

Schiff-Martini & Cie. GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
Amelia-Mary-Earhart-Straße 8
D-60549 Frankfurt/Main
Phone +49-(0) 69-63 15 64-0
www.schiffmartini.com | info@schiffmartini.com

29. Oktober 2025 / AnH
Info-2025

Mandanten-Rundschreiben 7 | 2025
(November 2025)

**Pendlerpauschale • Umsatzsteuersenkung in der Gastronomie • Übungsleiterpauschale •
Umsatzsteuer beim Betrieb von Photovoltaikanlagen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat den Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2025 beschlossen, mit dem insbesondere die Umsatzsteuersatzsenkung für Speisen in der Gastronomie ab dem 1.1.2026 umgesetzt werden soll.

Daneben soll die Pendlerpauschale angehoben werden. Ebenso wurde ein Gesetzentwurf verabschiedet, der u.a. die Änderung des Energiesteuergesetzes beinhaltet, um die Steuerentlastung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (sogenannter „Agrardiesel“) zum 1.1.2026 vollständig wiedereinzuführen.

Auch die Stromsteuerentlastung für das Produzierende Gewerbe und die Land- und Forstwirtschaft soll umgesetzt werden. Damit sollen aus Sicht der Bundesregierung wichtige Punkte des Koalitionsvertrages zur Senkung der Energiekosten umgesetzt werden.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Entlastungen für Ehrenamtler und für gemeinnützige Körperschaften geplant
- 2 Steuerliche Folgen bei vertraglicher Änderung des Güterstandes
- 3 Pauschalabfindung für den Verzicht auf nacheheliche Ansprüche unterliegt der Schenkungsteuer
- 4 Gewinn aus der Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Wohnmobils unterliegt nicht der Einkommensteuer

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Entfernungspauschale soll zum 1.1.2026 angehoben werden

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Stromsteuerentlastung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft soll fortgeführt werden
- 7 Sog. „Agrardiesel“ wird wieder eingeführt
- 8 Umsatzsteuersenkung in der Gastronomie soll zum 1.1.2026 umgesetzt werden
- 9 Nachweisanforderungen bei steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen
- 10 Umsatzsteuer beim Betrieb von Photovoltaikanlagen
- 11 Steuerfreiheit der Umsätze aus dem Betrieb einer Kampfsportschule
- 12 Umsatzsteuer auf freiwillige Zahlungen für kostenlose Angebote im Internet?
- 13 Grenzüberschreitend erbrachte Pflegeleistungen und Umsatzsteuerfreiheit
- 14 Sudoku-Rätselhefte können als periodische Druckschriften dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen

Für Personengesellschaften

- 15 Geltendmachung des Verlusts des Gesellschafters aus einer Forderung gegen die Personengesellschaft
- 16 Schenkungsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen kann auch bei nachträglichem Widerruf der Schenkung gewährt werden
- 17 Verlustnutzung nach Beendigung einer zweigliedrigen KG durch Anwachsung auf eine GmbH

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Auch Verluste aus dem Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung bei einer unentgeltlichen Bürgschaftsübernahme unter fremden Dritten können steuerlich geltend gemacht werden

Für Hauseigentümer

- 19 Veräußerungsgewinn nach Zwangsversteigerung einer Immobilie
- 20 Ausländische Vermietungseinkünfte – Einbezug in den Progressionsvorbehalt?
- 21 FG München: Bayerisches Grundsteuergesetz zur Ermittlung der Grundsteuer B ist verfassungsgemäß
- 22 Grunderwerbsteuer: Gegenleistung bei Grundstücksveräußerungen mit Solar- bzw. Photovoltaikanlagen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Steuerrechtliche Wirkung der nachträglichen Veränderung des Kaufpreises bei Anfechtung eines GmbH-Anteilskaufvertrags
- 24 Verlustabzug (unterjährige Ergebniskonsolidierung) bei der Anwendung von § 8c KStG in Organschaftsfällen
- 25 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH
- 26 Grunderwerbsteuer: Zweimalige Festsetzung für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von sogenanntem Signing und Closing

Für alle Steuerpflichtigen

1 Entlastungen für Ehrenamtler und für gemeinnützige Körperschaften geplant

Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Körperschaft

- als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker Menschen oder Menschen mit Behinderungen sind bis zu 3 000 € im Jahr steuerfrei (sog. **Übungsleiterfreibetrag**)
- in sonstiger Tätigkeit, z.B. als Vereinsvorstand, Kassierer oder Platzwart, bis zu 840 € im Jahr steuerfrei (sog. **Ehrenamtpauschale**).

Im Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2026 ist nun vorgesehen, dass zur Stärkung des Ehrenamtes diese Freibeträge ab dem 1.1.2026 angehoben werden, und zwar

- der Übungsleiterfreibetrag auf 3 300 € und
- die Ehrenamtpauschale auf 960 €.

Handlungsempfehlung:

Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt insoweit abzuwarten. Es dürften aber ab 2026 höhere Vergütungen an nebenberuflich tätige Ehrenamtler steuerfrei bleiben.

Für **gemeinnützige Körperschaften** selbst, so z.B. Sportvereine oder Schulfördervereine, sind folgende Erleichterungen ab 2026 vorgesehen:

- In den **Katalog der gemeinnützigen Zwecke** wird nun neben dem „klassischen“ Sport auch der E-Sport aufgenommen. Beim E-Sport („elektronischer Sport“) handelt es sich um einen sportlichen, digitalen Wettkampf, bei dem Menschen mit Hilfe physischer Kontrollelemente (Controller, Tastatur etc.) Videospiele am Computer oder einer Spielkonsole gegeneinander spielen. Das Spielfeld, die zu betrachtenden Regeln sowie das Resultat werden dabei durch die zu Grunde liegende Software definiert.
- Die **Freigrenze für die Abstandnahme von der steuerlichen Erfassung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe** soll von derzeit 45 000 € auf 50 000 € erhöht werden. Grundsätzlich unterliegen wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Hiervon wird aus Vereinfachungsgründen abgesehen, wenn die Einnahmen die Grenze von aktuell 45 000 € nicht übersteigen. Typische wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bei Vereinen sind die selbst betriebene Vereinsgaststätte oder z.B. ein Café in einem Museum, der Verkauf von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen, die Durchführung von geselligen Veranstaltungen, die Erlöse aus Inseraten in Vereinspublikationen, auf der Vereins-Homepage und Werbung für Unternehmen auf den Vereinsanlagen (z.B. Bandenwerbung), Sponsoring, Firmenwerbung auf der Vereinskleidung oder auch der Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Vereinsgebäude. Die steuerliche Erfassung solcher Tätigkeiten erfolgt, da insoweit die gemeinnützige Körperschaft in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern tritt.
- Gemeinnützige Organisationen mit Einnahmen bis 100 000 € sollen von dem **Erfordernis einer zeitnahen Mittelverwendung** ausgenommen werden. Grundsätzlich müssen gemeinnützige Körperschaften insbesondere vereinnahmte Spenden und Mitgliedsbeiträge zeitnah für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Dies muss z.B. in einer Mittelverwendungsrechnung nachgewiesen werden. Nach aktuellem Recht sind gemeinnützige Körperschaften mit Gesamteinnahmen von 45 000 € im Jahr von dieser Verpflichtung ausgenommen. Diese Grenze soll auf 100 000 € angehoben werden. Dies würde den administrativen Aufwand von solchen Körperschaften deutlich verringern. Betroffen sind insbesondere kleinere Sportvereine, aber z.B. auch Fördervereine an Schulen oder Kindertagesstätten. Zu den Gesamteinnahmen zählen z.B. Mitgliedsbeiträge, Spenden und Einnahmen aus einem Zweckbetrieb bzw. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
- Es soll eine Regelung eingeführt werden, die es gemeinnützigen Körperschaften erleichtert, **Photovoltaikanlagen** zu errichten. Der Betrieb einer solchen PV-Anlage stellt – jedenfalls soweit (auch) Strom in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird und über die Gesamtbetriebszeit ein positives Ergebnis aus dem Betrieb der Anlage erwirtschaftet wird – einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Investitionen in einem solchen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dürfen aber nicht aus

Spenden oder Mitgliedsbeiträgen oder sonstigem für gemeinnützige Zwecke gebundenem Vermögen erfolgen. Dies soll nun für PV-Anlagen und auch andere EEG-Anlagen, wie z.B. auch Windenergieanlagen oder Wasserkraftwerke, geändert werden. Danach soll es ab 1.1.2026 gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich sein, wenn eine gemeinnützige Körperschaft Mittel für die Errichtung und den Betrieb von PV-Anlagen und anderen Anlagen nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz verwendet, soweit es sich dabei nicht um den Hauptzweck der Körperschaft handelt.

2 Steuerliche Folgen bei vertraglicher Änderung des Güterstandes

Aus verschiedenen Gründen erfolgen in der Praxis Vermögensübertragungen zwischen Ehegatten. Diese dienen meist zum Ausgleich verschiedener Leistungen der Ehegatten zum Familienleben. Während des Bestehens der Ehe sind insoweit insbesondere drei Instrumente geeignet, um dieses Ziel zu erfüllen, nämlich

- Schenkung zwischen den Ehegatten,
- Vereinbarung eines Erb- und Pflichtteilsverzichts zwischen den Eheleuten gegen Abfindungszahlung oder
- Vereinbarung einer sog. „Güterstandsschaukel“.

Handlungsempfehlung:

Dringend zu beachten ist, dass sämtliche dieser Instrumente einer sorgfältigen sowohl juristischen als auch steuerlichen Beratung bedürfen.

Aus steuerlicher Sicht sind diese Vorgänge insbesondere aus schenkungsteuerlicher Sicht zu würdigen. So löst die Schenkung zwischen den Ehegatten grundsätzlich Schenkungsteuer aus, wobei hohe Freibeträge gewährt werden, die vielfach dazu führen, dass eine steuerliche Belastung tatsächlich nicht entsteht.

Sind größere Vermögensübertragungen vorgesehen, so ist aus schenkungsteuerlicher Sicht insbesondere die sog. „Güterstandsschaukel“ in den Blick zu nehmen. Unter einer Güterstandsschaukel versteht man den – zwei- oder mehrfachen – Wechsel des Güterstands zwischen Ehegatten. Beenden die Ehegatten dabei ehevertraglich den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, löst dies zwingend den gesetzlichen Zugewinnausgleichsanspruch aus. Im Regelfall (sog. „klassische“ Güterstandsschaukel) wird eine bestehende Zugewinnngemeinschaft durch Vereinbarung der Gütertrennung beendet, wodurch der Zugewinnausgleichsanspruch ausgelöst wird. Nach Erfüllung dieses Zugewinnausgleichsanspruchs heben die Ehegatten die Gütertrennung wieder auf und wechseln so zurück in den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, um ggf. zu einem späteren Zeitpunkt einen erneuten Wechsel vornehmen und erneut Ausgleichsansprüche auslösen und erfüllen zu können.

Hinweis:

Der Güterstandswechsel bedarf der notariellen Beurkundung.

Aus **schenkungssteuerlicher Sicht** ist diese Güterstandsschaukel deshalb von besonderem Interesse, da auf Grund gesetzlicher Regelung eine Zugewinnausgleichszahlung bei vertraglicher Beendigung des Güterstands nicht steuerbar ist, also keine Schenkungsteuer auslöst. Somit löst die „klassische“ Güterstandsschaukel (von der bestehenden Zugewinnngemeinschaft in die Gütertrennung und wieder zurück) keine Schenkungsteuer aus. Vielmehr unterliegt die Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung nicht der Schenkungsteuer, da der Anspruch nicht unentgeltlich erworben wurde. Voraussetzung ist aber, dass der entstandene Zugewinn tatsächlich ausgeglichen wird, was dem FA zur Erlangung der beabsichtigten Nichtsteuerbarkeit darzulegen ist.

Ein aktuelles Urteil des BFH verdeutlicht aber, dass in solchen Fällen auch **ertragsteuerliche Aspekte** zu berücksichtigen sind. Erfolgt die Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs durch Geldzahlung, so ist dies ertragsteuerlich unproblematisch. Anders kann dies aber dann sein, wenn der Zugewinnausgleichsanspruch durch Übertragung von Immobilien, Wertpapieren oder Beteiligungen erfolgt. Im Urteilsfall übertrug der Ehegatte zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs GmbH-Geschäftsanteile an seine Ehegattin. Eine solche Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen führt allerdings nun ertragsteuerlich als tauschähnlicher Vorgang zur Aufdeckung in diesen Anteilen vorhandener stiller Reserven (Differenz zwischen dem aktuellen Wert und den ursprünglichen Anschaffungskosten), welche der Einkommensteuer unterliegen.

Der vom BFH mit Urteil vom 9.5.2025 (Az. IX R 4/23) entschiedene Fall wies eine gestalterische Besonderheit auf, welche letztlich dazu führte, dass die Ehegatten die ertragsteuerlichen Folgen abwenden konnten. Und zwar hatten sich die Ehegatten vor Abschluss der notariellen Vereinbarung über die Änderung des Güterstandes und die Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs durch Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile steuerlich

beraten lassen. Der steuerliche Berater hatte die (fehlerhafte) Auskunft erteilt, dass dieser Vorgang nicht zu einer Belastung mit Einkommensteuer führen würde. Diese Aussage hatten die Ehegatten ausdrücklich als Entscheidungsgrundlage der notariellen Vereinbarung zu Grunde gelegt. Als sich nun im Nachhinein herausstellte, dass die Beratung fehlerhaft war und das FA die Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile der Einkommensteuer unterwarf, schlossen die Stpfl. eine notarielle Änderungsvereinbarung. Dort hielten sie eingangs fest, dass sie bei Abschluss des o.g. Ehevertrags übereinstimmend die Vorstellung gehabt hätten, dass die Übertragung der GmbH-Anteile vom Ehemann auf die Ehefrau zum Ausgleich ihrer Zugewinnausgleichsforderung keine einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen haben würde. Zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs solle nunmehr eine Teilzahlung in bar an die Ehefrau zu leisten sein und der restliche Betrag verzinslich bis zum Tode des Ehemannes gestundet werden. Die Übertragung der GmbH-Anteile solle nicht erfolgen.

Streitig war nun, ob diese Änderungsvereinbarung die ertragsteuerlichen Folgen der ursprünglichen Vereinbarung rückwirkend beseitigen konnte. Dies hat der BFH für den Streitfall bejaht, da sich die Vertragsparteien auf den Rechtsgrundsatz des Wegfalls der Geschäftsgrundlage berufen konnten. Auch ein Irrtum über steuerliche Folgen kann zu einem Wegfall der Geschäftsgrundlage führen. Voraussetzung hierfür ist allerdings nach der Rechtsauffassung des Gerichts, dass die Störung nicht ausschließlich in den Risikobereich einer Partei fällt und dass die Vertragserfüllung trotz geänderter Umstände nicht zumutbar ist. Dies war vorliegend erfüllt, da die Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden und daher die in Rede stehende Steuerbelastung beide Ehegatten traf. Zudem müssen die Vertragsbeteiligten nachweisen, dass sie gemeinsame Vorstellungen hatten, die sich als falsch herausgestellt haben. Weiter verlangt der erkennende Senat, dass der Grund für den Wegfall der Geschäftsgrundlage bereits im Rechtsgeschäft „angelegt“ sein muss.

Hinweis:

Hervorzuheben ist die Aussage des erkennenden Senats, wonach die vorbezeichneten Grundsätze eine strenge Handhabung gebieten. So muss ein Stpfl., der sich auf den Wegfall der Geschäftsgrundlage beruft, darlegen und nachweisen, dass vor oder beim Abschluss des gestörten Rechtsgeschäfts ein Umstand erörtert worden ist, dessen Eintritt nach der gemeinsamen Vorstellung der Vertragspartner derart evident ist, dass mit ihm der Vollzug des Rechtsgeschäfts „steht und fällt“. Die Hürden für eine solche nachträgliche „Korrektur“ sind also sehr hoch.

3 Pauschalabfindung für den Verzicht auf nacheheliche Ansprüche unterliegt der Schenkungsteuer

Der BFH hat mit Urteil vom 9.4.2025 (Az. II R 48/21) entschieden, dass wenn ein Ehegatte vor der Eheschließung vom anderen Ehegatten als Ausgleich für einen ehevertraglich vereinbarten Verzicht auf den Anspruch auf Zugewinnausgleich, den nachehelichen Unterhalt und die Hausratsaufteilung ein Grundstück erhält, dies als freigebige Zuwendung zu beurteilen ist und damit der Schenkungsteuer unterliegt. Der Verzicht stellt keine die Bereicherung mindernde Gegenleistung dar.

Im Streitfall schloss der Stpfl. mit seiner späteren Ehefrau vor der Eheschließung einen notariell beurkundeten Ehevertrag. Darin wurde der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft vereinbart, aber für alle Fälle der Beendigung der Ehe außer dem des Versterbens des Stpfl. wieder ausgeschlossen. Für diesen Fall wurde der Zugewinnausgleich der Höhe nach begrenzt. Ein Versorgungsausgleich wurde ausgeschlossen. Auf nachehelichen Unterhalt wurde wechselseitig verzichtet, ebenso auf etwaige Ansprüche auf Hausratsteilung. Das FA sah in dem dann erfolgten Ausgleich, der durch Übertragung einer Immobilie erfolgte, eine Schenkung, die der Schenkungsteuer unterlag.

Dies bestätigte nun der BFH. Grund hierfür ist, dass die Zugewinnausgleichsforderung erst entsteht, wenn die Zugewinnngemeinschaft endet. Dasselbe gilt für den Anspruch auf nachehelichen Unterhalt und den Anspruch auf Aufteilung des Hausrats.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass vor Eheschließung regelmäßig nur geringe Freibeträge bei solchen Schenkungen gelten.

4 Gewinn aus der Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Wohnmobils unterliegt nicht der Einkommensteuer

Das Sächsische FG hat mit Urteil vom 20.12.2024 (Az. 5 K 960/24) entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Wohnmobils innerhalb der Jahresfrist nach dem Erwerb nicht der Einkommensteuer unterliegt, da es sich um einen „Gegenstand des täglichen Gebrauchs“ handelt,

welche von der Besteuerung grundsätzlich ausgenommen sind. Das gilt auch dann, wenn es sich – wie im Streitfall – bei dem Wohnmobil angesichts des hohen Kaufpreises von 384 425 € um einen Luxusgegenstand handelt.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist unter dem Az. IX R 4/25 die Revision beim BFH anhängig.

Marktübliche Gebrauchtwagen und auch Wohnmobile dürften als Gegenstand des täglichen Gebrauchs einzustufen sein. Anders ist dies bei Oldtimern. Im Übrigen hat der BFH die Einordnung von Champions League-Tickets als Gegenstand des täglichen Gebrauchs verneint.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Entfernungspauschale soll zum 1.1.2026 angehoben werden

Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur im Rahmen der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach derzeit geltendem Recht für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen, höchstens jedoch 4 500 € im Kalenderjahr. Ein höherer Betrag als 4 500 € kann jedoch berücksichtigt werden, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. Zeitlich begrenzt bis zum Ende 2026 gilt diese Pauschale von 0,30 € für die ersten 20 Kilometer der Entfernung und darüber hinaus werden ab dem 21. Kilometer 0,38 € je Entfernungskilometer gewährt.

Nun ist mit dem Steueränderungsgesetz 2025 vorgesehen, dass **ab dem 1.1.2026 zeitlich unbefristet generell ein Satz von 0,38 € je Entfernungskilometer** angesetzt werden kann. Dies gilt ebenso bei einer steuerlich anerkannten beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung.

Hinweis:

Die Entfernungspauschale wirkt sich steuerlich nur dann aus, wenn diese – zusammen mit anderen Werbungskosten – den Arbeitnehmer-Pauschbetrag i.H.v. 1 230 € im Jahr übersteigt. Bei dem angehobenen Satz ist ab einer Entfernung von 15 Kilometern (230 Arbeitstage) bzw. 16 Kilometern (210 Arbeitstage) der Abzug der individuellen Werbungskosten günstiger als der Arbeitnehmer-Pauschbetrag. Zukünftig dürfte sich durch die angehobene Entfernungspauschale in etlichen Fällen diese unmittelbar auswirken, so dass die Entfernungspauschale dann in der Einkommensteuererklärung geltend zu machen ist.

Handlungsempfehlung:

Zu prüfen ist, ob ein höherer **Freibetrag für den Lohnsteuerabzug** ab dem 1.1.2026 zu beantragen ist.

Bei Stpfl. mit vergleichsweise geringen Einkünften wirkt sich die Entfernungspauschale steuerlich oftmals nicht aus. In diesen Fällen wird eine **Mobilitätsprämie** als Steuergutschrift gewährt. Diese soll nun zeitlich unbefristet beibehalten werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 Stromsteuerentlastung für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft soll fortgeführt werden

Vorgelegt wurde der Gesetzentwurf, der die angekündigte Fortsetzung der Stromsteuerentlastung für potenziell über 600 000 Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft bis auf den EU-Mindeststeuersatz fortführen soll. Nach aktuellem Recht würde diese zum 31.12.2025 auslaufen.

Hinweis:

Auch zukünftig wird die Stromsteuerentlastung auf Antrag gewährt, soweit der Strom für betriebliche Zwecke bei Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft genutzt wird.

7 Sog. „Agrardiesel“ wird wieder eingeführt

Das BMF hat einen Gesetzentwurf vorgelegt, mit dem die Steuerentlastung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (sog. „Agrardiesel“) wieder eingeführt wird. Es soll eine entsprechende Änderung des Energiesteuergesetzes erfolgen.

Hinweis:

Die Wiedereinführung der Steuerentlastung soll an die bis Ende 2025 bestehende Regelung zur Steuerentlastung für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft anknüpfen.

8 Umsatzsteuersenkung in der Gastronomie soll zum 1.1.2026 umgesetzt werden

Die im Koalitionsvertrag angekündigte Senkung des Umsatzsteuersatzes für Speisen in der Gastronomie zum 1.1.2026 auf 7 % soll nun mit dem Steueränderungsgesetz 2025 umgesetzt werden. Insoweit liegt der Gesetzentwurf der Bundesregierung vor, der allerdings noch das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen muss. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % soll ab dem 1.1.2026 auch auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen gelten. Unverändert verbleibt die Anwendung des regulären Umsatzsteuersatzes bei der Abgabe von Getränken. Dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegen sämtliche Getränke, sowohl alkoholische (z.B. Bier, Wein, Sekt, Spirituosen) als auch nichtalkoholische (z.B. Kaffee, Tee, Säfte, Mineralwasser und auch Milch und Milchmischgetränke). 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. 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 dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt.

Handlungsempfehlung:

Gastronomen müssen sich hierauf einstellen. Dies betrifft z.B. Angebote über vertragliche Abrede für Verpflegungsdienstleistungen, die in 2026 erfolgen sollen. Eine Weitergabe der abgesenkten Umsatzsteuer an die Verbraucher ist nicht zwingend. Wichtig sind insoweit klare vertragliche Abreden, damit der sich später ergebende Endpreis für beide Seiten transparent ist. Vereinbart werden kann ein fixer Bruttopreis, also einschließlich Umsatzsteuer, aber auch ein Nettopreis zzgl. der dann geltenden Umsatzsteuer. Bei Leistungen, die einen Zeitraum vor und einen Zeitraum nach dem 1.1.2026 betreffen, muss eine Aufteilung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage erfolgen.

Zum 1.1.2026 ist auch die Änderung der Kassensysteme vorzubereiten, da für die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegenden Speisen der ermäßigte Umsatzsteuersatz im Kassensystem hinterlegt werden muss, damit eine richtige Bonausgabe und Verbuchung erfolgt.

9 Nachweisanforderungen bei steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen

Inneregemeinschaftliche Lieferungen werden von der Besteuerung mit der Umsatzsteuer freigestellt. Stattdessen hat der Erwerber diese im EU-Empfängerland als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern und dort steht – unter den sonstigen Bedingungen – der Vorsteuerabzug zu. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt vor, wenn

- der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat,
- der Abnehmer ein in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat (oder eine in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasste juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber),
- der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt und
- der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat.

Diese Voraussetzungen müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein, damit die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann. Insbesondere muss der Nachweis erbracht werden, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Dies kann z.B. anhand von Beförderungsbelegen oder durch Bestätigung des abnehmenden Unternehmers (sog. Gelangensbestätigung) geschehen. Allerdings sieht das Gesetz ausdrücklich eine Vertrauensschutzregelung vor: Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt,

obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte.

Im Einzelnen ist die Anwendung dieser Vertrauensschutzregelung umstritten. Der BFH hat jetzt mit Beschluss vom 29.8.2025 (Az. V B 34/25) in einem Streitfall die Revision zur Klärung der Rechtsfrage zugelassen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Gewährung von Vertrauensschutz zu versagen ist, wenn der Abnehmer dem Lieferanten im Abholfall keine Gelangensbestätigung übermittelt. Das Niedersächsische FG als Vorinstanz hatte einen Vertrauensschutz für diesen Fall verneint. Dies verdeutlicht, dass diese Frage noch klärungsbedürftig ist.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten die Nachweise für das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Lieferung sorgfältig geführt werden. Sollte im Abholfall der Abnehmer keine Gelangensbestätigung übermitteln und greift die FinVerw diesen Fall auf, so kann unter Verweis auf die anstehende Klärung beim BFH diese Frage offen gehalten werden.

10 Umsatzsteuer beim Betrieb von Photovoltaikanlagen

Die OFD Baden-Württemberg hat jüngst mit Datum vom 14.8.2025 (Az. S 7104) ihr Schreiben zu umsatzsteuerlichen Fragen beim Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) aktualisiert. Insoweit sind folgende Aspekte herauszustellen:

Umsatzsteuerlicher Unternehmer:

Betreiber von PV-Anlagen, deren erzeugter Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, werden umsatzsteuerlich als Unternehmer eingestuft. Auf die Höhe der erzielten Umsätze kommt es dabei nicht an. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

- Von einer Unternehmereigenschaft kann ausgegangen werden, wenn die Anlage – unmittelbar oder mittelbar – mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden ist.
- Kann der erzeugte Strom physisch nicht eingespeist werden, ist der Anlagenbetreiber grundsätzlich nicht unternehmerisch tätig. Dies dürfte nur in Ausnahmefällen vorliegen.

Hinweis:

Wird der Betreiber der PV-Anlage insoweit als umsatzsteuerlicher Unternehmer eingestuft, so können die umsatzsteuerlichen Folgen abgewendet werden, wenn von der **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden kann. Umsätze von Unternehmern sind danach grundsätzlich steuerfrei, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25 000 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 € nicht übersteigt. Allein durch den Betrieb einer PV-Anlage werden diese Werte regelmäßig bei weitem nicht überschritten. Allerdings ist zu beachten, dass bei einer einzelnen Person alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten zusammengerechnet werden. Betreibt also ein Einzelunternehmer oder z.B. auch ein Rechtsanwalt auch eine PV-Anlage, so wird die Kleinunternehmerregelung regelmäßig nicht zur Anwendung kommen, so dass auch die umsatzsteuerlichen Folgen aus dem Betrieb der PV-Anlage zu ziehen sind.

Ausgangsumsätze:

Die entgeltliche **Lieferung von Strom an den Netzbetreiber** ist ein steuerpflichtiger Umsatz, der dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt. Die Einspeisevergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) ist ein Nettobetrag.

Beim sog. Direktverbrauch, bei dem der Anlagenbetreiber den erzeugten Strom tatsächlich innerhalb seines Stromnetzes (Kundenanlage) verbraucht, liegt keine Lieferung an den Netzbetreiber vor. Dies auch dann nicht, wenn dieser Strom nach dem EEG vergütet wird.

Bei **Stromlieferungen an Mieter** ist zu differenzieren:

- Die Lieferung an den Mieter ist grundsätzlich eine unselbständige Nebenleistung zum Vermietungsumsatz und damit wie die Vermietungsleistung steuerfrei. Insoweit ist ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den laufenden Aufwendungen der PV-Anlage ausgeschlossen. Wird auf die Steuerbefreiung des Vermietungsumsatzes verzichtet, wie häufig bei der Vermietung von Gewerberäumen, so ist auch die Stromlieferung steuerpflichtig.
- Eine selbständige Lieferung liegt jedoch vor, wenn der Strom aus einer PV-Anlage des Vermieters an den Mieter geliefert wird und eine vollständige verbrauchsabhängige Abrechnung erfolgt. Diese unterliegt dann der

Umsatzsteuer. Die steuerpflichtigen Stromlieferungen berechtigen zum Abzug etwaiger für die Anschaffung oder Herstellung der Anlage sowie für die laufenden Unterhaltskosten entrichteter Umsatzsteuer als Vorsteuer.

Im Hinblick auf die **Verwendung des erzeugten Stroms für private Zwecke** ist zu unterscheiden:

- Wurde die PV-Anlage dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet und aus dem Erwerb der Anlage ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, so unterliegt die Verwendung des erzeugten Stroms für private Zwecke als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist dann der fiktive Einkaufspreis des Stroms. Wird auch Strom von einem Netzbetreiber erworben, so ist der insoweit gezahlte Strompreis auch bei der Entnahmebesteuerung zu Grunde zu legen.
- Unterlag der Erwerb der PV-Anlage dem Nullsteuersatz (i.d.R. bei ab dem 1.1.2023 errichteten PV-Anlagen mit Bruttoleistung von nicht mehr als 30 Kilowatt), ist die Verwendung des erzeugten Stroms für private Zwecke („unternehmensfremde Verwendung“) nicht als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.

Hinweis:

Bis 2022 war die Lieferung und Installation von PV-Anlagen regulär mit Umsatzsteuer belegt. Anlagenbetreiber haben in diesen Konstellationen vielfach auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, um den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Anlage zu erreichen und mithin nur den Nettobetrag der Anlage finanzieren zu müssen. Dies hatte aber auch zur Folge, dass diese Anlagenbetreiber die umsatzsteuerlichen Pflichten zu erfüllen hatten, also Umsatzsteuer-Voranmeldungen und eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben hatten, und neben der Steuerpflicht der Einspeisevergütung auch Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch entfiel. Insoweit ist zu beachten, dass der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung den Stpfl. für fünf Jahre bindet. Ist nun diese fünfjährige Bindungsfrist abgelaufen, so kann der Unternehmer durch Erklärung gegenüber dem FA zur Kleinunternehmerregelung wechseln. Der Wechsel erfolgt zu Beginn des folgenden Kalenderjahres. Dies entbindet dann von den umsatzsteuerlichen Pflichten und erspart die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch des Stroms.

11 Steuerfreiheit der Umsätze aus dem Betrieb einer Kampfsportschule

Der BFH lässt mit Beschluss vom 12.8.2025 (Az. V B 60/24) die Revision zur Klärung der Rechtsfrage zu, welche Anforderungen unmittelbar dem Bildungszweck dienende Leistungen, die zum Erwerb oder zur Erhaltung beruflicher Kenntnisse geeignet sind, zu erfüllen haben. Im Urteilsfall handelte es sich um eine Kampfsportschule, die sich auf die Umsatzsteuerbefreiung berief. Auch war für die Streitjahre der Stpfl. durch die zuständige Landesbehörde bestätigt worden, dass die Stpfl. berufsbildende Maßnahmen durchführt, die geeignet sind, auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorzubereiten.

Handlungsempfehlung:

Dies zeigt, dass die Abgrenzung nach wie vor nicht abschließend geklärt ist. In der Praxis muss die Abgrenzung der insoweit steuerfreien Leistungen sehr sorgfältig erfolgen. In Zweifelsfällen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

12 Umsatzsteuer auf freiwillige Zahlungen für kostenlose Angebote im Internet?

Teilweise werden Angebote im Internet unentgeltlich angeboten und die Finanzierung erfolgt über Sponsorengelder („Patenschaften“) oder „Spenden“. Auf diese Art werden z.B. Blogs freier Journalisten betrieben. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob solche Sponsorengelder der Umsatzsteuer unterliegen.

Über einen solchen Fall hatte das FG Berlin-Brandenburg zu entscheiden. Es ging um einen Internet-Blog, der von unabhängigen und freien Journalisten betrieben wurde. Im Streitjahr erzielte die Stpfl. ausschließlich über den Blog u.a. Einnahmen aus Anzeigenwerbung, aus dem Verkauf von Büchern, E-Books und sonstigen Merchandise-Produkten. Diese Einnahmen reichten zur Finanzierung des Betriebs des Blogs nicht aus. Deshalb rief die Stpfl. die Besucher über den Blog auf, eine Patenschaft zu übernehmen oder einen frei wählbaren Betrag zu spenden. Der Pate erhielt in diesem Fall außer einem Dankschreiben keine Gegenleistung. Der Blog war für alle Besucher kostenlos nutzbar. Strittig war nun zum einen die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Patenschaftszahlungen und zum anderen die Frage, ob im Falle einer Nichtsteuerbarkeit dies Konsequenzen für den Vorsteuerabzug der den Blog betreibenden Gesellschaft habe.

Das FG kommt nun in der Entscheidung vom 25.4.2025 (Az. 2 K 2085/21) zu dem Ergebnis,

- dass Spenden und Patenschaften für ein frei zugängliches journalistisches Online-Angebot keine steuerbaren Entgelte darstellen, da sie ohne konkrete Gegenleistung erfolgen und nicht an einen Leistungsaustausch geknüpft sind.
- Der volle Vorsteuerabzug ist zulässig, wenn sämtliche Eingangsleistungen ausschließlich der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens dienen, auch wenn zur Finanzierung freiwillige Zuwendungen verwendet werden.

Vorliegend handelte es sich bei den vereinnahmten Geldern aus den Spenden und Patenschaften nicht um ein umsatzsteuerliches Entgelt, sondern um echte, nicht steuerbare Zuschüsse und insoweit lediglich um eine besondere Art der Finanzierung des anlaufenden Geschäftsbetriebs der Stpfl. Zwischen den Spendern oder Paten und der Stpfl. lag kein gegenseitiger Vertrag vor. Weder erbrachte die Stpfl. gegenüber den Spendern oder Paten eine konkretisierbare Leistung noch erhielten diese einen bestimmbaren Gegenwert oder Vorteil als Gegenleistung für die Zuwendungen. Auch eine Entgeltauffüllung zu Gunsten Dritter durch die Zuwendungen scheidet aus, weil der Besuch des Autorenblogs für alle Nutzer unentgeltlich war. Auch fehlt es an einem identifizierbaren Leistungsempfänger für die Nutzung des Autorenblogs, da die Besucher nicht registriert wurden und nicht feststellbar war, ob gerade ein Spender oder Pate oder aber ein anderer Nutzer den Blog besuchte.

Hinweis:

Erfolgt daneben die Finanzierung der Tätigkeit über Einnahmen aus Anzeigenwerbung oder z.B. dem Verkauf von Büchern oder Merchandise-Produkten, so unterliegen diese Leistungen den üblichen Regeln, stellen also regelmäßig der Umsatzsteuer unterliegende Leistungen dar.

Hinzuweisen ist darauf, dass gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg nun die Revision beim BFH anhängig ist. Im Übrigen erfordert die Übertragung dieser Entscheidung auf andere Fälle stets eine genaue Analyse des Einzelfalls.

13 Grenzüberschreitend erbrachte Pflegeleistungen und Umsatzsteuerfreiheit

Von der Umsatzsteuer befreit sind unter bestimmten Bedingungen Einrichtungen, die Betreuungs- und Pflegeleistungen erbringen. Die Anerkennung als soziale Einrichtung erfordert u.a. die Übernahme der Kosten für die fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder durch andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Dies betrifft z.B. Pflegeheime, aber auch ambulante Pflegedienste.

Rechtsgrundlage der Umsatzsteuerbefreiung ist die EU-weite Regelung nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung als soziale Einrichtung werden in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie aber nicht festgelegt. Es ist daher Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden kann. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie Fälle zu beurteilen sind, in denen der nach den Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu bestimmende Ort der Leistung und der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, in verschiedenen Mitgliedstaaten liegen, also ob dann auf das Recht des Mitgliedstaats, in dem die Leistung nach den Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erbracht wird, oder auf das Recht des Mitgliedstaats, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, abzustellen ist.

Diese Frage ist bislang in der Rechtsprechung noch nicht entschieden. Insoweit hat nun der BFH mit Beschluss vom 11.8.2025 (Az. V B 63/24) die Revision zu einem Urteil des FG Köln zugelassen, um diese Frage klären zu können.

Handlungsempfehlung:

In vergleichbaren Fällen sollte sorgfältig geprüft werden, ob sich Divergenzen hinsichtlich der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung in den betroffenen Ländern ergeben. Gegebenenfalls sind Umsatzsteuerveranlagungen im Hinblick auf die ungeklärte Rechtsfrage verfahrensrechtlich offenzuhalten.

14 Sudoku-Rätselhefte können als periodische Druckschriften dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen

Regelmäßig erscheinende Sudoku-Rätselhefte fallen nach einem Urteil des EuGH vom 1.8.2025 (Rs. C-375/24) unter die zolltarifliche Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur und gelten damit als „periodische Druckschriften“. Für die Einreihung ist nicht erforderlich, dass die Hefte überwiegend aus Buchstaben bestehen; auch Zahlenrätsel erfüllen die Voraussetzungen. Maßgeblich ist die regelmäßige Veröffentlichung unter einheitlichem Titel mit Datumsangabe.

Hinweis:

Damit können solche regelmäßig erscheinenden Hefte dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterliegen.

Für Personengesellschaften

15 Geltendmachung des Verlusts des Gesellschafters aus einer Forderung gegen die Personengesellschaft

Gesellschafter einer Personengesellschaft haben gegen die Gesellschaft oftmals Forderungen, sei dies aus stehen gelassenen Gewinnen oder aus der Finanzierung von betrieblichen Tätigkeiten der Personengesellschaften. Soweit nun diese Forderungen notleidend werden, weil die Personengesellschaft in eine wirtschaftliche Schieflage gerät, stellt sich die Frage, ob und zu welchem Zeitpunkt der Vermögensverlust des Gesellschafters steuerlich geltend gemacht werden kann.

Diese Frage muss vor dem Hintergrund gesehen werden, dass Personengesellschaften bei der Einkommensteuer im Grundsatz transparent besteuert werden. Dies hat zur Konsequenz, dass in solchen Konstellationen der in der Bilanz der Personengesellschaft ausgewiesenen Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter eine korrespondierende Forderung in der steuerlichen Sonderbilanz des Gesellschafters gegenübersteht. Insoweit wird bei einer solchen Darlehensgewährung des Gesellschafters an seine Personengesellschaft steuerlich auch von funktionalem Eigenkapital gesprochen.

Hinsichtlich des wertmäßigen Ausweises dieser Forderung in der steuerlichen Sonderbilanz für den Gesellschafter und der entsprechenden Verbindlichkeit in der Bilanz der Personengesellschaft gilt steuerlich eine korrespondierende Bilanzierung. Dies führt dazu, dass Wertminderungen der Forderung steuerlich nicht wirksam sind. Diese korrespondierende Bilanzierung endet vielmehr erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft durch Betriebsaufgabe. Erst zu diesem Zeitpunkt kann der Gesellschafter Wertminderungen aus dem Ausfall von Forderungen gegen die Gesellschaft steuerlich geltend machen.

Insoweit ist nun zu beachten, dass die korrespondierende Bilanzierung mit der Betriebsaufgabe endet und nicht erst mit der zivilrechtlichen Beendigung der Personengesellschaft. Dies hat der BFH mit Urteil vom 12.6.2025 (Az. IV R 28/22) klargestellt.

Im Streitfall ging es um eine klassische GmbH & Co. KG (persönlich haftender Gesellschafter war also ausschließlich eine GmbH), die – so die Feststellungen des Finanzgerichts – ihren Gewerbebetrieb endgültig am 31.8.2012 aufgegeben hatte. Die Beendigung der Gesellschaft (in Form der Anwachsung auf den letzten noch verbliebenen Gesellschafter) erfolgte dagegen erst am 31.12.2014. Das FA zog aus der Betriebsaufgabe zum 31.8.2012 die Konsequenz, dass der auf den (einzigen) Kommanditisten entfallende Bestand des negativen Kapitalkontos als Aufgabegewinn festzustellen sei, da dieser vom Kommanditisten nicht auszugleichen war. In gleicher Höhe standen noch verrechenbare Verluste zur Verrechnung zur Verfügung.

Der alleinige Kommanditist war nun noch Inhaber einer Darlehensforderung gegen die KG. Insoweit wurde mit der Betriebsaufgabe eine Teilwertabschreibung begehrt. Das FA und dem folgend auch das FG vertraten jedoch die Auffassung, dass eine Teilwertabschreibung nach den Grundsätzen der korrespondierenden Bilanzierung bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, welche nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermittelt, nicht bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, sondern erst zum Zeitpunkt ihrer Vollbeendigung möglich sei (vorliegend also erst in 2014). Dem widersprach nun der BFH. Der Umstand, dass eine KG gewerblich geprägt ist, steht der Teilwertabschreibung einer wertlosen Darlehensforderung des Gesellschafters gegen die KG vor deren Vollbeendigung nicht entgegen, wenn wegen einer Betriebsaufgabe der KG die Grundsätze korrespondierender Bilanzierung nicht mehr eingreifen. Vorliegend kann der Wertverlust aus der Forderung gegen die Gesellschaft also bereits mit der Betriebsaufgabe im Jahr 2012 geltend gemacht werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis muss bei der Ermittlung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns mithin auch ein Gewinn/Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögensbereich geltend gemacht werden. Die korrespondierende Bilanzierung endet im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft durch Betriebsaufgabe. In der Praxis muss der Zeitpunkt der Aufgabe des Gewerbebetriebs sorgfältig dokumentiert werden.

16 Schenkungsteuerliche Begünstigung für Betriebsvermögen kann auch bei nachträglichem Widerruf der Schenkung gewährt werden

Schenkungen erfolgen vielfach unter Vereinbarung von Widerrufsklauseln. Erfolgt ein Widerruf, so ist gesetzlich ausdrücklich geregelt, welche Folgen sich ergeben. Soweit der Widerruf – wie im Regelfall – wirtschaftlich nicht rückwirkend greift, wird der Erwerber für den Zeitraum, für den ihm die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, wie ein Nießbraucher behandelt. Die Wirkung dieser Vorschrift hat nun der BFH geklärt. Entschieden wurde, dass die schenkweise Einräumung einer Unterbeteiligung an einer KG, durch die der Beschenkte die Stellung eines Mitunternehmers erlangt, auch dann nach den Regeln für die Übertragung von Betriebsvermögen schenkungsteuerlich begünstigt ist, wenn der Beschenkte nach einem Widerruf der Schenkung für den Zeitraum, für den ihm die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, wie ein Nießbraucher zu behandeln ist.

Im Streitfall war der Stpfl. Gesellschafter der A KG, der B KG und der C KG. An diesen Beteiligungen räumte der Stpfl. mit notariellen Schenkungsverträgen seiner Tochter (T) unentgeltlich eine Unterbeteiligung i.H.v. jeweils 30 % ein.

Der Stpfl. behielt sich in § 1 Ziff. 3 der Schenkungsverträge ein Widerrufsrecht unter anderem für den Fall vor, dass ihm nach Vertragsschluss ein weiterer oder mehrere weitere leibliche eheliche Abkömmlinge geboren werden oder Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes oder des Bewertungsgesetzes verabschiedet werden, die zu einer gänzlichen oder teilweisen unmittelbaren oder mittelbaren geringeren Belastung der Vermögensübertragung führen.

Nach § 2 der Schenkungsverträge war die Unterbeteiligte an dem laufenden Gewinn- bzw. Verlustanteil des Hauptbeteiligten entsprechend ihrer Unterbeteiligungsquote beteiligt. Die Entnahmerechte des Hauptbeteiligten sollten entsprechend für die Unterbeteiligte gelten. Nach § 3 der Schenkungsverträge standen der Unterbeteiligten im Verhältnis zum Hauptbeteiligten diejenigen Kontrollrechte zu, die nach dem Gesellschaftsvertrag der einzelnen Gesellschaften und den ergänzenden gesetzlichen Regelungen dem Kommanditisten vorbehalten sind.

Das FA gewährte hinsichtlich dieser Übertragungen die schenkungsteuerlichen Vergünstigungen.

In 2009 erklärte der Stpfl. im Hinblick auf das am 1.1.2009 in Kraft getretene Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 gegenüber T den Widerruf der Schenkung von 95 % der Unterbeteiligung an der A KG. In 2011 schloss er mit T eine Vereinbarung über die Rückübertragung der Unterbeteiligung. Im Wesentlichen war geregelt, dass die Unterbeteiligte mit wirtschaftlicher Wirkung auf den vereinbarten Stichtag in 2011 den entsprechenden Teil der Beteiligung zurück auf den Hauptbeteiligten übertragen sollte. Die Gewinnanteile, Zinsen und sonstigen Nutzungen, die bis zur Rückübertragung bezüglich des durch den Widerruf betroffenen Anteils an der Unterbeteiligung bis zum Stichtag entstanden sind, verbleiben der Unterbeteiligten.

Daraufhin versagte das FA die Anwendung der schenkungsteuerlichen Vergünstigungen in Bezug auf die ursprüngliche Einräumung der Unterbeteiligung. Durch den Widerruf der Schenkung durch den Stpfl. sei die Mitunternehmerstellung der T rückwirkend entfallen. Die Steuerbegünstigung könne daher für den Nießbrauch an den Gesellschaftsanteilen nicht mehr zur Anwendung kommen.

Dem widersprach nun aber der BFH mit Urteil vom 19.3.2025 (Az. II R 34/22). Zunächst stellt das Gericht fest, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbegünstigung im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkungen an T vorlagen. Insbesondere hat T die Stellung eines Mitunternehmers erlangt.

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung sind nicht auf Grund des Widerrufs der Schenkung durch den Stpfl. entfallen. Die Steuerbegünstigung ist auch auf die Besteuerung des gesetzlich angeordneten fiktiven Nießbrauchs anzuwenden, nach der nach dem Widerruf der Schenkung die beschenkte T für den Zeitraum, in dem ihr die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben, wie ein Nießbraucher zu behandeln und der dadurch erzielte Erwerb zu besteuern ist. Sie ist auch für diesen Zeitraum als Mitunternehmerin anzusehen.

Der BFH klärt die – bislang umstrittene – Wirkung dieses gesetzlich angeordneten fiktiven Nießbrauchs. Dies beinhaltet keine Regelung für einen neuen Erwerbstatbestand in Gestalt eines fiktiven Nießbrauchs, sondern nur die Klarstellung, dass eine Erstattung der Steuer insoweit nicht in Betracht kommt, als dem Erwerber die Nutzungen des zugewendeten Vermögens zugestanden haben und er somit bereichert bleibt. Die Vorschrift ordnet lediglich eine Beschränkung der ursprünglich steuerpflichtigen Schenkung auf den verbleibenden Nutzungsvorteil an.

Auch blieb T im Zeitraum zwischen der schenkweisen Übertragung der Unterbeteiligung und deren Rückübertragung Mitunternehmerin. Da der Widerruf der Schenkungen durch den Stpfl. mit Wirkung zum vereinbarten Stichtag in 2011 erfolgte, entfiel ihre Mitunternehmerstellung durch den Widerruf nicht rückwirkend.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil schafft Klarheit. Damit können vertragliche Widerrufs klauseln eingesetzt werden. Im Falle der Ausübung des Widerrufs muss dies stets so gestaltet werden, dass die Mitunternehmerstellung für die Zeit, in der der Berechtigte die Nutzungen erhalten hat, nicht verloren geht, damit die Vergünstigungen für die Übertragung des Betriebsvermögens erhalten bleiben. Solche Gestaltungen bedürfen allerdings stets der steuerlichen Beratung.

17 Verlustnutzung nach Beendigung einer zweigliedrigen KG durch Anwachsung auf eine GmbH

In der Praxis müssen unternehmerische Aktivitäten bisweilen beendet werden, wenn diese wirtschaftlich nicht erfolgreich sind. In solchen Fällen ist es steuerlich das Ziel, aufgelaufene Verlustvorträge geltend machen zu können. Über einen solchen Fall hatte der BFH zu entscheiden. Eine GmbH war alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG (KG). Diese KG war seit Längerem verlustträchtig und sollte nicht fortgeführt werden. Ihre Tätigkeit hatte diese aber noch nicht vollständig eingestellt. Bei der KG bestanden gewerbesteuerliche Verlustvorträge und der GmbH waren in der Vergangenheit Verluste der KG zugewiesen worden, die diese auf Grund der begrenzten Haftung als Kommanditist noch nicht geltend machen konnte. Insoweit wurden für die GmbH verrechenbare Verluste festgestellt. Ziel war nun die Verrechnung der Verluste mit Gewinnen aus dem operativen eigenen Geschäft der GmbH.

Zu diesem Zweck trat der – am Kapital der KG nicht beteiligte – Komplementär entschädigungslos aus der KG aus. Wenn bei einer Personengesellschaft (KG) nur noch ein Gesellschafter verbleibt, hat dies gesellschaftsrechtlich zur Folge, dass das Vermögen der Personengesellschaft dem letzten verbliebenen Gesellschafter anwächst und die Personengesellschaft erlischt. Im Streitfall ging also das Vermögen der KG auf die GmbH über und die KG erlosch. Die GmbH wollte nun die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge mit eigenen Erträgen verrechnen und ebenso die bislang von ihr nicht geltend gemachten Verluste aus der Beteiligung an der KG geltend machen. Das FA wollte die Verlustverrechnung versagen.

Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 19.3.2025 (Az. XI R 2/23) Folgendes entschieden:

- Wenn eine KG auf den einzig verbleibenden Kommanditisten in der Rechtsform einer GmbH anwächst, ist der zum Beendigungszeitpunkt festgestellte verrechenbare Verlust des Kommanditisten mit künftigen Gewinnen der GmbH verrechenbar. Ist in einem solchen Fall der „gewerbliche Organismus“ der KG noch nicht vollständig eingestellt, ist der verrechenbare Verlust dem verbleibenden Unternehmer zuzurechnen. Die Fortführung des konkret verlustverursachenden Betriebs der KG ist nicht notwendig, da die GmbH kraft Gesetzes nur einen einheitlichen Gewerbebetrieb unterhält.
- Der bei der KG festgestellte gewerbesteuerliche Verlustvortrag ist infolge der Anwachsung von der GmbH nutzbar. Der gewerbesteuerrechtliche Grundsatz der Unternehmenskontinuität erfordert beim Übergang auf eine GmbH, welche stets als Gewerbebetrieb eingestuft wird, jedenfalls dann nicht die Fortführung der Tätigkeit der bisherigen KG durch den ehemaligen Kommanditisten in der Rechtsform einer GmbH, wenn die Tätigkeit der KG zum Zeitpunkt der Anwachsung nicht vollständig eingestellt war.

Handlungsempfehlung:

Dies bietet in der Praxis Gestaltungspotenzial, um bestehende Verluste weiter nutzen zu können. Von Bedeutung ist, dass im Zeitpunkt der Anwachsung der Gewerbebetrieb der KG noch nicht eingestellt sein darf. In solchen Fällen sollte also stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Auch Verluste aus dem Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung bei einer unentgeltlichen Bürgschaftsübernahme unter fremden Dritten können steuerlich geltend gemacht werden

Im Einkommensteuerrecht sind grundsätzlich nur solche Tätigkeiten zu erfassen, die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommen werden. Mit diesem Argument wollte die FinVerw bei einem Stpfl.

Verluste aus dem Ausfall einer Bürgschaftsregressforderung steuerlich nicht als Verluste aus Kapitalvermögen anerkennen, weil die Bürgschaftsübernahme unentgeltlich erfolgt war. Dem hat nun aber der BFH mit Entscheidung vom 1.7.2025 (Az. VIII R 3/23) widersprochen.

Vielmehr 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. Damit bestätigt das Gericht erneut, dass im Fall der Besteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer eine Einkünfteerzielungsabsicht (widerlegbar) vermutet wird.

Im Streitfall geht es um den Ausfall der Regressforderung aus einer Bürgschaft, die der Stpfl. zu Gunsten einer GmbH unentgeltlich übernommen hatte. Er war nicht Gesellschafter dieser GmbH, hatte mit ihr aber verzinsliche Darlehensvereinbarungen getroffen. Die Lebensgefährtin des bürgenden Stpfl. war im Streitjahr die getrenntlebende frühere Ehefrau eines Gesellschafters der GmbH. Das FA und dem folgend auch das FG werteten ausschließlich dieses persönliche Beziehungsgeflecht als Grund für die Unentgeltlichkeit der Bürgschaftsinanspruchnahme.

Der BFH hat hingegen entschieden, auch für diesen Fall bestehe die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht aus der unentgeltlichen Bürgschaft. Der Bürge übernimmt eine unentgeltliche Bürgschaft i.d.R. in der Erwartung, nicht in Anspruch genommen zu werden und hat unter fremden Dritten anzunehmende hinreichende geschäftliche Gründe für die Sicherheitengestellung in dieser Form. Erst bei Fehlen jeglichen wirtschaftlichen Hintergrunds ist die Einkünfteerzielungsabsicht für die Hingabe der Bürgschaft widerlegt. Da das FG im ersten Rechtsgang von anderen Annahmen ausgegangen war, muss dieses nun im zweiten Rechtsgang prüfen, ob die Bürgschaftshingabe ohne jeglichen wirtschaftlichen Hintergrund erfolgt ist.

Handlungsempfehlung:

Für die Praxis ist diese Entscheidung bedeutsam. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass trotz Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht anzuraten ist, im Einzelfall sorgfältig zu dokumentieren, welcher wirtschaftliche Hintergrund zur Unentgeltlichkeit der Bürgschaftsübernahme führt. Maßgebend ist insoweit der Zeitpunkt der Hingabe der Bürgschaft.

Für Hauseigentümer

19 Veräußerungsgewinn nach Zwangsversteigerung einer Immobilie

Im Streitfall war der Stpfl. seit 2008 Eigentümer einer Wohnung mit Garage, die er vermietete. Diese Immobilie war zur Absicherung von Darlehen seiner Lebensgefährtin mit einer Grundschuld belastet. Im Jahr 2015 wurde die Wohnung des Stpfl. zwangsversteigert. Abzüglich der Anschaffungskosten zzgl. der bis zur Veräußerung gewährten Absetzung für Abnutzung ergab sich daraus für den Stpfl. ein Veräußerungsgewinn. Diesen unterwarf das FA der Besteuerung, da zwischen Erwerb und Zwangsversteigerung der Zeitraum von zehn Jahren noch nicht verstrichen war und auch keine Selbstnutzung vorlag. Der Stpfl. argumentierte dagegen, es liege kein Veräußerungsvorgang vor, weil die Veräußerung nicht wesentlich von seinem Willen abgehangen habe.

Das Niedersächsische FG bestätigte mit erst jetzt veröffentlichtem Urteil vom 7.12.2023 (Az. 10 K 239/20) die Auffassung des FA. Auch der Eigentumsverlust im Rahmen einer Zwangsversteigerung sei eine Veräußerung. Auch eine Veräußerung unter Zwang sei zu erfassen. Unter den Begriff der Anschaffung und Veräußerung fielen nicht nur Kaufverträge, sondern auch wirtschaftlich gleichzustellende Vorgänge. Lediglich in Fällen einer Enteignung liege kein Veräußerungsvorgang vor, da eine solche ohne maßgeblichen Einfluss des Stpfl. statfinde. Der Eigentumsverlust im Wege einer Zwangsversteigerung entspreche jedoch nicht dem einer Enteignung. Insbesondere rechtfertige der mit einer Zwangsversteigerung einhergehende Druck nicht den Schluss auf das Fehlen einer willentlichen wirtschaftlichen Betätigung. Denn es bleibt jedem zahlungsfähigen und zahlungswilligen Schuldner unbenommen, zur Befriedigung der Gläubiger eine einstweilige Einstellung der Zwangsversteigerung zu beantragen und dadurch das Zwangsverfahren zu beenden. Wegen dieser abstrakten Einflussmöglichkeit verwirkliche auch der Vollstreckungsschuldner willentlich den gesetzlichen Veräußerungstatbestand.

Hinweis:

Der BFH hat gegen diese Entscheidung die Revision zugelassen, die unter dem Az. VIII R 25/24 anhängig ist. Abzuwarten bleibt also die Entscheidung des BFH. Vergleichbare Fälle sollten verfahrensrechtlich offengehalten werden, bis diese Frage höchstrichterlich geklärt ist.

20 Ausländische Vermietungseinkünfte – Einbezug in den Progressionsvorbehalt?

Erzielt der im Inland einkommensteuerpflichtige Stpfl. Einkünfte aus einer im Ausland belegenen Immobilie, so ist zu prüfen, welche Konsequenzen dies auf die Besteuerung im Inland hat. An erster Stelle ist anhand des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und dem Staat, in dem die Immobilie belegen ist, zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte zusteht. In aller Regel wird das Besteuerungsrecht dem Staat zugesprochen, in dem die Immobilie liegt. Bei ausländischen Immobilien wird die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in der Regel dadurch erreicht, dass diese Einkünfte im Inland von der Besteuerung freigestellt werden.

Allerdings erfolgt diese Steuerfreistellung regelmäßig unter sog. Progressionsvorbehalt. Dies bedeutet, dass die Ermittlung des auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes unter Einbezug dieser steuerfreien Einkünfte vorgenommen wird. Damit soll verhindert werden, dass sich aus der Steuerfreistellung der Einkünfte in dem progressiven Einkommensteuertarif Vorteile ergeben.

Gesetzlich sind nun aber bestimmte Einkünfte, die in anderen EU-Staaten erzielt werden, zwar steuerfrei, aber nicht in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Dies betrifft z.B. Einkünfte aus einer in einem anderen EU-Staat belegenen Immobilie. Dies hat der Gesetzgeber deshalb so geregelt, da er bei dem Nichteinbezug positiver steuerfreigestellter Auslandseinkünfte im Gegenzug auch Verluste aus solchen Quellen nicht mindernd beim Progressionsvorbehalt berücksichtigen muss (sog. negativer Progressionsvorbehalt).

Nun entsteht eine ähnliche Fragestellung, wenn bei einem inländischen Stpfl. auf Antrag ein im EU-Ausland oder der Schweiz lebender Ehegatte in die Veranlagung im Inland einbezogen wird und eine Zusammenveranlagung beider Ehegatten erfolgt. Über einen solchen Fall hatte jüngst der BFH zu entscheiden. Der Urteilsfall stellte sich im Wesentlichen wie folgt dar:

- Im Streitfall war der Stpfl. deutscher Staatsangehöriger. Im Jahr 2018 (Streitjahr) erzielte er aus einer in Deutschland ausgeübten Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit und unterhielt im Inland eine Wohnung. Die Ehefrau des Stpfl. wohnte im Streitjahr in Polen und ist polnische Staatsangehörige. Sie erzielte in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie gewerbliche Einkünfte.
- Die nicht dauernd getrennt lebenden Eheleute beantragten für das Streitjahr in Deutschland die Zusammenveranlagung. In ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung gaben sie an, dass die Ehefrau in Polen Lohneinkünfte sowie Einkünfte aus der Vermietung einer in Polen belegenen Immobilie erzielt habe, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterlägen.
- Das FA veranlagte die Eheleute antragsgemäß zusammen zur Einkommensteuer, unterwarf aber sämtliche in Polen erzielten Einkünfte der Ehefrau dem Progressionsvorbehalt.

Der BFH bestätigt nun in der Entscheidung vom 21.5.2025 (Az. I R 5/22) diese Sichtweise des FA. Die von der Ehefrau in Polen erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen. Der Progressionsvorbehalt gilt auch dann, wenn Einkünfte bezogen werden, die bei der Antragsveranlagung mit einem in einem anderen EU-Staat oder der Schweiz ansässigen Ehegatten im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen. Die Ausnahme von dem Einbezug in den Progressionsvorbehalt greife vorliegend allerdings nicht. Diese Ausnahme greife nur dann, wenn der Progressionsvorbehalt auf Grund einer Steuerfreistellung im Inland auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt. Dies ist vorliegend aber gerade nicht der Fall. Die in Polen lebende Ehegattin hat hinsichtlich dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keinen Bezug zu Deutschland, so dass das Doppelbesteuerungsabkommen nicht greift.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht die Komplexität solcher grenzüberschreitender Steuerfälle. In solchen Konstellationen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

21 FG München: Bayerisches Grundsteuergesetz zur Ermittlung der Grundsteuer B ist verfassungsgemäß

Die Grundsteuer ist nach wie vor in der Diskussion. Insbesondere die stark pauschalierende Bewertung kann in Einzelfällen zu schwer nachvollziehbaren Ergebnissen führen, zumal der Nachweis eines individuellen niedrigeren Wertes im Allgemeinen nicht möglich ist. Insoweit sind etliche Streitfälle bei den Finanzgerichten anhängig. Im Grundsatz bestätigen die Finanzgerichte allerdings die Verfassungsmäßigkeit der bestehenden gesetzlichen Regelungen. So hat jüngst das FG München mit Urteil vom 25.6.2025 (Az. 4 K 2077/24) entschieden, dass die Regelungen im Bayerischen Grundsteuergesetz zu den Äquivalenzbeträgen der Grundsteuer B (Grundstücke des Grundvermögens), die von den bundesrechtlichen Regelungen des Grundsteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes abweichen, sowohl formell als auch materiell verfassungskonform seien und insbesondere nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen.

Im Streitfall handelte es sich bei dem zu bewertenden Objekt um eine Eigentumswohnung mit Tiefgaragenstellplatz. Die Stpfl. halten das Bayerische Grundsteuergesetz für verfassungswidrig und rügen insb. einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlich verankerten Gleichbehandlungsgrundsatz. Es erfolge keine Differenzierung bei den Äquivalenzzahlen nach der Lage, Nutzbarkeit, Verkehrsanbindung, Ausstattung oder dem Baujahr.

Das FG München folgt dieser Argumentation aber nicht. Die Ausgestaltung der Grundsteuer B in Bayern als wertunabhängiges Flächenmodell ist vom Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt und mit dem Grundsatz der Lastenfreiheit vereinbar. Durch die Bemessung der Grundsteuer B anhand des wertunabhängigen Flächenmodells erfolgt eine folgerichtige und realitätsgerechte Abbildung des Belastungsgrundes in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander. Die Begründung des Gesetzgebers, wonach den einzelnen Grundstückseigentümern i.d.R. umso mehr Aufwand für bestimmte lokale öffentliche Leistungen ihrer Gemeinde zuordenbar ist, je größer das zu besteuerte Grundstück ist, hält das Gericht bei typisierender Betrachtungsweise für realitätsgerecht.

Hinweis:

Das FG hat wegen grundsätzlicher Bedeutung die Revision zugelassen. Es ist zu erwarten, dass sich der BFH mit diesen grundsätzlichen Fragen beschäftigen wird. Daher ist im Einzelfall zu prüfen, ob Rechtsmittel gegen solche Bescheide eingelegt werden sollten.

22 Grunderwerbsteuer: Gegenleistung bei Grundstücksveräußerungen mit Solar- bzw. Photovoltaikanlagen

Immobilien sind zunehmend mit einer Solar- bzw. Photovoltaikanlage ausgestattet. Wird eine solche Immobilie erworben, so stellt sich die Frage, ob der auf diese Anlage entfallende Teil der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer unterliegt. In Anbetracht der z.T. hohen Grunderwerbsteuersätze kann dies materiell sehr bedeutsam sein.

Das FinMin Sachsen-Anhalt hat nun mit Erlass vom 16.7.2025 (Az. 43-S 4521-45) die insoweit maßgebliche Differenzierung dargestellt. Entscheidend ist, ob es sich bei der Solar- bzw. PV-Anlage um einen Gebäudebestandteil oder um eine Betriebsvorrichtung handelt. Dies, weil Gebäudebestandteile, wie z.B. Heizungsanlagen, fest eingebaute Bad- und Sanitäreinrichtungen, Versorgungsleitungen für Strom, Wasser und Heizung sowie die Dacheindeckung, mit in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, nicht dagegen Betriebsvorrichtungen. Insoweit ist wie folgt zu differenzieren:

- **Thermische Solaranlagen:** Thermische Solaranlagen werden zur Erwärmung von Wasser für den sanitären Bereich oder zur Raumheizung eingesetzt, d.h. die Anlagen ergänzen regelmäßig die bereits vorhandene Wärmeversorgung durch Erschließung einer zusätzlichen Energiequelle. Da Heizungsanlagen regelmäßig Gebäudebestandteil sind, ist der auf eine thermische Solaranlage entfallende Teil des Kaufpreises in die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen und unterliegt der Grunderwerbsteuer.
- **PV-Anlagen:**
 - PV-Anlagen dienen der Stromerzeugung durch Sonnenenergie. Dienen PV-Anlagen – wie im Regelfall – auch der Einspeisung in öffentliche Netze (Lieferung an Energieversorger), unterhält der Grundstückseigentümer dadurch einen Gewerbebetrieb und die PV-Anlage ist als Betriebsvorrichtung einzustufen und das auf sie entfallende Entgelt gehört nicht zur Gegenleistung.
 - Dienen diese dagegen ausschließlich der Energieversorgung des betroffenen Grundstücks (Eigenbedarf), gehören sie als Bestandteile oder Zubehör zum Grundvermögen und das hierfür gezahlte Entgelt ist in die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

- Gleiches gilt, wenn die Anlage als Ersatz für eine ansonsten erforderliche Dacheindeckung oder als Fassadenteil anstelle von Fassadenelementen oder Glasscheiben eingebaut bzw. befestigt ist.

Handlungsempfehlung:

Stets sollte im Kaufvertrag der Teil der Bemessungsgrundlage, der als Gegenleistung für die miterworbene PV-Anlage gezahlt wird, ausdrücklich bestimmt sein.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Steuerrechtliche Wirkung der nachträglichen Veränderung des Kaufpreises bei Anfechtung eines GmbH-Anteilskaufvertrags

Zu den besonders streitanfälligen steuerlichen Aspekten im Zusammenhang mit dem Verkauf von GmbH-Anteilen zählt die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum sich im Nachgang eintretende Veränderungen des Veräußerungspreises (bis hin zur späteren Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung) auswirken. Pauschal formuliert besteht in der Praxis das Risiko, dass Wertminderungen, Verluste bzw. Aufwendungen aus verfahrenstechnischen Gründen dann nicht mehr geltend gemacht werden können, wenn diese einem „falschen“ Veranlagungszeitraum zugeordnet werden.

Der BFH hat dazu in ständiger Rechtsprechung ganz grundsätzlich entschieden (z.B. BFH v. 12.3.2014, Az. I R 55/13), dass

- Veränderungen des Veräußerungspreises aus einem Anteilsverkauf sowie nachträglich angefallene Veräußerungskosten gewinnmindernd auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirken. Das betreffe nicht nur die nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG (außerbilanziell) vorzunehmende Einkommenskorrektur, sondern auch die (ebenfalls außerbilanziell) vorzunehmende (Gegen-)Korrektur des daraus abzuleitenden steuerbilanziellen Gewinns;
- sich in Fällen der späteren Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung die Wertberichtigung der Kaufpreisforderung nicht im Jahr der bilanziellen Teilwertabschreibung auf den steuerlichen Gewinn auswirkt, sondern in Form einer Verringerung des steuerfreien Veräußerungsgewinns auf das Veräußerungsjahr zurückzubeziehen ist.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Düsseldorf vom 11.6.2024 (Az. 7 K 444/23 K) zu sehen.

Im Streitfall ist – sehr verkürzt dargestellt – die Stpfl. eine GmbH, die in 2008 als Erwerberin mit Herrn W. als Verkäufer einen Kauf- und Abtretungsvertrag über den Erwerb von 75 % der Anteile an der S-GmbH zu einem Kaufpreis von 200 000 € schloss. Alleingesellschafter und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer der S-GmbH war W., der sich ausweislich des Kaufvertrags verpflichtete, den Kaufpreis ausschließlich zur Tilgung seiner Verbindlichkeiten gegenüber der S-GmbH zu verwenden und daher bei Fälligkeit auf ein Konto der S-GmbH zu überweisen.

Im Jahr 2009 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der S-GmbH eröffnet. Die Stpfl. schrieb daraufhin die Beteiligung um 199 999 € auf 1 € ab und rechnete den sich dadurch ergebenden Aufwand gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell dem Einkommen wieder hinzu.

Im Oktober 2009 schloss die Stpfl. mit W. eine notarielle Vereinbarung, in der W. erklärte, dass er vor Abschluss des Anteilsübertragungsvertrags falsche Angaben gemacht und unrichtige Bilanzen vorgelegt habe, die den Wert der S-GmbH maßgeblich beeinflusst hätten. Die deshalb erfolgte Anfechtung des Kaufvertrags durch die Stpfl., die sich auch auf das dingliche Abtretungsgeschäft beziehen sollte, erkenne er an.

Im Streitjahr 2011 wurde über das Vermögen des W. das Insolvenzverfahren eröffnet. Im Nachgang einer Betriebsprüfung reichte die Stpfl. geänderte Bilanzen und Steuererklärungen ein, in denen sie die Forderung gegenüber W. i.H.v. 200 000 € in 2011 auf Grund der Insolvenz erfolgswirksam abschrieb.

Eine nachfolgende Betriebsprüfung kam hinsichtlich des Streitjahrs allerdings zu einer Einkommenserhöhung um 200 000 €. Die Anteile an der S-GmbH seien der Stpfl. zuzurechnen gewesen und deshalb sei es im Jahr 2009 zu einer Rückveräußerung der Anteile i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG durch die Stpfl. an W. gekommen. Der Ausfall der daraus resultierenden Kaufpreisforderung im Jahr 2011 auf Grund der Insolvenz des W. stelle ein rückwirkendes Ereignis auf die stichtagsbezogene Gewinnermittlung nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG im Jahr der Veräußerung – also 2009 –

dar. Das bedeute, dass im Jahr der Kaufpreisminderung (2011) der bilanzielle Aufwand auf Grund der Forderungsabschreibung außerbilanziell wieder ausgeglichen werden müsse.

Das FG Düsseldorf hat dieses Ergebnis der Ergebniserhöhung bestätigt und weiter ausgeführt,

- dass der Ausfall der Forderung gegenüber W. ein auf das Jahr 2009 als dem Jahr der (Rück-)Übertragung der Anteile an der S-GmbH zurückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) darstelle, mit der Folge, dass sich dieser Vorgang in 2011 nicht mehr auswirken könne, so dass der aus der Forderungsabschreibung resultierende Aufwand im Jahr der Abschreibung (2011) außerbilanziell wieder auszugleichen sei.
- Es sei nicht zu einer rückwirkenden Beseitigung des Erwerbs der Anteile der S-GmbH durch die Stpfl. gekommen, da die Vertragsparteien die wirtschaftlichen Folgen des Veräußerungsgeschäfts nicht tatsächlich und vollständig beseitigt hätten. Weder sei der Kaufpreis zurückgezahlt noch das Handelsregister auf den Stand vor der Übertragung aus dem Jahr 2008 korrigiert worden.
- Da es also an einer Rückwirkung fehle, habe die Stpfl. die Anteile im Jahr 2008 erworben und im Jahr 2009 an W. im Rahmen eines neuen Veräußerungsgeschäfts zurückübertragen, aus dem eine Kaufpreisforderung resultierte.
- Der Ausfall dieser Kaufpreisforderung wirke auf den VZ der Veräußerung zurück und führe dort zur Änderung des Veräußerungspreises.

Hinweis:

Das Urteil bedeutet daher für den konkreten Streitfall, dass der durch die Abschreibung der Forderung entstandene Aufwand auf Grund der Rückwirkung des Forderungsausfalls auf das Jahr der Veräußerung (2009) zurückwirkt und im Jahr des Ausfalls (2011) außerbilanziell wieder auszugleichen war und damit im Ergebnis das Einkommen des Jahres 2011 nicht gemindert hat. Dieses Urteil unterstreicht, dass bei der zivilrechtlichen Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften – etwa wie im Streitfall auf Grund einer Anfechtung – darauf zu achten ist, dass sämtliche Rechtsfolgen rückgängig gemacht werden. Anderenfalls kann es wie im Streitfall dazu kommen, dass zwar zivilrechtlich eine Rückwirkung vorliegt, steuerrechtlich aber die Rückabwicklung als neues Rechtsgeschäft eingestuft wird mit ggf. nicht gewollten steuerlichen Folgen.

24 Verlustabzug (unterjährige Ergebniskonsolidierung) bei der Anwendung von § 8c KStG in Organschaftsfällen

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist als steuerliches Gestaltungsinstrument weit verbreitet. Sie bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder einer Personengesellschaft) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen). Zivilrechtlich selbständige Gesellschaften/Einheiten können insoweit faktisch wie ein einheitliches Unternehmen behandelt werden. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben dem Abschluss und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) die sog. finanzielle Eingliederung voraus, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert.

Kommt es allerdings zu einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c KStG, so ist die Frage zu klären, ob der zeitanteilige Verlust der Organgesellschaft (Tochtergesellschaft) bis zum schädlichen Erwerb vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Organträgers (Muttergesellschaft) abziehbar bleibt.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht rechtskräftige Urteil des FG Düsseldorf v. 9.12.2024 (Az. 6 K 1772/20 K,G,F) zu sehen. Im entschiedenen Fall wurden sämtliche Anteile an der Muttergesellschaft der Organträgerin veräußert. Das FA nahm auf Grund des mittelbaren schädlichen Anteilseignerwechsels eine zeitanteilige Kürzung der Verluste auf Ebene der Organgesellschaften vor der Einkommenszurechnung an den Organträger vor. Das FG entschied hierzu entgegen der Auffassung der FinVerw,

- dass bei einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c KStG der zeitanteilige Verlust der Organgesellschaft (Tochter) bis zum schädlichen Erwerb vom Gesamtbetrag der Einkünfte des Organträgers (Mutter) abziehbar bleibt.
- Entsprechendes solle für die gewerbesteuerliche Verlustverrechnung gelten: Komme es zu einem unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerb, so sei entsprechend § 10a Satz 10 GewStG i.V.m. § 8c KStG (gewerbesteuerlicher Verlustuntergang) nicht auf den unterjährig entstandenen laufenden (Gewerbe-)Verlust der Organgesellschaft, sondern nur auf vortragsfähige Fehlbeträge anzuwenden.
- Nur diese Auslegung werde dem Zweck von § 8c KStG, den sog. Change of Control einer Gesellschaft zu sanktionieren, gerecht. Denn die bis zum Zeitpunkt des Anteilsübergangs eingetretenen Verluste seien unter

der Herrschaft der alten Kontrolle der Mutter entstanden und entfielen somit auf die alte wirtschaftliche Identität der Gesellschaft und das wirtschaftliche Engagement der Altgesellschafter. Teleologisch folgerichtig müssten die bis dahin entstandenen Verluste aus dem Verlustabzugsverbot ausgeklammert werden.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun unter dem Az. I R 11/25 die Revision beim BFH anhängig, so dass die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten bleibt. In einschlägigen Fällen sollte also selbst bei unstreitigem Vorliegen eines schädlichen Beteiligungserwerbs die Berücksichtigung eines bis zum schädlichen Erwerb entstandenen (unterjährigen) Verlusts – mit Rechtsmitteln – begehrt werden.

25 Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bei Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH

Der BFH hatte insbesondere in einem grundlegenden Urteil vom 9.12.2009 entschieden, dass die disquotale Einlage von Vermögen in eine GmbH durch Gesellschafter keine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter darstellt. Diese Rechtsprechung ist aber mittlerweile überholt. Denn in der Folge hat der Gesetzgeber in 2011 durch die Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG geregelt, dass überproportionale Einlagen in eine Kapitalgesellschaft (KapGes) einer Direktzuwendung an den bzw. die Mitgesellschafter gleichgestellt werden. Als Schenkung gilt insoweit die Werterhöhung der Anteile an der KapGes, wobei diese nach dem Gesetzeswortlaut auf verschiedenen „Leistungen“ beruhen können. So kann die Leistung in einer offenen oder verdeckten Einlage bestehen oder auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung des Gesellschafters oder eines Dritten mit der KapGes beruhen.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss vom 6.6.2025 (Az. II B 43/24) zu sehen, mit dem der BFH in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung entschieden hat, dass es bei summarischer Prüfung ernstlich zweifelhaft ist, ob Leistungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage einer GmbH zu einer steuerbaren Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 des ErbStG führen, wenn die Gesellschafter vereinbaren, dass die Einzahlungen dem jeweils leistenden Gesellschafter zugeordnet werden.

Im konkreten Streitfall hatten A (50 %), B (30 %) und C (20 %) in 2010 die X-GmbH gegründet. In der Folge veräußerte A in 2010 einen Geschäftsanteil i.H.v. 20 % an D; B und C veräußerten in 2013 jeweils einen Geschäftsanteil i.H.v. 10 % an die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin).

Nach § 13 der Satzung der X-GmbH war der Reingewinn an die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Geschäftsanteile zu verteilen. In 2014 änderten die Gesellschafter diese Regelung dahingehend, dass die Gewinnverteilung nicht mehr nach den Beteiligungsquoten, sondern nach dem finanziellen Beitrag der Gesellschafter zu Investitionen der X-GmbH erfolgen sollte.

Zum Zwecke des Erwerbs von Anteilen an der Z-AG leisteten im Jahr 2013 sämtliche Gesellschafter mit Ausnahme der Antragstellerin Zahlungen an die X-GmbH. Im Jahr 2015 erbrachte A weitere Zahlungen an die X-GmbH. Die gezahlten Beträge wurden mit Gesellschafterbeschluss aus 2015 der Kapitalrücklage der X-GmbH zugeführt sowie im Jahresabschluss zum 31.12.2015 unter der Bilanzposition „Kapitalrücklage“ einzeln ausgewiesen und den jeweiligen Gesellschaftern der Höhe nach zugeordnet. In den Jahren 2018 und 2019 leistete A weitere Zahlungen an die X-GmbH zum Zwecke des Erwerbs weiterer Anteile an der Z-AG. Die eingezahlten Beträge wurden mit Gesellschafterbeschlüssen aus 2018 und 2019 ebenfalls der Kapitalrücklage der X-GmbH zugeführt. Diesbezüglich vereinbarten die Gesellschafter, dass der Teil der Kapitalrücklage, der auf diese Einzahlungen entfällt, sowohl im Falle einer Ausschüttung als auch im Falle der Liquidation als personenbezogene disquotale Kapitalrücklage allein dem A zusteht. Zugleich wurde ein quotales erhöhtes Gewinnbezugsrecht aus den mit dem Kapital erworbenen Anteilen an der Z-AG zu Gunsten des A beschlossen. Auch insoweit wurden die in der Kapitalrücklage eingestellten Beträge im Jahresabschluss einzeln ausgewiesen und zugeordnet.

Das FA vertrat dazu die Auffassung, dass Einzahlungen in die Kapitalrücklage der X-GmbH den Tatbestand des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG erfüllten, und erließ am 4.12.2023 mehrere Schenkungsteuerbescheide gegenüber der Antragstellerin wegen freigebiger Zuwendungen des A und auch des B an die Antragstellerin. Hiergegen legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung der strittigen Steuerbeträge. Diese Aussetzung der Vollziehung lehnten das FA und auch das daraufhin angerufene FG ab.

Demgegenüber hat nun der BFH entschieden, dass das FG den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu Unrecht abgelehnt habe. Bei der im vorläufigen Verfahren gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage

können ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Schenkungsteuerbescheide nicht ausgeschlossen werden. Entscheidend sei aus Sicht des BFH, dass

- § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG eine Besteuerungslücke insbesondere bei disquotalen Einlagen schließen soll, indem eine solche Einlage des Zuwendenden in eine Kapitalgesellschaft schenkungsteuerrechtlich einer Direktzuwendung an den (Mit-)Gesellschafter gleichgestellt wird.
- Gegenstand der Zuwendung nach dieser Norm sei die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft eintritt.
- Der Eintritt einer solchen Werterhöhung der Anteile der Mitgesellschafter i.S.d. § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sei jedoch dann ausgeschlossen, wenn dem einlegenden Gesellschafter anlässlich seiner Leistung zusätzliche Rechte gewährt werden, wie z.B. eine Verbesserung seines Gewinnanteils, zusätzliche Anteile an der Gesellschaft oder eine von den Geschäftsanteilen abweichende Verteilung des Vermögens bei späterer Liquidation.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung in der Hauptsache ist aufmerksam zu verfolgen, da die Frage, ob die Wirksamkeit einer solchen gesellschaftsbezogener Zuordnung der Kapitalrücklage eine satzungsmäßige Grundlage erfordert, höchstrichterlich noch nicht geklärt ist. Das Fachschrifttum vertritt dazu übereinstimmend die Auffassung, dass eine schuldrechtliche Vereinbarung bereits genügen soll. In einschlägigen Praxisfällen sollten daher Rechtsmittel eingelegt werden.

26 Grunderwerbsteuer: Zweimalige Festsetzung 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 – nach aktuellem Gesetzesstand – zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft (KapGes) ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mind. 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 KapGes gerichtetes Rechtsgeschäft. Andererseits kann nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG auch ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von Anteilen der Gesellschaft begründet, ebenfalls Grunderwerbsteuer auslösen, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mind. 90 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden würden.

Vor diesem Hintergrund ist der Beschluss des BFH vom 9.7.2025 (Az. II B 13/25) zu sehen, mit dem der BFH in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung entschieden hat, dass es 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 und § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festgesetzt werden kann, wenn dem FA im Zeitpunkt der Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG bekannt ist, dass die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) bereits erfolgt ist.

Im konkreten Streitfall hatte die Antragstellerin und Beschwerdeführerin mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11.3.2024 (sog. Signing) sämtliche Anteile an der grundbesitzenden X GmbH erworben. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile (sog. Closing) erfolgte nach Kaufpreiszahlung am 29.3.2024. Der Grundstücksbestand der X GmbH blieb bis dahin unverändert. Den Kaufvertrag zeigte der beurkundende Notar am 4.4.2024 beim FA an. Eine Anzeige über den Übergang der GmbH-Anteile am 29.3.2024 auf die Antragstellerin erfolgte nicht.

Das FA setzte jeweils mit Bescheiden vom 30.5.2024 zweimal Grunderwerbsteuer fest. Zum einen gegenüber der GmbH auf Grund des Wechsels im Gesellschafterbestand am 29.3.2024 nach § 1 Abs. 2b GrEStG und zum anderen gegenüber der Antragstellerin wegen der Anteilsvereinigung am 11.3.2024 nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG. Soweit die Besteuerungszeitpunkte des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG auseinanderfielen, seien nach Auffassung des FA eben auch beide Tatbestände erfüllt.

Die Antragstellerin hat gegen den ihr gegenüber ergangenen Bescheid Einspruch eingelegt, der derzeit noch anhängig ist. Einen Antrag auf Aufhebung der Vollziehung lehnten sowohl das FA als auch das FG ab. Demgegenüber hat der BFH dem Antrag auf Aufhebung der Vollziehung stattgegeben, da er „bei summarischer Prüfung ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids“ hat.

Der BFH bezweifelt, ob sich diese Würdigung mit dem Wortlaut des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG deckt. Nach dessen Wortlaut erfolge eine Besteuerung dann, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, nur soweit eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG nicht in Betracht kommt. Danach gilt die Einschränkung für alle Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 GrEStG, d.h. nicht nur für § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG, sondern auch für § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG, die bereits den Abschluss des Rechtsgeschäfts vor der Übertragung der Gesellschaftsanteile besteuern. Eine zeitliche Beschränkung lasse sich der Vorrangregelung des Einleitungssatzes des § 1 Abs. 3 GrEStG nicht entnehmen.

Eine zweimalige Besteuerung mit der Grunderwerbsteuer bei zeitlichem Auseinanderfallen des Abschlusses des Rechtsgeschäfts und der Anteilsübertragung sei nicht gewollt, da es sich in einem solchen Fall um zwei Erwerbsvorgänge innerhalb desselben Lebenssachverhalts handele.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung in der Hauptsache ist aufmerksam zu verfolgen, da die streitige Rechtsfrage höchststrichterlich 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.

Mit freundlichen Grüßen

Schiff-Martini & Cie. GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft