

2|25

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

AKTUELLES STEUERRECHT

DAS STÄNDIGE WISSENS-UPDATE

www.aktuelles-steuerrecht.info 

1

2|25

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Vorbemerkungen

2

VORBEMERKUNGEN

GESETZ FÜR EIN STEUERLICHES INVESTITIONSSOFORTPROGRAMM

- Referentenentwurf: **30.5.2025**
- Kabinettsbeschluss: **4.6.2025**
- Bundestag: **5.6.2025**
- Finanzausschuss: ggfs. **23.6.2025**
- Bundesrat: ggfs. **11.7.2025** – oder nach der parlament. Sommerpause

-
- **Zweck:** Investitionsanreize für eine wettbewerbsfähige und wachsende Volkswirtschaft
 - **Lösung:** Flächendeckende Entlastungen sowohl in zeitlicher Hinsicht als auch in der materiellen Wirkung

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025

3

3

VORBEMERKUNGEN

GESETZ FÜR EIN STEUERLICHES INVESTITIONSSOFORTPROGRAMM

- **Geplante Neuregelungen im Einzelnen (1)**
 - **Degressive Afa** („Investitions-Booster“) für bewegliche WG des AV i.H.v. maximal 30% in den Jahren 2025, 2026 und 2027: Voraussetzung **Anschaffung nach dem 30.6.2025 und vor dem 1.1.2028**
 - **Anhebung des Bruttolistenpreises für E-Fahrzeuge im BV** von 70.000 EUR auf 100.000 EUR (**Anschaffung nach dem 30.6.2025**)
 - **Einführung einer „arithmetisch-degressiven Abschreibung“ für neu angeschaffte E-Fahrzeuge im BV** (§ 7 Abs. 2a EStG-neu) bei **Anschaffung nach dem 30.6.2025 und vor dem 1.1.2028** (Anschaffungsjahr 75%, 1. Jahr 10%, 2. und 3. Jahr je 5%, im 4. Jahr 3% , 5. Jahr 2%).
 - **Schrittweise Senkung des KSt-Satzes:**
 - Bis VZ 2027: 15% , sodann schrittweise Absenkung bis VZ 2031 (11%) und ab VZ 2032 = 10%

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025

4

4

VORBEMERKUNGEN

GESETZ FÜR EIN STEUERLICHES INVESTITIONSSOFORTPROGRAMM

- **Geplante Neuregelungen im Einzelnen (2)**
 - Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes (§ 34a EStG) für nicht entnommene Gewinne **von derzeit 28,25%** in 3 Stufen **auf 27%** (VZ 2028/29) und **26%** (VZ 2030/31) und **25%** (ab VZ 2032)
 - Ausweitung des Forschungszulagengesetzes

VORBEMERKUNGEN

UST-PFL. DER SCHUTZMASKENPAUSCHALE**BFH-Urt. v. 22.1.2025 – V R 24/23**

- Die Abgabe von Schutzmasken (**Zeitraum 15.12.2020 – 6.1.2021**) durch eine Apotheke gemäß § 4 Abs. 1 der Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung (SchutzmV) an anspruchsberechtigte Personen (§ 1 SchutzmV) führte zu einer **Lieferung** an diese Personen, die gemäß § 5 Abs. 1 SchutzmV durch die an die Apotheken zu zahlende Pauschale als Drittentgelt **vergütet** wurde.
- Apotheker erhielten eine Pauschale aus der Liquiditätsreserve des Gesundheitsfonds, die durch den Dt. Apothekerverband e.V. festgesetzt und ausgezahlt wurde. **Es handelt sich um ein Entgelt, das einen unmittelbaren Zusammenhang zum Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger aufweist.**

VORBEMERKUNGEN

VERFASSUNGSMÄßIGKEIT DER SÄUMNISZUSCHLÄGE

- **Hintergründe:**
 - § 240 Abs. 1 AO: **1 %**
 - BVerfG, Beschl. v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 (zu § 233a AO a.F.: 0,5 %)
 - BFH-Urt. v. 19.2.2025 – XI R 18/23: **Keine** verfassungsrechtlichen Bedenken auch für Zeiträume nach dem 31.12.2018

- **Ergänzende Hinweise:**
 - Entstehung von Säumniszuschlägen erfordert Vollziehbarkeit des Steuerbescheids, d.h. ab Gewährung von AdV werden Sz. nicht verwirklicht.
 - Zum Erlass von Sz. aus sachl Billigkeitsgründen BFH-Urt. v. 25.2.2025 – VIII R 2/23

VORBEMERKUNGEN

GEWINNERZIELUNGSABSICHT EINES RECHTSANWALTS

Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) lässt sich nicht ein verallgemeinerungsfähiger Rechtssatz entnehmen, dass bei einer **Beschäftigung von Mitarbeitern** in einer Anwaltskanzlei und der Erzielung **sechsstelliger Honorareinnahmen** in der Regel zu vermuten ist, dass die Kanzlei mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird (Bestätigung der Rechtsprechung im BFH-Beschluss vom 18.4.2013 - VIII B 135/12, BFH/NV 2013, 1556).

(BFH-Beschl. v. 13.5.2025 – VIII B 50/24)

VORBEMERKUNGEN

KINDERGELD FÜR EIN IM AUßEREUROPÄISCHEN AUSLAND STUDIERENDES KIND

1. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Kind, das **vor Beginn** des Auslandsstudiums bereits im Ausland an einer anderen Ausbildungsmaßnahme teilgenommen oder einen Freiwilligendienst abgeleistet und sich während dieser (ersten) Phase des Auslandsaufenthalts zum mehrjährigen Studium im Ausland entschlossen hat, seinen **inländischen Wohnsitz** in der elterlichen Wohnung **beibehält**, sind Übergangszeiten zwischen den Auslandsaufenthalten von **höchstens vier Monaten** wie ausbildungsfreie Zeiten zu behandeln und dem nachfolgenden Studienjahr zuzuordnen (Fortführung der Rechtsprechung, Senatsurteil vom 21.6.2023 – III R 11/21, BFHE 280, 542, BStBl II 2023, 970).
2. Zeiten zwischen den Semestern oder Trimestern, die nach dem akademischen Kalender nicht eindeutig zu einem bestimmten Studienjahr gehören, sind jeweils dem **nachfolgenden Studienjahr** zuzurechnen.

(BFH-Urt. v. 20.2.2025 – III R 32/23)

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025

9

9

HINWEIS AUF UNSERE ZWISCHEN-UPDATES 2025


Zwischen-Update-Webinar-Termine,
 jeweils ab 10.00 Uhr
 (Dauer ca. 1 - 2 Stunden)

Do., 16.01.2025	Prof. Dr. Bert Kaminski
Do., 13.02.2025	Dr. Jörg Grune
Mi., 16.04.2025	Prof. Dr. Bert Kaminski
Do., 15.05.2025	Michael Seifert
Do., 17.07.2025	Dr. Jörg Grune
Do., 14.08.2025	Dr. Jörg Grune
Do., 16.10.2025	Dirk Krohn
Do., 18.12.2025	Michael Seifert

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025

10

10

Thema 01

Personenzusammenschluss von Freiberuflern und Gefahr der Gewerblichkeit

11

PERSONENZUSAMMENSCHLUSS VON FREIBERUFLERN UND GEFAHR DER GEWERBLICHKEIT

AUSGANGSPUNKT

- Abgrenzung zwischen **§ 15 und § 18 EStG** → Aufgabenteilung zwischen einzelnen Mitunternehmern
- **Folgen der Gewerblichkeit:**
 - Buchführungspflicht
 - Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten
 - Anrechnung der GewSt

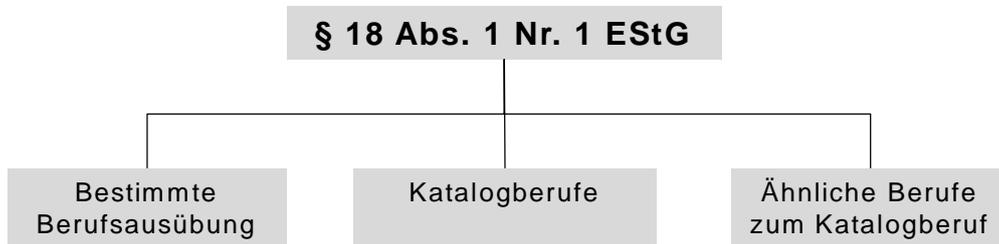


BERATUNGSHINWEIS

Höhe der Anrechnung

- § 4 Abs. 5b EStG

12

ABGRENZUNG: § 15 EStG ⇔ § 18 EStG

- **Mithilfe** fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte
- PersG: tätigkeitsbezogene Betrachtung

**BERATUNGSHINWEIS**

Umfang der Tätigkeit

13

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Liegt eine freiberufliche Personen- oder Partnerschaftsgesellschaft vor, wenn die **Arbeitsteilung zwischen mehreren Berufsträgern** so weit geht, dass ein einzelner Berufsträger in einer zahnärztlich tätigen Mitunternehmerschaft nur in (allenfalls) **marginalem Umfang Behandlungsleistungen an Patienten** vornimmt, in der weit überwiegenden Zahl der Fälle und bezogen auf den allergrößten Teil der Umsatzerlöse der Gesellschaft jedoch keinerlei eigenen Beitrag zur unmittelbaren Ausübung der Zahnheilkunde durch andere Berufsträger leistet und vornehmlich Tätigkeiten z.B. zur Qualitätssicherung, Schulung und Hygieneüberwachung etc. erbringt?

14

BFH-URTEIL VOM 4.2.2025 – VIII R 4/22, BFH/NV 2025, 578**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Streitjahr	2010
Klägerin	Die zahnärztliche PartG besteht aus sieben approbierten Zahnärzten. Der Seniorpartner Dr. AM übte im Streitjahr an seinen Tätigkeitstagen vornehmlich organisatorische Tätigkeiten aus. Dr. AM war nicht direkt behandelnd am Stuhl tätig; er war konsiliarisch für die Mitgesellschafter und die angestellten Ärzte tätig und erzielte hieraus 0,028 % des Praxisumsatzes.
FG Rheinland-Pfalz	Die zahnärztliche PartG erzielt gewerbliche Einkünfte, weil ein Mitunternehmer ganz überwiegend Organisations-, Verwaltungs- und Management-Tätigkeiten ausübt. Berufstypische Tätigkeiten in außerordentlich geringem Umfang reichen nicht für die Freiberuflichkeit aus.

REVISION BEGRÜNDET

- Sämtliche Gesellschafter Freiberufler; Zugehörigkeit zu einem Katalogberuf nicht ausreichend → **jeder** muss Qualifikation **aktiv am Markt entfalten**
- Bei Mit- und Zusammenarbeit muss der jeweilige Mitunternehmer selbst aber **nicht** persönlich **an jedem Auftrag leitend und eigenverantwortlich** mitwirken. Es genügt, wenn der einzelne Mitunternehmer die berufstypische freiberufliche Tätigkeit **zumindest** in **geringem Umfang** leitend und eigenverantwortlich ausübt.
- Patientenbezogene Betrachtung schließt eine freiberufliche Tätigkeit nicht aus, wenn gerade bei größeren Zusammenschlüssen von Berufsträgern neben einer ggf. äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit am Patienten **vor allem und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen** für den Praxisbetrieb der Gesellschaft erbracht werden.
- Nachweisliche Beratung von fünf Patienten – ohne Aktivität am Behandlungsstuhl – reicht für die Erbringung von berufstypischen Tätigkeiten und für die Begründung seiner freiberuflichen Tätigkeit aus.

FREIBERUFLICHE EINZEL- PRAXIS MIT GEWERBLICHER TÄTIGKEIT

- Getrennte Beurteilung, wenn kein Zusammenhang

FREIBERUFLICHE PERSONEN- ZUSAMMENSCHLÜSSE

- Gewerblichkeit sämtlicher Einkünfte



BERATUNGSHINWEIS:
Ausgliederungsmodell

- Geringfügigkeitsgrenze

FAST AUSSCHLIEßLICH BERUFSFREMDE TÄTIGKEITEN

- Administrative und organisatorische Tätigkeit
- Kein Mindestumfang der nach außen gerichteten Tätigkeit



BERATUNGSHINWEIS
Beweisvorsorge

- Ausschließlich administrative und organisatorische Tätigkeit → „Office Manager“



BERATUNGSHINWEIS
„Hilfsperson“ i.S.d. § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG

DOPPELSTÖCKIGE FREIBERUFLICHE MITUNTERNEHMERSCHAFT

- Gleichklang auf Grund der Entscheidung
- „Unterpersonengesellschaft“ freiberuflich, wenn an der „Oberpersonengesellschaft“ ausschließlich Freiberufler beteiligt sind und diese in „zumindest geringem Umfang“ leitend und eigenverantwortlich bei der „Unterpersonengesellschaft“ tätig werden.

WEGFALL DER FREIBERUFLICHEN EINKÜNFTE

- Buchführungspflicht gem. **§ 140 AO**
- Buchführungspflicht gem. **§ 141 AO**:
 - Gesamtumsatz: 800.000 EUR
 - Gewinn: 80.000 EUR
- **Hinweispflicht** der FinVerw. → Zeitpunkt
- Übergangsgewinn mit Verteilungsmöglichkeit



BERATUNGSHINWEIS

Wechsel zur EÜR

- Rückwirkende Bilanzierungspflicht

UMSATZSTEUER: IST-BESTEuerung

- Wegfall der Möglichkeit der Besteuerung nach **vereinnahmten** Entgelten
- **Ausnahme:** Gesamtumsatz des Vorjahres \leq 800.000 EUR und keine Buchführungspflicht
- Anwendungszeitpunkt



BERATUNGSHINWEIS

Freiberufler und Betriebsvermögensvergleich

- Freiwillige Führung von Büchern

GEWST UND KOALITIONSVERTRAG

- Anpassung des Mindesthebesatzes
- Vorgehen gegen Scheinsitze in GewSt-Oasen

Thema 02

Änderung der Gewinnermittlungsart

23

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

GEWINNERMITTLUNGSARTEN

Personelle Zuordnung der Gewinnermittlungsarten	
Gewinnermittlungsart	Personengruppe
unvollständiger Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Freiberufler, die freiwillig Bücher führen ▪ Land- und Forstwirte, die freiwillig Bücher führen oder gesetzlich buchführungspflichtig sind
Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Freiberufler, die nicht Bücher führen ▪ Land- und Forstwirte, die weder gesetzlich verpflichtet sind noch freiwillig Bücher führen und gem. § 13a Abs. 2 EStG die Einnahmenüberschussrechnung beantragt haben ▪ Gewerbetreibende, die weder gesetzlich verpflichtet sind, noch freiwillig Bücher führen
vollständiger Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG	Gewerbetreibende, die freiwillig Bücher führen oder gesetzlich buchführungspflichtig sind
Tonnagegewinnermittlung gem. § 5a EStG	Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, soweit die Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 S. 1 EStG erfüllt sind
Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG	Land- und Forstwirte, die die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 EStG erfüllen und keine andere Gewinnermittlungsart gem. § 13a Abs. 2 EStG wählen

24

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

GEWINNERMITTLUNG

- Ggf. Notwendigkeit der Schätzung → § 162 AO
- **Gleichmäßigkeit** der Besteuerung:
 - „Voller“ Periodengewinn
 - Identischer Totalgewinn → Überleitungsrechnung

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

WAHL DER GEWINNERMITTLUNG

- **Wahlrecht** zur EÜR, wenn weder gesetzliche Pflicht zur Buchführung noch freiwillige Buchführung
- Wenn Buchführung erstellt, muss diese verwendet werden → **Wegfall** des Wahlrechts
- Bei fehlender wirksamer Wahl → Betriebsvermögensvergleich
- Wahlrecht, bei sich später herausstellenden gewerblichen Einkünften (z.B. wenn ursprünglich VuV angenommen wurde)

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG

- keine gesetzliche Buchführungspflicht nach den §§ 140, 141 AO
- keine freiwillige Buchführung
- keine Verpflichtung zur Durchschnittssatz Gewinnermittlung gem. § 13a Abs. 1 EStG
- Verpflichtung zur Durchschnittssatz Gewinnermittlung (§ 13a EStG), aber Antrag auf die § 4 Abs. 3-Rechnung nach § 13a Abs. 2 EStG
- die für die § 4 Abs. 3-Rechnung erforderlichen Aufzeichnungen werden geführt

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Ist der Steuerpflichtige für einen Gewinnermittlungszeitraum an die einmal getroffene Wahl zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gebunden oder kann er diese Wahl bei einer Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Vorlage eines vernünftigen wirtschaftlichen Grundes abändern?

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

BFH-URTEIL VOM 27.11.2024 – X R 1/23, BSTBL II 2025, 236

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2016
Kläger	Einzelunternehmer handelte mit X und Y. Bis 2011 Ermittlung des Gewinns durch EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG
2012	Umstellung auf Betriebsvermögensvergleich
2016	Abgabe einer Bilanz zum 31.12.2016 mit einem Gewinn i.H.v. 20.828,22 EUR. Finanzamt folgt der Erklärung und stellt den Gewinn in erklärter Höhe und einen GewSt-Messbetrag i.H.v. 0 EUR fest. Bescheide stehen nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Kläger legt keinen Einspruch ein
2019	Im Rahmen einer Ap werden ein Gewinn für 2016 i.H.v. 33.472,70 EUR und ein GewSt-Messbetrag i.H.v. 311 EUR festgestellt. Gegen diesen Bescheid wird Einspruch eingelegt und i.R.d. Begründung eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG mit einem Gewinn von 21.809,24 EUR vorgelegt
Finanzamt	Zurückweisung der Einsprüche
FG Thüringen	Gibt der Klage statt. Eine Rückkehr zur EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG ist zulässig.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 225 - 226

29

29

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

REVISION BEGRÜNDET UND ABWEISUNG DER KLAGÉ

- Der Kläger erfüllte im Streitjahr die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung durch EÜR nicht mehr, weil er **durch die Aufstellung des Jahresabschlusses** sein Wahlrecht bereits **ausgeübt** hatte.
- Der Kläger war an das ausgeübte Wahlrecht **gebunden**. Eine Änderungsmöglichkeit auf Grundlage des § 177 Abs. 1 AO lässt sich nicht herleiten.
- Übergeordnete verfassungsrechtliche Prinzipien gebieten es ebenfalls nicht, den erneuten Wechsel der Gewinnermittlungsart zuzulassen.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 226

30

30

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

ANMERKUNGEN

- Wenn Wahlrecht ausgeübt wurde, grds. **keine nachträgliche Änderung**
- Sorgfältige Wahl, wegen z.T. erheblicher Unterschiede in den einzelnen Jahren
- Betriebsvermögensvergleich als gesetzlicher Normalfall
- Bestandskraft der Steuerbescheide



BERATUNGSHINWEIS

Ausübung des Wahlrechts

ÄNDERUNG DER GEWINNERMITTLUNGSART

GEWICHTIGE GRÜNDE ZUR ÄNDERUNG DER WAHL

- Mindestens für **3 aufeinander folgende Jahre** bindend
- **Ausnahme:** Nachvollziehbarer und wirtschaftlich vernünftiger Grund



BERATUNGSHINWEIS

Ausgleich einer Gewinnerhöhung infolge einer Bp

- Schlichte Unkenntnis



BERATUNGSHINWEIS

Keine Korrektur nach § 177 AO

Thema 03

(Energetische) Gebäudesanierungsaufwendungen

33

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

ENERGIEWENDE UND ENERGIEEFFIZIENZ

- Kfz-Nutzung – E-Mobilität



BERATUNGSHINWEIS

Koalitionsvertrag-
Kaufanreize

- PV-Anlagen

- EU-Gebäudeeffizienzrichtlinie



BERATUNGSHINWEISE

- Ziel der Richtlinie
- Bestandsimmobilien

STEUERLICHE FOLGEN

- „Thema“ für StB
- Erhaltungsaufwand ↔ Herstellungskosten



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzungsgrundsätze

34

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

**HERSTELLUNGSKOSTEN
(§ 255 ABS. 2 SATZ 1 HGB)****Herstellungskosten für einen Vermögensgegenstand**

- Erstherstellung
- Zweitherstellung (Wiederherstellung eines zerstörten oder vollständig verschlissenen Vermögensgegenstands)
- Wesensveränderung (Änderung der betrieblichen Funktion)

Kosten der Erweiterung

- **Erweiterung** durch **Aufstockung** oder **Anbau**
 - Erweiterung durch **Vergrößerung** der **nutzbaren Fläche**
 - Einbau neuer Bestandteile (Substanzmehrung), wenn hierdurch die Nutzungsmöglichkeit des Vermögensgegenstand erweitert wird (**Funktionserweiterung**)
- Nicht bei Modernisierung**, wenn die eingebauten Teile die gleiche Funktion erfüllen und entsprechend dem technischen Fortschritt modernisiert wurden.

Aufwendungen für eine über dessen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

- Maßnahmen zur Instandsetzung und Modernisierung gehen über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus (**Standarderhöhung**)

**BERATUNGSHINWEIS**

Vereinfachungsregelung – 4.000 EUR/Baumaßnahme/Gebäude

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

ANSCHAFFUNGSNAHE HERSTELLUNGSKOSTEN (§ 6 ABS. 1 NR. 1A ESTG)

- **Voraussetzungen:**
 - Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen,
 - die innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden,
 - wenn die Aufwendungen ohne USt **15 %** der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.
- Auswirkungen auf das **Handelsrecht**

**BERATUNGSHINWEIS**

Kostensteigerungen

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGSaufWENDUNGEN

ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Handelt es sich bei den Aufwendungen für die aufgrund zunehmender Starkregenereignisse infolge des Klimawandels notwendig gewordene Errichtung einer Notentwässerungsanlage an einem mit einem Flachdach versehenen Gebäude um nachträgliche Herstellungskosten oder um sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 237

37

37

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGSaufWENDUNGEN

FG DÜSSELDORF, ZWISCHENURTEIL VOM 24.5.2024 – 3 K 2044/18 F, EFG 2024, 1484, REV., AZ DES BFH: IV R 11/24**Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2010
Klägerin	Zum Betriebsvermögen gehört ein als Logistikzentrum verwendetes Gebäude mit Flachdach. Im Jahr 2010 wurde neben dem bestehenden Dachentwässerungssystem ein weiteres Notentwässerungssystem mit eigenen Rohrleitungen eingebaut, weil bei einer Überprüfung festgestellt wurde, dass die bisherige Dachentwässerungsanlage für Starkregenereignisse nicht ausreichend war.
Finanzamt	Wegen Funktionserweiterung liegen zu aktivierende und abzuschreibende Herstellungskosten vor.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 237 - 238

38

38

KLAGE BEGRÜNDET: BETRIEBSAUSGABENABZUG

- Die Einbaukosten für die Notentwässerungsanlage stellen **Erhaltungsaufwand** dar, weil der Einbau nicht über eine Modernisierung hinausgeht.
- Das Wesen der **Modernisierung** besteht darin, einem Gebäude den **zeitgemäßen Standard wiederzugeben**, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten bzw. Umweltaanforderungen jedoch verloren hatte.
- Durch den fortschreitenden **Klimawandel** und der damit einhergehenden Häufung von Starkregenereignissen hat der **Gesetzgeber** die **Anforderungen** an Notentwässerungsanlagen **verschärft**.
- Durch den **Einbau** der weiteren Notentwässerungsanlage liegt eine **zeitgemäße Standardanpassung** vor. Unerheblich ist, dass eine zusätzliche Anlage errichtet wurde. Denn sowohl die bisherige als auch die neue Entwässerungsanlage erfüllen die gleiche Funktion, Regenrückstau zu verhindern und damit die Standfestigkeit des Gebäudes nicht zu gefährden.

ERGÄNZUNG DER GEBÄUDETECHNIK = MODERNISIERUNGSKOSTEN

- Erneuerung für bereits in den Herstellungskosten enthaltenen Teilen

**BERATUNGSHINWEIS**

Betrachtungsgegenstand

- Höhe der Kosten
- Keine Erweiterung → Neue Entwässerungsanlage

**BERATUNGSHINWEIS**

Revision anhängig

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

IDW RS IFA 1 N.F.

- Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden **in der Handelsbilanz**

**BERATUNGSHINWEIS**

Berücksichtigung der Sanierungsmaßnahmen

- Wj., die nach dem 31.12.2025 beginnen

**BERATUNGSHINWEIS**

Abgrenzungsnotwendigkeit

WESENTLICHE NEUREGELUNGEN

- **Erweiterung** eines Gebäudes durch bauliche Maßnahmen
- Verbesserung der Ausstattung → **Anhebung des Gebäudestandards?**
- wesentliche Verbesserung der **Gebäudequalität**

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

PV-ANLAGEN UND ERWEITERUNG DES GEBÄUDES

- Rz 6a: Aufdach-PV-Anlage: Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls → Erweiterung des Gebäudes, wenn einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang

**BERATUNGSHINWEIS**

Bisherige Qualifikation durch die FinVerw

WESENTLICHE VERBESSERUNG

- **Maßstäbe:**
 - Wesentliche Verlängerung der ND oder
 - Verbesserung der Gebäudequalität
- Zentrale Ausstattungsbereiche: **Wärmedämmung**

**BERATUNGSHINWEIS**

Mieterhöhung

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

**SANIERUNG UND
GEBÄUDEQUALITÄT**

- Deutliche Minderung des **Endenergiebedarfs** und -verbrauchs

**BERATUNGSHINWEIS**

Grenzwert: Senkung um 30%

- Ursprünglicher Zustand

**BERATUNGSHINWEIS**

Dokumentation

EINKÜNFTEERMITTLUNG

- § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ⇔ § 5 Abs. 6 EStG
- Freiwillige Anwendung **vor 2006**
- Steuerliche Implikation? „**Ergänzende Angabe**“ zur Steuererklärung

(ENERGETISCHE) GEBÄUDESANIERUNGS-AUFWENDUNGEN

**KOALITIONSVERTRAG V.
5.5.2025**

- Verbesserung der steuerlichen Regelungen
- **Finanzierung:**
 - eigenkapitalersetzende Maßnahmen
 - Übernahme von staatlichen Bürgschaften für Hypotheken

VERBILLIGTE VERMIETUNG

- § 21 Abs. 2 EStG:
 - weniger als **50 %**
 - mindestens **66 %**

**BERATUNGSHINWEIS**

Ermittlungsweise

- unterbliebene Mietanpassungen in der Vergangenheit

Thema 04

Zahlungen in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft sind keine Werbungskosten

45

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFTEN (WEG)

- Zivilrecht:
 - bis Ende 2006: Bruchteilsgemeinschaft
 - Änderung WEG ab 2007: teilrechtsfähig
 - seit 1.12.2020: voll rechtsfähig
- **Erhaltungsrücklage:**
 - Ausdrückliche Pflicht der WEG
 - Kein eigener Anteil des einzelnen Eigentümers

46

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

GRUNDERWERBSTEUER

- Vor Regelungen zur Teilrechtsfähigkeit: keine Berücksichtigung im Kaufpreis → BFH v. 9.10.1991: Keine GrESt
- Nach Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit: Aufgabe der Rspr. → BMG der GrESt ist **nicht** um die Instandhaltungsrücklage zu kürzen
- Vollrechtsfähigkeit

ERTRAGSTEUERN

- Vor Teilrechtsfähigkeit: Erst im **Abflusszeitpunkt** WK und nicht bereits bei Zuführung zur Rücklage
- Nach Teilrechtsfähigkeit: Bestätigung der Rspr. BFH v. 5.10.2011: bilanzierungsfähiges WG



BERATUNGSHINWEIS:

Bilanzierungsfähigkeit der anteiligen Erhaltungsrücklage

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 250 - 251

47

47

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

- Sind bereits die Einzahlungen eines Wohnungseigentümers in die Erhaltungsrücklage einer Wohnungseigentümergeinschaft als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar?
- Oder ist dies erst dann der Fall, wenn die Gemeinschaft (der Verwalter) Mittel aus der Rücklage entnimmt und für Erhaltungsmaßnahmen des Gemeinschaftseigentums verwendet (so die std. Rspr. des BFH seit Urt. v. 26.1.1988 und H 21.2 des ESt-Handbuchs „Werbungskosten“)?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 251

48

48

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

BFH-URTEIL VOM 14.1.2025 – IX R 19/24, **BSTBL II 2025, 291**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2021
Kläger	Zusammenveranlagte Eheleute: Einkünfte aus VuV aus der gemeinsamen Vermietung von Eigentumswohnungen; von den geleisteten Hausgeldzahlungen wurden 1.326 EUR den Erhaltungsrücklagen der jeweiligen Wohnungseigentümergeinschaften zugeführt.
Finanzamt	Keine Berücksichtigung der den Erhaltungsrücklagen zugeführten Beträge als Werbungskosten.
FG Nürnberg	Abweisung der Klage

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 252

49

49

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

REVISION UNBEGRÜNDET

- Für den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus VuV kommt es auf den mit den Aufwendungen **verfolgten Zweck und** entscheidend auf die **(tatsächliche) Verwendung** der Mittel an.
- **Erst bei Verausgabung** der in der Erhaltungsrücklage zurückgelegten Mittel kann **beurteilt** werden, ob die jeweilige Maßnahme den sofort abziehbaren **Erhaltungsaufwendungen** oder den nur über die AfA zu berücksichtigenden Herstellungskosten zuzuordnen sind.
- Die gesetzlichen Neuregelungen im Wohnungseigentumsrecht stellen nicht in Frage, dass **erst zum Zeitpunkt der Verausgabung** der Mittel der Rücklage sicher ist, ob die **jeweilige Erhaltungsmaßnahme** auch steuerrechtlich als eine solche zu beurteilen ist.
- Erst die **Verausgabung** der eingezahlten Mittel auf **wirtschaftliche** Rechnung des Wohnungseigentümers ist das **auslösende Moment** für die Zuordnung der Aufwendungen zur Erwerbssphäre.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 252 - 253

50

50

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

ALLGEMEINES

- **Bestätigung** der bisherigen Rspr., trotz wesentlicher Änderungen im WEG
- Kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip
- Bestand der Rücklage als Teil des Kaufpreises

ERTRAGSTEUERN

- Zurechnung **wie eigenes Geldvermögen**
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

KAUF VON IMMOBILIEN

- Rücklage ist **eigener Wert** beizumessen – unabhängig vom Kaufvertrag
- Anteil entfällt weder auf Grund- und Boden noch auf das Gebäude
- Bei fehlender Regelung im Kaufvertrag: **Aufteilungsnotwendigkeit**
- Bei Bilanzierung: **Eigenständiges WG**
- Kein Veräußerungspreis i.S.v. § 23 EStG



BERATUNGSHINWEIS

Grunderwerbsteuer

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

ABGRENZUNG ERHALTUNGS- UND HERSTELLUNGS-AUFWAND

- Entscheidung über die **steuerliche Qualifikation** der Mittel **erst bei** deren **Verwendung**
- **Mögliche Qualifikation:**
 - Werbungskosten
 - (nachträgliche) Herstellungskosten
 - Anschaffungskosten für selbstständige Gebäudeteile
 - Anschaffungsnahe Herstellungskosten (15% ohne Umsatzsteuer) innerhalb von 3 Jahren → Abgrenzung zu Schönheitsreparaturen)



BERATUNGSHINWEIS

Überschreitung der 15%-Grenze nach Erwerb

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

ZINSERTRÄGE AUS DER RÜCKLAGE

- Jahresabrechnung
- **Kapitaleinkünfte** der Wohnungseigentümer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG
- Abgeltungsteuer
- Besonderheiten bei Betriebsvermögen

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER

- Vor Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit: Instandhaltungsrücklage fällt nicht unter den Grundstücksbegriff
- Übertragung der Rspr. zur GrESt auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer
- Zuerkennung der Teilrechtsfähigkeit: BFH v. 16.9.2020 → **zivilrechtliche Betrachtung** → Bestandteil des Wohnungs- bzw. Teileigentums
- § 13b bzw. § 13d ErbStG

ZAHLUNGEN IN DIE ERHALTUNGSRÜCKLAGE EINER WOHNUNGSEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT SIND KEINE WERBUNGSKOSTEN

VORSTEUERABZUG

- **§ 4 Nr. 13 UStG**: Steuerfreiheit
- **Umlagezahlungen**
- **Nicht erfasst**: Instandhaltung, Instandsetzung und Verwaltung des Sondereigentums der Mitglieder oder Dritter
- Option nach § 9 Abs. 1 UStG



BERATUNGSHINWEIS

§ 4 Nr. 13 UStG unionsrechtswidrig – Berufungsrecht auf Entscheidung des EuGH (C-449/19)

Thema 05

Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gegen Besserungsschein

57

FORDERUNGSVERZICHT EINES GESELLSCHAFTERS EINER KAPITALGESELLSCHAFT GEGEN BESSERUNGSSCHEIN

DARLEHENSVERZICHT I.Z.M. BETEILIGUNGEN GEM. § 17 EStG

- Grundsatzentscheidung des BFH v. **11.7.2017**: Keine nachträglichen AK
- Reaktion des Gesetzgebers: **§ 17 Abs. 2a EStG** → Gesellschaftsrechtliche Veranlassung
- **Anwendungszeitraum**: Veräußerungen nach dem 31.7.2019 – auf Antrag früher ⇔ Fortgeltungsanordnung für bis zum 27.9.2017 gewährte Finanzierungshilfen



BERATUNGSHINWEIS

Kein Wahlrecht i.Z.m. Fortgeltungsanordnung

58

DARLEHENSVERZICHT I.S.D. § 20 ABS. 2 NR. 7 EStG

- Kapitalforderung i.S.v. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG
- Darlehenshingabe **nach dem 31.12.2008**: negative Einkünfte aus KapV
- Verrechnung mit den tariflich besteuerten Einkünften zu **100 %**, wenn Darlehen der KapG an einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person und Beteiligung mind. 10 %

**BERATUNGSHINWEIS**

Rückwirkende Aufhebung der Verlustverrechnungsbeschränkung (JStG 2024)

- **Subsidiarität** des § 20 EStG

BEISPIEL (BMF-SCHREIBEN VOM 7.6.2022, RZ 18)

A hält einen Geschäftsanteil i.H.v. 100 % des Stammkapitals an der A-GmbH. Im Jahr 01 gewährte A der A-GmbH ein **fremdüblich** vereinbartes Darlehen i.H.v. 100.000 EUR. Im Jahr 04 gerät die A-GmbH in die Krise. A lässt das Darlehen stehen. Das Darlehen ist bei Kriseneintritt nur noch zu 50 % (50.000 EUR) werthaltig. Im Jahr 05 verzichtet A auf die Darlehensforderung. Zu diesem Zeitpunkt ist die Darlehensforderung nur noch zu 20 % (20.000 EUR) werthaltig. Im Jahr 07 veräußert A seinen Geschäftsanteil.

- Stehenlassen → gesellschaftsrechtliche Veranlassung
- VZ 05: Neg. Einkünfte aus KapV. i.H.v. **50.000 EUR** (wenn weitere Voraussetzungen erfüllt)
- VZ 07: Verzicht des werthaltigen Teils (**20.000 EUR**) → § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG und nicht werthaltiger Teil (**30.000 EUR**) → § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 2 EStG

FORDERUNGSVERZICHT EINES GESELLSCHAFTERS EINER KAPITALGESELLSCHAFT GEGEN BESSERUNGSSCHEIN
VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Kann der Verzicht auf eine Darlehensforderung nicht mit einer Veräußerung gleichgestellt werden, solange sich im Vermögen des nur bedingt verzichtenden Gesellschafters eine Anwartschaft befindet, die bei Eintritt des Besserungsfalls eine vollständige Befriedigung vorsieht und ist damit folglich ein Verlust (noch) nicht endgültig entstanden ist?

FORDERUNGSVERZICHT EINES GESELLSCHAFTERS EINER KAPITALGESELLSCHAFT GEGEN BESSERUNGSSCHEIN
BFH-URTEIL VOM 19.11.2024 – VIII R 8/22, BFH/NV 2025, 441
Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form

Streitjahr	2009
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten, M zu 12,8 % als Kommanditist an einer GmbH & Co. KG beteiligt
31.12.2008	Rückwirkende formwechselnde Umwandlung der KG in 2009 in eine GmbH, Beteiligung des Klägers zunächst unverändert 12,8 %, Ende 2009 aufgrund Stammkapitalerhöhung noch 11,16 %, Kläger bis 2012 Geschäftsführer der GmbH mit Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit
2009	Kläger gewährt notleidender GmbH ein Darlehen i.H.v. 128.000 EUR, Zinsaufwand durch Refinanzierung, Ende 2009 Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, Erfassung eines betrieblichen Ertrags bei der GmbH, Darlehensverzicht und Refinanzierungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit
Finanzamt	Keine Berücksichtigung des Darlehensverzichts, Refinanzierungskosten i.v.H. bei tariflich zu versteuernden negativen Einkünften aus KapV
FG München	Tatsächliche Verständigung auf Werthaltigkeit des Darlehens i.H.v. 34 %, Berücksichtigung von negativen Einkünften aus KapV i.H.d. nicht werthaltigen Teils des Darlehens (tarifliche ESt), im Übrigen: Abweisung der Klage

REVISION UNBEGRÜNDET

- Ein **Forderungsverzicht** steht dem im Gesetz ausdrücklich erfassten Fall einer Abtretung gleich und führt hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils eines Darlehens zu einem **Abtretungsverlust** gem. § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG.
- Ein Forderungsverzicht gegen Besserungsschein führt zivilrechtlich zum **sofortigen Wegfall der Forderung** und auf der Ebene der Gesellschaft zu einer Umqualifizierung des Fremdkapitals in Eigenkapital. Für den Gläubiger kann nichts anderes gelten. Der Verzicht unter Besserungsvorbehalt ist mit einem **Forderungsausfall** gleichzusetzen.
- Die Besserungsanwartschaft ist **kein Surrogat** für die untergegangene Forderung, so dass es **nicht zu einer Abspaltung** von Anschaffungskosten kommt. Der Wert des Besserungsscheins entspricht dem Wert der untergegangenen Forderung und beträgt damit 0 EUR.
- § 20 Abs. 2 EStG wird durch § 17 EStG nur verdrängt, wenn sich der Verlust **im selben VZ** auswirkt.

BERÜCKSICHTIGUNGSZEIT- PUNKT

- Vorbehalt der nachträglichen AK
- Mit Rückzahlung **nicht mehr zu rechnen** und ausreichende Anhaltspunkte für die Uneinbringlichkeit
- § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG: Darlehensverzicht
- Verzicht gegen **Besserungsschein**



BERATUNGSHINWEIS:
Schenkungsteuer

EINKÜNFTEERZIELUNGS- ABSICHT

- Gesamtbetrachtung von Gesellschafterbeteiligung und Gesellschafterdarlehen
- Zurechnung **wie eigenes Geldvermögen**
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Verlust aus KapV vs. nachträgliche AK i.S.v. § 17 EStG

Rechtslage **bis** einschl. VZ 2020

- Verrechnung mit den übrigen tariflichen Einkünften
- 100 %

Aktuelle Rechtslage

- Verlustverrechnungsverbot gem. § 20 Abs. 6 S. 1 EStG
- Nur im Bereich der dem § 32d Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünften

65

FORDERUNGSVERZICHT
GEGEN BESSERUNGSSCHEIN

- **Unmittelbar endgültiger Ausfall** ⇔ Widerspruch zur bisherigen Auffassung der FinVerw (Wegfall des Besserungsscheins)

**BERATUNGSHINWEIS:**

Besserungsfall

SUBSIDIARITÄT DES
§ 20 EStG

- Anwendung nur, wenn Verluste im selben VZ → **Zeitraumbezogene** Betrachtung
- Widerspruch zur Auffassung der FinVerw.: nachträgliche AK gem. § 17 Abs. 2a EStG
- Anwendungszeitpunkt

**BERATUNGSHINWEIS:**

Folgen eines späteren Vorgangs i.S.d. § 17 EStG

66

Thema 06

Kein Arbeitslohn bei schenkweiser Übertragung von Gesellschaftsanteilen zur Sicherung der Unternehmensnachfolge

67

KEIN ARBEITSLOHN BEI SCHENKWEISER ÜBERTRAGUNG VON GESELLSCHAFTSANTEILEN ZUR SICHERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

UNTERNEHMENSNACHFOLGE ALS AUSGANGSPROBLEM

- Nachfolger innerhalb der Familie?
- DIHK-Umfrage: 26 % Unternehmensbeendigung
- Mögliche soziale Auswirkungen

68

GELDWERTER VORTEIL ALS AUSGANGSPUNKT

- Wortlaut des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG → Begriff „Vorteil“
- Bewertung



BERATUNGSHINWEIS

Auslösung einer Belastung mit ESt

VERMÖGENSBETEILIGUNGEN GEM. § 19A EStG

- Anwendungsbereich



BERATUNGSHINWEIS

Sozialversicherung

- Vorläufige Nichtbesteuerung
- Nachholung: grds. 15 Jahre
- Sondertatbestände

FREIBETRAG NACH § 3 NR. 39 EStG

- Beteiligung **aller** Arbeitnehmer
- Höhe: 2.000 EUR

**BERATUNGSHINWEIS**

Keine Bedeutung für die Unternehmensnachfolge

71

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Führt die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft an eine langjährige Mitarbeiterin zu einem geldwerten Vorteil, wenn diese erfolgt, um die Unternehmensnachfolge zu sichern?

72

KEIN ARBEITSLOHN BEI SCHENKWEISER ÜBERTRAGUNG VON GESELLSCHAFTSANTEILEN ZUR SICHERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

BFH-URTEIL VOM 20.11.2024 – VI R 21/22, BSTBL II 2025, 256

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2014
Klägerin	War seit etlichen Jahren in der Geschäftsleitung der A-GmbH tätig. Diese gehörte den Ehegatten M und F. Nachdem M das 65. Lebensjahr vollendet hatte, erfolgte die Übertragung von Anteilen im jeweiligen Nennwert von 1.300 EUR (= 5,08 %) unentgeltlich mit Wirkung zum 1.1.2014 an die Kl. und an die ebenfalls in der Geschäftsführung tätigen X, Y, Z und im Folgejahr an den C. Die übrigen 74,61 % wurden an den als Arzt tätigen Sohn (S) unter Vorbehaltsnießbrauch übertragen. Ausweislich eines Gesellschafterbeschlusses sollte damit die Unternehmensfortführung gesichert werden. Die Übertragungen waren weder an Bedingungen noch an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses gebunden. Recht zur Rückübertragung, wenn das Finanzamt die Verschonung nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG nicht gewährte oder nach § 13a Abs. 5 ErbStG zum Nachteil des Erwerbers änderte.
Finanzamt	Unentgeltlicher Erwerb der Geschäftsanteile führt zu einem geldwerten Vorteil und damit bei den Begünstigten zu Einkünften i.S.v. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dieser ist der ESt zu unterwerfen.
FG Sachsen-Anhalt	Stattgabe der Klage. Es handele sich bei der Übertragung der Anteile nicht um eine Gegenleistung für die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 276 - 278

73

73

KEIN ARBEITSLOHN BEI SCHENKWEISER ÜBERTRAGUNG VON GESELLSCHAFTSANTEILEN ZUR SICHERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

REVISION UNBEGRÜNDET

- Das FG hat zutreffend angenommen, dass der verbilligte Erwerb einer Beteiligung zu **Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit** führen kann, wenn der Vorteil hieraus dem Arbeitnehmer „für“ **seine Arbeitsleistung** gewährt wird.
- Auch wenn die Anteilsübertragung mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhängt, ist sie durch dieses **nicht (maßgeblich) veranlasst**. Entscheidendes Motiv für die Übertragung war für alle Beteiligten erkennbar die Regelung der **Unternehmensnachfolge**.
- Die Wertung, dass durch die Einbindung der fähigsten Mitarbeiter in den Gesellschafterbestand der **Fortbestand und die Weiterentwicklung** der Gesellschaft im Wege der Unternehmensnachfolge gesichert werden soll, stellt auch das Finanzamt nicht in Frage. Die **fachliche Kompetenz** für die Unternehmensleitung, die die Nachfolger, durch ihre (jahrelange) Mitarbeit in dem Unternehmen gezeigt haben, ist bei einer Unternehmensnachfolge ein durchaus wesentliches Kriterium.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 278 - 279

74

74

EINTRETEN EINER DOPPELBESTEuerung – § 35B ESTG (1)**§ 35b EStG –
Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer**

„¹Sind bei der Ermittlung des Einkommens **Einkünfte** berücksichtigt worden, die im Veranlagungszeitraum oder in den vorangegangenen vier Veranlagungszeiträumen **als Erwerb von Todes** wegen der **Erbschaftsteuer unterlegen haben**, so wird auf Antrag die um sonstige Steuerermäßigungen gekürzte tarifliche Einkommensteuer, die auf diese Einkünfte entfällt, um den in Satz 2 bestimmten Prozentsatz ermäßigt. ...“

Hervorhebungen des Verfassers

**BERATUNGSHINWEIS**

Gesetzesformulierung unpräzise

EINTRETEN EINER DOPPELBESTEuerung – § 35B ESTG (2)

- **Typische Anwendungsfälle:**

- stille Reserven, die Bestandteil des erbschaftsteuerlichen Erwerbs waren und vom Erwerber realisiert werden,
- Forderungen, die als Bestandteil der Bereicherung der ErbSt unterlegen haben und aufgrund des Zuflussprinzips des § 11 Abs 1 EStG erst beim Erwerber zu einkommensteuerlichen Einkünften führen und
- wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, falls sie mit ihrem Kapitalwert der ErbSt unterworfen wurden

BESTEuerung DER ÜBERTRAGUNG

- Keine steuerliche Belastung? → Erbschaftsteuerliche Begünstigung



BERATUNGSHINWEIS

Steuerbelastung und daraus resultierende Folgeprobleme

- Lohnsteuerhaftung des Arbeitgebers?



BERATUNGSHINWEIS

Abstimmung mit der FinVerw empfehlenswert

VORAUSSETZUNGEN ZUR VERSAGUNG EINES GELDWERTEN VORTEILS

- Sonderaspekte der Rezensionsentscheidung
- Würdigung des jeweiligen Einzelfalls
- Aber: Grundtendenzen erkennbar

KEIN ARBEITSLOHN BEI SCHENKWEISER ÜBERTRAGUNG VON GESELLSCHAFTSANTEILEN ZUR SICHERUNG DER UNTERNEHMENSNACHFOLGE

VERALLGEMEINERUNG DER GRUNDSÄTZE

- Bedeutung des Einzelfalls



BERATUNGSHINWEIS

Betonung der Würdigung durch das FG



AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 283 - 285

79

79

2|25

GRUNE • KAMINSKI • KROHN • MESSNER • PERSCHON • SEIFERT

Thema 07

Organschaft und atypisch stille Beteiligung

80

Ertragsteuerliche Organschaft



KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHE KONSEQUENZEN

- Steuersubjekteigenschaft der Organgesellschaft bleibt erhalten
- Organgesellschaft wird wie ein **unselbstständiger** Teil eines einheitlichen Unternehmens behandelt
- Ermittlung des Einkommens auf Ebene des Organs und **Zurechnung** zum und **Besteuerung** beim Organträger
- Abführung des „**ganzen Gewinns**“ ⇔ atypisch stille Beteiligung
 - FG-Rspr.: Steht Organschaft entgegen
 - Schrifttum: geht überwiegend – aber nicht ausschließlich – von einer Zulässigkeit aus
 - FinVerw.: unzulässig

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Steht eine atypisch stille Beteiligung an der Organgesellschaft der **Anerkennung** einer Organschaft entgegen?

BFH-URTEIL VOM 11.12.2024 – I R 33/22, BFH/NV 2025, 784

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2005 - 2008
Klägerin	GmbH in Liquidation; Alleingesellschafterin (GmbH & Co. KG) schloss 1991 einen EAV ab und begründete eine ertragsteuerliche Organschaft. 1992: atypische stille Beteiligung der KG mit 10 % (GmbH: Einlage) → Entstehung einer Mitunternehmerschaft mit entsprechenden Feststellungsbescheiden, GuV: 10 % Gewinnanteil auf stille Gesellschaft, 90 % Gewinnabführung an die KG.
Finanzamt	VGA in Höhe der Gewinnabführungen, da die Voraussetzungen der Organschaft auf Grund der stillen Beteiligung nicht vorgelegen hätten
FG Mecklenburg-Vorpommern	Klage erfolglos. Organschaft ist nicht anzuerkennen, da infolge der atypisch stillen Beteiligung nicht der „ganze Gewinn“ abgeführt wurde

REVISION BEGRÜNDET UND STATTGABE DER KLAGE

- Infolge **Bezugnahme** auf einen **Gewinnabführungsvertrag** i.S.d. § 291 Abs. 1 **AktG** erfolgt nach der Senatsrechtsprechung eine **zivilrechtliche Betrachtungsweise**
- Gegenstand der **Abführungsverpflichtung**: **Jahresüberschuss** i.S.d. § 301 S. 1 **AktG** und **nicht** der **steuerrechtlich ermittelte Gewinn** → Gewinnermittlung hat handelsrechtlichen Vorgaben zu folgen
- Der **Gewinnanteil des (atypisch) still Beteiligten** ist als **Aufwand** zu erfassen, der den **abzuführenden Jahresüberschuss mindert**
- Zivilrechtliche Qualifikation einer (atypisch) stillen Beteiligung als **Teilgewinnabführungsvertrag** (§ 292 Abs. 1 Nr. 2 AktG) steht der von § 14 Abs. 1 S. 1 KStG geforderten **Abführung des „ganzen Gewinns“ nicht entgegen** → Formulierung in § 14 Abs. 1 S. 1 KStG: „Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG“, Teilgewinnabführungsvertrag neben Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG – entgegen BMF – unschädlich

BEDEUTUNG

- Erhebliche wirtschaftliche Bedeutung
- Bei Nichtanerkennung: Umqualifikation der Gewinnabführungen in vGA → „**verunglückte Organschaft**“



BERATUNGSHINWEIS

Auswirkungen einer verunglückten Organschaft

ATYPISCH STILLE GESELLSCHAFT AM GESAMTEN UNTERNEHMEN

- Berücksichtigung einer zivilrechtlichen Betrachtung
- Jahresüberschuss i.S.d. § 301 S. 1 AktG, nicht der steuerrechtlich ermittelte Gewinn
- Atypisch stille Beteiligung steht der Abführung des „ganzen Gewinns“ nicht entgegen → **Wortlaut des Verweises** in § 14 Abs. 1 KStG auf „Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG“



BERATUNGSHINWEIS

Reaktion der FinVerw

ATYPISCH STILLE GESELLSCHAFT AN NUR EINZELNEN GESCHÄFTSBEREICHEN

- Sonderfall → Parallelverfahren I R 17/21
- Beteiligung an einer Tochtergesellschaft bzw. Niederlassung mit jeweils gesondert geführtem „Buchwerk“
- Körperschaftsteuerliche Organschaft ist anzuerkennen
- **Gewerbsteuerliche** Konsequenzen

Thema 08

Gewerbesteuerrechtliche Behandlung der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, der (teilweise) mit einer atypischen Unterbeteiligung belastet ist

89

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

STILLE GESELLSCHAFTEN

- Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen, ohne dass diese nach außen sichtbar wird
- **Wesentliche Vorteile:**
 - Flexible Ausgestaltung
 - Bilanzielle Vorteile
 - Diskretion und Vertraulichkeit
 - Steuerliche Gestaltungsspielräume
- **Wachsende Bedeutung** in der Praxis

90

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

§ 230 HGB

„(1) Wer sich als stiller Gesellschafter an dem **Handelsgewerbe**, das ein anderer betreibt, mit einer **Vermögenseinlage** beteiligt, hat die Einlage so zu leisten, dass sie **in das Vermögen des Inhabers** des Handelsgeschäftes übergeht.

(2) ...“

(Hervorhebungen des Verfassers)

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

Wer kann stiller Gesellschafter sein?	An wen kann eine stille Gesellschaft errichtet werden (Geschäftsinhaber)
Jeder, der Träger von Rechten und Pflichten sein kann	der handlungsbetreibende Kaufmann
<ul style="list-style-type: none"> ▪ natürliche Personen ▪ juristische Personen ▪ KapG ▪ PersG inkl. GbR; ▪ Genossenschaften ▪ Erbengemeinschaften 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einzelunternehmer, die Kaufmannseigenschaft haben ▪ KapG (GmbH [GmbH & still], AktG, UG) ▪ Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG)



BERATUNGSHINWEIS

Abgrenzung zum partiarischen Darlehen

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

Merkmal	Typisch stille Beteiligung	Atypisch stille Beteiligung
Gewinnbeteiligung	Ja	Ja
Verlustbeteiligung	Nein (lediglich bis zur Höhe der Einlage)	Ja (bis zur Höhe der Einlage)
Verzinsung	Nein (ggf. als Darlehen ausgestaltet)	Ja
Beteiligung am Wertzuwachs	Nein	Ja
Mitspracherecht	In der Regel nein	In festgelegtem Rahmen möglich

93

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

Steuerliche Behandlung



BERATUNGSHINWEIS

Stille Beteiligung an KapG

94

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

ERSTMALIGE BEGRÜNDUNG DER ATYPISCH STILLEN GESELLSCHAFT

- Übergang des gesamten Betriebs des Inhabers: § 24 Abs. 1 UmwStG → **Wertansatzwahlrecht** unter den Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG
- Teil des Betriebs → Qualifizierte Sachgesamtheit?
- Wenn Geschäftsinhaber **keine KapG**: **Sperrfrist** gem. § 24 Abs. 5 UmwStG
- Keine qualifizierte Sachgesamtheit: § 6 Abs. 5 Nr. 1 EStG? Mit Sperrfristen gem. § 6 Abs. 5 S. 4 und 6 EStG
- **Einzelne WG**: Aufdeckung der stillen Reserven, § 6 Abs. 5 S. 5 EStG

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

ÜBERTRAGUNG WEITERER WIRTSCHAFTSGÜTER BZW. SACHGESAMTHEITEN

- Bereits bestehende atypische stille Beteiligung
- **Bisheriges BV**? § 24 UmwStG oder § 6 Abs. 5 S. 3 EStG
- **Qualifizierte Sachgesamtheit** i.S.v. § 24 Abs. 1 UmwStG?, alternativ: § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 oder 2 EStG

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

GEWERBESTEUERLICHE BEHANDLUNG DER ATYPISCH STILLEN GESELLSCHAFT

- **Sachliche** Gewerbesteuerpflicht
- Persönliche Steuerpflicht: **Inhaber** des Gewerbebetriebs, § 5 Abs. 1 GewStG
- Atypische stille Gesellschaft reine Innengesellschaft und deshalb **kein eigenständiges GewSt-Subjekt**
- **Bescheide** an den Inhaber des Handelsgewerbes
- Haftung des atypisch Stillen nur und den Voraussetzungen des **§ 74 AO**
- **Gewerbesteuerbelastung**, inkl. Tätigkeitsvergütungen, Mieten, Pachten und ähnliche Leistungen
- **Veräußerung**: § 7 S. 2 GewStG → Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden
- **Ausnahmen** von der Gewerbesteuerpflicht: **Unmittelbare Beteiligung**

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 304

97

97

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Unterliegt der Veräußerungsgewinn, der durch die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft (Hauptgesellschaft) durch den Hauptbeteiligten entsteht, der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG?

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 305

98

98

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

BFH-URTEIL VOM 21.11.2024 – IV R 26/22, BSTBL II 2025, 246

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Kläger	GmbH & Co. KG
1997	Nat. Person W wird die Hauptbeteiligung von 65 % an der GmbH & Co. KG vom Vater übertragen. Die Beteiligung ist mit einer atypischen Unterbeteiligung des F belastet
2011	F verstirbt und 5 Kinder erben die atypische Unterbeteiligung, die eine Erbengemeinschaft bilden
2014	W veräußert seinen gesamten Mitunternehmeranteil. Dadurch geht die atypische Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft unter. W kehrt den auf die Unterbeteiligung entfallenden Anteil an dem Veräußerungserlös an die Erbengemeinschaft aus, die im Anschluss daran sich auseinandersetzt
Finanzamt/Ap	Sowohl der Aufgabegewinn der Unterbeteiligten als auch der Veräußerungsgewinn des W unterliegen auf Ebene der GmbH & Co. KG der GewSt
FG Münster	Teilweise Stattgabe der Klage. Für den Veräußerungsgewinn des W ist nach § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG keine GewSt zu erheben.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 305 - 306

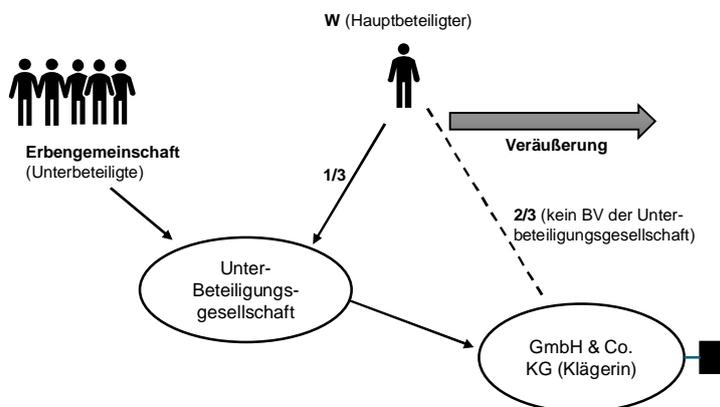
99

99

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

SACHVERHALTSWÜRDIGUNG FG

Struktur des Sachverhalts laut Auffassung des Finanzgerichts



AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 306

100

100

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

REVISION BEGRÜNDET

- Im Streitfall bestand eine **doppelstöckige PersG** (Mitunternehmerschaft) mit der Klägerin als Untergesellschaft und der Unterbeteiligungsgesellschaft als Obergesellschaft.
- Sowohl der Veräußerungsgewinn des Hauptbeteiligten W, als auch der auf die Erbengemeinschaft entfallende Anteil unterliegt der GewSt, da das Merkmal „**durch eine natürliche Person**“ im § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG nicht vorliegt.
- Die Unterbeteiligungsgesellschaft als **reine Innengesellschaft** ohne Gesellschaftsvermögen ist für Zwecke des § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG nicht als (weitere) Mitunternehmerschaft anzusehen.
- Sachliche Gründe, die für Zwecke der ESt bzw. KSt allgemein anerkannte Struktur einer **doppel- oder mehrstöckigen PersG** (Mitunternehmerschaft) für Zwecke der GewSt (§ 7 S. 2 Nr. 2 GewStG) zu negieren, kann der Senat nicht erkennen.

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 307

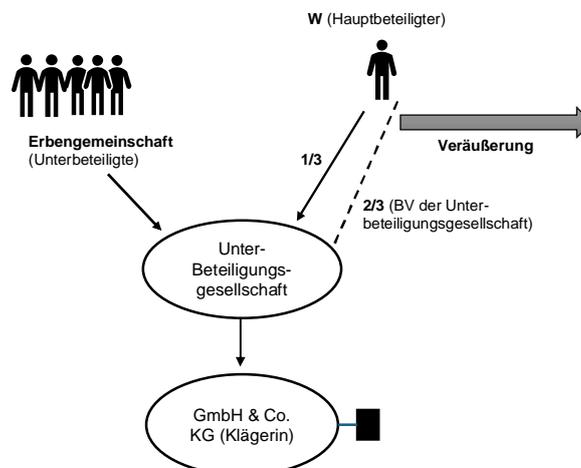
101

101

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

SACHVERHALTSWÜRDIGUNG: BFH

Struktur des Sachverhalts laut Auffassung des BFH



AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 307

102

102

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

ANMERKUNGEN

- Auch der „**unbelastete**“ Anteil unterliegt der GewSt
- § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG → kein Entfall auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer
- Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft

GEWERBESTEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER VERÄUßERUNG EINES MITUNTERNEHMERANTEILS, DER (TEILWEISE) MIT EINER ATYPISCHEN UNTERBETEILIGUNG BELASTET IST

ZUORDNUNG ZUM BV DER UNTERBETEILIGUNG

- W wurde Mitunternehmer der Unterbeteiligung
- Nur noch **mittelbare** Beteiligung
- Schuldrechtliche Bindung
- **Gesamter** Mitunternehmeranteil

GEWERBESTEUERPFLICHT

- Anteilsveräußerung **durch die Unterbeteiligungsgesellschaft** und nicht durch den zivilrechtlichen Anteilshaber
- **Zweistufiger Vorgang:**
 - Veräußerung durch die Unterbeteiligungsgesellschaft
 - Auskehrung der Veräußerungserlöse an die Beteiligten

Thema 09

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Werbeaufwendungen

105

GEWERBESTEUERRECHTLICHE HINZURECHNUNG VON WERBEAUFWENDUNGEN

GEWERBESTEUERLICHE HINZURECHNUNGSTATBESTÄNDE

- Ausgangspunkt: Änderungen durch das UntStRefG 2008
- „*Gleichstellung*“ von Eigen- und Fremdfinanzierung → „*Objektsteuercharakter*“ der GewSt
- 25 %-ige Hinzurechnung, ggf. mit weiterem Multiplikator, je nach „Finanzierungsform“
- Freibetrag i.H.v. 200.000 EUR



BERATUNGSHINWEIS

Keine zeitliche Begrenzung ⇔ 2. Corona-Steuerhilfegesetz

106

GEWERBESTEUERRECHTLICHE HINZURECHNUNG VON WERBEAUFWENDUNGEN

Hebesatz = 400 % Freibetrag überschritten	Betriebs- ausgabe	Fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	Hinzu- rechnung (25 %)	GewSt- Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100 EUR	100 %	100 EUR	25 EUR	3,50 EUR
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100 EUR	25 %	25 EUR	6,25 EUR	0,88 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei beweglichen WG	100 EUR	20 %	20 EUR	5 EUR	0,70 EUR
Mieten, Pachten & Leasingraten bei unbeweglichen WG	100 EUR	50 %	50 EUR	12,50 EUR	1,75 EUR

107

GEWERBESTEUERRECHTLICHE HINZURECHNUNG VON WERBEAUFWENDUNGEN

HINZURECHNUNG FÜR MIETEN – § 8 NR. 1 GEWSTG

„Ein Viertel der Summe aus ...

- d) **einem Fünftel** der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von **beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**, die im **Eigentum eines anderen** stehen. ² ...
- e) der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der **unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**, die im **Eigentum eines anderen** stehen, ...“

(Herv. d. Verf.)

108

GLEICHLAUTENDE LÄNDERERLASSE DER LÄNDER VOM 2.7.2012, BSTBL I 2012, 654, RZ 29

„Die im Zusammenhang mit der Anmietung von **Fahrzeugflächen** (z.B. Taxi- oder **Busflächen für Werbezwecke**) entrichteten Entgelte stellen Mietaufwendungen dar und unterliegen als solche der Hinzurechnung des § 8 Nr. 1 **Buchst. d** GewStG“.

(Herv. d. Verf.)

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Hat eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG auch zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige als Sponsor auftritt und Werbeflächen anmietet?

BFH-URTEIL VOM 16.9.2024 – II R 36/22, BSTBL II 2025, 88

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2012 - 2015
Klägerin	GmbH, die Sponsor von zwei Fußballvereinen war (Brustwerbung auf den Trikots, Bodenwerbung auf dem Spielfeld und an der Bande, Anzeigen in Programmheften, Darstellung des Logos auf der Vereinshomepage und der Pressewand des Vereins) und Werbeflächen an U- und S-Bahnen, in Bahnhöfen sowie im öffentlichen Raum, in Gaststätten sowie an Autobahnen anmietet.
Finanzamt	Gewerbesteuerliche Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG.
FG Berlin-Brandenburg	Stattgabe der Klage. Keine Hinzurechnung, weil der Geschäftszweck der GmbH es nicht erfordere, Werbeflächen im AV vorzuhalten.

REVISION BEGRÜNDET UND ZURÜCKVERWEISUNG AN DAS FG

- Kosten für die Anmietung von Werbeträgern **können** auch bei einem Dienstleistungsunternehmen zu einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG führen, wenn **Werbeträger bei unterstelltem Eigentum** des Dienstleistungsunternehmens zu dessen **AV** gehörte.
- Zugehörigkeit zum AV: **Geschäftszweck** und **spezielle betriebliche Verhältnisse** (z.B. Häufigkeit und Dauer der Nutzung von bestimmten oder gleichartigen – austauschbaren – Werbeträgern) des Dienstleistungsunternehmens Werbemaßnahmen erforderlich erscheinen lassen, für die das Unternehmen Werbeträger **ständig** in seinem Betrieb **vorhalten** muss.
- Hinzurechnung von Aufwendungen i.Z.m. der Durchführung von Werbemaßnahmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG setzt voraus, dass die den Werbeaufwendungen zugrunde liegenden Verträge ihrem **wesentlichen rechtlichen Gehalt** nach als **Miet- oder Pachtverträge** einzuordnen sind oder **zumindest trennbare** miet- oder pachtrechtliche Hauptleistungspflichten enthalten.

MIET- UND PACTVERTRAG

- Zivilrechtliches Verständnis: **§ 535 BGB** – **Vermieter** verpflichtet sich durch Vertrag, dem Mieter den Gebrauch der Sache während der Mietzeit zu gewähren und der **Mieter** verpflichtet sich, dem Vermieter den hierfür vereinbarten Mietzins zu entrichten.
- Zuordnung zu diesem Vertragstyp scheidet nur aus, wenn der Vertrag **wesentliche mietfremde oder pachtfremde Bestandteile** beinhaltet, die zu einer Einordnung zu einem anderen Vertragstyp oder zu einem Vertragstyp eigener Art führen.
- Bei der **Pacht** erfolgt die Zahlung zusätzlich zum Genuss der Früchte, soweit sie nach dem Regeln des ordnungsgemäßen Wirtschaftens als Ertrag anzusehen sind (§ 100 BGB). In beiden Fällen muss die Verpflichtung vorgesehen sein, den Vertragsgegenstand zurückzugeben (§ 546 BGB).

ABGRENZUNG DES ANLAGEVERMÖGENS (§ 247 ABS. 2 HGB)

„Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.“

Fiktives Anlagevermögen:

- Auch bei **nur kurzfristiger** (ggfs. Tage oder Stunden) **Miete** oder **Pacht**
- „**dauernd**“ nicht als reiner Zeitbegriff zu verstehen
- **ständig** für den Gebrauch in dem Betrieb benötigt

MINDERUNG DES GEWINNS ALS VORAUSSETZUNG FÜR DIE HINZURECHNUNG

- Wortlaut des § 8 S. 1 GewStG
- BFH-Urt. v. 20.5.2021-IV R 31/18



BERATUNGSHINWEIS

Keine unterschiedliche Behandlung von Anlage- und Umlaufvermögen

SPONSORING ALS BEISPIEL FÜR EINEN „GEMISCHTEN VERTRAG“

BFH in der Revisionsentscheidung:

- Keine Mieten
- Überlassung von Werbeflächen auf eigener Bekleidung des Gesponserten enthält auch ein **mietvertragliches Element**
- Klägerin wird damit **nicht** die Möglichkeit eröffnet, auf einer bestimmten angemieteten Fläche werbend tätig zu werden, und es stand **nicht** in ihrem Belieben, ob sie die ihr zur Verfügung gestellte Fläche selbst nutzt oder nicht
- Entscheidend für den Sponsor und Grund für seine Ausgaben war die damit im Zusammenhang stehende sportliche Darbietung, bei der die Trikots **sichtbar werden**.

GRÜNDE FÜR DIE ZURÜCKVERWEISUNG

- **Würdigung des Einzelfalls:**
 - Miet- oder Pachtvertrag
 - Werk- oder Geschäftsbesorgungsvertrag
 - Vertrag sui generis
- Fehlende Feststellungen des FG → § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO



BERATUNGSHINWEIS

Vorrangige rechtliche Einordnung der Verträge

- **Vermarktung** der Veräußerung vorgeschaltet → Häufigkeit und Dauer der Anmietung
- Gleichartigkeit der angemieteten Produkte

Thema 10

Gründerwerbsteuer bei Einbringung in Kapitalgesellschaften

GRUNDERWERBSTEUER BEI EINBRINGUNG IN KAPITALGESELLSCHAFTEN

	§ 1 Abs. 2a GrEStG	§ 1 Abs. 2b GrEStG	§ 1 Abs. 3 GrEStG	§ 1 Abs. 3a GrEStG
Rechtsform der Grundstücksgesellschaft	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft	Kapital- und Personengesellschaft	Kapital- und Personengesellschaft
Steuer auslösender Tatbestand	Anteilsübergang (mittelbar bzw. mittelbar) von 90 % auf neue Gesellschafter innerhalb von 10 Jahren	Anteilsübergang (mittelbar bzw. mittelbar) von 90 % auf neue Gesellschafter innerhalb von 10 Jahren	Anteilsvereinigung oder Übertragung 90 % (unmittelbar bzw. mittelbar)	Wirtschaftliche Beteiligung 90 % (unmittelbar bzw. mittelbar)
Beherrschungs- oder Zurechnungserfordernis	Nein (beliebige Neugesellschafter)	Nein (beliebige Neugesellschafter)	Ja, ein Erwerber (oder mehrere bei Organschaftsfällen)	Ja, ein Erwerber
Zeitraumen	10 Jahre	10 Jahre	Zeitpunkt Schwellenüberschreitung	Zeitpunkt Schwellenüberschreitung
Auslösungszeitpunkt	Vollzug/Closing	Vollzug/Closing	Abschluss/Signing	Abschluss/Signing
Mittelbare Beteiligung	Stufenbetrachtung bei zwischengeschalteter KapG, Multiplikationsmethode bei zwischengeschalteter PersG	Stufenbetrachtung bei zwischengeschalteter KapG, Multiplikationsmethode bei zwischengeschalteter PersG	Stufenbetrachtung (90 % auf jeder Ebene (bei Organschaft ggf. nur > 50 %))	Multiplikation der Kapitalanteile in der Beteiligungskette
Steuerschuldner	Personengesellschaft selbst	Kapitalgesellschaft selbst	Erwerber (oder Organkreis; bei Übertragung 90 % auch Verkäufer)	Erwerber (bei Übergang von 90 % auch der Verkäufer)

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 321

119

119

GRUNDERWERBSTEUER BEI EINBRINGUNG IN KAPITALGESELLSCHAFTEN

§ 6A GREStG

Für einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2 bis 3 oder Abs. 3a **steuerbaren Rechtsvorgang** auf Grund einer **Umwandlung** i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage wird die **Steuer nicht erhoben**. Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen, Einbringungen sowie andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage auf Grund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem dort genannten Rechtsvorgang **ausschließlich ein herrschendes Unternehmen** und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. I.S.v. S. 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von **fünf Jahren vor** dem Rechtsvorgang **und** fünf Jahren **nach** dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens **95 vom Hundert** ununterbrochen beteiligt ist. ...

AKTUELLES STEUERRECHT 2/2025 | SEITE 322

120

120

ENTSCHEIDUNGSSERIE VOM 21. UND 22.8.2019 (1)

- § 6a GrEStG gilt für **alle Rechtsträger** i.S.d. GrEStG, die wirtschaftlich tätig sind. **Unerheblich** ist, ob die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im **Privat- oder Betriebsvermögen** gehalten wird.
- Die Vorschrift erfasst auch den Fall, dass eine abhängige Gesellschaft auf eine **natürliche Person als herrschendes Unternehmen** verschmolzen wird.
- Das **herrschende Unternehmen** muss **nicht Unternehmer i.S.d. UStG** sein.
- Die in § 6a S. 4 genannten **Fristen müssen nur insoweit eingehalten** werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorganges auch **eingehalten werden können**.

ENTSCHEIDUNGSSERIE VOM 21. UND 22.8.2019 (2)

- Bei der **Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf ein herrschendes Unternehmen** muss das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor der Verschmelzung zu mindestens 95 % an der verschmolzenen abhängigen Gesellschaft ununterbrochen beteiligt gewesen sein (**Vorbehaltensfrist**). Die Frist von fünf Jahren nach dem Umwandlungsvorgang (**Nachbehaltensfrist**) muss in Bezug auf die verschmolzene abhängige Gesellschaft **nicht eingehalten werden**, weil sie aufgrund der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann.
- Bei der **Abspaltung zur Neugründung** muss das herrschende Unternehmen fünf Jahre nach der Abspaltung zu mindestens 95 % an der abgespaltenen abhängigen Gesellschaft beteiligt bleiben (Nachbehaltensfrist). Die **Vorbehaltensfrist** muss in Bezug auf die **neu gegründete abhängige Gesellschaft nicht** eingehalten werden, weil sie aufgrund der Abspaltung noch keine fünf Jahre bestehen konnte

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Ist § 6a GrEStG bei Ausgliederung eines Einzelunternehmens auf eine zu diesem Zweck neu gegründete KapG anzuwenden?
- Muss der frühere Einzelkaufmann die Beteiligung an der GmbH zu mindestens 95 % über weitere fünf Jahre halten?
- Gilt dies auch bei der Einbringung in eine kurz zuvor gegründete Vorrats-GmbH?

BFH-URTEIL VOM 25.9.2024 – II R 2/22, **BSTBL II 2025, 253 (FALL 1)**

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2014
Klägerin	Frau Y, alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin einer GmbH mit inkl. Grundstück. Übertragung des gesamten Vermögens des Einzelunternehmens im Wege der Ausgliederung auf eine GmbH (Klägerin).
Finanzamt	GrESt mit späterer Anpassung der BMG, spätere abweichende Feststellung des Grundbesitzwerts.
FG Sachsen	Klage teilweise erfolgreich.

REVISION UNBEGRÜNDET (1)

- Der durch die **Ausgliederung** bewirkte Übergang des Eigentums an dem Grundstück auf die Klägerin unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 GrEStG der **GrESt**. Es handelt sich um einen gesetzlichen Eigentumswechsel, bei dem **kein** den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen war und bei dem es auch keiner Auflassung bedurfte.
- Die **Voraussetzungen** für die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG sind **erfüllt**. Bei der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer KapG nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG handelt es sich um einen Umwandlungsvorgang i.S.d. § 6a S. 1 GrEStG. § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwG sieht ausdrücklich vor, dass **eine KapG auf ihren Alleingesellschafter verschmolzen** werden kann und dieser das Vermögen der Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger übernimmt. Dasselbe gilt für **den umgekehrten Fall der Ausgliederung eines Einzelunternehmens zur Neugründung einer KapG** nach § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG.

REVISION UNBEGRÜNDET (2)

- Diesem Ergebnis **steht nicht entgegen**, dass die **Vorbehaltensfrist** des § 6a GrEStG in Bezug auf den Bestand des dort bestimmten Abhängigkeitsverhältnisses innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Umwandlungsvorgang im vorliegenden Fall **nicht erfüllt** ist.
- Jedoch muss die **Nachbehaltensfrist** von fünf Jahren in Bezug auf das durch den Umwandlungsvorgang begründete Abhängigkeitsverhältnis **eingehalten** werden. Da im Fall der Ausgliederung eines Einzelkaufmanns auf eine neu gegründete KapG die von dem Einzelkaufmann geführte Firma erlischt (vgl. § 155 S. 1 UmwG), ist § 6a S. 4 GrEStG dahingehend auszulegen, dass eine Nachbehaltensfrist umwandlungsbedingt insoweit eingehalten werden muss, als der nach Erlöschen des Einzelunternehmens als Alleingesellschafter an der KapG beteiligte (frühere) **Einzelkaufmann diese Beteiligung i.H.v. mind. 95 % über weitere fünf Jahre halten muss**.

BFH-URTEIL VOM 25.9.2024 – II R 46/22, BSTBL II 2025, 329 (FALL 2)

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2018
Klägerin	GmbH & Co. KG mit inl. Grundbesitz. Gesellschafter: Komplementär-GmbH (0 %) und 7 Gesellschafter. Diese erwarben 2013 jeweils eine eigene Vorrats-GmbH. Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG im Weg der Sachkapitalerhöhung zum Buchwert.
Finanzamt	§ 1 Abs. 2a GrEStG → GrESt unter Schätzung der Bemessungsgrundlage, anschließende Herabsetzung
FG Hessen	Klage erfolglos

REVISION UNBEGRÜNDET (1)

- Gehört zum Vermögen einer PersG ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mind. 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach **§ 1 Abs. 2a S. 1 GrEStG** als ein auf die **Übereignung** eines Grundstücks auf eine neue PersG **gerichtetes Rechtsgeschäft**.
- Der Rechtsvorgang ist **nicht nach § 6a GrEStG von der Steuer befreit**. Die Voraussetzungen des § 6a S. 1 Alt. 2 GrEStG sind zwar erfüllt, da die Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG im Wege der Sachkapitalerhöhung einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 S. 1, Abs. 2, 2a, 3 oder 3a GrEStG steuerbaren und grds. nach § 6a GrEStG befreibaren Rechtsvorgang darstellt.

REVISION UNBEGRÜNDET (2)

- Jedoch wurde die **fünfjährige Vorbehaltensfrist i.S.d. § 6a S. 4 GrEStG nicht eingehalten**. Bei den Vorrats-GmbH handelt es sich nicht um von den Alleingesellschaftern abhängige Gesellschaften i.S.d. § 6a S. 3 GrEStG. Im Streitfall könnten die **sieben Kommanditisten als Alleingesellschafter** ihrer jeweiligen Vorrats-GmbH zwar grds. **herrschende Unternehmen** i.S.d. § 6a S. 3 GrEStG darstellen. Denn auch eine natürliche Person, die – wie die Kommanditisten über ihre Kommanditbeteiligung – wirtschaftlich tätig ist, kann herrschendes Unternehmen sein. Jedoch scheitert die Anwendung des § 6a GrEStG auf den Streitfall daran, dass die Kommanditisten am Gesellschaftskapital der Vorrats-GmbH unstrittig **nicht innerhalb von fünf Jahren vor** der 2014 durchgeführten Einbringung beteiligt waren, da sie jeweils die **Vorrats-GmbH erst 2013 erworben** hatten.

REVISION UNBEGRÜNDET (3)

- Auf die **Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist** kann im Streitfall **nicht verzichtet** werden. Zwar hat der BFH mit Urt. v. 21.8.2019 und v. 25.9.2024 entschieden, dass bei einer Ausgliederung zur Neugründung gem. § 123 Abs. 3 Nr. 2 UmwG die in § 6a S. 4 GrEStG genannten Fristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs **auch eingehalten werden können**. Bei einer Ausgliederung zur **Neugründung** kann die Vorbehaltensfrist umwandlungsbedingt **nicht** eingehalten werden, weil die neu gegründete Gesellschaft erst durch die Ausgliederung entsteht. Im Unterschied zur Ausgliederung zur Neugründung, bei der die neu gegründete Gesellschaft rechtlich erst durch die Neugründung entsteht, haben die **Vorrats-GmbH bereits** vor der Einbringung **bestanden** und wurden bereits am 2013 von den Kommanditisten erworben. Es wäre deshalb **möglich** gewesen, solche Vorrats-GmbH schon **früher zu erwerben**, um die fünfjährige Vorbehaltensfrist vor der Einbringung einzuhalten.

VORBEHALTSFRIST

- Möglichkeit zur Einhaltung der Frist ⇔ Neugründungsfälle



BERATUNGSHINWEIS

Form der Ausgliederung

- Möglichkeit zum Abwarten der Frist



BERATUNGSHINWEIS

Vorratsgesellschaft

NACHBEHALTENSFRIST

- 5 Jahre
- Einhaltung möglich
- „umwandlungsbedingte Fristeinhaltung“ → neue Beteiligung

EINBRINGUNGSTATBESTÄNDE

- Fall 2: Voraussetzungen war grds. zu erfüllen
- AmtshilfeRLUmsG: Erweiterung der Tatbestandsvoraussetzungen
- Fortentwicklung der GrESt

Thema 11

Unrichtiger/unberechtigter Steuerausweis bei Erwerb von vermieteten Immobilien

Fehlerhafter USt-Ausweis in der Rechnung



Verhinderung von Steuerausfällen → Gefährdungssituation



BERATUNGSHINWEIS

Anteiliger Vorsteuerabzug beim **unrichtigen** Steuerausweis

RECHNUNG

- Schulden der ausgewiesenen Steuer → Mehrbetrag ist an das FA **abzuführen**
- Gründe für überhöhten Steuerausweis unbeachtlich



BERATUNGSHINWEIS

Rechnungsbegriff des § 14c UStG abweichend von § 14 UStG

RECHNUNGSE RTEILUNG AN NICHTUNTERNEHMER

- BFH-Urt. v. 13.8.2013: Auch bei Rechnungsausstellung an Nichtunternehmer
- EuGH-Urt. v. 8.12.2022: RS P-GmbH
- BMF-Schreiben v. 27.2.2024: „**glaubhaft dazulegen**“ bzw. „**plausibel zu begründen**“



BERATUNGSHINWEIS

Sog. Mischfälle

UNBERECHTIGTER STEUERAUSWEIS, § 14C ABS. 2 USTG

- **Nichtunternehmer**
- Abrechnung über eine **nicht ausgeführte** Lieferung oder sonstige Leistung
- Statt des tatsächlich gelieferten Gegenstandes wird über einen **anderen nicht gelieferten Gegenstand** abgerechnet
- Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, in der er statt der tatsächlich erbrachten sonstigen Leistung eine **andere sonstige Leistung** auführt
- Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, obwohl er die Leistung **nicht im Rahmen seines Unternehmens** erbracht hat
- Unternehmer rechnet über eine Leistung ab, die nicht er, sondern **jemand anders** tatsächlich **erbracht** hat

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGE

Muss beim Eigentümerwechsel einer Immobilie der neue Eigentümer sich die nicht von ihm selbst abgeschlossenen, unberechtigt Umsatzsteuer ausweisenden Mietverträge in der Weise gegen sich gelten lassen, dass ihm zuzurechnende Rechnungen vorliegen, die ihn als Leistenden i.S.v. § 14c Abs. 1 UStG bezeichnen, weil er mit dem Eigentumserwerb an der Immobilie gem. § 566 BGB die Rechte und Pflichten aus den Mietverhältnissen übernommen hat?

BFH-URTEIL VOM 5.12.2024 – V R 16/22, BFH/NV 2025, 497

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2013
Klägerin	Erwirbt 2013 ein Grundstück i.R.e Zwangsversteigerung. Die Mietverträge, die der Voreigentümer abgeschlossen hatte, wiesen USt für die Vermietung an eine Fachklinik, für Physiotherapiepraxisräume und eine Wohnungsbaugesellschaft offen mit 19 % aus. Die Klägerin sah die Umsätze demgegenüber als steuerfrei an.
Finanzamt	Ap: Setzte wegen des offenen Steuerausweises im Mietvertrag die unrichtig offen ausgewiesene USt gegenüber der Klägerin als Erwerberin fest.
FG Berlin-Brandenburg	Weist die Klage ab und lässt die Rev. wegen grundsätzlicher Bedeutung zu, § 115 Abs. 2 FGO.

REVISION BEGRÜNDET

- Klägerin ist **nicht Steuerschuldnerin** nach § 14c Abs. 1 S. 1 UStG, da sie die Steuerbeträge **nicht selbst unrichtig offen ausgewiesen** hat. In der Rechnung als Aussteller bezeichnete Person muss mitgewirkt haben
- Ersteher tritt nach § 57 ZVG i.V.m. § 566 Abs. 1 BGB anstelle des Vermieters in die sich während der Dauer seines Eigentums aus dem Mietverhältnis ergebenden Rechte und Pflichten ein. BGH: § 566 Abs. 1 BGB dient der dem Schutz des Mieters. Vom Voreigentümer im Mietvertrag vorgenommene (unrichtige) Steuerausweis kann der Klägerin **nicht nach § 566 Abs. 1 BGB zugerechnet** werden
- Zivilrechtl. Pflicht zur Rechnungserteilung geht auf den Erwerber über, nicht die bereits ausgestellten Rechnungsdokumente (⇔ abstrakte Gefährdungshaftung)
- Einzelrechtsnachfolge aufgrund einer **Geschäftsveräußerung im Ganzen** nach § 1 Abs. 1a S. 3 UStG ändert nichts. **Unrichtiger Steuerausweis** in den Mietverträgen **gehört nicht zu den übertragenen WG**, auf die sich die umsatzsteuerrechtliche Einzelrechtsnachfolge bezieht

HINTERGRUND

- Häufige Anwendung im Vermietungsbereich
- USt offen ausgewiesen → **unrichtiger Steuerausweis**
- Mietverträge genau prüfen

ZURECHNUNG NACH DEM USTG

- Leistender Unternehmer muss an der **Erstellung** der Rechnung mitgewirkt haben
- Kläger ist **nicht** selbst Steuerschuldner nach § 14c Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG



BERATUNGSHINWEIS:

Steuerausweis durch ArbN ohne Wissen des ArbG

ZURECHNUNG INFOLGE § 566 ABS. 1 BGB

- **Grundsatz:** „*Kauf bricht nicht Miete!*“
- **Eintritt** in die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis
- § 57 ZVG: Erteilung eines Zuschlags bei einem Zwangsversteigerungsverfahren



BERATUNGSHINWEIS:

§ 14c UStG dient nicht dem Mieterschutz

KEINE ZURECHNUNG INFOLGE § 1 ABS. 1A USTG

- Keine Ableitung
- Anwendung nur auf die übertragenden WG; Hierzu gehört nicht der
- unrichtiger Steuerausweis



BERATUNGSHINWEIS:

GiG bei Erwerb im Wege der Zwangsversteigerung

HAFTUNG DES ERWERBES GEM. § 75 AO

- Inanspruchnahme des Verkäufers



BERATUNGSHINWEIS

Zwangsversteigerung

„Wird ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen **übereignet**, so **haftet** der **Erwerber** für Steuern, bei denen sich die Steuerpflicht **auf den Betrieb** des Unternehmens gründet, ..., vorausgesetzt, dass die Steuern seit dem Beginn des **letzten**, vor der Übereignung liegenden **Kalenderjahrs** entstanden sind und **bis zum Ablauf von einem Jahr** nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber **festgesetzt oder angemeldet** werden. Die Haftung **beschränkt** sich auf den Bestand des **übernommenen Vermögens**. ...“

(Hervorhebungen des Verfassers)

- Zweck der Regelung

VERMEIDUNG DER HAFTUNG

- Passus „zzgl. der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer“ **genügt nicht** den Anforderungen
- Argument: **USt = 0%**, wenn nicht auf die Steuerbefreiung verzichtet wird

VORSTEUERABZUG DES MIETERS

- **Unveränderte** Übernahme/Fortführung des Mietvertrags
- **Vorsteuerabzug des Mieters:**
Bsp.: V vermietet umsatzsteuerpflichtig Räume an M für 1.000 EUR zzgl. 190 EUR USt. M zieht die 190 EUR mtl. als Vorsteuer ab. V veräußert das Objekt an E, der den Mietvertrag mit M unverändert fortführt.
- Erwerber sollte auf eine **Anpassung des Mietvertrags** achten

E-RECHNUNGSPFLICHT – BMF V. 15.10.2024

„Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis (z.B. Mietverhältnis) besteht, ist es ausreichend, wenn **einmalig für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt** wird, in welcher der zugrundeliegende Vertrag als Anhang enthalten ist, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt. Zu den Folgezeiträumen vgl. Abschn. 14.5 Abs. 17 UStAE. **Änderungen der erstmaligen E-Rechnung brauchen erst zu erfolgen**, wenn sich die umsatzsteuerrechtlichen **Rechnungspflichtangaben** nach §§ 14, 14a UStG **ändern** (z.B. bei einer Mieterhöhung).“

(Hervorhebungen des Verfassers)

- **Pflicht zur Erstellung einer E-Rechnung seit 1.1.2025 → Entschärfung**

Thema 12

Differenzbesteuerung im Gebrauchtwagenhandel

147

DIFFERENZBESTEUERUNG IM GEBRAUCHTWAGENHANDEL

DIFFERENZBESTEUERUNG

- Grundlage: § 25a UStG
- Lieferung beweglicher Wirtschaftsgüter (**Gebrauchtgegenstände**)
- Kein Recht zum Vorsteuerabzug
- **BMG**: Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkaufspreis
- **Beispiel**: *Der Autohändler A kauft von der Privatperson P einen Pkw zum Preis von 10.000 EUR. Er veräußert ihn an einen privaten Käufer K zum Preis von 12.000 EUR.*

148

DIFFERENZBESTEUERUNG IM GEBRAUCHTWAGENHANDEL

Voraussetzungen

Wiederverkäufer:
gewerbsmäßig mit
körperlichen Gegen-
ständen handelt

Vorlieferung:

- Keine USt geschuldet oder
- Differenzbesteuerung vorgenommen

Lieferung von
Kunstgegenständen,
Sammlungsstücken und
Antiquitäten

BERATUNGSHINWEIS:

Veräußerung von Ge-
genständen des AV

BERATUNGSHINWEIS:

Einschränkung durch
das JStG 2024

Zum Upcycling aktuell BFH v. 11.12.2024 – XI R 9/23

Privat angekaufte Gegenstände werden zu anders nutzbaren Produkten aufgewertet

DIFFERENZBESTEUERUNG IM GEBRAUCHTWAGENHANDEL

BEMESSUNGSGRUNDLAGE BEI DER
DIFFERENZBESTEUERUNG

Grundsatz
Differenz
Einkaufspreis – Verkaufspreis

Besonderheiten
Entnahme, § 3 Abs. 1b UStG
Mindest-BMG

Ausnahme
Gesamtdifferenzverfahren
§ 25a Abs. 4 UStG

Einkaufspreis für
Einzelgegenstand
≤ 750 EUR

WAHLRECHT

- Wahlrecht
- Jede **einzelne** Lieferung
- Bemessung von der Marge von dem Gesamtumsatz (§ 25a Abs. 4 EStG)

AUSSCHLUSS DES VORSTEUERABZUGS

- **Ausschluss** gem. § 25a Abs. 5 S. 3 UStG
- Keine Rechnung mit gesondertem Vorsteuerausweis
- **Hinweis** auf Anwendung der Differenzbesteuerung
- Ausweis der USt = Verzicht auf Differenzbesteuerung

**Aufzeichnungspflicht,
§ 25a Abs. 6 UStG**

- Einkaufspreis
- Verkaufspreis
- Bemessungsgrundlage

getrennte Aufzeichnungen
für Differenz-/Regel-
besteuerung

VOM BFH ZU ENTSCHEIDENDE RECHTSFRAGEN

- Trägt derjenige, der von der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG Gebrauch machen will, die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass sein Vorlieferant eine der Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 S. 2 UStG erfüllt?
- Sind die im EuGH-Urteil *Litdana* v. 18.5.2017 – C-624/15 formulierten Vertrauensschutzerwägungen im Festsetzungs- oder im Billigkeitsverfahren zu prüfen?

BFH-URTEIL VOM 11.12.2024 –X R 15/21, BFH/NV 2025, 383

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2014, 2015
Kläger	Ist Gebrauchtwagenhändler. Abrechnung in vielen Fällen im Wege der Differenzbesteuerung.
Finanzamt	Ap: In 29 Fällen ist der jeweilige Verkäufer nicht mit dem letzten eingetragenen Halter des Kfz identisch. In 22 weiteren Fällen ist die Fahrgestellnummer nicht angegeben, so dass der vorherige Halter nicht geprüft werden kann. Die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG sind nicht erfüllt. Der Kläger hat die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht beachtet.
FG Düsseldorf	Weist die Klage ab und lässt die Rev. wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

REVISION UNBEGRÜNDET (1)

- Die Umsätze waren der **Regelbesteuerung** zu unterwerfen. Für die streitigen Kfz wurde USt von den Verkäufern gem. § 25a Abs. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. a Var. 1 UStG geschuldet. Zwar wurden Musterformulare für Käufe von Privatpersonen benutzt; jedoch waren die jeweiligen Verkäufer nicht mit dem letzten Halter des Kfz identisch, und die Fahrgestellnummern waren unzutreffend bzw. unvollständig. Beides lässt den Schluss zu, dass ein Zwischenverkauf von einer Privatperson an einen (Zwischen-)Händler stattgefunden hatte.
- Es lagen auch **keine Anhaltspunkte** dafür vor, dass die Verkäufer der streitigen Kfz **Kleinunternehmer** waren oder ihrerseits die Differenzbesteuerung vorgenommen hatten (§ 25a Abs. 1 Nr. 2 S. 2 Buchst. a Var. 2 und Buchst. b UStG). Insbesondere hatten die Verkäufer in ihren Rechnungen **nicht auf die Differenzbesteuerung** nach § 14a Abs. 6 S. 1 UStG **hingewiesen**.

REVISION UNBEGRÜNDET (2)

- Dem Kläger stand **kein Vertrauensschutz** zu. Es ist nicht erkennbar, dass der Kläger alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die von ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen. Er kannte die Verkäufer nicht und hätte daher nicht ohne Weiteres auf ihre Behauptung, sie seien Privatverkäufer, vertrauen dürfen. Ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer hätte sich zumindest die Verkaufsvollmacht vorlegen lassen.
- **Offen bleiben** kann, ob Vertrauensschutz bei der Differenzbesteuerung bereits im **Festsetzungsverfahren** oder aber erst im **Billigkeitsverfahren** zu gewähren ist. Soweit sich der Kläger auf Gutgläubigkeit beruft, ist dies nach den Feststellungen des FG nicht erkennbar.

BEWEISLAST

- Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten aber **keine subjektive Beweislast**
- Unterschied zum Zivilprozess
- **Allgemeine Regeln:**
 - Begründung des Anspruchs
 - Steuerbefreiungen/-ermäßigungen



BERATUNGSHINWEIS:
Ausnahmen

NON LIQUET

- Vorgaben der Feststellungslast
- **Hinweis** an das Gericht oder die Verwaltungsbehörde auf ein „*non liquet*“

FESTSTELLUNGSLAST BEI DIFFERENZBESTEUERUNG

- Nichtnachweis der Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung geht zu Lasten des Stpfl.
- Aufklärung von Unregelmäßigkeiten
- Enge Auslegung der für den Stpfl. günstigen Regelungen



BERATUNGSHINWEIS
Beweislastregeln bei der Differenzbesteuerung

VERFAHREN ZUR BERUFUNG AUF VERTRAUENSSCHUTZ

- Kläger berief sich auf **Gutgläubensschutz** → Privatpersonen, die die Voraussetzungen des § 25a UStG erfüllen
- BFH: Keine Anwendung der „**Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns**“ → Überprüfung, ob Privatpersonen oder Händler
- Offen bleibt, ob Gutgläubigkeit im Festsetzungs- oder im Billigkeitsverfahren zu führen ist



BERATUNGSHINWEIS

RS *Litdana*

- U.E. wohl Billigkeitsverfahren

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!



DR. JÖRG GRUNE
HAMBURG



PROF. DR. BERT KAMINSKI
HAMBURG



DIRK KROHN
BURG



DR. MICHAEL MESSNER
HANNOVER



MARKUS PERSCHON
ESCHEBURG



MICHAEL SEIFERT
KÖLN