



**Mandanten-Rundschreiben 02/2026**

- **Umsatzsteuersenkung in der Gastronomie**
- **Doppelte Haushaltsführung: Stellplatzkosten**
- **Abgegoltener Urlaub für mehrere Jahre**
- **Grundsteueränderungsanzeigen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Werbungskostenabzug bei einer steuerlichen doppelten Haushaltsführung hat der BFH nun eine bislang offene Frage entschieden: Kosten für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes gehören nicht zu den Unterkunftskosten, die nach den gesetzlichen Vorgaben nur mit höchstens 1 000 € im Monat angesetzt werden können. Vielmehr können diese zusätzlich geltend gemacht werden.

Daneben gehen wir auf Einzelfragen im Hinblick auf die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in der Gastronomie ein. Insbesondere die Behandlung von Gutscheinen bedarf der besonderen Beachtung.

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Studienkosten eines Kindes: Kein Abzug als außergewöhnliche Belastungen bei den Eltern
- 2 Geldgeschenk zu Ostern i.H.v. 20 000 € kein steuerfreies „übliches Gelegenheitsgeschenk“

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 3 Aufwendungen für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
- 4 Firmenwagenbesteuerung: Keine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer getragenen Stellplatzkosten
- 5 Behandlung eines von einem Ehegatten für die unentgeltliche Mitarbeit im Betrieb des anderen Ehegatten genutzten Arbeitszimmers
- 6 Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Energiepreispauschale durch das Finanzamt vom Arbeitnehmer
- 7 Abgegoltener Urlaub für mehrere Jahre unterliegt der ermäßigten Besteuerung
- 8 Besteuerung der laufenden Einnahmen aus einer Mitarbeiterbeteiligung

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 9 Umsatzsteuersenkung in der Gastronomie zum 1.1.2026 umgesetzt
- 10 Freiwillige Anwohnerzahlungen einer Windkraftanlagenbetreiberin als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben
- 11 Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert
- 12 Investitionsabzugsbetrag für die geplante Anschaffung einer PV-Anlage?
- 13 Anhebung des Mindest-Gewerbsteuerhebesatzes geplant

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 14 Grundschulden zur Absicherung von Verbindlichkeiten einer Schwester-Personengesellschaft

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 15 Neue Informationspflichten über bestimmte Transaktionen von Kryptowerte-Nutzern
- 16 Steuerliche Nutzung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien
- 17 Verluste aus sog. Steuerstundungsmodellen nicht mit anderen Einkünften verrechenbar

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 18 Entgeltlicher Verzicht auf Nießbrauch bei einem vermieteten Grundstück
- 19 Grundsteuer: Verlängerte Abgabefristen für Grundsteueränderungsanzeigen
- 20 Ortsübliche Vermietungszeit für eine Ferienwohnung

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 21 Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen des Privatvermögens: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG i.V.m. der Absenkung der gesetzlichen Wesentlichkeitsschwelle
- 22 Zweimalige Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von sogenanntem Signing und Closing
- 23 VGA bei Abfindung einer Pensionszusage
- 24 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Studienkosten eines Kindes: Kein Abzug als außergewöhnliche Belastungen bei den Eltern

Typische Aufwendungen, die Eltern für ihre Kinder tragen, sind steuerlich durch die Kinderfreibeträge und die Ausbildungsfreibeträge abgegolten. Daher können Aufwendungen (insbesondere Studiengebühren) der Eltern für ein Studium ihres Kindes, welches dieses auf Grund der Nichterlangung eines kostenlosen Studienplatzes im Inland aufnimmt, nicht darüber hinaus bei den Eltern als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Dies bestätigt nun das FG Düsseldorf in der Entscheidung vom 26.5.2025 (Az. 14 K 1459/24 E).

Im vorliegenden Fall beehrten die Ehegatten den Abzug der Kosten für das Medizinstudium ihrer Tochter F in Kroatien als außergewöhnliche Belastungen. F, für die die Stpfl. im Streitjahr ganzjährig Anspruch auf Kindergeld hatten, bestand das Abitur mit der Note 1,7. Sie bewarb sich erfolglos bei 39 Universitäten in Deutschland um einen Studienplatz im Fach Medizin, ohne den Medizinertest (TMS) absolviert zu haben. Seit Oktober 2021 studierte sie an der Y-Universität in N, Kroatien, im Studiengang Medizin. Sie wohnte zunächst in einem dortigen Studentenwohnheim und später in einer Wohngemeinschaft. Die Stpfl. trugen die Kosten des Studiums, u.a. die Studiengebühren. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Eheleute in diesem Zusammenhang Aufwendungen, insbesondere die Studiengebühr, zunächst als Schulgeld, später – im erfolglosen Einspruchsverfahren – als außergewöhnliche Belastungen.

Das FG bestätigt aber die Ansicht des FA, dass insoweit ein steuerlicher Ansatz nicht in Frage kommt. Vielmehr seien diese typischen Aufwendungen bereits durch den Kinderfreibetrag und den Ausbildungsfreibetrag abgegolten.

#### Hinweis:

Der Ausbildungsfreibetrag kann zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes, für das Anspruch auf einen Kinderfreibetrag besteht, i.H.v. 1 200 € je Kalenderjahr geltend gemacht werden.

### 2 Geldgeschenk zu Ostern i.H.v. 20 000 € kein steuerfreies „übliches Gelegenheitsgeschenk“

Geschenke unterliegen grds. der Schenkungsteuer, wobei insoweit umfangreiche persönliche Freibeträge vielfach dazu führen, dass tatsächlich keine Schenkungsteuer anfällt. Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind „übliche Gelegenheitsgeschenke“. Dies sind insbesondere Geschenke im üblichen Rahmen, z.B. zum Geburtstag oder zum Weihnachtsfest. Das Gesetz definiert allerdings nicht, was als „übliches Gelegenheitsgeschenk“ gilt.

Hierüber hatte nun das FG Rheinland-Pfalz zu entscheiden. Der Streitfall lag im Wesentlichen wie folgt:

- Der heute 60 Jahre alte Stpfl. erhielt von seinem im Jahr 2023 verstorbenen Vater seit März 2006 mehrfach Geldschenken zwischen 10 000 € und 50 000 €, einmal i.H.v. 100 000 €. Die Gesamtsumme belief sich bis zur streitigen Geldschenkung zum Osterfest 2015 auf 450 000 € und überstieg damit den für den Stpfl. maßgeblichen Steuerfreibetrag von 400 000 €, der innerhalb von zehn Jahren genutzt werden kann. Bis Juli 2017 erreichten die Schenkungen einen Gesamtbetrag i.H.v. insgesamt 610 000 €.
- Der Vater des Stpfl. erzielte in den Jahren 2013 bis 2022 Einkünfte aus einer Beteiligung an einer GmbH & Co. KG zwischen rund 1,7 Mio. und 3,7 Mio. € jährlich. Das Vermögen des verstorbenen Vaters belief sich im Zeitpunkt der Schenkung zum Osterfest im Jahr 2015 auf rund 30 Mio. €.
- In seiner Erbschaftsteuererklärung gab der Stpfl. an, innerhalb des Zehnjahreszeitraums vor dem Tod des Vaters insgesamt acht Geldschenken erhalten zu haben, die als „übliche Gelegenheitsgeschenke“ nach dem ErbStG steuerfrei seien, u.a. die streitige Geldschenkung

zu Ostern vom 31.3.2015 i.H.v. 20 000 €. Der Stpfl. trug vor, dass die geleisteten Geldgeschenke zu besonderen Anlässen erfolgten und unter Berücksichtigung der Vermögens- und Lebensverhältnisse des Schenkers übliche Gelegenheitsgeschenke darstellten, welche von der Schenkungsteuer befreit seien.

- Für diese Schenkung setzte das beklagte FA allerdings mit Bescheid vom 31.5.2024 Schenkungsteuer i.H.v. 1 400 € fest.

Das FG Rheinland-Pfalz hat nun mit Urteil vom 4.12.2025 (Az. 4 K 1564/24) entschieden, dass es sich bei dem Geldgeschenk zu Ostern i.H.v. 20 000 € nicht mehr um ein „übliches Gelegenheitsgeschenk“ handelt. Das Gericht argumentiert insbesondere, dass sich die Üblichkeit eines Gelegenheitsgeschenks nicht nach den Gewohnheiten bestimmter Bevölkerungskreise bzw. den Vermögensverhältnissen des Schenkers oder des Beschenkten richten darf. Ansonsten wären nur bei besonders vermögenden Schenkern besonders wertvolle Gelegenheitsgeschenke steuerfrei, während das gleiche Geschenk in weniger begüterten Kreisen unüblich und daher steuerpflichtig wäre. Vielmehr habe sich die Üblichkeit derartiger Gelegenheitsgeschenke am Maßstab der allgemeinen Verkehrsanschauung zu orientieren.

**Hinweis:**

In der Fachliteratur wird dies überwiegend anders gesehen. Da das FG die Revision zugelassen hat, bleibt abzuwarten, ob diese eingelegt werden wird. Insoweit wäre eine Äußerung des BFH wünschenswert, da es zu diesen Fragen bislang nur sehr wenig Rechtsprechung gibt.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### **3 Aufwendungen für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung**

Kosten für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes gehören nicht zu den Unterkunftskosten, die nach den gesetzlichen Vorgaben nur mit höchstens 1 000 € im Monat angesetzt werden können, wie der BFH nun mit Urteil vom 20.11.2025 (Az. VI R 4/23) klarstellt. Vielmehr sind diese Kosten, soweit notwendig, als Werbungskosten wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung abziehbar.

Aufwendungen, die der Stpfl. für seinen Zweithaushalt tätigt, sind nur und insoweit abzugsfähig, als dieser beruflich veranlasst ist und die Aufwendungen hierfür notwendig sind. Dies gilt auch für Aufwendungen für einen (separat angemieteten) Pkw-Stellplatz. Im Streitfall wurden Kosten für den Stellplatz i.H.v. monatlich 170 € als notwendig angesehen. Auf Grund der angespannten Parkplatzsituation in der Innenstadt am Ort des doppelten Haushalts waren die Kosten zwar hoch, aber noch ortsüblich. Aus welchen Gründen der Stpfl. einen Pkw vorhält, ist demgegenüber für die Notwendigkeit von Stellplatzkosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ohne Bedeutung, denn insoweit werden gerade auch solche Kosten erfasst, die – ohne den aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushalt – den Lebensführungskosten zuzurechnen wären.

Nach den gesetzlichen Vorgaben können als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 € im Monat. Zu diesen betragsmäßig begrenzt abzugsfähigen Kosten zählen alle Aufwendungen, die der Stpfl. getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Bei einer angemieteten Wohnung sind dies:

- die Kaltmiete,
- Betriebskosten,
- Stromkosten,

- laufende Reinigung und Pflege der Wohnung sowie
- eine Zweitwohnungssteuer.

Nicht hierunter fallen insbesondere Aufwendungen des Stpfl. für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich der AfA, da diese Kosten nicht für die Nutzung der Wohnung anfallen.

Aufwendungen für die Anmietung eines Stellplatzes oder einer Garage stellen keinen tatsächlichen Aufwand für die Nutzung der Unterkunft dar. Der Stpfl. wendet diese Kosten nicht für die Nutzung der Unterkunft, sondern für die Nutzung des Stellplatzes oder der Garage auf, nämlich zum Abstellen eines Kfz. Aufwendungen für einen Stellplatz oder eine Garage entstehen indessen unabhängig vom Gebrauch der Unterkunft; sie fallen für die Nutzung des Stellplatzes/der Garage als einem von der Unterkunft zu unterscheidenden Wirtschaftsgut an. Sie gehören somit nicht zu den nur beschränkt abziehbaren Unterkunfts-kosten.

Dabei ist es auch ohne Bedeutung, ob Wohnung und Stellplatz mit einem Mietvertrag oder durch zwei verschiedene Mietverträge und gegebenenfalls von verschiedenen Vermietern angemietet werden. Ebenso ist es unerheblich, ob sich Wohnung und (Tief-)Garage/Stellplatz auf demselben Grundstück befinden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die FinVerw sieht dies (bislang) anders. Insoweit sollten diese Kosten in einschlägigen Fällen dennoch steuerlich geltend gemacht werden.

#### **4 Firmenwagenbesteuerung: Keine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer getragenen Stellplatzkosten**

Wird dem Arbeitnehmer ein betriebliches Fahrzeug auch für Privatfahrten überlassen, so stellt dies einen geldwerten Vorteil dar, der der Lohnbesteuerung zu unterwerfen ist. In der Regel wird dieser Vorteil mittels der 1 %-Regelung bemessen. Die Nutzung der 1 %-Regelung ist nicht nur sehr einfach umsetzbar, sondern betragsmäßig oftmals auch günstig für den Arbeitnehmer.

Insoweit ist allerdings zu beachten, welche Kosten des Fahrzeugs bzw. der Fahrzeugnutzung durch die 1 %-Regelung abgegolten sind und welche hingegen nicht von ihr erfasst werden, sondern als eigenständiger Vorteil anzusehen sind. Hierzu hat aktuell der BFH mit Urteil vom 9.9.2025 (Az. VI R 7/23) entschieden, dass die unentgeltliche Überlassung eines Stellplatzes oder einer Garage als eigenständiger Vorteil neben den Vorteil für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten tritt. Vom Arbeitnehmer getragene Stellplatzkosten mindern daher den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung nicht.

Im Streitfall überlässt die Stpfl. ihren Arbeitnehmern teilweise Firmenwagen auch zur privaten Nutzung. Kosten der Arbeitnehmer für das Anmieten von Garagen- und Einstellplätzen übernimmt sie gem. der betrieblichen „Firmenwagenregelung“ nicht. Da im Umfeld der Büroräume der Stpfl. öffentliche Parkplätze nur in geringer Anzahl zur Verfügung stehen, bietet sie ihren Arbeitnehmern – unabhängig davon, ob diese einen Firmenwagen oder ein privates Fahrzeug nutzen – die Möglichkeit, in der Nähe der Tätigkeitsstätte bei ihr einen Parkplatz zu einem monatlichen Entgelt von 30 € anzumieten. Den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung des Firmenwagens ermittelte die Stpfl. im Streitzeitraum jeweils unter Anwendung der 1 %-Regelung und der 0,03 %-Regelung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Sofern Mitarbeiter einen Parkplatz von ihr anmieteten, berücksichtigte sie die monatlichen Mietzahlungen vorteilsmindernd.

Hierzu stellt nun der BFH fest, dass die Stpfl. die von den Arbeitnehmern getragenen Stellplatzkosten zu Unrecht bei der Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung der betrieblichen Kfz vorteilsmindernd berücksichtigt habe. Zwar mindert ein Nutzungsentgelt, das der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung, d.h. für die Nutzung zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eines betrieblichen Kfz zahlt, den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung, da es insoweit an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn fehlt. Gleiches gilt, wenn der

Arbeitnehmer zeitraumbezogene Einmalzahlungen für die außerdienstliche Nutzung leistet, die Anschaffungskosten für den betrieblichen Pkw (ganz oder teilweise) trägt oder im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (nutzungsabhängige) Kosten (z.B. Kraftstoffkosten) des betrieblichen Kfz übernimmt.

Dabei mindern jedoch nur solche vom Arbeitnehmer übernommenen und getragenen Aufwendungen den Vorteil, ein betriebliches Kfz zu privaten Fahrten nutzen zu können, die bei einer (hypothetischen) Kostentragung durch den Arbeitgeber Bestandteil dieses Vorteils und somit von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst wären. Zu den abgegoltenen Aufwendungen für die Nutzung des Kfz zählen neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe auch regelmäßig wiederkehrende feste Kosten. Kosten, die – wie Fahr-, Maut- oder Vignettenkosten für Privatfahrten – ausschließlich von der Entscheidung des Arbeitnehmers abhängen, mit dem Fahrzeug ein bestimmtes privates Ziel aufzusuchen, gehören nicht dazu. Die Übernahme solcher Kosten durch den Arbeitgeber begründet vielmehr einen eigenständigen geldwerten Vorteil. Entsprechendes gilt im Hinblick auf Stellplatz- und Garagenkosten. Denn auch die unentgeltliche Überlassung eines Stellplatzes oder einer Garage stellt, soweit die Überlassung nicht aus eigenbetrieblichen Interessen des Arbeitgebers erfolgt, einen eigenständigen Vorteil dar, der nicht nach der 1 %-Regelung zu bewerten ist. Trägt der Arbeitnehmer Kosten für einen Stellplatz oder eine Garage, kann dies daher nur zu einer Minderung des ihm durch die Überlassung des Stellplatzes beziehungsweise der Garage zugewandten Vorteils führen. Eine Vorteilminderung im Hinblick auf die Kfz-Überlassung scheidet dagegen aus.

Der BFH räumt zwar ein, dass ein Fahrzeug naturgemäß auch geparkt werden muss. Dies rechtfertigt aber nicht die Annahme, der mit der Überlassung eines Stellplatzes oder einer Garage zugewandete Vorteil sei mit dem Vorteil aus der Überlassung eines Kfz abgegolten. Dafür spreche auch, dass die Entscheidung, das Fahrzeug (nutzerfreundlich) auf einem kostenpflichtigen Stellplatz oder kostenfrei abzustellen, im Belieben des Arbeitnehmers steht. Die Stellplatzmiete ist vorliegend daher als Entgelt für die Nutzung eines arbeitsplatznahen Stellplatzes gesondert in den Blick zu nehmen.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist also sorgfältig abzugrenzen, welche Kostenbestandteile durch die 1 %-Regelung abgegolten sind. Alle anderen Leistungen sind lohnsteuerlich separat zu würdigen.

**5 Behandlung eines von einem Ehegatten für die unentgeltliche Mitarbeit im Betrieb des anderen Ehegatten genutzten Arbeitszimmers**

Nach dem Beschluss des BFH v. 18.11.2025 (Az. VIII S 27/24 (AdV)) ist es ernstlich zweifelhaft, ob ein häusliches Arbeitszimmer, das im Rahmen einer unentgeltlichen Mitarbeit ausschließlich von einem Ehegatten zur Erledigung betrieblicher Tätigkeiten für das Einzelunternehmen des anderen Ehegatten genutzt wird, dem Betriebsinhaber-Ehegatten nicht als eigenes häusliches Arbeitszimmer zugerechnet werden kann. Diese Frage muss nun im Hauptverfahren geklärt werden.

Im Streitfall war der Antragsteller zuvor hauptberuflich als Professor an der A in B angestellt. In den Streitjahren übte er verschiedene Tätigkeiten im Bereich der klassischen Musik aus und betrieb zwei Musikschulen in D und E in jeweils angemieteten Räumlichkeiten, die ausschließlich für Unterrichtszwecke genutzt wurden. Aus diesen Tätigkeiten erzielte er in den Streitjahren nach den angefochtenen Bescheiden Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Ehefrau des Antragstellers erzielte in den Streitjahren keine eigenen Einkünfte. Diese arbeitete vielmehr unentgeltlich in Vollzeit in den und für die Musikschulen mit. Hierzu nutzte sie ein Arbeitszimmer in dem selbst genutzten Einfamilienhaus. Daneben wurden weitere Räume in dem Haus für diese Tätigkeiten durch den Antragsteller genutzt.

Der BFH verweist auf Fälle, die in der Rechtsprechung bereits entschieden wurden:

- So steht eine Doppelnutzung eines Raums durch Ehegatten der mehrfachen Einordnung des Raums als häusliches Arbeitszimmer für jeden Ehegatten nicht entgegen und lässt den

jeweiligen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug außerhalb des Abzugsverbots für selbstgetragene Aufwendungen zu. Dies, weil die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer ein personenbezogenes Abzugsverbot der Betriebsausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer enthält.

- Ferner ist bereits geklärt, dass die Abzugsbeschränkung für Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers für den Betriebsinhaber-Ehegatten auch Räume erfasst, die der im Haushalt des Stpfl. lebende und im Unternehmen beschäftigte Ehegatte als Büro zur Erfüllung seiner arbeitsvertraglichen Verpflichtungen nutzt.
- Gleiches gilt nach der Rechtsprechung, wenn zwischen den Eheleuten kein Arbeits-, sondern ein gewerbliches Vertragsverhältnis besteht, im Rahmen dessen das häusliche Büro nur vom Ehegatten genutzt wird.

Vor diesem Hintergrund hält es der BFH bei summarischer Betrachtung nicht für ausgeschlossen, dass diese Grundsätze auch anzuwenden sein können, wenn ein häuslicher Büroraum vom Ehegatten des Betriebsinhaber-Ehegatten, wie im Streitfall, fast ausschließlich im Rahmen einer unentgeltlichen Mitarbeit im Einzelunternehmen genutzt wird.

**Handlungsempfehlung:**

In vergleichbaren Fällen sollten die gesamten steuerlichen Kosten der genutzten Räume geltend gemacht werden und ggf. strittige Fälle verfahrensrechtlich im Hinblick auf den dargestellten Streitfall offengehalten werden.

**6 Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Energiepreispauschale durch das Finanzamt vom Arbeitnehmer**

In 2022 wurde Arbeitnehmern eine Energiepreispauschale i.H.v. 300 € gewährt. In der Regel erfolgte die Auszahlung zum 1.9.2022 durch den Arbeitgeber. Diese Auszahlung durch den Arbeitgeber erfolgte dann, wenn der Arbeitnehmer am 1.9.2022

- in einem ersten Dienstverhältnis stand und
- in eine der Steuerklassen 1 bis 5 eingereiht war oder – unter weiteren Voraussetzungen – im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung pauschal besteuerten Arbeitslohn bezog.

Der Arbeitgeber hat den Zahlungsbetrag anschließend mit der an das FA abzuführenden Lohnsteuer verrechnet.

Das FG Münster hat nun mit Urteil vom 10.12.2025 (Az. 6 K 1524/25 E) entschieden, dass das FA die Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Energiepreispauschale bei Auszahlung durch den Arbeitgeber nicht gegenüber dem Arbeitgeber, sondern gegenüber dem Arbeitnehmer verfolgen muss, wenn der Arbeitgeber bei Auszahlung der Energiepreispauschale die oben genannten gesetzlichen Vorgaben beachtet hat. Entgegen der Auffassung des FA ist der Arbeitgeber nicht zur Prüfung verpflichtet, ob seine Arbeitnehmer sämtliche gesetzliche Voraussetzungen für die Gewährung der Energiepreispauschale erfüllen.

**Hinweis:**

Gegen diese Entscheidung ist nun die Revision beim BFH anhängig, so dass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

**7 Abgegoltener Urlaub für mehrere Jahre unterliegt der ermäßigten Besteuerung**

Das FG München hat mit Urteil vom 27.11.2025 (Az. 10 K 714/25) entschieden, dass der Arbeitslohn in Form der Abgeltung von nicht genommenem Urlaub, der den Urlaubsanspruch mehrerer Jahre umfasst, der ermäßigten Besteuerung unterliegt (Progressionsglättung).

Im Urteilsfall waren Stpfl. die Erben nach dem Arbeitnehmer M. M war schwer erkrankt und daher nicht in der Lage, den ihm zustehenden Urlaub in den Jahren 01 bis 03 anzutreten. Er verstarb schließlich im Oktober 03. Der für das Jahr 03 in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesene Bruttoarbeitslohn setzte sich aus dem Gehalt, einem Bonus, Weihnachtsgeld und Abgeltung für 71 Urlaubstage aus den Jahren 01, 02 und 03 zusammen. In der Einkommensteuerveranlagung

begehrten die Erben, die Abgeltung der Urlaubstage der ermäßigten Besteuerung zu unterwerfen, was das FA ablehnte.

Das FG bestätigte nun aber die Anwendung der ermäßigten Besteuerung. Vorliegend handle es sich bei der Urlaubsabgeltung um Einkünfte für eine mehrjährige Tätigkeit. Diese seien als außerordentliche Einkünfte einzustufen, da der Zufluss in einem Veranlagungszeitraum dazu geeignet ist, zu einer einmaligen und außergewöhnlichen Progressionssteigerung zu führen. Diese abzumildern sei der Zweck der ermäßigten Besteuerung.

Insoweit stellt das Gericht heraus, dass eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit nicht schon bei einer bloßen Nachzahlung von im Vorjahr verdienten Vergütungen vorliege. Die betreffenden Einkünfte müssten vielmehr für sich betrachtet Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen. Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit könne insbesondere auch eine Lohnnachzahlung für vorangegangene Veranlagungszeiträume sein. Dabei stehe der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen. Voraussetzung sei nur, dass der Zufluss insgesamt mehrere Jahre betrifft.

Der Steuerermäßigung unterliegen u.a. Überstundenvergütungen, die für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden. Auch Entschädigungen, die für nicht gewährten Urlaub gezahlt werden, stellen Arbeitslohn dar. Sofern die Abgeltung wie im Urteilsfall zum einen mindestens zwei Veranlagungszeiträume betreffe und sich zum anderen über mehr als zwölf Monate erstrecke, handele es sich auch um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit.

**Handlungsanweisung:**

Die ermäßigte Besteuerung ist in der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers geltend zu machen. Dabei ist darzulegen, dass die Nachzahlung der Urlaubsansprüche mehrere Veranlagungszeiträume betrifft.

**Hinweis:**

In früherer Rechtsprechung wurde dies anders gesehen. Jüngst hat aber auch das FG Münster in einem vergleichbaren Fall die Anwendung des ermäßigten Einkommensteuersatzes befürwortet. Abzuwarten bleibt nun aber, wie der BFH im Revisionsverfahren (Az. VI R 21/25) zu dieser Frage entscheiden wird.

## **8 Besteuerung der laufenden Einnahmen aus einer Mitarbeiterbeteiligung**

Wird dem Arbeitnehmer eine Mitarbeiterbeteiligung an dem Unternehmen des Arbeitgebers angeboten, so stellt sich die Frage, ob die Erträge aus dieser Beteiligung als Lohneinkünfte dem normalen Einkommensteuertarif oder aber als Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegen. Im Grundsatz handelt es sich zwar insoweit um eine Kapitalanlage (üblicherweise in Form von Aktien oder als stille Beteiligung), jedoch ist die Beteiligung oftmals an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses gekoppelt.

Über eine solche Frage hatte der BFH zu entscheiden. Im Urteilsfall stellt das Gericht heraus, dass laufende Vergütungen aus einer typisch stillen Beteiligung des Arbeitnehmers am Arbeitgeber-Unternehmen, die auf diesem Sonderrechtsverhältnis beruhen, als Kapitaleinkünfte der Abgeltungsteuer unterliegen.

Im Streitfall bot der Arbeitgeber in der Rechtsform einer GmbH „ausgesuchten, besonders wichtigen Mitarbeitern die Möglichkeit, sich als typisch stiller Gesellschafter für die Dauer ihrer Anstellung bei der Inhaberin zu beteiligen“. Die Mitarbeiter leisteten eine stille Einlage. Diese waren am Gewinn, nicht jedoch an den stillen Reserven des Arbeitgeber-Unternehmens beteiligt. Die stille Beteiligung war an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses gebunden und die laufenden Erträge an das Ergebnis des Arbeitgeber-Unternehmens gekoppelt. Daraus ergaben sich Ergebnisanteile, die teilweise einem Vielfachen der geleisteten Einlage entsprachen.

Das FA vertrat im Anschluss an eine bei der GmbH durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass es sich bei den Ergebnisanteilen des Stpfl. aus der stillen Beteiligung an der GmbH nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern um Einkünfte aus nichtselbständiger

Arbeit handele. Dies weist der BFH nun aber mit Urteil vom 21.10.2025 (Az. VIII R 13/23) zurück. Vielmehr sind die laufenden Erträge aus der stillen Beteiligung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Diese Erträge sind nicht den Lohneinkünften zuzuordnen, da diese allein durch das Sonderrechtsverhältnis der typisch stillen Beteiligung des Stpfl. am Unternehmen der GmbH veranlasst sind. Es wird nicht etwa die Arbeitsleistung abgegolten. Vielmehr weist das Sonderrechtsverhältnis in Gestalt der stillen Beteiligung im Hinblick auf seine Ausgestaltung einen eigenen wirtschaftlichen Gehalt neben dem Arbeitsverhältnis auf. Mit Abschluss des stillen Gesellschaftsvertrags haben der Stpfl. und die GmbH (Arbeitgeber-Unternehmen) ein gesellschaftsrechtliches Sonderrechtsverhältnis neben dem Arbeitsverhältnis begründet und die vom Stpfl. erzielten Gewinnanteile waren ausschließlich durch dieses Sonderrechtsverhältnis veranlasst.

Insoweit ist die Höhe der laufenden Erträge nach der Entscheidung des Gerichts nicht maßgebend. Eine Angemessenheitskontrolle der laufenden Erträge des Stpfl. aus der typisch stillen Beteiligung mit der (denkbaren) Folge, dass die Erträge bei einer „unangemessen hohen Rendite“ anteilig und vorrangig durch das Arbeitsverhältnis veranlasst wären, sei nicht vorzunehmen.

**Hinweis:**

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, dass sich kein anderes Ergebnis ergeben würde, wenn der Stpfl. die stille Beteiligung verbilligt erworben haben sollte. Ist der verbilligte Erwerb durch das Arbeitsverhältnis veranlasst, führt diese Verbilligung zu einem lohnsteuerbaren Vorteil, der bei Zufluss als Arbeitslohn zu versteuern ist. Ein etwaiger durch das Arbeitsverhältnis zur GmbH veranlasster geldwerter Vorteil aus einem verbilligten Beteiligungserwerb betreffe aber nicht die laufenden Vergütungen aus der typisch stillen Beteiligung.

**Handlungsempfehlung:**

In vergleichbaren Fällen ist darauf zu achten, dass die laufenden Erträge aus der Mitarbeiter-Beteiligung nicht als Lohneinkünfte erfasst werden, sondern als Kapitaleinkünfte grds. der Abgeltungsteuer unterliegen.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 9 Umsatzsteuersenkung in der Gastronomie zum 1.1.2026 umgesetzt

Die Senkung des Umsatzsteuersatzes für Speisen in der Gastronomie auf 7 % wurde zum 1.1.2026 umgesetzt. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % gilt damit auch auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen. Dies gilt unabhängig von der angebotenen Speise, also auch dann, wenn es sich um „Luxusnahrungsmittel“ handelt, deren isolierte Lieferung dem regulären Umsatzsteuersatz unterliegen würde. Unverändert verbleibt die Anwendung des regulären Umsatzsteuersatzes bei der Abgabe von sowohl alkoholischen (z.B. Bier, Wein, Sekt, Spirituosen) als auch nichtalkoholischen (z.B. Kaffee, Tee, Säfte, Mineralwasser und auch Milch und Milchmischgetränke) Getränken.

Betroffen von der Änderung bei der Abgabe von Speisen ist die Gastronomie, aber z.B. auch Bäckereien, die Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle abgeben, welche nun ab 2026 auch dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Die Unterscheidung zwischen mitgenommenen und vor Ort eingenommenen Speisen entfällt künftig also wieder. Ebenso betroffen sind Hotels, die einen Gesamtpreis für Übernachtung und Frühstück oder Übernachtung mit z.B. Halbpension anbieten, da ab dem 1.1.2026 das Entgelt für die Verpflegungsleistung ebenfalls dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt.

**Hinweis:**

Bei Leistungen, die einen Zeitraum vor und einen Zeitraum nach dem 1.1.2026 betreffen, muss eine Aufteilung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage erfolgen. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es von der FinVerw nicht beanstandet, dass auf Restaurant- und

Verpflegungsdienstleistungen, die in der Nacht vom 31.12.2025 zum 1.1.2026 ausgeführt worden sind, der bis zum 31.12.2025 geltende Regelsteuersatz von 19 % angewandt wird.

Gastronomen und andere betroffene Anbieter von Restaurant- und Verpflegungsleistungen müssen sich auf diese Änderung einstellen:

- Zum 1.1.2026 muss eine Änderung der Kassensysteme erfolgen, da für die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegenden Speisen der ermäßigte Umsatzsteuersatz im Kassensystem hinterlegt werden muss, damit eine richtige Bonausgabe und Verbuchung erfolgt.
- Preislisten und Menükarten sind zu überprüfen. Eine Weitergabe der abgesenkten Umsatzsteuer an die Verbraucher ist nicht zwingend.
- Soweit bereits verbindliche Bestellungen für Verpflegungsleistungen in 2026 vorgenommen wurden, muss überprüft werden, welche Vereinbarung getroffen wurde. Vereinbart werden kann ein fixer Bruttopreis, also einschließlich Umsatzsteuer, aber auch ein Nettopreis zzgl. der dann geltenden Umsatzsteuer.
- Auch wenn bereits in 2025 An- und Vorauszahlungen für in 2026 erbrachte Restaurantdienstleistungen geleistet wurden, ist die Leistung nach den Verhältnissen zu besteuern, die zum Zeitpunkt der Erbringung der Leistung maßgebend sind. Eine Korrektur der auf die An- und Vorauszahlungen berechneten und abgeführten Umsatzsteuer ist im Zeitpunkt der Leistungserbringung vorzunehmen.
- Vereinnahmt ein Gastronomiebetrieb (bei dem Regelfall der Sollbesteuerung) ab dem 1.1.2026 eine An- oder Vorauszahlung für eine noch zu erbringende Restaurantdienstleistung, so muss diese An- oder Vorauszahlung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat des Geldeingangs auf Umsätze zum ermäßigten Steuersatz von 7 % (Speisen) und zum allgemeinen Steuersatz von 19 % (Getränke) aufgeteilt werden.
- Für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn zur Aufteilung des Gesamtpreises von sogenannten Kombiangeboten aus Speisen inklusive Getränken (z.B. Buffet, All-Inclusive-Angeboten) der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird.
- Die kurzfristige Überlassung von Wohn- und Schlafräumen z.B. in Hotels, Pensionen und auf Campingplätzen unterliegt (wie bisher) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Werden in einem Gesamtpreis (z.B. „Business-Package“, „Servicepauschale“) auch Leistungen angeboten, die dem regulären Umsatzsteuersatz unterliegen, wie Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft, Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Nutzung von Saunaeinrichtungen, Überlassung von Fitnessgeräten, Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen, so kann der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 15 % des Pauschalpreises angesetzt werden.

**Hinweis:**

Insoweit muss die Umsatzsteuersatzänderung auch bei Reisekostenabrechnungen berücksichtigt werden.

Besondere Sorgfalt ist bei **Restaurantgutscheinen** geboten:

- In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist zu unterscheiden, ob es sich um Einzweck-Gutscheine oder um Mehrzweck-Gutscheine handelt. Ein Einzweck-Gutschein liegt vor, wenn die Umsatzsteuer für den Umsatz, auf den sich der Gutschein bezieht, zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins feststeht. Insbesondere muss der später auf die Leistung anzuwendende Umsatzsteuersatz feststehen. Gutscheine, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, sind Mehrzweck-Gutscheine. Insoweit sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins maßgebend.
- Wurde in 2024 oder 2025 ein Restaurantgutschein ausgestellt, der sowohl für Speisen als auch für Getränke eingelöst werden kann, handelt es sich um einen Einzweck-Gutschein. Dieser war bei Ausstellung des Gutscheins der Umsatzsteuer mit 19 % zu unterwerfen. Die spätere

Einlösung des Gutscheins ist umsatzsteuerlich nicht relevant; der Umsatzsteuer unterliegt lediglich eine etwaige Differenzzahlung des Gastes. Erfolgt die Einlösung des Gutscheins in 2026, so erfolgt also keine Korrektur der Umsatzsteuer.

- Wird ab 2026 ein Restaurantgutschein ausgestellt, der sowohl für Speisen als auch für Getränke eingelöst werden kann, handelt es sich um einen Mehrzweck-Gutschein, da offen ist, ob dieser für Speisen (7 % Umsatzsteuer) oder Getränke (19 % Umsatzsteuer) eingelöst werden wird. Bei Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins ist vom Unternehmer keine Umsatzsteuer abzuführen. Dies erfolgt bei Mehrzweck-Gutscheinen vielmehr erst bei Einlösung des Gutscheins.

## 10 **Freiwillige Anwohnerzahlungen einer Windkraftanlagenbetreiberin als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben**

Das FG Münster hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Es ging um eine Kommanditgesellschaft, die Windkraftanlagen errichtet. Im Rahmen der Planungsphase der Windkraftanlagen schloss die Stpfl. mit denjenigen Grundstückseigentümern, deren Entfernung zur Anlage weniger als 600 m beträgt, Vereinbarungen, nach denen diese eine Belastungsvergütung gestaffelt nach Abstand zur Anlage erhalten und im Gegenzug auf den Einwand der optisch bedrängenden Wirkung verzichten. Diese Leistungen erfolgen freiwillig, da weder ein Rechtsanspruch bestand noch das Gewohnheitsrecht Anwendung fand. Einige der von dem Anwohnermodell betroffenen Anwohner beteiligten sich zugleich als Kommanditisten an der Anlagenbetreiberin.

Das FA sah insoweit steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Kommanditgesellschaft. Diese freiwilligen Zahlungen seien unabhängig davon, ob die Empfänger Kommanditisten seien oder nicht, als Geschenke und damit – auf Grund der Höhe der einzelnen Zahlung – als nichtabziehbare Betriebsausgaben zu behandeln.

Das FG Münster hat diese Sichtweise mit Urteil vom 1.12.2025 (Az. 1 K 1502/25 F) bestätigt. Vorliegend haben die Empfänger gegenüber der Windkraftanlagenbetreiberin objektiv keine Gegenleistungen für die Zahlungen erbracht. Es handelt sich um freiwillige Zuwendungen, auf die weder ein Rechtsanspruch bestehe noch das Gewohnheitsrecht Anwendung finde. Auch bestanden offensichtlich keine Ansprüche der Anwohner, auf die verzichtet worden sei.

Der Umstand, dass die Windkraftanlagenbetreiberin durch diese freiwilligen Zahlungen eine größere Akzeptanz für ihre Windkraftanlage im Bereich der Anwohner erreichen wollte und nach eigenen Angaben auch erreicht hat, stehe der Beurteilung als Geschenk nicht entgegen. Nach der ständigen Rechtsprechung gehören zu den Geschenken auch sog. Zweckgeschenke, die nicht mit einer konkreten Gegenleistung verknüpft sind und mit denen der Geber nur allgemein das im betrieblichen Interesse liegende Wohlwollen des Bedachten erringen möchte.

### **Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen ist also sorgfältig aufzuklären, auf welcher Grundlage die Zahlung erfolgt, also ob diese freiwillig oder aber in Erfüllung einer Rechtspflicht erfolgt.

## 11 **Eigenbetrieblich genutzte Grundstücke von untergeordnetem Wert**

Werden Grundstücke bzw. Grundstücksteile zu betrieblichen Zwecken genutzt, so stellen diese steuerlich notwendiges Betriebsvermögen dar. Dies hat insbesondere zur Konsequenz, dass Wertsteigerungen in diesem Grundstück bzw. Grundstücksteil steuerlich erfasst werden. Dies betrifft z.B. auch ein **betrieblich genutztes Arbeitszimmer** in dem ansonsten privat genutzten Haus oder betrieblich genutzte Lagerräume.

### **Hinweis:**

Die steuerliche Erfassung von Wertsteigerungen in solchen Grundstücksteilen bedeutet, dass beim Verkauf der Immobilie der auf den betrieblich genutzten Teil entfallende Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegt. Dies gilt aber auch dann, wenn die betriebliche Nutzung z.B. bei Beendigung der betrieblichen Tätigkeit aus Altersgründen aufgegeben wird. Dann erfolgt steuerlich eine Entnahme des Grundstücksteils

in das Privatvermögen, was ebenfalls mit der Aufdeckung und Versteuerung der in der Zeit der betrieblichen Nutzung entstandenen Wertsteigerungen einhergeht.

Aus Vereinfachungsgründen brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücke bzw. **Grundstücksteile von untergeordnetem Wert** nicht als steuerliches Betriebsvermögen behandelt zu werden. Dies hat damit den Vorteil, dass insoweit Wertsteigerungen steuerlich nicht erfasst werden müssen. Andererseits können dann laufende Grundstücksaufwendungen auch nicht geltend gemacht werden. Die Anwendung des Wahlrechts bedarf also sorgfältiger Planung und Berechnung.

Die Grenze für solche eigenbetrieblich genutzte **Grundstücke von untergeordnetem Wert** wurde nun neu geregelt und angehoben. Erfasst werden Grundstücksteile, deren

- Größe nicht mehr als 30 qm oder
- deren Wert nicht mehr als 40 000 €

beträgt. Insbesondere die Flächengrenze ist ein in der Praxis gut handhabbares Abgrenzungskriterium. Diese angehobene Wertgrenze gilt in allen verfahrensrechtlich noch offenen Fällen.

**Handlungsempfehlung:**

Soll sich auf die Wertgrenze von 40 000 € gestützt werden, so ist sorgfältig zu dokumentieren, dass der Grundstücksteil bei Beginn der betrieblichen Nutzung diese Wertgrenze nicht übersteigt.

## 12 Investitionsabzugsbetrag für die geplante Anschaffung einer PV-Anlage?

Investitionen kleiner Betriebe sollen durch die Gewährung eines Investitionsabzugsbetrages gefördert werden. Mit diesem Instrument können bis zu 50 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von geplanten Investitionen bereits vorab steuerlich geltend gemacht werden und so im Ergebnis die zukünftigen Abschreibungen steuerlich vorgezogen werden. Die damit vorgezogene Minderung der Steuerlast kann zur Finanzierung der Investition genutzt werden.

Voraussetzung zur Nutzung dieses steuerlichen Instruments ist zunächst insbesondere, dass der Gewinn im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge 200 000 € nicht überschreitet. Die Investition muss zudem bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres erfolgen. Weiterhin muss das geplante Investitionsobjekt mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Interessant ist dieses Instrument auch bei geplanten Investitionen in eine Photovoltaikanlage (PV-Anlage). In diesen Konstellationen sind aber verschiedene Fälle zu unterscheiden:

- Für PV-Anlagen, die steuerfrei gestellt werden, können keine Investitionsabzugsbeträge gebildet werden. Dies betrifft an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) vorhandene PV-Anlagen, wenn die installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister bis zu 30 Kilowatt (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 Kilowatt (peak) pro Stpfl. oder Mitunternehmerschaft beträgt.
- Fallen PV-Anlagen nicht unter die Steuerbefreiung, wie z.B. Freiflächenanlagen, so kann grundsätzlich ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden.

Einschränkend hat insoweit das FG Hessen mit Urteil vom 22.10.2025 (Az. 10 K 162/24) entschieden, dass die Nutzung einer betrieblichen PV-Anlage sich aber nicht als betriebliche Nutzung darstellt, soweit mit der PV-Anlage Strom für den privaten Haushalt produziert wird. Die (fast) ausschließliche betriebliche Nutzung i.S.d. gesetzlichen Regelung zum Investitionsabzugsbetrag erfordert einen Anteil der betrieblichen Nutzung von mindestens 90 %. Sofern der mit der PV-Anlage produzierte Strom also zu einem Anteil von mindestens 10 % für private Zwecke genutzt wird, ist die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für diese PV-Anlage nicht zulässig.

Nach Auffassung der FinVerw sei zwischen der unmittelbaren Nutzung des Wirtschaftsguts „PV-Anlage“ und dem Verbrauch des damit hergestellten Produkts „Strom“ zu unterscheiden und daher in dem privaten Verbrauch des mit der PV-Anlage produzierten Stroms im Wege der Sachentnahme keine schädliche außerbetriebliche Nutzung der PV-Anlage zu erkennen. Das FG hingegen verwirft diese Auffassung und verneint eine betriebliche Nutzung unabhängig davon, ob die Verwendung des betreffenden Wirtschaftsguts unmittelbar zu einer Nutzungsentnahme führt oder ob das Wirtschaftsgut zur Produktion eines (selbst geschaffenen) Wirtschaftsguts verwendet wird, um dieses im Wege der Sachentnahme privaten Zwecken zuzuführen. Die Nutzung einer betrieblichen PV-Anlage stellt sich vor diesem Hintergrund nicht als betriebliche Nutzung i.S.d. gesetzlichen Regelung zum Investitionsabzugsbetrag dar, soweit mit der PV-Anlage Strom für den privaten Haushalt produziert wird.

**Handlungsempfehlung:**

Dies verdeutlicht, dass solche Investitionsentscheidungen steuerlich sorgfältig beraten sein müssen, wenn von der Möglichkeit der Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages Gebrauch gemacht werden soll.

**13 Anhebung des Mindest-Gewerbsteuerhebesatzes geplant**

Das Bundeskabinett will nun das bereits im Koalitionsvertrag angelegte Vorhaben umsetzen, den bei der Ermittlung der Gewerbesteuer zu Grunde zu legenden Mindesthebesatz von derzeit 200 % auf 280 % anzuheben. Dies soll sich an sog. „Gewerbsteuer-Oasen“ richten, also Gemeinden mit einem vergleichsweise sehr niedrigen Gewerbesteuerhebesatz.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Gemeinden im Grundsatz autonom den Gewerbesteuerhebesatz festlegen können. Nach aktuellem Recht muss bei der Berechnung der Gewerbesteuer allerdings mindestens ein Gewerbesteuerhebesatz von 200 % zu Grunde gelegt werden. Sitzverlegungen in solche Gemeinden mit einem sehr niedrigen Gewerbesteuerhebesatz werden zunehmend von der FinVerw genauer geprüft. Steuerlich wird dies nur dann anerkannt, wenn der Geschäftssitz tatsächlich in diese Gemeinde verlegt wird und nicht lediglich zum Schein.

**Handlungsempfehlung:**

Die Nutzung von niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen ist steuerlich legal, soweit tatsächlich die Geschäftsleitung in diese Gemeinde verlegt wird. Mit dem nun vorgelegten Gesetzentwurf werden Gemeinden mit aktuell sehr niedrigen Hebesätzen zukünftig aber wohl weniger interessant. Der höhere Mindesthebesatz soll ab dem Jahr 2027 gelten. Dies ist bei Standortentscheidungen zu beachten.

---

## Für Personengesellschaften

---

**14 Grundschulden zur Absicherung von Verbindlichkeiten einer Schwester-Personengesellschaft**

Kommt es zu einer wirtschaftlichen Schieflage eines Unternehmens, so ist sorgfältig darauf zu achten, dass hieraus resultierende Belastungen steuerlich weitestmöglich geltend gemacht werden. Dies betrifft z.B. auch Bürgschaften oder Grundschulden zu Gunsten eines anderen Unternehmens.

Mit einem solchen Fall hatte sich der BFH auseinanderzusetzen. Der Urteilsfall stellte sich – stark vereinfacht dargestellt – wie folgt dar:

- Es bestand eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung mit der G-KG als Besitzgesellschaft und der K-KG als Betriebsgesellschaft. Die G-KG vermietete zu ihrem Gesamthandsvermögen gehörende Grundstücke an die gesellschafteridentische K-KG (Schwester-Personengesellschaft). Darüber hinaus waren betriebliche Verbindlichkeiten der K-KG über Grundschulden auf den Immobilien der G-KG abgesichert.

- Nun kam es zur wirtschaftlichen Schieflage bei der G-KG sowie der K-KG. Im Juni 2012 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der K-KG eröffnet. Beginnend im Jahr 2012 betrieb die Bank die Zwangsvollstreckung wegen der noch offenen Darlehensforderungen gegenüber der K-KG aus den hierfür als Sicherheit dienenden Grundschulden in die Grundstücke der G-KG. Im Januar 2013 ordnete das Amtsgericht die Zwangsverwaltung für die Grundstücke der G-KG an. Später wurden die Grundstücke der G-KG veräußert.
- Strittig wurde nun, ob die bei der G-KG vereinnahmten Mietzahlungen, die – nach Abzug von Kosten – an den Zwangsverwalter weiterzuleiten waren, bei dieser als Betriebseinnahmen zu erfassen waren. Ebenso wurden die Veräußerungserlöse aus den Grundstücksveräußerungen strittig, welche letztlich auch nicht der G-KG zugutekamen.

Mit Urteil vom 25.6.2025 (Az. IV R 1/23) hat der BFH im Wesentlichen folgende – über den entschiedenen Urteilsfall hinaus bedeutsame – Feststellungen getroffen:

- Die im Rahmen der Zwangsverwaltung der Betriebsgrundstücke der G-KG in den Streitjahren erzielten Mieterträge sind allein der G-KG als Betriebseinnahmen aus ihrer Vermietungstätigkeit zuzurechnen. Die Zwangsverwaltung ändert hieran nichts, auch wenn diese dazu führte, dass der G-KG die Befugnis zur Verwaltung und Benutzung des Grundstücks entzogen wurde. Dem Vollstreckungsschuldner sind daher die Erträge aus der Verwaltungstätigkeit (hier: Mieteinnahmen) als eigene Einnahmen zuzurechnen, auch wenn sie dem Verwalter oder dem Vollstreckungsgläubiger zufließen.
- Ebenso sind der G-KG auch die Erlöse aus der Veräußerung ihrer Grundstücke als Betriebseinnahmen zuzurechnen.
- Die Grundschulden zu Lasten des Grundvermögens der G-KG waren bei dieser – zumindest seit Bestehen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – betrieblich veranlasst. Mithin musste die G-KG für die Verpflichtung aus diesen Grundschulden spätestens im Jahr 2013 auf Grund der angeordneten Zwangsverwaltung eine den Gewinn mindernde Rückstellung passivieren. Eine Grundschuld, die der Besicherung einer betriebsfremden Verbindlichkeit dient, ist beim Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung durch den Betrieb der besitzenden Personengesellschaft veranlasst, wenn die Grundschuld (weiterhin) dazu dient, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern.
- Im Falle einer Betriebsaufspaltung gehört die Darlehensforderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens, wenn das Darlehen dazu dient, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung des Besitzunternehmens an der Betriebsgesellschaft zu erhalten oder zu erhöhen. Diese Grundsätze zur betrieblichen Zugehörigkeit von Darlehensforderungen der Besitzgesellschaft gegenüber der Betriebsgesellschaft lassen sich auf die betriebliche Veranlassung von Grundschulden der Besitzgesellschaft zur Besicherung von Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft übertragen. Denn die Besicherung von Darlehensverbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft durch auf Grundstücken der Besitzgesellschaft lastende Grundschulden kann wie eine Darlehensgewährung ihren Anlass in dem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen beider Unternehmen haben und geeignet sein, die Vermögens- und Ertragslage der Betriebsgesellschaft zu verbessern.

**Handlungsempfehlung:**

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die betriebliche Veranlassung solcher Grundschulden zu Gunsten eines anderen (verbundenen) Unternehmens sorgfältig zu prüfen ist, da dieser Sachverhalt bilanziell (erst) dann in Erscheinung tritt, wenn mit einer Inanspruchnahme aus der Sicherheitengestellung zu rechnen ist, was dann mittels Rückstellungsbildung aufwandswirksame Berücksichtigung findet.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 15 Neue Informationspflichten über bestimmte Transaktionen von Kryptowerte-Nutzern

Umgesetzt wurde die sog. DAC 8-Richtlinie. Kern ist die Einführung einer Pflicht für Anbieter von Kryptowerte-Dienstleistungen, den Finanzbehörden **Informationen über bestimmte Transaktionen von Kryptowerte-Nutzern** zu melden. Gleichzeitig werden die in Bezug auf Finanzkonten bereits bestehenden Meldepflichten auf bestimmte digitale Zahlungsinstrumente, namentlich elektronisches Geld (E-Geld) und digitales Zentralbankgeld, ausgeweitet. Damit soll die steuerliche Erfassung von Einkünften aus Kryptowerten sichergestellt werden. Dabei wird ein zwischenstaatlicher Informationsaustausch eingeführt.

#### Hinweis:

Kryptowerte wie Bitcoin, Ethereum und Monero sind als „anderes Wirtschaftsgut“ einzustufen. Damit werden Gewinne (und Verluste) aus dem Handel mit solchen Werten steuerlich als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erfasst, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von nicht mehr als einem Jahr liegt. Diese virtuellen Werte werden angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, eine Fremdwährung oder andere virtuelle Werte erworben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden. Wird diese Jahresfrist überschritten, so sind Gewinne und Verluste steuerlich unbeachtlich. Einkünfte aus Kapitalvermögen werden aus dem Handel mit solchen Werten dann nicht erzielt.

Entscheidend für die Frage der steuerlichen Erfassung bei dem Handel von Kryptowerten durch private Kapitalanleger ist also die Jahresfrist. Sehr sorgfältig sollten Handelsaktivitäten dokumentiert und die steuerlichen Erklärungspflichten geprüft werden. Bei Nichtbeachtung drohen auch strafrechtliche Risiken. Anders ist die steuerliche Beurteilung dann, wenn Kryptowerte im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit gehandelt werden oder durch eine gewerbliche Tätigkeit Kryptowerte geschaffen werden.

### 16 Steuerliche Nutzung von Verlusten aus der Veräußerung von Aktien

Entstehen aus der Veräußerung von Aktien Verluste, so können diese von der depotführenden Bank mit Gewinnen aus anderen Aktienverkäufen verrechnet werden, so dass sich dann insoweit der Kapitalertragsteuerabzug vermindert. Nicht ausgeglichene Verluste werden von der depotführenden Bank auf das Folgejahr vorgetragen. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass Verluste aus der Veräußerung von Aktien nach den gesetzlichen Vorgaben nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden dürfen.

Sollen solche Verluste aus Aktien mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen bei einer anderen Bank verrechnet werden, so muss folgendes Verfahren gewählt werden:

- Hierzu muss der Stpfl. vom Kreditinstitut zunächst eine Bescheinigung über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes verlangen. Der Antrag auf Ausstellung dieser sogenannten Verlustbescheinigung ist bis zum 15.12. des Verlustentstehungsjahres bei der depotführenden Bank zu stellen. Sodann muss der Verlust in der ESt-Erklärung angegeben und ein Antrag gem. § 32d Abs. 4 EStG (sog. Antragsveranlagung) gestellt werden.
- Stellt das Kreditinstitut eine entsprechende Bescheinigung aus, kann der Verlust in Folgejahren nicht mehr im Kapitalertragsteuerabzugsverfahren auf der Ebene des Kreditinstitutes, sondern nur noch im Rahmen der ESt-Veranlagung des Stpfl. berücksichtigt werden.
- Soweit im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, bei der die Verluste erklärt werden, ein Verlustausgleich mangels ausreichender Gewinne aus Aktienveräußerungen noch nicht möglich ist, werden die Verluste gesondert festgestellt und können als Verlustvortrag in späteren Jahren in der Einkommensteuererklärung genutzt werden.

Das FG Düsseldorf stellt nun mit Urteil vom 24.10.2025 (Az. 10 K 1274/24 F) klar, dass eine solche von der Bank ausgestellte Bescheinigung über die Höhe eines nicht ausgeglichenen Verlustes grundsätzlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des

Verlustentstehungsjahres berücksichtigt werden muss. Erfolgt dies nicht und kann dementsprechend kein Verlustvortrag steuerlich festgestellt werden, kann der Verlust später in der Regel dann nicht mehr genutzt werden, wenn der Einkommensteuerbescheid des betreffenden Jahres bestandskräftig und nicht mehr änderbar ist. Eine nachträgliche Einreichung der Bescheinigung scheidet in diesen Fällen aus.

**Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen ist stets eine Verlustbescheinigung bei der Bank zu beantragen und diese auch im Rahmen der Einkommensteuererklärung vorzulegen und insoweit die angefallenen Verluste in der Anlage KAP geltend zu machen.

**17 Verluste aus sog. Steuerstundungsmodellen nicht mit anderen Einkünften verrechenbar**

Es gibt nicht selten Kapitalanlagen, die darauf gerichtet sind, dass den Anlegern in den ersten Jahren auf Grund steuerlicher Besonderheiten, wie z.B. Sonderabschreibungen oder der Nutzung von Investitionsabzugsbeträgen, Verluste zugewiesen werden. Durch die Verrechnung dieser Verluste mit anderen Einkünften soll eine Minderung der Steuerlast erzielt werden, welche zur (teilweisen) Refinanzierung der Investition genutzt werden kann.

In diesen Fällen ist aber zu beachten, dass steuergesetzlich ausdrücklich festgelegt ist, dass Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen. Vielmehr mindern solche Verluste nur die Einkünfte, die der Stpfl. in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben Einkunftsquelle erzielt. Ein Steuerstundungsmodell im Sinne dieser gesetzlichen Regelung liegt vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Stpfl. auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Die Verlustverrechnungsbeschränkung kommt zur Anwendung, wenn innerhalb der Anfangsphase das Verhältnis der Summe der prognostizierten Verluste zur Höhe des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals oder bei Einzelinvestoren des eingesetzten Eigenkapitals 10 % übersteigt.

Über einen solchen Fall hatte der BFH zu entscheiden. Im Streitfall ging es um eine in 2012 gegründete GmbH & Co. KG. Gegenstand ihres Unternehmens war der Betrieb von Windkraftanlagen. Alleinige (Gründungs-)Kommanditistin der Stpfl. war die B-GmbH & Co. KG. Der Gesellschaftsvertrag sah vor, dass die Summe der Kapitaleinlagen der Gesellschaft durch Aufnahme weiterer Gesellschafter erhöht werden kann. Die Höhe der Kapitaleinlage eines Gesellschafters musste mindestens 50 000 € betragen. Der Beitritt weiterer Gesellschafter sollte durch Annahme der Beitrittserklärung durch die Komplementärin erfolgen.

Im Laufe des Jahres 2013 traten der Stpfl. weitere Kommanditisten bei. Hierzu hatte die Stpfl. über einen Anlegerprospekt (Prospektdatum Juli 2013) Beteiligungen ab 50 000 € geboten. Nach Zeichnung des vorgesehenen Eigenkapitals wurde der Fonds geschlossen.

Die Wirtschaftlichkeitsberechnung des Anlegerprospekts umfasste die Jahre 2012 bis einschließlich 2038. Ausgehend von einer Betriebsdauer von 25 Jahren wurde für das Jahr 2012 ein Verlust ausgewiesen und für das Jahr 2013 ebenso ein negatives steuerliches Ergebnis (von -20,7 % des Eigenkapitals) prognostiziert. Für 2014 und 2015 sowie ab 2018 wurde für die einzelnen Jahre jeweils ein positives Ergebnis dargestellt. Der steuerliche Verlust des Jahres 2012 beruhte insbesondere darauf, dass die Gesellschaft einen Investitionsabzugsbetrag für die Errichtung der Windkraftanlage geltend machte.

Der BFH bestätigt mit Entscheidung vom 2.10.2025 (Az. IV R 14/23), dass vorliegend ein Steuerstundungsmodell i.S.d. gesetzlichen Vorschrift vorliegt.

Ein Steuerstundungsmodell liegt vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Es müssen insbesondere folgende Bedingungen erfüllt sein:

- Für die Annahme einer modellhaften Gestaltung in diesem Sinne ist ein „vorgefertigtes Konzept“ erforderlich. Dieses Investitionskonzept muss sowohl bezogen auf den Geschäftsgegenstand der Gesellschaft als auch auf ihre Konstruktion bereits vor der eigentlichen Investitionsentscheidung durch den oder die Initiatoren festgelegt worden sein. Es wird typischerweise, wenn auch nicht zwingend, mittels eines Anlegerprospekts oder aber in ähnlicher Form vertrieben. Charakteristisch ist die Passivität des Investors bei der Entwicklung der Geschäftsidee und der Vertragsgestaltung.
- Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Norm ist es zur Annahme eines Steuerstundungsmodells außerdem erforderlich, dass auf Grund der modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Das ist der Fall, wenn dem Stpfl. auf Grund des vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen. Dazu muss der Initiator das vorgefertigte Konzept auf die Erzielung negativer Einkünfte ausrichten, so dass der wirtschaftliche Erfolg des Konzepts auf entsprechenden Steuervorteilen aufbaut. Nicht erforderlich ist hingegen, dass der Anbieter im Rahmen des Konzeptvertriebs mit den entsprechenden Steuervorteilen positiv wirbt.

Diese Voraussetzungen waren vorliegend gegeben. Der Gründung der Stpfl. hat ein „Konzept“ zu Grunde gelegen, welches sich auf die Erstellung einer umfassenden Investitionskonzeption für die Finanzierung, Errichtung, Unterhaltung, den Betrieb und den Rückbau einer bestimmten Windkraftanlage an einem bestimmten Standort bezogen habe. Zu dem „Plan“ habe unter anderem gehört, das nötige Eigenkapital durch den Eintritt einer nach oben hin eng begrenzten Anzahl von Kommanditisten aufzubringen und zu halten. Es habe eine von einem Anbieter/Initiator abstrakt entwickelte Investitionskonzeption für Interessierte am Markt zur Verfügung gestanden, auf die der Investor/Anleger „nur“ noch zugreifen müssen. Auch sah die Prognoserechnung der Gesellschaft für die ersten Jahre steuerliche Verluste vor, die die Möglichkeit der Verlustverrechnung eröffnen sollten. Dass ein Teil des (prognostizierten) Verlustes aus einer (dem Konzept entsprechenden) Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags resultiert, ändert hieran nichts. Es ist vielmehr unerheblich, auf Grund welcher steuerlicher Regelungen sich die Verluste ergeben. Auch die 10 %-Grenze für das Verhältnis zwischen prognostiziertem Verlust zur Höhe des Kapitals war vorliegend überschritten.

Vorliegend muss aber nun noch geprüft werden, ob dieses Anlagekonzept bereits bei Beitritt des Gründungsgesellschafters vorlag oder aber erst von diesem (für die dann später hinzutretenden Kommanditisten) aktiv (mit-)entwickelt wurde. In letzterem Fall würde die Verlustverrechnungsbeschränkung für den Gründungsgeschafter nicht greifen. Insoweit wurde der Fall zur weiteren Sachaufklärung an die Vorinstanz zurückverwiesen.

**Handlungsempfehlung:**

Bei solchen Kapitalanlagemodellen ist also stets zu prüfen, ob steuerliche Verluste in den Anfangsjahren möglicherweise von der Verlustverrechnungsbeschränkung erfasst werden und damit nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden können. Der BFH stellt aber heraus, dass auch für den Gründungsgeschafter zu prüfen ist, ob dessen Anlage auf Basis eines vorgefertigten Konzeptes erfolgte, oder aber dieser erst das Anlagekonzept (mit-)entwickelt hat.

---

## Für Hauseigentümer

---

**18 Entgeltlicher Verzicht auf Nießbrauch bei einem vermieteten Grundstück**

Der BFH hat mit Urteil vom 10.10.2025 (Az. IX R 4/24) entschieden, dass das Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung eines Nießbrauchsrechts an einem dem Privatvermögen zugehörigen Grundstück eine steuerbare Entschädigung für entgehende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, wenn der Nießbraucher das Grundstück zum Zeitpunkt des Verzichts tatsächlich vermietet und hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Im Streitfall hatte die Stpfl. ein lebenslanges Nießbrauchsrecht an einem vermieteten Grundstück. Eigentümerin war eine Erbengemeinschaft, der die Kinder der Stpfl. angehörten. Im Rahmen des Verkaufs des Grundstücks erfolgte nun ein Verzicht auf das Nießbrauchsrecht. Hierfür wurde eine Entschädigung gezahlt.

Die Stpfl. ging entsprechend der früheren Rechtsprechung des BFH und auch der Auffassung der FinVerw im sog. Nießbrauchserlass davon aus, dass diese Entschädigungszahlung als nicht steuerbare Vermögensumschichtung anzusehen sei. Der BFH sieht nun aber abweichend von der früheren Rechtsprechung eine Entschädigung für die entgangenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Nießbrauchers. Entsprechend ist die Entschädigungszahlung steuerbar und den Vermietungseinkünften zuzuordnen.

Ob die Entschädigungszahlung bei der Einkommensteuer der Steuertarifiermäßigung unterliegt, ist nun im Streitfall noch zu prüfen. Dies setzt voraus, dass es sich um „außerordentliche“ Einkünfte handelt, also insbesondere ein zusammengeballter Zufluss vorliegt.

Für die Praxis hat dieses Urteil eine sehr große Bedeutung, da bislang Rechtsprechung und FinVerw von anderen Folgen ausgingen. Zum Hintergrund: Vermietete Immobilien im Privatbereich werden vielfach schon frühzeitig auf die nächste Generation übertragen. Dies hat den Vorteil, dass die Vermögensübertragung auf die nächste Generation von der Seniorgeneration aktiv gestaltet und geregelt werden kann. Daneben bieten sich schenkungsteuerliche Vorteile: Der Wert des Nießbrauchs mindert den schenkungsteuerlichen Übertragungswert und zukünftige Wertsteigerungen werden auch schenkung-/erbschaftsteuerlich bereits der Nachfolgegeneration zugeordnet und unterliegen nicht etwa im späteren Erbfall der Erbschaftsteuer. Zudem werden je nach zeitlichem Ablauf auch erb- und schenkungsteuerliche Freibeträge mehrfach gewährt. Verbunden sind solche Vermögensübertragungen dann aber vielfach mit einem Nießbrauchsvorbehalt. Mit diesem behält sich die abgebende Seniorgeneration meist auf Lebenszeit die Erträge aus der Immobilie zurück, um eine finanzielle Absicherung zu haben. Steuerlich sind dann die Vermietungseinkünfte der Seniorgeneration zuzuordnen.

Vielfach besteht der Nießbrauch bis zum Versterben der Seniorgeneration – bei Ehegatten oft bis zum Versterben des länger lebenden Ehegatten. Nach Erlöschen des Nießbrauchs erzielt der Grundstückseigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und führt die Abschreibung auf die Immobilie des bisherigen Eigentümers fort.

Erfolgt vorzeitig eine Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs, so werden nach bisheriger Rechtsprechung und Ansicht der FinVerw die Zahlungen zur Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs der Vermögenssphäre zugeordnet, sind also beim bisher Nießbrauchsberechtigten steuerlich nicht relevant und beim Zahlenden als Anschaffungskosten auf die Immobilie anzusehen und erhöhen damit die Abschreibungsbemessungsgrundlage der Immobilie.

#### **Handlungsempfehlung:**

Nach der nunmehr vom BFH vertretenen Auffassung ist davon auszugehen, dass der entgeltliche Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht an einer durch den Nießbraucher vermieteten Immobilie bei dem auf den Nießbrauch Verzichtenden zu steuerbaren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Entscheidend ist, dass das Nießbrauchsrecht Einkünfte vermittelt. Abzuwarten bleibt die Reaktion der FinVerw auf dieses Urteil. So ist nicht ausgeschlossen, dass insoweit eine Übergangsregelung erlassen wird. Aktuell ist jedenfalls Vorsicht geboten, wenn eine entgeltliche Ablösung des Nießbrauchs erfolgen soll. Insoweit sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

#### **Hinweis:**

Auf Seiten des Eigentümers dürften die Ablösezahlungen (weiterhin) als nachträgliche Anschaffungskosten auf das Grundstück einzustufen sein. Diese Frage war vorliegend aber nicht Gegenstand der Entscheidung.

## **19 Grundsteuer: Verlängerte Abgabefristen für Grundsteueränderungsanzeigen**

Ändern sich die für die Grundsteuer maßgeblichen Verhältnisse, so ist dies dem FA anzuzeigen. Diese Änderungsanzeigen sind grds. bis zum 31.3. des Jahres vorzunehmen, das auf das

Kalenderjahr der Änderung folgt. Insoweit gelten auch für im Jahr 2025 eingetretene Änderungen noch verlängerte Fristen:

Jahr der Änderung	Reguläre Frist für die Änderungsanzeige	Verlängerte Frist
2024	31.3.2025	31.12.2025
2025	31.3.2026	<b>30.4.2026</b>
2026	31.3.2027	(keine Fristverlängerung)

Änderungen sind z.B. vorzunehmen in Fällen von:

- erstmaliger Bebauung,
- Ausbau, Umbau oder Kernsanierung,
- Erweiterung der Wohn-/Nutzfläche,
- Änderung der Nutzungsart (z.B. Ackerland wird zu Bauland) oder
- Umwandlung von Geschäftsräumen zu Wohnräumen.

**Hinweis:**

Dies gilt für die Bundesländer, bei denen das Bundesmodell zur Anwendung kommt. Entsprechende Fristverlängerungen gelten auch für Bayern.

In den anderen Bundesländern sind ebenfalls Änderungen, die sich auf den Grundsteuermessbetrag auswirken, anzuzeigen. Aktuell liegen insoweit aktuell noch keine Verlängerungen der Fristen vor. Sind in 2025 Änderungen eingetreten, so ist dies dem FA bis zum 31.3.2026 anzuzeigen.

## 20 Ortsübliche Vermietungszeit für eine Ferienwohnung

Die Vermietung von Ferienwohnung ist nicht selten mit Werbungskostenüberschüssen – d.h. die steuerlich zu berücksichtigenden Ausgaben übersteigen die erzielten Einnahmen – verbunden, so dass die FinVerw dann an der Einkünfteerzielungsabsicht zweifelt. In solchen Fällen gibt nun das Urteil des BFH vom 12.8.2025 (Az. IX R 23/24) weitere Klarheit. Das Gericht hat entschieden, dass

- bei einer ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Stpfl. auszugehen ist, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen – abgesehen von Vermietungshindernissen – nicht erheblich (d.h. um mindestens 25 %) unterschreitet.
- Um den Einfluss temporärer Faktoren möglichst gering zu halten und ein einheitliches Bild zu erlangen, ist auf die durchschnittliche Auslastung der Ferienwohnung über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei bis fünf Jahren abzustellen. Der Zeitraum, für den die durchschnittliche Auslastung zu ermitteln ist, kann mit dem zu betrachtenden Veranlagungszeitraum starten, ihn umfassen oder mit ihm enden. Insoweit obliegt die Darlegungslast dem Stpfl., den Zeitraum zu benennen sowie die einschlägigen Werte darzustellen und nachzuweisen.

**Hinweis:**

Wird die 75 %-Grenze der ortsüblichen Vermietung nicht erreicht oder wird die Ferienwohnung teilweise selbst genutzt, so ist die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Überschussprognose über einen Zeitraum von grundsätzlich 30 Jahren nachzuweisen.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 21 **Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen des Privatvermögens: Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG i.V.m. der Absenkung der gesetzlichen Wesentlichkeitsschwelle**

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu mindestens 1 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Nach alter Rechtslage wurde die gesetzliche Wesentlichkeitsschwelle bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % (gültig bis 31.12.1998) bzw. mindestens 10 % (gültig vom 1.1.1999 bis 31.12.2001) überschritten. Diese gesetzliche Absenkung der Beteiligungsschwelle führt zu der Frage, wie mit Wertveränderungen umzugehen ist, die in Zeiten entstanden sind, in denen nach der damals geltenden Gesetzeslage keine wesentliche Beteiligung bestand.

In diesem Zusammenhang ist das nicht rechtskräftige Urteil des FG München vom 7.8.2025 (Az. 13 K 629/16) zu sehen, mit dem das FG gegen die Auffassung der FinVerw (BMF-Schreiben v. 20.12.2010, IV C 6 – S 2244/10/10001, BStBl I 2011, 16) entschieden hat,

- dass dann, wenn ein Stpfl. nach dem 31.12.2001 Anteile an einer GmbH veräußert und er innerhalb der letzten fünf Jahre vor der – am 26.10.2000 erfolgten – Verkündung des Steuersenkungsgesetzes v. 23.10.2000 am Kapital der GmbH unmittelbar oder mittelbar mindestens zu 1 %, aber nicht mindestens zu 10 % beteiligt war, die dem Zeitraum bis zum Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes zuzuordnenden Wertzuwächse der uneingeschränkten Besteuerung gem. § 17 EStG unterliegen.
- Aus verfassungsrechtlichen Gründen sei auf den konkreten Veräußerungsvorgang von GmbH-Beteiligungen im Jahr 2008 hinsichtlich der Zuordnung der Wertzuwächse keine Aufteilung in den steuerfreien/steuerpflichtigen Bereich geboten, wenn der Stpfl. am 26.10.2000 (also dem Tag der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes, mit dem die Wesentlichkeitsschwelle auf mindestens 1 % abgesenkt wurde) am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mindestens zu 1 %, aber nicht mindestens zu 10 % beteiligt war bzw. ist.
- Die Grundsätze des Beschlusses des BVerfG vom 7.7.2010 (2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61) zur rückwirkenden Absenkung der Wesentlichkeitsschwelle von 25 % auf 10 % bei der Besteuerung gem. § 17 EStG seien auf Veräußerungsvorgänge im Anwendungsbereich des Steuersenkungsgesetzes nicht anwendbar, wenn der Stpfl. am 26.10.2000 (dem Tag der Verkündung des Steuersenkungsgesetzes) am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mindestens zu 1 %, aber nicht mindestens zu 10 % beteiligt war bzw. ist.

Im Streitfall hatten die beiden Stpfl. in mehreren Tranchen zwischen 1990 und 2000 Geschäftsanteile an einer GmbH erworben. Im Verlauf diverser Kapitalmaßnahmen erfolgte im Oktober 2000 eine Kapitalerhöhung bei der GmbH, an der der Stpfl., nicht jedoch die Stpfl. teilnahm, so dass seither der Stpfl. mit 11,667 % und die Stpfl. mit 8,333 % beteiligt waren.

Mit Vertrag vom Oktober 2008 veräußerten die Stpfl. ihre Beteiligungen an der GmbH und erklärten – verkürzt dargestellt – den Kaufpreis als Veräußerungserlös i.S.d. § 17 EStG. Sie begehrt die Berechnung des Veräußerungsgewinns in Anwendung des Beschlusses des BVerfG vom 7.7.2010 und des BMF-Schreibens v. 20.12.2010 (IV C 6 – S 2244/10/10001) vorzunehmen. Eine steuererhöhende Berücksichtigung der Wertsteigerungen bis zum 31.12.2001 bzw. mindestens bis zum 26.10.2000 sei mit den Grundsätzen dieses BVerfG-Beschlusses unvereinbar; zudem solle nach dem BMF-Schreiben abweichend von § 17 Abs. 2 EStG an die Stelle der historischen Anschaffungskosten der gemeine Wert der veräußerten Anteile zum

Zeitpunkt der Verkündung der Gesetzesänderung zur Herabsetzung der Wesentlichkeitsgrenze treten.

Das FG München hat die Klage als unbegründet abgewiesen und in seiner Begründung u.a. folgende Feststellungen getroffen:

- Die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG betrug bis 31.12.1998 „mehr als 25 %“ (25 % plus x) sowie seit dem 1.1.1999 noch „mindestens 10 %“ und wurde durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 mit Wirkung ab 1.1.2002 auf einen Beteiligungsumfang von „mindestens 1 %“ abgesenkt.
- Im Streitfall seien die Stpfl. beim Verkauf ihrer GmbH-Geschäftsanteile in 2008 unstreitig jeweils innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung maßgeblich i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG (Fassung vom 23.10.2000) an der GmbH beteiligt gewesen.
- Dabei seien weder die Wertzuwächse der veräußerten Geschäftsanteile bis zum 31.12.1998 noch solche bis zum 26.10.2000 bzw. 31.12.2001 steuerfrei zu belassen, weil § 17 EStG keine Regelung zur zeitanteiligen Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen enthalte.
- Eine solche Befreiung der Besteuerung der erzielten Veräußerungsgewinne lasse sich insbesondere nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 GG begründen. Denn die Stpfl. hätten seit der Verkündung des Gesetzes am 26.10.2000 gewusst, dass ihre Beteiligung mit dem Beginn der zeitlichen Anwendbarkeit der abgesenkten Beteiligungsgrenze in die Steuerpflicht hineinwachsen würden. Sie hätten sich auf die neue Rechtslage durch eine rechtzeitige steuerfreie Veräußerung der gehaltenen Geschäftsanteile vor dem 1.1.2002 einstellen können.
- Die Absenkung der Beteiligungsgrenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 habe nach den Feststellungen des BVerfG eine sog. „unechte Rückwirkung“ dargestellt, die verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig sei. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz gehe nicht so weit, dass der Staatsbürger vor jeder Enttäuschung bewahrt werde. Die Verkündung des Steuersenkungsgesetzes am 26.10.2000 erfolgte nicht rückwirkend für einen bereits vergangenen Zeitpunkt, sondern für die Zukunft, weil es erstmals für Anteilsveräußerungen ab dem 1.1.2002 anwendbar war. Mit dem im Steuersenkungsgesetz geregelten Übergangszeitraum werde dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maße Rechnung getragen.

**Hinweis:**

Das FG hat seine Entscheidung klar nachvollziehbar begründet und dabei insbesondere herausgestellt, dass die Stpfl. die Besteuerung seit der Verkündung des Gesetzes am 26.10.2000 durch eine rechtzeitige steuerfreie Veräußerung der gehaltenen Geschäftsanteile hätten vermeiden können. Da die Revision beim BFH unter dem Az. IX R 14/25 anhängig ist, ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen und in einschlägigen Fällen steuerlicher Rat in Anspruch zu nehmen.

**22 Zweimalige Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von sogenanntem Signing und Closing**

Die Grunderwerbsteuer erfasst nicht nur Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die sich auf ein inländisches Grundstück beziehen, sondern u.a. nach § 1 Abs. 2b GrEStG auch solche Sachverhalte, bei denen zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 90 % der Anteile der Gesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Eine solche Änderung gilt dann nach dem GrEStG als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Kapitalgesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Zudem unterliegen nach § 1 Abs. 3 GrEStG Rechtsgeschäfte der Grunderwerbsteuer, die einen Anspruch auf Übertragung von mindestens 90 % der Gesellschaftsanteile begründen bzw. wenn hierdurch 90 % der Anteile in einer Hand vereinigt werden würden.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 27.10.2025 (Az. II B 47/25) zu sehen, mit dem der BFH in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung entschieden hat,

- dass es bei summarischer Prüfung rechtlich zweifelhaft ist, ob bei einem Erwerb von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem FA im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist.

Insbesondere habe das FA im Streitfall trotz der Kenntnis von der Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) am selben Tag zwei Grunderwerbsteuerbescheide über denselben Anteilserwerb erlassen – dies widerspreche der materiell-rechtlichen Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG.

**Hinweis:**

Die weitere Rechtsentwicklung in der Hauptsache ist aufmerksam zu verfolgen, da die streitige Rechtsfrage höchstrichterlich noch nicht entschieden wurde und die Grunderwerbsteuer bei sog. „share deals“ tatsächlich über mehrere Regelungen ausgelöst werden kann. Die überwiegende Auffassung im Fachschrifttum geht jedenfalls – im Einklang mit dem BFH – davon aus, dass eine zweimalige Besteuerung in derartigen Fällen (des Erwerbs von GmbH-Anteilen) nicht sachgerecht ist.

In einschlägigen Praxisfällen (also bei zeitlich gestrecktem Vollzug (Signing/Closing)) sollte daher gegen „doppelte Steuerbescheide“ Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.

Im Übrigen hat der Gesetzgeber diesen Missstand erkannt. Aktuell befindet sich eine Neuformulierung der einschlägigen Regelungen im Gesetzgebungsverfahren. Vorgesehen ist, die einzelnen Tatbestände so miteinander in Beziehung zu setzen, dass grundsätzlich nur noch eine Anzeige zum Zeitpunkt des Signing notwendig ist und der Vorgang regelmäßig zu diesem Zeitpunkt bereits abschließend besteuert werden kann. Damit soll sichergestellt werden, dass ein Lebenssachverhalt nur einmal besteuert wird.

**23 VGA bei Abfindung einer Pensionszusage**

Der durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer erklärte Verzicht auf eine Pensionszusage kann in der Praxis viele Gründe haben und z.B. in einer angespannten wirtschaftlichen Situation ebenso begründet sein wie in Umstrukturierungen und Unternehmensverkäufen. Dabei kann der Verzicht auch mit der Leistung einer Abfindung durch die GmbH verknüpft werden.

Zu dieser sehr praxisrelevanten Problematik des Verzichts auf eine Pensionszusage gegen Abfindung hat der BFH mit seinem Urteil vom 17.9.2025 (Az. VIII R 17/23) seine bisherige Rechtsprechung in weiterer Differenzierung fortgeführt und entschieden,

- dass dann, wenn der beherrschende Gesellschafter einer GmbH vor Eintritt des Versorgungsfalls auf seine Ansprüche aus einer Pensionszusage verzichtet und hierfür eine Abfindung von der Gesellschaft erhält, keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, wenn die Pensionszusage aus betrieblichen Gründen abgefunden wird (Abgrenzung zum Urteil des BFH v. 11.9.2013, I R 28/13, BStBl II 2014, 726).

Im konkreten Streitfall war das Vorliegen einer vGA auf Gesellschafterebene wegen der Abfindung einer Pensionszusage (im Streitjahr 2012) umstritten. Der Stpfl. war Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und dabei zu 90 % beteiligt. In 2002 – der Stpfl. war zu diesem Zeitpunkt 45 Jahre alt – gewährte die GmbH ihm nach entsprechender Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung einen Rechtsanspruch auf Versorgung (Pensionszusage). Die GmbH schloss für Zwecke der betrieblichen Altersversorgung bei der BAG Rückdeckungsversicherungen ab (Versicherungsnehmerin: GmbH; versicherte Person: Stpfl.) und verpfändete die Ansprüche aus diesen Versicherungen an den Stpfl.

Vor dem Hintergrund rückläufiger Umsätze und drohender Zahlungsunfähigkeit beschlossen die Gesellschafter in 2012, die dem Stpfl. erteilte Pensionszusage zum 1.12.2012 aufzuheben und mit diesem eine Vereinbarung zur Abfindung der Versorgungsansprüche zu treffen; die bei der

B AG bestehenden Rückdeckungsversicherungen sollten aufgelöst werden. Der Stpfl. war zu diesem Zeitpunkt 55 Jahre alt und die Pensionszusage bestand seit über zehn Jahren.

Das FA vertrat nun die Auffassung, es liege wegen einer sogenannten Spontanabfindung eine vGA in Höhe des ausgezahlten Abfindungsbetrags vor. Das FG wie auch der BFH haben diese Auffassung verworfen, die Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG um die streitige Abfindung herabgesetzt und zur Begründung auf folgende Aspekte abgestellt:

- Ein ordentlicher und gewissenhafter Fremd-Geschäftsführer hätte der im Streitfall geschlossenen Abfindungsvereinbarung im Interesse der GmbH zugestimmt. Die Abfindung der Pensionszusage und die damit verbundene Auflösung der Rückdeckungsversicherung als Teil der Sanierungsmaßnahmen habe u.a. dazu gedient, die drohende Zahlungsunfähigkeit der GmbH abzuwenden.
- Dieser Vereinbarung hätte auch ein ordentlicher und gewissenhafter fremder Dritter als Begünstigter der Pensionszusage zugestimmt. Der Berechtigte habe unabhängig von der wirtschaftlichen Situation der GmbH ein Interesse an der frühzeitigen Auszahlung von Ansprüchen im Zusammenhang mit der Altersversorgung gehabt.
- Der Maßstab der Sorgfalt des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters sei dadurch gekennzeichnet, dass der gebotene Fremdvergleich nur aus der Sicht der Kapitalgesellschaft gesehen wird. Der ordentliche und gewissenhafte Gesellschafter werde grundsätzlich jeder Vereinbarung zustimmen, die für die Kapitalgesellschaft vorteilhaft ist. Der Fremdvergleich erfordere jedoch auch die Einbeziehung des Vertragspartners (sog. doppelter Fremdvergleich).

**Hinweis:**

Mit diesem Urteil hat der VIII. Senat des BFH die bisherige Rechtsprechung bestätigt. Explizit weist er zudem darauf hin, dass sich aus dem BFH-Urteil vom 11.9.2013 (Az. I R 28/13) nichts anderes ergibt. Der I. Senat habe seine Entscheidung, nach der eine Spontanabfindung die gesellschaftliche Veranlassung indiziere, ausdrücklich auf die „Besonderheiten des Streitfalls“ gestützt und diese Würdigung damit selbst als Einzelfallentscheidung eingeordnet. Aber selbst wenn man im Streitfall von einer Spontanabfindung (also der „spontanen“ Abfindung einer Pensionszusage vor Eintritt des Versorgungsfalls, die so gerade nicht im Voraus in der ursprünglichen Zusage geregelt worden war) ausgehen müsste, würde die Würdigung des FG tragen, dass im Streitfall die betriebliche Veranlassung die gesellschaftsrechtliche Mitveranlassung überlagere.

**24 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung**

Mit Urteil vom 23.9.2025 (Az. II R 19/24) hat der BFH in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung und gegen die Auffassung der Vorinstanz entschieden,

- dass die Regelung des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine Schenkung fingiert und dabei kein subjektives Tatbestandsmerkmal enthält, weder in Gestalt eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit noch einer Bereicherungsabsicht.
- Bestehe die Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG in der Abtretung eines GmbH-Anteils, so stimme der Ausführungszeitpunkt im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG grundsätzlich mit dem Zeitpunkt, zu dem die Abtretung zivilrechtlich wirksam wird, überein. Ob die Leistung zu einer Werterhöhung der Anteile der Gesellschafter geführt hat, sei auf diesen Zeitpunkt bezogen zu prüfen.

Im Streitfall waren der Stpfl., sein Bruder B und sein Vater V Gesellschafter der A GmbH. Die Brüder hielten jeweils 30 % und V hielt 40 % des Stammkapitals der Gesellschaft. Am 15.1.2013 schlossen der Stpfl., B und V einen notariellen Vertrag über den Verkauf und die Abtretung von Geschäftsanteilen, wobei der Stpfl. und B die A GmbH als gesamtvertretungsberechtigte Geschäftsführer vertraten. Dort wurde vereinbart, dass B mit Wirkung ab dem 1.11.2017 seine Beteiligung an die A GmbH gegen einen Kaufpreis von 2,1 Mio. € verkauft. Mit notariellem Vertrag vom 31.1.2018 erklärte der Stpfl. dann als vollmachtloser Vertreter des B die Abtretung des mit Wirkung zum 1.11.2017 verkauften Anteils an der A GmbH an diese; B genehmigte die Abtretung im Mai 2018. Der Wert des abgetretenen Anteils war seit Abschluss des Vertrags erheblich gestiegen.

Das FA ging in der Folge von einer gemischten Schenkung des B an den Stpfl. aus und setzte mit Bescheid vom 7.1.2020 Schenkungsteuer (auf den 1.11.2017) gegen den Stpfl. fest. Das FG hob den Schenkungsteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung mit dem Hinweis auf, die Rechtswidrigkeit der Bescheide ergebe sich schon daraus, dass die Zuwendung erst mit der (notariell beurkundeten) Genehmigung der Abtretungserklärung am 29.5.2018 ausgeführt worden sei. Weiterhin habe B auch nicht in dem Bewusstsein gehandelt, für die Anteilsabtretung keine gleichwertige Gegenleistung zu erhalten, wobei der Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG aber ein solches Bewusstsein verlange.

Der BFH hat die Vorentscheidung aufgehoben und folgende Aspekte herausgestellt:

- Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangt.
- Dieser Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG verlange aber gerade kein Bewusstsein der Unentgeltlichkeit.
- § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG enthalte selbst kein subjektives Element und knüpfe insbesondere nicht an den Begriff der Freigebigkeit an.
- Die Abtretung eines Geschäftsanteils an einer GmbH erfülle den Leistungsbegriff des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG auch dann, wenn die GmbH den Anteil selbst erwirbt (Erwerb eigener Anteile).

**Hinweis:**

Mit diesem Urteil führt der II. Senat des BFH seine bisherige Rechtsprechung fort, nach der bei § 7 Abs. 8 ErbStG die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft – anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG – nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist (vgl. auch BFH v. 10.4.2024, II R 22/21, BStBl II 2025, 356 – ebenfalls eine Entscheidung gegen die Auffassung der Vorinstanz). Im Fachschrifttum wird zu entsprechenden Anteilsübertragungen angeraten, die wirtschaftlichen und rechtlichen Zusammenhänge der Leistungsvorgänge sorgfältig zu dokumentieren – dabei sollte besonderer Wert auf den Nachweis der Tatsache gelegt werden, dass zwischen Leistung und Gegenleistung kein offensichtliches Missverhältnis (und damit auch keine Leistung) vorliegt.

Aus gestalterischer Sicht zu beachten ist, dass der BFH mit seinem Urteil unter dem Az. II R 22/21 festgestellt hat, dass dann, wenn die Parteien in nachvollziehbarer Weise und unter fremdüblichen Bedingungen übereinstimmend davon ausgegangen sind, dass die Leistungen insgesamt ausgeglichen sind, eine Steuerbarkeit nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG grundsätzlich auch dann nicht vorliegt, wenn sich dies anhand später gewonnener besserer Erkenntnis als unzutreffend erweisen sollte.