

Checkliste Steuergestaltung 2025/2026

Beratungsempfehlungen zum Jahresende

1. Gesetzesänderungen.....2

- Steueränderungsgesetz 2025
- Arbeitsmarktstärkungsgesetz
- 7. Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen
- Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung
- „Investitionsbooster“: Steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung Deutschlands
- Standortfördergesetz

2. Besteuerung natürlicher Personen9

3. Hinweise für alle Unternehmen32

- Änderungen im Umwandlungssteuerrecht
- Neues zur Inanspruchnahme von IAB
- Unternehmensübergabe mit Grundvermögen

4. Besteuerung von Personengesellschaften40

- Thesaurierungsbegünstigung eröffnet neue Chancen
- Sanierungsgewinne gezielt gestalten
- „Check Up“ der Kapitalkonten

5. Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....46

- Forderungsverzicht als Schenkung an Mitgesellschafter
- Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers
- GmbH-Anteile und Nießbrauch – BFH justiert nach!

6. Wichtige Hinweise zur erweiterten Gewerbsteuerkürzung.....53



Checkliste Steuergestaltung 2025/2026

ISBN 978-3-89212-074-2

Autoren: Dipl.-Finw. Manuel Speicher, Freilassing
VRiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft,
Bielefeld
StB Jan Böttcher, L.L. M., Nürnberg

Schriftleitung: RA Dipl.-Finw. Horst Rönning,
Nordkirchen

Redaktionsschluss: 29.10.2025

Druck und
Verarbeitung: H. Rademann GmbH Print + Business Partner,
59348 Lüdinghausen

Titelbild: © v.poth – stock.adobe.com

© IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH
Nordkirchen 2025

Nachdruck, fotomechanische, elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen ist – auch auszugsweise – nur nach schriftlicher Zustimmung des Verlags erlaubt. Der Inhalt ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Die alleinige Verantwortung bei der Verwendung dieser Unterlage liegt bei den beratenden Berufsgruppen.

1.	Gesetzesänderungen	2
1.1	Steueränderungsgesetz 2025	2
1.1.1	Entfernungspauschale	2
1.1.2	Mobilitätsprämie	2
1.1.3	Gastrosteuer	2
1.1.4	De-minimis-Verordnung	2
1.1.5	Ehrenamt	2
1.1.6	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	3
1.1.7	Zeitnahe Mittelverwendung	3
1.1.8	E-Sport	3
1.1.9	Unschädliche Betätigungen	3
1.2	Arbeitsmarktstärkungsgesetz	3
1.2.1	Aktivrente	3
1.2.2	Arbeitslohnzuschläge	3
1.3	Siebte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen	3
1.3.1	Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung	3
1.3.2	Aufteilung Gesamtkaufpreis	4
1.3.3	Kürzere Restnutzungsdauer	4
1.3.4	Lohnsteueraußenprüfung	5
1.4	Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung	5
1.4.1	Aufbewahrungspflicht	5
1.4.2	Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken	5
1.5	Steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung Deutschlands	5
1.5.1	Bruttolistenpreisgrenze	5
1.5.2	Forschungszulage	6
1.5.3	Degressive AfA	6
1.5.4	Degressive AfA für E-Fahrzeuge	6
1.5.5	Körperschaftsteuer	7
1.5.6	Thesaurierungsbesteuerung	7
1.6	Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226	7
1.6.1	Kryptowerte-Steuertransparenz-Gesetz	7
1.7	GwG-Meldeverordnung	8
1.8	Standortfördergesetz	8
1.8.1	REIT-AG	8
1.8.2	§ 6b – Rücklage	8
2.	Besteuerung natürlicher Personen	9
2.1	Allgemeines	9
2.1.1	Verträge zwischen nahen Angehörigen/nahestehenden Personen	9
2.1.1.1	Anerkennung eines Ehegatten-Mietverhältnisses bei Einlagen des Vermieter-Ehegatten in den Betrieb des Mieter-Ehegatten	9
2.1.1.2	Steuerliche Anerkennung eines Ehegatten-Mietvertrags bei nicht fremdüblicher Vereinbarung zu Nebenabgaben	10

2.1.1.3	Unterlassene Anpassung des Ehegatten-Mietvertrags trotz Änderung der Verhältnisse	10
2.1.2	Gebührenfestsetzung bei einheitlich erteilter verbindlicher Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern	10
2.1.3	Irrtum über Steuerfolgen beim Ehevertrag	11
2.1.4	Umfassende Möglichkeit zur späteren Änderung von Steuerbescheiden bei den Finanzämtern elektronisch übermittelten Daten	11
2.1.5	Kindergeldanspruch während des Freiwilligen Wehrdienstes	12
2.1.6	Verfassungsmäßigkeit der Verwendung geschlechtsspezifischer Sterbetafeln bei der Bewertung	13
2.1.7	Höhe der Säumniszuschläge verfassungsgemäß	13
2.1.8	Versteuerung von Entgelten für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche bei einer noch zu errichtenden Immobilie	13
2.1.9	Wichtige BMF-Schreiben	14
2.2	Einzelne Einkunftsarten	14
2.2.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	14
2.2.1.1	Berücksichtigung des Mietwerts der Altteilswohnung nach einer Hofübergabe als Sonderausgabe des Übernehmers	14
2.2.1.2	Zurückbehalt von Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs beim Betriebsübergang	15
2.2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	16
2.2.2.1	Verfassungsmäßigkeit der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Steuerstundungsmodellen	16
2.2.2.2	Betriebsausgabenabzug von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps	16
2.2.2.3	Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts auf Liefergegenstände mit verschiedenen Steuersätzen in der Systemgastronomie	17
2.2.2.4	Kein Anspruch auf Information über die der Richtsatzsammlung zugrunde liegenden Unterlagen	17
2.2.2.5	Erweiterte Kürzung und Drei-Objekt-Grenze bei erstmaligen Grundstücksveräußerungen im sechsten Jahr	18
2.2.2.6	Steuerfreistellung durch ausländische Betriebsstätten	18
2.2.2.7	Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage im Falle strafrechtlicher Einziehung von „Schmiergeldern“	19
2.2.2.8	Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen bei Dienstleistungsunternehmen	20
2.2.2.9	Wichtige BMF-Schreiben	20
2.2.3	Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit	21
2.2.3.1	Steuerbefreiung für die vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes gegen Entgelt	21
2.2.3.2	Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger	21
2.2.3.3	Gewinnerzielungsabsicht eines Rechtsanwalts	22
2.2.4	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	23
2.2.4.1	Grds. kein Werbungskostenabzug bei Umzug des Steuerpflichtigen wegen Einrichtung eines Arbeitszimmers	23

2.2.4.2	Kein Arbeitslohn bei Schenkung von Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge.....	24
2.2.4.3	Steuerpflicht der Erstattung der Steuer für einen Verdienstausfallschaden.....	24
2.2.4.4	Vorteilsminderung bei der 1 %-Regelung	25
2.2.4.5	Wichtige BMF-Schreiben	25
2.2.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen	26
2.2.5.1	Wirtschaftliches Eigentum an zur Sicherheit übereigneten Aktien	26
2.2.5.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften	26
2.2.5.3	Einkünfteerzielungsabsicht bei unentgeltlicher Bürgschaft	27
2.2.5.4	Wichtige BMF-Schreiben	27
2.2.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	27
2.2.6.1	Hausgeldzahlungen in die Erhaltungsrücklage	27
2.2.6.2	Nur noch anteiliger Schuldzinsenabzug bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjekts.....	28
2.2.7	Sonstige Einkünfte	28
2.2.7.1	Veräußerungsgewinn bei Grundstücksübertragung mit Übernahme von Schulden	28
2.2.7.2	Entgelt für die drittnützige Verpfändung eines Bankguthabens und die Einräumung eines Abrufdarlehens	29
2.2.7.3	Zwangsversteigerung eines Grundstücks als privates Veräußerungsgeschäft	29
2.3	Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	30
2.3.1	Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio keine außergewöhnlichen Belastungen	30
2.3.2	Durch ein Insolvenzverfahren verursachte Aufwendungen keine agB.....	30
3.	Hinweise für alle Unternehmen.....	32
3.1	Änderungen im Umwandlungssteuerrecht.....	32
3.1.1	Entnahmeüberhang im Rückwirkungszeitraum.....	32
3.1.2	Rückwirkungszeitraum	33
3.1.3	Grunderwerbsteuer-Optimierung: Ausgliederung zur Neugründung.....	34
3.2	Wichtige Hinweise zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG	35
3.2.1	Bildung eines Investitionsabzugsbetrags	35
3.2.2	Knackpunkt Gewinngrenze	35
3.2.3	Gestaltungsoptionen bei Überschreiten der Gewinngrenze	36
3.2.4	Voraussetzung: Unternehmerische Vermietung	36
3.2.5	Investitions-GmbH & Co. KG.....	36
3.3	Unternehmensübergabe mit Grundvermögen	37
3.3.1	Steuerfalle Grundstücksübertragung	38
3.3.2	Gestaltungsansätze bei der (Mit-)Übertragung von Grundvermögen	38
3.3.3	Vollzugssperre	39

4.	Besteuerung von Personenunternehmen.....	40
4.1	Thesaurierungsbesteuerung § 34a EStG – BMF schafft Klarheit!	40
4.1.1	Sukzessive Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes	40
4.1.2	BMF-Schreiben klärt Streitfragen	40
4.2	Sanierungsgewinn gezielt gestalten	41
4.2.1	Forderungsverzicht eines Gläubigers.....	41
4.2.2	Forderungsverzicht eines Gesellschafters	42
4.2.3	Verzicht auf eine unter dem Nennwert erworbene Forderung	42
4.3	Check-Up-Kapitalkonten.....	43
4.3.1	Abgrenzung Eigenkapital und Fremdkapital	43
4.3.2	BFH: Weitere Abgrenzungskriterien	43
4.3.3	Praktische Auswirkungen.....	44
5.	Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern....	46
5.1	Achtung: Forderungsverzicht als Schenkung an Mitgesellschafter!.....	46
5.1.1	BFH zeigt Gestaltungsoptionen auf.....	46
5.2	Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers	47
5.2.1	Aktuelle Rechtsprechung des Bundessozialgerichtshofs	48
5.3	Angemessene Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos	49
5.3.1	Laufende Verrechnungskonten als Darlehensgewährung	49
5.3.2	Bestimmung des angemessenen Zinssatzes	50
5.4	GmbH-Anteile und Nießbrauch	50
5.4.1	Grundsätze	50
5.4.2	Zurechnung der Kapitaleinkünfte (alte Auffassung).....	51
5.4.3	Zurechnung der Kapitaleinkünfte (neue Auffassung).....	51
5.4.4	Rechtsfolgen.....	51
6.	Wichtige Hinweise zur erweiterten Gewerbesteuerkürzung.....	53
6.1	Verkauf des letzten Grundstücks – Nur Mitternachtsgeschäft unschädlich	53
6.1.1	Zeitliche Ausschließlichkeit	53
6.1.2	Beratungsansätze.....	53
6.2	Gewerblicher Grundstückshandel – Betrachtungszeitraum fünf oder zehn Jahre?.....	54
6.2.1	Grundsatz	54
6.2.2	Veräußerungen nach Fünf-Jahres-Zeitraum	54
6.2.3	BFH: Kein Automatismus bei einer höheren Zahl von Veräußerungen nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums!	54

BERATUNGSEMPFEHLUNGEN ZUM JAHRESENDE

Checkliste Steuergestaltung 2025/2026

von Dipl.-Finw. Manuel Speicher, Freilassing, VRiFG Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld und StB Jan Böttcher, LL. M., Nürnberg

| Zum 31.12. jeden Jahres muss der Steuerberater alle Mandate auf den Prüfstand stellen. Er muss sich die Frage beantworten, bei welchen Mandaten noch vor dem Jahreswechsel Beratungsbedarf besteht, wie er auf die oft noch im Entwurfsstadium befindlichen Gesetze reagieren muss und welche wichtigen Urteile und BMF-Schreiben bei seinen Mandanten noch kurzfristig umzusetzen sind. Damit Sie hier nicht den Überblick verlieren, geben wir Ihnen die „Checkliste Steuergestaltung 2025/2026“ an die Hand. |

Auch in diesem Jahr ist der Handlungsdruck wieder enorm:

- Mit dem „Wachstumsbooster“ und den Steuerplanungen im Koalitionsvertrag hat der Gesetzgeber schon früh im Jahr vielfältige Neuregelungen umgesetzt oder zumindest auf den Weg gebracht.
- Beim Steueränderungsgesetz ist zurzeit der Regierungsentwurf vom 9.9.25 in der Welt, mit Änderungen zur Entfernungspauschale, zur Mobilitätsprämie und zur Gastroststeuer. Davon dürften viele Ihrer Mandanten betroffen sein.
- Und mit dem Arbeitsmarktstärkungsgesetz, dem Standortfördergesetz und einigen Verordnungen wurden „gut versteckt“ weitere steuerliche Änderungen angestoßen, die man als Berater im Blick haben sollte.

Darüber hinaus erhalten Sie Gestaltungshinweise zu wichtigen Beratungsbrennpunkten, bei denen dringender Handlungsbedarf besteht:

- Wir geben Ihnen beispielsweise einen Praxisleitfaden an die Hand, mit dem Sie jetzt schon für 2026 geplante Umstrukturierungen gezielt vorbereiten können.
- Nachfolgegestaltungen bei Unternehmen werden oft auf den Jahreswechsel zugeschnitten. Meist sind hier Grundstücke im Spiel, die schnell zur Steuerfalle werden können. Auch hier geben wir Ihnen wertvolle Praxistipps.
- Und nicht zuletzt: Wichtige Dauerbrenner wie „GmbH-Anteile und Nießbrauch“, die „Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers“ oder ein „Check-up der Kapitalkonten bei Personengesellschaften“ werden in unserer Sonderausgabe praxisnah aufbereitet und mit Handlungsempfehlungen versehen.

Die nachfolgende Checkliste soll Ihnen helfen, sich einen Überblick über das zu verschaffen, was genau auf sie zukommen wird. So wird ihnen ermöglicht, die zukünftigen Steueränderungen in ihre Beratungen einzubeziehen und bestehende Gestaltungsmodelle auf ihre Rechtsbeständigkeit hin zu überprüfen. Bitte haben Sie aber Verständnis dafür, dass wir uns hier auf die relevantesten Neuerungen beschränken müssen.

Zum 31.12. gehören alle Mandate auf den Prüfstand

Gestaltungshinweise zu wichtigen „Dauerbrennern“

Es wird mal wieder ein „heißer Beratungsherbst“

ARCHIV

Ausgabe 10 | 2025
Seiten 352–359



Erhöhte Pauschale
bereits ab dem
ersten Kilometer

Bei Menüangeboten
ist eine Aufteilung
erforderlich

1. Gesetzesänderungen

1.1 Steueränderungsgesetz 2025

Das Steueränderungsgesetz liegt in der Fassung des Regierungsentwurfs vom 9.9.25 vor, dem die Bundesregierung am 10.9.25 zugestimmt hat. Folgende Änderungen sind vorgesehen (siehe im Einzelnen Seifert, GStB 25, 352 ff.):

1.1.1 Entfernungspauschale

Die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 S. 8 EStG soll von 0,30 EUR auf 0,38 EUR bereits ab dem ersten Kilometer angehoben werden. Bislang greift die erhöhte Pauschale erst ab dem 21. Kilometer. Es soll aber bei der Höchstgrenze von 4.500 EUR pro Jahr bleiben (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG).

1.1.2 Mobilitätsprämie

Die Mobilitätsprämie ist bislang befristet bis zum Jahr 2026. Nun soll durch die Änderung des § 101 Abs. 1 EStG-E eine Entfristung erfolgen, sodass die Anwendung auch nach 2026 möglich sein wird.

1.1.3 Gastroststeuer

Bereits in der Coronapandemie wurde zeitweise der USt-Satz für Restaurations- und Verpflegungsleistungen auf 7 % reduziert, zwischenzeitlich aber wieder erhöht. Ab 2026 soll eine dauerhafte Senkung auf 7 % erfolgen, sodass Kassensysteme wieder umgestellt werden müssen. Die Steuersenkung gilt nicht für Getränke. Bei Menüangeboten (Essen und Getränke) muss eine Aufteilung erfolgen.

1.1.4 De-minimis-Verordnung

Es erfolgt lediglich eine redaktionelle Anpassung des Gesetzes an die De-minimis-Verordnung. Das betrifft vor allem:

- Die Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG-E sowie
- Die Forschungszulage nach § 9 Abs. 5 FZulG-E

Die Änderung ist notwendig, da die Kommission die Verordnung 2023/2831 vom 18.12.23 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen neu gefasst hat.

MERKE | In der Praxis dürfte die Beihilfe hinsichtlich der Sonderabschreibung nur eine untergeordnete Rolle spielen, da nicht mehr, sondern nur schneller abgeschrieben wird. Die Beihilfe beschränkt sich dabei auf den Zinsvorteil.

1.1.5 Ehrenamt

Die Übungsleiterpauschale gemäß § 3 Nr. 26 EStG-E soll auf 3.300 EUR erhöht werden. Die Ehrenamtspauschale gemäß § 3 Nr. 26a EStG-E soll auf 960 EUR steigen.

1.1.6 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die Freigrenze gemäß § 64 Abs. 3 AO-E wird von 45.000 EUR auf 50.000 EUR angehoben.

1.1.7 Zeitnahe Mittelverwendung

Voraussetzungen für die Begünstigungen der Gemeinnützigkeit ist eine zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Das gilt derzeit nicht für Körperschaften, deren Einnahmen (nicht Einkünfte!) 45.000 EUR nicht übersteigen. Dieser Betrag soll auf 100.000 EUR angehoben werden.

1.1.8 E-Sport

E-Sport soll als neuer gemeinnütziger Zweck gemäß § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 21 AO-E anerkannt werden.

1.1.9 Unschädliche Betätigungen

§ 58 Nr. 11 AO-E soll klarstellen, dass der Betrieb einer PV-Anlage unschädlich für die Gemeinnützigkeit sein soll, wenn es sich dabei nicht um die Haupttätigkeit der Körperschaft handelt.

Deutliche Erhöhung
der Freigrenze

Betrieb einer
PV-Anlage als
unschädliche Tätigkeit

1.2 Arbeitsmarktstärkungsgesetz

Das Arbeitsmarktstärkungsgesetz liegt in der Fassung des Referentenentwurfs vom 12.9.25 vor. Folgende steuerliche Änderungen sollen eingeführt werden.

1.2.1 Aktivrente

Arbeitseinkünfte gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG-E sind bis zu 24.000 EUR jährlich steuerfrei, wenn sie nach Erreichen der Regelaltersgrenze erzielt werden und der Arbeitgeber dafür Sozialversicherungsbeiträge leistet. Die Steuerbefreiung gilt nur bei weiteren Voraussetzungen. Die Einnahmen unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt, wie zunächst geplant.

Aktivrente unterliegt
nun doch nicht dem
Progressionsvorbehalt

1.2.2 Arbeitslohnzuschläge

Weitere Maßnahmen wurden aus der aktuellen Fassung wieder gestrichen. Folgende Maßnahmen werden zunächst nicht umgesetzt:

- Steuerbefreiung von Überstundenvergütungen
- Steuerbefreiung von Aufstockungen bei Teilzeit-Arbeitsverhältnissen.

1.3 Siebte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen

Die siebte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen liegt im Referentenentwurf (Stand 25.8.25) vor und soll folgende Änderungen enthalten.

1.3.1 Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung

§ 8 EStDV-E enthält Wertgrenzen für Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung, wobei die kleinste Einheit ein Raum sein kann. Wird dieser Raum (regelmäßig das Arbeitszimmer) fast ausschließlich betrieblich genutzt stellt er notwendiges Betriebsvermögen nach R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR. Davon auszunehmen sind Grundstücksteile von untergeordneter Bedeutung.

Wertgrenzen sollen
großzügig angepasst
werden

Ausgestaltung als
praktisch gut
umsetzbares
Wahlrecht

Grenzen der alten (aktuellen) Vorschrift:

■ Nicht mehr als 1/5 des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks
und

■ Nicht mehr als 20.500 EUR

Grenzen nach der neuen Vorschrift:

■ Nicht größer als 30 m²

oder

■ Wert nicht mehr als 40.000 EUR

Es handelt sich um ein Wahlrecht. Da künftig die 30 m²-Grenze gelten soll, ist das Wahlrecht auch praktisch umsetzbar. Im Gegenzug regelt § 8 S. 2 EStDV-E, dass mit diesem Grundstücksteil zusammenhängende Kosten nicht mehr abgezogen werden dürfen. Es ist aber noch zu klären, ob dieses Abzugsverbot auch für die Tagespauschale gelten wird.

1.3.2 Aufteilung Gesamtkaufpreis

Für künftig rechtswirksam abgeschlossene obligatorische Anschaffungsverträge (oder gleichgestellte Rechtsakte) wird die Arbeitshilfe der Finanzverwaltung (das allseits bekannte Excel-Tool) in § 9b EStDV-E verbindlich als Aufteilungsmaßstab festgelegt. Die Vorschrift findet Anwendung, sofern ein bebautes Grundstück zu einem Gesamtkaufpreis erworben wird. Für die Wertermittlung des Grund- und Bodenanteils sowie des Gebäudeanteils ist die ImmoWertV heranzuziehen (§ 9b Abs. 1 S. 3 ff. EStDV-E). Die Sätze 4 ff. des § 9b Abs. 1 EStDV-E enthalten hierzu detaillierte Bestimmungen.

Ergebnis der
Arbeitshilfe kann
durch Gutachten
widerlegt werden

Die vom BMF veröffentlichte Arbeitshilfe wird durch § 9b Abs. 2 S. 1 EStDV-E rechtlich abgesichert und ist somit auch für Gerichte beachtlich. Das Ergebnis der Arbeitshilfe kann durch ein Gutachten eines Sachverständigen widerlegt werden (§ 9b Abs. 2 S. 2 EStDV-E). Die Grundlage für das Sachverständigengutachten bildet ebenfalls die ImmoWertV (§ 9b Abs. 2 S. 3 EStDV-E). Das Gutachten ist von einer sachkundigen Person für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken nach persönlicher Vorortbesichtigung zu erstellen (§ 9b Abs. 2 S. 3 EStDV-E).

Realistische
Aufteilung im
Kaufvertrag
weiterhin ratsam

Beachten Sie | Es bleibt aber weiterhin zulässig (und ratsam), eine realistische Aufteilung im notariellen Kaufvertrag vorzunehmen. Diese ist nach H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH vorrangig, sofern sie nicht zum Schein vereinbart wurde, die tatsächlichen Wertverhältnisse widerspiegelt und wirtschaftlich nachvollziehbar erscheint (siehe auch BFH 16.9.15, BStBl II 16, 397). Der praktische Streit dürfte sich aber nur verlagern: Künftig wird es um die Frage gehen, ob die im Kaufvertrag getroffene Aufteilung den tatsächlichen Wertverhältnissen entspricht.

Nachweis kürzerer
Nutzungsdauer
bleibt streitanfällig

1.3.3 Kürzere Restnutzungsdauer

Gemäß § 7 Abs. 4 S. 2 EStG kann die AfA auch nach einer kürzeren Restnutzungsdauer vorgenommen werden. Wenngleich diese Möglichkeit durch die 3%-AfA auch im Privatbereich entschärft wurde, ist es streitbar, wie der Nachweis der kürzeren Restnutzungsdauer zu führen ist. Flankierend soll § 11c EStDV-E klären, wie der Nachweis erfolgen kann:

- Vorlage eines für diesen Zweck erstellten Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken nach dessen persönlicher Vorortbesichtigung unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten des Objekts
- Aufschluss über die maßgeblichen technischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Determinanten

1.3.4 Lohnsteueraußenprüfung

Nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. Abs. 6 S. 1 Nr. 3 und S. 2 Nr. 3 AO-E wird ab 2027 verlangt, dass Daten aus elektronischen Vor- und Nebensystemen (z. B. Zeiterfassung, Fahrtenbuch) per Datenübermittlung an die Finanzverwaltung übertragen werden müssen.

1.4 Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung

Der Regierungsentwurf vom 6.8.25 sieht folgende steuerliche Regelungen vor:

1.4.1 Aufbewahrungspflicht

Mit dem 4. Bürokratieentlastungsgesetz wurde die Aufbewahrungspflicht von zehn auf acht Jahre reduziert. Dies wird nun teilweise rückgängig gemacht hinsichtlich der Buchungsbelege von Banken, Versicherungen und Wertpapierinstituten. Denn diese Unterlagen sind insbesondere als Kontrollmaterial bei Steuerhinterziehungen wichtig.

Verkürzte Aufbewahrungspflicht teilweise kassiert

1.4.2 Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

§ 15 Abs. 4 UStG-E enthält eine weitere „Verschärfung“ hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuer bei gemischt genutzten Gebäuden. Vorrangig soll die Aufteilung nach dem Flächenschlüssel erfolgen. Nur nachrangig kann der objektbezogene Umsatzschlüssel genutzt werden, wenn erhebliche Ausstattungsunterschiede bestehen. Eine Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel soll nur erfolgen können, wenn keine andere präzisere Methode greift. Damit dürfte diese Methode in der Praxis nahezu ausgeschlossen sein.

Verschärfungen bei der Aufteilung der Vorsteuer drohen

1.5 Steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung Deutschlands

Das Gesetz, das auch unter dem Namen „Investitionsbooster“ bekannt ist, wurde am 18.7.25 verkündet (BGBl I 25, Nr. 161). Folgende Regelungen wurden geändert:

1.5.1 Bruttolistenpreisgrenze

Die Bruttolistenpreisgrenze bei Elektrofahrzeugen, wonach eine Besteuerung der Privatnutzung mit 0,25 % des BLP möglich ist, wurde auf 100.000 EUR erhöht (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 und S. 3 Nr. 3 EStG).

BLP-Grenze wurde erhöht

Anwendung: Die neue Regelung gilt für Fahrzeuge, die nach dem 30.6.25 angeschafft werden (§ 52 Abs. 12 S. 6 EStG).

Problem: Bei Leasingfahrzeugen, die durch den Unternehmer selbst genutzt oder an das Personal überlassen werden, gibt es keinen Anschaffungszeitpunkt.

■ Beispiel

Arbeitgeber A least ein Elektrofahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von 75.000 EUR. Es wird bereits ab 1.2.25 an den Arbeitnehmer überlassen. Die Bemessung des Sachbezugs erfolgt gemäß § 8 Abs. 2 S. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG mit 0,5 % des Bruttolistenpreises.

Maßgebend dürfte die erstmalige Überlassung an den Arbeitnehmer sein

Kann ab 1.7.25 die Besteuerung mit 0,25 % des Bruttolistenpreises erfolgen? Diese Frage ist noch nicht abschließend geklärt. Es scheint aber die Auffassung vertreten zu werden, dass es in diesen Fällen auf die erstmalige Überlassung an den Arbeitnehmer ankommt.

1.5.2 Forschungszulage

Die förderfähigen Aufwendungen wurden erweitert und auf pauschale Gemeinkosten und Betriebskosten ausgedehnt. Zudem wird die maximale Bemessungsgrundlage auf 12 Mio. EUR erhöht.

Anwendung: Die Änderungen gelten ab 1.1.26.

Erhöhung der maximalen BMG auf 12 Mio. EUR

Jahr	Höchstbetrag (§ 9 Abs. 5 FZulG)
1.1.20 – 30.6.20	2.000.000 EUR
1.7.20 – 27.3.2024	4.000.000 EUR
28.3.24 – 31.12.25	10.000.000 EUR
1.1.26 – xxx	12.000.000 EUR

Im Anschaffungsjahr wird die degressive AfA nur zeitanteilig gewährt

1.5.3 Degressive AfA

Die degressive AfA kann für die Anschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wieder in Anspruch genommen werden. Wie in früheren Zeiten wird dabei ein Prozentsatz festgelegt, der auf den jeweiligen Restbuchwert anzuwenden ist. Er darf maximal das Dreifache der linearen AfA betragen, höchstens 30 %. Im Jahr der Anschaffung wird die degressive AfA zeitanteilig gewährt (§ 7 Abs. 2 S. 3 i. V. m. Abs. 1 S. 4 EStG).

Anwendung: Die degressive AfA gilt für Anschaffungen nach dem 30.6.25.

1.5.4 Degressive AfA für E-Fahrzeuge

Für E-Fahrzeuge i. S. d. § 9 Abs. 2 KraftStG ist eine besondere Abschreibung eingeführt worden. Für Anschaffungen nach dem 30.6.25 gilt eine arithmetisch-degressive AfA. Diese darf nur angewendet werden, wenn der Steuerpflichtige keine Sonderabschreibung in Anspruch genommen hat (§ 7 Abs. 2a S. 2 EStG). Außerdem ist gemäß § 7 Abs. 2a S. 3 EStG die Regelung des § 7 Abs. 1 S. 4 EStG nicht anwendbar, sodass auch bei unterjährigen Anschaffungen die AfA voll und nicht nur zeitanteilig zu gewähren ist.

Bei E-Fahrzeugen volle AfA auch bei unterjähriger Anschaffung

Jahr	AfA-Satz
Anschaffung	75 %
Folgejahr	10 %
2. Folgejahr	5 %
3. Folgejahr	5 %
4. Folgejahr	3 %
5. Folgejahr	2 %

1.5.5 Körperschaftsteuer

Der Körperschaftsteuersatz wird ab 2028 jährlich um einen Prozentpunkt bis auf 10 % gesenkt.

Jahr	Steuersatz
2026	15 %
2027	15 %
2028	14 %
2029	13 %
2030	12 %
2031	11 %
2032	10 %

Erste Absenkung
des KSt-Satzes im
Jahr 2028

1.5.6 Thesaurierungsbesteuerung

Der Thesaurierungssteuersatz des § 34a EStG wird ebenfalls sukzessive gesenkt.

Jahr	Steuersatz
2026	28,25 %
2027	28,25 %
2028	27,00 %
2029	27,00 %
2030	26,00 %
2031	26,00 %
2032	25,00 %

Thesaurierungs-
steuersatz wird
sukzessive bis auf
25 % abgesenkt

1.6 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2023/2226

1.6.1 Kryptowerte-Steuertransparenz-Gesetz

Das Bundesfinanzministerium hat am 27.6.25 den Entwurf zur Umsetzung der EU-Richtlinie (EU) 2023/2226 vorgestellt. Ein zentraler Bestandteil des Vorhabens ist die Einführung des Kryptowerte-Steuertransparenz-Gesetzes (KStTG). Die Bundesregierung hat den Entwurf am 6.8.25 weitgehend unverändert beschlossen. Vorgesehen ist eine umfassende Meldepflicht für Anbieter von Dienstleistungen im Bereich Kryptowerte, wie etwa:

- Verwahrung
- Verwaltung
- Handel und Tausch

Umfangreiche
Meldepflichten bzgl.
Dienstleistungen bei
Kryptowerten

Anbieter müssen von
Nutzern Selbstaus-
künfte einholen

Anbieter derartiger Leistungen müssen künftig von ihren Nutzern Selbstauskünfte einholen, um deren steuerliche Ansässigkeit feststellen zu können. Liegt eine solche Auskunft trotz Erinnerung und Mahnung nicht vor, dürfen nach Ablauf von 90 Tagen keine meldepflichtigen Transaktionen mehr durchgeführt werden. Außerdem müssen die Anbieter jährlich bis spätestens 31.7. umfangreiche Daten an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln. Für private Anleger bedeutet dies, dass FÄ künftig durch die Meldungen detaillierte Informationen über mögliche steuerpflichtige Transaktionen erhalten.

Anwendung: Das Gesetz soll zum 1.1.26 in Kraft treten.

Einheitliche
Auswertung der
Daten soll erleichtert
werden

1.7 GwG-Meldeverordnung

Verdachtsmeldungen an die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen (FIU) werden zwar bereits über das IT-Verfahren goAML elektronisch übermittelt, bislang jedoch ohne verbindliche Vorgaben zu Form und Inhalt. Dies führt zu erheblichen Qualitätsunterschieden und erschwert eine einheitliche Auswertung der eingehenden Daten. Besonders problematisch ist, dass Anlagen derzeit nicht strukturiert durchsuchbar sind, wodurch aufwendige manuelle Arbeit entsteht und Kapazitäten der FIU gebunden werden. Mit der neuen Verordnung sollen deshalb bundeseinheitliche Standards eingeführt, Prozesse effizienter gestaltet und die Analysefähigkeit der FIU verbessert werden. Vorgesehen sind klare technische Formate sowie Mindeststandards für den Inhalt, die sich an den Meldepflichten des Geldwäschegesetzes orientieren und nach Art der Verdachtsmeldung differenzieren.

1.8 Standortförderungsgesetz

Die Bundesregierung hat ein Gesetz zur Förderung privater Investitionen und des Finanzstandorts – Standortförderungsgesetz – vorgelegt. Stand 10.9.25 sollen folgende steuerlich relevante Änderungen enthalten sein:

1.8.1 REIT-AG

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 70 EStG im Zusammenhang mit REIT-Aktiengesellschaften soll vollständig gestrichen werden.

1.8.2 § 6b – Rücklage

Für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch natürliche Personen oder Personengesellschaften kann gemäß § 6b Abs. 10 EStG eine Rücklage gebildet werden oder eine steuerfreie Übertragung auf bestimmte Investitionsgüter (Anteile an anderen Gesellschaften, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter oder Gebäude) erfolgen. Gemäß § 6b Abs. 10 S. 1 EStG ist dies bis zu einem Betrag von 500.000 EUR einschließlich der nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a und b EStG (Teileinkünfteverfahren) steuerfreien Teilbeträge möglich. Diese Grenze soll auf 2.000.000 EUR erhöht werden.

Anwendung: Die neue Grenze soll mit Verkündung in Kraft treten.

Grenze soll
erfreulicherweise
auf 2 Mio. EUR
angehoben werden

2. Besteuerung natürlicher Personen

2.1 Allgemeines

2.1.1 Verträge zwischen nahen Angehörigen/nahestehenden Personen

Steuerliche Gestaltungen in Zusammenhang mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen gehören von jeher zu den Klassikern der steuerlichen Praxis. Wegen des in aller Regel fehlenden Interessengegensatzes sind solche Verträge jedoch ständig im Fokus der Finanzämter, insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen. Auch wenn die Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung hinlänglich bekannt sein dürften (etwa BFH 22.7.25, VIII R 23/23), bleiben die Konfliktpotenziale bestehen. In der neueren Rechtsprechung gibt es zudem Tendenzen, die strengen Maßstäbe des Fremdvergleichs auch auf Verträge zwischen (nur) nahestehenden Personen zu erweitern (FG Hamburg 21.6.22, 6 K 39/20 betr. Verhältnis eines alleinigen GGf zu seiner Gesellschaft). So wendet etwa das FG Mecklenburg-Vorpommern (16.3.23, 2 K 385/18) diese Grundsätze auch auf Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft – als nahestehende Personen – an. Diese Ausweitung wird aktuell vom BFH im Revisionsverfahren X R 5/24 überprüft. Zudem besteht bei ungewöhnlichen Konstellationen die Gefahr, dass das FA bei Angehörigenverhältnissen von steuerlich unbeachtlichen Scheingeschäften ausgeht (§ 41 Abs. 2 S. 1 AO; hierzu BFH 22.7.25, VIII R 23/23).

MERKE | Die Anforderungen der Rechtsprechung an die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen entwickeln sich ständig weiter. Daher sind solche Verträge fortlaufend anzupassen. Denn für die Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung solcher Verträge trägt der Steuerpflichtige die volle Darlegungs- und Beweislast.

2.1.1.1 Anerkennung eines Ehegatten-Mietverhältnisses bei Einlagen des Vermieters-Ehegatten in den Betrieb des Mieters-Ehegatten

- ☐ Überweist der Mieter-Ehegatte die Miete von seinem betrieblichen Konto auf ein dem Vermieter-Ehegatten allein zuzurechnendes Mietkonto?
- ☐ Werden zuvor oder anschließend Einlagen von einem Konto mit den gemeinschaftlich erwirtschafteten Einnahmen und Ersparnissen der Ehegatten auf das betriebliche Konto des Mieter-Ehegatten geleistet?

Beachten Sie | Der Ehegatten-Mietvertrag ist in diesem Fall grundsätzlich kein steuerlich unbeachtliches Scheingeschäft. Die Mittelverwendung für Einlagen in den Betrieb des Ehegatten stellt die fremdübliche Durchführung des Mietverhältnisses für sich betrachtet nicht infrage (BFH 22.7.25, VIII R 23/23).

PRAXISTIPP | Steuerliche Berater sollten ihre Mandanten darauf hinweisen, dass jede Abweichung von dem unter fremden Dritten Üblichen und jede Abweichung der tatsächlichen Durchführung vom schriftlichen Mietvertrag (etwa bzgl. des Zahlungszeitpunktes, etwaiger Mieterhöhungen etc.) das Risiko der Versagung der steuerlichen Anerkennung des Angehörigen-Mietvertrags erhöht. Auch wenn nicht jede Abweichung sogleich schädlich ist, kann sich diese im Rahmen einer Gesamtwürdigung negativ auswirken.

Strenger Maßstab des Fremdvergleichs auf weitere Verträge ausgeweitet

Verträge fortlaufend anzupassen

Kein steuerlich unbeachtliches Scheingeschäft

Jede Abweichung vom Üblichen kann schädlich sein

Zahlung der
Nebenabgaben keine
mietvertragliche
Hauptpflicht

Fehlende schriftliche
Fixierung darf nicht
überbetont werden

Mietaufwendungen
wegen Nutzungsent-
nahme nicht mehr
betrieblich veranlasst

2.1.1.2 Steuerliche Anerkennung eines Ehegatten-Mietvertrags bei nicht fremdüblicher Vereinbarung zu Nebenabgaben

- ☐ Haben Ehegatten eine nicht fremdübliche Vereinbarung zur Tragung und Abrechnung der Nebenabgaben getroffen?
- ☐ Fehlt insoweit die schriftliche Fixierung der von den Ehegatten praktizierten Vereinbarung?

Beachten Sie | Die Verpflichtung des Mieters zur Zahlung von Nebenabgaben zählt grundsätzlich nicht zu den mietvertraglichen Hauptpflichten (vgl. BFH 17.2.98, IX R 30/96). Eine insoweit nicht fremdübliche Vereinbarung ist im Zusammenhang mit sämtlichen weiteren Umständen zu würdigen, die für oder gegen die private Veranlassung des Mietverhältnisses und einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Vertragsparteien sprechen können (vgl. BFH 22.7.25, VIII R 23/23).

PRAXISTIPP | Der Umstand, dass die von den Ehegatten praktizierte Vereinbarung zur Tragung der Nebenkosten nicht schriftlich fixiert worden ist, obwohl fremde Dritte hierzu klare schriftliche Vereinbarungen über die genauen Vertragsabreden getroffen hätten, darf nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht überbetont und nicht zu einer „Schriftformklausel“ als Fremdüblichkeitskriterium erhoben werden (vgl. BVerfG 27.5.25, 2 BvR 172/24).

2.1.1.3 Unterlassene Anpassung des Ehegatten-Mietvertrags trotz Änderung der Verhältnisse

- ☐ Haben Angehörige es unterlassen, im Hinblick auf eine Privatnutzung der überlassenen Räume den Mietvertrag anzupassen?
- ☐ Halten Ehegatten als Parteien eines Mietvertrags an der geschlossenen Vereinbarung fest, obwohl sich die wirtschaftliche Lage des Mieter-Ehegatten verschlechtert?

Beachten Sie | Die Verwendung der gemieteten Räume durch den Mieter-Ehegatten – etwa zu privaten anstatt wie zuvor zu betrieblichen Zwecken – ist für die Fremdvergleichsprüfung nicht maßgeblich. Dieser Umstand betrifft nicht die fremdübliche Ausgestaltung und Durchführung des Mietvertrags zwischen den Angehörigen, sondern die Verwendung der gemieteten Räume durch den Mieter-Ehegatten. Er ist für die Fremdvergleichsprüfung nicht maßgeblich (vgl. BFH 22.7.25, VIII R 23/23).

PRAXISTIPP | Soweit der Mieter-Ehegatte die von ihm zu betrieblichen Zwecken angemieteten Räume privat verwendet, liegt eine Nutzungsentnahme vor; die Mietaufwendungen sind dann nicht betrieblich veranlasst und gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig.

2.1.2 Gebührenfestsetzung bei einheitlich erteilter verbindlicher Auskunft gegenüber mehreren Antragstellern

- ☐ Haben mehrere Antragsteller einen gemeinsamen Antrag auf verbindliche Auskunft gestellt?
- ☐ Hat das Finanzamt inhaltsgleiche Auskünfte erteilt und gegenüber jedem Antragsteller einen Gebührenbescheid erlassen?

Beachten Sie | Für die Frage, ob gemäß § 89 Abs. 3 S. 2 AO nur eine Gebühr festzusetzen ist, deren Gesamtschuldner die Antragsteller sind, kommt es nicht darauf an, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 S. 1 der Steuer-Auskunftsverordnung gegeben sind. Maßgebend ist vielmehr, ob die verbindliche Auskunft den Antragstellern gegenüber tatsächlich einheitlich erteilt worden ist. Im Ergebnis darf das Finanzamt dann nur eine Gebühr, ggf. nur eine Höchstgebühr, erheben (BFH 3.7.25, IV R 6/23).

PRAXISTIPP | Da die Gebühren zur Erteilung verbindlicher Auskünfte gerade in Umwandlungsfällen nicht unerheblich sind (die Höchstgebühr liegt bezogen auf einen Gegenstandswert von 30 Mio. EUR bei 109.736 EUR) und regelmäßig mehrere Antragsteller beteiligt sind, dürfte der Frage der „einheitlichen Erteilung“ der verbindlichen Auskunft in der Praxis wesentliche Bedeutung zukommen. Prozessrechtlich können betroffene Antragsteller die Rechtmäßigkeit der Gebührenbescheide im Rahmen einer Anfechtungsklage überprüfen lassen.

Verbindliche Auskunft
allen gegenüber
einheitlich erteilt
worden?

Gerade bei
Umwandlungsfällen
hat die Problematik
höchste Relevanz

2.1.3 Irrtum über Steuerfolgen beim Ehevertrag

- ☐ Haben Eheleute einem Irrtum über steuerliche Folgen eines Ehevertrags unterlegen?
- ☐ Wurde der Irrtum von beiden Vertragspartnern geteilt?
- ☐ Lag der Irrtum bereits bei Vertragsschluss vor und fällt er in die Risikosphäre beider Vertragspartner?
- ☐ Ist der Ehevertrag nach Aufdeckung des Irrtums in einem späteren VZ geändert worden?

Beachten Sie | Die Rückabwicklung des steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts – z. B. einer Anteilsübertragung zur Erfüllung einer Zugewinnausgleichsforderung – kann in diesen Fällen steuerlich so behandelt werden, als wäre die Anteilsübertragung nie erfolgt. Ein ausdrücklicher Hinweis im ursprünglichen Vertragstext ist dagegen nicht notwendig. Allerdings bleiben die Voraussetzungen für die Anerkennung einer steuerlich rückwirkenden Änderung entsprechender vertraglicher Abreden streng (BFH 9.5.25, IX R 4/23).

Steuerliche
Rückwirkung
greift nur in
Ausnahmefällen

PRAXISTIPP | Steuerliche Folgen eines Vertrags können nur dann als Geschäftsgrundlage angesehen werden, wenn sie vor oder bei Vertragsschluss ausdrücklich erörtert worden sind. Dabei führt aber nicht jede Fehlvorstellung über die steuerlichen Folgen eines Vertrags zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage. Maßgeblich ist vor allem, ob die Veränderungen nach den vertraglichen Vereinbarungen oder nach den gesetzlichen Regelungen nicht ausschließlich in den Risikobereich einer Partei fallen. Zur Problematik des Wegfalls der Geschäftsgrundlage im Steuerrecht siehe Götz, FR 23, 599.

Nicht jede
Fehlvorstellung lässt
Geschäftsgrundlage
entfallen

2.1.4 Umfassende Möglichkeit zur späteren Änderung von Steuerbescheiden bei den Finanzämtern elektronisch übermittelten Daten

In der analogen Welt war die Änderung eines einmal ergangenen Steuerbescheids – sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen – nur unter besonderen Voraussetzungen möglich (z. B. ausdrücklicher Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO; nachträgliche Tatsachen, § 173 AO). Weil aber im

Zuge der Digitalisierung auch die Finanzämter immer mehr steuerungsrelevante Daten auf elektronischem Wege erhalten, hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab 2017 die Vorschrift des § 175b AO geschaffen. Danach kann ein Steuerbescheid geändert werden, soweit Daten an das FA übermittelt werden, die bisher nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden. Weitere, insbesondere einschränkende Voraussetzungen enthält diese Norm nicht.

Beachten Sie | Der BFH hat mit Urteil vom 27.11.24 (X R 25/22) hierzu entschieden, dass ein Steuerbescheid stets geändert werden kann, wenn elektronisch übermittelte Daten an das FA übermittelt werden. Hierfür komme es nicht darauf an, ob der Inhalt der Daten dem FA bereits bekannt gewesen sei.

Zeitpunkt der
Übermittlung der
Daten insoweit
unerheblich

PRAXISTIPP | Die Entscheidung verdeutlicht, dass es für die Änderung nach § 175b Abs. 1 AO nur darauf ankommt, dass die elektronischen Daten nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt worden sind, der Zeitpunkt ihrer Übermittlung hingegen unerheblich ist. Für die Änderung ist zudem unerheblich, ob der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht oder das FA seine Ermittlungspflicht verletzt haben. Korrekte Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und eine Versäumung der Berücksichtigung dieser Angaben im Steuerbescheid sind daher ohne Bedeutung (vgl. Steinhauß, jurisPR-SteuerR 35/2025, Anm. 1).

2.1.5 Kindergeldanspruch während des Freiwilligen Wehrdienstes

- ☐ Wird das Kind während des Wehrdienstes für einen Beruf ausgebildet?
- ☐ Kann das Kind während des Wehrdienstes eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen?

Kindergeld gibt es
bei Freiwilligem
Wehrdienst nicht
automatisch

Beachten Sie | Das Ableisten eines Freiwilligen Wehrdienstes kann bei einem volljährigen Kind für sich genommen zwar keinen Kindergeldanspruch begründen. Gleichwohl kann während der Zeit des Freiwilligen Wehrdienstes ein Anspruch auf Kindergeld bestehen, wenn das Kind einen der im Gesetz genannten Berücksichtigungstatbestände erfüllt, also etwa während des Wehrdienstes für einen Beruf ausgebildet wird oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Dabei ist es unschädlich, wenn das Kind nach Abschluss der Grundausbildung im Rahmen des Freiwilligen Wehrdienstes Dienst in einem Mannschaftsdienstgrad ausübt (BFH 20.2.25, III R 43/22).

Ausbildungswilliges
Kind muss sich sofort
um angestrebte
Ausbildung bewerben

PRAXISTIPP | Der Freiwillige Wehrdienst ist dann nicht von Anfang an als Zeit des Wartens auf einen Ausbildungsplatz anzusehen, wenn es möglich gewesen wäre, vor dem Dienst mit der letztlich angestrebten Ausbildung zu beginnen. Denn ein ausbildungswilliges Kind muss sich zum nächstmöglichen Termin um eine Ausbildung bewerben (BFH 26.11.09, III R 84/07). Hat der Freiwillige Wehrdienst erst einmal begonnen und ist der Termin für die Bewerbung für eine Ausbildung außerhalb der Bundeswehr verstrichen, kann sich der Wehrdienstleistende zum nächsten Termin für eine solche Ausbildung bewerben. Er ist dann nach § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG kindergeldrechtlich zu berücksichtigen. Ist dies nicht möglich, z. B. weil das Verfahren zur Vergabe von Studienplätzen noch nicht eröffnet ist, genügt der Familienkasse eine schriftliche Erklärung, sich so bald als möglich bewerben zu wollen (A 17.1 Abs. 1 S. 10 DA-KG).

2.1.6 Verfassungsmäßigkeit der Verwendung geschlechtsspezifischer Sterbetafeln bei der Bewertung

Der BFH hat mit mehreren Urteilen vom 20.11.24 (II R 38/22, II R 41/22, II R 42/22) entschieden, dass die Verwendung geschlechtsspezifischer Sterbetafeln bei der Bewertung lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht gegen das verfassungsrechtliche Diskriminierungsverbot aus Art. 3 Abs. 3 S. 1 GG verstößt. Sie diene dem legitimen Ziel, die Kapitalwerte lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen mit zutreffenden Werten zu erfassen und eine Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Da die statistische Lebenserwartung von Männern und Frauen ausweislich der amtlichen Sterbetafeln unterschiedlich hoch sei, ermögliche die Verwendung der geschlechtsspezifisch unterschiedlichen Vervielfältiger genauere und realitätsgerechtere Bewertungsergebnisse als die Verwendung geschlechtsneutraler Vervielfältiger.

Kein Verstoß gegen Diskriminierungsverbot des Art. 3 Abs. 3 GG

PRAXISTIPP | Die Entscheidungen des BFH ergingen zur Rechtslage im Jahr 2014. Der BFH hatte nicht darüber zu entscheiden, welche Auswirkungen sich aus dem am 1.11.24 in Kraft getretenen Gesetz über die Selbstbestimmung in Bezug auf den Geschlechtseintrag für die Bewertung lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen ergeben.

2.1.7 Höhe der Säumniszuschläge verfassungsgemäß

Nach Auffassung des BFH bestehen aufgrund des deutlichen und nachhaltigen Anstiegs der Marktzinsen, der seit dem russischen Überfall auf die Ukraine im Februar 2022 zu verzeichnen ist, keine ernstlichen Zweifel mehr an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung über die Höhe der Säumniszuschläge. Denn mit dem deutlichen und sehr schnellen Zinsanstieg sei die ausgeprägte Niedrigzinsphase der Vorjahre beendet gewesen. Das gestiegene Zinsniveau habe bis heute Bestand. Daher könne die Höhe der Säumniszuschläge seitdem nicht mehr als realitätsfremd angesehen werden (BFH 21.3.25, X B 21/25 [AdV]).

Ausgeprägte Niedrigzinsphase seitdem beendet

PRAXISTIPP | Wenn das FA zwar AdV gewährt, deren Wirkung aber von der Erbringung einer Sicherheitsleistung abhängig macht, bewirkt die spätere Leistung der Sicherheit im Regelfall, dass die AdV mit (Rück-)Wirkung ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Verfügung eintritt und zuvor etwaig entstandene Säumniszuschläge entfallen. Das FA kann allerdings ausdrücklich anordnen, dass die Wirkung der AdV erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung der Sicherheit beginnt.

2.1.8 Versteuerung von Entgelten für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche bei einer noch zu errichtenden Immobilie

- ☐ Hat ein Bauherr Entgelte für nachträglich vereinbarte Sonderwünsche für eine noch zu errichtende Immobilie vereinbart?
- ☐ Besteht ein rechtlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag?
- ☐ Sind zusätzliche Leistungen vereinbart worden, zu denen sich der Käufer bereits bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrags verpflichtet hatte?

Auswirkungen von Sonderwünschen auf die GrEST

Rechtlicher
Zusammenhang mit
dem Kaufvertrag
notwendig

Beachten Sie | Nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG gehören auch solche Leistungen zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Die Vorschrift erfasst jedoch nur zusätzliche Leistungen, die nachträglich gewährt werden und bei denen ein rechtlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskaufvertrag besteht; zusätzliche Leistungen, zu denen sich der Käufer bereits bei Abschluss eines Grundstückskaufvertrags verpflichtet, unterliegen schon im Rahmen der Besteuerung des Kaufpreises nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer (BFH 30.10.24, II R 15/22).

PRAXISTIPP | Hausanschlusskosten sind keine nachträglich vereinbarten Sonderwünsche, wenn sich der Grundstückskäufer zur Übernahme dieser Kosten bereits im (ursprünglichen) Grundstückskaufvertrag verpflichtet hat (BFH 30.10.24, II R 18/22).

INFORMATION

Wichtige
BMF-Schreiben



2.1.9 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende BMF-Schreiben sind zu beachten:

- BMF 21.8.25, IV C 1 – S 2296-c/00004/018/050, betr. Förderung energetischer Maßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden
- BMF 20.1.25, IV D 4 – S 3225/00006/006/003, betr. Ermittlung des Gebäudesachwerts nach § 190 BewG

2.2 Einzelne Einkunftsarten

2.2.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

2.2.1.1 Berücksichtigung des Mietwerts der Altenteilswohnung nach einer Hofübergabe als Sonderausgabe des Übernehmers

- ☐ Ist die Wohnungsüberlassung im Rahmen einer Hofübergabe Bestandteil einer im Versorgungsvertrag vereinbarten Gesamtversorgungsleistung?

Beachten Sie | Die Finanzverwaltung erkennt bei einer Wohnungsüberlassung an den Vermögensübergeber als Bestandteil der Versorgungsleistungen nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden Aufwendungen als Sonderausgaben an, nicht jedoch den Miet- bzw. Nutzungswert der überlassenen Wohnung selbst (BMF 11.3.10, IV C 3-S 2221/09/10004, BStBl. I 10, 227). Dem ist aktuell das FG Nürnberg (6.2.25, 4 K 1279/23; Rev. BFH X R 5/25) entgegengetreten. Danach ist der Miet- bzw. Nutzungswert für die einem Altenteiler überlassene Wohnung auf dem land- und forstwirtschaftlichen Hof als nach § 10 Abs. 1a S. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. b EStG abziehbare Sonderausgabe zu qualifizieren.

PRAXISTIPP | Steuerliche Berater sollten daher den Miet- oder Nutzungswert der Altenteilerwohnung weiterhin als Sonderausgaben beim Erwerber ansetzen. Der BFH hat diese Frage bislang offengelassen und hat nunmehr Gelegenheit, die Rechtsfrage höchststrichterlich zu klären.

FG Nürnberg erteilt
Finanzverwaltung
klare Abfuhr

Miet- bzw. Nutzungs-
wert vorerst weiter
als Sonderausgabe
ansetzen

2.2.1.2 Zurückbehalt von Flächen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs beim Betriebsübergang

- ☐ Soll eine steuerbegünstigte Betriebsübertragung i. S. d. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG zu Buchwerten erfolgen?
- ☐ Machen die zurückbehaltenen Flächen mehr als 10 % der land- und forstwirtschaftlichen Fläche aus (aber weniger als 40 %)?
- ☐ Handelt es sich bei den zurückbehaltenen Flächen um solche, die nach einer Umstrukturierung keinen eigenbetrieblichen Interessen mehr dienen und verpachtet waren?

Beachten Sie | § 6 Abs. 3 EStG ermöglicht durch Anordnung einer Buchwertfortführung die steuerbegünstigte Übertragung von Betrieben. Voraussetzung ist, dass die Übertragung unentgeltlich erfolgt und der Betrieb (alternativ: Teilbetrieb oder Miteigentumsanteil) zur Gänze übertragen wird, d. h. alle wesentlichen Teile des BV auf den Rechtsnachfolger übergehen. Dabei gilt ein funktional wesentlicher Betriebsgrundlagenbegriff. Funktional wesentlich sind alle Wirtschaftsgüter, die für die Fortführung des Betriebes notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben.

Beläuft sich eine zurückbehaltene Fläche auf weniger als 10 % der Gesamtfläche eines landwirtschaftlichen Betriebs, soll es sich hierbei nach h. M. im Allgemeinen nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage handeln mit der Folge, dass § 6 Abs. 3 EStG für die Übertragung des Restbetriebs anwendbar bleibt. Nach Auffassung des FG Düsseldorf gibt es keinen Rechtsgrundsatz, dass landwirtschaftliche Flächen, die mindestens 10 % des Gesamtbetriebs ausmachen, stets funktional wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen. Vielmehr sind danach die Umstände des Einzelfalls zu betrachten. Ein Grundstück, das nach der Umstrukturierung eines landwirtschaftlichen Betriebs keine eigenbetriebliche Verwendung (mehr) gefunden hat, sondern ab dem Zeitpunkt der Umstrukturierung über Jahrzehnte hinweg dauerhaft an andere Landwirte verpachtet wurde, ist danach für die Erreichung des Betriebszwecks offensichtlich nicht von Bedeutung und stellt deshalb auch keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (FG Düsseldorf 22.11.24, 3 K 2604/21 E).

PRAXISTIPP | Nach der Rechtsprechung des BFH (28.3.85, IV R 88/81) ist das Vorliegen einer wesentlichen Betriebsgrundlage bei Zurückbehalt eines Flächenanteils von mehr als 40 % regelmäßig zu bejahen und bei einem Flächenanteil von weniger als 10 % regelmäßig zu verneinen. Bei Unterschreiten der 40 %-Grenze und Überschreiten der 10 %-Grenze wird es wesentlich auf die Umstände des Einzelfalles ankommen. Bei der Würdigung der Umstände des Einzelfalles kommt der Art und Weise, wie das Grundstück im zu betrachtenden Betrieb konkret genutzt wurde, eine wichtige Rolle zu. Denn die Frage, ob es sich um eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage handelt, kann nicht losgelöst vom Betriebszweck und der konkreten Art der Betriebsführung beantwortet werden (Lürbke, EFG 25, 398, 401).

Alle wesentlichen Teile des BV müssen auf Rechtsnachfolger übergehen

10 %-Grenze nicht der allein maßgebende Faktor

Prozentuale Grenzen können laut BFH aber nur Anhaltspunkte sein

2.2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

2.2.2.1 Verfassungsmäßigkeit der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Steuerstundungsmodellen

- ☐ Hat sich der Mandant an einem Steuerstundungsmodell i. S. d. § 15b EStG beteiligt, das in einer wirtschaftlich sinnvollen Tätigkeit besteht?
- ☐ Handelt es sich dabei um eine Personengesellschaft (z. B. eine KG)?
- ☐ Ist eine Verlustverrechnung wegen Insolvenz der Personengesellschaft ausgeschlossen (sog. definitive Verluste)?

Beschränkung
auch im Fall
definitiver Verluste
verfassungsgemäß

Beachten Sie | Die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für Verluste bei einem Steuerstundungsmodell nach § 15b Abs. 1 EStG setzt laut BFH nicht voraus, dass sich eine Investition als betriebswirtschaftlich nicht oder wenig sinnvoll darstellt. Sofern es sich beim Steuerstundungsmodell um eine Personengesellschaft handelt, erfasse § 15b Abs. 1 EStG auf der Rechtsfolgenrechtsseite auch den Sonderbetriebsverlust des Mitunternehmers. Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung erweise sich auch im Fall solcher definitiven Verluste als verfassungsgemäß. Ein hinreichender sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung liege in den mit § 15b EStG verfolgten Lenkungszielen und im Aspekt der Missbrauchsvermeidung.

Veräußerungsverluste
ebenfalls nicht
ausgleichsfähig

PRAXISTIPP | Liegt ein Steuerstundungsmodell gemäß § 15b EStG vor, bezieht sich die Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten auf sämtliche Verluste im Zusammenhang mit der jeweiligen Einkunftsquelle, insbesondere auch auf Veräußerungsverluste. Veräußerungsverluste nach § 15b EStG unterfallen sogar dann der Verlustausgleichsbeschränkung, falls die konkret zur Verlustsituation führende Veräußerung gar nicht Bestandteil der Konzeption des Steuerstundungsmodells war (FG Berlin-Brandenburg 25.9.23, 6 K 6003/21, EFG 24, 202).

2.2.2.2 Betriebsausgabenabzug von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps

- ☐ Sind Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps angefallen?
- ☐ Sollte mit dem Zinsswap ein betriebliches Zinsänderungsrisiko abgesichert werden?
- ☐ Sind das betriebliche Darlehen und das zinssichernde Swap-Geschäft inhaltlich hinreichend eng miteinander verknüpft?

Hinreichende
Verknüpfung von
Betriebskredit und
Swap-Geschäft nötig

Beachten Sie | Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps können als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, soweit mit diesem ein betriebliches Zinsänderungsrisiko abgesichert werden soll. Da Zinsswap- und Darlehensvereinbarung grundsätzlich eigenständig nebeneinanderstehen, setzt der Betriebsausgabenabzug von laufenden Zahlungen im Rahmen des Zinsswaps jedoch voraus, dass Betriebskredit einerseits und zinssicherndes Swap-Geschäft andererseits hinreichend miteinander verknüpft sind (BFH 19.11.24, VIII R 26/21, BStBl II 25, 153). Von einer (objektiven) Verknüpfung ist insbesondere auszugehen, wenn beide Verträge zeitgleich mit (zumindest annähernd) übereinstimmenden Laufzeiten abgeschlossen werden, inhaltlich aufeinander bezogen und durch die nämliche Zweckbestimmung miteinander verknüpft sind sowie der in dem Swap-Vertrag festgelegte Bezugsanfangsbetrag fortlaufend den (sich laufend reduzierenden) Restschuldbeträgen des Darlehens entspricht.

PRAXISTIPP | Das Swap-Geschäft ist von vornherein als betriebliches Geschäft zu behandeln. Der Steuerpflichtige muss die Ausgleichszahlungen in der laufenden Buchhaltung als betrieblichen Aufwand abbilden. Fehlt es an der belastbaren Verknüpfung von betrieblichem Darlehen und Swap-Geschäft und sind die Ausgleichszahlungen damit nicht gemäß § 20 Abs. 8 EStG einer dort genannten Einkunftsart zuzurechnen, handelt es sich bei dem Swap um ein bloßes betriebsfremdes spekulatives Termingeschäft, das nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört (BFH 10.4.25, VI R 11/22).

Bei fehlender Verknüpfung liegt ein spekulatives Termingeschäft vor

2.2.2.3 Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts auf Liefergegenstände mit verschiedenen Steuersätzen in der Systemgastronomie

- ☐ Haben Restaurants die Aufteilung des Gesamtpreises auf die Bestandteile des Menüs, die dem ermäßigten Steuersatz und dem Regelsteuersatz unterliegen, nach der „Food-and-Paper“-Methode vorgenommen?

Beachten Sie | Der BFH hat aktuell der Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach der „Food-and-Paper“-Methode eine Absage erteilt, weil sie in manchen Fällen dazu führt, dass der Preis eines Burgers mit einem hohen Wareneinsatz im Menü über dem Einzelverkaufspreis des Burgers liegen würde. Es widerspricht aus Sicht des BFH der wirtschaftlichen Realität, dass der Verkaufspreis eines Produkts in einem mit Rabatt verkauften Menü höher sein könnte als der Einzelverkaufspreis. Eine Methode, die dazu führt, ist nicht sachgerecht (BFH 22.1.25, XI R 22/22, XI R 19/23).

BFH hat der „Food-and-Paper“-Methode eine klare Absage erteilt

PRAXISTIPP | Der BFH hat jedoch ausgeführt, dass – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – der Unternehmer nicht immer die einfachstmögliche Methode anwenden muss. Wenn eine andere Methode zumindest ebenso sachgerecht ist wie die Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen, darf er auch die andere Methode anwenden. Die Gestaltungspraxis kann sich diese „Lockerung“ im Einzelfall zunutze machen.

2.2.2.4 Kein Anspruch auf Information über die der Richtsatzsammlung zugrunde liegenden Unterlagen

Ein Steuerpflichtiger hat nach dem Informationsfreiheitsgesetz keinen Anspruch auf Informationen hinsichtlich der Unterlagen, die der Erstellung der amtlichen Richtsatzsammlung zugrunde liegen (BFH 9.5.25, IX R 1/24).

Der BFH hat einen Anspruch auf Offenlegung der der Richtsatzsammlung zugrunde liegenden Statistiken und Unterlagen verneint. Im Finanzverwaltungsgesetz (FVG) bestehe mit § 21a Abs. 1 S. 4 und 5 FVG eine spezialgesetzliche Regelung, die eine Vertraulichkeit hinsichtlich des Zustandekommens von Schreiben des BMF und damit auch der Richtsatzsammlung anordne. Denn die Sitzungen der für die Ermittlung der Richtsätze zuständigen Gremien erforderten einen allein an der Sache orientierten freien Austausch von Argumenten und eine unbeeinflusste Abstimmung. Die Sitzungsinhalte und zugehörigen Unterlagen (z. B. Protokolle, Entwürfe) seien daher vertraulich.

Kein Anspruch auf Offenlegung von Statistiken und weiterer Unterlagen

Beachten Sie | Die Richtsatzsammlung fällt unter den Begriff der „einheitlichen Verwaltungsgrundsätze“ i. S. d. § 21a Abs. 1 S. 1 FVG.

INFORMATION

Wichtiges Verfahren
anhängig: X R 19/23



PRAXISTIPP | Unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Richtsatzschätzung (BMF-Richtsätze) zulässig ist, wird derzeit vom BFH im Revisionsverfahren X R 19/23 geprüft. Bislang gilt, dass eine Schätzung der Einnahmen und Erlöse durch einen äußeren Betriebsvergleich anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF grundsätzlich zulässig ist und sachgerecht sein kann.

Verkauf von mehr als
10 Objekten im
sechsten Jahr muss
nicht schädlich sein

2.2.2.5 Erweiterte Kürzung und Drei-Objekt-Grenze bei erstmaligen Grundstücksveräußerungen im sechsten Jahr

- ☐ Soll für die Grundstücksgesellschaft die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG in Anspruch genommen werden?
- ☐ Sind innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums ab der Anschaffung/Herstellung weder Grundstücksveräußerungen noch diese vorbereitende Maßnahmen erfolgt?
- ☐ Sollen erst im sechsten Jahr mehr als drei Objekte veräußert werden?

Beachten Sie | Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH liegt ein der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG entgegenstehender gewerblicher Grundstückshandel im Regelfall dann vor, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von i. d. R. fünf Jahren (zwischen der Anschaffung oder Errichtung und dem Verkauf) mehr als drei Objekte veräußert werden („Drei-Objekt-Grenze“). Wie der BFH mit Beschluss vom 20.3.25 (III R 14/23) entschieden hat, kann aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalls ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen und die erweiterte Kürzung zu gewähren sein, wenn innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums weder Grundstücksveräußerungen noch diese vorbereitende Maßnahmen erfolgen und erst im sechsten Jahr eine zweistellige Anzahl von Objekten veräußert wird.

Aber: Zum schädlichen
En-bloc-Verkauf im
dritten Jahr siehe BFH
III R 12/22

PRAXISTIPP | Für die Abwehrberatung ist zu beachten, dass nicht nur ein Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze zu verzeichnen sein muss, um einen gewerblichen Grundstückshandel anzunehmen. Daneben müssen weitere Beweisanzeichen hinzutreten. Zur Frage der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG und Drei-Objekt-Grenze bei En-bloc-Veräußerung einer Kapitalgesellschaft (im Streitfall veräußerte eine Kapitalgesellschaft im dritten Jahr nach dem Erwerb fünf Mehrfamilienhaus-Grundstücke durch einen Verkaufsakt an einen Erwerber) s. BFH 3.6.25, III R 12/22 (schädlich!).

Bereits persönlicher
Standcontainer kann
für „Verwurzelung“
genügen

2.2.2.6 Steuerfreistellung durch ausländische Betriebsstätten

Der BFH hat in zwei Urteilen vom 18.12.24 (I R 47/21, I R 39/21) die Voraussetzungen konkretisiert, die bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Anwendungsbereich eines DBA zu einer ausländischen Betriebsstätte führen. Aus einer solchen Betriebsstätte erzielt der Steuerpflichtige i. d. R. Einkünfte, die im Inland steuerfrei sind und nur der ausländischen Besteuerung unterliegen. Für die Annahme einer Betriebsstätte ist danach die „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem im Ausland belegenen Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit maßgebend. Diese Verwurzelung folge aus einer Gesamtwürdigung der Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung. Bereits ein persönlicher

Standcontainer ist insoweit ein Indiz für die dauerhafte Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung (im Streitfall: den Büroraum). Darüber hinaus ist entscheidend, dass in der ausländischen Betriebsstätte nicht nur Hilfstätigkeiten ausgeübt werden.

Beachten Sie | In dem Verfahren I R 39/21 ging es – erstmals – um die zeitlichen Voraussetzungen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte. Sowohl für das Innehaben der Geschäftseinrichtung als auch für die unternehmerische Tätigkeit, die in der Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, hat der BFH eine Minstdauer von sechs Monaten festgelegt. Ein Unternehmen, das nur für weniger als sechs Monate existiere, rechtfertige selbst dann keine Ausnahme, wenn die Tätigkeit dieses Unternehmens vollständig in der ausländischen Geschäftseinrichtung ausgeübt worden sei.

PRAXISTIPP | Für die Gestaltungspraxis dürften die Entscheidungen zwar weitere Klarheit bringen, unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte im Ausland anerkannt wird. Da vielfach jedoch die besonderen Umstände des Einzelfalls entscheidend sind, bleiben Rechtsunsicherheiten, auf die Mandanten hingewiesen werden sollten. Zur Frage der Anforderungen an eine Betriebsstätte/feste Einrichtung im Dienstleistungsbereich s. auch BFH 7.6.23, I R 47/20 betr. Spind und Schließfach als Betriebsstätte.

BFH hat eine Minstdauer von sechs Monaten festgelegt

Spind und Schließfach als Betriebsstätte?

2.2.2.7 Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage im Falle strafrechtlicher Einziehung von „Schmiergeldern“

- ☐ Ist ein Mandant wegen Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr und Steuerhinterziehung verurteilt worden?
- ☐ Sind zusätzlich die Bestechungsgelder auf gerichtliche Anordnung nach §§ 73 ff. StGB eingezogen worden?
- ☐ Hat das Finanzamt die „Schmiergeldzahlungen“ bzw. die Zuwendungen durch die beauftragten Unternehmen als Entgelte für steuerpflichtige Leistungen der Umsatzsteuer unterworfen?
- ☐ Haben die eingezogenen Bestechungsgelder die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer gemindert?

Beachten Sie | Nach Ansicht des BFH (25.9.24, XI R 6/23) sind die Bestechungsgelder – obgleich es sich um illegale Zahlungen handelt – neben den sonstigen dem Steuerpflichtigen für seine Dienstleistungen gewährten Entgelten umsatzsteuerrelevant. Jedoch mindern die eingezogenen Beträge die steuerliche Bemessungsgrundlage. Dies sei verfassungs- und unionsrechtlich geboten, denn es käme sonst zu einer unzulässigen Doppelbelastung des Täters: Zum einen würde der durch die strafbare Handlung erlangte wirtschaftliche Vorteil durch die strafrechtliche Einziehung der Bestechungsgelder abgeschöpft, und zum anderen würden die Bestechungsgelder im selben Umfang der Umsatzsteuer unterworfen. Dabei spiele es keine Rolle, dass der strafrechtlich eingezogene Betrag in der Staatskasse verbleibe und nicht an den leistenden Unternehmer zurückgezahlt werde. Auch eines Verweises auf das Billigkeitsverfahren, dessen Zulässigkeit im Umsatzsteuerrecht ohnehin unionsrechtlich zweifelhaft sei, bedürfe es nicht.

Eingezogene Beträge mindern die Bemessungsgrundlage

Im Ertragsteuerrecht
ist der Einziehungsschuldner schlechter
gestellt

PRAXISTIPP | Durch diese Grundsatzentscheidung wird den von einer Einziehung Betroffenen ein steuerlicher Weg eröffnet, wie eine Umsatzsteuerbelastung wieder rückgängig gemacht werden kann. Das Verfahren betrifft einen sehr speziellen Sachverhalt, doch können die Entscheidungsgrundsätze in vergleichbaren Fällen herangezogen werden, um eine Umsatzsteuerherabsetzung zu begründen (Prätzler, jurisPR-SteuerR 15/2025 Anm. 6). Im Bereich der Umsatzsteuer steht sich der Einziehungsschuldner nach dieser Rechtsprechung besser als im Bereich der Ertragsteuer. Für jene Steuern nämlich entschied der BFH für Korruptionsdelikte, dass § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG ein Betriebsausgabenabzugsverbot auch für den Fall der Einziehung des Erlangten vorsieht (BFH 14.5.14, X R 23/12).

Fiktive Zugehörigkeit
der Werbeträger zum
Anlagevermögen
entscheidend

2.2.2.8 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen bei Dienstleistungsunternehmen

- ☐ Hat ein Dienstleistungsunternehmen Aufwendungen für die Anmietung von Werbeträgern gehabt?
- ☐ Würden die Werbeträger bei unterstelltem Eigentum zu dessen Anlagevermögen gehören?

Beachten Sie | Laut BFH (16.9.24, III R 36/22) ist eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen in diesen Fällen möglich. Für eine Hinzurechnung von Mietaufwendungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Werbemaßnahmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG kommt es darauf an, dass die den Werbemaßnahmen zugrunde liegenden Verträge ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach als Miet- oder Pachtverträge einzuordnen sind oder zumindest trennbare miet- oder pachtrechtliche Hauptleistungspflichten enthalten. Hierzu sind die einzelnen Verträge darauf zu untersuchen, ob es sich um Miet-, Werk-, Geschäftsbesorgungs- oder um gemischte Verträge mit möglicherweise trennbaren Leistungen handelt. Ferner kommt es für die Hinzurechnung auf die fiktive Zugehörigkeit der Werbeträger zum Anlagevermögen an. Maßgeblich ist, ob der Geschäftszweck und die speziellen betrieblichen Verhältnisse des Unternehmens Werbemaßnahmen erforderlich erscheinen lassen, für die das Unternehmen Werbeträger ständig in seinem Betrieb vorhalten muss.

PRAXISTIPP | Der BFH schließt nicht aus, dass auch bei einem Dienstleistungsunternehmen bei längerfristiger Anmietung bestimmter Werbeträger oder bei wiederholter kurzfristiger Anmietung gleichartiger Werbeträger Anlagevermögen vorliegen kann. Dies könnte ein Anhaltspunkt für die Gestaltungspraxis sein, wie eine Hinzurechnung ggf. verhindert werden kann.

INFORMATION Wichtige BMF-Schreiben



2.2.2.9 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende wichtige BMF-Schreiben könnten für Sie interessant sein:

- BMF 14.7.25, IV D 2 – S 0316/00128/005/088, betr. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)
- BMF 24.3.25, IV C 2 – S 2742-a/00028/012/001, betr. Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG)
- BMF 18.3.25, III C 3 – S 7360/00027/044/105, betr. Sonderregelung für Kleinunternehmer

- BMF 12.3.25, IV C 6 – S 2290-a/00012/001/037, betr. Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG)
- BMF 24.2.25, IV C 6 – S 2296-a/00031/001/005, betr. Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG)

2.2.3 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

2.2.3.1 Steuerbefreiung für die vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes gegen Entgelt

- ☐ Hat ein Arzt an den Wochenenden einen ärztlichen Notfalldienst übernommen?
- ☐ Hat er diesen Dienst vertretungsweise für einen anderen Arzt (gegen Entgelt) übernommen?

Beachten Sie | Der BFH (14.5.25, XI R 24/23) gewährt hier die Umsatzsteuerbefreiung. Auch die vertretungsweise Übernahme ärztlicher Notfalldienste gegen Entgelt durch einen anderen Arzt sei als Heilbehandlung i. S. d. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei. Diese Beurteilung gilt nach Auffassung des BFH für die Notfalldienste eines Vertreters in gleicher Weise wie für die Notfalldienste der von der KV dafür eingeteilten Ärzte. Nebenbei hat der BFH bestätigt, dass Blutalkoholuntersuchungen (z. B. im Rahmen von polizeilichen Verkehrskontrollen) der Umsatzsteuer unterliegen. Hierbei liege kein therapeutisches Ziel vor, sodass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG nicht zur Anwendung komme.

PRAXISTIPP | Der BFH überträgt damit einerseits seine Rechtsprechung zu Bereitschaftsdiensten bei Großveranstaltungen (BFH 2.8.18, V R 37/17) auf den „Sitz- und Fahrdienst“. Andererseits stellt er auch insoweit die Leistungserbringung durch einen fachlich qualifizierten Subunternehmer des Arztes der Leistungserbringung durch den Arzt selbst gleich. Die steuerliche Beratungspraxis könnte nun versuchen, dieses Urteil auf andere Bereiche der Leistungsbeziehungen im Bereich der Heilbehandlungen anzuwenden, etwa in Bezug auf die Anwendbarkeit der Umsatzsteuerfreiheit der Terminausfallgebühren (sog. „No-Show“-Leistungen). Diese Gebühren könnten ebenfalls der Steuerbefreiung unterliegen, da sie als Entgelt für eine Leistung verstanden werden können. Die Leistung besteht darin, dass die Praxis einen Termin stellt und ihre Leistungsbereitschaft zeigt (vgl. hierzu Pelpowski/Ketteler-Eising, jurisPR-MedizinR 8/2025 Anm. 4).

2.2.3.2 Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

- ☐ Übt ein Zahnarzt seine Tätigkeit im Rahmen eines Zusammenschlusses von Berufsträgern als Mitunternehmer aus?
- ☐ Sind diesem Zahnarzt weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Mitunternehmerschaft zugewiesen worden?
- ☐ Übt er die freiberuflichen (als Zahnarzt behandelnde) Tätigkeiten wenigstens im geringfügigen Umfang aus?

Beachten Sie | Nach Ansicht des BFH übt ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer im Rahmen eines Zusammenschlusses von Berufsträgern den freien Beruf selbst aus, wenn er neben einer ggf. äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit vor allem und weit überwiegend organisatorische

Umsatzsteuerfreie
Heilbehandlung

Entscheidung als
Argumentationshilfe
für ähnlich gelagerte
Fälle nutzen

Positive Nachricht
für Freiberufler-Mit-
unternehmerschaf-
ten

Jeder Gesellschafter muss aber geringfügig entsprechend seiner Qualifikation tätig sein

und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Mitunternehmerschaft erbringt. Die persönliche Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit im vorgenannten Sinne setze nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend und eigenverantwortlich tätig sei und an jedem Auftrag mitarbeite. Die eigene freiberufliche Betätigung eines Mitunternehmers könne auch in Form der Mit- und Zusammenarbeit stattfinden. Damit erzielt die Freiberufler-Mitunternehmerschaft im Streitfall weiterhin freiberufliche und nicht gewerbliche Einkünfte (BFH 4.2.25, VIII R 4/22).

PRAXISTIPP | Für die Praxis hat der BFH – entsprechend seiner Rechtsprechung zu den Anforderungen an die (mittelbaren) Gesellschafter mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften – aber klargestellt, dass jeder Gesellschafter die entsprechende berufliche Qualifikation des freien Berufs erfüllen muss und auch insoweit zumindest geringfügig aktiv tätig sein muss. Der Zusammenschluss mehrerer Freiberufler zur gemeinsamen Berufsausübung bringt neben der reinen freiberuflichen Tätigkeit diverse andere Aufgabenbereiche (Organisation, Personal, Verwaltung etc.) mit sich, die ebenfalls von den Gesellschaftern zu verantworten sind. Soweit diese Aufgaben einem Gesellschafter zugewiesen werden, ist darauf zu achten, dass dieser Gesellschafter die freiberufliche Tätigkeit zumindest geringfügig ausübt, um für alle Gesellschafter die Qualifikation der Einkünfte als solche aus § 18 EStG sicherzustellen (vgl. Küsters, jurisPR-SteuerR 22/2025, Anm. 2).

2.2.3.3 Gewinnerzielungsabsicht eines Rechtsanwalts

Der BFH hat nochmals klargestellt, dass seiner Rechtsprechung nicht der verallgemeinerungsfähige Rechtssatz zu entnehmen ist, dass bei einer Beschäftigung von Mitarbeitern in einer Anwaltskanzlei und der Erzielung sechsstelliger Honorareinnahmen i. d. R. zu vermuten ist, dass die Kanzlei mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird (BFH 13.5.25, VIII B 50/24).

Totalprognose könnte auch in solchen Fällen überprüft werden

PRAXISTIPP | Die steuerliche Praxis muss sich also darauf einstellen, dass selbst in solchen Fällen die Gewinnerzielungsabsicht anhand einer Totalprognose überprüft wird. Aufwendungen, die zwar dem Grunde nach Betriebsausgaben sein können, aber nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG einkommensteuerlich einem Abzugsverbot unterliegen und deshalb steuerlich den Gewinn nicht mindern, sind dabei in der Totalgewinnprognose bei Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht nicht zu berücksichtigen (BFH 9.4.14, X R 40/11). Zur Gewinnerzielungsabsicht auch bei Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit s. aktuell FG Berlin-Brandenburg 5.6.25, 9 K 9119/23. Für eine Gewinnerzielungsabsicht sprechender Anscheinsbeweis entfällt danach, wenn die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass im konkreten Einzelfall persönliche Beweggründe des Steuerpflichtigen für die Fortführung des verlustbringenden Unternehmens bestimmend gewesen sind. Zu den persönlichen Gründen zählen u. a. auch die Absicht, Steuern zu sparen, sowie der Umstand, dass dem Steuerpflichtigen hohe andere Einkünfte zur Verfügung stehen, die für den Ausgleich entstandener Verluste herangezogen werden können.

2.2.4 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

2.2.4.1 Grds. kein Werbungskostenabzug bei Umzug des Steuerpflichtigen wegen Einrichtung eines Arbeitszimmers

- ☐ Sind einem Mandanten Aufwendungen für einen Umzug in eine andere Wohnung entstanden, um dort (erstmalig) ein Arbeitszimmer einzurichten?
- ☐ Ist der Mandant von seinem Arbeitgeber (zwangsweise) zum Arbeiten im häuslichen Bereich angehalten worden?
- ☐ Sucht der Mandant durch die Arbeit im Homeoffice Berufs- und Familienleben zu vereinbaren?

Beachten Sie | Der BFH verneint hier grundsätzlich den Werbungskostenabzug. Er stellte maßgeblich darauf ab, dass die Wohnung grundsätzlich dem privaten Lebensbereich zuzurechnen sei, die Kosten für einen Wechsel der Wohnung daher regelmäßig zu den steuerlich nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG) zählten. Etwas anderes gelte nur, wenn die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen den entscheidenden Grund für den Wohnungswechsel dargestellt und private Umstände eine allenfalls ganz untergeordnete Rolle gespielt haben. Dies sei nur aufgrund außerhalb der Wohnung liegender Umstände zu bejahen, etwa wenn der Umzug Folge eines Arbeitsplatzwechsels gewesen sei oder die für die täglichen Fahrten zur Arbeitsstätte benötigte Zeit sich durch den Umzug um mindestens eine Stunde täglich vermindert habe.

Die Möglichkeit in der neuen Wohnung (erstmalig) ein Arbeitszimmer einzurichten, genüge zur Begründung einer beruflichen Veranlassung des Umzugs nicht. Daran ändert auch die zunehmende Akzeptanz von Homeoffice, Tele- und sogenannter Remote-Arbeit (ortsunabhängiges/mobiles Arbeiten) nichts. Die Entscheidung, in der neuen, größeren Wohnung (erstmalig) ein Zimmer als Arbeitszimmer zu nutzen oder die Berufstätigkeit im privaten Lebensbereich (weiterhin) in einer „Arbeitsecke“ auszuüben, beruhe auch in Zeiten einer gewandelten Arbeitswelt nicht auf nahezu ausschließlich objektiven beruflichen Kriterien. Dies gelte auch dann, wenn der Steuerpflichtige über keinen anderen (außerhäuslichen) Arbeitsplatz verfüge oder er durch die Arbeit im Homeoffice Berufs- und Familienleben zu vereinbaren suche (BFH 5.2.25, VI R 3/23).

PRAXISTIPP | Die steuerliche Praxis muss sich darauf einstellen, dass ein Werbungskostenabzug nur bei einem Umzug aus konkretem beruflichen Anlass (z. B. Arbeitgeberwechsel, Umzug in neue Betriebsräume oder bei einer wesentlichen Fahrtzeitverkürzung) in Betracht kommt. Zu der Frage, ob bei einem privat (mit) veranlassten Umzug zumindest die durch den Transport von Arbeitsmitteln sowie der Ausstattung des Arbeitszimmers entstehenden (anteiligen) Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden können, hat sich der BFH nicht geäußert. In der älteren BFH-Rechtsprechung ist ein dahin gehender Werbungskostenabzug zwar verneint worden (z. B. BFH 16.10.92, VI R 132/88; 21.7.89, VI R 102/88). Ob der BFH hieran jedoch angesichts der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21.9.09 (GrS 1/06 betr. Abkehr vom Aufteilungs- und Abzugsverbot) festhalten würde, bleibt abzuwarten.

Berufliche Tätigkeit
entscheidender
Grund für den
Wohnungswechsel?

Zunehmende
Akzeptanz von
„Remote-Arbeit“
insoweit unbeachtlich

Doch was ist mit den
Kosten für die
Ausstattung des
Arbeitszimmers?

2.2.4.2 Kein Arbeitslohn bei Schenkung von Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

- ☐ Sind Geschäftsanteile an leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge verschenkt worden?
- ☐ Ist der Vorteil der verbilligten Überlassung dem Arbeitnehmer „für“ seine Arbeitsleistung gewährt worden?

Beachten Sie | Für den BFH (20.11.24, VI R 21/22) ist für die Annahme von Arbeitslohn beim Verschenken von Geschäftsanteilen entscheidend, ob das „Geschenk“ für die Arbeitsleistung gewährt wurde. Auch wenn die Anteilsübertragung mit dem Arbeitsverhältnis des leitenden Mitarbeiters zusammenhänge, sei sie durch dieses nicht (maßgeblich) veranlasst. Denn entscheidendes Motiv für die Übertragung sei im Streitfall für alle Beteiligten erkennbar die Regelung der Unternehmensnachfolge gewesen. Der in der schenkweisen Übertragung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen liegende Vorteil stelle in dieser Situation keine Entlohnung der leitenden Mitarbeiter für in der Vergangenheit erbrachte oder in Zukunft zu erbringende Dienste dar. Als maßgebliche Indizien gegen Arbeitslohn sah der BFH auch an, dass die Anteilsübertragung im Streitfall nicht an den Fortbestand der Arbeitsverhältnisse geknüpft gewesen war und der vom FA angenommene Vorteil im Vergleich zu den Bruttoarbeitslöhnen der Beschenkten deutlich aus dem Rahmen fiel.

PRAXISTIPP | Sofern die Erfassung als Arbeitslohn verhindert werden soll, sollten steuerliche Berater darauf achten, dass sich die gesellschaftsrechtlichen Gründe für die Einbindung fähiger Mitarbeiter in den Gesellschafterbestand auf belastbaren Umständen gründen. Hier ist Beweisvorsorge für den Konfliktfall zu treffen. Denn die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Deshalb sollten die Beteiligten „im Ernstfall“ ein Nachfolgekonzzept, aus dem sich die gesellschaftsrechtlichen Gründe für die Anteilsübertragung ergeben, vorlegen können, dieses auch für Dritte nachvollziehbar zum Gegenstand ihrer Vereinbarungen machen und entsprechend verfahren (so Geserich, jurisPR-SteuerR 11/2025, Anm. 2).

2.2.4.3 Steuerpflicht der Erstattung der Steuer für einen Verdienstaufschaden

- ☐ Erhält ein Mandant von der Versicherung des Schädigers jährlich seinen Verdienstaufschaden ersetzt?
- ☐ Zahlt der Schädiger neben dem Ausfall des Nettoverdienstes auch die darauf entfallende Steuerlast?

Beachten Sie | Nach Auffassung des BFH (15.10.24, IX R 5/23) muss die Einkommensteuer, die für den Ersatz eines Verdienstaufschadens zu zahlen und dann vom Schädiger zu ersetzen ist, vom Geschädigten versteuert werden. Der Nettoverdienstaufschaden und die Steuerlast seien Bestandteile eines einheitlichen Schadenersatzanspruchs, die lediglich zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgezahlt würden. Beides diene dem Ersatz entgehender Einnahmen des Geschädigten.

Wurde das „Geschenk“ für die Arbeitsleistung gewährt?

Nachfolgekonzzept sollte „im Ernstfall“ vorgelegt werden können

Nettoverdienstaufschaden und Ausgleich der Steuerlast als Ersatz entgehender Einnahmen

PRAXISTIPP | Eine tarifiermäßigte Besteuerung der Steuererstattungen kommt nicht in Betracht, wenn der gesamte Verdienstausschlag (einschließlich der hierauf beruhenden Steuerlasten) nicht zusammengeballt in nur einem Jahr ersetzt wird. Die Verteilung der Zahlungen auf mehrere Jahre nimmt der Entschädigung die für eine ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 EStG notwendige „Außerordentlichkeit“. Etwas anderes gilt nur, wenn der Schädiger den Verdienstausschlag in einer Summe unter Einbeziehung der Steuerlast ersetzt (Bruttolohnmethode). Die gesamte Zahlung ist dann im Jahr des Zuflusses als Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu erfassen. Wegen der in nur einem VZ zugeflossenen Entschädigung ist die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu gewähren.

In der Regel keine tarifiermäßigte Besteuerung der Steuererstattungen

2.2.4.4 Vorteilsmindering bei der 1 %-Regelung

- ☐ Hat ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch zur Privatnutzung überlassen bekommen?
- ☐ Wurden Maut, Fähr- und Parkkosten sowie die AfA eines privat angeschafften Fahrradträgers selbst getragen?

Beachten Sie | Nur solche vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen können den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Fahrzeugs als Einzelkosten mindern, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil dieses Vorteils und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären (BFH 18.6.24, VIII R 32/20). Eine Kostentragung des Arbeitgebers für Maut, Fähr- und Parkkosten, die dem Arbeitnehmer auf Privatfahrten entstünden, begründe danach einen eigenständigen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers neben dem mit der 1 %-Methode pauschal bewerteten Vorteil des Arbeitnehmers aus der Nutzungsüberlassung des Fahrzeugs für Privatfahrten. Daraus ergebe sich im Umkehrschluss, dass der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers aus der Nutzungsüberlassung des Fahrzeugs nicht gemindert werde, wenn der Arbeitnehmer diese Aufwendungen trage. Dies gelte ebenso für die vom Arbeitnehmer auf Privatfahrten getragenen Parkkosten und für den Wertverlust aus einem vom Steuerpflichtigen erworbenen Fahrradträger in Höhe der AfA.

Geldwerter Vorteil aus der Nutzungsüberlassung insoweit nicht gemindert

PRAXISTIPP | Auch die vom Arbeitnehmer für seine Garage getragene AfA kann den geldwerten Vorteil aus der Überlassung eines betrieblichen Arbeitgeberfahrzeugs zur außerdienstlichen Nutzung nicht mindern, wenn keine rechtliche Verpflichtung des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber besteht, das Fahrzeug in der Garage unterzustellen (BFH 4.7.23, VIII R 29/20). Zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer s. auch BMF 3.3.22, IV C 5-S 2334/21/10004 :001, BStBl I 22, 232.

2.2.4.5 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende BMF-Schreiben könnten bei der Arbeitnehmerberatung von Bedeutung sein:

- BMF 3.6.25, IV C 5 – S 2363/00047/004/136, betr. Datenaustausch mit privaten Krankenversicherern im Lohnsteuerabzugsverfahren ab 2026
- BMF 2.12.24, IV C 5 – S 2353/19/10010 :006, betr. Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassenden Auslandsreisen ab 1.1.25



INFORMATION
Wichtige
BMF-Schreiben

Sicherungsnehmer
berechtigt zum Verkauf
und zur Ausübung der
Stimmrechte?

2.2.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen

2.2.5.1 Wirtschaftliches Eigentum an zur Sicherheit übereigneten Aktien

Zur Sicherheit übereignete Aktien sind dem Sicherungsnehmer als Inhaber der Aktien zuzurechnen, wenn dieser die wesentlichen mit den Aktien verbundenen Rechte (insbesondere Veräußerung und Ausübung von Stimmrechten) rechtlich und tatsächlich ab dem Eigentumsübergang unabhängig vom Eintritt eines Sicherungsfalls ausüben kann (BFH 13.11.24, I R 3/21).

Beachten Sie | Bei der steuerlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach § 39 AO ist zu prüfen, wem die wesentlichen mit dem Vollrecht an Aktien verbundenen Rechte objektiv und in tatsächlicher Hinsicht zustehen; nicht relevant ist, ob der Inhaber dieser Rechte sie subjektiv auch wahrnehmen möchte.

PRAXISTIPP | Bei der steuerlichen Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach § 39 AO ist zu prüfen, wem die wesentlichen mit dem Vollrecht an Aktien verbundenen Rechte objektiv und in tatsächlicher Hinsicht zustehen; nicht relevant ist, ob der Inhaber dieser Rechte sie subjektiv auch wahrnehmen möchte.

2.2.5.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Aktiengesellschaften

- ☐ Soll eine Vergütungsvereinbarung zwischen einer AG und einem Vorstandsmitglied, das zugleich Minderheitsaktionär ist, abgeschlossen werden?
- ☐ Hat sich der Aufsichtsrat der AG bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds orientiert?

Beachten Sie | Der BFH hat entschieden, dass solche Vergütungsvereinbarungen steuerrechtlich regelmäßig anzuerkennen sind. Nur ausnahmsweise komme der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung in Betracht, wenn im Einzelfall klare Anhaltspunkte dafür bestehen, dass sich der Aufsichtsrat der AG bei der Vergütungsvereinbarung einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds orientiert hat (BFH 24.10.24, I R 36/22).

Ansatz einer vGA
eher die Ausnahme

Leitlinien für die
Abwehrberatung von
großer Bedeutung

PRAXISTIPP | Umsatz- und gewinnabhängige Vergütungszahlungen, insbesondere umsatzabhängige Tantiemen sind wegen der Gefahr einer Gewinnabsaugung grds. nur ausnahmsweise steuerrechtlich anzuerkennen. Dies gilt aber in erster Linie für die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH. Bei einer AG handelt für die AG ein Aufsichtsrat, der kraft Gesetzes dazu verpflichtet ist, bei der Vereinbarung der Vorstandsvergütung die Interessen der AG zu wahren. Wird dieser Aufsichtsrat von dem betroffenen Aktionär (insbesondere bei Minderheitsaktionären) nicht beherrscht und sind auch keine nahestehenden Verhältnisse zum Aufsichtsrat feststellbar (etwa Verwandtschaftsverhältnisse), sind vGA im Zusammenhang mit umsatz- oder gewinnabhängigen Tantiemen nur ausnahmsweise dann anzusetzen, wenn besondere Umstände klar ergeben, dass sich der Aufsichtsrat einseitig an den Interessen des Vorstandsmitglieds orientiert hat. Diese Leitlinien des BFH dürften für die Gestaltungs- und Abwehrberatung bei AGs von großer praktischer Bedeutung sein.

2.2.5.3 Einkünfteerzielungsabsicht bei unentgeltlicher Bürgschaft

Das FG Nürnberg (18.11.21, 4 K 519/18) hatte entschieden, dass für die Frage der Beurteilung des Vorliegens der Einkünfteerzielungsabsicht eines Bürgen auf den Zeitpunkt des Forderungsübergangs nach § 774 Abs. 1 S. 1 BGB (Befriedigung des Gläubigers durch den Bürgen) und nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Bürgschaftsvertrages abzustellen ist. Dem ist der BFH aktuell entgegengetreten. Entscheidend ist, ob zum Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme ein wirtschaftlicher Hintergrund erkennbar war. Laut BFH ist die Einkünfteerzielungsabsicht für Verluste aus dem Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung bei einer unentgeltlichen Bürgschaftsübernahme unter fremden Dritten widerlegbar zu vermuten. Sie ist grundsätzlich erst dann widerlegt, wenn die Bürgschaft ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund hingegeben worden ist (BFH 1.7.25, VIII R 3/23).

BFH stellt klar:
Einkünfteerzielungs-
absicht widerlegbar
zu vermuten

PRAXISTIPP | Steuerliche Berater sollten im Einzelfall prüfen, in welchem Jahr der Ausfallverlust entstanden ist. So kann etwa in den Fällen der Masseunzulänglichkeit ein endgültiger Forderungsausfall bereits zu diesem Zeitpunkt anzunehmen sein (BFH 1.7.21, VIII R 28/18). Dem hat sich mittlerweile auch die Finanzverwaltung angeschlossen (BMF 14.5.25, BStBl. I 25, 1330, Tz. 60).

2.2.5.4 Wichtige BMF-Schreiben

Folgende BMF-Schreiben könnten bei der Beratung von privaten Kapitalanlegern relevant sein:

- BMF 14.5.25, IV C 1 – S 2252/00075/016/070, betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer
- BMF 16.5.25, IV C 1 – S 2401/00008/014/051, betr. Kapitalertragsteuer: Ausstellung von Steuerbescheinigungen nach § 45a Abs. 2 und 3 EStG



INFORMATION
Wichtige
BMF-Schreiben

2.2.6 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

2.2.6.1 Hausgeldzahlungen in die Erhaltungsrücklage

- ☐ Haben Wohnungseigentümer in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft monatliche Hausgeldzahlungen geleistet?

Beachten Sie | Nach Auffassung des BFH (14.1.25, IX R 19/24) sind diese Leistungen in die Erhaltungsrücklage steuerlich noch nicht abziehbar. Werbungskosten bei den Einkünften aus V+V liegen erst vor, wenn aus der Rücklage Mittel zur Zahlung von Erhaltungsaufwendungen entnommen werden. Die Wohnungseigentümer hatten den der Erhaltungsrücklage zugeführten Teil des Hausgeldes zwar erbracht und konnten hierauf nicht mehr zurückgreifen, da das Geld ausschließlich der Wohnungseigentümergeinschaft gehört. Auslösender Moment für die Zahlung war aber – so der BFH – nicht die Vermietung, sondern die rechtliche Pflicht jedes Wohnungseigentümers, am Aufbau und an der Aufrechterhaltung einer angemessenen Rücklage für die Erhaltung des Gemeinschaftseigentums mitzuwirken. Auch die Reform des Wohnungseigentumsgesetzes im Jahr 2020, durch die der Wohnungseigentümergeinschaft die volle Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, verändert die steuerrechtliche Beurteilung des Zeitpunkts des Werbungskostenabzugs für Zahlungen in die Erhaltungsrücklage danach nicht.

Einzahlung in die
Erhaltungsrücklage
reicht noch nicht für
den WK-Abzug

WK-Abzug könnte
damit in bestimmten
Fällen endgültig
versiegen

PRAXISTIPP | Sollte der in die Rücklage einzahlende Wohnungseigentümer sein Eigentum vor Durchführung der Erhaltungsmaßnahme veräußern, bleibt ihm ein Werbungskostenabzug endgültig verwehrt. In diesem Fall wird der Steuerpflichtige aber regelmäßig einen Ausgleich vom Erwerber für den diesem wirtschaftlich zugutekommenden Rücklagenbestand durch einen entsprechenden Kaufpreisaufschlag erhalten. Auch wenn ein Wohnungseigentümer während der Fremdvermietung der Wohnung zwar in eine Erhaltungsrücklage einzahlt, die Wohnung aber im Zeitpunkt der späteren Erhaltungsmaßnahme nicht mehr zur Einkünfteerzielung nutzt (z. B. selbst bewohnt), wäre der entsprechende Werbungskostenabzug endgültig zu versagen.

Situation mit Verkauf
des Mietobjektes
nicht vergleichbar

2.2.6.2 Nur noch anteiliger Schuldzinsenabzug bei unentgeltlicher Übertragung eines Teils des Vermietungsobjekts

- ☐ Überträgt der bisherige Alleineigentümer an einem Vermietungsobjekt einen Miteigentumsanteil unentgeltlich?
- ☐ Behält er dabei die aus der Anschaffung resultierenden Verbindlichkeiten vollständig zurück?

Beachten Sie | Der BFH hat mit Urteil vom 3.12.24 (IX R 2/24) entschieden, dass die auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallenden Schuldzinsen nicht als (Sonder-)Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind. Die Aufgabe einer Vermietungstätigkeit durch die Veräußerung des Vermietungsobjekts sei nicht vergleichbar mit der unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils. Würde die Vermietungstätigkeit durch Veräußerung beendet und der Veräußerungserlös nicht zur Ablösung des Darlehens ausreichen, so wird der ursprünglich gesetzte Veranlassungszusammenhang zwischen dem Darlehen zur Finanzierung des Vermietungsobjekts und den – früheren – Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht gelöst, sodass dabei Schuldzinsen weiterhin zu berücksichtigen sind.

Schuldübernahme
oder Schuldbeitritt in
gleicher Höhe als
Rettungsanker

PRAXISTIPP | Gestalterisch kann der steuerliche Abzug sämtlicher Schuldzinsen erreicht werden, indem die Übertragung des Miteigentumsanteils mit einer Schuldübernahme (oder einem Schuldbeitritt) in gleicher Höhe verbunden wird. Ob dies bei Vermögensübertragungen im Familienverbund aber gewollt ist, ist im Einzelfall zu entscheiden (so Reddig, jurisPR-SteuerR 28/2025, Anm. 3). Vorsicht ist aber bei Übernahme der Darlehensverbindlichkeit geboten: Hier handelt es sich dann um ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft, welches ggf. innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in Höhe des entgeltlichen Teils zu einem privaten Veräußerungsgeschäft führt (vgl. hierzu BFH 11.3.25, IX R 17/24).

2.2.7 Sonstige Einkünfte

2.2.7.1 Veräußerungsgewinn bei Grundstücksübertragung mit Übernahme von Schulden

- ☐ Wird ein Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung übertragen und übernimmt der neue Eigentümer die auf dem Grundstück lastenden Schulden?

Beachten Sie | In diesem Fall liegt ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft vor (BFH 11.3.25, IX R 17/24). Wird ein Wirtschaftsgut übertragen und

werden zugleich damit zusammenhängende Verbindlichkeiten übernommen, liegt regelmäßig ein teilentgeltlicher Vorgang vor. Dabei erfolgt eine Aufteilung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil. Die Anschaffungskosten und die Veräußerungskosten sind entsprechend der „Entgeltlichkeitsquote“ aufzuteilen. Die Anwendung der sog. modifizierten Trennungstheorie scheidet bei im Privatvermögen befindlichen Wirtschaftsgütern aus. Wird das Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung übertragen, unterfällt der Vorgang hinsichtlich des entgeltlichen Teils damit als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer.

PRAXISTIPP | Die Rechtsprechung des BFH, wonach im Fall der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens für einkommensteuerliche Zwecke eine Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts erfolgt, ist damit als gefestigt zu bezeichnen. Diese Grundsätze gelten nun auch für teilentgeltliche Übertragungen in den Fällen des § 23 EStG. Dies gilt auch bei einem unter den (historischen) Anschaffungskosten liegenden Entgelt. Für die Gestaltungspraxis ist von Bedeutung, dass eine Einigung der Vertragsparteien über den Verkehrswert eines Grundstücks grundsätzlich der Aufteilung eines teilentgeltlichen Veräußerungsvorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zugrunde zu legen ist, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestehen (BFH 16.9.02, IX B 35/02).

Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil

2.2.7.2 Entgelt für die drittnützige Verpfändung eines Bankguthabens und die Einräumung eines Abrufdarlehens

Bei einer entgeltlichen drittnützigen Verpfändung eines Bankguthabens erzielt der Sicherungsgeber als Vertragspartner des Sicherungsbestellers nach Auffassung des BFH Einkünfte aus Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG) und keine Kapitaleinkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Einkünfte aus Leistungen gemäß § 22 Nr. 3 EStG erzielt auch, wer einem anderen ein (nicht in Anspruch genommenes) Abrufdarlehen für einen bestimmten Zeitraum einräumt und hierfür eine Pauschalvergütung erhält (BFH 22.10.24, VIII R 7/23).

Keine Einkünfte aus Kapitalvermögen gegeben

PRAXISTIPP | Offengelassen hat der BFH, ob die Ausübung des Pfandrechts durch die sicherungnehmende Bank im Sicherungsfall als Veräußerung i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG anzusehen oder ihr gleichzustellen sein könnte.

2.2.7.3 Zwangsversteigerung eines Grundstücks als privates Veräußerungsgeschäft

- ☐ Ist es zu einer Zwangsversteigerung eines Grundstücks durch einen absonderungsberechtigten Grundpfandgläubiger gekommen?

Beachten Sie | Der BFH hat klargestellt, dass der Eigentumsverlust aufgrund einer Zwangsversteigerung als Veräußerungsvorgang i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu werten ist. Für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts komme es nicht darauf an, aus welchem Beweggrund die Veräußerung erfolge. Die Übertragung eines Grundstücks in der Folge einer Zwangsversteigerung sei nicht mit dem Eigentumsverlust in der Folge einer Enteignung oder Umlegung vergleichbar. Der Grundstückseigentümer und Vollstre-

Fall nicht mit Eigentumsverlust durch Enteignung vergleichbar

Bei Zwangsversteigerung Abgabe des Meistgebots insoweit maßgebend

ckungsschuldner könne den Eigentumsverlust durch Befriedigung des die Zwangsversteigerung betreibenden Gläubigers abwenden. Ob er dazu wirtschaftlich in der Lage sei, spiele keine Rolle (BFH 12.11.24, IX R 6/24). Die auf den Gewinn entfallende Einkommensteuer ist übrigens eine „in anderer Weise“ durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründete Masseverbindlichkeit i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Dies gilt auch dann, wenn das Grundstück bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwangsvollstreckungsrechtlich beschlagnahmt war.

PRAXISTIPP | Die Rechtslage ist damit geklärt. Ob es zu einem steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäft kommt, hängt von der Berechnung der Veräußerungsfrist ab. Für diese Berechnung und die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder Veräußerungsverlusts ist auf den Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts abzustellen, im Fall der Zwangsversteigerung auf die Abgabe des Meistgebots. Nicht abzustellen ist auf den dinglichen Vollzug, der zwar nachfolgen muss, aber nicht innerhalb der maßgeblichen Fristen.

2.3 Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

2.3.1 Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio keine außergewöhnlichen Belastungen

- ☐ Sind Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio entstanden?
- ☐ Hatte die Teilnahme an einem dort angebotenen, ärztlich verordneten Funktionstraining die Mitgliedschaft in dem Fitnessstudio vorausgesetzt?

Mitgliedschaft im Fitnessstudio nicht begünstigt

Beachten Sie | Selbst in einem solchen Fall kommt für den BFH ein Abzug der Aufwendungen für die Mitgliedschaft in einem Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastungen grundsätzlich nicht in Betracht (21.11.24, VI R 1/23).

„Zwangsbeiträge“ für Reha-Verein hingegen als agB abziehbar

PRAXISTIPP | Zur Frage der Abzugsfähigkeit der „Zwangsbeiträge“ für den Reha-Verein, der die Kurse durchführt, und der Fahrtkosten betreffend die Teilnahme an dem Funktionstraining in dem Fitnessstudio musste sich der BFH nicht einlassen. Die Vereinsbeiträge sind den zwangsläufigen Heilbehandlungskosten zuzurechnen, die als agB abgezogen werden können. Entsprechendes gilt für die von der Klägerin geltend gemachten Fahrtkosten. Denn ohne Fahrten zum Kursort ist eine Teilnahme an den ärztlich verordneten Kursen nicht möglich (die Abzugsfähigkeit von Vereinskosten und Fahrtkosten bejahend: Gericke, jurisPR-SteuerR 13/2025, Anm. 3).

Aufwendungen müssen außergewöhnlich sein

2.3.2 Durch ein Insolvenzverfahren verursachte Aufwendungen keine agB

Nach § 33 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenz-

minimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sind aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen (z. B. BFH 16.12.21, VI R 41/18, 1.10.20, VI R 42/18).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze hat der BFH aktuell entschieden, dass die durch ein Insolvenzverfahren verursachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig sind, da Insolvenzen keineswegs unüblich und damit nicht außergewöhnlich sind (BFH 13.8.24, IX R 29/23).

**Insolvenzen sind
keineswegs unüblich**

PRAXISTIPP | Die ausschließlich durch ein (Regel-)Insolvenzverfahren verursachten Aufwendungen sind der privaten Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen und daher nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 und Abs. 3 S. 1 EStG abziehbar. Dies gilt nicht für solche Aufwendungen, die zwar ihre Ursache in einer durch den Insolvenzverwalter durchgeführten Verwertungsmaßnahme haben, aber auch angefallen wären, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut außerhalb eines Insolvenzverfahrens veräußert hätte und diese Aufwendungen dann als Werbungskosten hätte abziehen können.

3. Hinweise für alle Unternehmen

3.1 Änderungen im Umwandlungssteuerrecht

Praxisleitfaden zur
Vorbereitung von
Umstrukturierungen
im Jahr 2026

Der neue Umwandlungssteuererlass (UmwStE 2025) wurde am 2.1.25 veröffentlicht (BMF 2.1.25, IV C 2 – S 1978/00035/020/040, BStBl I 25, 92). Dieser hat u. a. die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 vom 2.12.24 (BGBl I 24, N. 387, JStG 2024) aufgenommen. Die Änderungen sind im Rahmen der mittelständischen Beratungspraxis insbesondere bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (rglm. GmbH) sowie dem fiktiven Formwechsel einer Personengesellschaft (seit dem JStG 2024 auch für die eGbR eröffnet) nach § 1a KStG von herausragender Bedeutung. Nachfolgend sollen ausgewählte Hinweise für die Vorbereitung entsprechender Umstrukturierungen im Jahr 2026 gegeben werden.

„Alte Auffassung“ der
Finanzverwaltung
nun gesetzlich fixiert

3.1.1 Entnahmeüberhang im Rückwirkungszeitraum

Durch das JStG 2024 wurde die „alte Auffassung“ der Finanzverwaltung gesetzlich in § 20 Abs. 2 S. 5 UmwStG festgeschrieben, dass

- Entnahmen und Einlagen im sog. Rückwirkungszeitraum nicht an der Rückwirkung der Einbringung teilnehmen und
- diese daher separat zu ermitteln und bereits durch Bildung entsprechender Korrekturposten den Wert des eingebrachten Einbringungsgegenstands zum Einbringungstichtag mindern.

Das heißt für die Praxis am Beispiel der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH:

Entnahmeüberhang
prüfen und konkret
ermitteln

- Für den Rückwirkungszeitraum (siehe unten) ist ein Entnahmeüberhang zu prüfen und konkret zu ermitteln. Hierzu zählen insbesondere auch laufende Gewinnvorab! Diese mindern daher das Buchkapital des einzubringenden Unternehmens schon auf den Einbringungstichtag.

- In der steuerlichen Einbringungsbilanz des Einzelunternehmens ist ein passiver Korrekturposten „Entnahmen“ einzustellen. In selber Höhe ist aktiv ein steuerlicher Ausgleichsposten (Minderkapital) zu bilden, die Handelsbilanz bleibt unberührt.

Korrekturposten
gehen auf überneh-
mende GmbH über

- Beide Korrekturposten gehen auf die übernehmende GmbH über. Der Korrekturposten „Entnahmen“ wird mit den späteren Entnahmen erfolgsneutral verrechnet, sodass dieser zum Ende des Rückwirkungszeitraums vollständig aufgelöst ist.
- Übersteigt der Ausgleichsposten Minderkapital das Buchkapital des Einzelunternehmens zum Einbringungstichtag, hat zwingend in der steuerlichen Eröffnungsbilanz der übernehmenden GmbH eine entsprechende Wertaufstockung zu erfolgen – spiegelbildlich erfolgt eine Aufstockung in der Bilanz des Einzelunternehmens mit der Folge eines sog. Einbringungsgewinns.

Beachten Sie | Die Neuregelung gilt für alle Einbringungen, die nach dem 31.12.23 vertraglich oder notariell umgesetzt werden. Damit wird für alle aktuellen Einbringungen die Rechtsprechung des BFH vom 7.3.18 (I R 12/16, BStBl II 24, 613) ausgehebelt, wonach Überentnahmen im Rückwirkungszeitraum zu negativen Anschaffungskosten führen und keine Einbringungsgewinne auslösen.

BFH-Rechtsprechung
endgültig
ausgehebelt

3.1.2 Rückwirkungszeitraum

Der maßgebliche Rückwirkungszeitraum beginnt unabhängig von der Art der Einbringung in Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge mit dem Einbringungstichtag. Hierbei ist wie folgt zu unterscheiden:

- (Nur) in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (bspw. Ausgliederung des Einzelunternehmens gem. § 123 Abs. 3 i. V. m. § 152 UmwG) ist dieser gem. § 20 Abs. 6 S. 1 UmwStG auf den Tag der Umwandlungsbilanz gem. § 17 UmwG (rglm. 31.12.) zwingend festgelegt.

Beachten Sie | Dies entspricht der Faustformel: „Der steuerliche Einbringungstichtag ist einen Tag vor dem handelsrechtlichen Umwandlungstichtag“.

- In den klassischen Fällen der Einzelrechtsnachfolge (wie z. B. Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung) kann dieser Stichtag hingegen innerhalb des möglichen Acht-Monats-Zeitraums „frei“ gewählt werden, wobei sich in der Praxis regelmäßig der 1.1. anbieten dürfte.

Stichtag kann beim
Klassiker Einzel-
rechtsnachfolge „frei“
gewählt werden

Beachten Sie | Auf diesen Einbringungstichtag sind dann auch die Konsequenzen eines möglichen Einbringungsgewinns aus einer Überentnahme im Rückwirkungszeitraum zu ziehen.

Auch bei der Frage, wann der Rückwirkungszeitraum endet, ist zu unterscheiden:

- In den Fällen der Einzelrechtsnachfolge ist auf den im Einbringungsvertrag vorgesehenen Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten abzustellen.
- In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge (Umwandlungen nach dem UmwG) ist der Zeitpunkt der Registereintragung beim übertragenden Rechtsträger maßgeblich.

Beachten Sie | In den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge läuft also der Rückwirkungszeitraum noch einmal über das Datum der notariellen Beurkundung hinaus. Zur Vermeidung einer Überentnahme kann noch bis zum Ablauf dieses Zeitraums eine Einlage des Einbringenden erfolgen, um eine entsprechende Überentnahme und damit auch die Entstehung eines Einbringungsgewinns zu vermeiden.

Einlagen des
Einbringenden
als möglicher
Rettungsanker

BFH hat früherer
Handhabung durch
die FinVerw klare
Absage erteilt

3.1.3 Grunderwerbsteuer-Optimierung: Ausgliederung zur Neugründung

Ein Knackpunkt bei der Umstrukturierung von Einzelunternehmen mit Grundbesitz war, dass die FinVerw., entgegen beispielsweise einer Ausgliederung aus dem Vermögen einer Kapitalgesellschaft gem. § 123 Abs. 3 UmwG, keine teleologische Reduktion der Anwendung der fünfjährigen Vorbehaltsfrist des § 6a S. 4 GrEStG anerkennen wollte. Dieser Einschränkung hat der BFH mit seiner Entscheidung vom 25.9.24 (II R 2/22) eine klare Absage erteilt. Das Urteil wurde im BStBl II 25, 253 veröffentlicht und bindet daher die Finanzämter.

Beachten Sie |

- Begünstigungsfähiger Vorgang ist hier nur die Ausgliederung des einzelkaufmännischen Unternehmens nach § 123 Abs. 3 UmwG – eine Einbringung von Grundbesitz in Einzelrechtsnachfolge fällt von vornherein nicht in den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG.
- Die Eintragung als e. K. ist notwendig, da eine Umwandlung nach dem UmwG nur Kaufleuten eröffnet ist.
- Die Ausgliederung muss darüber hinaus zur Neugründung (§ 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG) erfolgen – die übernehmende GmbH muss also im Zuge der Umwandlung errichtet werden, es sei denn, die übernehmende GmbH wird schon seit mindestens fünf Jahren durch den Einbringenden beherrscht (bspw. Einbringung in die Betriebsgesellschaft im Rahmen einer klassischen Betriebsaufspaltung)

Ausgliederung zur
Neugründung
erforderlich

Diese Fragen sollten
unbedingt schon im
Vorfeld geklärt
werden!

Bei vorhandenem
Grundbesitz
nochmals genauer
hinschauen

CHECKLISTE

Klären Sie daher bei für 2026 geplanten Umstrukturierungsvorgängen insbesondere von Einzelunternehmen schon im Vorfeld folgende Fragestellungen ab:

- ☐ Soll die Umstrukturierung im Wege einer Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erfolgen?
- ☐ Falls die Gesamtrechtsnachfolge präferiert wird: Liegen die Voraussetzungen eines kfm. Einzelunternehmens vor?
- ☐ In welcher Höhe sollen lfd. Gewinnvorabentnahmen erfolgen?
- ☐ Inwieweit stehen für die Bestreitung des Lebensunterhalts alternativ thesaurierte Erträge im Betriebsvermögen oder Sparguthaben zur Verfügung?
- ☐ Welcher Stand des Eigenkapitals (Steuerbilanz) wird voraussichtlich zum Einbringungstichtag der Einbringungsbilanz des Einzelunternehmens zugrunde gelegt werden?
- ☐ Wurden Differenzen zur Handelsbilanz aufgrund der Bildung von IAB gem. § 7g EStG und/oder Rücklagen und geminderte Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 6b EStG berücksichtigt?
- ☐ Welcher Bestand an „entnahmefähigen“ Barmitteln ergibt sich hieraus im Rückwirkungszeitraum?

Sofern der Betrieb über Grundbesitz verfügt:

- ☐ Handelt es sich um ein einzelkaufmännisches Unternehmen oder können die Voraussetzungen hierfür geschaffen werden?
- ☐ Wird die übernehmende GmbH schon seit mind. fünf Jahren zu mindesten 95 % durchgängig beherrscht i. S. d. § 6a S. 4 GrEStG?
- ☐ Soweit nicht – können die Voraussetzungen einer Ausgliederung zur Neugründung nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG erfüllt werden?

3.2 Wichtige Hinweise zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG

3.2.1 Bildung eines Investitionsabzugsbetrags

Die Funktionsweise des Investitionsabzugsbetrags (IAB) gem. § 7g EStG ist hinlänglich bekannt:

- Es erfolgt die Bildung außerhalb des Jahresabschlusses bzw. der Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Spätestens drei Jahre nach der Bildung muss die begünstigte Investition erfolgen, um eine Zurechnung im Investitionsjahr außerhalb des Jahresabschlusses (bzw. der Einnahmen-Überschuss-Rechnung) vorzunehmen (in den „Coronajahren“ wurde die Drei-Jahres-Frist temporär verlängert.)
- Eine Funktionsbezeichnung des anzuschaffenden Wirtschaftsguts ist nicht (mehr) notwendig. Der Abzugsbetrag ist also nicht mehr einzelnen Investitionen konkret zuzuordnen, sondern für jedes Wirtschaftsjahr nur noch in einem Betrag anzugeben.
- Es gilt ein betriebsbezogener, kumulierter Höchstbetrag für die Bildung von IAB von insgesamt 200.000 EUR.
- Als „Ausgleich“ für die Zurechnung im Investitionsjahr ist es möglich (Wahlrecht), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts um bis zu 50 % (höchstens jedoch um die Hinzurechnung) gewinnmindernd herabzusetzen (§ 7g Abs. 2 S. 3 EStG). Die buchhalterische Erfassung erfolgt wie eine AfA.
- Zusätzlich ist es möglich, von den verbleibenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine 40%ige Sonderabschreibung neben der linearen oder degressiven AfA zu berücksichtigen (§ 7g Abs. 5 EStG). Die Sonderabschreibung kann dabei beliebig auf den Fünf-Jahres-Zeitraum verteilt werden.

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

3.2.2 Knackpunkt Gewinngrenze

Investitionsabzugsbeträge können nur in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, in denen der Gewinn 200.000 EUR nicht überschreitet. Diese Gewinngrenze gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart und der Art der Gewinneinkünfte.

Begünstigte Investition muss binnen drei Jahren erfolgen

Ausgestaltung als Wahlrecht

Gewinnbegriff
streitig

MERKE | Die Gewinngrenze von 200.000 EU darf in dem Wj., in dem die Investitionsabzugsbeträge vorgenommen werden, nicht überschritten werden; eine Grenzüberschreitung während des gesetzlichen Investitionszeitraums ist dagegen unerheblich. Streitig ist, ob bei einer Gewinnermittlung nach BV-Vergleich auf den Steuerbilanzgewinn als maßgebliche Gewinngröße abzustellen ist (so FG Baden-Württemberg 2.5.23, 10 K 1873/22) oder außerbilanzielle Korrekturen sowie Hinzu- bzw. Abrechnungen zur EÜ-Rechnung bei der Gewinngrenze von 200.000 EUR einzubeziehen sind (so FG Niedersachsen 9.5.23, 2 K 202/22 und BMF 15.6.22, IV C 6 - S 2139 - b/21/10001 :001, BStBl I 22, 945, Rz. 13). Beim BFH sind zu dieser Rechtsfrage unter den Az. III R 38/23 und X R 16/23 Revisionsverfahren anhängig.

PersG werden
als einheitliche
Anspruchsberechtigte
behandelt

Beachten Sie | Personengesellschaften werden für Zwecke des § 7g EStG als einheitliche Anspruchsberechtigte behandelt. Die Prüfung der Gewinn Grenzen erfolgt daher auf Gesamthandsebene inkl. Sonder- und Ergänzungsbereichen der Beteiligten. Eine gesellschaftsbezogene Betrachtung erfolgt nicht, auch wenn das Investitionsgut z. B. im Sonder-BV eines der Gesellschafters angeschafft werden soll.

3.2.3 Gestaltungsoptionen bei Überschreiten der Gewinngrenze

In vielen mittelständischen Strukturen wird die obige Gewinngrenze i. H. v. 200.000 EUR überschritten, die Bildung eines (weiteren) IAB wäre daher ausgeschlossen.

Durch die Änderung des § 7g EStG durch das JStG 2020 (21.12.20, BGBl. I 20, 3096) ist neben der eigenbetrieblichen Nutzung auch die Vermietung eines Wirtschaftsguts begünstigt. Das heißt, die Vermietung eines beweglichen Wirtschaftsguts ist unabhängig von ihrer Dauer ausdrücklich begünstigt.

Selbst rein private
Nutzung durch den
Mieter ist unschädlich

MERKE | Nicht erforderlich ist, dass der Mieter selbst das Wirtschaftsgut fast ausschließlich betrieblich nutzt, auch eine rein private Nutzung durch den Mieter wäre unschädlich (vgl. Schmidt/Kulosa, § 7g Rz. 24).

3.2.4 Voraussetzung: Unternehmerische Vermietung

Die Vermietung muss im Rahmen einer Gewinneinkunftsart i. S. v. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 erfolgen. Dies wird erreicht, indem

- die Wirtschaftsgüter entweder für sich betrachtet gewerblich oder als Hilfgeschäft eines mit anderem Geschäftszweck geführten Betriebs vermietet werden oder
- die Vermietungsleistungen durch ein kraft Rechtsform gewerbliches Unternehmen erbracht werden (z. B. Vermietungs-GmbH bzw. gewerblich infizierte oder geprägte Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG).

3.2.5 Investitions-GmbH & Co. KG

Bei geplanten Investitionen, welche im Unternehmen des Mandanten aufgrund des Übersteigens der IAB-Gewinngrenze nicht mehr „IAB-fähig“ wären, kann daher überlegt werden, die Anschaffung gezielt auf eine „Investitions-GmbH & Co. KG“ (gewerblich geprägte Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) auszulagern.

Auslagerung der
Anschaffung auf
„Investitions-GmbH
& Co. KG“ prüfen

Beachten Sie | Die zukünftige Überlassung darf hierbei nicht zu Sonder-BV I im nutzenden Betrieb der mietenden PersG führen, da dieses dann „automatisch“ für den Betrieb der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) betrieblich genutzt wird und insofern wieder die Gewinngrenze der PersG maßgeblich ist.

Anders wäre es bei der Überlassung im Rahmen einer sog. mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (= zwischen Mitunternehmerschaften), da in diesem Fall die Zuordnung zum Gesamthandsvermögen der „Vermietungs-PersG“ der Zuordnung zum Sonder-BV I der „Betriebs-PersG“ vorgeht (vgl. BMF 28.4.98, BStBl I 98, 583). Dies erfordert darüber hinaus, dass die Besitz-PersG mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird. Eine unentgeltliche oder nur teilentgeltliche Überlassung an eine Betriebs-PersG würde daher wiederum zu einem Vorrang des Sonder-BV I führen – die zukünftige Überlassung muss daher zwischen Personengesellschaften immer vollentgeltlich erfolgen.

Anders zu bewerten wäre wiederum die Nutzungsüberlassung an eine KapG (klassisch: „Betriebs-GmbH“), hier würde auch eine unentgeltliche Überlassung durch die „Investitions-GmbH & Co. KG“ für Zwecke der Zurechnung des überlassenen Wirtschaftsgutes abschirmen.

Unentgeltliche Überlassung an „Betriebs-GmbH“ wäre unkritisch

CHECKLISTE

- ☐ Sind für das Jahr 2026 Reinvestitionen in Betriebsmittel geplant, für welche aufgrund des voraussichtlichen Übersteigens der Gewinngrenze des § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG i. H. v. 200.000 EUR im aktuellen Wirtschaftsjahr kein IAB in Anspruch genommen werden kann?
- ☐ Besteht bereits ein weiterer Betrieb, aus welchem unter Inanspruchnahme eines IAB die Investition erfolgen könnte?
Beachten Sie | Nutzungsüberlassungen zwischen zwei derselben natürlichen Person zuzurechnenden Einzelunternehmen begründen weder zivil- noch steuerrechtlich anzuerkennende Vertragsverhältnisse!
- ☐ Ist die Installation einer „Investment-GmbH & Co. KG“ als Schwester- oder Tochtergesellschaft wirtschaftlich sinnvoll?
- ☐ Welche weiteren (außersteuerlichen) Gründe könnten für die Installation einer solchen „Investment-GmbH & Co. KG“ (Risikostreuung, Haftungsabschirmung etc.) sprechen?

Installation einer „Investment-GmbH & Co. KG“ sinnvoll?

3.3 Unternehmensübergabe mit Grundvermögen

Nachfolgegestaltungen in Unternehmen erfolgen oftmals auf den sog. „Schnittpunkt“ der Jahre. Wesentlich für die Beteiligten ist hier aus steuerlicher Sicht regelmäßig die Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen des § 13a ErbStG (Regelverschonung 85 %/Optionsverschonung 100 %) des Betriebsvermögens i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Hierzu zählen insbesondere

- inländisches Betriebsvermögen (§§ 95 bis 97 Abs. 1 S. 1 BewG) beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs und
- die Beteiligung an einer Gesellschaft i. S. d. § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG.

Zeitpunkt der
schenkungsteuer-
lichen Ausführung
kritisch

Übertragungen
müssen zwingend
zeitgleich erfolgen!

Tag der notariellen
Beurkundung des
Schenkungsvertrags
i. d. R. maßgebend

Aufschiebend bedingt
übertragener
Kommanditanteil
wird zur Steuerfalle

3.3.1 Steuerfalle Grundstücksübertragung

Die Steuervergünstigung nach § 13a, § 13b ErbStG ist nur dann möglich, wenn das begünstigungsfähige Vermögen schenkungsteuerlich zeitgleich auf den Begünstigten übertragen wird. In der Praxis ist dabei zu beachten, dass Grundstücksschenkungen mit der Erklärung der Auflassung und der Bewilligung zur Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch vollzogen werden. Dies führt häufig dazu, dass der Zeitpunkt der schenkungsteuerlichen Ausführung zeitlich vorverlegt wird. Wird daneben vereinbart, dass andere Vermögenswerte erst zu einem späteren Zeitpunkt und nicht unmittelbar mit der Unterzeichnung des Notarvertrags auf den Beschenkten übergehen, kommt es zu Übertragungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten.

Beachten Sie | Der Umstand, dass nur wenige Tage zwischen den beiden Schenkungsteuerstichtagen lagen, ist für die schenkungsteuerliche Begünstigung unerheblich! Es ist zwingende Zeitgleichheit der Übertragung von Grundstück und Betrieb erforderlich, um die schenkungsteuerlichen Vergünstigungen abzusichern.

Dies betrifft insbesondere folgende Übergabesituationen:

- Übertragung eines Mitunternehmeranteils (bspw. eines Kommanditanteils) inkl. Grundvermögen im Sonder-BV (vgl. BFH 17.6.20, II R 38/17, BStBl II 21, 98)
- Übertragung eines Betriebs (Einzelunternehmens) inkl. Grundvermögen (vgl. FG München 14.6.23, 4 K 1481/22, Rev. BFH II R 18/24)
- Übertragung einer „Betriebsaufspaltung“ im Ganzen

3.3.2 Gestaltungsansätze bei der (Mit-)Übertragung von Grundvermögen

Die obigen Probleme resultieren daraus, dass die Schenkung eines Grundstücks bereits dann als vollzogen gilt, wenn die Auflassung erklärt ist, der Schenker die Eintragung bewilligt hat und der Erwerber diese beantragt hat. In der Praxis ist dies regelmäßig der Tag der notariellen Beurkundung des Schenkungsvertrags. Die Schenkung ist dann zwar nicht rechtlich, aber für Zwecke des § 7 Abs. 1 ErbStG vollzogen.

Beachten Sie | Auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück (Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten) kommt es für die Frage des Zeitpunkts der freigebigen Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 ErbStG nicht an!

Soll jetzt Unternehmensvermögen (bspw. ein Kommanditanteil) neben dem Grundstück aufschiebend bedingt übertragen werden, schnappt die „Steuerfalle“ zu, denn zivilrechtlich kann die Auflassung des Grundstücks nicht unter einer (aufschiebenden) Bedingung (bspw. zeitgleich mit der Eintragung als Kommanditist im Handelsregister) erklärt werden (§ 925 Abs. 2 BGB).

Eine einheitliche Betrachtung der Übergabegegenstände nach dem Willen des Zuwendenden hat der BFH in seinem Urteil vom 17.6.20 (II R 38/17, a. a. O., Übergabe eines Verpachtungsbetriebs Gaststätte inkl. Grundstück) nicht in Betracht gezogen.

3.3.3 Vollzugssperre

In der Praxis hat sich dahin gehend das Modell einer sog. Vollzugssperre bewährt. Die Auflassung wird (zivilrechtlich wirksam) unbedingt erklärt; der Vollzug der Auflassung im Grundbuch erfolgt aber nicht sofort und unbedingt, sondern erst später mit dem Bedingungseintritt.

■ Beispiel (Übergabe Kommanditanteil)

Die Vertragsteile sind über den Übergang des Eigentums am eingebrachten Grundbesitz auf den Erwerber – wie vorstehend vereinbart – unbedingt einig. Der Erwerber beantragt den Vollzug.

Der Veräußerer bewilligt die Eigentumsumschreibung, jedoch aufschiebend bedingt auf den Zeitpunkt der Eintragung des Erwerbers als Kommanditist der XY-GmbH & Co. KG im Handelsregister.

Der Notar wird angewiesen, die Auflassung dem Grundbuchamt erst und unverzüglich einzureichen, sobald die vorstehende Bedingung für Kommanditanteil und GmbH-Geschäftsanteil eingetreten ist.

Beachten Sie | Zwar könnten auch in diesem Fall Zweifel bestehen, ob das Grundstück (unbedingte Auflassung) und der Kommanditanteil (bedingte Abtretung) wirklich zeitgleich übertragen werden. Zivilrechtlich ist dies jedenfalls nicht der Fall. Von den Finanzämtern wird dieses Modell jedoch aktuell anerkannt.

Eine Alternative wäre „alles unbedingt zu übertragen“. Dies ist aus steuerlicher Sicht die einfachste und sicherste Lösung, bspw. den gesamten Mitunternehmeranteil (Kommanditanteil, Grundstück und GmbH-Geschäftsanteil) einheitlich zu übertragen.

CHECKLISTE

- ☐ Ist die Übergabe unternehmerischer Personenunternehmen bzw. die Aufnahme in ein Personenunternehmen im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge geplant und befindet sich im Betriebsvermögen u. a. (werthaltiger) Grundbesitz?
- ☐ Soll auch der Grundbesitz oder Miteigentumsanteile am Grundbesitz auf die nachfolgende Generation im Wege der Schenkung (mit-)übertragen werden?
- ☐ Ist ein bestimmter Übergabestichtag (bspw. zum 1.1.26) geplant bzw. von den Mandanten gewünscht?
- ☐ In welcher Form sieht die Notarurkunde einen Gleichlauf des Vollzugs der Zuwendung, sowohl der betrieblichen Einheit als auch des Grundbesitzes vor?

Modell einer „Vollzugssperre“ hat sich in der Praxis bewährt

Gestaltungstipps für die Übergabe eines Kommanditanteils

Modell wird zurzeit von den Finanzämtern anerkannt

Diese vier Fragen sollte man sich unbedingt stellen!

4. Besteuerung von Personenunternehmen

4.1 Thesaurierungsbesteuerung § 34a EStG – BMF schafft Klarheit!

4.1.1 Sukzessive Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes

Als korrespondierende Maßnahme zu der beabsichtigten sukzessiven Absenkung des KöSt-Satzes durch das „Investitions-Booster-Gesetz“ (siehe Teil I) soll auch der Thesaurierungssteuersatz nach § 34a EStG für nicht entnommene Gewinne von derzeit 28,25 % in drei Stufen abgesenkt werden:

- Beginnend zum Veranlagungszeitraum 2028 auf 27 %
- Zum Veranlagungszeitraum 2030 auf 26 %
- Letztlich ab dem Veranlagungszeitraum 2032 auf 25 %

§ 34a EStG wurde und wird häufig durch Mandanten, aber auch auf Beraterseite abgelehnt, da die Regelungen als zu komplex gelten und im Fall der Nachversteuerung i. H. v. § 25 % zu einer kumuliert höheren Steuerbelastung auf Gesellschafterebene als bei der „Sofortversteuerung“ mit dem individuellen Steuersatz (bei Spitzensteuersatz 42 % ohne „Reichensteuer“) führt.

Dennoch kann die Regelung temporär zu einer deutlichen Reduzierung der laufenden Steuerbelastung führen. Insbesondere in den Fällen, in denen eine Umstrukturierung des Personenunternehmens in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nicht gewünscht ist, bspw. aufgrund

- des Entstehens einer Betriebsaufspaltungssituation;
- der zwingenden Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen der Einbringung (nur zu einem Teil betrieblich genutzte und zivilrechtlich nicht teilbare Immobilien);
- der Beteiligung minderjähriger Kinder am Unternehmen etc.

sollten mit den Mandanten die Vor- und Nachteile der Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung besprochen werden.

Beachten Sie | Der Gewinn muss zwingend nach § 4 Abs. 1 S. 1 oder § 5 EStG, also durch Bilanzierung, ermittelt werden, eine Anwendung insbesondere bei Einnahmen-Überschuss-Rechnern ist nicht möglich (§ 34a Abs. 2 S. 1 EStG).

4.1.2 BMF-Schreiben klärt Streitfragen

Hinzuweisen ist dahin gehend auf den aktualisierten Anwendungserlass des BMF zur Anwendung des § 34a EStG vom 12.3.25 (IV C 6-S 2290-a/00012/001/037, BStBl I 25, 671). Hierbei nimmt das BMF u. a. auch zu den durch das JStG 2024 eingefügten Neuregelungen des § 34a EStG Stellung, nach welchen nunmehr **seit dem VZ 2024**

- bei der Ermittlung des begünstigungsfähigen Betrags gem. § 34a Abs. 1 EStG die für die Zahlung der Einkommensteuer zzgl. SolZ nach § 34a Abs. 1 S. 1 EStG geleisteten Entnahmen nicht mehr in Abzug gebracht werden, sowie
- der (außerbilanziell hinzugerechnete) GewSt-Aufwand nunmehr wieder dem thesaurierungsbegünstigten Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen ist.

Steuersatz für nicht entnommene Gewinne wird in drei Stufen abgesenkt

§ 34a EStG bleibt Beratern und Mandanten eher suspekt

Aktualisierter Anwendungserlass schafft Klarheit

Diese beiden Neuregelungen heben das mögliche Volumen des tarifbegünstigten Gewinns deutlich und bieten daher attraktive Gestaltungsmöglichkeiten bei Personenunternehmen.

Volumen des tarifbegünstigten Gewinns steigt deutlich

MERKE | Nur Entnahmen, die auf den thesaurierten Gewinn entfallen (ESt zzgl. SolZ = 29,8 %), sind bei der Ermittlung des begünstigten Gewinns hinzuzurechnen. Um diesen Zirkelschluss aufzulösen, sieht das BMF vom 12.3.25 unter Rn. 16 vor, dass

1. zunächst der nicht entnommene Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG (unter Hinzurechnung der GewSt) zu ermitteln ist,
2. auf diesen Betrag die maximal mögliche ESt + SolZ unter Anwendung des Theasaurierungssteuersatzes (gedeckt auf die tatsächlichen Entnahmen im Wj) zu ermitteln ist und
3. dieser Betrag dann dem „finalen“ begünstigten Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG wieder hinzuzurechnen ist.

Beachten Sie | Nicht jede Entnahme für die ESt (zzgl. SolZ) wird im Rahmen der Ermittlung des begünstigten Gewinns hinzugerechnet, sondern nur diejenige, die auf den thesaurierten Gewinn entfällt. Sollte daher der nach Schritt 2 zu ermittelnde „Hinzurechnungsbetrag“ (ESt + SolZ) unter dem Betrag des tatsächlichen Entnahmeüberhangs liegen, könnten zur Optimierung des Theasaurierungsbetrags noch (Privat-)Entnahmen bis zum Jahresende (bspw. Erhöhung ESt-Vorauszahlungen) getätigt werden.

Privatentnahmen vor dem Jahresende zur Optimierung prüfen

CHECKLISTE

- ☐ Gehören die Mandanten zum nach § 34a EStG begünstigten Personenkreis (Gewinnermittlung durch Bilanzierung, bei Mitunternehmerschaft Anteil am Gewinn mind. 10 % oder 10.000 EUR)?
- ☐ Wurde der begünstigte Gewinn personenbezogen ermittelt (unter Einbezug von Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Mitunternehmern)?
- ☐ Wurde der GewSt-Aufwand dem begünstigten Gewinn (wieder) hinzugerechnet?
- ☐ Wurden die Entnahmen mit dem Betrag der hinzuzurechnenden ESt + SolZ nach § 34a Abs. 2 S. 2 EStG (siehe oben) abgeglichen?
- ☐ Soll ein bereits nach § 34a Abs. 1 EStG gestellter Antrag für den vergangenen VZ aufgrund drohender Nachversteuerung zurückgenommen werden?

4.2 Sanierungsgewinn gezielt gestalten

4.2.1 Forderungsverzicht eines Gläubigers

Der Forderungsverzicht eines Drittgläubigers (z. B. einer Bank) führt grds. auf Ebene des Schuldners zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit und somit zu einem Ertrag (sog. Wegfallgewinn). Ein solcher Ertrag kann unter den strengen Voraussetzungen des § 3a EStG als sog. Sanierungsgewinn steuerfrei sein, soweit es sich um eine sog. unternehmensbezogene Sanierung handelt. Nach § 3a Abs. 2 EStG verlangt die Steuerfreiheit

- die Sanierungsbedürftigkeit sowie die
- Sanierungsfähigkeit des Unternehmens,
- die Sanierungseignung des Schuldenerlasses und
- die Sanierungsabsicht der Gläubiger.

Unternehmensbezogene Sanierung gegeben?

Indizien für das
Bestehen einer
Sanierungseignung

Beachten Sie | Wesentliche Indizien für das Bestehen einer Sanierungseignung sind u. a. das Vorliegen eines nachvollziehbaren und prüfbaren Sanierungskonzepts oder ein rückblickend erfolgreicher Abschluss der Sanierung. In seinem aktuellen Beschluss vom 9.8.24 (X B 94/23) weist der BFH darauf hin, dass daneben das Tatbestandsmerkmal der „Sanierungsabsicht der Gläubiger“ nicht bereits dann erfüllt ist, wenn schon ein einzelner Gläubiger ganz oder teilweise auf seine Forderung verzichtet.

Korrespondierende
Bilanzierung

4.2.2 Forderungsverzicht eines Gesellschafters

Gewährt ein Gesellschafter seiner Personengesellschaft ein Darlehen, ist in der Bilanz der Gesellschaft eine Verbindlichkeit zu passivieren und in der Sonderbilanz des Gesellschafters ein korrespondierender Anspruch zu aktivieren (sog. korrespondierende Bilanzierung). In der Gesamtbetrachtung heben sich somit Verbindlichkeit und Forderung gegeneinander auf. Steuerrechtlich stellt die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens daher eine funktionale Erhöhung des Eigenkapitals der Personengesellschaft dar. Dies hat u. a. zur Folge, dass die Darlehensforderung während des Bestehens der Beteiligung nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG teilwertberichtigt werden kann.

Verzicht unabhängig
von der Werthaltigkeit
des Darlehens immer
steuerneutral

Folge: Der Verzicht ist nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung unabhängig von der Werthaltigkeit des Darlehens immer steuerneutral. Der Verlust (im Sonder-BV) kann erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung (durch Ausscheiden aus der Gesellschaft oder Beendigung der Gesellschaft) realisiert werden. Es kommt für die Steuerneutralität auch nicht darauf an, ob der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis oder betrieblich veranlasst ist.

4.2.3 Verzicht auf eine unter dem Nennwert erworbene Forderung

Erwirbt nun jedoch der Gesellschafter einer Personengesellschaft eine wertgeminderte Forderung von einem Gläubiger unter dem Nennwert, dann geht das Anschaffungskostenprinzip dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung in Gesamthands- und Sonderbilanz des Gesellschafters vor. Dies hat der BFH mit Urteil vom 16.11.23 (IV R 28/20, BStBl II 24, 258) entschieden.

Liegen somit die Anschaffungskosten (AK) einer Forderung durch einen Gesellschafter unter ihrem Nominalwert, ist der Bilanzansatz in der Sonderbilanz auf die niedrigeren AK begrenzt. Diesem Ansatz im Sonderbereich steht bis zum Forderungsverzicht eine Verbindlichkeit im Gesamthandsbereich zum höheren Nennwert in unveränderter Höhe gegenüber.

Veranlassung und
Werthaltigkeit der
Forderung insoweit
unbeachtlich

Der BFH hat in diesem Urteil klargestellt, dass der Verzicht auf eine solche unter dem Nennwert erworbene Forderung zu einer entsprechenden Ertragsrealisierung im Gesamthandsbereich führt. Auf Fragen der Veranlassung (betrieblich vs. gesellschaftlich) käme es ebenso wenig an wie auf die Werthaltigkeit der Forderung.

CHECKLISTE

- ☐ Stehen aktuell Gläubigergespräche mit dem Ziel eines (teilweisen) Erlassvertrages gem. § 397 Abs. 1 BGB an?
- ☐ Besteht ein aktuelles Sanierungskonzept?
- ☐ Würde ein entsprechender Gläubigerverzicht im Rahmen einer unternehmensbezogenen Sanierung zu einem steuerbefreiten Sanierungsertrag nach § 3a EStG führen?
- ☐ Falls „Nein“, besteht die Möglichkeit des Erwerbs der Forderung unter dem Nennwert durch die oder einen der Gesellschafter der Personengesellschaft?
- ☐ Können zukünftig die Voraussetzungen für einen steuerfreien Sanierungsertrag bei Verzicht auf die (erworbene) Gesellschafterforderung erreicht werden?
- ☐ Kann ein zukünftiger Ertrag aus dem Forderungsverzicht auf Gesellschafterebene mit festgestellten Verlustvorträgen (ggf. vertikal) ausgeglichen werden?

Gläubigergespräche
zu Sanierungs-
zwecken geplant?

4.3 Check-Up-Kapitalkonten

Die Personengesellschaft ist zivilrechtlich gegenüber ihren Gesellschaftern selbstständig. Zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern können daher Forderungen und Verbindlichkeiten wie zwischen fremden Dritten bestehen. Davon abzugrenzen ist das Eigenkapital der Personengesellschaft, das aus der Summe der Kapitalanteile der Gesellschafter besteht.

4.3.1 Abgrenzung Eigenkapital und Fremdkapital

In der Praxis hat sich bei dem Ausweis der Kapitalanteile eine Bilanzierung durchgesetzt, die eine Kombination von festen und variablen Kapitalkonten für jeden Gesellschafter und einen getrennten Kapitalausweis in der Bilanz vorsieht. Allerdings führt dies, insbesondere in einem sog. „Dreikontenmodell“ oder „Vierkontenmodell“ rglm. zu einer Vermischung von Eigenkapital und Fremdkapital.

Vermischung
von Eigen- und
Fremdkapital
regelmäßig die Folge

In der Beratung wurde zur erforderlichen Abgrenzung zwischen Fremdkapital und Eigenkapital lange Zeit das BFH-Urteil vom 15.5.08 (IV R 46/05, BStBl II 08, 812) herangezogen: Danach liegt Gesellschaftereigenkapital vor, wenn gegen das entsprechende Konto (z. B. Kapitalkonto II) laufende Verluste gebucht werden. Ausreichend zur Qualifizierung als Eigenkapital sollte es nach dieser Rechtsprechung bereits sein, wenn diese Verlustverrechnung nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags (erst) im Ausscheidens- oder Liquidationsfall erfolgen würde.

4.3.2 BFH: Weitere Abgrenzungskriterien

Mit Urteil vom 10.11.22 (IV R 8/19, BStBl II 23, 332) hatte der BFH bereits erkennen lassen, dass er darüber hinaus weitere Abgrenzungskriterien heranziehen möchte. In dem Urteil hatte der BFH die Leistung einer Einlage des Kommanditisten nicht anerkannt, da diese ohne gesellschaftsvertragliche Grundlage erfolgte. Von daher sei von einer Einzahlung auf ein Fremdkapitalkonto auszugehen.

Einlage ohne
gesellschaftsver-
tragliche Grundlage
problematisch

Beachten Sie | Die Verwendung des Begriffspaares der Einlage und Entnahme ist auf den Kapitalanteil des Gesellschafters beschränkt. Entgegen dem allgemeinen Sprachgebrauch und der damit einhergehenden gesellschaftsvertraglichen Praxis können Zu- und Abgänge von einem Fremdkapitalkonto

BFH verlangt im
Gesellschaftsvertrag
fixierte Entnahme-
beschränkung

nur in der Form einer Einzahlung oder Auszahlung (vgl. § 122 S. 1 i. V. m. § 169 Abs. 1 HGB) erfolgen.

Mit seinem aktuellen Urteil vom 16.1.25 (IV R 28/23, BStBl II 25, 389) erweitert der BFH nunmehr den Abgrenzungskatalog: Zusätzlich zur Verlustverrechnungsmöglichkeit muss eine gesellschaftsvertraglich fixierte Entnahmebeschränkung bestehen, die verhindert, dass ein Gesellschafter über den laufenden Gewinnanteil hinaus die Auszahlung eines Guthabens jederzeit verlangen kann, das auf dem jeweiligen Kapitalkonto ausgewiesen ist.

Beachten Sie | Dies bedeutet im Umkehrschluss: Immer dann, wenn das Guthaben keine zusätzlichen Stimm- und Mitwirkungsrechte verschafft (Mehrkontenmodelle: Festkapitalkonto I) und darüber hinaus keine statutarische Entnahmebeschränkung vorliegt und somit der Gesellschafter den eingelegten Betrag jederzeit zurückverlangen kann, ist grundsätzlich zivilrechtlich ein Fremdkapitalkonto gegeben.

Abmilderung durch
Umqualifikation in
funktionales EK der
Sonderbilanz

4.3.3 Praktische Auswirkungen

Die Differenzierung zwischen Eigen- und Fremdkapitalkonto wird steuerlich abgemildert durch die Umqualifikation handelsrechtlichen Fremdkapitals in funktionales Eigenkapital der Sonderbilanz gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Allerdings kommt dieser in nachfolgenden Fällen eine besondere Bedeutung zu:

- **Negatives Kapitalkonto nach § 15a EStG:** Das Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG wird (nur) durch die Eigenkapitalkonten der Gesellschaftsbilanz und das Kapital einer etwaig bestehenden Ergänzungsbilanz gebildet. Das in einer Sonderbilanz ausgewiesene Eigenkapital bleibt unberücksichtigt.
- **Übertragungsvorgänge nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG und § 24 Abs. 1 UmwStG:** Eine privilegierte Übertragung ist in diesen Fällen nur dann gegeben, wenn ein Eigenkapitalkonto angesprochen wird, welches Gesellschaftsrechte vermittelt (Kapitalkonto I). Darüber hinaus sind jedoch ausschließlich Gutschriften auf ein sonstiges Eigenkapitalkonto der Gesellschaftsbilanz zulässig (vgl. BMF 26.7.16, BStBl I 16, 684); Gutschriften auf Fremdkapitalkonten der Gesellschafter führen dagegen nach Auffassung der Finanzverwaltung zur Anwendung der sog. Trennungstheorie (§ 6 Abs. 5 S. 3 EStG) bzw. zur Gewährung sonstiger Gegenleistungen (§ 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG).
- **Übertragung steuerverstrickter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens nach § 17, § 20 Abs. 2 oder § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Nr. 2 EStG:** Ein solcher Vorgang kann nur dann steuerneutral umgesetzt werden, wenn es sich um eine (unentgeltliche) Einlage i. S. der §§ 4 Abs. 1 S. 8, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG in das Gesellschaftsvermögen handelt, d. h. es darf nur eine Gutschrift auf einem Eigenkapitalkonto erfolgen, welches keine Gesellschaftsrechte vermittelt.

Nur Gutschrift auf
Eigenkapitalkonto, das
keine Gesellschafts-
rechte vermittelt

CHECKLISTE

- ☐ Sieht der Gesellschaftsvertrag eine ausdrückliche Verrechnung laufender Verluste mit dem Bestand der Eigenkapitalkonten der Gesellschafter vor?
- ☐ Wird das zu beurteilende Konto in die Ermittlung des Abfindungsguthabens einbezogen?
- ☐ Ist Guthaben auf den (variablen) Eigenkapitalkonten dem Grunde nach „frei entnehmbar“ oder sieht der Gesellschaftsvertrag eine Entnahmesperre vor?
Bsp: „Entnahmen des Gesellschafters bedürfen eines mehrheitlichen Beschlusses der Gesellschaftsversammlung.“
- ☐ Sieht der Gesellschaftsvertrag eine ausdrückliche Regelung vor, nach welcher freiwillige Einlagen der Gesellschafter auf den (variablen) Eigenkapitalkonten zulässig sind?
Bsp: „Freiwillige Einlagen, die über die Pflichteinlage hinaus geleistet werden, sind zulässig und diesem Konto gutzuschreiben.“
- ☐ Sind Fremdkapitalkonten (Privatkonto, Darlehenskonto etc.) mit der Sonderbilanz des Gesellschafters abgeglichen (Korrespondenzprinzip)?

Regelungen im
Gesellschaftsvertrag
genau im Blick
haben

5. Besteuerung von Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern

5.1 Achtung: Forderungsverzicht als Schenkung an Mitgesellschafter!

Werterhöhung
der Anteile von
Mitgesellschaftern als
mögliche Schenkung

Als Schenkung gilt gemäß § 7 Abs. 8 ErbStG auch die Werterhöhung in den Anteilen der Mitgesellschafter, die durch eine verdeckte Einlage eines Dritten eintritt. Zu mittelbaren Zuwendungen führen daher bspw.:

- sog. disquotale Einlagen von Gesellschaftern oder Dritten (nahen Angehörigen)
- die verbilligte oder unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Kapitalgesellschaft
- Forderungsverzichte zum Zwecke der Sanierung

Volle Besteuerung
wie bei Zuwendungen
von Privatvermögen

Beachten Sie | Zuwendungen gem. § 7 Abs. 8 ErbStG unterfallen nicht den Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13c, 28a ErbStG, da diese an den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften anknüpfen. Die Werterhöhung des Gesellschaftsanteils wird daher wie eine Zuwendung von Privatvermögen „voll“, unter Berücksichtigung der persönlichen Freibeträge gem. § 16 i. V. m. § 15 Abs. 4 ErbStG, versteuert.

BFH hat für mehr
Rechtssicherheit
gesorgt

5.1.1 BFH zeigt Gestaltungsoptionen auf

Der BFH hat hier in einer jüngeren Entscheidung wesentliche Rahmenbedingungen geklärt, welche für die mittelständische Beratungspraxis von herausragender Bedeutung sind:

Mit Urteil vom 19.6.24 (II R 40/21, BStBl II 25, 412) hat der BFH entschieden, dass auch die Zurechnung einer gesellschafterbezogenen (individuellen) Kapitalrücklage an alle Gesellschafter im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung zu einer freigebigen Zuwendung führen kann.

Im Urteilsfall wurden die Einlagen (Geld- und Wertpapiere) eines Gesellschafters (Vater) zunächst dessen Verrechnungskonto gutgeschrieben und später auf eine individuelle „Kapitalrücklage V“ umgebucht. An einer späteren Kapitalerhöhung der GmbH nahm der V nicht teil, sondern nur seine beiden Kinder als weitere Gesellschafter – dadurch verringerte sich die Beteiligung des V von 33,33 % auf 1,6 %. Die Beteiligten trafen daher eine Ausgleichsverpflichtung zugunsten des V in Form einer lebenslangen Rente, jedoch sollte nach Vereinbarung auch die „Kapitalrücklage V“ nunmehr allen Gesellschaftern in Höhe deren Beteiligung zugerechnet werden.

Späterer Verzicht als
Schenkung des V an
seine Kinder

Der BFH erkannte zunächst ausdrücklich die Vereinbarung einer individuellen Kapitalrücklage als steuerlich wirksam an, sah jedoch folgerichtig in dem späteren Verzicht auf eine derartige Forderung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander einen schenkungsteuerbaren Vorgang des V an seine Kinder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Damit stellt der BFH folgende wichtige Grundsätze auf:

- Eine gesellschaftsrechtlich anzuerkennende abweichende Zuordnungsvereinbarung hinsichtlich der Kapitalrücklage im Rahmen von Gesellschaftervereinbarungen ist auch steuerlich anzuerkennen.
- Entsprechende Zuführungen zu einer solchen individuellen Kapitalrücklage können der Erfüllung des Schenkungsteuertatbestandes gem. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG entgegenstehen.
- Ein späterer Verzicht auf eine derartige Forderung im Verhältnis der Gesellschafter untereinander löst einen schenkungsteuerbaren Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG aus.

BFH stellt
drei wichtige
Grundsätze auf

CHECKLISTE

- ☐ Enthält die Satzung der GmbH eine Regelung zu einer individuellen Zuordnung von Kapital- und/oder Gewinnrücklagen der Gesellschaft oder eine entsprechende Öffnungsklausel, dass die Gesellschafter wirksam einen entsprechenden Beschluss fassen können?
- ☐ Führen individuelle Einlagen und/oder Forderungsverzichte einzelner Gesellschafter ggf. zu einer steuerbaren Leistung i. S. d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG?
- ☐ Sind bei entsprechenden Leistungen aller Gesellschafter (bspw. Forderungsverzichte; Verzicht auf bereits entstandene Tantiemenansprüche der Gesellschafter-Geschäftsführer etc.) diese im Wertverhältnis ausgeglichen?
- ☐ Soll ein Vorteilsausgleich durch ggf. zukünftige wertausgleichende Leistungen erfolgen? Sind entsprechende Vereinbarungen ausreichend dokumentiert?
- ☐ Entsprechendes gilt für den Fall einer Leistung fremder Dritter an die Gesellschaft.
Beachten Sie | Fraglich ist, ob eine solche mittelbare Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG einen subjektiven Zuwendungswillen des Leistenden voraussetzt (bejahend FG Münster 23.5.24, 3 K 2585/21 Erb; Rev. beim BFH unter Az. II R 19/24 anh.)
- ☐ Kommen als Alternative zu Einlageleistungen und zur Vermeidung eines steuerlichen Risikos die Vereinbarung von (Gesellschafter-)Darlehen in Betracht?

Subjektiver
Zuwendungswillen
des Leistenden
erforderlich?

5.2 Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers

Die Sozialversicherungspflicht des GmbH-Geschäftsführers (GF) ist ein Dauerbrenner in der Beratung mittelständischer GmbHs. Die Beraterschaft steht hier vor einem Dilemma:

- Zur Beratung in sozialversicherungsrechtlichen Fragen sind Steuerberater weder berechtigt noch verpflichtet (BGH 12.2.04, IX ZR 246/02).
- Bei Unklarheiten oder Zweifeln am sozialversicherungsrechtlichen Status sind Steuerberater jedoch verpflichtet, auf die Einschaltung eines hierfür fachlich geeigneten Beraters hinzuwirken (BGH 23.9.04, IX ZR 148/03).

ZWISCHENFAZIT | Steuerberater trifft somit zumindest eine Empfehlungs- und Hinweispflicht, bei sozialversicherungsrechtlichen Zweifelsfragen anwaltliche Expertise in Anspruch zu nehmen.

Steuerberater haben
Empfehlungs- und
Hinweispflicht

Für bestimmte
Konstellationen ist
ein „Störgefühl“
von Vorteil

Umfassendes
Weisungsrecht des
Arbeitgebers
entscheidend

Minderheits-
gesellschafter müsste im
„eigenen“ Unternehmen
als GF tätig sein

Sperrminorität
müsste schon von
einigem Gewicht sein

5.2.1 Aktuelle Rechtsprechung des Bundessozialgerichtshofs

In der Praxis ist es daher wichtig, die aktuelle Rechtsprechung des Bundessozialgerichtshofs (BSG) zumindest grundsätzlich zu verfolgen und für bestimmte Konstellationen ein „Störgefühl“ zu entwickeln. Maßgebend für die Beurteilung, ob die Tätigkeit als GF sozialversicherungspflichtig ist, ist die Qualifikation der Tätigkeit gem. § 7 Abs. 1 SGB IV. Anhaltspunkte für eine Beschäftigung sind dahin gehend

- eine Tätigkeit nach Weisungen und
- eine Eingliederung in die Arbeitsorganisation des Weisungsgebers.

Nach ständiger BSG-Rechtsprechung setzt eine abhängige Beschäftigung voraus, dass der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber persönlich abhängig ist. Dies ist grundsätzlich der Fall, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist und dabei einem Zeit, Dauer, Ort und Art der Ausführung umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers unterliegt.

Das BSG hat in mehreren Urteilen vom 1.2.22 klargestellt, dass diese Grundsätze auch für GF einer GmbH gelten. Nach den durch das BSG aufgestellten Abgrenzungsmaßstäben kann für die Statusbeurteilung von GF einer GmbH von nachfolgenden Grundsätzen ausgegangen werden:

- Eine selbstständige Tätigkeit aufgrund des Einflusses auf die Gesellschaft (als das wesentliche Merkmal bei der Abgrenzung von abhängiger Beschäftigung) liegt grundsätzlich nur bei einer Kapitalbeteiligung von mindestens 50 % vor.
- Bei einer Minderheitsbeteiligung muss der GF
 - über die Gesellschafterstellung hinaus
 - die Rechtsmacht besitzen, durch Einflussnahme auf die Gesellschafterversammlung die Geschicke der Gesellschaft bestimmen zu können.

Selbstständig tätige Gesellschafter-GF müssen daher in der Lage sein, einen maßgeblichen Einfluss auf alle Gesellschafterbeschlüsse auszuüben zu können. Ohne diese Mitbestimmungsmöglichkeit sind Minderheitsgesellschafter-GF nicht im „eigenen“ Unternehmen tätig, sondern in weisungsgebundener (§ 37 GmbHG), funktionsgerecht dienender Weise in die GmbH – als ihre Arbeitgeberin – eingegliedert.

Beachten Sie | Auch bei einer 50 %-Beteiligung kann sozialversicherungsrechtlich eine abhängige Beschäftigung vorliegen, wenn vertragliche Sonderrechte zu einer Aushöhlung der faktischen Rechtsmacht des Gesellschafters führen, diesem „unliebsame“ Entscheidungen zumindest blockieren zu können (vgl. SG Landshut 11.1.24, S 1 BA 23/23).

Es genügt nach der aktuellen Rechtsprechung des BSG ausdrücklich nicht, dass „nur“ eine Sperrminorität in bestimmten, die Geschäftsführung betreffenden Angelegenheiten vereinbart ist, eine Sperrminorität in Fragen der eigenen Abberufung reicht nach Ansicht des BSG beispielsweise nicht. Nach der Satzung müsste vielmehr die Möglichkeit gegeben sein,

- über die Rechtsmacht zur Verhinderung nicht genehmer Weisungen bzgl. seines Anstellungsverhältnisses (bspw. als Geschäftsführer) hinaus
- die Geschicke des Unternehmens in allen Bereich mitzubestimmen (vgl. BSG 1.2.22, B 12 R 19/19 R).

Prüfen Sie daher bei Gesellschafter-GF einer GmbH, welche nicht oder nicht mehr über eine entsprechende Kapitalbeteiligung von mind. 50 % verfügen, ob die Satzung der GmbH diesen entsprechende Gesellschafterrechte einräumt. Dazu gehört insbesondere die dem Unternehmenszweck Rechnung tragende Bilanz-, Finanz-, Wirtschafts- sowie Personalpolitik.

Wichtig: Beachten Sie diese Grundsätze auch bei oftmals im Rahmen des Jahreswechsels vollzogenen Abtretungen von Geschäftsanteilen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge – auch hier ist bei Zweifeln über den (zukünftigen) Sozialversicherungsrechtlichen Status der (Alt-)Gesellschafter der obigen Hinweis- und Empfehlungspflicht nachzukommen.

MUSTERFORMULIERUNG

Jedem der Gesellschafter, der zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft ist, steht als nicht übertragbares Sonderrecht bei den folgenden Gesellschafterbeschlüssen ein Vetorecht zu:

- a) bei allen Gesellschafterbeschlüssen gemäß § xx der Satzung einschließlich eines Beschlusses zur Erweiterung oder Einschränkung des Katalogs zustimmungsbedürftiger Rechtsgeschäfte, sowie eines Beschlusses für Ausnahmen im Einzelfall oder teilweise Beschränkungen zu diesem Katalog,
- b) Bestellung oder Abberufung von Geschäftsführern.

Sofern sich die betreffenden Gesellschafter an einer Abstimmung hierüber beteiligen, können Beschlüsse nicht ohne deren Zustimmung gefasst werden. Das Vetorecht gilt nur für die betreffenden Gesellschafter persönlich.

Problematik gehört bei Abtretung von Anteilen immer auf den Prüfstand

Vetorecht klar und eindeutig regeln

5.3 Angemessene Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos

5.3.1 Laufende Verrechnungskonten als Darlehensgewährung

Führt die Kapitalgesellschaft für ihre Gesellschafter, die bei ihr angestellt sind, Verrechnungskonten, von denen sie nach Einbuchung der Gehälter Auszahlungen für private Zwecke der Gesellschafter vornimmt, so liegen in Höhe der die Gehaltsbuchungen übersteigenden Sollbuchungen auf den Verrechnungskonten Kreditgewährungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter vor. Der BFH hat mit seiner Entscheidung vom 22.2.23 (I R 27/20) klargestellt, dass in diesen Fällen der Ansatz einer vGA insoweit in Betracht kommt, als der Kredit

- zinslos oder
- zu einem unangemessen niedrigen Zins gewährt wird.

Beachten Sie | Gegen die Annahme eines Darlehens spricht nicht, wenn auf den geführten Verrechnungskonten weder Löhne noch Gehälter eingebucht wurden. Allein daraus kann nicht auf eine fehlende Rückzahlungsabsicht geschlossen werden, weil die erhaltenen Kredite auch mit anderen Mitteln zurückgeführt werden können (BFH 8.10.85 – VIII R 284/83, BStBl II 86, 481).

Bei übersteigenden Sollbuchungen kommt schnell eine vGA in Betracht

Preisvergleichsmethode hat Vorrang

5.3.2 Bestimmung des angemessenen Zinssatzes

Hinsichtlich der Bestimmung des angemessenen Zinssatzes ist hier vorrangig die Preisvergleichsmethode anzuwenden. Hierbei ist zu unterscheiden:

- Hat die GmbH selbst einen Kredit aufgenommen, kann davon ausgegangen werden, dass der dem Gesellschafter zinslos überlassene Darlehensbetrag anderenfalls zur Kreditrückzahlung verwendet worden wäre. Der Ansatz einer vGA berechnet sich in diesem Fall nach den in Rechnung gestellten Sollzinsen.
- Hat die GmbH selbst keinen Kredit aufgenommen, bilden die banküblichen Habenzinsen die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung (sog. Margenteilungsgrundsatz).

■ Schätzung

Der im Einzelfall maßgebliche Betrag innerhalb der genannten Marge ist durch Schätzung zu ermitteln. Hierbei kann nach Ansicht des BFH auf statistische Angaben der Deutschen Bundesbank zu banküblichen Haben- und banküblichen Sollzinssätzen für revolving Kredite und – bei natürlichen Personen als Gesellschafter – Überziehungskredite an Privathaushalte abgestellt werden.

Maßgeblicher Betrag innerhalb der Marge zu schätzen

Beachten Sie | Auch dem Umstand fehlender Besicherung kommt bei der Fremdvergleichsprüfung nach der Rechtsprechung zum Margenteilungsgrundsatz besondere Bedeutung zu.

CHECKLISTE

- ☐ Wird ein Verrechnungskonto geführt und weist dieses dauerhaft eine Forderung zugunsten der Gesellschaft aus oder wird dieses unterjährig bspw. durch Gehaltsgutschriften (GF) ausgeglichen?
- ☐ Prüfen Sie, ob bei „Überziehung des Verrechnungskontos“ schriftliche Vereinbarungen zur Verzinsung ausdrücklich getroffen wurden.
- ☐ Sind Vereinbarungen über eine entsprechende Darlehensrückzahlung bzw. Rückführung der Mittel bei einer dauerhaften Führung des Kontos im Soll getroffen worden?
- ☐ Prüfen Sie eine Anpassung des Zinssatzes nach der aktuell banküblichen Marge zwischen Soll- und Habenzinsen (aktuell zwischen 5 % und 6 %), soweit die Gesellschaft selbst keinen eigenen Kredit aufgenommen hat.
- ☐ Ist der Gesellschafter aktuell liquide und kreditwürdig? Wurde das Risiko bei der Zinsbemessung ausreichend berücksichtigt?
- ☐ Ist die Buchführung eindeutig und nachvollziehbar, wurde die Verzinsung korrekt verbucht?

Wurden Verzinsung und Rückzahlung des Darlehens schriftlich klar geregelt?

5.4 GmbH-Anteile und Nießbrauch

5.4.1 Grundsätze

Zivilrechtlich ist allgemein anerkannt, dass auch das Mitgliedschaftsrecht an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft Gegenstand eines Nießbrauchs gem. § 1068 BGB ff. sein kann.

Beachten Sie | Sowohl für die GmbH-Anteilsübertragung (vgl. § 15 Abs. 3 GmbHG) als auch für die Bestellung eines Nießbrauchs (vgl. § 1069 BGB) ist eine notarielle Beurkundung erforderlich.

Das Nießbrauchsrecht an einem Kapitalgesellschaftsanteil kann als

- Ertragsnießbrauch (nur Anspruch auf Erträge/Nutzungen) oder
- Vollrechtsnießbrauch (also zusätzliche Vermögens- und Mitwirkungsrechte) ausgestaltet sein.

5.4.2 Zurechnung der Kapitaleinkünfte (alte Auffassung)

Entsprechend differenzierte die Finanzverwaltung hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte in ihrem „alten“ Nießbrauchserlass vom 23.11.83 (IV B 1-S 2253 – 90/83, BStBl I 83, 508) wie folgt:

- Bei einem Vorbehaltsnießbrauch (und Vermächtnisnießbrauch) sind die Einnahmen dem Nießbraucher zuzurechnen.
- Dagegen sind die Einnahmen bei einem (unentgeltlich) bestellten Zuwendungsnießbrauch dem Nießbrauchbesteller zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn sie dem Nießbraucher zufließen.

Die überwiegende Auffassung in der Literatur folgte dieser Auffassung (vgl. Möllenbeck in: Littmann/Bitz/Pust, § 20 EStG Rn. 92 f.; kritisch Ratschow in: Brandis/Heuermann, § 20 EStG Rn. 455).

5.4.3 Zurechnung der Kapitaleinkünfte (neue Auffassung)

In zwei jüngeren Entscheidungen (jeweils zur Ablösung eines Nießbrauchsrechts an GmbH-Anteilen) folgt der BFH der obigen Differenzierung nicht. Vielmehr setze die Zurechnung der Einnahmen aus einer Beteiligung an einer GmbH für den Nießbrauchsberechtigten voraus, dass diesem auch das wirtschaftliche Eigentum i. S. v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Geschäftsanteilen, an denen der Nießbrauch eingeräumt wurde, zusteht (BFH 11.2.25, IX R 14/24 und BFH 20.9.24, IX R 5/24).

5.4.4 Rechtsfolgen

Der Anspruch auf eine bloße Gewinnbeteiligung ohne echte Mitwirkungsrechte reicht vor diesem Hintergrund nicht aus, um dem Nießbraucher Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Entscheidend ist die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalgesellschaftsanteil.

Hierbei kommt insbesondere den Regelungen zur Ausübung des Stimmrechts entscheidende Bedeutung zu.

- Verbleibt die Ausübung des Stimmrechts z. B. über die Vereinbarung einer Stimmrechtsvollmacht beim Nießbrauchsberechtigten, ist dieser wirtschaftlicher Eigentümer des Geschäftsanteils. In diesem Fall hat er nicht nur die laufenden Ausschüttungen nach § 20 Abs. 1 S. 1 EStG zu versteuern, sondern auch eine etwaige Ablösezahlung für den Nießbrauch nach § 17 Abs. 1 und 2 EStG.

Notarielle
Beurkundung in
beiden Fällen
erforderlich

Regelung im „alten“
Nießbrauchserlass

BFH justiert
Zurechnung neu aus!

Gewinnbeteiligung
ohne echte
Mitwirkungsrechte
reicht nicht aus

- Steht nach der Anteilsübertragung die Ausübung des Stimmrechts uneingeschränkt dem Gesellschafter zu und erlangt dieser damit das wirtschaftliche Eigentum, sind diesem auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 S. 1 EStG zuzurechnen.

Das FG Düsseldorf hat dahin gehend aktuell entschieden (Urteil vom 4.9.25, 9 K 2034/24 E), dass zum einen ein im Rahmen der Schenkung von GmbH-Anteilen unter Nießbrauchsvorbehalt des Schenkers vereinbartes Veräußerungsverbot die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Geschäftsanteilen zum Anteilseigner nicht tangiert. Daneben führe auch eine Vereinbarung der Beteiligten, zukünftige Stimmabgaben im Vorfeld von Gesellschaftsversammlungen mit dem Schenker zu besprechen und in Situationen, in denen keine Einigung erzielt werden könne, das Stimmrecht nicht auszuüben nicht dazu, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Geschäftsanteilen beim Schenker verbleiben würde.

Schuldet der
Verpflichtete nur die
Auskehrung der
Nettoausschüttung?

Beachten Sie | Die Weiterleitung der Gewinnausschüttungen aufgrund des Vorbehaltsnießbrauchs seitens des Nießbrauchsverpflichteten stellt in dem Fall der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Geschäftsanteilen zum Gesellschafter eine bloße Einkommensverwendung dar. Fraglich ist in diesen Fällen, ob der Nießbrauchsverpflichtete lediglich die Auskehrung der Nettoausschüttung schuldet (dies mit Verweis auf § 1047 BGB bejahend: Brandenburger-Nonnast/Keesen, DB 25, 629).

Fünf wichtige
Fragen, die man sich
in solchen Fällen
stellen sollte!

CHECKLISTE

- ☐ Wurden in der Vergangenheit Geschäftsanteile an einer GmbH unter Vereinbarung eines Nießbrauchsrechts übertragen?
- ☐ Wurden in diesen Fällen die Kapitalerträge dem Nießbrauchsberechtigten zugeordnet?
- ☐ Ist dem Nießbrauchsberechtigten auch das wirtschaftliche Eigentum an den Geschäftsanteilen über einen Zurückbehalt der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung oder einer uneingeschränkten Stimmrechtsvollmacht zuzurechnen?
- ☐ Wäre eine steuerliche Erfassung beim Anteilseigner zutreffend und/oder günstiger?
- ☐ Ist angedacht, das Nießbrauchsrecht entgeltlich abzulösen? Führt eine Ablösezahlung auf Ebene des Nießbrauchsberechtigten zu einem Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG oder wäre ein Entgelt für den Verzicht auf das Nießbrauchsrecht dem nichtsteuerbaren Vermögensbereich zuzuordnen?

6. Wichtige Hinweise zur erweiterten Gewerbesteuerkürzung

6.1 Verkauf des letzten Grundstücks – Nur Mitternachtsgeschäft unschädlich

In zeitlicher Hinsicht muss der Unternehmer während des gesamten Erhebungszeitraums der gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG begünstigten Tätigkeit nachgehen. Wird nur während eines Teils des Erhebungszeitraums eine nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt, entfallen für den gesamten Erhebungszeitraum die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung (BFH 18.12.19, III R 36/17, BStBl II 20, 405). Veräußert eine ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltende gewerbliche Gesellschaft ihre letzte Immobilie vor Ablauf des Erhebungszeitraums, entfällt somit für den gesamten Erhebungszeitraum die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

6.1.1 Zeitliche Ausschließlichkeit

Mit Entscheidung vom 17.10.24 (III R 1/23, BStBl II 25, 158) hat der BFH diese strenge Sichtweise auch für eine Veräußerung des gesamten Grundbesitzes einer Grundstücksgesellschaft einen Tag vor Ablauf des Erhebungszeitraums bestätigt. Im Kaufvertrag war vereinbart, dass der Übergang des Besitzes, der Nutzungen und der Gefahr „am Beginn des 31.12.xx“ erfolgen solle.

Beachten Sie | Dies gilt nach der Rspr. des BFH auch dann, wenn die Gesellschaft beabsichtigt, ein weiteres Verpachtungsgrundstück zu erwerben, und insofern weiter als grds. begünstigtes Grundstücksunternehmen tätig ist (vgl. BFH 26.2.14, I R 6/13). Eine Ausnahme erkennt die Rechtsprechung nur bei einer „technisch bedingten“ Veräußerung zum 31.12. 23:59 Uhr an (vgl. BFH 11.8.04, I R 89/03, BStBl II 04, 1080; H 9.2 Abs. 1 GewStH „Veräußerung des Grundbesitzes“).

6.1.2 Beratungsansätze

Die Verletzung der zeitbezogenen Ausschließlichkeit kann z. B. vermieden werden, durch:

- Eine Veräußerung des letzten Grundstücks als Mitternachtsgeschäft (siehe oben)
- Einer rechtzeitig eingeleiteten Investition in ein „Ersatzgrundstück“
- Der BFH hat mit Urteil vom 22.5.19 (III R 21/16) auch die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG als ausreichende Reinvestition anerkannt.

Offen ist, ob für eine wirksame Ersatzinvestition bereits der Abschluss des Kaufvertrags über das neue Grundstück ausreicht (so FG München 29.2.16, 7 K 1109/14) oder bereits der Übergang von Besitz und Lasten erfolgt sein muss (vgl. FG Berlin-Brandenburg 5.11.24, 8 K 8179/22, Rev. BFH III R 40/24). Fest steht jedoch, dass die bloße Reinvestitionsabsicht nicht genügt.

Erweiterte GewSt-Kürzung entfällt für den gesamten Erhebungszeitraum

Technisch bedingte Veräußerung zum 31.12. 23:59 Uhr unschädlich

Mitternachtsgeschäft oder rechtzeitige Ersatzinvestition als Rettungsanker

Diese fünf Fragen
sollte man sich
stellen!

CHECKLISTE

- ☐ Handelt es sich um eine Grundstücksgesellschaft i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG?
- ☐ Ist die Veräußerung aller der Gesellschaft zuzurechnenden Grundstücke bzw. des einzigen (ggf. letzten) Grundstücks der Gesellschaft geplant?
- ☐ Kann die Veräußerung auf den Schnittpunkt der Jahre auf den 31.12.25 24:00 Uhr erfolgen?
- ☐ Sind kurzfristige Ersatzinvestitionen realisierbar, die eine weitere Qualifikation der Gesellschaft als Grundstücksunternehmen i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG absichern?
- ☐ Besteht die Möglichkeit der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden (nicht gewerbliche geprägten) Personengesellschaft, welche ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet?

Überschreitung der
Drei-Objekt-Grenze
indiziert die
Verkaufsabsicht

6.2 Gewerblicher Grundstückshandel – Betrachtungszeitraum fünf oder zehn Jahre?

6.2.1 Grundsatz

Nach der typisierenden Drei-Objekte-Grenze liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren zwischen Anschaffung/Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert werden, denn solche Veräußerungen lassen darauf schließen, dass es dem Steuerpflichtigen auf eine entsprechende Umschichtung der Vermögenswerte ankommt. Das heißt, die Überschreitung der Drei-Objekte-Grenze indiziert die Veräußerungsabsicht als innere Tatsache (BFH 10.12.01, GrS 1/98, BStBl II 02, 291).

6.2.2 Veräußerungen nach Fünf-Jahres-Zeitraum

Erfolgt eine Veräußerung nach dem für die Drei-Objekte-Grenze maßgeblichen Fünf-Jahres-Zeitraum, ist ein gewerblicher Grundstückshandel nicht per se ausgeschlossen, soweit

- weitere Beweisanzeichen hinzutreten,
- welche auf eine von Anfang an gegebene (bedingte) Veräußerungsabsicht schließen lassen.

Ein gewerblicher Grundstückshandel kann z. B. bei einer höheren Zahl von Veräußerungen nach Ablauf dieses Zeitraums, aber auch bei einer hauptberuflichen Tätigkeit im Baubereich vorliegen (vgl. BMF 26.3.04, IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl I 04, 434 Rn. 5).

6.2.3 BFH: Kein Automatismus bei einer höheren Zahl von Veräußerungen nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums!

In seinem aktuellen Beschluss vom 20.3.25 (III R 14/23) hat der BFH klargestellt, dass eine Ausdehnung des Fünf-Jahres-Zeitraums auf spätere Veräußerungen ausgeschlossen ist, sofern diese allein auf besondere unvorhersehbare Umstände zurückzuführen sind.

Im Streitfall veräußerte die A-GmbH im sechsten Jahr 13 von 15 der im Anlagevermögen gehaltenen Immobilien. Das Finanzamt nahm einen gewerblichen Grundstückshandel an und versagte die Gewährung der beantragten erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

Selbst hohe Anzahl an
Verkäufen kurz nach
den fünf Jahren kann
unschädlich sein

Zu Unrecht, wie der BFH feststellte, denn neben der (hier unstrittigen) Branchenkenntnis der Veräußerin A-GmbH müssten weitere, konkrete vorbereitende Verkaufsmaßnahmen hinzutreten, wie bspw. eine „Marktgängigmachung“ durch Aufteilung in Wohnungseigentum und zur Umfinanzierung.

Besonders würdigte der BFH dahin gehend, dass der (Haupt-)Geschäftsführer C ein Jahr vor der Veräußerung der Immobilien überraschend verstarb, welches als wesentlicher Grund für die Veräußerungen durch die A-GmbH vorgeführt wurde.

Beachten Sie | Die Entscheidung ist kein „Freifahrtschein“ für Grundstücksunternehmen. Der BFH hat ganz aktuell entschieden, dass bei einer Veräußerung innerhalb der Fünf-Jahresfrist die 3-Objekt-Grenze auch in den Fällen einer Veräußerung „en bloc“ an einen Erwerber greift (BFH 3.6.25, III R 12/22).

Ist die Tätigkeit eines Unternehmens daher infolge des An- und Verkaufs von mehr als drei Immobilienobjekten innerhalb von fünf Jahren nach der sogenannten Drei-Objekt-Grenze als gewerblich anzusehen, steht dem Unternehmer die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht mehr zu. Ein gelegentlicher Grundstücksverkauf stellt dagegen die ausschließliche Tätigkeit als Grundstücksverwaltungsgesellschaft nicht infrage (vgl. H 9.2 [2] – Gewerblicher Grundstückshandel – GewStH)

Plötzlicher Tod des Hauptgeschäftsführers als unvorhersehbarer Umstand

CHECKLISTE

- ☐ Handelt es sich um eine Grundstücksgesellschaft i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG – unabhängig von der Rechtsform?
- ☐ Sind Grundstücksveräußerungen geplant? Wird die Drei-Objekt-Grenze (Fünf-Jahreszeitraum) durch die Veräußerungen überschritten?
- ☐ Erfolgt die Veräußerung außerhalb des Fünf-Jahreszeitraums?
- ☐ Sprechen weitere Beweisanzeichen für eine bedingte Veräußerungsabsicht? Bspw. die
 - ☐ Tätigkeit als Grundstücksmakler (BFH 5.9.90, X R 107-108/89, BStBl II 90, 1060)
 - ☐ Hauptberufliche Tätigkeit im Baubereich (BFH 15.6.04, VIII R 7/02, BStBl II 04, 914)
 - ☐ „Marktgängigmachung“ durch Aufteilung in Wohnungseigentum und Umfinanzierung (FG Münster 28.11.01, 8 K 118/99 F).
- ☐ Beruht der beabsichtigte Verkauf auf besonderen unvorhersehbaren Umständen (z. B. Notverkäufe aufgrund von Todesfällen, vgl. BFH 20.3.25, III R 14/23)?

Beweisanzeichen für eine bedingte Verkaufsabsicht gegeben?

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an
IWW Institut, Redaktion „GStB“

Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen

Fax: 02596 922-80, E-Mail: gstb@iww.de

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet. Gerne vermitteln wir Ihnen den Kontakt zu einem professionellen Gutachtendienst.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de

Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg

IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter gstb.iww.de finden Sie

- Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 1994)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren, schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „GStB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „GStB“ auch auf facebook.com/gstb.iww



NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf
iww.de/newsletter:

- GStB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren



SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

GESTALTENDE STEUERBERATUNG (ISSN 0947-501X)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99,

E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönnig (Chefredakteur); Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin); StB Dipl.-Volksw. Jürgen Derlath (stellv. Chefredakteur)

Wissenschaftlicher Beirat | RiFG Dipl.-Finw. Dr. Rainer Braun, Köln; RA Prof. Dr. Annemarie Butz-Seidl, FAin Steuerrecht, Deuring; Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg; Dipl.-Finw. Georg Harle, Regierungsoberamt, Frankfurt a.M.; RiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Kreft, Bielefeld; StB Dipl.-Finw. Christoph Lanz, Arnsberg; RA Dr. Wolfgang Leibner LL.M., Hannover; Prof. Dr. Hans Nieskens, Nordkirchen; LRD Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart; Dipl.-Finw. StB Michael Seifert, Troisdorf; Dipl.-Finw. Jürgen Serafini, Troisdorf; RA StB Dipl.-Finw. Dr. Hans-Gerd Wienands, Köln

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 32,30 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Zitierweise | Beispiele: „Müller, GStB 11, 20“ oder „GStB 11, 20“

Bildquelle | Titelseite: ©v.poth – stock.adobe.com

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit | Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13, E-Mail: produktsicherheit@iww.de

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

GStB Gestaltende Steuerberatung unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen enthalten**.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW
INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umgesetzte Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitshilfen u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter
■ www.iww.de/anmelden
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter
■ www.iww.de/registrierung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de

[Anmelden] [Abbrechen]

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter
■ **Mein Konto > Letzte Aktivitäten**
oder geben Sie den Link www.iww.de/kundencenter ein.

Mein Konto ▾
[Letzte Aktivitäten]

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**