24¹³⁷

Grundaussagen:

Wurde für die Anschaffung einer denkmalgeschützten Immobilie ein **Gesamtkaufpreis** gezahlt, ist dieser Gesamtkaufpreis für **Abschreibungszwecke aufzuteilen**. Es sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und die Anschaffungs- sowie die Anschaffungsnebenkosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- sowie den Gebäudeanteil aufzuteilen. Das Argument, der Grund und Boden sei nichts wert, weil durch die Denkmaleigenschaft des Objekts von einer „unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes“ auszugehen sei und das Grundstück nicht ohne Gebäude genutzt oder veräußert werden könne, verfängt nicht.

Anmerkungen:

1. Wird eine Immobilie erworben und steuerlich relevant genutzt (z.B. im Rahmen der Einkünfteerzielung nach § 21 EStG), ist ein einheitlicher Gesamtkaufpreis **aufzuteilen** in einen Wertanteil für den **Grund und Boden** und für das **Gebäude**. Denn nur der Gebäudeanteil ist nach § 7 EStG abschreibbar und führt nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG über die AfA zu Werbungskosten.
2. Das Besprechungsurteil geht dabei der Frage nach, **welche Aufteilungsmethode** bei einem für eine denkmalgeschützte Immobilie gezahlten Gesamtkaufpreis für die Aufteilung in Grund- und Boden- sowie Gebäudeanteil zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c, Satz 2 EStG einschlägig ist. Es geht darum zu entscheiden, ob das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) oder das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 29 ImmoWertV 2021) anzuwenden ist. Damit zusammenhängend und sachlich vorgelagert ist dann noch zu entscheiden, ob die **Denkmaleigenschaft zu einer Sonderbehandlung bei der Bodenwertermittlung führt**.



¹³⁷ BFH-Urteil IX R 26/24 vom 07.10.2025, DStR 2025 S. 2719

3. Der Urteilsfall betraf ein Ehepaar, das im Jahr 2003 ein mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebautes Grundstück (Gesamtanschaffungskosten: 840.469 €) erworben hat. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2005 beantragten die Ehegatten die AfA auf Grundlage der gesamten Anschaffungskosten. Ein Anteil für Grund und Boden wurde von der AfA-Bemessungsgrundlage nicht abgezogen. Als Grund für dieses Vorgehen gaben sie an, dass aufgrund des Denkmalschutzes von einer **unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes** auszugehen sei; das **Grundstück könne nicht ohne Gebäude genutzt werden**. Ein Bodenwert sei daher nicht von der AfA-Bemessungsgrundlage abzuziehen. Unter Zugrundelegung einer angenommenen tatsächlichen Restnutzungsdauer von 25 Jahren setzten die Kläger eine AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG von 4 % i.H. von 33.619 € (= 840.469 € : 25 Jahre) an. Das sah das zuständige **Finanzamt** – Sie ahnen es – anders. Es teilte den einheitlichen Gesamtkaufpreis auf und legte für das Gebäude eine AfA-Bemessungsgrundlage von 357.704 € (= **42,56 % vom Gesamtkaufpreis**) fest. Im FG-Verfahren kam dann ein Gutachter zum Einsatz, der den Gebäudewert mit 41,10 % ermittelte. Er führte aus, dass ein wertmindernder Einfluss der Denkmaleigenschaft auf den Bodenwert nicht erkennbar sei. Das Gebäude habe keine unendliche Nutzungsdauer, sondern eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren. Die Kläger wiederum legten ein eigenes Parteigutachten vor, das auf Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 29 ImmoWertV 2021) den Kaufpreisanteil für den Grund und Boden mit 0 € ansetzte. Das Finanzgericht folgte dem gerichtlich bestellten Sachverständigen und wies die Klage ab.

4. Der BFH entschied den Sachverhalt als Revisionsgericht in der Folge mit den nachfolgenden Argumenten:
 - Das **allgemeine Ertragswertverfahren** (§ 28 ImmoWertV 2021) stellt auch bei einem unter Denkmalschutz stehenden Gebäude ein zulässiges Wertermittlungsverfahren für die Ermittlung des Boden- und Gebäudewerts dar. Bei diesem Verfahren wird der Ertragswert ermittelt aus dem nach § 40 ImmoWertV 2021 ermittelten Bodenwert und dem um den **Betrag der angemessenen Verzinsung des Bodenwerts verminderten** und sodann kapitalisierten Reinertrag nach § 31 ImmoWertV 2021.

 - Es handelt sich bei dem allgemeinen Ertragswertverfahren und der vorbeschriebenen Berechnungssystematik (Verminderung des Reinertrags um die Bodenwertverzinsung) um **keine unzulässige „Restwertmethode“**, bei der vom gezahlten Kaufpreis zunächst der Grundstückswert abgezogen und lediglich der verbleibende Rest den Anschaffungskosten des Gebäudes zugerechnet wird.

 - Der Bodenwert bebauter Grundstücke wiederum ist gemäß § 40 Abs. 1 ImmoWertV 2021 grundsätzlich im Wege des Vergleichswertverfahrens oder (nachrangig) unter Berücksichtigung von Bodenrichtwerten zu ermitteln. Dabei ist der Bodenwert eines bebauten Grundstücks „ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück“ zu ermitteln, das heißt mit dem Wert, der sich für ein **vergleichbares unbebautes Grundstück** ergibt. Vgl. den **Gesetzeswortlaut**:



GESETZESTEXT

§ 40 Allgemeines zur Bodenwertermittlung

(1) Der Bodenwert ist vorbehaltlich des Absatzes 5 ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück vorrangig im Vergleichswertverfahren nach den §§ 24 bis 26 zu ermitteln.

- Ein **Denkmalobjekt** hat eine **begrenzte** (und keine unendliche!) **Nutzungsdauer**. Für die Restnutzungsdauer baulicher Anlagen gilt auch für denkmalgeschützte bauliche Anlagen, das als Restnutzungsdauer die Anzahl der Jahre anzusehen ist, in denen die bauliche Anlage bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden kann (§ 4 Abs. 3 Satz 1 ImmoWertV 2021). Ein Denkmalobjekt muss in bestimmten Zeiträumen modernisiert und instandgesetzt werden, um den Rohertrag nachhaltig erzielen zu können. Der Denkmalschutz erfordert nicht, dass ein Gebäude ununterbrochen in seinem Bestand erhalten und wirtschaftlich permanent revitalisiert wird. Deshalb scheidet im Urteilsfall ein Wertansatz des Grund und Bodens mit Null Euro aus. Die Einschränkungen des Denkmalschutzes betrafen im Urteilsfall nur das Gebäude und hatten deshalb grundsätzlich keinen Einfluss auf den Grund und Boden.



HINWEIS

Hier kann man den Eindruck gewinnen, dass es bei sog. **Bodendenkmälern** durchaus denkbar wäre, ein anders Ergebnis (wertgeminderten Bodenwertansatz) zu erzielen. Als Bodendenkmal werden im Boden oder auch am Grund von Gewässern verborgene Zeugnisse der Kulturgeschichte und menschlichen Vergangenheit definiert. Sie umfassen z.B. Überreste früherer Befestigungsanlagen, Siedlungen, Kult- und Bestattungsplätze, Produktionsstätten, Wirtschaftsbetriebe, Verkehrswege, Grenzziehungen oder Artefaktefundstellen. Solche Sachverhalte dürften jedoch in der täglichen Beratungspraxis sehr selten auftreten. Im Einzelfall sollte hier über die Bodenwertverzinsung oder den Bodenrichtwertansatz versucht werden, einen geringeren Bodenwert durchzusetzen.

- Und dann dreht der BFH den Spieß argumentativ um: Die **allgemeinen denkmalrechtlichen Erhaltungspflichten** des Eigentümers (die ja zum Grund- und Bodenwertansatz mit Null führen sollten) wirken sich wirtschaftlich – so der BFH – nicht über einen niedrigeren Ansatz des Grund und Bodens aus (und in der Folge dann über eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen), sondern über die regelmäßig höheren Instandhaltungsaufwendungen und (nachträgliche) Herstellungskosten. Diese sind dann auch in höherem Umfang steuerlich abzugsfähig. Dies zeige nicht zuletzt die Regelung des § 7i EStG, die erhöhte Absetzungen für nach Landesrecht anerkannte Baudenkmale vorsieht. Und weiter drücke sich der **Wert von Grund und Boden insbesondere in der Lage des Grundstücks** aus. Die Lage steht fest und ist unveränderlich. Eine längere Nutzungsdauer des Gebäudes hat deshalb keinen Einfluss auf den Bodenwert.

5. Schlussendlich hatte der BFH dann auch noch zu einer **kürzeren Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG** zu entscheiden. Dies war aber nur noch Formsache. Aufgrund der vom gerichtlich bestellten Sachverständigen festgestellten Restnutzungsdauer von 30 Jahren ermittelte der BFH den AfA-Satz mit 3,3 % (nicht mit 2,5 % wie von der Vorinstanz angenommen).
6. Diese Besprechungsentscheidung weist einen Sachzusammenhang mit den Ausführungen in Teil E¹³⁸ in diesem Manuskript auf. Dort ist die aktuelle Verwaltungsposition zum „ob und wie“ im Zusammenhang mit dem **Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer** dargestellt.



HINWEIS

Die im Referentenentwurf der **Siebten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen** vorgesehene Regelung in § 9b EStDV-E¹³⁹ wurde **nicht verwirklicht**. Die Finanzverwaltung hatte hier auf eine Verschärfung gedrängt, wonach ein Abweichen von ihrer Kaufpreisaufteilungshilfe nur noch mit einem Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen möglich sein sollte.

AWS oHG

138 dazu Tz. 16 in diesem Manuskript I/2026

139 dazu Tz. 73.1 in AktStR III/2025 und Tz. 13.2.2 in diesem Manuskript I/2026

10. Weitere Lockerungen zur Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG

Gesetzliche Normen:	§ 14c, § 15, § 17 UStG; Art. 203 MwStSystRL
Quelle:	BFH-Urteil XI R 25/23 ¹⁴⁰

Grundaussagen:

Der BFH hat seine Rechtsprechung zu § 14c UStG ein weiteres Mal gelockert. Es ging dabei um einen Fall, in der eine Rechnung aus dem Baubereich durch einen Beauftragten handschriftlich geändert und dabei auch ein Fehler beim Absetzen der Abschlagszahlungen und die darauf entfallende Umsatzsteuer korrigiert wurde. Die Leistungsempfängerin konnte somit nur den richtigen Vorsteuerabzug vornehmen, was den BFH zur Verneinung des § 14c UStG bringt. Mit diesem Urteil hat sich XI. Senat des BFH von der Steuerrechtsbühne verabschiedet; aktuell ist nur noch der V. Senat für Fragen des Umsatzsteuerrechts zuständig.

Anmerkungen:

- Die Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG bleibt ein **Dauerbrenner in der Umsatzsteuerpraxis**. Dies zeigt sich nicht zuletzt in einer mehr oder weniger regelmäßigen Reihe von BFH-Urteilen zu dieser Thematik¹⁴¹. § 14c UStG unterscheidet **zwei Grundfälle**:
 - Unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG:** Ein Unternehmer weist in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen **höheren Steuerbetrag**, als er für den Umsatz schuldet, gesondert aus. Er schuldet dann auch den Mehrbetrag. Eine solche Rechnung kann ohne weitere Voraussetzungen berichtigt werden.
 - Unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG:** Auch wer eine Umsatzsteuer ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist, schuldet die ausgewiesene Steuer. Hauptfälle dieser Fallgruppe ist ein Umsatzsteuerausweis durch einen **Nichtunternehmer** oder der Ausweis einer Umsatzsteuer für eine **nicht erbrachte Leistung**. Die Berichtigung einer solchen Rechnung bedarf der Zustimmung des Finanzamts.
- Aktueller **Urteilsfall** zu § 14c **Abs. 1 UStG:** Die B-GmbH führte **Stahlbauarbeiten** für eine AG durch. Die Abnahme erfolgte am 21.04.2010. Im Zeitraum von November 2008 bis November 2009 hatte die B-GmbH 19 Abschlagsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt, aus denen die AG den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte. Am 12.03.2010 erteilte die B-GmbH der AG eine **Schlussrechnung**, in der die Abschlagszahlungen zwar enthalten, die **Steuerbeträge aber nicht abgesetzt** waren. Die Schlussrechnung wurde von der E-GmbH, die das Bauprojekt als Ingenieurbüro für die AG betreute, korrigiert. In dem beigefügten „Zahlungsfreigabeformular“ wurde nach diversen „Rechnungsprüfung-Korrekturen“ ein Zahlungsanspruch zugunsten der B-GmbH festgestellt. In dem Zahlungsfreigabeformular waren die bisher geleisteten Zahlungen eingetragen.

140 BFH-Urteil XI R 25/23 vom 09.07.2025, DStR 2025 S. 2963, veröffentlicht am 18.12.2025

141 vgl. zuletzt Tz. 111 in AktStR IV/2025

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass in der Schlussrechnung an die AG zwar die Abschlagszahlungen, nicht aber die auf die Abschlagszahlungen geleisteten Umsatzsteuern angerechnet worden seien. Die Umsatzsteuer sei somit in der Schlussrechnung zu hoch ausgewiesen und die B-GmbH **schulde den vollen Steuerbetrag**.

3. **§ 14c UStG** und Art. 203 MwStSystRL finden nach Auffassung des BFH keine Anwendung, wenn eine **Gefährdung des Steueraufkommens vollständig ausgeschlossen** ist. Dies sah der BFH im Streitfall als gegeben an. Er hat klargestellt, dass eine Steuerschuld nach § 14c UStG nicht in Betracht kommt, wenn zunächst vom Leistenden eine Rechnung über einen höheren Betrag plus Umsatzsteuer erstellt wurde; diese aber im Anschluss von einer Prüfstelle (z.B. Architekten) überprüft wird und der **Gesamtbetrag plus Umsatzsteuer durchgestrichen** wird und ein der Prüfung entsprechender **geringerer Betrag** für den Umsatz plus Umsatzsteuer auf der Rechnung vermerkt wird. Die so veränderte Rechnung kann **keine Steuerschuld nach § 14c UStG** beim Leistenden bewirken. Einzelaussagen des BFH dazu:
 - Eine 14c-Rechnung kann dabei **vom Leistungsempfänger oder von Dritten geändert** werden, wenn diese dazu berechtigt sind und die Änderung vom Aussteller akzeptiert wird.
 - Außerdem braucht es für **nachträgliche Entgeltminderungen** (Skonto usw.) keine Berichtigung.
 - Sobald die **Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt** ist, wirkt die Berichtigung der Rechnung zurück (unabhängig vom Datum der Änderung; auf den Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung kommt es also dann nicht an).
 - Nimmt der Leistungsempfänger **sofort nur den korrekten Vorsteuerabzug** vor, wirkt die Berichtigung bereits im **Leistungszeitpunkt**.
4. Vorgänge wie im Urteilsfall (handschriftliche Abänderung von Rechnungen durch Dritte wie z.B. Architekten oder Bauingenieure) sind **in der Praxis recht häufig** anzutreffen (und dies vor allem in der Baubranche).
5. Das aktuelle Urteil hilft jedenfalls, die umfassende Anwendung von § 14c UStG zu reduzieren. Der XI. Senat hat in einem seiner letzten Urteile vor seiner Auflösung klargestellt, dass eine Steuerschuld nach **§ 14c UStG nicht in Betracht kommt**, wenn zunächst vom Leistenden eine Rechnung über einen höheren Betrag plus Umsatzsteuer erstellt wurde; diese aber im Anschluss **von einer Prüfstelle** (z.B. Architekten) **überprüft** wird und der Gesamtbetrag plus Umsatzsteuer durchgestrichen wird und ein der Prüfung entsprechender **geringerer Betrag** für den Umsatz plus Umsatzsteuer auf der Rechnung **vermerkt** wird. Die so veränderte Rechnung kann keine Steuerschuld nach § 14c UStG beim Leistenden bewirken. Im Urteilsfall hatte die beauftragte E-GmbH die Rechnung des Leistenden dadurch berichtigt, dass sie **alle Rechnungsangaben gestrichen** und die Rechnung mit diesen Streichungen an den Leistenden zurückgeschickt sowie an den Leistungsempfänger weitergeleitet hat. Dazu war die E-GmbH nach den vertraglichen Vereinbarungen des Leistenden mit dem Leistungsempfänger im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG berechtigt. Der Leistende hat

die Rechnungsberichtigung akzeptiert. Die ursprüngliche Rechnung war somit objektiv nicht mehr dazu geeignet, mit ihr einen zu hohen Vorsteuerabzug vorzunehmen. Zu einer **Steuergefährdung** konnte es daher **nicht kommen**.

**HINWEIS**

In Zeiten der **E-Rechnung** werden Vorgänge wie im Urteilsfall („handschriftliche Streichungen“) allerdings der Vergangenheit angehören. Die Finanzverwaltung fordert in solchen Fällen eine berichtigte Rechnung des Leistenden, wenn der Leistungsumfang verändert wird. Eine bloße Änderung der Bemessungsgrundlage, wie dies z.B. bei einem Skontoabzug der Fall ist, soll bei sog. Aufmaßänderungen nicht vorliegen¹⁴².

6. Weiterhin darf die gelockerte BFH-Rechtsprechung **nicht als Freibrief** im Sinne von „Unrichtige Rechnungen sind kein Problem mehr“ verstanden werden. Der Weg, der in die Nichtanwendung des § 14c UStG führt, ist weiterhin schmal. Die **von Anfang an zutreffende Erteilung von Schlussrechnungen** ist und bleibt die **gebotene Risikovorsorge** und sollte organisatorisch sichergestellt sein. Auf die Hoffnung, dass der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug schon richtig vornehmen werde, sollte man jedenfalls nicht setzen. Leidvoll erfahren müssen hat dies z.B. die Klägerin des Verfahrens XI R 4/22, dessen negativen Ausgang ich bereits im letzten Skript erläutert habe und bei dem es um einen Anwendungsfall des **§ 14c Abs. 2 UStG** ging (Anforderung von Geldern durch einen Abrechnungsdienstleister mit Steuerausweis über eine nicht erbrachte Leistung)¹⁴³.

AWS OHG

142 Rn. 51a des BMF-Schreibens vom 15.10.2025, BStBl I 2025 S. 1806; dazu Tz. 108.2 in AktStR IV/2025

143 Tz. 111.1 in AktStR IV/2025 zum BFH-Beschluss XI R 4/22 vom 19.03.2025, DStR 2025 S. 1937

11. Befreiung von der Grunderwerbsteuer zur Teilung des Nachlasses: Aufpassen ist angesagt!

Gesetzliche Normen:	§ 3 Nr. 3, § 6 Abs. 3 GrEStG
Quelle:	BFH-Urteil II R 42/21 ¹⁴⁴

Grundaussagen:

Werden Grundstücke von einer Erbengemeinschaft auf eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (eGbR) übertragen, löst dies eine Sperrfrist nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG. Reduziert sich der Anteil eines Gesellschafters innerhalb von zehn Jahren nach einer solchen Übertragung, stellt dies einen Sperrfristverstoß dar, der zur (nachträglichen) Erhebung der Grunderwerbsteuer führt.

Anmerkungen:

1. Nach **§ 3 Nr. 3 GrEStG** ist der Erwerb eines zum **Nachlass** gehörigen Grundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses **von der Besteuerung mit Grunderwerbsteuer ausgenommen**. Den Miterben stehen dabei ihre Ehegatten oder Lebenspartner gleich. Auch die Erfüllung eines Zugewinnausgleichsanspruchs des überlebenden Ehegatten fällt unter die Befreiung. Die Vorschrift möchte die **Aufhebung von Erbengemeinschaften erleichtern**. Der Erwerb des Miterben von der Erbengemeinschaft soll grunderwerbsteuerrechtlich im Ergebnis genauso behandelt werden wie der Erwerb durch einen Alleinerben oder Vermächtnisnehmer.
2. Die Geschwister K1 bis K6 waren zu je 1/6 Mitglieder der Erbengemeinschaft nach ihrem Vater V. Daneben bestand die K1-K6 GbR, an der K1 und seine fünf Geschwister ebenfalls mit 1/6 beteiligt waren. Das Vermögen der Erbengemeinschaft bestand aus drei Grundstücken. Mit Vertrag vom 10.07.2014 übertrugen die Miterben im Rahmen einer Teilerbauseinandersetzung zwei dieser Flurstücke gemeinschaftlich auf die K1-K6 GbR. Zugleich erwarb die K1-K6 GbR von einer anderen GbR ein weiteres Grundstück (Grundstück 4), das unmittelbar nach dem Erwerb auf K1 übertragen wurde. Im Gegenzug wurde die Beteiligung von K1 an der K1-K6 GbR auf 0,55 % gemindert.



Für die Übertragung der beiden Grundstücke aus der Erbengemeinschaft setzte das Finanzamt Grunderwerbsteuer gegen die K1-K6 GbR i.H. von 3.800 € fest. Nach seiner Ansicht sei die Über-

144 BFH-Urteil II R 42/21 vom 10.04.2025, DStR 2025 S. 2610

tragung nämlich nur i.H. von 83,85 % ($5 \times 16,66 \% + 0,55 \%$) nach § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG von der Steuer befreit.

3. Wie schon zuvor das vorinstanzliche Finanzgericht Köln¹⁴⁵ hat auch der BFH die Auffassung des Finanzamts bestätigt. Danach ist die Übertragung eines Grundstücks von einer Erbengemeinschaft auf eine Personengesellschaft bei Teilung des Nachlasses zu dem Anteil von der Grunderwerbsteuer befreit, zu dem ein Miterbe an der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt ist. Aber: Die **Steuerbefreiung** ist insoweit **nicht zu gewähren**, als sich der **Anteil** des Miterben am Vermögen der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf diese vermindert.
4. Der BFH hat im Besprechungsurteil zunächst geklärt, dass das Merkmal „zur Teilung des Nachlasses“ in **§ 3 Nr. 3 GrEStG** auch dann erfüllt ist, wenn die Erbengemeinschaft nicht vollständig beendet, sondern im Hinblick auf ein oder weitere Grundstücke fortgesetzt wird (es sich also um eine **Teilerbauseinandersetzung** handelt). Dies war dann aber im Ergebnis nicht sachentscheidend, weil nach § 3 Nr. 3 Satz 1 GrEStG nur der Erwerb durch einen Miterben von der Besteuerung ausgenommen ist. Im Urteilsfall war die K1-K6 GbR jedoch nicht Miterbin. Man braucht für die Steuerbefreiung in einem solchen Fall also die §§ 5 und 6 GrEStG. Die Übertragung ist nach dem Rechtsgedanken dieser Regelungen nur zu dem Anteil von der Grunderwerbsteuer befreit, zu dem ein Miterbe an der erwerbenden Personengesellschaft beteiligt ist. Dies war hier erfüllt (Beteiligung jeweils 1/6). Allerdings sind dann die Fristen des § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG zu beachten, d.h. die Beteiligung muss zehn Jahre (im Streitfall noch fünf Jahre) lang unverändert gehalten werden. Und daran ist man dann bezüglich des Anteils des K1 gescheitert.
5. Damit war die Übertragung der Grundstücke 2 und 3 auf die K1-K6 GbR **keine gute Idee**.



HINWEIS

Eine bessere Lösung wäre hier eine **Erbaseinandersetzung** gewesen. Ob es z.B. machbar gewesen wäre, K1 mit einem anderen Wirtschaftsgut der Erbmasse abzufinden (z.B. mit Geld oder auch mit Wertpapieren, die er hätte im Anschluss veräußern können), damit er dann das neue Grundstück 4 erwerben kann, ist eine Frage des Sachverhalts.

Eine **Abfindung aus der Erbengemeinschaft heraus** mit einem von dieser **hinzuerworbenen Immobilie** wäre allerdings ebenfalls nicht von der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 3 GrEStG umfasst¹⁴⁶.

6. Generell muss in der Praxis beachtet werden, dass die **Übertragung von Grundstücken aus einer Erbengemeinschaft auf eine Personengesellschaft** (insbesondere auf eine eGbR) die Grunderwerbsteuerfreiheit des § 3 Nr. 3 GrEStG beendet. Eine spätere Teilung der übernehmenden GbR (also eine Verteilung der Grundstücke unter den vorherigen Miterben und jetzigen GbR-Gesellschaftern) ist dann nur noch anteilig im Rahmen des § 6 Abs. 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer

145 Urteil 5 K 756/20 vom 06.10.2021, EFG 2022 S. 594

146 so zumindest Weilbach/Koll/Faltings, GrEStG, § 3 Rn. 46, m.w.N.

befreit (ebenfalls mit anschließender zehnjähriger Sperrfrist). Ist eine Verteilung vorgesehen, sollte die **Erbengemeinschaft** besser weiterhin bestehen bleiben. Es gibt **weder zivil- noch steuerrechtlich eine Frist**, bis zu der eine Erbengemeinschaft beendet sein muss. Unnötige Hektik ist hier als keinesfalls angezeigt.

7. Und außerdem stellt sich noch ein **grundsätzliches Problem bei der Anwendung von §§ 5 und 6 GrEStG**: Nach § 24 GrEStG gelten rechtsfähige Personengesellschaften i.S. von § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO für Zwecke der Grunderwerbsteuer zwar – ungeachtet der Abschaffung des Gesamthandsvermögens bei Personengesellschaften durch das MoPeG – als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Diese mit dem Jahressteuergesetz 2023 eingefügte Regelung war aber von vornherein **bis zum 31.12.2026** befristet. Bis dorthin muss sich der Gesetzgeber gesetzliche Neuregelungen überlegen (Problem: Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften, die ebenfalls über Gesellschaftsvermögen und nicht über Gesamthandsvermögen verfügen).



HINWEIS

Wie immer wird auch in diesem Jahr 2026 das Jahresende kurz nach Weihnachten völlig überraschend auf uns alle zukommen (und damit auch auf den Gesetzgeber). Aber bis dorthin ist ja noch gaaaaaaaz lange Zeit ... Jedenfalls gibt es derzeit noch keinerlei gesetzgeberische Aktivitäten, wie es grunderwerbsteuerlich ab dem nächsten Jahr an dieser wichtigen Stelle weitergehen soll. Hier ist eigentlich eine grundsätzliche Reform angesagt. Aber das reicht ja noch locker, wenn man sich darüber kurz vor den Weihnachtsfeiertagen die ersten Gedanken macht ...

12. Manche Ostereier sind ein bisschen größer als andere ...

Gesetzliche Normen:	§ 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG
Quelle:	FG Rheinland-Pfalz 4 K 1564/24 ¹⁴⁷

Grundaussagen:

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz sieht ein Geldgeschenk zu Ostern von 20.000 € nicht als „übliches Gelegenheitsgeschenk“ i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG an. Dabei weigert sich das Finanzgericht auch, die Abgrenzung eines üblichen Geschenks nach den gesellschaftlichen Kreisen abzugrenzen, in den der Schenker bzw. der Beschenkte verkehren.

Anmerkungen:

1. In einer solchen Familie ist gut Sohn sein: Der im Jahr 2023 verstorbene Vater V verfügte zum Todeszeitpunkt über ein Vermögen von ca. 10 Mio. €. Seine Einkünfte hatten in den zehn Jahren vor seinem Tod jährlich zwischen 1,7 Mio. € und 3,5 Mio. € betragen. Im Zuge der Abwicklung des Erbfalls wurden durch das Finanzamt auch die Vorschenkungen auf den Sohn S aufgerollt, der – zu seinem Pech – nur zu 1/10 Erbe nach V geworden war. Streit entbrannte vor allem um eine **Schenkung zum Osterfest 2015** (und damit innerhalb von zehn Jahren vor dem Erbfall) in Höhe von **20.000 €**.



Zum Zeitpunkt dieser Zuwendung hatte das Vermögen des V noch ca. 30 Mio. € betragen; das etwas vergrößerte Osterei machte also **weniger als 0,1 % des damaligen Vermögens des V** aus. Entsprechend argumentierte die Klägerseite vor dem Finanzgericht: „In unseren Kreisen ist das ein völlig normales Geschenk und damit ein **übliches Gelegenheitsgeschenk i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG**“.

2. In seiner sehr umfassenden Begründung setzt sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit dieser Argumentation auseinander, erkennt am Ende aber **keine Steuerfreiheit nach § 13 Abs. 1 Nr. 14 ErbStG** an:
 - Bei dem unbestimmten Rechtsbegriff „übliche Gelegenheitsgeschenke“ darf sich die Üblichkeit eines Gelegenheitsgeschenks **nicht** nach den **Gewohnheiten** bestimmter Bevölkerungskreise bzw. den **Vermögensverhältnissen des Schenkers oder des Beschenkten** richten, weil ansonsten nur bei besonders vermögenden Schenkern besonders wertvolle Gelegenheitsgeschenke steuerfrei sein können, während das gleiche Geschenk in **weniger begüterten Kreisen unüblich und daher steuerpflichtig** wäre. Denn so könnten in wohlhabenden Gesellschaftskreisen größere Werte unbesteuert zugewendet werden.

¹⁴⁷ Urteil des FG Rheinland-Pfalz 4 K 1564/24 vom 04.12.2025, BB 2026 S. 149

- Eine solche Differenzierung wird zwar in der **Literatur überwiegend als gerechtfertigt** erachtet, weil in verschiedenen Bevölkerungskreisen **unterschiedliche Auffassungen** über die „Üblichkeit“ von Geschenken bestehen.



HINWEIS

Damit wendet sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz **gegen die herrschende Meinung in der Fachliteratur**¹⁴⁸.

- Ein solches Ergebnis ist jedoch wegen des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) abzulehnen, weil sich die Üblichkeit derartiger Gelegenheitsgeschenke am **Maßstab der allgemeinen Verkehrsanschauung** zu orientieren hat.
 - Bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles war die streitige Schenkung eines Geldbetrages von 20.000 € zum Osterfest somit nicht mehr als „übliches Gelegenheitsgeschenk“ anzusehen und daher steuerpflichtig.
3. Da es bisher **keine klare höchstrichterliche Rechtsprechung** zur Auslegung des Begriffs „übliches Gelegenheitsgeschenk“ und dabei insbesondere zur Frage gibt, ob es bei der Abgrenzung auf die finanziellen Verhältnisse und den gesellschaftlichen Status der Beteiligten ankommt (also auf die Üblichkeit in den Bevölkerungskreisen der Schenker und Beschenkten oder auf die Üblichkeit nach der Auffassung breiter Bevölkerungsschichten), hat das Finanzgericht gegen seine Entscheidung die **Revision beim BFH** zugelassen (wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts). Das Aktenzeichen der Revision ist derzeit aber noch nicht bekannt.



HINWEIS

Derzeit sollten die Mandanten also darauf hingewiesen werden, es mit den „Gelegenheitsgeschenken“ **nicht zu übertreiben**. Bereits anhängige Streitfälle zu dieser Thematik können Sie mit Hinweis auf das anhängige Revisionsverfahren und die zu erwartende Grundsatzentscheidung des BFH offen halten.

Unabhängig von der hier streitigen Auslegungsfrage zum Begriff eines „üblichen Gelegenheitsgeschenks“ ist die **Verpflichtung zur Anzeige nach § 30 Abs. 1 ErbStG** zu beachten. Diese gilt grundsätzlich auch für Schenkungen, die für sich den anzuwendenden Freibetrag des § 16 ErbStG nicht überschreiten¹⁴⁹.

4. Neben den betroffenen Bevölkerungskreisen könnten auch noch andere Aspekte wie die Nähebeziehung zwischen Schenker und Beschenktem, die Art der Zuwendung, der Anlass und dessen „Herausstechen“ (zur Hochzeit mehr als zu Ostern), die Wiederholbarkeit des Geschenkes und natürlich der Wert der Zuwendung bei Sachgeschenken eine Rolle spielen. Es bleibt abzuwarten, welche Abgrenzungskriterien der BFH als maßgeblich ansehen wird.

148 z.B. Schienke/Ohletz in Oertzen/Loose/Stalleiken, ErbStG, § 13 Rn. 77; Curdt in Kapp/Ebeling, ErbStG, § 13 Rn. 138; Juchum in ErbStG eKommentar, § 13 ErbStG Rn. 132; Meincke/Hannes/Holtz, ErbStG, § 13 Rn. 65; Bowitz, BB 2021 S. 279; Baldauf, ErbR 2022 S. 596 (574); Knittel, ErbStB 2021, S. 15 (20 f.); in diese Richtung auch Urteil des Hess. FG 1 K 3480/03 vom 24.02.2005, EFG 2005 S. 1146

149 relativierend für geringfügige Schenkungen BernhardtZ/Protzen, ZEV 2001 S. 426

D. Entwicklung der Gesetzgebung



13. Die im Jahr 2025 vollzogenen Steueränderungen – Übersichten und Anmerkungen

13.1 Überblick über die einzelnen Änderungsgesetze

Die steuerlichen Änderungsgesetze des 2. Halbjahres 2025 waren zuletzt – vorsichtig ausgedrückt – etwas unübersichtlich. Zwischenzeitlich sind aber (fast) alle verabschiedet; zuletzt hat der Bundesrat am 19.12.2025 u.a. dem Steueränderungsgesetz 2025 und dem Aktivrentengesetz sowie am 30.01.2026 dem Standortfördergesetz zugestimmt.

Als Hilfe für Ihre Praxis habe ich nachfolgend die **einzelnen Änderungsgesetze** dargestellt; im Anschluss sind ab Tz. 13.2 tabellarisch die wesentlichen Einzeländerungen sortiert nach Einzelsteuergesetzen und dortigen Paragraphen gelistet. Der Vollständigkeit halber habe ich dabei auch das Gesetz über das Investitionssofortprogramm („Wachstumsbooster“) aufgenommen, das bereits im Sommer 2025 den Weg in das Bundesgesetzblatt gefunden hatte¹⁵⁰.

Änderungsgesetz	Bundestag am	Bundesrat am	Fundstelle im BGBl Teil I
Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland vom 14.07.2025	26.06.2025	11.07.2025	Nr. 161/2025 vom 14.07.2025
Siebte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 19.12.2025	05.11.2025 (Kabinett)	19.12.2025	Nr. 372/2025 vom 29.12.2025
Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226 vom 22.12.2025	06.11.2025	19.12.2025	Nr. 352/2025 vom 23.12.2025
Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz vom 22.12.2025	13.11.2025	19.12.2025	Nr. 369/2025 vom 29.12.2025
Mindeststeueranpassungsgesetz – MinStAnpG vom 22.12.2025	13.11.2025	19.12.2025	Nr. 353/2025 vom 23.12.2025
Steueränderungsgesetz 2025 (StÄndG 2025) vom 22.12.2025	04.12.2025	19.12.2025	Nr. 363/2025 vom 23.12.2025

¹⁵⁰ dazu bereits Tz. 72 in AktStR III/2025

➔ Änderungsgesetz	Bundestag am	Bundesrat am	Fundstelle im BGBl Teil I
Gesetz zur steuerlichen Förderung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Rentenalter (Aktivrentengesetz) vom 22.12.2025	05.12.2025	19.12.2025	Nr. 361/2025 vom 23.12.2025
Achtes Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 22.12.2025	05.12.2025	19.12.2025	Nr. 342/2025 vom 22.12.2025
Zweiten Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Zweites Betriebsrentenstärkungsgesetz – 2. BRSG)	05.12.2025	19.12.2025	Nr. 14/2026 vom 16.01.2026
Standortfördergesetz (StoFöG)	19.12.2025	30.01.2026	Nr. 33/2026 vom 09.02.2026

Derzeit **noch nicht** vom Bundestag **verabschiedet** sind

- der Entwurf des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (**MLIÄndG**; dazu Regierungsentwurf in der BR-Drs. 769/25), mit dem zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen in einem vereinfachten Verfahren geändert werden sollen,
- der Entwurf des **Neunten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes**¹⁵¹,
- der Entwurf eines Gesetzes zur Reform der steuerlich geförderten privaten Altersvorsorge (**Altersvorsorgereformgesetz**)¹⁵².

151 Erläuterungen dazu nachfolgend in Tz. 14 dieses Manuskripts

152 dazu Tz. 15 in diesem Manuskript

13.2 Die einzelnen Änderungen im Überblick

Im Folgenden stelle ich Ihnen die gesetzlichen Änderungen im Überblick dar.

13.2.1 Änderungen im EStG

§§	Änderung	Änderungs- gesetz	Anwendbar ab
§ 3 Nr. 21 EStG	Steuerbefreiung der sog. Aktivrente bis 24.000 € ¹⁵³	Aktivrenten- gesetz	2026
§ 3 Nr. 26 EStG	Anhebung der sog. Übungsleiterpauschale von 3.000 € auf 3.300 €	StÄndG 2025	2026
§ 3 Nr. 26a EStG	Anhebung der sog. Ehrenamtszuschale von 840 € auf 960 € (mit Ergänzung, dass bei Tätigkeiten für öffentlich-rechtliche Körperschaften eine steuerbegünstigte Tätigkeit vorliegen muss)	StÄndG 2025	2026 (aber rückwirkend klarstellend bzgl. Tätigkeiten für KdöR)
§ 3 Nr. 73 EStG	Steuerfreiheit der Prämienzahlungen der Stiftung Deutsche Sporthilfe für Platzierungen bei Olympia und Paralympics	StÄndG 2025	2026
§ 4j EStG	Streichung der sog. Lizenzschranke	MinStAnpG	2025
§ 6 Abs. 1 Nr. 4, Satz 2, Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG	Erhöhung der sog. „Listenpreisgrenze“ für die Anwendbarkeit der Viertelungsregelung bei der Privatnutzung von Elektro-Kfz von 70.000 € auf 100.000 €	Investitionssofort- programm	Anschaffungen nach dem 30.06.2025
§ 6b Abs. 10 EStG	Anhebung des Höchstbetrags für die Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungen von 500.000 € auf 2.000.000 €	StoFöG	2026
§ 7 Abs. 2 EStG	Wiedereinführung einer degressiven AfA i.H. von 30 % für bewegliche Wirtschaftsgüter	Investitionssofort- programm	Investitionen nach 30.06.2025 bis 31.12.2027
§ 7 Abs. 2a EStG	Neue degressive AfA für Elektro-Kfz (75 % im Erstjahr)	Investitionssofort- programm	Investitionen nach 30.06.2025 bis 31.12.2027

153 dazu bereits ausführlich Tz. 103 in AktStR IV/2025

→ §§	Änderung	Änderungs- gesetz	Anwendbar ab
§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG	Dauerhafte Anhebung der Entfernungs- pauschale von bisher 0,30 € auf 0,38 € bereits ab dem ersten Entfernungskilo- meter (auch für Familienheimfahrten und Fahrten Wohnung – Betriebsstätte bei den Gewinneinkünften)	StÄndG 2025	2026
§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG	Doppelte Haushaltsführung: Einführung einer Kostenbegrenzung für Unterkünfte im Ausland von 2.000 € monatlich	StÄndG 2025	2026
§ 9a Satz 2 EStG	Gewerkschaftsbeiträge sind neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag abzugsfähig	StÄndG 2025	2026
§ 10b Abs. 2 EStG	Verdoppelung des Höchstbetrags für die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an poli- tische Parteien von bisher 1.650 € auf 3.300 € (Zusammenveranlagung: 6.600 €)	StÄndG 2025	2026
§ 32c EStG	Korrektur im Zusammenhang mit dem Ver- lustrücktrag bei der Tarifiermäßigung für Land- und Forstwirte	StÄndG 2025	2026
§ 34a Abs. 1 EStG	Stufenweise Absenkung des sog. The- saurierungssteuersatzes von bisher 28,25 % auf 25 %	Investitionssofort- programm	Ab 2028
§ 34g Satz 2 EStG	Verdoppelung des Höchstbetrags der Steuerermäßigung für Zuwendungen an politische Parteien und Wählervereini- gungen von bisher 825 € auf 1.650 € (Zu- sammenveranlagung: 3.300 €)	StÄndG 2025	2026
§§ 41, 41b, 42b EStG	Verfahrensfragen zur Umsetzung der Steu- erfreiheit der Aktivrente beim Lohnsteuer- abzug	Aktivrenten- gesetz	2026
§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG	Betriebsveranstaltungen: Auch für die Anwendung der Pauschalierungsregelung ist eine Teilnahmemöglichkeit der gesam- ten Belegschaft erforderlich	StÄndG 2025	2026
§ 100	Erhöhung der Einkommensgrenze der Arbeitgeberförderung für Betriebs- renten	2. Betriebsren- tenstärkungs- gesetz	2026
§ 101 Satz 1 EStG	Verstetigung der Mobilitätsprämie (Weg- fall der bisherigen Begrenzung auf Jahre bis 2026)	StÄndG 2025	sofort

13.2.2 Änderungen in der EStDV und der LStDV

§§	Änderung	Änderungs-gesetz	Anwendbar ab
§ 8 EStDV	Anpassung der Grenzen, bis zu denen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen behandelt werden müssen (30 qm / 40.000 €) ¹⁵⁴	7. VO zur Änd. steuerlicher VO	Grds. in allen offenen Fällen; ab 2026, soweit die Aufwendungen dann nicht mehr abzugsfähig sind
§ 60 Abs. 1 EStDV	Auch bei (ausnahmsweiser) nicht-elektronischer Übermittlung von Steuererklärungen sind Bilanzbestandteile mit zu übermitteln	7. VO zur Änd. steuerlicher VO	Ab 2028, soweit das Anlagenverzeichnis betroffen ist
§§ 4, 8 LStDV	Erweiterung der digitalen Lohn-Schnittstelle	7. VO zur Änd. steuerlicher VO	Ab 2027

Wichtig: Nicht verwirklicht wurden in dieser Änderungsverordnung die noch im Referentenentwurf enthaltenen **Verschärfungen**¹⁵⁵:

- zum Abweichen von der **Kaufpreisaufteilungsarbeitshilfe** beim Erwerb bebauter Immobilien (ursprünglich geplanter § 9b EStDV-E¹⁵⁶) und
- zum **Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer** beim Erwerb älterer Immobilien (ursprünglich geplanter § 11c Abs. 1a EStDV-E)¹⁵⁷.

13.2.3 Änderungen im KStG

§§	Änderung	Änderungs-gesetz	Anwendbar ab
§ 23 Abs. 1 KStG	Stufenweise Absenkung des KSt-Satzes von bisher 15 % auf 10 %	Investitionssofortprogramm	2028 – 2032 ¹⁵⁸

¹⁵⁴ erläuternde Praxishinweise dazu in Tz. 22 in diesem Manuskript

¹⁵⁵ dazu Tz. 73.1 in AktStR III/2025

¹⁵⁶ vgl. hierzu auch Tz. 9 in diesem Manuskript

¹⁵⁷ zu den näheren Folgen aus den verwirklichten Änderungen vgl. Tz. 16 in diesem Manuskript I/2026

¹⁵⁸ es erscheint derzeit politisch nicht ausgeschlossen, dass der Beginn der Steuersatzsenkung noch auf 2027 oder gar auf 2026 vorgezogen wird

13.2.4 Änderungen im UStG

§§	Änderung	Änderungs- gesetz	Anwendbar ab
§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG	Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken ¹⁵⁹	StÄndG 2025	2026
§ 21b UStG	Einführung einer Sonderregelung bei der Nutzung der zentralen Zollabwicklung	StÄndG 2025	2026
§ 23a Abs. 2 UStG	Erhöhung des Grenzwertes für die Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung von 7 % durch steuerbegünstigte Körperschaften	StÄndG 2025	2026

13.2.5 Änderungen in der AO

§§	Änderung	Änderungs- gesetz	Anwendbar ab
§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO	E-Sport gilt als Sport	StÄndG 2025	2026
§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO	Keine Nachweispflicht für eine zeitnahe Mittelverwendung bei steuerbegünstigten Körperschaften mit jährlichen Einnahmen i.H. von 100.000 € (bisher: 45.000 €)	StÄndG 2025	2026
§ 58 Nr. 11 AO	Photovoltaik (Mittelverwendung und Betrieb) ist keine schädliche Betätigung bei gemeinnützigen Körperschaften	StÄndG 2025	2026, dürfte aber klarstellend sein
§ 64 Abs. 3 AO	Erhöhung der Freigrenze zur Ertragsteuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften von bisher 45.000 € auf 50.000 €; keine Sphärenprüfung bei Gesamteinnahmen bis zu diesem Betrag, wenn insgesamt ein Gewinn erzielt wird	StÄndG 2025	2026



¹⁵⁹ Praxishinweise dazu in Tz. 110 im Skript IV/2025 sowie in Tz. 20 in diesem Manuskript I/2026

→ §§	Änderung	Änderungs- gesetz	Anwendbar ab
§ 67a Abs. 1 AO	Erhöhung des Grenzwertes für die Behandlung sportlicher Veranstaltungen als Zweckbetriebe von bisher 45.000 € auf 50.000 €	StÄndG 2025	2026
§ 91 Abs. 2a AO	Keine Anhörungs-pflicht für die FÄ vor dem Abweichen von der Steuererklärung im Zusammenhang mit mitteilungs-pflichtigen Daten mehr	StÄndG 2025	2026
§ 122a AO / Art. 97 § 28 Abs. 2 Satz 2 EGAO	Verschiebung der Anwendung der Widerspruchslösung für die elektronische Übermittlung von Steuerbescheiden (Verfahren „DIVA“ = „Digitaler Verwaltungsakt“) auf 2027 (bis dahin weiterhin Zustimmungslösung)	MinStAnpG	2026

13.2.6 Sonstige Änderungen

§§	Änderung	Änderungs- gesetz	Anwendbar ab
§ 3 FZulG	Änderungen bei der Forschungszulage : - Höchstbemessungsgrundlage 12 Mio. € statt bisher 10 Mio. € - Erhöhung der Bemessungsgrundlage um einen pauschalen Gemeinkostenzuschlag von 20 % - Fiktiver Arbeitslohn für forschende Einzelunternehmer 100 € statt bisher 70 €	Investitionssofortprogramm	2026
MinStG	Einzeländerungen im Zusammenhang mit der globalen Mindeststeuer	MinStAnpG	Teilweise rückwirkend, teilweise ab 2025
KStTG	Meldepflichten von Kryptodienstleistern für Handelsvorgänge auf Kryptobörsen	KStTG	Erstmals für 2026
§ 3d Abs. 1 KfzStG	Verlängerung der Kfz-Steuerbefreiung für Elektro-Kfz	8. Gesetz zur Änderung des KfzStG	Erstmalige Zulassung 2026 bis 2030; Befreiung längstens bis 2035

13.3 Anmerkungen zur Aktivrente

13.3.1 Änderung im Gesetzestext

Bei der bereits im letzten Skript ausführlich dargestellten Steuerbefreiung der sog. Aktivrente¹⁶⁰, die zwischenzeitlich im Bundesgesetzblatt verkündet ist, hat sich am Ende des Gesetzgebungsverfahrens noch eine Änderung ergeben. Dabei wurden in den Wortlaut des verabschiedeten § 3 Nr. 21 Satz 1 EStG zusätzlich die Worte „**ab dem Folgemonat**“ eingefügt, so dass die Steuerbefreiungsregelung endgültig die folgenden **grundsätzlichen Voraussetzungen** hat:

„... wenn die Einnahmen für vom Steuerpflichtigen ab dem Folgemonat nach Erreichen der Regelaltersgrenze gemäß § 35 Satz 2 oder § 235 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch erbrachte Leistungen zufließen und der Arbeitgeber für diese Leistungen Beiträge nach § 168 Absatz 1 Nummer 1 oder Nummer 1d oder Absatz 3, § 172 Absatz 1 oder § 172a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch zu entrichten hat. ...“.

Durch die **Verschiebung der Befreiungsmöglichkeit um einen Monat** soll verhindert werden, dass davon auch Personen profitieren, die – was der gesetzliche Regelfall ist – im Monat des Erreichens der Regelaltersgrenze noch arbeiten und dann aber ab dem Folgemonat planmäßig in Rente gehen. Eine Begünstigung für diesen Personenkreis ist einerseits durch die Zielsetzung des Gesetzes nicht gerechtfertigt und würde andererseits auch zu einer erheblichen Verkomplizierung führen, weil die Befreiung dann **zeitanteilig** für einen Monat bzw. für wenige Tage berechnet und gewährt werden müsste.

BEISPIEL

R ist im Februar 1960 geboren und arbeitet im Jahr nach Erreichen ihrer Regelaltersgrenze bei ihrem bisherigen Arbeitgeber weiter.

LÖSUNG

Für den Jahrgang 1960 gilt nach § 235 SGB VI eine Regelaltersgrenze von 66 Jahren und 4 Monaten. R erreicht diese Grenze im Juni 2026. Die Steuerbefreiung von 2.000 € monatlich kann für sie somit ab Juli 2026 gewährt werden (nach dem Regierungsentwurf wäre auch der Arbeitslohn im Juni 2026 bereits bis zu 2.000 € steuerfrei zu stellen gewesen).

13.3.2 Die FAQ der Finanzverwaltung

13.3.2.1 Allgemeines

Anfang Februar hat die Finanzverwaltung einen **Katalog von Zweifelsfragen** („FAQ“) auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums eingestellt (und auch noch Antworten dazu geliefert; ob diese alle richtig sind, wird sich allerdings noch zeigen müssen!)¹⁶¹. Im Wesentlichen geht es dabei um die **Vor-**

¹⁶⁰ Tz. 103 in AktStR IV/2025

¹⁶¹ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-zur-Aktivrente.html>

aussetzungen der Steuerfreiheit der Aktivrente und deren **Rechtsfolgen**, die ich bereits im letzten Skript **dargestellt** habe. Einige zusätzliche Aspekte daraus sind aber nachfolgend noch zu betrachten.

13.3.2.2 Keine Übertragbarkeit nicht genutzter Freibeträge in andere Monate

Übertragungen nicht ausgenutzter Teile des monatlichen Freibetrags in andere Monate lässt die Finanzverwaltung in ihren FAQ zur Aktivrente nicht zu. Die Aktivrente ist **monatsbezogen**. Nicht ausgeschöpfte Beträge (z.B. bei Teilzeit) können somit nicht vor- oder zurückgetragen werden, d.h. diese können nicht in einem anderen Monat verwendet werden. Dies gilt auch bei sonstigen Bezügen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Bonus u.ä.). Auch im Veranlagungsverfahren kann man hierbei keine bessere Lösung erreichen (vgl. § 3 Nr. 21 Satz 6 2. Halbsatz EStG).

BEISPIEL

Arbeitnehmer A, der die Regelaltersgrenze im April erreicht hatte und ab Mai für 1.500 € im Monat weiterbeschäftigt ist, erhält im Dezember neben dem laufenden Arbeitslohn von 1.500 € noch 800 € Sonderzahlung für Dezember ausgezahlt.

LÖSUNG

Da A die Regelaltersgrenze im April erreicht hat, ist der monatliche Arbeitslohn von 1.500 € ab Mai steuerfrei. Der nicht genutzte Freibetrag von monatlich 500 € (2.000 € ./. 1.500 €) kann nicht für andere Monate verwendet werden. Von der Sonderzahlung sind daher nur 500 € (1.500 € laufender Lohn + 500 € = 2.000 €) steuerfrei. Der die 2.000 €-Grenze übersteigende Betrag von 300 € (laufender Lohn 1.500 € + 800 € Sonderzahlung = 2.300 € ./. 2.000 €) ist steuerpflichtiger Arbeitslohn.

13.3.2.3 Keine Abzugsfähigkeit von Werbungskosten

Auch Aktivrentner werden regelmäßig nicht unmittelbar neben dem Werkstor ihres Arbeitgebers wohnen. Auch für sie fallen also **Werbungskosten** insbesondere in Form der **Entfernungspauschale** an; natürlich sind aber auch andere Werbungskosten wie **Reisekosten** oder Aufwendungen für **Fachliteratur** bis hin zu Kosten einer **doppelten Haushaltsführung** denkbar.

Dazu vertritt die Finanzverwaltung die m.E. dem Grunde nach zutreffende Auffassung, dass Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Aktivrente stehen, nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar sind. Stehen Werbungskosten **sowohl mit steuerpflichtigen als auch mit steuerfreien Lohnbestandteilen** im Zusammenhang, sind sie entsprechend dem **Verhältnis der Einnahmen** in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil **aufzuteilen**. Sie werden also nicht vorrangig einem der beiden Gehaltsbestandteile zugeordnet.

Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** ist aber nicht aufzuteilen; er wird immer dem **steuerpflichtigen Arbeitslohn zugeordnet** (was sich in aller Regel günstig auswirkt).

BEISPIEL

Arbeitnehmer B, der seine Regelaltersgrenze bereits 2025 erreicht hat, erzielt im Jahr 2026 monatlich 3.000 € Arbeitslohn. Werbungskosten fallen i.H. von 3.000 € an (Arbeitsmittel und Fahrtkosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte).

LÖSUNG

Von dem Arbeitslohn sind im Jahr 2026 2.000 € im Monat steuerfrei (also 24.000 € im Jahr) und insgesamt 12.000 € als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen.

Da die Werbungskosten nicht ausschließlich dem steuerfreien oder steuerpflichtigen Teil zugeordnet werden können, sind sie im Verhältnis des steuerpflichtigen Arbeitslohns zum gesamten Arbeitslohn aufzuteilen. In der Folge sind **1.000 €** ($3.000 \text{ €} \times 12.000 \text{ €} / 36.000 \text{ €}$) **steuerlich abzugsfähig**. **2.000 €** Werbungskosten stehen mit steuerfreiem Arbeitslohn (Aktivrente) in Zusammenhang und dürfen **nicht abgezogen** werden.

Da der abzugsfähige Teil der Werbungskosten weniger als 1.230 € beträgt, kommt der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.230 € zum Ansatz; er wird nicht anteilig reduziert. Unabhängig davon können die tatsächlichen Werbungskosten nicht neben dem Pauschbetrag abgezogen werden; sie gehen faktisch ins Leere.

Eine Ausnahme dürfte für **Gewerkschaftsbeiträge** gelten (was aber nicht in den FAQ steht), die seit 2026 nach § 9a Satz 3 EStG immer (hier anteilig!) neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgezogen werden können¹⁶².

13.3.2.4 Keine Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge

Ich hatte bereits erläutert, dass für die sog. „Aktivrentner“ i.d.R. auch die **Arbeitnehmeranteile zur Kranken- und Pflegeversicherung** zu entrichten sind (Ausnahme bei privat krankenversicherten Personen wie z.B. Beamtenpensionären, die in einem grundsätzlich sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis weiterarbeiten).

**HINWEIS**

An dieser Stelle hat sich bei der **sozialversicherungsrechtlichen Behandlung sog. technischer Rentner** durch das Aktivrentengesetz nichts geändert.

Hier stellt sich allerdings ein steuerliches Folgeproblem für die Abzugsfähigkeit dieser Beiträge. Nach **§ 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG** ist nämlich Voraussetzung für den Abzug von Vorsorgeaufwendungen, dass sie **nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen** stehen. Dies ist hier aber gerade der Fall, so dass die Arbeitnehmerbeiträge **nicht als Sonderaus-**

¹⁶² Änderung durch das StÄndG 2025; dazu oben Tz. 13.2.1 in diesem Manuskript

gaben abgezogen werden können¹⁶³. Diese Auffassung der Finanzverwaltung dürfte zutreffend sein. Offen ist allerdings, ob man diesen Aspekt im Gesetzgebungsverfahren bereits gesehen hat.

Darauf muss der Arbeitgeber bei der **Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung** achten (bzw. vor allem natürlich sein **Softwareanbieter**).

13.3.2.5 Zweifelsfragen bei mehreren Dienstverhältnissen

Die notwendige Erklärung bei Steuerklasse VI:

Nach der gesetzlichen Regelung des § 3 Nr. 21 Satz 4 EStG ist der **Freibetrag in der Steuerklasse VI** nur zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige gegenüber dem Arbeitgeber **bestätigt** hat, dass die Steuerbefreiung nicht bereits in einem anderen Dienstverhältnis berücksichtigt wird.

Die Finanzverwaltung vertritt dazu die erfreulicherweise wenig formalistische Auffassung, dass die Bestätigung des Arbeitnehmers **auch in Form einer E-Mail** abgegeben werden kann (dokumentiert werden muss sie aber natürlich dennoch; sie ist zum Lohnkonto zu nehmen). Einen amtlichen Vordruck für diese Bestätigung wird es aber nicht geben.

Keine Inanspruchnahme bei zwei Dienstverhältnissen:

Daraus folgt eigentlich bereits klar, dass die Steuerbefreiung beim Lohnsteuerabzug nicht bei zwei Dienstverhältnissen in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt auch für nicht ausgenutzte Beträge aus dem ersten Dienstverhältnis. Die o.g. Erklärung kann also nicht betragsmäßig eingeschränkt werden („Ich habe den Steuerfreibetrag für 1.000 € in Anspruch genommen“ o.Ä.).

Ein beim Lohnsteuerabzug nicht ausgenutzter Betrag kann dann allerdings im Rahmen der **Einkommensteuererklärung steuerfrei** gestellt werden.

BEISPIEL

Die verwitwete Arbeitnehmerin C, die ihre Regelaltersgrenze erreicht hat, ist im Jahr 2026 für zwei Arbeitgeber tätig (X und Y), bei denen sie jeweils 1.000 € verdient. Bei Arbeitgeber X arbeitet sie mit Steuerklasse I, bei Arbeitgeber Y mit Steuerklasse VI.

LÖSUNG

C darf bei Y keine Erklärung abgeben, dass sie die Steuerfreiheit nicht bei einem anderen Dienstverhältnis in Anspruch nimmt. Auch eine betragsmäßige Mitteilung ist nicht zulässig.

Arbeitgeber Y muss also den üblichen Lohnsteuerabzug ohne Berücksichtigung einer Steuerbefreiung vornehmen. Die Steuerfreiheit für den Arbeitslohn aus dem Dienstverhältnis mit Y kann sich

163 ebenso Hechtner, NWB 2025 S. 2914, und Hiller, NWB 2026 S. 1

→ C allerdings im Wege der **Veranlagung** holen; sie muss dafür aber eine **Einkommensteuererklärung für 2026 abgeben**.

Es ist im Übrigen auch nicht zulässig, dass C dem Arbeitgeber X mitteilt, dass er bitte die Steuerbefreiung nicht berücksichtigt, damit Y sie berücksichtigen kann (was angesichts der höheren Lohnsteuer bei Steuerklasse VI günstiger wäre). Der Arbeitgeber X ist nämlich gesetzlich verpflichtet, die Steuerbefreiung vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind; die Steuerbefreiung ist nicht antragsgebunden. Dies kann auch nicht durch eine Erklärung der betroffenen Arbeitnehmerin C verändert werden. Ein Wahlrecht zur Anwendung der Steuerbefreiung besteht also weder für den Arbeitgeber noch für die Arbeitnehmer.

Es kann aber Fälle geben, in denen beim Arbeitgeber mit der Steuerklasse VI (absichtlich oder versehentlich) keine Bestätigung abgegeben wird, dass die Befreiung noch nicht in einem anderen Dienstverhältnis in Anspruch genommen wird. Auch dann wird man die **Steuerfreiheit über die Einkommensteuerveranlagung** nachträglich beantragen können. Alternativ ist im laufenden Jahr auch eine nachträgliche Korrektur des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber möglich.

13.3.2.6 Auslandssachverhalte

Nach den FAQ gilt die Aktivrente unter den übrigen Voraussetzungen auch für Arbeitnehmer, für deren Arbeitslohn der (dann i.d.R. ausländische) Arbeitgeber zu § 168 Abs. 1 Nr. 1, 1d, Abs. 3, § 172 Abs. 1 oder § 172a SGB VI **vergleichbare Rentenversicherungsbeiträge** in einem Mitgliedstaat der **Europäischen Union**, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (**EWR** = Norwegen, Island und Liechtenstein) Anwendung findet, oder in der **Schweiz** abführt.

Wichtig ist dies z.B. für die **Grenzgänger in die Schweiz**.

Im Umkehrschluss sind **Drittstaatenfälle** (Großbritannien usw.) dann nicht begünstigt.

Maßgeblich für die Gewährung der Steuerfreiheit wird aber auch in diesen Fällen die **deutsche Regelaltersgrenze** sein und nicht diejenige des ausländischen Staates, in dem der Arbeitslohn bezogen wird und die Arbeitgeberbeiträge zur Rentenversicherung abgeführt werden.

13.3.2.7 Ausweis in der Lohnsteuerbescheinigung

In der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung wird die Summe der steuerfreien Aktivrentenbeträge in einem neuen Datenfeld angegeben.

In der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung **2026** ist die Aktivrente in einer **frei belegbaren Zeile** mit der **konkreten Zeilenbeschreibung „SteuerfreibetragAktivrente“** (ohne Leerzeichen!) einzutragen. Für die Nutzung dieses Zusatzfeldes ist die **exakte Schreibweise** zwingende Voraussetzung, um eine maschinelle Verwertbarkeit der Angabe sicherzustellen.

Für die Folgejahre **ab 2027** ist dann eine entsprechende Anpassung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung vorgesehen.

14. Änderung des Steuerberatungsgesetzes: Auch das Steuerrecht bleibt nicht verschont

14.1 Allgemeines

Die Bundesregierung hat am 14.01.2026 den Entwurf des Neunten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes beschlossen und damit formell **in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht**¹⁶⁴. Die Beratungen in Bundestag und Bundesrat dazu werden allerdings noch einige Zeit in Anspruch nehmen. Mit einer endgültigen Verabschiedung dürfte noch in der **ersten Jahreshälfte 2026** zu rechnen sein. Das Inkrafttreten ist jedenfalls zum 01.09.2026 vorgesehen.

Neben einer umfassenden Neustrukturierung des Steuerberatungsgesetz, mit der auch einige inhaltliche Änderungen einhergehen, bringt der Regierungsentwurf auch **etliche steuerliche Änderungen** mit sich, die nichts mit dem Berufsrecht zu tun haben.

14.2 Die geplanten Änderungen im Berufsrecht: Das Fremdbesitzverbot ist erstmal raus!

14.2.1 Beratungsbefugnisse und Hilfeleistungen in Steuersachen

- **Ausweitung der beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen:** Die Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen soll neu geregelt werden. Künftig sollen zum Beispiel **Energieberaterinnen und Energieberater** auch auf steuerrechtliche Fragen eingehen können, sofern sie in Zusammenhang mit ihrer Beratung stehen. Dies dürfte vor allem Auskünfte im Zusammenhang mit der Anwendung von § 35c EStG oder auch im Zusammenhang mit den energierechtlichen Fragen des § 7b EStG betreffen („QNG-Siegel“ usw.).
- **Erweiterung der unentgeltlichen Hilfeleistung in Steuersachen:** Vorgesehen ist zudem, die Befugnis zur unentgeltlichen Hilfeleistung in Steuersachen zu erweitern. Neben nahen Angehörigen sollen künftig **auch andere nahestehende Personen** (Freundeskreis, Nachbarn, weiter entfernere Verwandte usw.) unentgeltlich beraten können. Ohne besonderes Näheverhältnis soll nach § 6 Abs. 2 StBerG-E zum Schutz der Rechtsuchenden vor unqualifizierter Hilfeleistung in Steuersachen zumindest die Anleitung durch eine zur unbeschränkten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugte Person, durch eine Volljuristin oder einen Volljuristen oder durch eine Person mit bestandener Steuerberaterprüfung oder mit bestandenem Wirtschaftsprüferexamen erfolgen. Durch die Neuregelung sollen auch sog. **„Tax Law Clinics“** an oder im **Umfeld von Hochschulen** zulässig sein, bei denen unter Anleitung besonders qualifizierter Personen unentgeltliche Steuerberatung angeboten wird. Damit sollen das ehrenamtliche Engagement und die Gewinnung von Nachwuchskräften gefördert werden.
- **Ausweitung der Befugnisse von Lohnsteuerhilfevereinen (§ 4 StBerG-E):** Lohnsteuerhilfevereine sollen künftig in mehr Fällen als bisher beratend tätig sein dürfen. Unter anderem sollen die

¹⁶⁴ abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/21_Legislaturperiode/2025-08-07-9-Gesetz-Aenderung-StBerG/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Betragsgrenzen für mit der Beratung durch Lohnsteuerhilfevereine vereinbare Tätigkeiten entfallen (bisher Einkünftegrenze von 18.000 € nach § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. c StBerG; 36.000 € bei Zusammenveranlagung). Wichtig ist dies insbesondere für die **Vermietungseinkünfte**. Nach der Gesetzesbegründung steht die steuerrechtliche Komplexität gerade bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) weder mit der Anzahl der Mietobjekte noch mit der Miethöhe zwingend in sachlichem Zusammenhang.



HINWEIS

Nach Schätzungen des Bundesfinanzministeriums sollen so demnächst etwa 35.500 Steuerpflichtige zusätzlich die Hilfe eines Lohnsteuerhilfevereins in Anspruch nehmen können.

Es bleibt allerdings dabei, dass eine Beratung im **Gewinneinkünftebereich** durch Lohnsteuerhilfevereine nicht erfolgen darf (Ausnahme bei Steuerbefreiung z.B. für Übungsleiter nach § 3 Nr. 26 EStG oder für Photovoltaikanlagen nach § 3 Nr. 72 EStG).

Zudem soll eine Person künftig drei statt bisher zwei Beratungsstellen leiten dürfen.

- Das sog. **Leitungserfordernis bei weiteren Beratungsstellen** von Steuerberaterinnen und Steuerberatern soll wegfallen. Künftig kann eine weitere Beratungsstelle unterhalten werden, ohne dass diese durch eine andere Beraterin oder einen anderen Berater geleitet wird oder hierzu eine Ausnahmegenehmigung vorliegt. Zudem können Vollmachten künftig zentral elektronisch verwaltet werden.

14.2.2 Nix war's mit dem Fremdbesitzverbot

Im **Referentenentwurf** des Gesetzes war noch eine kurze, aber für den Berufsstand äußerst bedeutsame Änderung in **§ 55a Abs. 1 Satz 3 StBerG-E** enthalten:

„In den Fällen des Satzes 1 Nummer 3 und 4 muss die beteiligte Gesellschaft die Anerkennungsvoraussetzung des § 53 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 erfüllen.“

Damit sollte – so die Begründung des Referentenentwurfs – ein sog. **strenges Fremdbesitzverbot** „präzisiert“ werden. Die Beteiligung von anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und anerkannten Buchprüfungsgesellschaften an einer steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaft sollte nur dann möglich sein, wenn diese ihrerseits die Anerkennungsvoraussetzungen nach § 53 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StBerG erfüllen. Die Beteiligung einer Gesellschaft an einer steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaft sollte zur Wahrung der Unabhängigkeit nur in engen Grenzen zulässig sein, nämlich wenn an einer solchen „Obergesellschaft“ ebenfalls nur Berufsträger beteiligt sind. Im EU-Ausland (z.B. in Luxemburg) ist dies aber häufig nicht eingeschränkt, so dass sich dort auch **Investoren** an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beteiligen können (und diese damit dann mittelbar auch Gesellschafter einer deutschen Steuerberatungskanzlei werden könnten).

Aber: Den Weg in den Regierungsentwurf hat diese Neuregelung allerdings **nicht gefunden**; zu § 55a StBerG ist im Regierungsentwurf des Änderungsgesetzes jedenfalls keine Änderung mehr enthalten.

Die Hintergrundarbeit der Finanzlobby, die stetig nach neuen renditestarken Anlagemöglichkeiten für ihre Anleger sucht, scheint sich somit ausgezahlt zu haben. Eine Begründung für das Entfallen der zunächst geplanten Gesetzesergänzung liefert der Regierungsentwurf nicht (was üblich ist; Änderungen in einem Regierungsentwurf gegenüber einem Referentenentwurf werden zumindest nach außen regelmäßig nicht näher begründet). Und den Steuerberatungsbereich will man aus Sicht der Finanzlobby wohl nicht so einfach aufgeben ...



HINWEIS

Es bleibt abzuwarten, ob es die **Bundessteuerberaterkammer** und die regionalen Kammern im Lauf des Gesetzgebungsverfahrens schaffen werden, das Fremdbesitzverbot doch noch in das Änderungsgesetz zu bekommen. Bisher haben die Kammern jedenfalls stark dafür gekämpft.

14.3 Gewerbesteuer: Erhöhung des Mindesthebesatzes

Schon im Koalitionsvertrag der Bundesregierung war die Änderung vorgesehen; jetzt hat sie Eingang in einen Gesetzentwurf gefunden: Der Mindesthebesatz der Gewerbesteuer in § 1 GewStG soll ab 2027 280 % statt bisher 200 % betragen (Änderung in § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG).

Damit will der Gesetzgeber Scheinsitzverlegungen von Unternehmen in „**Gewerbesteueroasen**“ entgegentreten. Niedrige Hebesätze sind bisher – so die Gesetzesbegründung – oft ein Anreiz für Unternehmen, ihre steuerliche Ansässigkeit in entsprechende Kommunen zu verlegen, auch wenn sie **dort nicht substantiell tätig** sind.



HINWEIS

Die Anhebung des Mindesthebesatz trifft aber natürlich auch Kommunen, die **voll aktive Unternehmen** beheimaten, aber aus anderen Gründen einen sehr niedrigen Gewerbesteuersatz haben. So hat die Gemeinde Walldorf in Baden-Württemberg bisher den Hebesatz auf 265 % festgelegt; die Stadt Leverkusen in Nordrhein-Westfalen sogar auf 250 %.

14.4 Geplante Änderungen im Grunderwerbsteuerrecht

14.4.1 Allgemeines

Mein flammender Appell im letzten Skript, dass der **gesunde Menschenverstand** doch bitte Einzug in das Steuerrecht halten möge¹⁶⁵, scheint gefruchtet zu haben. Die von mir seinerzeit dargestellte unsinnige Verwaltungsauffassung zur **zweifachen Grunderwerbsteuerpflicht ein und desselben Lebenssachverhalts** im Zusammenhang mit sog. „Share deals“ soll jetzt **gesetzgeberisch Einhalt** geboten werden.

165 Tz. 100 in AktStR IV/2025



HINWEIS

Allerdings wird sich die Finanzverwaltung durch die geplante Gesetzesänderung bestätigt fühlen: Wenn es kein Problem gäbe, würde sich der Gesetzgeber dem schließlich wohl nicht annehmen. Dies ist aber ein **Zirkelschluss**. Wer erst ein Problem künstlich aufbringt, ohne dass es dieses überhaupt gibt, kann sich hinterher nicht auf seine eigenen Fähigkeiten zur Problemerkennung berufen ...

14.4.2 Die „Signing-/Closing-Diskussion“: Was bisher geschah

Akteur	Was ist passiert?	Erläuterung
Gesetzgeber	Einführung von § 1 Abs. 2b GrEStG mit Wirkung ab 01.07.2021	Neuer Tatbestand für den Übergang von mindestens 90 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb von zehn Jahren; Vorrangregelung in dem ergänzten, aber nicht neuen § 1 Abs. 3 GrEStG („Anteilsvereinigung“): § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG gehen vor.
Finanzverwaltung	Verwaltungslinie im Anschluss an die Gesetzesänderung ¹⁶⁶	Propagieren einer zweifachen Besteuerung, wenn das sog. „Signing“ (schuldrechtlicher Vertrag = maßgeblich für § 1 Abs. 3 GrEStG) und das sog. „Closing“ (= Vollzug der Übertragung) nicht zeitgleich stattfinden (was fast nie der Fall ist).
Gesetzgeber	Einfügung von § 16 Abs. 4a GrEStG	Die Steuerfestsetzung für das Signing (§ 1 Abs. 3 GrEStG) ist aufzuheben , wenn durch das nachfolgende Closing der Tatbestand des § 1 Abs. 2a oder 2b GrEStG verwirklicht wird.
Finanzverwaltung	Einschränkung	§ 16 Abs. 4a GrEStG soll unter dem Vorbehalt des § 16 Abs. 5 GrEStG stehen, dass sämtliche Meldepflichten rechtzeitig (innerhalb von zwei Wochen!) i.S. von §§ 18 – 20 GrEStG rechtzeitig und vollständig erfüllt werden (was in der Praxis fast nie der Fall ist).
BFH	AdV-Beschlüsse ¹⁶⁷	Der BFH hat ernstliche Zweifel an der dargestellten Verwaltungslinie, die häufig zu einer Doppelbesteuerung desselben Vorgangs führt.

14.4.3 Die einzelnen geplanten Änderungen

Der Gesetzgeber geht die Sache mit dem Entwurf des hier erläuterten Änderungsgesetzes etwas grundsätzlicher an als es zur Beendigung des „Signing-/Closing-Problems“ eigentlich notwendig wäre

166 Gleich lautende Ländererlasse vom 10.05.2022, BStBl I 2022 S. 801, Tz. 8.1

167 BFH-Beschlüsse II B 13/25 (AdV) vom 09.07.2025, DB 2025 S. 2006, II B 23/25 (AdV) vom 16.09.2025, DStR 2025 S. 2367, und II B 47/25 vom 27.10.2025, DStR 2025 S. 2728

(was einerseits durchaus sinnvoll ist, andererseits aber wieder neue Übergangsprobleme mit sich bringen wird):

- In § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG (Anteilsvereinigung) wird der **bisherige Vorrang der Tatbestände in § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG gestrichen** (bisher: „... soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt, außerdem: ...“).
- Mit einem **§ 1 Abs. 3b GrEStG-E** wird das bisherige Vorrangverhältnis umgedreht:

„(3b) Absatz 2a oder Absatz 2b gilt nicht, soweit Anteile in Erfüllung eines Rechtsgeschäfts im Sinne des Absatz 3 Nummer 1 oder Nummer 3 oder des Absatz 3a nach Abschluss dieses Rechtsgeschäfts übergehen oder die Anteile nach Absatz 3 Nummer 2 oder Nummer 4 oder nach Absatz 3a übergehen.“

Damit hat die **Anteilsvereinigung künftig Vorrang** vor den Tatbeständen des § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG. Dies ist sinnvoll, weil § 1 Abs. 3 GrEStG an das Signing anknüpft und dies zeitlich vor dem Closing stattfindet, das zur Verwirklichung der Tatbestände in § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG maßgeblich ist.

Die für den Zeitpunkt des Closings maßgeblichen **§ 1 Abs. 2a und 2b GrEStG** finden **nachrangig** weiterhin Anwendung, soweit keine Steuerbarkeit nach den vorrangigen § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG eingetreten ist. Dies betrifft zum Beispiel Grundstücke, die im Zeitraum zwischen Signing und Closing des Anteilerwerbs **hinzuerworben** wurden. Im Zeitpunkt des Closings werden also nur die Grundstücke nach § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG besteuert, die im Zeitpunkt des Signing **noch nicht zum Gesellschaftsvermögen** gehörten.



HINWEIS

Diese Umkehr ist schlüssig und passt in das Gesamtsystem des GrEStG. Auch bei „normalen Grundstücksgeschäften“ besteuert § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nämlich grundsätzlich vorrangig das Verpflichtungsgeschäft, das heißt den Abschluss eines Grundstückskaufvertrags. Erst nachrangig wird das Closing, also das Verfügungsgeschäft, besteuert.

Mit der Änderung des Besteuerungsvorrangs wird die Rechtsanwendung – so die Gesetzesbegründung – für die Wirtschaft und die Verwaltung vereinfacht, da grundsätzlich **nur noch eine Anzeige zum Zeitpunkt des Signing** notwendig ist und der Vorgang regelmäßig zu diesem Zeitpunkt bereits abschließend besteuert werden kann. Im Ergebnis wird ein Lebenssachverhalt nur einmal besteuert (wie es sich eigentlich schon unter Anwendung des gesunden Menschenverstandes klar sein sollte).

- In **§ 8 Abs. 2 GrEStG-E** ergibt sich eine Folgeänderung zur **Bemessungsgrundlage** aus der o.g. Umkehr der Reihenfolge der Besteuerungstatbestände. Damit Grundstücke, deren **zukünftige Bebauung** im Zeitpunkt des Signing oder Closing **vorgesehen** ist, weiterhin mit ihrem Wert im bebauten Zustand der Besteuerung unterliegen, musste hier eine Anpassung erfolgen. Die Steuer wird dann nach dem Grundbesitzwert i.S. des § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V. mit § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen.

- Die **Steuerschuldnerregelung** in § 13 Nr. 5 GrEStG-E wird angepasst und ausgeweitet. Bei den Ergänzungstatbeständen des § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG (also bei der Anteilsvereinigung) ist Steuerschuldner der anteilserwerbende Gesellschafter; bei § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG ist Steuerschuldnerin demgegenüber die grundbesitzende Gesellschaft. Durch die Umkehr des Besteuerungsvorgangs mit dem neuen § 1 Abs. 3b GrEStG-E wird die Steuerschuldnerschaft des Gesellschafters, die bisher die **Ausnahme** ist, **zum Regelfall**. Die Steuerschuldnerschaft der grundbesitzenden Gesellschaft, die bisher die Regel ist, ist dann demgegenüber die Ausnahme. Um den **Zugriff des Fiskus** auf die grundbesitzende Gesellschaft beizubehalten, wird die in § 13 Nr. 5 und 7 GrEStG-E geregelte Steuerschuldnerschaft entsprechend angepasst. Steuerschuldner sollen zukünftig **sowohl der Erwerber der Anteile als auch die Gesellschaft** sein, der das Grundstück gehört. Dies dient der **Sicherung des Steueraufkommens**, da über die grundbesitzende Gesellschaft auf das Grundstück zugegriffen werden könnte (und es somit für den Fiskus von Vorteil ist, wenn auch die Gesellschaft – neben dem Anteilserwerber – zum Steuerschuldner wird).



HINWEIS

Diese Neuregelung wirft aus **ertragsteuerlicher Sicht** die **Folgefrage** nach der Behandlung der Grunderwerbsteuerzahlungen auf. Handelt es sich dabei um sofort abzugsfähigen Aufwand oder um nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks? Und welche Rolle spielt dabei die Gesamtschuldnerschaft, wenn nur einer der Gesamtschuldner die gesamte anfallende Grunderwerbsteuer trägt?

Nach der BFH-Rechtsprechung zum bisherigen Recht liegen jedenfalls **keine nachträglichen Anschaffungskosten des Grundstücks** vor, wenn der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft wechselt und dadurch der Besteuerungstatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst wird (obwohl die Steuerschuld nach § 13 Nr. 6 GrEStG bei der Personengesellschaft liegt, der auch das Grundstück gehört)¹⁶⁸. Daran wird man sich sowohl bei der Anwendung von § 1 Abs. 2b GrEStG als auch im geplanten neuen Recht orientieren dürfen. Aufgrund der Gesamtschuldnerschaft stellt sich aber die neue **Zusatzfrage nach dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung**, wenn eine GmbH (als Gesamtschuldnerin) die Grunderwerbsteuer voll trägt und von ihrem Gesellschafter (= ebenfalls Gesamtschuldner) keinen (auch nicht anteiligen) Ausgleich für die Steuerübernahme verlangt.

- Die bisherigen Regelungen in **§ 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG** sind aufgrund der Neuregelung in § 1 Abs. 3b GrEStG nicht mehr notwendig und werden **gestrichen**.
- In § 19 Abs. 3 GrEStG-E werden die bisherigen **Meldefristen** der Beteiligten von zwei Wochen **auf einen Monat verlängert**:

(3) Die Anzeigepflichtigen haben innerhalb von einem Monat, nachdem sie von dem anzeigepflichtigen Vorgang Kenntnis erhalten haben, den Vorgang anzuzeigen, und zwar auch dann, wenn der Vorgang von der Besteuerung ausgenommen ist.

168 BFH-Urteile IR 2/10 vom 20.04.2011, BStBl II 2011 S. 761 (zu § 1 Abs. 3 GrEStG), IX R 50/23 vom 02.09.2014, BStBl II 2015 S. 260 (zu § 1 Abs. 2a GrEStG), sowie VfG. der OFD NRW vom 21.04.2015, DB 2015 S. 1013

Wichtig: In § 18 Abs. 3 GrEStG (Meldepflicht der Gerichte, Behörden und Notare) bleibt es allerdings bei der bisherigen Frist von zwei Wochen (was wenig verständlich ist)!

14.4.4 Zeitliche Anwendung der Neuregelungen

Nach **§ 23 Abs. 28 GrEStG-E** sind § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG-E erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes verwirklicht werden.



HINWEIS

Für **Altfälle** ist man also auf die **Anwendung der o.g. BFH-Rechtsprechung** angewiesen, die aber bisher nur zum vorläufigen Rechtsschutz (also im AdV-Verfahren) ergangen ist. Ein Hauptsacheverfahren zu dieser Thematik ist derzeit noch nicht bekannt. Es bleibt deshalb an dieser Stelle bei aktuellen Übertragungen bei meinem bereits im letzten Manuskript gegebenen Hinweis¹⁶⁹, bis zu einer gesetzlichen Entschärfung sämtliche **Meldepflichten penibel zu erfüllen**.

§ 23 Abs. 29 GrEStG-E soll regeln, dass für Erwerbsvorgänge, bei denen die Anteile in Erfüllung eines **vor** dem Tag nach der Gesetzesverkündung abgeschlossenen Rechtsgeschäfts i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder des § 1 Abs. 3a nach dem Tag der Verkündung übergehen, erfolgt eine Besteuerung ausschließlich nach § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG a.F.; die Anwendung des § 16 Abs. 4a GrEStG soll dann ausgeschlossen sein.

Dadurch soll gewährleistet werden, dass auch in Fällen, in denen der Vertrag vor der gesetzlichen Umkehr des Besteuerungsvorrangs abgeschlossen („**Signing**“ = § 1 Abs. 3 GrEStG), aber die Anteile **erst danach übergegangen** sind („Closing“), nur das Signing besteuert wird. Die Verfahrensvorschriften des § 16 Abs. 4a und Abs. 5 Satz 2 GrEStG gelten in diesen Fällen nicht, um eine Besteuerung des Signing sicherzustellen.

169 Tz. 99 in AktStR IV/2025

15. Ein erster Blick auf die geplante Reform zur Förderung der privaten Altersvorsorge

15.1 Zielsetzungen der Reform

Mit der Reform der steuerlich geförderten privaten Altersvorsorge soll (mal wieder...) die Attraktivität und Flexibilität der Altersvorsorgeprodukte erhöht und die staatliche Förderung vereinfacht werden. Dazu hat sich das Bundeskabinett am 17.12.2025 entschlossen.

Insbesondere soll die Riester-Rente durch Produkte ersetzt werden, die **flexibler, renditestärker und auch kostengünstiger** sind. Dadurch soll der Rückgang der Vertragsabschlüsse in den letzten Jahren bei den Riesterprodukten gestoppt und die private Altersvorsorge für breitere Bevölkerungsschichten attraktiver gemacht werden¹⁷⁰.

Natürlich sollen durch eine attraktivere private Altersversorgung auch die Rentenkassen entlastet werden. Dass dies notwendig ist, steht außer Zweifel und erklärt den Handlungsdruck, den die Politik anlässlich der immer älter werdenden Gesellschaft verspürt.

15.2 Eckpunkte der Reform

- Riesterprodukte gelten als vergleichsweise **teuer**. Renditen werden durch die **Vertragskosten** oftmals deutlich geschmälert oder aufgefressen. Dies liegt nicht zuletzt an den Rentengarantieleistungen, die Riesterprodukte in sich tragen. Diesem Problem soll künftig dergestalt Rechnung getragen werden, dass es neben weiterhin vergleichsweise teuren Produkten mit garantierten Leistungen auch **Altersvorsorgedepots ohne Garantie** geben soll. Ohne Garantieleistungen sinken die Kosten und die Verträge werden billiger; so zumindest das politische Kalkül.
- Ganz nebenbei wird es durch die Streichung von Garantieleistungsnotwendigkeiten künftig auch möglich, in **Kapitalanlagen mit höheren Renditechancen** zu investieren (z.B. global gestreute ETFs). Das ist ebenfalls ein Beitrag, die private Altersversorgung attraktiver auszugestalten.
- Es soll ein **kostengünstiges Standardprodukt** geben, das **bei jedem Anbieter** von Altersvorsorgeprodukten verfügbar sein wird. Dies soll den Verbrauchern helfen, informierte Entscheidungen zu treffen. **Vergleichbarkeit** ist hier das Zauberwort!
- Die neuen Vorsorgeprodukte sollen **ab dem 01.01.2027** verfügbar sein.
- Zusätzlich soll in der **Auszahlungsphase** der privaten Altersvorsorge mehr **Flexibilität** eingeführt werden. Dafür sollen neben lebenslangen Renten auch **Zeitrenten** angeboten werden.
- An der **bisherigen Fördersystematik** (Steuerfreistellung der Beiträge in der Ansparphase und nachgelagerte Besteuerung) **soll sich nichts ändern**. Deshalb werden während der Ansparphase

¹⁷⁰ abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/reform-der-privaten-altersvorsorge.html>

keine Wertsteigerungen und Erträge in den Altersvorsorgeverträgen besteuert. Besteuert werden die Leistungen erst nachgelagert während der Auszahlungsphase.

- Die Zulagenförderung wird zukünftig aber **beitragsproportional** gestaltet. Geplant ist, dass für jeden eingezahlten Euro bis 1.200 € eine Förderung mit 30 Cent (ab dem Jahr 2029 35 Cent) erfolgt. Für weitere bis zu 600 € sind es 20 Cent pro Euro als Förderung vorgesehen. Damit beträgt diese sogenannte Grundzulage 480 € (= 360 € + 120 €). Der maximale Eigenbeitrag, der so gefördert wird, liegt dann bei 1.800 € pro Jahr.
- Für **Kinder** gibt es eine **zusätzliche Förderung**. Ein Elternteil erhält über die Grundzulage hinaus für jeden eingezahlten Euro bis 1.200 € 25 Cent Kinderzulage zusätzlich, maximal werden hier also 300 € pro Kind gezahlt. Eigenbeiträge bis zu 100 € pro Monat werden also durch Grund- und gegebenenfalls Kinderzulage besonders gefördert.
- Junge Menschen erhalten darüber hinaus ein Berufseinsteigerbonus: Wer vor dem 25. Geburtstag einen Altersvorsorgevertrag abschließt, erhält **einmalig 200 €** zusätzliche Zulage.
- Die jährlichen Einzahlungen in einen Altersvorsorgevertrag sind auf einen **Höchstbetrag** von **6.840 €** begrenzt.
- Zusätzlich prüft das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung, ob Ihnen ein noch über den Zulageanspruch **hinausgehender Steuervorteil** zusteht. Das ist bisher schon aus der bekannten Riesterförderung bekannt. Anstatt den bisher als Sonderausgaben abziehbaren Altersvorsorgebeiträgen in Höhe von maximal 2.100 € können zukünftig maximal 1.800 € zuzüglich Zulageanspruch geltend gemacht werden. Der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug ist damit künftig stets höher als bisher; ohne einen mittelbar zulageberechtigten Ehegatten beziehungsweise Ehegattin und ohne Kinderzulage beträgt er beispielsweise künftig 2.280 € (= 1.800 € + 480 € Grundzulage)
- Nicht neu ist das Vorgehen in der Auszahlungsphase. Die Leistungen aus den Altersvorsorgeverträgen werden mit dem individuellen Steuersatz nach § 22 Nr. 5 EStG versteuert. Die Idee hinter dieser nachgelagerten Besteuerung: In der Auszahlungsphase ist der individuelle Steuersatz in den meisten Fällen niedriger als während des Erwerbslebens.



HINWEIS

Natürlich muss man sich an dieser Stelle die Frage stellen, ob diese Ziele nicht auch anders – ggf. einfacher – zu erreichen wären. Man könnte **beispielsweise** den **Sparer-Pauschbetrag erhöhen**. Dazu lässt uns das Bundesfinanzministerium aber wissen: „Im Unterschied zu einem reinen Vermögensaufbau zielt die steuerlich geförderte private Altersvorsorge darauf ab, die Alterseinkünfte zu erhöhen, um so den Erhalt des Lebensstandards im Alter zu ermöglichen. Daher steht den Kunden ihr angespartes Vermögen grundsätzlich erst nach dem Erwerbsleben zur Verfügung. Der Staat fördert diese langfristige Ersparnisbildung. Für bestimmte altersvorsorgende Zwecke wie zum Beispiel für die Anschaffung von Wohneigentum kann das Altersvorsorgevermögen aber wie bisher auch früher förderunschädlich entnommen werden“¹⁷¹.

171 vgl. auch unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/reform-der-privaten-altersvorsorge.html>

- Die Reform richtet sich insbesondere an **Menschen mit kleinen und mittleren Einkommen**, um ihnen den Zugang zu einer effektiven Altersvorsorge zu erleichtern. Die Änderungen sollen dazu beitragen, dass mehr Bürgerinnen und Bürger in der Lage sind, für das Alter vorzusorgen und mögliche Versorgungslücken zu schließen. Die geförderte private Altersvorsorge lohnt sich dabei insbesondere für Menschen mit einem niedrigeren Einkommen: Auch ohne Steuererklärung beziehungsweise bei einem niedrigen Steuersatz wird jeder Euro Eigenbeitrag mit Zulagen gefördert, die direkt in den Altersvorsorgevertrag fließen. Um gefördert zu werden, müssen Sie nur einen monatlichen Beitrag von 10 Euro auf Ihren Altersvorsorgevertrag einzahlen.

15.3 Einordnung

Das Bundesfinanzministerium ist überzeugt: „Die Reform der steuerlich geförderten privaten Altersvorsorge stellt einen wichtigen Schritt dar, um die **private Altersvorsorge** in Deutschland zu **revitalisieren** und an die Bedürfnisse der Bevölkerung anzupassen. Durch die Einführung flexiblerer Produkte und die Vereinfachung der staatlichen Förderung wird angestrebt, die Attraktivität der privaten Altersvorsorge zu erhöhen und eine breitere Akzeptanz zu fördern.“

Das kann auch tatsächlich gelingen; insbesondere durch den **Verzicht** auf allzu „teure“ **Garantieleistungen** kann die Altersversorgung auf diesem Weg die Chancen des Kapitalmarkts durch flexible Anlagen besser nutzen. Gleichzeitig bergen Chancen aber immer auch Risiken – dessen muss man sich bewusst sein. Die endgültige Ausgestaltung bleibt jedenfalls abzuwarten. Für ein endgültiges Fazit ist es heute noch zu früh.

AWS oHG

E. Verwaltungsecke

AWS oHG

16. Verkürzte Nutzungsdauer: Endlich Aufhebung des Nichtanwendungserlasses

16.1 Ausgangspunkt

Jahrzehntelang legte der Beratungspraktiker beim **Erwerb einer älteren Bestandsimmobilie** im Privatvermögen **mit Baujahren bis 2022** regelmäßig **die typisierten Nutzungsdauern** bzw. **Abschreibungssätze** von **50 Jahren / 2 % p.a.** bzw. **40 Jahren / 2,5 % p.a.** der Abschreibung zugrunde.



HINWEISE

- Abschreibungssätze von **3 % p.a.** gibt es erst für Objekte, die **ab dem 01.01.2023 fertig gestellt** wurden bzw. werden. Solche Fälle sind hier – naturgemäß – nicht relevant. Die Abschreibung erfolgt vielmehr nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG.
- Auch die Abschreibung nach **§ 7 Abs. 5a EStG verfährt für ältere Bestandsimmobilien nicht**. Zeitlich ist diese linear-degressive Abschreibung nämlich nur anwendbar, wenn mit der Herstellung einer solchen Immobilie nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 begonnen wurde oder die Anschaffung auf Grund eines nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags (der Herstellungsbeginn ist dann egal!) erfolgt. Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige¹⁷².

Allenfalls in besonders gelagerten Einzelfällen hatte man die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und damit die Regelung zum Nachweis einer **kürzeren tatsächliche Nutzungsdauer** „auf dem Beratungszettel“. Dabei war auch immer zu berücksichtigen, dass es keine kürzere Nutzungsdauer „auf Zuruf“ gab. Erforderlich war stets eine **Einzelfallprüfung**. Diese verursachte bei den Mandanten oftmals einen erheblichen finanziellen Aufwand, insbesondere für das **Substanzgutachten** eines Sachverständigen, welches dann in jedem Einzelfall von einem Bausachverständigen der Finanzverwaltung überprüft wurde und möglicherweise das Führen von Einspruchs- bzw. Klageverfahren nach sich zog, was dann wiederum zu weiteren Kosten führte.



HINWEIS

Da hilft es nur wenig, dass solche **Gutachterkosten** und auch Kosten für ein Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren wiederum Werbungskosten bei den Vermietungs- und Verpachtungseinkünften darstellen. Besser als der Werbungskostenabzug (wenn auch ggf. im Spitzensteuersatz) ist nämlich im Einzelfall, gar nicht erst Kosten auszulösen.

Alles in allem gab es deshalb in der Vergangenheit nur **sehr wenige Sachverhalte**, in denen von der Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG (erfolgreich) Gebrauch gemacht wurde.

¹⁷² dazu auch Tz. 99.3 in AktStR IV/2023

16.2 Und dann änderte sich alles ...

Der BFH entschied mit einem **Grundsatz-Urteil**¹⁷³, dass die Karten in Sachen „Nachweis kürzerer Nutzungsdauer“ neu gemischt werden müssen. Durch ein **Gutachten eines Sachverständigen** für die Bewertung von Grundstücken könne eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG im Einzelfall nachgewiesen werden. Der Gutachter müsse sich „nur“ an eine nach der **Immobilienwertermittlungsverordnung** (ImmoWertV) zulässige **Wertermittlungsmethode** halten.

Und diese Entscheidung begriff die **Branche der Immobiliengutachter** als das, was es tatsächlich war: Einen Elfmeter auf ein torwartloses Tor! Man bot seine Dienste in Form von sog. **Internetrestnutzungsdauergutachten** an (vgl. z.B. <https://www.gutachter.immo> oder <https://www.nutzungsdauer.com>). Diese waren **kostengünstig** (weil auf Basis von wenigen Onlineangaben, ohne Vorortbesichtigung und aus Textbausteinen zusammengestellt) und beseitigten damit einen wesentlichen Hemmschuh, den der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (vgl. zuvor) bisher trug. Natürlich wurden solche Gutachten vor Auslieferung von einem zertifizierten Sachverständigen „fremdstempelt“.

16.3 ... und die Finanzverwaltung reagierte – wie so oft – mit einem Nichtanwendungserlass

In der Folge versuchte die Finanzverwaltung, wieder den Deckel auf die vom BFH geöffnete Büchse der Pandora zu bekommen; tendenziell aber nicht mit großem Erfolg. Es erging mit dem **BMF-Schreiben vom 22.02.2023**¹⁷⁴ ein **Nichtanwendungserlass**¹⁷⁵, über den ich ausführlich berichtet habe. Die Grundaussagen dieses für alle offenen Fälle anzuwendenden Schreibens lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Es ist – ungeachtet der o.g. BFH-Rechtsprechung – **weiterhin ein umfassendes Sachverständigengutachten** notwendig, um eine verkürzte Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG erfolgreich nachweisen zu können. Es muss entweder von einem öffentlich bestellten und vereidigten Gutachter oder von einem nach DIN EN ISO/IEC 17024 zertifizierten Sachverständigen oder Gutachter erstellt werden (das entspricht insoweit noch der BFH-Rechtsprechung).
- Dieses Gutachten muss sich an der **technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer des konkreten Objekts und seiner einzelnen Bauteile** orientieren. Darzustellen sei der technische Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer des Gebäudes begrenzen. Dabei mussten die die Nutzungsdauer bestimmenden Elemente (die „Determinanten“) dargestellt und es musste begründet dargelegt werden, weshalb am Ende der geltend gemachten (kürzeren) Nutzungsdauer voraussichtlich kein Restwert mehr vorhanden ist bzw. keine wirtschaftlich sinnvolle (anderweitige) Nachfolgenutzung (Vermietung) oder Verwertung (Verkauf) mehr möglich ist.

173 IX R 25/19 vom 28.07.2021, BStBl II 2022 S. 417

174 BMF-Schreiben vom 22.02.2023, BStBl I 2023 S. 332

175 Tz. 41 in AktStR II/2023

- Die Beurteilung des **technischen Verschleißes** soll anhand der **Tragstruktur des Bauwerks** erfolgen (Dachkonstruktion, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken und Fundament).
- (Kurz-)Gutachten nach der ImmoWertV sollen selbst dann **nicht anerkannt** werden, wenn sie von einem amtlich bestellten und vereidigten Sachverständigen erstellt wurden.

Die zuvor angesprochenen Internet-Gutachten erfüllten diese Anforderung regelmäßig nicht. Deshalb stellten die Finanzämter die Bearbeitung solcher **Fälle zurück**.

16.4 Der BFH legt nach ...

Mit einem weiteren **Urteil vom 23.01.2024**¹⁷⁶ hat der BFH dann nochmals Anlauf genommen und geurteilt, dass sich der Mandant **jeder sachverständigen Methode** bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des Nachweises einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer geeignet erscheint. Selbst eine Gutachtenmethode, durch die die Restnutzungsdauer eines Gebäudes **modellhaft wirtschaftlich** bestimmt wird, ist als Nachweis für die Inanspruchnahme des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ausreichend¹⁷⁷.

Die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß der ImmoWertV sei eine gutachterlich **anerkannte Schätzungsmethode**, die ohne eine gesetzliche Anordnung **für steuerrechtliche Schätzungszwecke nicht ausgeschlossen werden könne**. Zudem ist ein auf der ImmoWertV basierendes Sachverständigengutachten geeignet, Aufschluss über die für die tatsächliche Nutzungsdauer maßgeblichen Determinanten zu geben. Es wäre auch verfehlt zu fordern, dass sich ein Sachverständigengutachten zu sämtlichen für die Restnutzungsdauer maßgeblichen Determinanten verhalten müsste.

Man könnte auch sagen: Die Ermittlung der Restnutzungsdauer ist eine Schätzung. Und eine Schätzung darf sich auf eine geschätzte („modellhafte“) Restnutzungsdauer als Ausgangspunkt stützen!

Damit hätten die weitergehenden Anforderungen an Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch das **BMF-Schreiben** vom 22.02.2023 **keine Rechtsgrundlage**, so der BFH.

Eine kleine Einschränkung hielt der BFH dann aber doch noch parat: Der Steuerpflichtige könne **nicht allein** durch eine schlichte Bezugnahme auf die **modellhaft ermittelte Gesamt- sowie Restnutzungsdauer** eines Gebäudes nach Maßgabe der ImmoWertV eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer i.S. von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG darlegen und nachweisen. Vielmehr bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer einer **sachverständigen Begutachtung**, die sich insbesondere zu den **individuellen Gegebenheiten des Objekts** äußert.

¹⁷⁶ BFH-Urteil IX R 14/23 vom 23.01.2024, BStBl II 2025 S. 956

¹⁷⁷ Tz. 90 in AktStR II/2024

16.5 ... und die Finanzverwaltung hebt desillusioniert den Nichtanwendungserlass auf!

Natürlich hatte die Finanzverwaltung **versucht**, den zuvor beschriebenen und vom BFH verworfenen **Nichtanwendungserlass gesetzlich absichern** zu lassen. Sie hatte dazu mehrere Anläufe unternommen:

- Im Gesetzgebungsverfahren zum **JStG 2022** wollte die Finanzverwaltung eine Streichung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG erreichen (im Finanzausschuss des Bundestages gescheitert) und forderte dann (durch den Bundesrat) eine gesetzliche Regelung mit den Kriterien zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer.
- Die Bundesländer wollten über den Bundesrat in Form eines § 11c Abs. 1a EStDV im **Wachstumschancengesetz** eine Regelung zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer schaffen. Der Nachweis sollte durch Vorlage eines für diesen Zweck nach persönlicher Vorortbesichtigung erstellten Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken zu erbringen sein. Das Gutachten sollte unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten des Objekts Aufschluss über die maßgeblichen technischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Determinanten geben, welche die Nutzungsdauer im Einzelfall beeinflussen und auf deren Grundlage der Zeitraum der Nutzung entsprechend der Zweckbestimmung sowie einer möglichen Nachfolgenutzung mit hinreichender Bestimmtheit zu ermitteln sei. Klingt stark nach dem BMF-Schreiben vom 22.02.2023 und kam am Ende nicht (die Bundesregierung sagte nur die „Prüfung“ des Vorschlags für künftige Gesetzgebungsverfahren zu).
- Und jüngst kam es – Sie erinnern sich – zu einem neuen Anlauf. Mit dem Vorschlag zur Schaffung eines § 11c Abs. 1a EStDV unternahm die Finanzverwaltung mit der **Siebten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen** noch im Referentenentwurf, der am 04.08.2025 veröffentlicht wurde, abermals den Versuch, die Nachweispraxis gesetzlich festzuschreiben¹⁷⁸. Doch bereits in der Ressortabstimmung mit den anderen Bundesministerien war der § 11c Abs. 1a EStDV „durchgefallen“ und deshalb in der vom Bundeskabinett beschlossenen Fassung nicht mehr enthalten. Auch der letzte Versuch, ihren § 11c Abs. 1a EStDV zu retten, scheiterte. Trotz der Empfehlung des Finanzausschusses folgte der Bundesrat der Empfehlung des Finanzausschusses **nicht** und hat der Verordnung zugestimmt; ein **§ 11c Abs. 1a EStDV** war darin nicht enthalten. Das war übrigens auch das Votum des Wirtschaftsausschusses. Das Interesse des Steuerfiskus musste sich letztlich den leitenden wirtschaftspolitischen Vorstellungen, die Wohnungswirtschaft durch die schnellere Abschreibung von Bestandsgebäuden steuerlich zu fördern, beugen.

Im letzten Akt dieser Oper wurde nun mit dem **BMF-Schreiben vom 01.12.2025**¹⁷⁹ das **BMF-Schreiben vom 22.02.2023 aufgehoben**. Die Folge ist klar: Die BFH-Rechtsprechung ist damit zur allgemeinen Anwendung durch die Finanzämter freigegeben.

¹⁷⁸ Tz. 104.3 in AktStR IV/2025

¹⁷⁹ BMF-Schreiben vom 01.12.2025, BStBl I 2025 S. 2038

16.6 Was bedeutet das für die Beratungspraxis?

Die Finanzverwaltung muss sich nun um die Altfallbereinigung und um die anhängigen Rechtsbehelfe kümmern. Dazu wird die Bearbeitung der bisher zurück gestellten Fälle wohl zügig wieder aufgenommen. Die Sachverhalte werden dazu in **zwei Kategorien** eingeteilt:

- **Gutachten ohne Vorortbesichtigung** (nicht zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer geeignet) und
- **Gutachten mit Vorortbesichtigung** (grundsätzlich zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer geeignet)

Ist einem Fall ein Gutachten **ohne Vorortbesichtigung abgefasst** worden, werden die Finanzämter dieses wohl **nicht akzeptieren**. Der Grund: Der notwendige Ortstermin und die Ortsbesichtigung stellen nach Auffassung der Bausachverständigen der Finanzverwaltung die Grundlage für die Beweisführung des Sachverständigengutachtens dar. Der Ortstermin sei erforderlich, um wesentliche rechtliche bzw. tatsächliche Eigenschaften zu erkennen und später korrekt bewerten zu können. Die unterbliebene Ortsbesichtigung stelle einen erheblichen Mangel des Gutachtens dar.



HINWEISE

- Im Rahmen der Erstellung eines Online-Gutachtens werden häufig nur **Videobesichtigungen** durchgeführt, bei denen der Eigentümer mit seinem Handy Videoaufnahmen seines Gebäudes der Räumlichkeiten macht (z.B. bei <https://www.nutzungsdauer.com> „über unser Online-Besichtigungstool“). Solche Online-Besichtigungen ersetzen die Vorortbesichtigung nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht.
- Zwar ergibt sich das **Erfordernis der Vorortbesichtigung** m.E. **nicht eindeutig** klar aus der BFH-Rechtsprechung. Allerdings gibt es sog. Gutachterstandards. Und nach diesen kann eine Immobilie im Normalzustand unter Annahme einer geschätzten Durchschnittsqualität, entsprechend dem Alter und der Bauart des Bauwerks durchaus nach Aktenlage geschätzt werden, um einen Wert zu ermitteln. Will man aber eine **atypische Abweichung** der zu bewertenden Immobilie in einem Gutachten darstellen, soll eine persönliche Inaugenscheinnahme (und da genügt wohl kein Videoanruf) unerlässlich sein. Nur durch eine klare, schlüssige und vollständige Darstellung der Baumängel und / oder Schäden und den fortgeschrittenen, überdurchschnittlichen Abnutzungsprozess und Verschleiß der Bausubstanz dürfe eine markante Abweichung vom regelmäßig anzunehmenden „durchschnittlichen Zustand“ und damit vom „Normalfall“ berücksichtigt werden. Zu einer ordnungsgemäßen Erstellung des Gutachtens gehört in diesen Fällen die persönliche Inaugenscheinnahme des Sachverständigen – also ein Vor-Ort-Termin¹⁸⁰.

Bitte prüfen Sie deshalb, ob ein Vor-Ort-Termin im Gutachten vermerkt ist. Ist das nicht der Fall, können Sie Ihren Mandanten bitten, das Gutachten in diesem Punkt **nachbessern zu lassen**. Das wird

180 Gabriele Bobka, Der Immobilienbewerter - Zeitschrift für die Bewertungspraxis, ImmWert - Der Immobilienbewerter, Archiv 2020, Ausgabe 3, Editorial

natürlich mit Kosten verbunden sein, die es im Einzelfall mit den positiven Steuereffekten aus dem Vorziehen der AfA abzuwägen gilt.

Darüber hinaus gibt es weitere Punkte, die zu beachten sind:

- Prüfen Sie die **formale Qualifikation des Gutachters**. Es muss sich entweder um einen öffentlich bestellten und **vereidigten Sachverständigen** für die Bewertung von Grundstücken oder um einen Sachverständigen für die Wertermittlung von Grundstücken handeln, der von einer DIN EN ISO/IEC 17024 **akkreditierten Zertifizierungsstelle zertifiziert** worden ist.



HINWEIS

Von der Deutschen Akkreditierungsstelle (kurz: DAkkS) sind aktuell folgende Stellen **akkreditiert**: EIPOSCERT GmbH, Sprengnetter Zertifizierung GmbH, DIA Consulting AG DIA Zert, HypZert GmbH, Institut für Qualitätssicherung & Zertifizierung GmbH & Co. KG, IQ ZERT, Hochschule Anhalt Zertifizierungsstelle für Immobilienbewertung.

- Prüfen Sie die Ihnen vorliegenden Unterlagen auf **Vollständigkeit**, damit diese ggf. dem Finanzamt vorgelegt werden können: Ist die Bild- und Schriftqualität des Gutachtens gut (Bilder in Farbe, Planunterlagen enthalten, keine s/w-Kopien)? Haben Sie den Kaufvertrag und die Angaben zur Wohn- bzw. Nutzfläche?

16.7 Die Wechselwirkungen auf die Kaufpreisaufteilung

Verfügen Sie bzw. der Mandant unter Beachtung der vorliegenden Aspekte über ein Gutachten, das die Finanzverwaltung als Nachweis anerkennt (oder anerkennen müsste), müssen Sie sich des Umstands Gewiss sein, dass eine nachgewiesene kürzere Nutzungsdauer auch an einer einmal vorgenommenen **Kaufpreisaufteilung nicht spurlos vorübergeht**.

- Im Fall der Anerkennung des Gutachtens wird die Finanzverwaltung unter Zugrundelegung der kürzeren Nutzungsdauer eine **geänderte Kaufpreisaufteilung** vornehmen.
- Die Verwaltung wird argumentieren, dass die Nutzungsdauer-Modellansätze der ImmoWertV (z.B. 80 Jahre für Mietwohngrundstücke; regulär allerdings auf 70 % gedeckelt; Restnutzungsdauer mindestens 30 % = 24 Jahre; § 190 Abs. 6 BewG) im Sachwertverfahren und Ertragswertverfahren nicht mehr zugrunde gelegt werden können; sie sind aus deren Sicht **durch** das anzuerkennende **Gutachten überholt**.
- Das führt dann im Sachwertverfahren oftmals zu einer **höheren Alterswertminderung** und damit zu einem **geringeren Sachwert des Gebäudes**. Im Ergebnis wird dann die AfA-Bemessungsgrundlage abgeschmolzen.
- Im Ertragswertverfahren wird der Reinertrag mit der Restnutzungsdauer kapitalisiert (Kapitalisierungszeitraum regulär mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer = 24 Jahre; § 185 Abs. 3 BewG). In diesen Fällen verringert sich im **Ertragswertverfahren** der kapitalisierte Ertragswert

des Gebäudes wegen des kürzeren Kapitalisierungszeitraumes und führt damit ebenfalls zu einer **geringeren AfA-Bemessungsgrundlage**.

- Und dieses Spiel des „Abschmelzens der AfA-Bemessungsgrundlage“ wird die Finanzverwaltung sicherlich in **allen offenen Fällen** spielen und damit zurückliegende offene Besteuerungszeiträume ändern wollen. Es kommt der Verwaltung dabei auch nicht darauf an, dass das **Anschaffungsjahr** (und damit das Kaufpreisaufteilungsverfahren) verfahrensrechtlich noch geändert werden könnte. Änderungen sind vielmehr nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung auch **im ersten noch offenen Veranlagungszeitraum** zulässig (dann Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer), wenn im Anschaffungsjahr kein Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer geführt wurde.
- Die fehlende Nachweisführung im Anschaffungsjahr und die bestandskräftige Veranlagung desselben **führen also nicht zu einer dauerhaften Festschreibung der Nutzungsdauer**, die man im Anschaffungsjahr der Besteuerung zugrunde gelegt hat. Es ist auch nicht auszuschließen, dass manche Finanzämter das Gutachten als rückwirkendes Ereignis betrachten und bestandskräftige Altjahre nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ändern wollen. Hiergegen müssen Sie sich wehren und argumentieren, dass die Feststellung der Nutzungsdauer kein Ereignis mit Rückwirkung ist. Vielmehr stellt das Gutachten für das Objekt eine kürzere Nutzungsdauer von Anfang an fest. Deshalb kann tatbestandlich im Zeitpunkt des Erstellens eines Gutachtens mit einer kürzeren Nutzungsdauer kein Ereignis mit Rückwirkung gesehen werden.
- In der aktuellen BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung ist die Eingabe einer kürzeren Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in der **Rubrik „fiktives Baujahr“** möglich.

<u>Nebenrechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises</u>	
<u>Ableitung des fiktiven Baujahrs unter Berücksichtigung einer nachgewiesenen Nutzungsdauer oder von Modernisierungen</u>	
Grundstücksart:	Mietwohngrundstücke (Mehrfamilienhäuser)
Übliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsgemäßer Instandhaltung ¹	80
¹ analog ImmoWertV, Anlage 1	
Ursprüngliches Baujahr	1975
Liegt ein sach- und fachgerechtes Gutachten zum Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vor?	Ja
Restnutzungsdauer (RND) gemäß des Gutachtens in vollen Jahren (bezogen auf das Anschaffungsjahr):	15

17. Bewirtungskosten: Ergänzende Hinweise der Finanzverwaltung

17.1 Ausgangspunkt

Aus ertragsteuerlicher Sicht gibt es mit Blick auf die Bewirtungskosten eigentlich nichts Neues zu vermelden. Es gilt, was schon lange geregelt ist, auch weiterhin:

- Bewirtungskosten wirken **nur zu 70 % gewinnmindernd**. Dies ergibt sich aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach betrieblich veranlasste Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichem Anlass nur zu 70 % der nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehenden Kosten als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen¹⁸¹.
- Weiter bedarf es für diesen – wenn auch nur – verminderten Betriebsausgabenabzug der **gesonderten Aufzeichnung** der Ausgaben (§ 4 Abs. 7 EStG).
- Während die ertragsteuerlichen Regelungen damit nur 70 % der Aufwendungen als Betriebsausgaben zum Abzug zulassen, ist die Umsatzsteuer großzügiger. Ungeachtet der ertragsteuerlichen Restriktionen sind unter den weiteren Voraussetzungen **100 % der Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar** (vgl. § 15 Abs. 1a Satz 2 UStG).

Insoweit brachte auch das BMF-Schreiben vom 30.06.2021¹⁸² nichts Neues, als die Finanzverwaltung überwiegend nur die weiteren formellen Voraussetzungen erläuterte, die für den Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in einem Bewirtungsbetrieb nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt sein müssen, wenn ein **elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion** (§ 146a Abs. 1 AO i.V.m. § 1 KassenSichV) verwendet wird. Spätestens ab dem 01.01.2023 müssen dann Rechnungen elektronisch aufgezeichnet und mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) abgesichert sein.



HINWEISE

- Rechnungen in anderer Form (handschriftlich oder nur maschinell erstellt) sollen die Nachweisvoraussetzungen **ab dem 01.01.2023** (wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem eingesetzt wird) **nicht mehr erfüllen**. Die Bewirtungsaufwendungen sind dann vollständig nicht abzugsfähig¹⁸³.
- Allerdings war weiter von der Finanzverwaltung zu lesen, dass auf die **Ordnungsmäßigkeit** der maschinell erstellten und elektronisch aufgezeichneten Rechnung **vertraut werden darf**, wenn eine Transaktionsnummer, eine Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder eine Seriennummer des Sicherheitsmoduls (jeweils TSE-Merkmale) enthalten ist. Solche Angaben können auch (ergänzend oder ausschließlich) in Form eines QR-Codes auf der Rechnung 

181 weitere Erläuterungen zur verwaltungsseitigen Beurteilung von Bewirtungskosten finden sich in R 4.10 und 4.11 EStR sowie H 4.10 und 4.11 EStH 2024

182 BMF-Schreiben vom 30.06.2021, BStBl I 2021 S. 908, dazu ausführlich Hermes, NWB 2021 S. 3534

183 Rn. 10 und 20 des BMF-Schreibens vom 30.06.2021, BStBl I 2021 S. 908

→ dargestellt werden. Sofern sich aus dem Beleg ergibt, dass das TSE ausgefallen ist, rechtfertigen die Belege dennoch einen Betriebsausgabenabzug¹⁸⁴.

Und nun bedurfte das 2021er BMF-Schreiben einer erneuten Überarbeitung; die Vorschriften zur **obligatorischen elektronischen Rechnung** (sog. eRechnung) machten dies nötig¹⁸⁵.

17.2 Praxisrelevante Aspekte des BMF-Schreibens vom 19.11.2025

Das BMF-Schreiben vom 19.11.2025¹⁸⁶ ersetzt das BMF-Schreiben vom 30.06.2021. Für Bewirtungen bis zum 31.12.2024 gelten aber die bekannten Regelungen im BMF-Schreiben vom 30.06.2021¹⁸⁷ weiter. Folgende praxisrelevanten Aspekte formuliert das BMF-Schreiben:

Aspekt 1: Formelle Kriterien (Rn. 1 und 2)

- Für den Abzug von angemessenen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben ist Voraussetzung, dass der Mandant einen **schriftlichen Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen vorlegen kann**. Diese notwendigerweise schriftlichen Angaben müssen **zeitnah** erfolgen¹⁸⁸. Als Richtgröße für die Konkretisierung des Merkmals „zeitnah“ – das die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben natürlich nicht präzisiert – bieten sich die für die Eintragung in Grundbüchern angenommenen Höchstfristen von 14 Tagen bis einen Monat nach dem jeweiligen Vorgang an¹⁸⁹. Als „zeitnah“ ist danach ein Zeitraum von grundsätzlich 14 Tagen bis höchstens 1 Monat nach dem Geschäftsvorfall zu verstehen. Der BFH hat bislang das Merkmal der Zeitnähe nicht präzisiert. Eine Nachholung ist unzulässig und geht mit dem Verlust des Betriebsausgabenabzugs einher¹⁹⁰.
- Für den Nachweis der vorstehenden Angaben wird oftmals ein **formloses Dokument** (sog. Bewirtungsbeleg als **Eigenbeleg**) verwendet. Dieser Eigenbeleg ist vom Steuerpflichtigen zu unterschreiben¹⁹¹. Bei Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb ist zum Nachweis die Rechnung über die Bewirtung beizufügen.
- Der den Betriebsausgabenabzug begründende Gesamtbewirtungsbeleg setzt sich also zusammen aus dem erforderlichen **Eigenbeleg** und der **Rechnung des Bewirtungsbetriebs**. In diesem Fall genügen auf dem Eigenbeleg Angaben zum Anlass und zu den Teilnehmern der Bewirtung. Die Rechnung muss, soweit im Folgenden nichts Anderes geregelt ist, nach R 4.10 Abs. 8 Satz 8 EStR den Anforderungen des § 14 UStG genügen. Sie muss maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet sein. Bei Rechnungen mit einem Gesamtbetrag bis zu 250 € (Kleinbetragsrechnungen) müssen mindestens die Anforderungen des § 33 UStDV erfüllt sein.

184 Rn. 11 und 12 des BMF-Schreibens vom 30.06.2021, BStBl I 2021 S. 908

185 grundsätzlich ab dem 01.01.2025 eingeführt durch das Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024, BGBl I 2024 Nr. 108

186 BMF-Schreiben vom 19.11.2025, BStBl I 2025 S. 1938, nachfolgende Rn.-Angaben beziehen sich hierauf, soweit nicht anders dargestellt

187 BMF-Schreiben vom 30.06.2021, BStBl I 2021 S. 908

188 BFH-Urteil III R 96/85 vom 25.03.1988, BStBl II 1988 S. 655

189 Schoor in Haufe, Lexikonbeitrag „Bewirtungskosten“, Tz. 5.11

190 Schmidt/Loschelder, EStG, 44. Aufl. 2025, § 4 Rn. 554

191 BFH-Urteil IV R 81/96 vom 15.01.1998, BStBl II 1998 S. 263

Aspekt 2: Die Bewirtungsrechnung (Rn. 13 bis 17)

- Im Regelfall verwendet der Bewirtungsbetrieb ein **elektronisches Aufzeichnungssystem** mit Kassenfunktion i.S. des § 146a Abs. 1 AO i.V. mit § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV. Ist das der Fall, werden – wie bisher und eingangs bereits dargestellt – für den Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen für eine Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur **maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete** und mit Hilfe einer **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) abgesicherte Rechnungen** akzeptiert.
- Der bewirtende Steuerpflichtige kann **im Allgemeinen darauf vertrauen**, dass die ihm erteilte Rechnung vom Bewirtungsbetrieb **maschinell ordnungsmäßig erstellt** und aufgezeichnet worden ist, wenn der von dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion ausgestellte Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde. Diese Angaben können auch in Form eines QR-Codes dargestellt werden. Diese Rechnungslegung gilt aktuell und auch über das Jahr 2027 hinaus. Anders ausgedrückt: Auch wenn sämtliche Übergangsregelungen hin zur verpflichtenden E-Rechnung ab dem 01.01.2028 ausgelaufen sind, kann eine Bewirtungsrechnung immer noch in Papierform erstellt werden, wenn der Rechnungsbetrag unter 250 € (inkl. USt) liegt¹⁹².



HINWEIS

Die vorstehenden **Anforderungen**, die die Finanzverwaltung an die Bewirtungsrechnung stellt, sind durchaus diskutabel. Für den **Betriebsausgabenabzug selbst sind sie jedenfalls keine nach dem EStG notwendige Voraussetzung**. Auch ohne Transaktionsnummer oder Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems wäre jedenfalls dann, wenn die betriebliche Veranlassung der Bewirtungsaufwendungen feststeht, ein Betriebsausgabenabzug ausweislich des Wortlauts in § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG möglich. Auch der Sinn und Zweck ordnungsgemäßer Rechnungen beim Einsatz elektronischer Kassensysteme i.S. des § 146a Abs. 1 AO i.V. mit § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV, nämlich die Steuerverkürzung auf Seiten der Bewirtungsbetriebe einzudämmen, kann die Versagung des Betriebsausgabenabzugs auf Seiten des Leistungsempfängers nicht rechtfertigen.

Dennoch sollten wir uns in der **Beratungspraxis an die Vorgaben halten** – alles andere macht in einem normalen Beratungsprozess wegen der damit verbundenen Risiken (Verlust des Betriebsausgabenabzugs, Prozessrisiko etc.) schlicht keinen Sinn. In eine Diskussion können Sie allenfalls dann einsteigen, wenn der Fall die Abwehrberatung betrifft.

- Bei einem **Gesamtbetrag der Rechnung über 250 €** kann eine sonstige Rechnung in Form eines Kassenbelegs ausgestellt und nachträglich durch eine **ordnungsgemäße E-Rechnung** (die dann beispielsweise auch den Leistungsempfängernamen beinhaltet) berichtigt werden. Belege in anderer Form, die beispielsweise handschriftlich oder nur maschinell erstellt wurden, erfüllen die Nachweisvoraussetzungen nicht. Für Leistungen, die bar bezahlt werden, gelten keine besonderen Regelungen.

¹⁹² BMF-Schreiben vom 15.10.2025, Rn. 22

- Wird über Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung abgerechnet und werden diese unbare bezahlt (bei der Bewirtung eines größeren Personenkreises im Rahmen einer geschlossenen Veranstaltung – exemplarisch im Rahmen einer Weihnachtsfeier) oder sind in dem Bewirtungsbetrieb ausschließlich unbare Zahlungen möglich (also ohne „Cash only“-Schilder an der Eingangstüre), ist die **Vorlage eines Belegs eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion**, der die Angaben nach § 6 KassenSichV beinhaltet, **nicht zwingend** erforderlich. In diesem Fall ist der Rechnung der Zahlungsbeleg über die unbare Zahlung beizufügen, soweit die unbare Zahlungsweise nicht auf der Rechnung vermerkt ist.

Aspekt 3: Elektronische, digitale oder digitalisierte Bewirtungsrechnungen und -belege (Rn. 18 bis 22)

- Der Mandant kann eine Bewirtungsrechnung in **digitaler Form übermittelt bekommen** (als E-Rechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 3 und 6 UStG oder als sonstige Rechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG in einem anderen elektronischen Format). Eine Bewirtungsrechnung in Papierform kann aber auch digitalisiert werden. Man spricht dann von einer digitalisierten Bewirtungsrechnung.
- Der zur Bewirtungsrechnung gehörende **Eigenbeleg** (mit den erforderlichen Angaben beispielsweise zum Anlass der Bewirtung und den Teilnehmenden) wird vom Steuerpflichtigen digital erstellt oder – wie die Rechnung des Bewirtungsbetriebs auch – digitalisiert. Die erforderliche Autorisierung des Eigenbelegs ist mandantenseitig durch eine **elektronische Unterschrift** oder eine **elektronische Genehmigung** der entsprechenden Angaben zu gewährleisten; diese Angaben dürfen im Nachhinein **nicht undokumentiert geändert werden können**.
- In der Folge muss ein **digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg** ebenfalls digital mit der Bewirtungsrechnung oder dem Kassenbeleg über die Bewirtung zur Gesamtbewirtungsbeleg **zusammengefügt** werden. Für den Betriebsausgabenabzug ist es ausreichend, wenn ausschließlich **ein Verweis** vom digitalen oder digitalisierten Eigenbeleg auf die digitale oder digitalisierte Bewirtungsrechnung oder den Kassenbeleg über die Bewirtung angebracht wird¹⁹³. Eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode oder sonstige Verknüpfung mit einem Dokumentenmanagementsystem) ist zulässig. Lässt sich einer Bewirtungsrechnung kein Bewirtungsbeleg zuordnen, sind die erforderlichen Angaben nicht erbracht und der Betriebsausgabenabzug ist zu versagen. Diese **Verweisnotwendigkeit** besteht auch, wenn nur die digitale oder digitalisierte Bewirtungsrechnung digital aufbewahrt und der Eigenbeleg in Papierform erstellt und aufbewahrt wird.
- Damit hat der Mandant den Nachweiserfordernissen genügt, wenn er **zeitnah einen elektronischen Eigenbeleg mit den gesetzlich erforderlichen Angaben erstellt** oder die gesetzlich erforderlichen Angaben zeitnah auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung elektronisch ergänzt, der Zeitpunkt der Erstellung oder Ergänzung im Dokument elektronisch aufgezeichnet bzw. das erstellte Dokument oder die Ergänzung der Bewirtungsrechnung vom Mandanten digital signiert oder genehmigt wird und dieser Zeitpunkt der Signierung oder Genehmigung elektronisch aufgezeichnet wird. Zusätzlich muss das erstellte Dokument **ordnungsgemäß elektronisch aufbewahrt werden**. Und zwar nach den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewah-

193 im BMF-Schreiben vom 30.06.2021, BStBl I 2021 S. 908, war von der Finanzverwaltung noch ein „gegenseitiger“ Verweis gefordert worden.

nung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)¹⁹⁴.



HINWEIS

Da sind sie wieder – die GoBD. Sie existieren und werden in der Praxis doch oft nicht beachtet. Über das Für und Wider wollen wir hier nicht sprechen. Was wäre die Folge der Missachtung der GoBD und damit auch das Nichtvorliegen einer Verfahrensdokumentation zur Beschreibung des Erstellungs- und Ablageprozesses eine Gesamtbewirtschaftungsrechnung? Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll bei Nichtbeachtung dieser nicht unmittelbar sanktionsbewährten Regelung ein **formeller Mangel der Buchführung** vorliegen. Dieser kann im schlimmsten Fall zu Hinzuschätzungen (sollten inhaltliche Mängel hinzutreten) oder dem Verlust des Betriebsausgabenabzuges führen. Sollte diese Rechtsfolge wider Erwarten einmal im Raum stehen, empfehle ich Ihnen, sich mit Händen und Füßen dagegen zur Wehr zu setzen. Die Frage, ob ein formeller Mangel eine Hinzuschätzung rechtfertigt, ist geklärt¹⁹⁵. Ob Betriebsausgaben abzugsfähig sind oder nicht, wird nämlich bislang (noch) nach dem Veranlassungszusammenhang und den gesetzlichen Regelungen im EStG beurteilt. Und hier ist von einer ordnungsgemäßen Verfahrensdokumentation als Grundvoraussetzung für den Betriebsausgabenabzug nichts zu lesen.

Aspekt 4: Inhalt der Bewirtschaftungsrechnung (Rn. 3 bis 12)

Bewirtschaftungsrechnungen bis zu 250 € **müssen folgende Angaben enthalten:**

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (Bewirtschaftungsbetrieb),
- Ausstellungsdatum,
- Leistungsbeschreibung,
- Leistungszeitpunkt (Tag der Bewirtschaftung),
- Rechnungsbetrag.

Bewirtschaftungsrechnungen über 250 € müssen **zusätzlich** noch folgende Angaben enthalten:

- Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Bewirtschaftungsbetrieb),
- Rechnungsnummer,
- Name des Bewirtschaftenden. Diese Pflichtangabe gilt als erfüllt, wenn der Leistungsempfänger korrekt in der Rechnung nach § 14 UStG angegeben ist. Ein zusätzlicher handschriftlicher Vermerk ist nicht mehr notwendig.

194 BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I 2019 S. 1269, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 14.07.2025, BStBl I 2025 S. 1502

195 BFH-Urteil X R 23/21 vom 29.07.2025, BB 2025 S. 2709, unter I Buchst. a Doppelbuchstabe bb



HINWEISE

- Die **Unterscheidung** zwischen **Kleinbetragsrechnungen** und **Bewirtschaftungsrechnungen über 250 €** war im BMF-Schreiben vom 30.06.2021 noch nicht enthalten. Insoweit erfolgt nun eine eindeutige strukturelle Trennung der notwendigen Rechnungsangaben.
- Nach Rn. 6 des BMF-Schreibens vom 19.11.2025 ist weiterhin erforderlich, dass die Bewirtschaftungsleistungen auf der Rechnung im Einzelnen aufgeführt sein müssen. Allgemeine Angaben zu den Speisen und Getränken reichen nicht aus. Der Grund hierfür ist einfach: Die Finanzverwaltung will **Rückschlüsse aus den Leistungsbeschreibungen auf der Rechnung ziehen**. Ein Kinderteller „Räuber Hotzenplotz“ und die „Eis-Bienemaja“ auf der Bewirtschaftungsrechnung könnten einer geschäftlich veranlassten Bewirtung entgegenstehen. Hierauf sollten Sie in der (Buchhaltungs-) Praxis achten!

17.3 Muster eines Eigenbelegs

Bewirtender (ggf. Stempel) Firma: Name: Bezeichnung/Name der Gaststätte: Adresse: Bewirtete Personen (namentlich aufzuführen): Anlass der Bewirtung: Höhe der Aufwendungen lt. beigefügter Rechnung:	Bewirtungsdatum: € € Unterschrift:
Ort sowie Datum:	

17.4 Zu prüfende Kriterien nach dem BMF-Schreiben vom 19.11.2025

1. Rechnungsprüfung

- ☐ Maschinell erstellte Rechnung (Kassenbeleg oder E-Rechnung)
- ☐ Leistungsdatum (Tag der Bewirtung) angegeben
- ☐ Konkrete Leistungsbeschreibung (keine Pauschalangaben)
- ☐ Rechnungsbetrag plausibel
- ☐ Bei Rechnungen über 250 €:
 - ☐ Rechnungsnummer vorhanden
 - ☐ Steuernummer oder USt-ID des Bewirtungsbetriebs
 - ☐ Leistungsempfänger (Mandant) angegeben

2. Abfassen des Eigenbelegs

- ☐ Anlass der Bewirtung angegeben
- ☐ Teilnehmer vollständig benannt (einschließlich des Einladenden!)
- ☐ Ort und Datum angegeben
- ☐ Zeitnahe Erstellung plausibel
- ☐ Bei digitalem Eigenbeleg: elektronische Signatur/Genehmigung

3. Verknüpfung zwischen Rechnung und Eigenbeleg

- ☐ Eindeutige Zuordnung vorhanden
 - ☐ Gemeinsame digitale Ablage
 - ☐ Verweis vom Eigenbeleg auf Rechnung
 - ☐ DMS-Verknüpfung vorhanden

Vorsicht: Keine eindeutige Zuordnung führt zur Versagung des Betriebsausgabenabzug

4. E-Rechnung / Kassenbeleg

- ☐ E-Rechnung empfangen, visualisiert und archiviert
- ☐ Bei Kassenbeleg über 250 €: spätere E-Rechnung vorhanden oder vorgesehen
- ☐ Bei Kassenbeleg: TSE-Merkmale vorhanden (Transaktionsnummer / QR-Code)

5. GoBD & Verfahrensdokumentation

- ☐ Digitale Ablage GoBD-konform
- ☐ Prozess in Verfahrensdokumentation beschrieben
- ☐ Mandantenhinweis dokumentiert (Haftungsprävention)

6. Entscheidung

- ☐ Betriebsausgabenabzug (70 %) zulässig
- ☐ Betriebsausgabenabzug zu kürzen oder zu versagen
- ☐ Rückfrage / Hinweis an Mandanten erfolgt

18. Das erweiterte Freitextfeld in den Voranmeldungen und Steuererklärungen

18.1 Das erweiterte Freitextfeld bei der Umsatzsteuervoranmeldung

Die jährliche Veröffentlichung der neuen Voranmeldungsdrucke zur Umsatzsteuer zieht regelmäßig keine Aufmerksamkeit aus sich – i.d.R. lautet das Motto nämlich „Same procedure as every year“. Diesmal war dies bei der Veröffentlichung des neuen Musters 2026 anders¹⁹⁶.

Nach dem (inoffiziellen) „**Grundsatz der Vordruckmäßigkeit der Besteuerung**“ (nicht ganz ernst gemeint!) sind Korrekturen in den Vordrucken manchmal wichtiger als textförmige Verlautbarungen der Bundesfinanzministeriums und der Länderfinanzbehörden.

Schon bisher sah die Zeile 55 der Voranmeldungsdrucke der Vorjahre – wie auch bei den Steuererklärungsdrucke – ein sog. **qualifiziertes Freitextfeld** vor, über das verschiedene sonstige Informationen an das Finanzamt übermittelt werden konnten. Dieses Feld hat die Verwaltung jetzt aus-
geweitet und um eine **Vorabsortierung** ergänzt:

Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung	
Eine Eintragung ist in Zeile 55 nur vorzunehmen, wenn einer der dort genannten Sachverhalte vorliegt. In diesem Fall erläutern Sie bitte diese Sachverhalte in den „Ergänzenden Angaben zur Steueranmeldung“. Die ergänzenden Angaben werden gesondert geprüft. Dies kann die Bearbeitungsdauer verlängern. Falls Sie mit der Abgabe der Steueranmeldung lediglich Belege und Aufstellungen übermitteln, ist in Zeile 55 keine Eintragung vorzunehmen.	
In dieser Steueranmeldung	500 1 = konnten steuererhebliche Sachverhalte nicht erklärt werden. 2 = wird bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung vertreten. 3 = sollen Sachverhalte personell vertieft geprüft werden. 4 = liegen mehrere der vorgenannten Gründe vor (Mehrfachauswahl).
Hinweis: Bitte übermitteln Sie Ihre ergänzenden Angaben nur für die vorstehend genannten Sachverhalte mit einer gesonderten Anlage mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“.	

Wenn ergänzende Angaben gemacht werden sollen, erfordert die neue Kennziffer 500 nun also eine **Einordnung in eine von vier genannten Kategorien**. Zusätzlich ist dann in jedem Fall, in dem man eine Nummer (1 bis 4) bei der Kennziffer 500 eingibt, eine detaillierte Erläuterung in einer gesonderten Anlage „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“ vorzunehmen.

18.2 Neue Vorsortierung auch bei den Steuererklärungsdrucke

Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist nicht der einzige Vordruck, in den das Vorauswahlfeld „500“ eingebaut wird. Die Finanzverwaltung stattet nämlich aktuell **alle Erklärungsdrucke** damit **aus**. Hier z.B. das entsprechende Feld aus der **Einkommensteuererklärung 2025** (Zeile 37 des Formulars ESt1A):

Ergänzende Angaben zur Steuererklärung		86
Eine Eintragung ist in Zeile 37 nur vorzunehmen, wenn einer der dort genannten Sachverhalte vorliegt. In diesem Fall erläutern Sie bitte diese Sachverhalte in den „Ergänzenden Angaben zur Steuererklärung“. Die ergänzenden Angaben werden gesondert geprüft. Dies kann die Bearbeitungsdauer verlängern. Falls Sie mit der Abgabe der Steuererklärung lediglich Belege und Aufstellungen übermitteln, ist in Zeile 37 keine Eintragung vorzunehmen.		
37 In dieser Steuererklärung	500 1 = konnten steuererhebliche Sachverhalte nicht erklärt werden. 2 = wird bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung vertreten. 3 = sollen Sachverhalte personell vertieft geprüft werden. 4 = liegen mehrere der vorgenannten Gründe vor (Mehrfachauswahl).	
Hinweis: Bitte übermitteln Sie Ihre ergänzenden Angaben nur für die vorstehend genannten Sachverhalte mit einer gesonderten Anlage mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“.		

¹⁹⁶ BMF-Schreiben vom 29.12.2025, BStBl I 2025 S. 2110

Entsprechende neue Felder gibt es z.B. auch beim **Körperschaftsteuerformular KSt1 2025** (dort Zeile 13) und beim **Gewerbesteuerformular GewSt1A 2025** (dort Zeile 21). Bei der Umsatzsteuerjahreserklärung (USt2A) erfolgt die Einführung erst mit dem Formular für **2026**, da die Formulare für diese Steuerart immer bereits sehr frühzeitig veröffentlicht werden¹⁹⁷.

18.3 Was will die Finanzverwaltung damit?

Zu den **konkreten Gründen** der Anpassung äußert sich das BMF in ihrer Anleitung zur Umsatzsteuer-Voranmeldung 2026 nicht. Sie verweist lediglich auf Änderungen „redaktioneller Art“.

Vermutlich soll durch die Kategorisierung der ergänzenden Angaben das **Risikomanagement** der Finanzverwaltung besser eingesetzt werden. Kritische Sachverhalte sollen wohl schneller erkannt werden, um sie gezielter bearbeiten zu können. Nimmt man eine solche **ergänzende Angabe** vor, so bedeutet dies regelmäßig, dass die Umsatzsteuervoranmeldung oder die Steuererklärung die automatische Steuerfestsetzung verlässt und eine manuelle Bearbeitung erfolgt. Dies kann zu Verzögerungen und ggf. Rückfragen führen, was aber bereits bisher schon der Fall war, wenn man eine Eingabe in das Freitextfeld vorgenommen hat.

18.4 Auswirkungen auf die laufende Besteuerungspraxis

Die Eingabe in ein Freitextfeld kann u.U. in einer vertieften Prüfung durch das Finanzamt enden (bis hin zu einer vollumfänglichen Außenprüfung, einer Umsatzsteuersonderprüfung oder einer Umsatzsteuernachschau, die ansonsten nicht vorgesehen gewesen wären).

Eine ergänzende Angabe im Rahmen der vier neuen Kategorien muss also im Vorfeld **gut vorbereitet** sein, insbesondere bei Abweichungen von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung. Dazu gehören eine **lückenlose Dokumentation des Sachverhalts** und eine **dezidierte Auseinandersetzung mit den divergierenden Rechtsauffassungen**.

Eine Freitexteingabe kann den **Vorteil** haben, rechtlich unklare und umstrittene Sachverhalte von Anfang an mit dem Finanzamt zu diskutieren und damit **Rechtssicherheit** zu erhalten. Spätere Betriebsprüfungen kann dies vereinfachen. Dazu bietet sich vor allem die Eingabe der Nummer 3 in der Kz. 500 an (insbesondere zur steuerlichen Einordnung neuer Sachverhalte).

Andererseits serviert man dem Finanzamt ein Besteuerungsproblem **„auf dem Silbertablett“** und provoziert eine fiskalisch motivierte (hohe) Steuerfestsetzung, obwohl die Rechtslage nicht eindeutig zugunsten der Finanzverwaltung ist.

Die mit der Abgabe von Steuererklärungen und Voranmeldungen befassten Beschäftigten in den Steuerkanzleien sollten darauf hingewiesen, dass eine Eingabe in der neuen Kennziffer 500 **nur nach Absprache mit den Vorgesetzten** erfolgen darf.

¹⁹⁷ für 2025 bereits mit BMF-Schreiben vom 09.12.2024, BStBl I 2024 S. 1658; in der Version 2026 ist die Kz. 500 nun in der Zeile 23 enthalten (vgl. BMF-Schreiben vom 29.12.2025, BStBl I 2025 S. 2126)

18.5 Strafrechtliche Auswirkungen

Vorteile	Risiken
• Der Vorwurf einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann abgewendet werden, wenn eine bewusste Abweichung von der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung frühzeitig kommuniziert wird. • Ebenso lassen sich Hinterziehungsvorwürfe bei unklaren Sachverhalten vermeiden, wenn man diese bereits zeitnah nach ihrem Auftreten offenlegt. • Das ansonsten zu beachtende Vollständigkeitsgebot gilt nach § 371 Abs. 2a AO nicht für korrigierte Umsatzsteuervoranmeldungen (= wirksame Teilselbstanzeige).	• Die neue Kennziffer 500 lässt die Grenzen zwischen einer Selbstanzeige nach § 371 AO und einer Berichtigung i.S. von § 153 AO weiter verschwimmen. • Die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige bei Voranmeldungen entbindet nicht von der Verpflichtung zur Prüfung, ob der fragliche Sachverhalt auch für Vorjahre relevant ist. Für USt-Jahreserklärungen gilt die Beschränkung des § 371 Abs. 2a AO nämlich nicht.

AWS oHG

19. Die neue Vorabpauschale für 2026: Es wird teurer!

19.1 Hintergrund

Seit der Investmentsteuerreform 2018 gibt es bekanntlich die sog. Vorabpauschale bei der Besteuerung von Erträgen aus Investmentanteilen. Dabei handelt es sich um einen **fiktiven Ertrag** vor allem aus **thesaurierenden Fonds** (bis 2017: „ausschüttungsgleiche Erträge“).

Die Vorabpauschale eines Jahres wird **immer erst zu Beginn des Folgejahres steuerpflichtig** (vgl. § 18 Abs. 3 InvStG; dies gilt nach Verwaltungsauffassung auch für Anteile im Betriebsvermögen bilanzierender Steuerpflichtiger¹⁹⁸).

Grundlage für die Ermittlung der Vorabpauschale ist der sog. **Basisertrag**. Er soll den Mindestertrag des Fonds abbilden. Für die Berechnung des Basisertrags wird der Rücknahmepreis des Fonds zu Beginn des Kalenderjahres mit 70 % (30 % Abschlag wegen typisierender Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit den Erträgen) des Basiszinssatzes nach § 18 Abs. 4 InvStG 2018 multipliziert. **Begrenzt** wird der Ansatz allerdings um die **Wertsteigerung** des jeweiligen Fondsanteils; die anzusetzende Vorabpauschale kann also nicht höher sein als die Erhöhung des Rücknahmepreises in dem zu betrachtenden Veranlagungszeitraum. Bei einer späteren Veräußerung des Fondsanteils werden die versteuerten Vorabpauschalen der Vorjahre mindernd bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt, was der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dient.

19.2 Die neue Pauschale für 2026

Den maßgeblichen **Basiszinssatz** veröffentlicht das Bundesfinanzministerium jährlich im Bundessteuerblatt. Aktuell hat das BMF mitgeteilt, dass der maßgebliche Basiszins für das Jahr 2026 3,2 % beträgt¹⁹⁹. Daraus ergibt sich für 2026 eine **Vorabpauschale** von **2,24 %**, die – wie üblich – aber erst zeitversetzt zum Jahresbeginn 2027 versteuert wird.

Übersicht für die letzten Jahre:

Vorabpauschale für	Ansatz im Jahr	Basiszins	Basisertrag
2022	2023	- 0,05 %	0 %
2023	2024	2,55 %	1,785 %
2024	2025	2,29 %	1,603 %
2025	2026	2,53 %	1,771 %
2026	2027	3,2 %	2,24 %

Damit ist die Vorabpauschale im Jahr 2026 um etliches **höher als noch im Jahr 2025** und hat den **höchsten Stand seit Einführung der Pauschale im Jahr 2018** erreicht.

20. Steuersatzsenkung in der Gastronomie

¹⁹⁸ dazu vgl. Beispiel in Rz. 18.3 des InvStG-Elasses vom 21.05.2019, BStBl I S. 527

¹⁹⁹ BMF-Schreiben vom 13.01.2026, BStBl I 2026 S. 155

20.1 Die 7 % sind wieder da!

Die kostspieligste Änderung des Steueränderungsgesetzes 2025 habe ich bereits dargestellt: Der **ermäßigte Steuersatz für Verpflegungsdienstleistungen** in § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG ist wieder da, nachdem er Ende 2023 mit der weitgehenden Beendigung der Corona-Pandemie ausgelaufen war.

Zur „Gutscheinfrage“ rund um den Jahreswechsel 2025/2026 habe ich bereits im letzten Skript Stellung genommen²⁰⁰.

20.2 Die neue Verwaltungsanweisung

Weitere Fragen bei der Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes hat die Finanzverwaltung mit einem neuen BMF-Schreiben erläutert²⁰¹. Die „Billigkeitsregelung“ in dessen Rz. 3 zur „Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten“ hätte man sich dabei sparen können: „Es wird nicht beanstandet, wenn man in der Silvesternacht vom 31.12.2025 zum 01.01.2026 noch den Regelsteuersatz von 19 % anwendet“. Also: Wer gerne zu hohe Steuern zahlt, darf dies mit dem Segen des Bundesfinanzministers tun!

Bedeutsamer ist die Wiedereinführung der Regelung in Abschn. 10.1 Abs. 12 UStAE zur **Aufteilung von Kombiangeboten**:

(12) Für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, ist es nicht zu beanstanden, wenn zur Aufteilung des Gesamtpreises von sogenannten Kombiangeboten aus Speisen inklusive Getränken (z.B. Buffet, All-Inclusive-Angeboten) der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird.

Vom Stichwort „Buffet“ dürften – auch wenn sie nicht ausdrücklich aufgeführt sind – **auch Catering-unternehmen** betroffen sein, die Pauschalpreise für Speisen und Getränke anbieten.

Für das **Beherbergungsgewerbe (Hotels usw.)** wurde die Pauschalaufteilungsmöglichkeit in Abschn. 12.16 Abs. 12 Satz 2 UStAE ab 2026 geändert. Werden in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen in der Rechnung in einem Sammelposten (z.B. „Business-Package“, „Servicepauschale“ o.Ä.) zusammengefasst (z.B. für Frühstück, WLAN-Nutzung, Nutzung Wellnessbereich, Überlassung von Kfz-Stellplätzen), konnte **bisher** dafür pauschal ein Entgeltanteil von **20 %** angesetzt werden. Dies galt dann auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers. Da das Frühstück nun weitgehend (mit Ausnahme der Getränke) aus dem vollen Steuersatz herausgefallen ist und nur noch dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, gilt an dieser Stelle **ab 2026** ein pauschaler Entgeltanteil von **15 %**.

200 Tz. 110 in AktStR IV/2025

201 BMF-Schreiben vom 22.12.2025, BStBl I 2025 S. 2105



HINWEIS

Dadurch hat sich allerdings nicht das **grundsätzliche Problem** gelöst, ob die in Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE genannten Hotelangebote überhaupt **getrennte Hauptleistungen** sind oder ob sie nicht **Nebenleistungen** zu der nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz begünstigten Hauptleistung „kurzfristige Beherbergung“ darstellen und damit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würden. Dazu sind beim **EuGH** die Verfahren C-409/24, C-410/24 und C-411/24 anhängig. Handlungsempfehlungen zu dieser Thematik habe ich im Hinblick auf die Vorlagebeschlüsse des BFH an den EuGH bereits im Jahr 2024 dargestellt²⁰². Der dortige Hinweis, gegenüber Privatkunden zur Vermeidung eines unrichtigen Steuerausweises i.S. von § 14c UStG mit Abrechnungspapieren zu arbeiten, die wegen eines **fehlenden Merkmals** nicht die Voraussetzungen einer Rechnung i.S. von § 14 UStG erfüllen, muss aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen und im letzten Skript erläuterten neuen BFH-Rechtsprechung zu dieser Thematik allerdings kritisch gesehen werden. Dem BFH reicht nämlich zwischenzeitlich bereits der **Anschein einer Rechnung** für die Anwendung von § 14c UStG²⁰³.

AWS oHG

202 u.a. BFH-Beschlüsse XI R 11/23, XI R 13/23 und XI R 14/23 vom 10.01.2024, BStBl II 2024 S. 601; Tz. 93.3 in AktStR III/2024

203 BFH-Beschluss XI R 4/22 vom 19.03.2025, DStR 2025 S. 1937; dazu Tz. 111.1 in AktStR IV/2025

21. Weitere Verwaltungsregelungen im Kurzüberblick

Seit dem letzten Skript sind etliche weitere Verwaltungsanweisungen mit gewisser Breitenwirkung ergangen, die nachfolgend im **Überblick** dargestellt sind:

BMF-Schreiben vom	Thematik
21.10.2025 ²⁰⁴	Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1. Januar 2026
05.11.2025 ²⁰⁵	Aufhebung des bisherigen Nichtanwendungserlasses ²⁰⁶ zur Frage der Gewerbesteuerpflicht bei einer sog. Aufwärtsabfärbung ; die Verwaltung folgt nun der BFH-Rechtsprechung, wonach eine Aufwärtsabfärbung (durch die Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft) nicht zur Gewerbesteuerpflicht der beteiligten Gesellschaft führt ²⁰⁷
12.11.2025 ²⁰⁸	Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG; BFH-Urteil vom 17. August 2023 – V R 3/21
24.11.2025, 04.12.2025 und 05.12.2025 ²⁰⁹	Verlängerung der bisherigen Billigkeitsregelungen im Zusammenhang mit dem Ukrainekrieg bis zum 31.12.2026
02.12.2025 ²¹⁰	Berücksichtigung ausländischer Verhältnisse; Ländergruppeneinteilung ab 1. Januar 2025
08.12.2025 ²¹¹	Richtsatzsammlung 2024
18.12.2025 ²¹²	(Wieder-)Einführung des ermäßigten Steuersatzes auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke zum 1. Januar 2025
23.12.2025 ²¹³	Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) für das Kalenderjahr 2026
29.12.2025 ²¹⁴	Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab dem Kalenderjahr 2026
20.01.2026 ²¹⁵	Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen an Betreiber dauerdefizitärer Einrichtungen (Schwimmbäder, Schulmensen usw.)
20.01.2026 ²¹⁶	Durchgangserwerb bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ; Folgen des BFH-Urteils vom 25. September 2024 – XI R 19/22

204 BStBl I 2025 S. 1830

205 gleich lautende Ländererlasse vom 05.11.2025, BStBl I 2025 S. 1838

206 gleich lautende Ländererlasse vom 01.10.2020, BStBl I 2020 S. 1032

207 so bereits BFH-Urteil IV R 30/16 vom 06.06.2019, BStBl II 2020 S. 649, und zuletzt BFH-Beschluss VIII R 1/22 vom 04.02.2025, DStR 2025 S. 607; dazu auch Tz. 86.3 in AktStR III/2025 und die laufende Nummer 156 der Rechtsbehelfshinweise

208 BStBl I 2025 S. 1934

209 BStBl I 2025 S. 1947, 2048 und 2061

210 BStBl I 2025 S. 2039

211 BStBl I 2025 S. 2018; zu den Bedenken des BFH gegen die Anwendung der amtlichen Richtsatzsammlungen vgl. Tz. 92 in AktStR IV/2025

212 BStBl I 2025 S. 2089

213 BStBl I 2026 S. 4

214 BStBl I 2026 S. 88

215 BStBl I 2026 S. 261

216 BStBl I 2026 S. 260

F. Praxishinweise



22. Anwendungsfragen zur Neufassung des § 8 EStDV (eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile)

22.1 Grundsatz

Mit der Siebten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen wurde u.a. die schon seit langem unveränderte **Grenzlinie für die ertragsteuerliche Behandlung eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteile** in **§ 8 EStDV** verändert.

Dabei wurde die Grenze für die Behandlung eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteile als Betriebsvermögen von bisher 20.500 € auf **40.000 € erhöht**. Parallel wurde eine **neue (alternative) Grenze von 30 Quadratmetern eingeführt**, die die bisherige 1/5-Grenze ersetzt. Wird eine der Grenzen unterschritten, ist also keine Behandlung als Betriebsvermögen erforderlich. **Vorrangig** ist also nun die **Quadratmetergrenze** maßgeblich; wird diese überschritten, ist die 40.000 €-Grenze zu prüfen (wird dann aber i.d.R. überschritten sein).



HINWEIS

Die Finanzverwaltung hatte interessanterweise über den Bundesrat versucht, die Änderung des § 8 EStDV generell zu verhindern und sogar eine Abschaffung zum Jahresende 2027 vorgeschlagen (nach dem Motto: „Brauchen wir nicht mehr; geht sowieso weitgehend ins Leere ...“)²¹⁷. Der entsprechenden Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates ist das Plenum des Bundesrates dann aber nicht gefolgt.

Folgender **Wortlaut** gilt nun:



GESETZESTEXT

§ 8 EStDV Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert

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

217 Beschlussempfehlung vom 05.12.2025 Bundesratsdrucksache 626/1/25

Übersicht:

Bisherige Regelung	Neue Regelung
Keine Betriebsvermögenspflicht für eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile, wenn – der Wert des Grundstücksanteils nicht mehr als 1/5 des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks u n d – nicht mehr als 20.500 € beträgt.	Keine Betriebsvermögenspflicht für eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile, wenn – ihre Größe nicht mehr als 30 Quadratmeter o d e r – ihr Wert nicht mehr als 40.000 € beträgt.

22.2 Praxisfolgen und Anmerkungen**22.2.1 Die Vereinfachungswirkung**

Die Neuregelung wirkt **vereinfachend**, weil der **Flächenanteil das maßgebliche Kriterium** wird. Dies ergibt sich aus der Verwendung des Wörtchens „oder“ im neuen Gesetzeswortlaut (statt bisher: „und“). Der Flächenanteil ist einfacher zu ermitteln als der Gesamtwert des Grundstücks bzw. der anteilige Wert des betrieblichen Grundstücksteils. Eine **Wertermittlung** ist nur noch notwendig, wenn die 30 qm-Grenze überschritten ist – und dann wird der anteilige Wert i.d.R. sowieso über der neuen Grenze von 40.000 € liegen. Es muss i.d.R. auch keine Wertentwicklung mehr beobachtet werden, wie dies bisher der Fall war (Ausnahme bei Überschreitung der 30 Quadratmeter-Grenze, wenn der anteilige Wert zunächst nicht über 40.000 € lag).

Die Änderung ist zu begrüßen und war längst **überfällig**; eine Erhöhung war hier seit Jahrzehnten nicht mehr erfolgt (bis 2001: 40.000 DM). Konsequenterweise soll diese Änderung nach § 84 Abs. 1d EStDV auch **rückwirkend in allen offenen Fällen** gelten.

22.2.2 Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben

Aber: Nach dem **neuen Satz 2** in § 8 EStDV können **Aufwendungen**, die mit einem solchen (nicht aktivierungspflichtigem) Grundstücksteil zusammenhängen, ab 2026 **nicht mehr abgezogen** werden.

Nach der Begründung des Verordnungsentwurfs soll das **Abzugsverbot** allerdings **nicht für betriebsbezogene Aufwendungen** wie beispielsweise **Strom- und Heizkosten** gelten; diese sollen weiterhin **abzugsfähig** sein. Problematisch ist dieses Abzugsverbot, das – eher scheinheilig – mit der Minderung von Administrationsaufwand begründet wird, unabhängig davon aber durchaus (aber möglicherweise mit dem Verzicht des Fiskus auf die Besteuerung der Wertsteigerungen zu rechtfertigen). Finanzierungskosten werden vom Abzugsverbot aber sicherlich betroffen sein.

In der Praxis sind allerdings bei der Prüfung, ob man die Vereinfachungsregelung in Anspruch nimmt (und damit auf den Abzug der Aufwendungen wie AfA usw. verzichtet), mehrere **Fallkonstellationen** zu unterscheiden (Größe der betroffenen Räumlichkeiten jeweils nicht über 30 qm):

Fall- gruppe	Konstellation	Folgen für das Wahlrecht des § 8 EStDV
1	Der tatsächliche Aufwand ist sowieso nicht abzugsfähig, weil es sich um ein Arbeitszimmer i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG handelt, der Mittelpunkt der Tätigkeit aber an anderer Stelle liegt und dort auch ein anderer Büroarbeitsplatz zur Verfügung steht. BEISPIEL 1 Unternehmerin A verfügt in ihrem privaten Einfamilienhaus über ein zusätzliches Arbeitszimmer, in dem sie abends und am Wochenende Büroarbeiten erledigt; im gesondert belegenen Betrieb stehen ihr ebenfalls Büroräume zur Verfügung.	Die Aufwendungen fallen sowieso unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG. Für Tage, an denen überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer gearbeitet wird, kann unabhängig von der Anwendung des § 8 EStDV die sog. Tagespauschale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG i.H. von 6 € (höchstens 1.260 € jährlich) in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht kann somit bedenkenlos in Anspruch genommen und der betrieblich genutzte Grundstücksteil als Privatvermögen behandelt werden²¹⁸.

218 Eggert, BBK 2025 S. 826, regt hierzu eine klarstellende Äußerung der Finanzverwaltung an, dass die Tagespauschale nicht vom Abzugsverbot des § 8 Satz 2 EStDV n.F. umfasst ist

→ Fall- gruppe	Konstellation	Folgen für das Wahlrecht des § 8 EStDV
2	Es handelt sich um ein Arbeitszimmer i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG; allerdings steht kein anderer Büroarbeitsplatz zur Verfügung. BEISPIEL 2 Handwerker B verfügt bei seiner Werkstatt nicht über Büroräumlichkeiten. Seine Schreibarbeiten erledigt er im häuslichen Arbeitszimmer seines privaten Einfamilienhauses.	Auch diese Aufwendungen fallen unter die Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG; ein sog. Mittelpunktfall i.S. von Satz 2 dieser Regelung liegt nicht vor. Es ist nur die Tagespauschale i.H. von 6 € abzugsfähig. Allerdings kommt es dabei auf das „Überwiegen“ der häuslichen Tätigkeit an einem Arbeitstag nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Buchst. 6c Satz 2 EStG nicht an (der Höchstbetrag von 1.260 € wird dann häufig voll zu gewähren sein). Auch in dieser Fallgruppe kann das Wahlrecht also ohne anderweitige Nachteile in Anspruch genommen und der betrieblich genutzte Grundstücksteil als Privatvermögen behandelt werden.
3	Es liegt zwar ein Arbeitszimmer i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG vor; es handelt sich allerdings um einen sog. Mittelpunktfall des Satzes 2 dieser Regelung, so dass die Abzugsbeschränkung für Arbeitszimmer nicht zur Anwendung kommt. BEISPIEL 3 EDV-Beraterin C übt ihre Beratungstätigkeit in ganz überwiegendem Umfang von ihrem Arbeitszimmer aus. Mit ihren Kunden bzw. deren EDV-Systemen kommuniziert sie mittels Telefon, Videokonferenzen und VPN-Verbindungen.	Die Abzugsbeschränkung für Arbeitszimmer ist in Mittelpunktfällen nicht anwendbar. Die Arbeitszimmerkosten sind somit keine nicht abziehbaren Betriebsausgaben. Alternativ kann der Ansatz der sog. Jahrespauschale in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG i.H. von 1.260 € gewählt werden. Hier kommt das Abzugsverbot des § 8 Satz 2 EStDV n.F. ab 2026 voll zum Tragen, wenn man Satz 1 der Regelung anwendet. In diesen Konstellationen wird man also abwägen müssen, ob man das AfA-Abzugsverbot in Kauf nimmt, damit die Wertsteigerungen des Grundstücks später nicht der Besteuerung unterliegen. Offen ist allerdings, ob die Abzugsbeschränkung in § 8 Satz 2 EStDV n.F. auch auf die alternativ ansetzbare Jahrespauschale des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG i.H. von 1.260 € Anwendung findet. M.E. ist dies zwar nicht der Fall; die Auffassung der Finanzverwaltung dazu bleibt aber abzuwarten.

Fall- gruppe	Konstellation	Folgen für das Wahlrecht des § 8 EStDV
4	Es handelt sich nicht um einen Büroraum, so dass die Abzugsbeschränkung für Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG nicht zur Anwendung kommt. BEISPIEL 4 Arzt D hat seine Praxis 20 Kilometer entfernt von seiner Wohnung. Für Notfalldienste am Wochenende hat er im Keller seines Einfamilienhauses eine kleine Notfallpraxis eingerichtet. Entsprechendes gilt z.B. für betriebliche Lagerräume in einem ansonsten privat genutzten Einfamilienhaus.	Auch in diesem Fall greift die Abzugsbeschränkung für Arbeitszimmer nicht ein, da bereits begrifflich kein Arbeitszimmer vorliegt²¹⁹. Die Raumkosten sind somit nicht von der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 EStG, wohl aber von der neuen Beschränkung in § 8 Satz 2 EStDV n.F. bedroht. Auch in diesen Konstellationen wird künftig also abzuwägen sein, ob man das AfA-Abzugsverbot in Kauf nimmt, damit die Wertsteigerungen des Grundstücks später nicht der Besteuerung unterliegen. Die Jahrespauschale in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG kann hier nicht zur Anwendung kommen (mangels Vorliegen eines „Arbeitszimmers“), so dass sich – anders als in der o.g. Fallgruppe 3 – auch die Frage nach dem Verhältnis zu § 8 Satz 2 EStDV n.F. nicht stellen kann.

22.2.3 Miteigentumsfälle

Für die 30-Quadratmetergrenze kommt es m.E. in **Miteigentumsfällen** (insbesondere von Ehegatten) auf die **anteilige Quadratmeterzahl** an. Wenn also ein von der Ehefrau betrieblich genutzter Raum eine Fläche von 36 qm hat, das Haus aber beiden Ehegatten gehört, sollte die Grenze von 30 Quadratmetern nicht überschritten sein ($36 \text{ qm} : 2 = 18 \text{ qm}$).

22.2.4 Spannend: Die Übergangsfrage

Die zeitliche Anwendung von § 8 EStDV n.F. unterscheidet zwei Anwendungszeitpunkte:

- Nach § 84 Abs. 1d Satz 1 EStDV ist § 8 **Satz 1** EStDV n.F. **in allen offenen Fällen** anzuwenden.
- Demgegenüber gilt § 8 **Satz 2** EStDV n.F. nach § 84 Abs. 1d Satz 2 EStDV erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2025 beginnen.

²¹⁹ BMF-Schreiben vom 15.08.2023, BStBl I 2023 S. 1551, Rn. 6, unter Hinweis auf das BFH-Urteil IV R 7/01 vom 05.12.2002, BStBl II 2004 S. 43

Klar ist damit zunächst, dass die **Abzugsbeschränkung** für die Aufwendungen (insbesondere für die AfA) erstmals ab dem Jahr 2026 zur Anwendung kommen kann (bei abweichendem Wirtschaftsjahr sogar erstmalig für das Wirtschaftsjahr 2026/2027).

Wesentlich interessanter sind die **Altfälle**, in denen die bisherigen Grenzen überschritten waren, die aber nach der Neufassung des § 8 Satz 1 EStDV unterhalb der neuen Grenzen liegen. Für diese Sachverhalte stellt sich zunächst die Frage, ob es zu einer steuerpflichtigen **Zwangsentnahme** kommt. Dies ist aber eindeutig nicht der Fall, da es sich bei § 8 EStDV um ein steuerliches Wahlrecht handelt (Wortlaut: „... brauchen nicht ...“). Zunächst wird man die betroffenen Grundstücksteile in diesen Konstellationen somit i.d.R. im Betriebsvermögen belassen.

Umgekehrt wird aber **zu überlegen** sein, ob Grundstücksteile mit einer Fläche von bis zu 30 Quadratmetern, die in einer früheren Außenprüfung wegen der Überschreitung der bisherigen 20.500 € „**zwangsaktiviert**“ wurden, **zu keinem Zeitpunkt Betriebsvermögen geworden** sind und nun ohne Realisierung von stillen Reserven in das Privatvermögen überführt werden können. Objektiv betrachtet war der Grundstücksteil – ausgehend von der heutigen Gesetzesfassung – nämlich zu keiner Zeit notwendiges Betriebsvermögen. Aus heutiger Sicht (nicht aus damaliger!) war die Vorgehensweise der Betriebsprüfung rechtswidrig. Der Ordnungsgeber tut jetzt nämlich so, als sei die 30-Quadratmetergrenze immer schon das richtige Abgrenzungskriterium gewesen.

Jedenfalls kann in der Zwangsaktivierung durch die Außenprüfung auch **keine Willkür** gesehen werden²²⁰. Anders sehen könnte man die Lage allerdings dann, wenn die Behandlung als Betriebsvermögen wegen Überschreitung der bisherigen Wertgrenze von 20.500 € nicht durch das Finanzamt (Außenprüfung oder auch Innendienst), sondern „freiwillig“ beim Jahresabschluss in Anwendung von § 8 EStDV a.F. erfolgt ist. Auch hier kann man aber der Auffassung sein, dass das Befolgen einer gesetzlichen Anweisung nicht als Willkür gesehen werden kann.

22.3 Und noch ein Arbeitszimmerproblem

Unabhängig von der aktuellen Änderung in § 8 EStDV ist auf eine Entscheidung des BFH zu einem Arbeitszimmerfall eines **selbständigen Musiklehrers** in einem **schmucken Häuschen** hinzuweisen²²¹.

Der Kläger D war in den Streitjahren 2013 bis 2020 freiberuflich als Dirigent, Pianist, Vocal-Coach, musikalischer Leiter sowie Betreiber von zwei Musikschulen tätig. Seine Ehefrau E arbeitete unentgeltlich in den Musikschulen mit. In dem von beiden Eheleuten gemeinsam bewohnten Anwesen, das ein Hauptgebäude und eine hiermit durch Innentüren verbundene Einliegerwohnung umfasste, nutzte D verschiedene Räume für Arbeits-, Übungs-, Verwaltungs- und Lagertätigkeiten. Für diese Räume (je ein Arbeitszimmer der beiden Eheleute, Musikzimmer, Gästezimmer, Küche, Galerie, Garderobe, Lagerraum, drei WCs sowie zwei Flure), die insgesamt 226 qm und damit **45 % der insgesamt 500 Quadratmeter umfassenden Gesamtwohnfläche** des Anwesens umfassten, machte D einen Betriebsausgabenabzug von ca. **15.000 € bis 20.000 € jährlich** geltend.

220 BFH-Urteil X R 1/16 vom 10.10.2017, BStBl II 2018 S. 181, Rz. 33

221 BFH-Beschluss VIII S 27/24 vom 18.11.2025, BeckRS 2025, 33918

Das **Finanzamt** erkannte lediglich das Arbeitszimmer des Klägers und das Musikzimmer als einheitliches Arbeitszimmer an und **begrenzte** den jährlichen Betriebsausgabenabzug **auf 1.250 €**.

Im erstinstanzlichen Hauptsacheverfahren beim Finanzgericht Münster war das Anliegen des D, zu einen Vollabzug der Aufwendungen zu kommen, nicht von Erfolg gekrönt²²². Die von D dagegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde war allerdings erfolgreich, so dass das **Revisionsverfahren** aktuell beim BFH unter dem Aktenzeichen **VIII R 20/25 anhängig** ist.

In seiner aktuellen Aussetzungsentscheidung zu diesem Fall hält es der BFH nicht für ausgeschlossen, dass auch das von der **Ehefrau genutzte Arbeitszimmer** Bestandteil der **funktionellen Einheit des Arbeitszimmers des D** sei. Zudem sei es möglich, dass der **qualitative Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des D im häuslichen Arbeitszimmer liege und die Begrenzung auf 1.250 € daher nicht greife.

Ähnliche **Fälle mit mehreren Arbeitszimmern in großen Einfamilienhäusern** können Sie bis zur Entscheidung in dem o.g. Revisionsverfahren mit Einspruch offen halten.

AWS oHG

222 Abweisung der Klage mit Urteil 2 K 1243/20 E vom 28.08.2024, BeckRS 2024, 51342

23. Der Weg in die GmbH: Alles hängt mit allem zusammen!

23.1 Hintergrund

Umwandlungen von **Personenunternehmen in eine GmbH** stellen in der Praxis die **Hauptanwendungsfälle** des Umwandlungssteuerrechts dar. Die ertragsteuerlichen Grundlagen zu diesen „Einbringungen“ sind in den §§ 20 – 23, 25 UmwStG geregelt²²³.



HINWEIS

Als „**Einbringung**“ bezeichnet man die Übertragung von (Betriebs-)Vermögen auf eine Kapital- oder Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Es handelt sich also um einen Vorgang, durch den jemand einer Kapital- oder Personengesellschaft Vermögen überträgt und im Gegenzug von dieser Gesellschaft dafür Anteile als Gegenleistung erhält; der Einbringende wird also durch die Einbringung der Vermögenswerte entweder zu einem neuen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft oder er stockt eine schon bestehende eigene Beteiligung an der Gesellschaft durch den Vorgang auf.

Dass diese Umwandlungsform nicht unkompliziert ist und in der Beratungspraxis durchaus ihre **Tücken und Stolperfallen** mit sich bringt, habe ich bereits dargestellt²²⁴.

Bei diesen Vorgängen gilt es allerdings nicht nur auf die Sicherstellung des ertragsteuerlichen Buchwertansatzes zu achten, sondern es müssen auch die **zivilrechtlichen Regularien** einerseits und **grunderwerbsteuerliche Implikationen** andererseits beachtet werden (Letzteres natürlich nur, wenn zu dem übertragenen Vermögen unmittelbar oder mittelbar Grundbesitz gehört).

Und diese drei Aspekte **Zivilrecht – Buchwertansatz – Grunderwerbsteuer** stehen in einem engen Zusammenhang; sie dürfen deshalb nicht losgelöst voneinander betrachtet werden!

23.2 Neue Diskussionen um die zivilrechtlichen Voraussetzungen

23.2.1 Die Grundsätze im Zusammenhang zwischen Zivil- und Steuerrecht

Ertragsteuerlich bestehen mehrere Möglichkeiten, um von einem Personenunternehmen (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft zu kommen. Dabei darf es sich aus der in § 1 Abs. 3 UmwStG geregelten Sicht sowohl um Vorgänge mit **Einzel- als auch mit Gesamtrechtsnachfolge** handeln²²⁵. Der **Formwechsel** ist faktisch eine dritte Möglichkeit, weil sich bei ihm nur das Rechtskleid eines Rechtsträgers ändert, ohne dass es zu einem zivilrechtlichen Übertragungsakt kommt. In seiner Wirkung steht ein Formwechsel aber der Gesamtrechtsnachfolge nahe.

223 für Einbringungen in Personengesellschaften ist § 24 UmwStG einschlägig

224 zuletzt Tz. 21 in AktStR I/2025 mit Erläuterung der Neuerungen durch den überarbeiteten Umwandlungssteuererlass = BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl I 2025 S. 92

225 Näheres dazu in Rn. 01.44 UmwSt-Erlass

Aber: Das steuerliche UmwStG ist nur anwendbar, wenn es sich um einen zivilrechtlich wirksamen Vorgang handelt und dabei auch neue Gesellschaftsrechte gewährt werden. Der steuerliche Buchwertansatz ist damit von der **zivilrechtlichen Wirksamkeit** des jeweiligen Vorgangs abhängig²²⁶.

Die **(steuerliche) Rückwirkung** von bis zu acht Monaten wird nach § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG unabhängig davon anerkannt, ob es sich um einen Vorgang der Gesamt- oder der Einzelrechtsnachfolge handelt.

23.2.2 Die einzelnen Möglichkeiten der Einbringung

Es bestehen also **mehrere Möglichkeiten** zur Einbringung in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (ohne Formwechsel; ein solcher ist jedenfalls bei einem bisherigen Einzelunternehmen nicht denkbar):

	Gesamtrechtsnachfolge	Einzelrechtsnachfolge
Möglichkeiten	Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG (= Unterform der Spaltung)	- Sachgründung - Bargründung mit Sachagio - Bargründung mit anschließender Sachkapitalerhöhung - Bargründung mit anschließender Barkapitalerhöhung mit Sachagio
Voraussetzungen	Eintragung des bisherigen Einzelunternehmens als e.K.	Unterschiedlich je nach Art der zivilrechtlichen Ausgestaltung
Vorteile	- Verträge usw. gehen in (partieller) Gesamtrechtsnachfolge auf die GmbH über - U.U. Konzernklausel des § 6a GrEStG bei der GrESt nutzbar	- Keine vorherige Eintragung als e.K. erforderlich - Verminderte Werthaltigkeitsnachweise (vor allem bei der Barkapitalerhöhung mit Sachagio) - Keine zivilrechtliche Beschränkung sonstiger Gegenleistungen
Nachteile	- Vorherige Eintragung als e.K., u.U. umfassenderer Werthaltigkeitsnachweis als bei Einzelrechtsnachfolge notwendig - Gewährung sonstiger Gegenleistungen („bare Zuzahlungen“) seit März 2023 nur noch sehr eingeschränkt zulässig	- Verträge gehen nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über, es ist also eine Einzelübertragung notwendig, die i.d.R. die Zustimmung des Vertragspartners erfordert - § 6a GrEStG nicht anwendbar, wenn das Grundstück übertragen wird (anders u.U. beim Anteilstausch)

226 Rn. 01.06 UmwSt-Erlass

Aus steuerlicher Sicht nicht vornehmen dürfen Sie eine Übertragung **ohne** Gesellschaftsrechte, also insbesondere im Zuge einer **verdeckten Einlage** (verdeckte Sacheinlage, verschleierte Sachgründung usw.). Die Möglichkeit eines **Buch- oder Zwischenwertansatzes** wird dann nämlich eindeutig **versagt**²²⁷. Dies sieht seit langem auch der BFH so²²⁸.

23.2.3 Die aktuelle Entscheidung des Kammergerichts Berlin

23.2.3.1 Sachverhalt und Leitsatz

Durchaus für Verwirrung bei der Frage der Zulässigkeit von zivilrechtlichen Möglichkeiten bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft sorgt derzeit eine **aktuelle Entscheidung des Kammergerichts Berlin**²²⁹.



HINWEIS

Das **Kammergericht** ist das höchste Gericht der ordentlichen Gerichtsbarkeit im Land Berlin und fungiert als dessen **Oberlandesgericht**. Formal steht es also über den Landgerichten und unterhalb des Bundesgerichtshofs.

Das Kammergericht hat über einen anhängigen Fall mit folgendem **Leitsatz** entschieden:

Soll ein von einem Einzelkaufmann betriebenes Unternehmen nach § 152 Satz 1 UmwG aus dessen Vermögen ausgegliedert und durch eine bestehende GmbH übernommen werden (Ausgliederung zur Aufnahme), ist bei der GmbH grundsätzlich das Kapital zu erhöhen, um dem ausgliedernden Einzelkaufmann eine wertentsprechende Beteiligung an der GmbH zukommen zu lassen. Auf die Anteilsgewährung kann allerdings durch notariell beglaubigte Erklärung nach § 68 Abs. 1 Satz 3 UmwG in Verbindung mit § 125 UmwG verzichtet werden. Auf eine solche formgerechte Erklärung kann nicht allein deshalb verzichtet werden, weil die Ausgliederung als Sachagio neben einer Barkapitalerhöhung eingebracht werden soll.

Im zu entscheidenden **Sachverhalt** hatte G, der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der G-GmbH, die **Ausgliederung** seines Einzelunternehmens (e.K.) auf die G-GmbH zum Handelsregister angemeldet. Zugleich beantragte er u.a. eine **Kapitalerhöhung** der Gesellschaft um 100 € in Form einer Bareinlage sowie die Übertragung des Einzelunternehmens im Wege des Sachagios im Rahmen einer Ausgliederung zur Aufnahme. Das zuständige Registergericht erließ eine Zwischenverfügung und beanstandete insbesondere die **unzulässige Vermengung einer Barkapitalerhöhung mit einer Ausgliederung**. Dagegen legte die G-GmbH Beschwerde ein, die das Kammergericht zurückgewiesen hat.

227 Rn. E 20.10 des UmwSt-Erlasses

228 BFH-Urteil I R 5/92 vom 01.07.1992, BStBl II 1993 S. 131

229 Beschluss 22 W 11/25 vom 16.06.2025, DStR 2025 S. 1768

23.2.3.2 Praxisfolgen für das Zivil- und Steuerrecht

Klar ist: Wird der Vorgang **nicht im Handelsregister** eingetragen, ist er zivilrechtlich nicht wirksam und es kommt nicht zum Übergang des Vermögens. Somit kann es auch **steuerlich nicht zu einer Übertragung gegen Gesellschaftsrechte (und damit unter Buchwertansatz)** kommen. So ist der Stand nun in dem Urteilsfall, welcher der Entscheidung des Kammergerichts Berlin zugrunde lag. Man wird also noch einmal zum Notar gehen müssen.



HINWEIS

Dies hätte man im Übrigen auch schneller und billiger haben können, statt sich über zwei Instanzen durchzuklagen: Einfach gleich nochmals zum Notar gehen und den Vorgang so beurkunden lassen, dass er eintragungsfähig ist!

Nun geht es aber darum, welche Folgen des Kammergerichts für andere Fälle hat. In Praxis und Literatur wird dazu schon vielfältig diskutiert bis hin zur Aussage, dass Ausgliederungen nun nicht mehr mit steuerlichem Buchwertansatz möglich sind. Die Lösung ist aber viel einfacher:

Sie dürfen Vorgänge der Gesamtrechtsnachfolge (Ausgliederung) nicht mit einer Einzelrechtsnachfolge (im Urteilsfall: Barkapitalerhöhung mit Sachagio) kombinieren.

Das **Urteil** des Kammergerichts Berlin ist **nicht überraschend** (die Lösung erschließt sich sogar durch Nachdenken!), weil es auf einer Linie mit einer schon etwas älteren **Entscheidung des Oberlandesgerichts Celle** aus dem Jahr 2024 liegt²³⁰. Zu fast identischen Formulierungen hatte nämlich bereits dieses Gericht klar entschieden, dass eine **Ausgliederung nicht mit einem Sachagio verbunden** werden kann.

Man muss sich also **klar und eindeutig entscheiden**:

- Will man eine **Ausgliederung** vornehmen (= Gesamtrechtsnachfolge), muss dies auch entsprechend formuliert sein. Die Begrifflichkeit „**Sachagio**“ hat dann in der Urkunde nichts zu suchen (sondern lediglich die Aussage, dass der die neue Stammeinlage übersteigende Betrag des Eigenkapitals des zu übertragenden Einzelunternehmens der Kapitalrücklage der aufnehmenden GmbH gutgeschrieben wird).



HINWEIS

Man braucht dann natürlich eine **Werthaltigkeitsbescheinigung** und einen **Sachgründungsbericht**, was der Kläger im Fall des Kammergerichts Berlin wohl vermeiden wollte. Dafür lohnt es sich aber nicht zu streiten. Zumindest bei kleineren Unternehmen, die nicht prüfungspflichtig sind, wird regelmäßig auch eine Werthaltigkeitsbescheinigung des Steuerberaters anerkannt (eine kostenträchtige Ausstellung durch einen Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer ist also nur bei größeren Unternehmen erforderlich). Der Sachgründungsbericht wird von der Geschäftsführung erstellt und unterschrieben.

²³⁰ Beschluss des OLG Celle 9 W 37/24 vom 13.06.2024, GmbHR 2024 S. 972

→ Im Übrigen verlangen die Registergerichte nach meinen Erfahrungen zwischenzeitlich auch bei **Einzelrechtsnachfolge** solche Nachweise (sowieso zwingend bei einer Sachgründung; zunehmend auch bei Bargründungen oder Barkapitalerhöhungen mit Sachagio).

- Will man umgekehrt eine **Einzelrechtsnachfolge** z.B. in Form einer Barkapitalerhöhung mit Sachagio gestalten (z.B. weil keine Eintragung als e.K. gegeben bzw. möglich ist), darf der Begriff „Ausgliederung“ nicht im Vertrag vorkommen.

Also eigentlich ganz einfach: Keine Vermischung mehrerer zivilrechtlicher Möglichkeiten!

Die Möglichkeit einer **Ausgliederung** (zur Neugründung oder zur Aufnahme) bleibt also ebenso erhalten wie die verschiedenen Varianten einer **Einzelrechtsnachfolge**. Und wenn man sich daran hält, kann **in beiden Varianten auch weiterhin eine Einbringung gegen Gesellschaftsrechte** erreichen, um zum **ertragsteuerlichen Buchwertansatz** zu kommen. Welche der Varianten möglich (e.K.-Eintragung oder nicht) und sinnvoll sind (braucht man eine Gesamtrechtsnachfolge für bestehende Verträge) muss und kann auch zukünftig individuell **im Einzelfall bewertet und entschieden** werden!

Zu große Aufregung rund um die aktuelle Entscheidung des Kammergerichts Berlin ist also **nicht angebracht**.

23.2.4 Die Querverbindung zur grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel

23.2.4.1 Die bekannten BFH-Entscheidungen zur Ausgliederung aus einem Einzelunternehmen

Vorhandener Grundbesitz kann ungeachtet der Möglichkeit des Buchwertansatzes nach §§ 20 ff. UmwStG häufig ein Umstrukturierungshindernis sein. **§ 6a GrEStG** ermöglicht dazu u.U. die grunderwerbsteuerneutrale Übertragung von Immobilien oder auch von Immobiliengesellschaften. Dass auch diese Vorschrift ihre Tücken hat und besonderer Aufmerksamkeit bedarf, habe ich bereits im letzten Jahr dargestellt²³¹.

Die Vorschrift hat folgenden **Wortlaut**:

§

GESETZESTEXT

§ 6a Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern

¹Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1, Absatz 2 bis 3 oder Absatz 3a GrEStG steuerbaren Rechtsvorgang auf Grund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage wird die Steuer nicht erhoben. ²Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen, Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage auf Grund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. ³Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen →

→ und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. ⁴Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist. ⁵ ((Sonderthematik zum Brexit; hier nicht relevant))... .

Positiv hatte sich im letzten Jahr gezeigt, dass der **BFH** bei einer **Ausgliederung zur Neugründung** (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG) aus einem als e.K. eingetragenen Einzelunternehmen die Anwendbarkeit von § 6a GrEStG bejaht²³². Die **Finanzverwaltung** folgt dieser Rechtsprechung entgegen ihrer vorher vertretenen gegenteiligen Auffassung²³³, wie die Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt zeigt.

Die dabei zu beachtenden Anwendungsvoraussetzungen (in Verbindung mit dem Zivilrecht) habe ich dargestellt:

- Bei einer **Ausgliederung zur Neugründung** muss die Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nicht eingehalten werden.
- Bei einer **Ausgliederung zur Aufnahme** (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) muss die fünfjährige Vorbehaltensfrist allerdings eingehalten werden²³⁴.
- Bei der Übertragung eines **grundbesitzenden Einzelunternehmens** auf eine GmbH im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** (Sachgründung, Bargründung mit Sachagio, Sachkapitalerhöhung, Barkapitalerhöhung mit Sachagio) kommt § 6a GrEStG nicht zur Anwendung. Dabei handelt es sich nämlich um einen Anwendungsfall von § 1 Abs. 1 **Nr. 1** GrEStG (Kaufvertrag und ähnliches Rechtsgeschäft mit Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks); wird das Grundstück selbst bewegt, muss der Rechtsgrund dafür aber unter § 1 Abs. 1 **Nr. 3** GrEStG fallen²³⁵.



HINWEIS

Demgegenüber kann ein Fall der **Einzelrechtsnachfolge** i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG dann unter die Konzernklausel des § 6a GrEStG fallen, wenn es sich um einen **Share deal** an einer grundbesitzenden Gesellschaft handelt, das Grundstück selbst also nicht bewegt wird (sondern nur die Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft). Hier ist dann nämlich ein Tatbestand von § 1 Abs. 2a, 2b oder 3 GrEStG betroffen (z.B. Übertragung von mehr als 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft und / oder Anteilsvereinigung), auf den der Gesetzeswortlaut in § 6a Satz 1 GrEStG ebenfalls Bezug nimmt (was aber bei der Übertragung eines grundbesitzenden Einzelunternehmens nicht einschlägig ist). Klassischer Fall ist ein **Anteilstausch**, in dem 100 % einer grundbesitzenden GmbH z.B. im Wege einer Bargründung mit Sachagio (und damit gegen Gesellschaftsrechte) in eine neue Holding-GmbH eingebracht wird (nach § 21 UmwStG ertragsteuerlich zum Buchwert)²³⁶.

232 BFH-Urteil II R 2/22 vom 25.09.2024, BStBl II 2025 S. 253

233 Tz. 2.1 der Ländererlasse vom 25.05.2023, BStBl I 2023 S. 960

234 BFH-Urteil II R 46/22 vom 25.09.2024, BStBl II 2025 S. 329, zu einem Fall, in dem diese Vorbehaltensfrist nicht eingehalten war

235 so bereits BFH-Beschluss II B 8/18 vom 22.11.2018, BStBl II 2020 S. 153; dazu auch Tz. 35.3.2 in AktStR II/2025

236 dazu Tz. 35.3.4 in AktStR II/2025

23.2.4.2 Aktuell: Ergänzende Rechtsprechung

Vor kurzem hat der BFH in **weiteren Urteilen** zur Anwendbarkeit von § 6a GrEStG beim Weg in die Kapitalgesellschaft Stellung genommen:

Az. der BFH-Entscheidung	Aussagen des BFH
II R 31/22 ²³⁷	Bei einer Ausgliederung zur Aufnahme auf einen bestehenden Rechtsträger nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG muss die fünfjährige Vorbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG eingehalten werden. Ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG aufgrund der unterschiedlichen Behandlung bei der Ausgliederung zur Neugründung ist darin nicht begründet.
II R 56/22 ²³⁸	Eine Gruppe natürlicher Personen ist kein herrschendes Unternehmen i.S. von § 6a Satz 3 und 4 GrEStG. Die 95 %-Grenze in § 6a Satz 4 GrEStG kann somit in einem solchen Fall nicht erreicht werden, wenn die Gruppe nicht in der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zusammengeschlossen ist. Bei der Anwendung der Konzernklausel gibt es also keine Gruppentheorie. Im Urteilsfall war keine Ausgliederung i.S. von § 123 Abs. 3 UmwG, sondern eine Abspaltung erfolgt. Die neuen Anteile erhielt somit nicht die L-GmbH, die 100 % der Anteile an der grundbesitzenden P-GmbH auf eine neu gegründete K-GmbH abgespalten hatte, sondern die vier Gesellschafter der L-GmbH. Die übertragende L-GmbH war nach der Abspaltung nicht mehr zu mindestens 95 % an der Übernehmerin der Anteile (also an der K-GmbH) beteiligt, so dass sie nicht herrschendes Unternehmen i.S. von § 6a Satz 4 GrEStG sein konnte. Die Prüfung des herrschenden Unternehmens verlagerte sich somit auf die nächsthöhere Ebene. Dort waren es aber vier Gesellschafter, die nicht gesellschaftlich miteinander verbunden waren. Zwar können auch natürliche Personen im Privatvermögen herrschende Gesellschafter sein; mehrere Gesellschafter dürfen aber nicht zusammengerechnet werden, wenn sie sich nicht zu einer Gesellschaft zusammengeschlossen haben.
II R 33/23 ²³⁹	Der nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft aufgrund der Einbringung sämtlicher Anteile einer mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft in eine neu gegründete Kapitalgesellschaft ist nicht nach § 6a GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der Einbringende nicht innerhalb von fünf Jahren vor der Einbringung zu mindestens 95 % an der anteilsaufnehmenden Kapitalgesellschaft beteiligt war. Vereinfacht war in diesem Fall eine ausländische Kapitalgesellschaft (D-Company) an zwei deutschen grundbesitzenden GmbH & Co. KGs beteiligt. Im Ausland wurden 100 % der Anteile an der D-Company in eine bereits zuvor gegründete I-Company eingebracht. Die Vorbesitzzeit von fünf Jahren war somit auch in diesem Fall nicht erfüllt.

237 BFH-Urteil II R 31/22 vom 21.05.2025, DStR 2025 S. 2548

238 BFH-Urteil II R 56/22 vom 21.05.2025, DStR 2025 S. 2545

239 BFH-Urteil II R 33/23 vom 08.10.2025, DStR 2025 S. 2969

23.2.4.3 Übersicht

Die Abgrenzungslinien, wann die Konzernklausel des § 6a GrEStG in den Übertragungsfällen des §§ 20 ff. UmwStG zur Anwendung kommen kann, sind zwischenzeitlich recht komplex geworden. Deshalb hier eine Übersicht mit den wesentlichen Konstellationen (in den einzubringenden Betrieben ist jeweils Grundbesitz vorhanden):

Nr.	Sachverhalt	§ 6a GrEStG?	Begründung
1	Einzelunternehmerin E (e.K.) bringt ihr Einzelunternehmen im Wege einer Ausgliederung zur Neugründung in die E-GmbH ein; E wird alleinige Anteilseignerin.	Ja	Gesamtrechtsnachfolge; keine Vorbehaltsfrist einzuhalten, da Neugründung der aufnehmenden E-GmbH ²⁴⁰ . Die fünfjährige Nachbehaltsfrist muss allerdings eingehalten werden.
2	Einzelunternehmerin F (e.K.) bringt ihr Einzelunternehmen im Wege einer Ausgliederung zur Neugründung in die F-GmbH ein; F wird zu 60 % Anteilseignerin. Die übrigen 40 % der Anteile erhält der Investor I gegen eine Bareinlage.	Nein	Es gilt zwar keine Vorbehaltsfrist, da die Ausgliederung zur Neugründung erfolgt. F-GmbH ist aber in den folgenden fünf Jahren nicht mit mindestens 95 % an der G-GmbH beteiligt .
3	Einzelunternehmer G (e.K.) bringt sein Einzelunternehmen im Wege einer Ausgliederung zur Aufnahme in die zuvor bar gegründete G-GmbH ein; G ist alleiniger Anteilseigner der G-GmbH.	Nein	Zwar Gesamtrechtsnachfolge , aber die Vorbehaltsfrist muss eingehalten werden, was nicht der Fall ist ²⁴¹ . Auf das Einhalten der Nachbehaltsfrist kommt es nicht an.
4	Einzelunternehmer H bringt das Besitzunternehmen seiner Betriebsaufspaltung (e.K.) im Wege einer Ausgliederung zur Aufnahme in die seit zehn Jahren bestehende H-GmbH (= Betriebsgesellschaft) ein.	Ja	Gesamtrechtsnachfolge; die fünfjährige Vorbehaltsfrist ist eingehalten . Das Einhalten der Nachbehaltsfrist muss überwacht werden.
5	Einzelunternehmer I bringt das nicht im Handelsregister eingetragene Besitzunternehmen seiner Betriebsaufspaltung im Wege einer Bargründung mit Sachagio in die seit zehn Jahren bestehende H-GmbH (= Betriebsgesellschaft) ein.	Nein	Keine Gesamtrechtsnachfolge und somit kein Vorgang i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG (sondern Nr. 1); auf die Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltsfrist kommt es nicht an.

240 BFH-Urteil II R 2/22 vom 25.09.2024, BStBl II 2025 S. 253

241 BFH-Urteil II R 46/22 vom 25.09.2024, BStBl II 2025 S. 329

→ Nr.	Sachverhalt	§ 6a GrEStG?	Begründung
6	Die J1&J2 Handwerker eGbR wird formwechselnd in die (dadurch neu entstehende) J1&J2 Handwerker GmbH umgewandelt.	Nein	Der Sachverhalt unterliegt aber dennoch nicht der Grunderwerbsteuer. Ein Formwechsel ist nämlich mangels Vermögensübertragung bereits nach § 1 GrEStG nicht steuerbar; auf die Anwendbarkeit der Konzernklausel kommt es somit nicht an. Vorsicht: Wurde der Grundbesitz allerdings unter Anwendung von §§ 5 oder 6 GrEStG innerhalb der letzten zehn Jahre in das Gesellschaftsvermögen der eGbR übertragen, führt ein Formwechsel zu einem Sperrfristverstoß nach § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 Satz 2 oder Abs. 4 GrEStG!
7	K und L sind M sind Miteigentümer einer Betriebsimmobilie , die sie an die gemeinsame LM-GmbH überlassen (= ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung über die sog. Gruppentheorie). Sie bringen die Immobilie im Wege einer Bargründung mit Sachagio in die seit zehn Jahren bestehende LM-GmbH (Betriebs-GmbH) ein.	Nein	Mehrere Gründe: - Keine Gesamtrechtsnachfolge - Keine mindestens 95%ige Beteiligung einer Person (keine Gruppentheorie wie bei der Einkommensteuer) Es ist somit unerheblich, dass die fünfjährige Vorbehaltsfrist eingehalten ist; auch auf die Nachbehaltsfrist kommt es nicht an.
8	M bringt 100 % seiner Anteile an der grundbesitzenden M-GmbH im Wege einer Bargründung mit Sachagio in die M-Holding GmbH ein (Anteilstausch).	Ja	Es handelt sich um einen Einbringungsvorgang, der § 1 Abs. 2b bzw. Abs. 3 GrEStG unterliegt²⁴². Deshalb ist nicht entscheidend, dass eine Einzelrechtsnachfolge vorliegt. Die Nachbehaltsfrist muss allerdings beachtet werden.

242 zur aktuell geplanten Veränderung der Rangfolge dieser Regelungen vgl. oben Tz. Verweis noch ergänzen

24. Grundsteuererlass: Antragsfrist noch bis 31. März 2026!

24.1 Allgemeines

Das bevorstehende Fristende zum 31. März 2026 gibt Anlass, ein **weiteres Mal auf §§ 33 ff. GrStG hinzuweisen**²⁴³. Diese Regelung bietet den Eigentümern von Grundstücken, die zur Einkunftserzielung genutzt werden, die **Möglichkeit**, bei **wesentlichen Minderungen des Ertrags** einen **teilweisen Erlass** der **Grundsteuer** zu erhalten.

Allerdings ist der **Zugang zu dieser Segnung antragsgebunden** (§ 35 Abs. 2 Satz 1 GrStG). Nach § 35 Abs. 1 GrStG wird ein solcher Erlass jeweils nach Ablauf eines Kalenderjahres für diejenige Grundsteuer ausgesprochen, die für das abgelaufene Kalenderjahr festgesetzt worden ist (Erlasszeitraum).

Maßgebend für die diesbezügliche Entscheidung sind die **Verhältnisse des Erlasszeitraums** (also aktuell des Jahres 2025).

24.2 Praktische Hinweise

Für den **praktischen Umgang** mit den gesetzlichen Voraussetzungen eines Teilerlasses ist **Folgendes zu beachten**:

1. Ein **Erlassantrag** ist gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 GrStG **bis zum Ablauf** des auf den Erlasszeitraum folgenden **31.03.** zu stellen. Hierbei handelt es sich um eine gesetzliche Ausschlussfrist.
2. Ein Grundsteuererlass setzt nach § 34 Abs. 1 Satz 1 f. GrStG eine solche **wesentliche Ertragsminderung** voraus, die der **Eigentümer nicht zu vertreten** hat. In diesem Sinne „wesentlich“ ist eine Minderung des „**normalen Rohertrags**“ um **mehr als die Hälfte**; ist dies der Fall, kann die Grundsteuer um 25 % reduziert werden. Sofern der Ertrag in **voller Höhe ausfällt**, ist ein **hälftiger Erlass** der Grundsteuer **möglich**.
3. Eine strenge Prüfung für das Merkmal „nicht zu vertreten“ werden die Kommunen sicherlich vornehmen, wenn die **Vermietung zuvor an eine nahe stehende Person** erfolgt ist (z.B. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung), dieses Mietverhältnis nun geendet hat (z.B. wegen Einstellung der aktiven Tätigkeit der Betriebsgesellschaft) und ein neuer Mieter nicht gefunden werden kann.
4. Der Steuerschuldner hat eine Minderung des Ertrags dann nicht zu vertreten, wenn die **Umstände**, die hierzu geführt haben, **zwingend von außen** in die Ertragslage des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft oder des bebauten Grundstücks **eingegriffen** haben und der Steuerschuldner auf deren Eintritt oder Nichteintritt keinen Einfluss hatte. Der Eigentümer muss sich hiernach solche Umstände nicht zurechnen lassen, die unabhängig von seinem Willen eintreten.

²⁴³ zuletzt Tz. 19.3 in AktStR I/2022

5. Bei Wohnungen und anderen Räumen, die leer stehen, hat der Vermieter die dadurch bedingte Minderung des normalen Rohertrags in der Regel dann nicht zu vertreten, wenn er sich in **ortsüblicher Weise** um deren **Vermietung bemüht** hat. Hierbei darf er **allerdings** keine höhere als die marktgerechte Miete verlangt haben. Einen **Mietausfall** hat der Eigentümer in diesen Fällen zudem dann **nicht zu vertreten**, wenn er eine **marktgerechte Miete vereinbart hatte**, diese jedoch **aus Gründen nicht erhalten konnte**, auf die er **keinen Einfluss hat**; hiervon ist z.B. bei **Zahlungsunfähigkeit des Mieters** auszugehen. Bei Wohnungen, die von vornherein z.B. als Ferienwohnungen nur zeitweise vermietet werden sollen und können, hat der Eigentümer die dadurch bedingte Minderung des normalen Rohertrags demgegenüber mit der Folge selbst zu vertreten, dass ein Erlass der Grundsteuer nicht in Frage kommt.
6. Für einen **Grundsteuer-Erlass** nach § 33 ff. GrStG kommt es auf die **wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners grundsätzlich nicht an** (schließlich ist die Grundsteuer eine Realsteuer und keine Personensteuer!). Bei Betrieben der **Land- und Forstwirtschaft** und bei **eigengewerblich genutzten bebauten Grundstücken** ist allerdings nach § 33 Abs. 2 Satz 1 GrStG **weitere Voraussetzung** für den Erlass, dass die **Einziehung der Steuer** nach den **wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig** wäre.

AWS oHG

AWS oHG

G. Rechtsbehelfshinweise



25. Liste der Vorläufigkeiten

25.1 Wegen der Vielzahl rechtlich zweifelhafter steuergesetzlicher Normen erhalten die Finanzämter mehr oder weniger regelmäßig Anweisung, hinsichtlich bestimmter Sachverhalte mit Blick auf anhängige Musterverfahren allgemein **nur vorläufig zu veranlagern**. Gesetzlich ist dazu die Möglichkeit geschaffen,

- Steuern nicht nur nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO vorläufig dann festzusetzen, wenn die Frage der **Vereinbarkeit einer Steuernorm mit höherrangigem Recht** Gegenstand eines Gerichtsverfahrens bei einem obersten Bundesgericht, dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft oder dem Bundesverfassungsgericht ist,
- sondern Steuerbescheiden einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO²⁴⁴ auch dann beizufügen, wenn (lediglich) die **Auslegung eines Steuergesetzes ungewiss** und deshalb ein Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

Soweit sich nunmehr Vorläufigkeitsvermerke sowohl auf § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO **wie auch auf** § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO stützen, wird ein effektiver Rechtsschutz auch dann und soweit gewährleistet, wie – neben verfassungsrechtlichen Fragen – auch **Auslegungsfragen** zu klären sind. Auf einen eigenen Rechtsbehelf kann also im Zweifel dann verzichtet werden, wenn es um die dem Vorläufigkeitsvermerk zugrunde liegende Verfassungs- und/oder Auslegungsproblematik geht.

25.2 Im Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dieses Manuskripts war für die vorläufige Festsetzung von Steuern immer noch **das BMF-Schreiben vom 28.03.2022²⁴⁵ in dessen Fassung vom 10.03.2025²⁴⁶ maßgebend**. Steuerfestsetzungen sind hiernach hinsichtlich der folgenden drei Punkte gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen, soweit dies verfahrensrechtlich möglich ist:

1. Höhe der **kindbezogenen Freibeträge** nach § 32 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStG
2. Verlustverrechnungsbeschränkung für **Aktienveräußerungsverluste** nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG a.F.)
3. Höhe des **Grundfreibetrags** nach § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG

26.3 Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 1** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2001 mit einer Prüfung der Steuerfreistellung nach § 31 EStG sowie den mit derartigen Einkommensteuerfestsetzungen verbundenen Festsetzungen des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer beizufügen.

²⁴⁴ vgl. hierzu Tz. 12.8 in AktStR I/2009

²⁴⁵ IV A 3 - S 0338/19/10006 :001, BStBl I 2022 S. 203

²⁴⁶ IV D 1 - S 0338/00083/001/081, BStBl I 2025 S. 656, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben IV D 1 – S 0338/00083/001/099 vom 26.05.2025, BStBl I 2025 S. 1178

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 2** ist sämtlichen Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2009 beizufügen, zu denen ein **Verlust aus Kapitalvermögen** im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG, der aus der **Veräußerung von Aktien** entstanden ist, nach § 20 Abs. 6 Satz 3 i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG festgestellt wird, weil ein Ausgleich mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG a.F.) nicht möglich ist.



HINWEIS

Damit diese Vorläufigkeit zum Tragen kommen kann, müssen die fraglichen Verluste allerdings erst einmal **über die Anlage KAP in die Veranlagung „geholt“** werden. Ansonsten kann der Finanzamtscomputer nämlich nicht erkennen, dass Aktienverluste vorliegen. Hierzu ist die Beantragung einer **Verlustbescheinigung** bei der depotführenden Bank bis zum 15.12. des laufenden Jahres erforderlich.

Der Vorläufigkeitsvermerk gemäß **Nummer 3** ist sämtlichen **Einkommensteuerfestsetzungen für Veranlagungszeiträume ab 2023** beizufügen.



HINWEIS

Dieser Vorläufigkeitsvermerk ist die **Reaktion der Verwaltung** auf das **beim BFH anhängige Revisionsverfahren III R 26/24**²⁴⁷. Dort geht es um die Frage, ob der derzeit geltende, durch das Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums²⁴⁸ mit Wirkung ab 2024 von 11.604 € auf 11.784 € und durch das Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG)²⁴⁹ mit Wirkung ab 2025 auf 12.096 € **erhöhte Grundfreibetrag** womöglich **nicht ausreicht**, um das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Aufgrund dieses Vorläufigkeitsvermerks sind Rechtsbehelfe in dieser Sache nicht erforderlich.

Allerdings deckt dieser Vorläufigkeitsvermerk nicht auch die Frage des womöglich zu geringen **Unterhaltshöchstbetrags i.S. von § 33a EStG** mit ab. Der Gesetzgeber hat bekanntlich mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2022 den Unterhaltsabzugshöchstbetrag durch einen gesetzlichen Verweis an die Höhe des Grundfreibetrags gekoppelt. Das beim BFH anhängige Musterverfahren zum Grundfreibetrag dürfte daher auch für die Frage nach der Höhe des Unterhaltshöchstbetrags einschlägig sein. **Ob** insoweit ein eigenes **Rechtsbehelfsverfahren angezeigt** ist, das unter Verweis auf die unter **III R 26/24**²⁵⁰ anhängige Revision zum Grundfreibetrag gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruhend zu stellen ist, **muss mit Blick auf den jeweiligen Einzelfall entschieden werden**.

25.4 Ferner waren im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten sämtliche Festsetzungen des **Solidaritätszuschlags für die Veranlagungszeiträume ab 2005** hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995 **vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO**

²⁴⁷ vgl. hierzu Tz. 123.4 in AktStR IV/2024

²⁴⁸ BGBl I 2024 Nr. 386 vom 05.12.2024, Tz. 111 in AktStR IV/2024

²⁴⁹ BGBl I 2024 Nr. 449 vom 30.12.2024, Tz. 14.2 in AktStR I/2025

²⁵⁰ vgl. hierzu Tz. 123.4 in AktStR IV/2024

vorzunehmen. Für die **Veranlagungszeiträume ab 2020 erfasste** dieser **Vorläufigkeitsvermerk auch die Frage**, ob die **fortgeltende Erhebung** eines Solidaritätszuschlages **nach Auslaufen des Solidarpakts II** zum 31.12.2019 **noch verfassungsgemäß** ist.

Nachdem bereits der BFH den Argumenten gegen die Zulässigkeit der Weitererhebung des Solidaritätszuschlags – Auslaufen des Solidarpakts II und damit der Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer im Jahr 2019 – nicht gefolgt war, hat dies mittlerweile auch das **Bundesverfassungsgericht** bestätigt²⁵¹. Der **Solidaritätszuschlag** ist hiernach also auch **derzeit immer noch verfassungsgemäß**. Als Reaktion hierauf hat der **Bundesminister der Finanzen** den diesbezüglichen **Vorläufigkeitsvermerk** mit **Schreiben vom 26.05.2025**²⁵² **aufgehoben**.

Hierauf und dass dies **keinen Freibrief für alle Zeit** darstellt, hatte ich bereits unter der Tz. 58.5 im Manuskript zur zweiten Veranstaltung des Jahres 2025 hingewiesen. Die **Frage nach der Verfassungskonformität** des **Solidaritätszuschlages** wird also **zu gegebener Zeit erneut zu stellen** sein.

Ergänzend hat die Finanzverwaltung zwischenzeitlich auch **anhängige Alteinsprüche und Änderungsanträge** in dieser Sache (aus der Zeit vor der Vorläufigkeit der Festsetzungen des Solidaritätszuschlags) auf der Grundlage von § 367 Abs. 2b und § 172 Abs. 3 AO **in pauschaler Form zurückgewiesen**²⁵³.

25.5 Im Zusammenhang mit der **Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO** hat der BFH entschieden („Vorläufigkeit, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist“), dass ein nach dieser Vorschrift für vorläufig erklärter Steuerbescheid **nicht** gemäß § 165 Abs. 2 AO **zu Lasten des Steuerpflichtigen** geändert werden kann²⁵⁴.

Im streitigen Fall ging es um Ausbildungskosten und deren Abzugsfähigkeit als vorweggenommene Werbungskosten. Konkrete Frage war, ob ein **Medizinstudium nach einer vorherigen dreimonatigen Ausbildung zur Rettungssanitäterin** bereits zu einer **Zweitausbildung** führt, für die nach § 9 Abs. 6 EStG ein **Werbungskostenabzug** möglich ist.

Das Finanzamt erkannte den Werbungskostenkostenabzug **entgegen der Gesetzeslage** des § 9 Abs. 6 EStG zunächst an, der bereits damals tatbestandlich eine Mindestdauer einer anzuerkennenden Erstausbildung von zwölf Monaten voraussetzte. Der Bescheid erging jedoch dennoch nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Frage **vorläufig**, ob § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG mit höherrangigem Recht vereinbar sind.

251 BFH-Urteil IX R 15/20, BStBl II 2023 S. 351, und nachfolgend Beschluss des BVerfG 2 BvR 1505/20 vom 26.03.2025, DStR 2025 S. 761

252 IV D 1 - S 0338/00083/001/099, BStBl I 2025 S. 1178

253 Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörden der Länder vom 04.08.2025, BStBl I 2025 S. 1522

254 BFH-Urteil VI R 14/23 vom 29.04.2025, DStR 2025 S. 1813

Nachdem das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit von § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG bestätigt hatte²⁵⁵, wollte das Finanzamt den **Werbungskostenabzug wieder streichen**; die Änderung des Bescheids stützte es verfahrensrechtlich auf § 165 Abs. 2 AO.

Dem widersprach der BFH unter Hinweis sowohl auf den **Wortlaut des Gesetzes** als auch auf Sinn und Zweck von § 165 AO. Eine Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen sehe § 165 Abs. 2 Satz 1 und 2 Halbsatz 1 AO im Fall des § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 3** AO nicht vor.

**HINWEIS**

Offen ist, ob diese positive BFH-Rechtsprechung auch auf die (in der Praxis häufigeren) Fälle der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 **Nr. 4** AO übertragbar ist („Vorläufigkeit, wenn die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Verfahrens bei dem Bundesfinanzhof ist“). M.E. ist allerdings aus der Begründung des oben erläuterten BFH-Urteils **kein Grund** ersichtlich, warum die **Rechtslage** bei diesen Vorläufigkeiten **eine andere** sein sollte.

AWS oHG

255 Beschluss 2 BvL 22-27/14 vom 19.11.2019, DStR 2020 S. 93

26. Rechtsbehelfsliste

26.1 Erledigte Hinweise

156. Nichtanwendungserlass betreffend die Abfärbewirkung bei bloßen Beteiligungseinkünften – Licht und Schatten!

Die Finanzverwaltung hat ihren bisherigen Nichtanwendungserlass²⁵⁶ zur Frage der **Gewerbesteuerpflicht** bei einer sog. **Aufwärtsabfärbung** (= Abfärbung i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bei einer nicht selbst gewerblich tätigen Personengesellschaft durch eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft) zwischenzeitlich aufgehoben²⁵⁷. Sie folgt nun der BFH-Rechtsprechung, wonach eine Aufwärtsabfärbung (durch die Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft) nicht zur **Gewerbsteuerpflicht** der beteiligten Gesellschaft führt²⁵⁸.

Vorsicht: Damit sind diese Fälle **nur teilweise entschärft!** Das **größere Problem** bei der Aufwärtsabfärbung ist und bleibt die **Steuerverhaftung der Wirtschaftsgüter**. Einkommensteuerlich erzielt die beteiligte Personengesellschaft bei einer Aufwärtsabfärbung nämlich weiterhin **vollumfänglich gewerbliche Einkünfte** (insbesondere aus einer Immobilienvermietung; dabei gilt auch keine Bagatellgrenze). Lediglich die Gewerbsteuerpflicht hat der BFH verneint, was natürlich bei einer **freiberuflichen Personengesellschaft** hilfreich sein kann, weil die Steuerverhaftung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft aufgrund der erzielten Gewinneinkünfte sowieso gegeben ist.

427. Doppelte Haushaltsführung: Sind Stellplatzkosten in die 1.000 €-Grenze einzubeziehen?

Vgl. dazu Tz. 2 in diesem Manuskript.

²⁵⁶ gleich lautende Ländererlasse vom 01.10.2020, BStBl I 2020 S. 1032

²⁵⁷ zuletzt dazu auch Tz. 86.3 in AktStR III/2025

²⁵⁸ so bereits BFH-Urteil IV R 30/16 vom 06.06.2019, BStBl II 2020 S. 649, und zuletzt BFH-Beschluss VIII R 1/22 vom 04.02.2025, DStR 2025 S. 607

26.2 Ergänzungen zu bereits früher gegebenen Hinweisen

288. Neues zur Grundsteuer

1. Verfassungsmäßigkeit des Bundesmodells

Zuletzt habe ich im Skript II/2025 über aktuelle Entwicklungen hinsichtlich der möglichen Verfassungswidrigkeit der drei Grundsteuersysteme in Deutschland berichtet (Bundesmodell, Flächenmodell, Bodenwertmodell).

Zwischenzeitlich liegen die **ersten Grundsatzentscheidungen des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des sog. Bundesmodells** vor, das in Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein sowie in den östlichen Bundesländern zur Anwendung kommt (mit leichter Modifizierung in Sachsen)²⁵⁹.

Der BFH sieht das Bundesmodell in seinen Grundsatzentscheidungen sowohl **formell als auch materiell als verfassungsgemäß** an. Die materielle Verfassungsmäßigkeit bejaht er vor allem deshalb, weil der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des neuen Grundsteuerrechts **generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen** habe treffen dürfen. Er durfte sich dabei am Regelfall orientieren und war nicht gehalten, allen Besonderheiten durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Der Gesetzgeber habe ein Bewertungsmodell geschaffen, das konzeptionell einer **Verkehrswertorientierung** folge. Mögliche Ungleichbehandlungen sind nach Auffassung des BFH durch das **legitime Ziel eines weitgehend automatisierten Grundsteuervollzugs** verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Diesen Spielraum habe der Gesetzgeber nicht überschritten.

Praxisfolgen:

Es ist müßig, sich zu tiefgehend mit der Begründung des BFH auseinanderzusetzen²⁶⁰. Der Rechtsstreit wird nämlich sowieso in die nächste Runde gehen. Die Kläger, die vom Bund der Steuerzahler unterstützt werden, haben nämlich bereits den **Gang vor das Bundesverfassungsgericht** angekündigt. Die praktische Vorgehensweise hat sich also durch die BFH-Entscheidungen nicht geändert: Es gilt weiterhin, Fälle des Bundesmodells **mit Einspruch offen zu halten**. Die Aktenzeichen der Verfassungsbeschwerden sind derzeit allerdings noch nicht bekannt.

Zu viel Hoffnung auf niedrigere Grundsteuerlasten sollte man den Mandanten in diesen Einspruchsverfahren aber nicht machen. Mit den BFH-Entscheidungen wurden zumindest gewisse Pflöcke eingrammt; tendenziell dürfte zu erwarten sein, dass diese durch das Bundesverfassungsgericht bestätigt werden.

²⁵⁹ BFH-Urteile II R 25/24, II R 31/24 und II R 3/25 jeweils vom 12.11.2025, DStR 2026 S. 154, DB 2026 S. 299 und

²⁶⁰ Kurzzusammenfassungen der sehr umfangreichen Urteilsgründe finden sich bei Füssenich, DB 2026 S. 287, in der NWB-Online-Nachricht vom 10.12.2025 sowie auch in der Pressemitteilung des BFH Nr. 078/25 vom 10.12.2025



HINWEISE

- Spannender dürfte es werden, wenn der BFH – wie von ihm angekündigt – im Lauf des Jahres 2026 auch zum sog. **Bodenwertmodell in Baden-Württemberg** Stellung nehmen wird; die mündlichen Verhandlungen in diesen Verfahren sollen Ende April 2026 stattfinden²⁶¹. Dieses Modell orientiert sich nämlich gerade **nicht an den Gesamtverkehrswerten** der einzelnen Immobilien, sondern **allein am Bodenwert**. Zumindest einige seiner Begründungen wird der BFH dabei modifizieren müssen, wenn er auch dieses Modell verfassungsrechtlich „absegnen“ will. Auch hier sind die anhängigen **Einspruchsverfahren** natürlich **weiterhin offen zu halten**.
- Ebenfalls noch nicht entschieden sind die Revisionsverfahren zu den **Flächenmodellen** in Bayern, Hessen, Niedersachsen und Hamburg (II R 12/25, II R 15/25, II R 33/25 und II R 45/25). Hier dürften die Chancen auf eine Verfassungswidrigkeit der Modelle noch niedriger sein als in dem vom BFH nun bestätigten Bundesmodell. Selbst vom Bund der Steuerzahler und seinem Gutachter Prof. Gregor Kirchhof werden diese Modelle gelobt (mit der Aufforderung an die anderen Bundesländer, noch kurzfristig auf eines dieser Flächenmodelle umzuschwenken, was natürlich völlig unrealistisch ist). Hier bieten sich Einsprüche eher nicht an; zumindest in **Hessen** sind anhängige Einsprüche auch schon **weitgehend als unbegründet zurückgewiesen** worden²⁶².

2. Verfassungsmäßigkeit unterschiedlicher Hebesätze

In verschiedenen Bundesländern gibt es nach den dortigen Grundsteuergesetzen die Möglichkeit, je nach Nutzungsart unterschiedliche Hebesätze für die Grundsteuer festzulegen. Auch hierüber kommt aktuell Streit auf, ob dies verfassungsgemäß ist, wenn Kommunen von dieser gesetzlichen Berechtigung Gebrauch machen und **für Nichtwohngrundstücke höhere Hebesätze** verlangen.

Die Rechtsprechungstendenzen dazu sind unterschiedlich:

- Das **Verwaltungsgericht Gelsenkirchen** hält die höheren Hebesätze für Nichtwohngrundstücke für **verfassungswidrig**, da diese lediglich aus fiskalischen Gründen festgelegt worden seien und deshalb dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit widersprechen würden²⁶³. Die **Berufung** bei dem Obergericht des Landes Nordrhein-Westfalen hat das Verwaltungsgericht zugelassen. Die Aktenzeichen dieser Verfahren sind derzeit aber noch nicht bekannt.
- Demgegenüber hat das **Finanzgericht Berlin-Brandenburg keine Bedenken** gegen die Verfassungsmäßigkeit der Hebesatzsplittung²⁶⁴. Die Regelung diene dem legitimen Zweck, eine höhere Grundsteuerbelastung für Wohngrundstücke zu verhindern und damit bezahlbaren Wohnraum zu sichern. Der Gesetzgeber bewege sich dabei im Rahmen seiner Typisierungskompetenz. Auch dagegen wurde die **Revision zugelassen**, deren Aktenzeichen derzeit aber noch nicht bekannt ist.

261 Revisionen mit den Aktenzeichen II R 26/24, II R 27/24 und II B 45/25

262 so auch bereits meine Hinweise in Tz. 57.2 in AktStR II/2025

263 Urteile 5 K 2074/25 (Essen), 5 K 3234/25 (Bochum), 5 K 3699/25 (Dortmund) und 5 K 5238/25 (Gelsenkirchen) jeweils vom 04.12.2025

264 Urteil des FG Berlin-Brandenburg 3 K 3156/25 vom 14.01.2026

Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten. Einschlägige Fälle können im Hinblick auf die zu erwartenden Beschwerden bzw. Revisionen mit **Einspruch offen gehalten** werden.

Auch in **Rheinland-Pfalz** besteht für die Kommunen seit Februar 2025 die Möglichkeit der Festlegung differenzierter Grundsteuerhebesätze²⁶⁵.

371. Verfassungswidrigkeit der Rentenbesteuerung

In einer völlig unnötigen „Hauruckaktion“ hatte die Finanzverwaltung im Frühjahr 2025 den vorherigen Vorläufigkeitsvermerk für die Besteuerung von Leibrenten trotz der noch anhängigen BFH-Verfahren X R 9/24 und X R 18/23 zu dieser Thematik aufgehoben²⁶⁶.

Zwischenzeitlich ist unter dem Aktenzeichen X R 26/25 ein **weiteres Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Rentenbesteuerung** beim BFH anhängig geworden²⁶⁷. Zwar geht es in diesem Streitfall auch um speziellere Fragen im Zusammenhang mit einer Hinterbliebenenrente; es wird sich aber einmal mehr auch die Grundsatzfrage nach der Verfassungsmäßigkeit des Systems stellen.

Auch wenn die Aussichten für die Mandanten an dieser Stelle im Hinblick auf die bereits erläuterten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts als gering einzuschätzen sind, bieten sich bei dieser Lage weiterhin **Einsprüche** gegen Einkommensteuerbescheide mit Rentenbesteuerung mit folgendem **Mustertext** an:

„Gegen den Einkommensteuerbescheid für 202X vom XX.XX.2025 des o.g. Mandanten / der o.g. Mandantin legen wir hiermit Einspruch ein. Der Mandant / die Mandantin hat Renteneinkünfte erzielt, die mit dem Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG versteuert werden.

Es ist derzeit aber noch nicht vollständig geklärt, ob und ggf. in welcher Höhe bei dieser Rentenbesteuerung eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung vorliegt. Beim BFH sind dazu noch die Revisionsverfahren X R 9/24, X R 18/23 und X R 26/25 anhängig. Auch wenn es in diesen Revisionen teilweise noch um speziellere Themen geht (X R 18/23 zur Berücksichtigung von Rentenbeitragszeiten im Beitrittsgebiet und bei dem neu anhängigen Verfahren X R 26/25 um Zusatzfragen im Zusammenhang mit Hinterbliebenenrenten) wird in allen drei Verfahren auch die Verfassungswidrigkeit der Rentenbesteuerung im Allgemeinen nochmals thematisiert werden.

Wir beantragen deshalb Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.“

²⁶⁵ Landesgesetz über die Einführung einer optionalen Festlegung differenzierender Hebesätze im Rahmen des Grundvermögens bei der Grundsteuer Rheinland-Pfalz (kurz: Grundsteuerhebesatzgesetz Rheinland-Pfalz – GrStHsGRP), GVBl. 2025 S. 25

²⁶⁶ BMF-Schreiben vom 10.03.2025, BStBl I 2025 S. 656; dazu ausführlich Tz. 56.4 in AktStR II/2025

²⁶⁷ Vorinstanz: Urteil des Hess. FG 11 K 286/22 vom 12.11.2025, BeckRS 2023, 25735

432. Streitfragen zur Steuerbefreiung von Photovoltaikanlagen

Die Finanzverwaltung ist bisher davon ausgegangen, dass auch Photovoltaikanlagen auf eigengenutzten Objekten vollumfänglich betrieblich genutzt werden; die private Verwendung des Stroms in der eigenen Wohnung sei dann eine Sachentnahme des produzierten Stroms²⁶⁸. Nur dadurch war es in der Vergangenheit möglich, mit einer solchen Photovoltaikanlage in die „Segnungen“ des § 7g EStG zu kommen.

Das **Hessische Finanzgericht** hat für diese Fälle aber eine andere Lösung vertreten²⁶⁹. Es sieht in der privaten Stromverwendung eine **teilweise Privatnutzung der Anlage**. Zumindest Anlagen auf Einfamilienhäusern werden bei dieser Sichtweise die gesetzlich geforderte nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung (= mindestens 90 %) in aller Regel nicht erreichen können. In der Folge hat das Finanzgericht in dem Streitfall die Anwendung von § 7g EStG versagt (konkret ging es um den **Abzug eines Investitionsabzugsbetrags im Streitjahr 2021**, also im Jahr vor der Einführung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 72 EStG). Auf die Frage der **Gewinnerzielungsabsicht** kam es dann – aus Sicht des Finanzgerichts folgerichtig – nicht mehr an.

Dagegen ist beim BFH die **Revision** mit dem Aktenzeichen II R 39/25 anhängig.

Praktisches Vorgehen:

Beruft sich ein Finanzamt auf die Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts, muss es zunächst auf die abweichende Verwaltungslinie im „7g-Erlass“ und seine Bindung daran hingewiesen werden. Erst nachrangig ist im Einspruchsverfahren Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO bis zu einer Entscheidung des BFH zu beantragen.



HINWEIS

Einmal mehr zeigt sich, dass die **Finanzgerichte an großzügige Verwaltungsauffassungen nicht gebunden** sind. Ein BMF-Schreiben bindet nämlich zwar die Finanzverwaltung (worauf die Finanzämter auch immer wieder hingewiesen werden müssen), aber nicht die Gerichtsbarkeit.

26.3 Neue Hinweise

452. Steuerpflicht der Energiepreispauschale

Die Steuerpflicht der **Energiepreispauschale** beschäftigt derzeit die Finanzgerichte. So hatte kürzlich das Finanzgericht in Sachsen mehrere Fälle zu Beurteilung vorgelegt bekommen.

268 BMF-Schreiben vom 15.06.2022, BStBl I 2022 S. 945, Rn. 44

269 Urteil des Hess. FG 10 K 162/24 vom 22.10.2025, EFG 2026 S. 92

Im Jahr 2022 wurde die Energiepreispauschale einmalig ausgezahlt. Fraglich war, ob eine solche **staatliche Leistung zu steuerpflichtigen Einkünften führt** – oder besser – führen kann. Die Klägerin K (Rentnerin) ist der Auffassung, die Besteuerung der Energiepreispauschale als sonstige Einkünfte sei verfassungswidrig. Als eine freiwillige Leistung unterliege die Pauschale nicht der Besteuerung. Außerdem sei es verfassungsrechtlich – wohl unter Gleichbehandlungsgrundsätzen – bedenklich, dass bei Studenten die entsprechende Pauschale ausdrücklich steuerfrei sei. Der 2. Senat des Sächsischen Finanzgericht hat mit **drei Urteilen vom 11.11.2025** entschieden, dass eine **Besteuerung zutreffend** erfolgt ist²⁷⁰. Dem Gesetzgeber stehe ein erheblicher Gestaltungsspielraum zu, den er nutzen konnte, um die Energiepreispauschale durch ihre Besteuerung sozial gerecht zu verteilen. Rentner würden damit ebenso behandelt wie Arbeitnehmer, Versorgungsempfänger und Selbständige, so dass ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Grundgesetzes nicht vorliege.

Selbstredend hat K die zugelassene **Revision zum Bundesfinanzhof** eingelegt²⁷¹. Damit sind die Urteile nicht rechtskräftig. Sie können vergleichbare **Fälle offen halten** (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO). Eine maschinelle Vorläufigkeit gibt es derzeit in dieser Sache nicht. Sie sind also in entsprechenden Einzelfällen gefordert, **Einspruch** zu erheben.

453. Zweifelsfragen im Nachgang zur Corona-Pandemie

Die **Aufarbeitung der Corona-Pandemie** und der in diesem Zusammenhang gezahlten Corona-Hilfen ist aktuell die Aufgabe der Finanzrechtsprechung. Erste Urteile brechen sich Bahn – hier ein Überblick:

- BFH-Beschluss vom 28.11.2025²⁷²: Es gibt **keine ermäßigte Besteuerung von Corona-Hilfen**, weil es regelmäßig an dem Merkmal der Zusammenballung fehlt. Das sah auch zuvor auch das Finanzgericht Münster schon so²⁷³.
- Finanzgericht Düsseldorf²⁷⁴: Der Betrieb eines **Corona-Testzentrums** stellt eine **gewerbliche Tätigkeit** dar. Der Kläger wollte als Freiberufler i.S. des § 18 EStG eingruppiert werden – immerhin habe er ja einen „Abstrichwochenendkurs“ absolviert... Das Finanzgericht Düsseldorf wörtlich: „Die von ihm zur Begründung angeführte Schulung seiner Mitarbeiter und seiner selbst kann nicht im Entferntesten mit dem Studium der Medizin verglichen werden.“
- BFH²⁷⁵: Die Rückzahlung einer Corona-Hilfe wird bei einem **Gewinnermittler** nach § 4 Abs. 3 EStG nach § 11 EStG und damit nach dem **Zu- und Abflussprinzip** beurteilt. Soweit die Corona-Soforthilfe nach der Überprüfung durch die zuständigen Stellen zurückgezahlt werden muss, wirkt diese Entscheidung auch **nicht materiell** – mit der verfahrensrechtlichen Folge des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO – auf den Zeitpunkt der Gewährung der Soforthilfe **zurück**. Deshalb können Rückzahlungsbescheide auch für vergangene Besteuerungszeiträume keine Wirkung entfalten.

270 Urteile des Sächsischen FG 2 K 1149/23, 2 K 1150/23 und 2 K 1140/23 vom 11.11.2025, abrufbar unter www.nwb.de

271 Az. X R 24/25, X R 25/25 und X R 27/25

272 BFH-Beschluss X B 27/25 vom 28.11.2025, BB 2026 S. 21

273 Urteil des FG Münster 13 K 425/22 E vom 26.04.2023, EFG 2023 S. 1068, rkr.

274 Beschluss des FG Düsseldorf 14 V 907/25 A (G) vom 23.07.2025, EFG 2025 S. 1355

275 Urteil VIII R 4/25 vom 16.12.2025, DStR 2026 S. 272, veröffentlicht am 05.02.2026



HINWEIS

Eine andere Frage ist, wann bei **bilanzierenden Mandanten** die Passivierung einer Rückzahlungsverpflichtung als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in Betracht kommt. Spätestens wird dies z.B. dann der Fall sein, wenn die **Schlussabrechnung** bereits vor dem Bilanzstichtag bzw. dem Zeitpunkt der Bilanzaufstellung (= wertauhellender Umstand) **abgegeben** wurde und sich daraus eine Rückzahlungsverpflichtung ergibt. U.U. kommt sogar bereits ein vorheriger Bilanzstichtag in Betracht, wenn an diesem eine Rückzahlungsverpflichtung mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit bestand.

454. Mehrstöckige Personengesellschaften – Offene und geklärte Rechtsfragen

Beim BFH ist unter dem Aktenzeichen X R 22/25 ein neues Revisionsverfahren zur Frage anhängig, ob die **gleichzeitige Veräußerung eines unmittelbaren und eines mittelbaren Anteils an einer Mitunternehmerschaft** als einheitlicher Vorgang i.S. von § 34 Abs. 3 Satz 5 EStG verstanden werden kann.

Das **Finanzgericht Köln** in der Vorinstanz hat diese Frage **verneint**²⁷⁶.

Im Urteilsfall war A mit 60 % an der A-KG beteiligt. Die übrigen 40 % der Kommanditanteile hielt die Z-KG, an der A mit 85 % und seine drei Kinder zu jeweils 5 % beteiligt waren. Im Streitjahr 2013 veräußerte sowohl A seine 60 %-Beteiligung als auch die Z-KG ihre 40 %-Beteiligung an der A-KG zeitgleich an einen börsennotierten Konzern. A sah die beiden Veräußerungen als einheitlichen Vorgang an und wollte den **ermäßigten Steuersatz** des § 34 Abs. 3 EStG für beide Veräußerungen nutzen. Diesem Ansinnen blieb zumindest beim Finanzgericht der Erfolg versagt; der ermäßigte Steuersatz konnte nur für einen der Veräußerungsvorgänge genutzt werden (nämlich für denjenigen mit dem höheren Veräußerungsgewinn). Der Hinweis des A auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, wonach der mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichstehe, half A nicht weiter. Diese Regelung betrifft nämlich nur Sonderbetriebsvermögen bzw. Sonderbetriebseinkommen und -ausgaben.

Entsprechende **Streitfälle** müssen Sie bis zu einer Entscheidung des BFH mit Einspruch **offen halten**. Sonderlich hoch dürften die Erfolgsaussichten für die Steuerpflichtigen aber nicht sein.



HINWEIS

Davon zu unterscheiden sind Konstellationen, in denen bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft **lediglich der Anteil an der Oberpersonengesellschaft veräußert** wird (und damit dann auch mittelbar der Anteil an der Unterpersongesellschaft)²⁷⁷. Hierzu hat der BFH aktuell entschieden, dass bei einer (ausnahmsweise aufgrund der Rechtsform des Veräußerers) gegebenen **Gewerbesteuerpflicht** des Veräußerungsvorgangs keine „Durchstockung“ auf die Unterperso-



276 Urteil des FG Köln 15 K 758/23 vom 23.09.2025, DStRK 2026 S. 6

277 BFH-Urteil IV R 40/22 vom 08.05.2025, DStR 2025 S. 1577, mit Anm. Stutzmann; vgl. dazu auch die Urteilsbesprechung von Weiss, DStRK 2025 S. 232

→ nengesellschaft und deren anteilige stille Reserven vorzunehmen ist. Die **Gewerbsteuer** fällt in einem solchen Fall **lediglich auf Ebene der Oberpersonengesellschaft** an; alles andere wäre auch nicht praktikabel.

Aber: Nach R 34.5 Abs. 2 Satz 5 EStR 2012 stellt die Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft (**Obergesellschaft**), zu deren Betriebsvermögen die **Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft** gehört (mehrstöckige Personengesellschaft), für die **Anwendbarkeit des § 34 Abs. 3 EStG** einen **einheitlich zu beurteilenden Veräußerungsvorgang** dar.

Demgegenüber wird bei der **Veräußerung eines Einzelunternehmens**, zu dem ein **Mitunternehmeranteil** gehört, der ermäßigte Steuersatz nach R 34.5 Abs. 2 Satz 4 EStR 2012 entweder nur für die Veräußerung des Einzelunternehmens oder für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils gewährt.

455. Erste Tätigkeitsstätte einer Stewardess

Eine Stewardess wollte die **Fahrten zu ihrem Stationierungsflughafen**, der ihr von ihrem Arbeitgeber zugewiesen wurde, nach **Dienstreisekostengrundsätzen** als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt wissen. Entsprechendes galt für im Zusammenhang mit der Tätigkeit stehende **Verpflegungsmehraufwendungen**. Dem widersprach sowohl das zuständige Finanzamt im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren als auch das Finanzgericht Berlin-Brandenburg²⁷⁸ in der Vorinstanz. Wird eine angestellte Flugbegleiterin von ihrem Arbeitgeber einem bestimmten Flughafen fest zugeordnet, dann stellt das **gesamte Flughafengelände** als **ortsfeste betriebliche Einrichtung** einschließlich der Gebäude, Zu- und Abfahrtswege, Rollbahnen und Parkplätze der Flugzeuge die erste Tätigkeitsstätte für die Stewardess dar, wenn sie auf dem gesamten Flughafengelände nicht nur geringfügige Tätigkeiten ausübt. Im Streitfall absolvierte die Stewardess unter anderem Bereitschaftsdienste, Crew-Briefings und Security-Checks. Auch das Boarding oder nach dem Rückflug die Reinigung des Innenraums des Flugzeugs übernahm die Dame. Selbstredend ist das Flugzeug keine ortsfeste betriebliche Einrichtung, so dass dort keine erste Tätigkeitsstätte begründet werden kann.

Dass der Stationierungsflughafen eine erste Tätigkeitsstätte darstellen kann, hatte der BFH auch schon für **Piloten** entschieden²⁷⁹. Insoweit passt die Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg „ins Bild“; zumal eine Stewardess tendenziell noch umfangreichere Aufgaben „am Boden“ übernehmen wird als ein Pilot.

Der BFH wird sich für die Stewardess im **Revisionsverfahren VI R 17/25** der Frage annehmen müssen, ob ein Stationierungsflughafen im Fall der arbeitgeberseitigen Zuordnung als erste Tätigkeitsstätte in Betracht kommt. Einschlägige **Einspruchsverfahren ruhen** nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Da die Revisionseinlegung allerdings wohl erst nach Ablauf der Revisionseinlegungsfrist (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO) erfolgt ist, könnte das Revisionsverfahren auch ohne Sachentscheidung erledigt werden. Ein Wiedereinsetzungsantrag wurde aber jedenfalls gestellt.

²⁷⁸ FG Berlin-Brandenburg 14 K 14094/23 vom 18.09.2025, EFG 2026 S. 8

²⁷⁹ BFH-Urteil VI R 40/16 vom 11.04.2019, BStBl II 2019 S. 546, sowie aktuelles Revisionsverfahren VI R 4/25, in dem ein Pilot abermals den Stationierungsflughafen nicht als erste Tätigkeitsstätte eingestuft wissen möchte (Vorinstanz: Urteil des FG Köln 12 K 1369/21 vom 04.12.2024, BeckRS 2024, 43780)

AWS oHG

H. Rückblick

2025

27. Erweiterte Grundstückskürzung: Die Reihe neuer BFH-Entscheidungen reißt nicht ab!

Kein Manuskript ohne Zweifelsfragen zur sog. erweiterten Grundstückskürzung bei der Gewerbesteuer²⁸⁰! So auch dieses Mal; die Reihe der BFH-Entscheidungen zu dieser Thematik reißt nicht ab:

- Zur **Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen** gibt es nach wie vor keine klare Linie. Daran ändert auch eine neue BFH-Entscheidung nichts²⁸¹. Es bleibt aber jedenfalls dabei, dass die Verbundenheit einer Betriebsvorrichtung mit dem Gebäude (z.B. bei einem Lastenaufzug) die Schädlichkeit der Mitvermietung nicht ausschließt. Das Hauptproblem bleibt die Frage, ob die Mitvermietung ein **begünstigungsunschädliches Nebengeschäft** zur Grundstücksvermietung darstellt. Dies ist anzunehmen, wenn sie einen **zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt** und die quantitativen Grenzen eines Nebengeschäfts nicht überschreitet. Ob dies der Fall ist, hängt von den tatsächlichen **Umständen des jeweiligen Einzelfalls** ab. Die feste Verbundenheit kann in diesem Kontext dann aber ein Indiz für ein unschädliches Nebengeschäft sein (muss es aber nicht). **Es bleibt unübersichtlich!**



HINWEIS

Die aktuelle BFH-Entscheidung spielte in den Streitjahren bis 2020 und damit in einer Zeit vor Einführung der **5 %-Unschädlichkeitsgrenze** des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG. Seither sind Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern (Hauptfall: Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen) unschädlich für die Kürzung dem Grunde nach, wenn sie nicht höher als 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind²⁸².

Völlig gelöst ist die Problematik mit der Unschädlichkeitsgrenze aber bei weitem nicht, weil diese Grenze

a) auch recht schnell **überschritten** sein kann und

b) nur eine Unschädlichkeit dem Grunde nach für die erweiterte Kürzung bringt; liegt eine Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor, die kein begünstigungsunschädliches Nebengeschäft darstellt, bleibt der daraus erzielte **Gewinn gewerbesteuerpflichtig** und ist selbst nicht von der Kürzung umfasst (mit der Notwendigkeit einer Gewinnaufteilung, was praktische Schwierigkeiten mit sich bringt).

- **Andere Betätigungen** können nach einer weiteren BFH-Entscheidung selbst dann kürzungsschädlich sein, wenn sie **unentgeltlich** erfolgen²⁸³. In diesem Fall ging es um das **Halten von Oldtimern** mit dem Ziel der Wertsteigerung; Einnahmen wurden aus den Oldtimern aktuell nicht erzielt.

280 zuletzt 114.2 in AktStR IV/2025 (zu Rechtsbehelfshinweis Nr. 432) und Tz. 67 in AktStR III/2025

281 BFH-Urteil IV R 31/23 vom 25.09.2025, DStR 2025 S. 2825

282 Auslegungsfragen dazu finden sich in den Ländererlassen vom 17.06.2022, BStBl I 2022 S. 958

283 BFH-Urteil III R 23/23 vom 24.07.2025, DStR 2025 S. 2667

Trotzdem steht dies der erweiterten Grundstückskürzung entgegen. Hier hilft dann auch die o.g. 5 %-Grenze nicht weiter. Also: Vorsicht ist geboten!



HINWEIS

Zur **unentgeltlichen Überlassung von Betriebsvorrichtungen** ist beim BFH noch das Verfahren mit dem Aktenzeichen III R 11/25 anhängig²⁸⁴. Nach der dargestellten aktuellen Entscheidung des BFH dürfte allerdings der Ausgang auch dieses Streitfalles vorgezeichnet zu sein. Auch in diesem Sachverhalt geht es – einmal mehr – um die Überlassung eines **Hochregallagers**.

- Dass auch eine **Treuhandtätigkeit** schädlich sein kann, hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden²⁸⁵. Dagegen ist beim BFH die **Revision** mit dem Aktenzeichen **III R 27/25** anhängig. Im Streitfall geht es um die Vermietung von Betriebsvorrichtungen als Treuhänder (man wollte wohl ein Problem, nämlich die schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vermeiden, ist aber dabei in ein anderes hineingeschlittert).
- Bei der Abgrenzung eines **(kürzungsschädlichen) gewerblichen Grundstückshandels** kommt es bei einer Kapitalgesellschaft nicht auf das Merkmal „Nachhaltigkeit“ an. Der BFH hat deshalb auch eine **gruppeninterne En-bloc-Veräußerung** von fünf Objekten nach einer Haltedauer von nur zwei Jahren als kürzungsschädlich angesehen²⁸⁶.

AWS oHG

284 Vorinstanz: Urteil des FG Münster 10 K 1656/25 G vom 12.03.2025, EFG 2025 S. 718

285 Urteil 6 K 6040/22 vom 08.07.2025, EFG 2025 S. 1447

286 BFH-Urteil III R 12/02 vom 03.06.2025, DStR 2025 S. 2019; zu Abgrenzungsfragen beim gewerblichen Grundstückshandel vgl. auch Tz. 67 in AktStR III/2025

28. Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungen

28.1 Ausgangspunkt

Mitarbeiterbeteiligungen sind ein durchaus gängiger Weg, um wichtige **Fach- und Führungskräfte** an das Arbeitgeberunternehmen **zu binden**. Steuerlich ist dabei immer abzugrenzen, ob Erträge aus Mitarbeiterbeteiligungen zu **Kapitaleinkünften oder Lohneinkünften** führen²⁸⁷. Diese Abgrenzung spielt vor allem bei dem anzuwendenden Steuersatz (Abgeltungsteuer- oder Individualtarif) eine nicht unerhebliche Rolle.

Die Rechtsprechung gibt dem Beratungspraktiker dabei als Abgrenzungskriterium das Merkmal „Sonderrechtsverhältnis“ an die Hand. Solange ein solches Sonderrechtsverhältnis begründet und tatsächlich durchgeführt wurde, handelt es sich **regelmäßig um Einkünfte aus Kapitalvermögen**.

Unter einem **Sonderrechtsverhältnis** versteht der BFH dabei eine **gesonderte Rechtsbeziehung** (z.B. ein Beteiligungsverhältnis), die wirksam neben dem Arbeitsverhältnis begründet wurde. Die Bedingungen des Sonderrechtsverhältnisses müssen ernsthaft vereinbart sowie durchgeführt worden sein. Ferner muss das Sonderrechtsverhältnis im Hinblick auf seine Ausgestaltung einen eigenen wirtschaftlichen Gehalt neben dem Arbeitsverhältnis aufweisen.

28.2 Aktuelle BFH-Entscheidungen

Das **Verfahren VIII R 13/23**²⁸⁸ betraf einen Arbeitnehmer, der an seinem Arbeitgeberunternehmen **typisch still beteiligt** war. Er erzielte aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen. Sofern – so der BFH – die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfüllt sind und die Erträge auf einem ernsthaft vereinbarten und durchgeführten Sonderrechtsverhältnis beruhen, seien **Kapitalerträge** anzunehmen. Kapitaleinkünfte lägen stets außerhalb des Einkünfteerzielungsstatbestands des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Und deshalb sei – so der BFH weiter – entgegen früherer Rechtsprechung²⁸⁹ – nicht im Rahmen einer Subsidiaritätsprüfung zu klären, welche Einkunftsart im Vordergrund stünde. Die Erträge stehen nicht in direktem Zusammenhang mit dem Zurverfügungstellen der Arbeitskraft. Und deshalb wiederum sei es nicht ausreichend, wenn als gesellschaftsrechtliche Voraussetzung ein bestehendes Arbeitsverhältnis gefordert wird, um Arbeitslohn anzunehmen.



HINWEIS

Demgegenüber führt die verbilligte Übertragung einer Mitarbeiterbeteiligung an einen Arbeitnehmer zu einem geldwerten Vorteil. Die anschließenden Erträge daraus sind dann aber kein Arbeitslohn, sondern führen zu Einnahmen aus Kapitalvermögen.

287 zuletzt Tz. 3 in AktStR I/2025 m.w.N.

288 BFH-Urteil VIII R 13/23 vom 21.10.2025, BB 2026 S. 214

289 BFH-Urteile VIII R 20/11 vom 05.11.2013, BStBl II 2014 S. 275 sowie VIII R 40/18 vom 01.12.2020, BStBl II 2024 S. 384

Ein **anderes Ergebnis** (also Arbeitslohn) sei denkbar, wenn dem Arbeitnehmer „sehenden Auges“ und in Abweichung von den vertraglichen Vereinbarungen **höhere als die vereinbarungsgemäß geschuldeten Ergebnisanteile** zugewiesen werden würden oder die Höhe der Ergebnisanteile sich nach dem freien Ermessen des Arbeitgebers richten würde²⁹⁰. Das war im Urteilsfall aber nicht der Fall.

Auch ein einem weiteren Verfahren verfestigte der BFH die Argumentation der Sonderrechtsbeziehung. So hielt ein Mitarbeiter im **Verfahren VIII R 14/23**²⁹¹ **Genussrechte** an seinem Arbeitgeber-Unternehmen. Sowohl das Finanzamt als auch zuvor der Arbeitgeber im Rahmen der Lohnabrechnung qualifizierten Genussrechtserträge als Arbeitslohn. Der BFH **betonte** jedoch das **Sonderrechtsverhältnis** „Genussrecht“ und erkannte auch keine Abhängigkeit desselben vom Arbeitsverhältnis. Eine solche Abhängigkeit wäre anzunehmen, wenn die Höhe der Verzinsung auf Unternehmensebene frei bestimmt würde oder der Wert des Genussrechts sich nicht **selbständig und losgelöst vom Arbeitsverhältnis** entwickle. Dann könnten solche besonderen Umstände das Pendel in Richtung Arbeitslohn ausschlagen lassen. Ansonsten seien die laufenden Vergütungen aus einem obligatorischen Genussrecht grundsätzlich nicht als Arbeitslohn zu beurteilen.

28.3 Praktische Konsequenzen

Der **BFH entfernt sich** mit diesen Urteilen richtigerweise abermals ein Stück mehr von der – oftmals von der Finanzverwaltung präferierten – **Arbeitslohnlösung**. Das gilt für **laufende Erträge** aus solchen Sonderrechtsverhältnissen, aber auch für **Veräußerungserträge**²⁹².

In Veräußerungsfällen ist es auch denkbar, dass der Arbeitgeber eine Beteiligung **zurück erwirbt**. Selbst in einem solchen Fall ist das Thema „Arbeitslohn“ vom Tisch, wenn der durch das Arbeitgeberunternehmen gezahlte Preis einen im Verhältnis zu Drittinvestoren **marktüblichen Preis** darstellt. Erst wenn ein Überpreis gezahlt würde, könnte das zur Annahme von Arbeitslohn führen.

²⁹⁰ so auch BFH-Urteil VIII R 44/11 vom 21.10.2014, BStBl II 2015 S. 593

²⁹¹ BFH-Urteil VIII R 14/23 vom 21.10.2025, BB 2026 S. 214

²⁹² BFH-Urteile VI R 1/21 und VI R 2/21 vom 14.12.2023, BStBl II 2024 S. 387 und BFH/NV 2024 S. 386

AWS oHG

Index

A

Abfindungen von Pensionszusagen.....	68
Ablösung eines Nießbrauchsrechts	6
Abschaffung der Ladepauschalen	48
AfA bei Nießbrauch	11
AfA-Bemessungsgrundlage (Kaufpreisaufteilung)	128
Aktivrente	105
Altersvorsorge (privat); Neuregelung	119
Änderungsgesetze 2025	98
Anlaufhemmung bei der ErbSt	53
Anzeige von ErbSt-Fällen	54
Aufhebung von Erbengemeinschaften (GrESt)	92
Aufwärtsabfärbung (Gewerbsteuer)	168
Ausgliederung (Kombination mit Sachagio)	154
Auslandssachverhalte bei der Aktivrente	109

B

Beherbergungsgewerbe (Aufteilung)	140
Betriebsvorrichtungen (Mitvermietung)	178
Bewirtungskosten	129
Bewirtungskosten (neues BMF-Schreiben)	129
Bilanzierungspflicht eigenbetrieblicher Grundstücksteile	144
Bodenwertermittlung bei Denkmal	85
Bruchteilsnießbrauch	10

C

Corona-Pandemie (Zweifelsfragen)	173
--	-----

D

Denkmal (Kaufpreisaufteilung)	85
digitalisierte Bewirtungsrechnungen	132
doppelte Haushaltsführung (Stellplatzkosten)	32
Drittaufwand (doppelte Haushaltsführung)	42

E

Ehegatten (Drittaufwand)	42
eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile	144
eigengenutzte Objekte (Ablösung Nießbrauch)	17
Einbringung (zivilrechtliche Möglichkeiten)	152
Einlageminderung (§ 15a Abs. 3 EStG)	81
Elektromobilität (Ladepauschalen)	45
Energiepreispauschale (Steuerpflicht?)	172
Entschädigungszahlung für Nießbrauch	6
Erbschaftsteuer (Verjährung)	52
E-Rechnung (§ 14c UStG)	91
Erlass der Grundsteuer	160
ermäßigter Steuersatz (doppelstöckige PersGes)	174
erweiterte Grundstückskürzung	178

F

Familienheim (Einlage in GbR)	62
FAQ der Finanzverwaltung zur Aktivrente	105
Festsetzungsfrist (Beginn bei Schenkungen)	58
Firmenwagen (Stellplatzkosten)	40
Freitextfeld (Vorabsortierung)	136
Fremdbesitzverbot (Steuerkanzleien)	111
Fünftelregelung bei Ablösung eines Nießbrauchs	17

G

Garagenstellplatz (doppelte Haushaltsführung)	36
Gastronomie (Steuersatzsenkung)	140
Gefährdung des Steueraufkommens (§ 14c UStG)	90
Geldgeschenk zu Ostern	95
Gelegenheitsgeschenk (SchenkSt)	95
Genussrechte am Arbeitgeber- unternehmen	181

Gewerbesteueroasen	112	M	Mandatsbezogener Beratungshinweis	21
gewerblicher Grundstückshandel (erweiterte Grundstückskürzung)	179	Mehrstöckige Personengesellschaften (Anwendung § 34 EStG)	174	
Gewerkschaftsbeiträge	101	Meldefristen (GrESt)	115	
Gewinnhinzurechnung nach § 15a Abs. 3 EStG	81	Mindesthebesatz (Gewerbsteuer)	112	
GmbH-Anteil (Sonder-BV II?)	84	Mitarbeiterbeteiligungen (Lohn oder KAP?)	180	
Grunderwerbsteuer (Erbengemeinschaft)	92	mittelbare Grundstücksschenkung	57	
Grundsteuer Verfassungsmäßigkeit des sog. Bundesmodells	169	Mitunternehmerstellung der Nießbraucher an Personengesellschaftsanteilen	23	
Grundsteuererlass	160	N		
Grundstücksschenkung (mittelbar)	57	Nießbrauch (Ablösung)	6	
Grundstücksteile (eigenbetrieblich genutzt; § 8 EStDV)	144	Nießbrauchablösung bei einem GmbH-Anteil	12	
H		Nießbrauch an Personengesell- schaftsanteilen	23	
Hilfeleistung in Steuersachen	110	Nießbrauch im betrieblichen Bereich	22	
I		Nutzungsdauer (verkürzt)	122	
Immobilien (verkürzte Nutzungsdauer)	122	O		
Investitionsabzugsbetrag (PV-Anlagen)	172	Ostereier (Gelegenheitsgeschenk)	95	
Investmentanteile (Vorabpauschale 2025)	139	P		
K		Parteispenden	101	
Kaufpreisaufteilung bei Denkmal	85	Pensionszusagen (Abfindung)	68	
Kaufpreisaufteilungsarbeitshilfe	102	Photovoltaikanlagen (private Stromverwendung)	172	
Kaufpreisaufteilung (Wechselwirkung zur verkürzten Nutzungsdauer)	127	private Altersvorsorge (Reform 2026)	117	
Konzernklausel (§ 6a GrEStG) bei Einbringungen	155	Q		
kürzere tatsächliche Nutzungsdauer	122	Quotennießbrauch	11	
L		R		
Ladepauschalen	46	Rechnungsberichtigung nach § 14c UStG	89	
Liste der Vorläufigkeiten	164	Reform der steuerlich geförderten privaten Altersvorsorge	117	
Lohnsteuerbescheinigung bei Aktivrente	109	Rentenbesteuerung (Verfassungsmäßigkeit?)	171	
Lohnsteuerhilfvereine (Beratungsbefugnis)	110	Riesterprodukte (Abschaffung)	117	

S

Schenkung an den Ehepartner (Familienheim)	63
Schenkungsteuer bei Nießbrauchsverzicht	19
Schlussrechnung (§ 14c UStG)	89
Share deals (doppelte GrEST)	112
Sicherungsnießbrauch	10
Signing-/Closing-Diskussion	113
Solidaritätszuschlag	166
Sonderbetriebsvermögen (GmbH-Beteiligung)	83
Sozialversicherungsbeiträge bei der Aktivrente	107
Stellplatzanmietung (Firmenwagen)	40
Stellplatzkosten (doppelte Haushaltsführung)	32
Steueränderungen 2025	98
Steuerbefreiung (GrEST) für Auseinander- setzung Erbengemeinschaft	93
Steuerberatungsgesetz (Gesetzesänderungen)	110
Steuerberatungskosten (§ 17 EStG)	71
Steuersatzsenkung in der Gastronomie	140
Steuerschuldnerschaft bei der GrEST	115
Stewardess (erste Tätigkeitsstätte)	175
stille Beteiligung (Arbeitgeberunternehmen)	180
Strompreispauschale	47
subjektives Tatbestandsmerkmal bei § 7 Abs. 8 ErbStG	61
Substanzgutachten (verkürzte Nutzungsdauer)	122

T

Testament (spät aufgefunden)	54
Treuhandtätigkeit (erweiterte Kürzung)	179

U

übliches Gelegenheitsgeschenk	95
Unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG	89
Unterkunftskosten (doppelte Haushaltsführung)	34

V

Veräußerungskosten § 17 EStG (Erklärungskosten)	71
Verjährungsregeln bei der Erbchaftsteuer	52
Vermächtnisnießbrauch	10
Vertrauensschutzregelung (Ablösung Nießbrauch)	18
Videobesichtigungen (verkürzte Nutzungsdauer)	126
Vorabpauschale 2026 (Investmenterträge)	139
Vorbehaltsnießbrauch	10
Vorläufigkeit (keine Änderung zulasten der Stpfl.)	166
Vorortbesichtigung (verkürzte Nutzungsdauer)	126
Vorrangverhältnis bei der GrEST	114

Z

Zuwendungsnießbrauch	10
----------------------------	----

AWS oHG

AWS oHG

AWS oHG

AWS oHG

AWS oHG

AWS oHG

AWS oHG