



TREUHAND SÜDWESTFALEN GMBH  
Steuerberatungsgesellschaft

**Mandanten-Rundschreiben 05/2025**

**Erste steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Investitionsbereitschaft und zu steuerlichen Entlastungen • Pflegeversicherung: Nachweis der Elterneigenschaft • Veräußerungsgewinn bei Grundstücksübertragung mit Übernahme von Schulden**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat erste steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Investitionsbereitschaft und zu steuerlichen Entlastungen auf den Weg gebracht, um die Wirtschaftstätigkeit zu beleben. Dies umfasst insbesondere eine degressive Abschreibung und eine Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge. Beide Regelungen werden ab dem 1.7.2025 Anwendung finden.

Wird ein Grundstück „ohne Entgelt“ auf die nächste Familiengeneration übertragen, übernimmt aber der Übernehmer bzw. die Übernehmerin noch die auf dem Grundstück lastenden Schulden, so kann dieser Vorgang zu einem steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäft führen. Insoweit sind die Folgen sorgfältig steuerlich zu würdigen.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Wohn-Riester: Tilgung eines von dem Ehegatten des Zulageberechtigten aufgenommenen Darlehens ist keine zulässige Verwendung
- 2 Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 3 Elterneigenschaft sowie die Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder in der Pflegeversicherung: digitales Nachweisverfahren ab 1.7.2025
- 4 Vorteilminderung bei der 1 %-Regelung

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 5 Erste steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Investitionsbereitschaft und zu steuerlichen Entlastungen
- 6 Erweiterte Grundstückskürzung und gewerblicher Grundstückshandel
- 7 Erweiterte Grundstückskürzung: Vermietung fremden Grundbesitzes ist schädlich
- 8 Betriebsausgabenabzug von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps
- 9 Besteuerung von Kombiangeboten mit verschiedenen Umsatzsteuersätzen in der Systemgastronomie
- 10 Umsatzsteuer: Entnahme eines zuvor ohne die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs im Wege der Einlage dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeuges
- 11 Zur missbräuchlichen Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung von Eheleuten mit zwei gleichartigen Unternehmen
- 12 Bestätigung einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
- 13 Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung bei größeren Bauvorhaben

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 14 Schenkungsteuer: Keine Betriebsvermögensbegünstigung bei Übertragung eines GmbH-Anteils durch eine Personengesellschaft an ihren Mitunternehmer
- 15 Schenkungsteuer: Lohnsummenprüfung bei der begünstigten Übertragung von Personengesellschaftsanteilen

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 16 Die Vermietung und der Verkauf tatsächlich nicht existenter Container führt zu sonstigen Einkünften

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 17 Veräußerungsgewinn bei Grundstücksübertragung mit Übernahme von Schulden
- 18 Eigentumsverlust auf Grund einer Zwangsversteigerung kann zu steuerlich zu erfassendem Veräußerungsgeschäft führen
- 19 Erbschaftsteuerbefreiung für ein selbstgenutztes Familienheim

---

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

---

- 20 Änderungen durch das Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm
- 21 Zur Abzugsfähigkeit von Rechts- und Beratungskosten einer Kapitalgesellschaft anlässlich der Veräußerung einer Enkelgesellschaft durch die Tochtergesellschaft im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses
- 22 VGA beim unentgeltlichen Erwerb eigener GmbH-Anteile durch den faktischen Alleingesellschafter
- 23 Entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen
- 24 Insolvenz einer GmbH: Keine Überschuldung bei bestehender Organschaft und unterlassener Rückstellungsbildung

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 **Wohn-Riester: Tilgung eines von dem Ehegatten des Zulageberechtigten aufgenommenen Darlehens ist keine zulässige Verwendung**

Das in einem Altersvorsorgevertrag (im Rahmen des sog. Wohn-Riesters) gebildete und geförderte Kapital kann der Zulageberechtigte – unter bestimmten Voraussetzungen – bis zum Beginn der Auszahlungsphase unmittelbar für die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung (Alternative 1) oder zur Tilgung eines zu diesem Zweck aufgenommenen Darlehens (Alternative 2, „Entschuldungsalternative“) verwenden. Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 2.4.2025 (Az. X R 6/22) klargestellt, dass die Darlehenstilgung nur zulässig ist für vom Zulageberechtigten selbst aufgenommene Darlehen und nicht etwa für Darlehen des Ehegatten, auch wenn diese Darlehen des Ehegatten der Finanzierung der **gemeinsam genutzten Wohnung** dienen.

Im Urteilsfall erwarb die Stpfl. gemeinsam mit ihrem Ehemann im September 1998 eine Immobilie. Beide Eheleute sind als jeweils hälftige Miteigentümer in das Grundbuch eingetragen und bewohnen die Immobilie gemeinsam. Zur Finanzierung der Immobilie hatte der Ehemann der damals nicht berufstätigen Stpfl. mehrere Darlehen bei der X-Bank aufgenommen. Die Stpfl. wurde nicht Schuldnerin der Darlehen, hatte aber bereits im Oktober 1994 zur Sicherung aller bestehenden und künftigen Ansprüche der Bank gegen ihren Ehemann eine selbstschuldnerische Bürgschaft übernommen. Zur weiteren Sicherung der Darlehen wurden zu Gunsten der Bank Grundschulden auf die Immobilie eingetragen.

Im August 2020 beantragten die Stpfl. und ihr Ehemann die Entnahme von Kapital aus ihren Altersvorsorgeverträgen zur Sondertilgung der Darlehen. Die beklagte Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen – ZfA – lehnte den Antrag der Stpfl. mit der Begründung ab, sie sei **nicht unmittelbare Darlehensschuldnerin**, so dass für sie keine wohnungswirtschaftliche Verwendung gegeben sei.

Der BFH bestätigte diese Sichtweise. Jeder Ehegatte ist allein Träger seines auf Grund eines Altersvorsorgevertrags gebildeten Kapitals. Im Bereich der Riesterförderung gibt es keine zusammengefasste Betrachtung von Ehegatten, die gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt werden. Eine Übertragung des geförderten Altersvorsorgevermögens des einen Ehegatten auf den anderen Ehegatten jenseits der im Gesetz ausdrücklich geregelten Ausnahmen (Tod und Scheidung) stellt eine schädliche Verwendung dar.

#### **Handlungsempfehlung:**

Diese streng auf den Zulagenberechtigten bezogene Betrachtungsweise ist zu beachten. Gegebenenfalls müssen beide Ehegatten Darlehensnehmer sein, damit auch beide Tilgungen aus ihren Wohn-Riester-Kapital vornehmen können.

### 2 **Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten**

Kinderbetreuungskosten sind in einem gewissen Rahmen als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig. Es können 80 % der Aufwendungen, höchstens 4 800 € je Kind (bis 2024: zwei Drittel, höchstens 4 000 €), für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, als Sonderausgaben abgezogen werden. Der vom Gesetz nicht definierte Begriff der Kinderbetreuung ist weit zu fassen. Erfasst sind insbesondere Aufwendungen für die Betreuung in Kindertagesstätten und ähnlichen Einrichtungen. Vom Abzug ausgenommen sind Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. Diese sind durch die Kinderfreibeträge abgegolten.

Nicht als Sonderausgaben abzugsfähige Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen liegen vor, wenn die Betätigung organisatorisch, zeitlich und räumlich getrennt von einer Kindertagesstätte, einem Schulhort oder einer ähnlichen Einrichtung stattfindet und dabei nicht die altersbedingt erforderliche Betreuung des Kindes, sondern die **Aktivität im Vordergrund** steht. Im Streitfall (Urteil des BFH v. 23.1.2025, Az. III R 33/24) ging es um Kosten für eine einwöchige Reise während der Sommerferien, bei der die Freizeitbetätigung im Vordergrund stand (Sportreise).

**Hinweis:**

Anders könnte dies dann zu beurteilen sein, wenn es um eine Reise eines jüngeren Kindes geht und die Betreuung des Kindes im Vordergrund steht.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 3 **Elterneigenschaft sowie die Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder in der Pflegeversicherung: digitales Nachweisverfahren ab 1.7.2025**

Um die Pflegeversicherungsbeiträge zu berechnen, gibt es ab dem 1.7.2025 das digitale Nachweisverfahren für alle Arbeitgeber. Damit werden die Elterneigenschaft sowie die Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder für alle Beschäftigten automatisch erfasst. Damit brauchen die Arbeitgeber in den meisten Fällen von ihren Beschäftigten keine Nachweise mehr anzufordern. Das digitale Nachweisverfahren ist für alle beitragsführenden Stellen verpflichtend.

**Start des Verfahrens zum 1.7.2025:**

- Gestartet wird das Verfahren durch eine Anmeldung oder einen Initialabruf:
  - Bei Eintritt einer oder eines neuen Beschäftigten meldet der Arbeitgeber die Person neben der Sozialversicherung auch zum digitalen Nachweisverfahren bei der Datenstelle der Rentenversicherung (DSRV) an. Das erfolgt über sein Entgeltabrechnungssystem oder das SV-Meldeportal.
  - Für alle Beschäftigten, die bereits vor dem 1.7.2025 in einem laufenden Beschäftigungsverhältnis stehen, nimmt der Arbeitgeber ab dem 1.7.2025 einen Initialabruf (Bestandsabfrage) vor. Dies kann bis zum 31.12.2025 erfolgen.
- Sowohl die Anmeldung als auch der Initialabruf lösen eine unmittelbare Rückmeldung durch das Bundeszentralamt für Steuern aus, welches auf den für Zwecke des Lohnsteuerabzugs vorhandenen Datenbestand zurückgreift. Dem Arbeitgeber wird die Elterneigenschaft sowie die chronologische Entwicklung der Kinderanzahl der oder des Beschäftigten übermittelt. Die Berücksichtigung eines Kindes endet mit Ablauf des Monats, in dem das Kind das 25. Lebensjahr vollendet.

**Daten im Abonnement:**

- Die Anmeldung und der Initialabruf führen automatisch zu einem Abonnement. Damit wird der Arbeitgeber vom Bundeszentralamt für Steuern proaktiv digital über Änderungen bei der Elterneigenschaft und der Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder seiner Beschäftigten informiert (sogenanntes „Push-Verfahren“).
- Vollendet ein Kind z.B. das 25. Lebensjahr, führt das nicht zu einer proaktiven Meldung des BZSt, weil dieser Sachverhalt bereits durch die Angabe einer Gültigkeit für die Kinderanzahl übermittelt wurde und im Datenbestand des Entgeltabrechnungsprogramms berücksichtigt werden kann.
- Endet die pflegeversicherungspflichtige Beschäftigung, nimmt der Arbeitgeber eine elektronische Abmeldung vom digitalen Verfahren vor.

**Abfrage der Historie:**

- Arbeitgeber können eine Anfrage für abgeschlossene vergangene Zeiträume stellen (Historienanfrage). Das frühestmögliche Datum für die Anfrage zur Elterneigenschaft und zur Kinderanzahl ist der 1.7.2023. Ein Abonnement wird durch die Historienabfrage nicht ausgelöst.

**Wirkung von erbrachten Nachweisen/Vorgehen bei Differenzen:**

- Bisher konnten Arbeitgeber ein vereinfachtes Nachweisverfahren zu Elterneigenschaft und Kinderanzahl nutzen, um die Beiträge zur Pflegeversicherung zu berechnen. Solche Nachweise wirken unabhängig vom Ergebnis der Rückmeldung des BZSt im digitalen

Nachweisverfahren bis zum 30.6.2025. Für diese Zeit gilt ein Bestandsschutz. Es erfolgt keine rückwirkende Korrektur zulasten der oder des Beschäftigten.

- Falls Beschäftigte außerhalb des digitalen Nachweisverfahrens ab dem 1.7.2025 eine Elterneigenschaft oder die Anzahl der Kinder nachweisen müssen (hierzu nachfolgend), wirkt der Nachweis auch ab der Geburt des Kindes beziehungsweise ab dem Ereignistag (z.B. bei einer Adoption). Vorausgesetzt, der Nachweis erfolgt innerhalb von drei Monaten nach der Geburt des Kindes beziehungsweise nach dem Ereignistag gegenüber dem Arbeitgeber. Ansonsten wirkt der Nachweis mit dem Folgemonat nach Einreichung der Unterlagen.
- Bei Abweichungen infolge des digitalen Nachweisverfahrens haben Beschäftigte für den Zeitraum ab dem 1.7.2025 entsprechende Nachweise für eine Elterneigenschaft und die Anzahl der Kinder zu erbringen. Das kann z.B. eine Geburtsurkunde des Kindes sein. Der Arbeitgeber berücksichtigt diese Kinder dann bei der Beitragsabrechnung.
- Wenn das BZSt mehr Kinder meldet, als Beschäftigte im vereinfachten Nachweisverfahren mitgeteilt haben, nimmt der Arbeitgeber tatsächlich eine Rückrechnung vor.

#### **Übergangsregelung: Warten auf das digitale Verfahren:**

- Arbeitgeber dürfen für die Berücksichtigung der Kinderanzahl zur Feststellung des Beitragsabschlags in der Zeit vom 1.7.2023 bis zum 30.6.2025 auf die Bereitstellung des digitalen Nachweisverfahrens warten, anstatt das vereinfachte Nachweisverfahren zu nutzen.

#### **Nachweise bei Stief-, Adoptiv- und Pflegekindern:**

- Nicht in allen Fallkonstellationen sind die Daten des BZSt vollständig. Daten für steuerlich nicht erfasste Kinder, die aber für die Bemessung des Pflegeversicherungsbeitrags zu berücksichtigen sind, können über das digitale Nachweisverfahren nicht erhoben werden. In diesen Fällen ist der Arbeitgeber berechtigt und verpflichtet, entsprechende Nachweise von seinen Beschäftigten anzufordern, um sie bei der Beitragsberechnung zu berücksichtigen. Anwendungsfälle sind insbesondere Stief-, Adoptiv- und Pflegekinder.
- Hinsichtlich der Berücksichtigung von Pflegekindern gilt: Voraussetzung ist, dass das Kind in der Familie der betreuenden Person durchgängig, d.h. nicht nur für einen Teil des Tages oder nur für einige Tage der Woche, Versorgung, Erziehung und Heimat findet. Voraussetzung für ein Pflegekindschaftsverhältnis ist, dass das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern nicht mehr besteht, also die familiären Bindungen dauerhaft aufgegeben sind. Gelegentliche Besuchskontakte stehen dem nicht entgegen. Es kommt nicht darauf an, ob die Pflegeeltern den Unterhalt des Kindes ganz oder überwiegend oder mindestens teilweise tragen. Wenn das Pflegekind einen eigenen Haushalt gründet, liegen die Voraussetzungen für die Abschlüsse nicht mehr vor. Die Elterneigenschaft bleibt allerdings erhalten, wenn das Verhältnis zuvor dauerhaft war.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Abwicklung des Verfahrens erfolgt in aller Regel über das Entgeltabrechnungsprogramm. Es gibt Konstellationen, in denen die vom BZSt gemeldete Kinderzahl nicht der beitragsrechtlich zu berücksichtigenden Kinderzahl entspricht. In diesem Fall kann weiterhin der Einzelnachweis erfolgen. Insoweit gilt aber, dass wenn der beitragsabführenden Stelle keine Abweichungen bekannt sind und keine Indizien für berechtigte Zweifel an den Daten des BZSt vorliegen, die von dem BZSt mitgeteilte Kinderanzahl und die übermittelten Zeiträume für die Arbeitgeber verbindlich sind. Ergänzende Ermittlungen sind nicht erforderlich. Es gibt keine generalisierende Verpflichtung, auf Abweichungen zu prüfen.

## **4 Vorteilminderung bei der 1 %-Regelung**

Der BFH hat mit Entscheidung vom 23.1.2025 (Az. III R 33/24 (III R 50/17)) erneut bestätigt, dass Kosten, die wie Fähr-, Maut- oder Vignettenkosten für Privatfahrten ausschließlich von der Entscheidung des Arbeitnehmers abhängen, mit dem Fahrzeug ein bestimmtes privates Ziel aufzusuchen, nicht von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst werden. Die Übernahme solcher Kosten durch den Arbeitgeber begründet einen eigenständigen geldwerten Vorteil.

### Handlungsempfehlung:

In der Praxis muss insoweit sorgfältig abgegrenzt werden. Werden entsprechende Kosten vom Arbeitnehmer selbst getragen, mindert dies nicht den geldwerten Vorteil aus der Überlassung des ihm von seinem Arbeitgeber zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellten Fahrzeugs. Im Übrigen handelt es sich auf Seiten des Arbeitnehmers insoweit um Kosten der privaten Lebensführung und nicht etwa um Werbungskosten.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 5 Erste steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Investitionsbereitschaft und zu steuerlichen Entlastungen

Erste im Koalitionsvertrag angekündigte Maßnahmen zur Belebung der Wirtschaftstätigkeit werden nun bereits umgesetzt. Die Bundesregierung hat den Entwurf eines Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland in das parlamentarische Verfahren eingebracht. Die Zustimmung des Bundesrates ist für den 11.7.2025 vorgesehen.

Im Einzelnen sind folgende steuerliche Erleichterungen vorgesehen:

- **Wiedereinführung der degressiven Abschreibung:** Die degressive Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens war zum 31.12.2024 ausgelaufen. Nun soll diese für Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern im Zeitraum vom 1.7.2025 bis zum 31.12.2027 wieder eingeführt werden. Der Abschreibungssatz beträgt das Dreifache des linearen AfA-Satzes, maximal 30 %. Im Jahr der Anschaffung/Herstellung kann die degressive Abschreibung zeitanteilig in Anspruch genommen werden, so dass bei Anschaffung/Herstellung im Juli 2025 maximal  $\frac{6}{12}$  von 30 % – also 15 % – Abschreibung in 2025 möglich ist.
- **Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge:** Für Elektrofahrzeuge (Pkw, aber auch Lieferwagen, Lastwagen und Busse) soll eine geometrisch degressive AfA eingeführt werden. Erfasst werden Elektrofahrzeuge des Anlagevermögens, die nach dem 30.6.2025 und vor dem 1.1.2028 angeschafft werden. Statt der regulären Abschreibung (linear oder degressiv) kann folgende Abschreibung gewählt werden:

Jahr der Anschaffung	75 % (unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung, also nicht etwa nur zeitanteilig)
2. Jahr	10 %
3. Jahr	5 %
4. Jahr	5 %
5. Jahr	3 %
6. Jahr	2 %

- **Absenkung des Körperschaftsteuersatzes ab 2028:** Aktuell beträgt der Körperschaftsteuersatz, der beispielsweise für die GmbH gilt, 15 %. Dieser wird beginnend ab dem Jahr 2028 in 1 %-Schritten auf 10 % (was dann in 2032 erreicht wird) abgesenkt. Diese Maßnahme soll dazu führen, dass das deutsche Besteuerungsniveau im internationalen Vergleich wieder konkurrenzfähig wird. Zusammen mit der Gewerbesteuer würden dann ab 2032 Kapitalgesellschaften mit ca. 25 % Ertragsteuern belastet.
- **Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes für Personengesellschaften:** Der auf Antrag anzusetzende Einkommensteuersatz für nicht entnommene Gewinne von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften beträgt aktuell 28,25 % – verbunden mit einer weiteren Belastung von 25 % des einbehaltenen Gewinns bei der späteren Gewinnentnahme. Dieser Thesaurierungssteuersatz soll parallel zur Absenkung des Körperschaftsteuersatzes schrittweise abgesenkt werden auf 27 % für die Jahre 2028 und

2029, 26 % für die Jahre 2030 und 2031 und ab dem Jahr 2032 dann auf 25 %. Damit wird diese Besteuerungsoption günstiger und es wird gewährleistet, dass eine vergleichbare Besteuerungssituation wie bei den Kapitalgesellschaften erreicht werden kann.

**Hinweis:**

Die Anwendung dieses Thesaurierungssteuersatzes ist an Bedingungen geknüpft und regelmäßig nur bei hohen Gewinnen, die über einen längeren Zeitraum nicht entnommen werden, sinnvoll. Ob die Anwendung dieses auf Antrag zu gewährenden Steuersatzes vorteilhaft ist, kann nur für den jeweiligen Einzelfall beurteilt werden.

– **Anhebung der Bruttolistenpreisgrenze bei der begünstigten 1 %-Reglung für Elektrofahrzeuge:** Die Grenze für die niedrigere Bewertung des geldwerten Vorteils für reine Elektrofahrzeuge soll von 70 000 € auf 100 000 € angehoben werden. Bei diesen Fahrzeugen wird der geldwerte Vorteil nur mit  $\frac{1}{4}$  von 1 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung bewertet. Diese erweiterte Anwendung soll erstmals gelten für nach dem 30.6.2025 angeschaffte Elektrofahrzeuge.

– **Ausweitung der steuerlichen Forschungsförderung:**

– Die Forschungszulage steht allen Stpfl. mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit offen und kann unabhängig von der jeweiligen Gewinnsituation in Anspruch genommen werden. Die Anspruchsberechtigung setzt die Durchführung eines begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens (FuE-Vorhabens) voraus. Begünstigt sind FuE-Vorhaben, soweit sie einer oder mehreren der Kategorien Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung zuzuordnen sind.

Die Höhe der Forschungszulage richtet sich nach den förderfähigen Aufwendungen für die begünstigten FuE-Vorhaben. Zu den förderfähigen Aufwendungen für eigenbetrieblich durchgeführte FuE-Vorhaben gehören der Bruttoarbeitslohn für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, soweit diese in einem begünstigten FuE-Vorhaben beschäftigt sind, sowie ein förderfähiger Eigenaufwand. Wird ein FuE-Vorhaben als Auftragsforschung durch einen Dritten durchgeführt, gehören 70 % des hierfür entstandenen Entgeltes zu den förderfähigen Aufwendungen. Für die Beantragung und Gewährung der Forschungszulage ist ein zweistufiges Verfahren vorgesehen: (1.) Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung bei der Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ) und (2.) Antrag auf Festsetzung der Forschungszulage beim jeweils zuständigen Finanzamt.

– Die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage soll nun ausgeweitet werden: Vorgesehen ist, dass auch der pauschale Betrag für zusätzliche Gemeinkosten und sonstige Betriebskosten zu den förderfähigen Aufwendungen gehören soll (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2025 beginnen). Die als förderfähige Aufwendungen zu berücksichtigenden Gemein- und Betriebskosten sollen pauschal 20 % der im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen betragen.

– Förderfähige Aufwendungen sind auch Eigenleistungen eines Einzelunternehmers in einem begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben. Je nachgewiesener Arbeitsstunde, die der Einzelunternehmer mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten beschäftigt ist, sind 100 € (bis 31.12.2025: 70 €) je Arbeitsstunde bei insgesamt maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche als förderfähige Aufwendungen anzusetzen. Entsprechendes gilt für Gesellschafter einer Personengesellschaft.

– Zudem soll die Höchstbemessungsgrundlage für nach dem 31.12.2025 entstehende förderungsfähige Aufwendungen auf 12 Mio. € erhöht werden.

**Handlungsempfehlung:**

Diese Maßnahmen bedürfen noch der abschließenden Beratung in Bundestag und Bundesrat. Gegebenenfalls sollten anstehende Investitionen aufgeschoben werden, um von den erweiterten Abschreibungsmöglichkeiten Gebrauch machen zu können.

## **6 Erweiterte Grundstückskürzung und gewerblicher Grundstückshandel**

Bestimmte Unternehmen unterliegen allein auf Grund ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer, so z.B. die GmbH oder eine klassische GmbH & Co. KG. In diesen Fällen besteht die

Gewerbsteuerpflicht auch bei einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit. Allerdings bietet dann die sog. **erweiterte Grundstückskürzung** die Möglichkeit, eine Belastung mit Gewerbesteuer zu vermeiden. Auf Antrag können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Ein-/Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer kürzen um jenen Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Im Ergebnis entsteht dann bei solchen Grundstücksunternehmen regelmäßig keine Gewerbesteuerbelastung.

Notwendige Voraussetzung für ein Grundstücksunternehmen in diesem Sinne ist, dass die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes nicht den Rahmen bloßer Vermögensverwaltung überschreiten. Die Grenze von der Vermögensverwaltung zur Gewerblichkeit wird aber überschritten, wenn die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Insoweit ist die Abgrenzung zum sog. **gewerblichen Grundstückshandel** von Bedeutung, da dieser als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist und damit die erweiterte Gewerbesteuerkürzung ausschließt.

Der Rahmen der Vermögensverwaltung ist ohne Zweifel überschritten bei einem klassischen Grundstückshandel. Allerdings ist die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit feiner. Schon die Veräußerung einiger weniger Immobilienobjekte kann dazu führen, dass die Tätigkeit insgesamt als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wird. Die Rechtsprechung hat zur Abgrenzung die sog. „**Drei-Objekt-Grenze**“ entwickelt. Nach der typisierenden Drei-Objekt-Grenze kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von i.d.R. fünf Jahren (zwischen der Anschaffung oder Errichtung und dem Verkauf) mehr als drei Objekte veräußert werden. Solche Veräußerungen lassen typischerweise darauf schließen, dass es dem Stpfl. auf die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt. Diese Drei-Objekt-Grenze hat die Bedeutung eines Anscheinsbeweises, der den Schluss auf diese innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht zulässt. Im Einzelfall kann dieser Anscheinsbeweis allerdings auch verworfen werden durch Nachweis eines atypischen Sachverhaltsverlaufs.

Dieser von der Rechtsprechung zur Abgrenzung herangezogene **Fünf-Jahres-Zeitraum** ist zwar keine starre Grenze. Bei Grundstücksveräußerungen nach Ablauf von mehr als fünf Jahren und in besonderem Maße bei erstmaligen Veräußerungen danach müssen jedoch weitere Beweisanzeichen hinzutreten, um von Anfang an einen gewerblichen Grundstückshandel annehmen zu können. So hatte z.B. die Rechtsprechung eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Gebäudeerrichtung bei branchenkundigen Stpfl. (z.B. Grundstücksmakler) für gegeben erachtet, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Errichtung weniger als vier, danach aber in relativ kurzer Zeit planmäßig weitere Objekte veräußert werden (im damaligen Fall zwölf Objekte innerhalb von neun Jahren). Ferner können eine hohe Zahl von Veräußerungen außerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums oder eine hauptberufliche Tätigkeit im Baubereich eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Anschaffung und Errichtung indizieren.

Andererseits betont der BFH nun in der Entscheidung vom 20.3.2025 (Az. III R 14/23), dass im Regelfall sehr wohl auf diesen Fünf-Jahres-Zeitraum abzustellen ist. Entschieden wurde, dass wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem jeweiligen Grundstückserwerb weder Grundstücksveräußerungen noch diese vorbereitende Maßnahmen erfolgen, bei Veräußerung einer zweistelligen Anzahl von Objekten im sechsten Jahr auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalls ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen sein kann.

Im Streitfall ging es – stark verkürzt dargestellt – um ein Immobilienunternehmen in der Rechtsform der GmbH, welches die erweiterte Grundstückskürzung begehrte. Im Anlagevermögen der Stpfl. befanden sich in den Streitjahren 2011 und 2013 Grundstücke, die die Stpfl. 2007 erworben hatte. Im März 2013 veräußerte sie 13 Grundstücke, die mit insgesamt 133 Wohneinheiten und zwölf Gewerbeeinheiten bebaut waren. Zwei weitere im Jahr 2007 erworbene Grundstücke, die die GmbH ebenfalls im Anlagevermögen hielt, veräußerte sie im Jahr 2015. Das Finanzamt sah insoweit einen gewerblichen Grundstückshandel und versagte

die erweiterte Grundstücks Kürzung, was zu einer Belastung mit Gewerbesteuer führte. Der BFH entschied dagegen nun, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Im konkreten Fall könne im Erwerbszeitpunkt der Immobilien keine Veräußerungsabsicht festgestellt werden. Insoweit entsprach der zu entscheidende Sachverhalt nicht den bisher durch Rechtsprechung entschiedenen Fällen, da es vorliegend an die Objektveräußerungen vorbereitenden Maßnahmen innerhalb des Fünf-Jahres Zeitraums fehlte. Bei der durch das Gericht vorgenommenen Einzelfallbetrachtung wurde auch berücksichtigt, dass die Veräußerungen nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums auf den nicht vorhersehbaren Todesfall eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Jahr 2012 zurückzuführen waren.

**Handlungsempfehlung:**

Diese Entscheidung zeigt zum einen, wie schwierig die Abgrenzung eines gewerblichen Grundstückshandels ist, da eine gesetzliche Definition fehlt. Die Abgrenzung kann letztlich nur für den Einzelfall erfolgen. Dabei ist die Drei-Objekt-Grenze zwingend zu beachten. Derartige Fälle sollten zeitlich möglichst gut geplant werden und die einzelnen Schritte sollten hinsichtlich der Entwicklung und Beweggründe sorgfältig dokumentiert werden. Generell sollte in solchen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

**7 Erweiterte Grundstücks Kürzung: Vermietung fremden Grundbesitzes ist schädlich**

Die erweiterte Grundstücks Kürzung, die bei reinen Immobilienunternehmen im besten Fall eine Belastung mit Gewerbesteuer ganz vermeiden kann, wird nur unter sehr engen Voraussetzungen gewährt. Dies zeigt auch das Urteil des Finanzgerichts Münster v. 26.3.2025 (Az. 13 K 391/23 G). Das Gericht hat entschieden, dass die erweiterte Grundstücks Kürzung nur gewährt wird, wenn ausschließlich eigener Grundbesitz oder eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt wird. Die Vermietung fremden Grundbesitzes schließt die erweiterte Kürzung insgesamt aus. Dies gilt auch dann, wenn die Vermietung des fremden Grundbesitzes ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt.

Im Urteilsfall verwaltete eine GmbH überwiegend eigenen Grundbesitz. Zusätzlich mietete sie gewerbliche Räume zum Betrieb einer Gaststätte an und verpachtete diese an eine andere GmbH weiter. Die Stpfl. trug vor, dass die Vermietung der selbst gepachteten Gaststätte nicht kostendeckend sei. Das Finanzamt versagte die von der Stpfl. geltend gemachte erweiterte Kürzung nach einer Betriebsprüfung unter Hinweis auf die schädliche Vermietung fremden Grundbesitzes und die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (u.a. Blockheizkraftwerk, Kühlanlagen, Lastenaufzug).

Das FG bestätigte die Auffassung und versagte die erweiterte Grundbesitzkürzung. Die Vermietung fremden Grundbesitzes schließt die erweiterte Kürzung aus. Anders als bei natürlichen Personen oder vermögensverwaltenden Personengesellschaften spiele die Frage, ob eine Gewinnerzielungsabsicht besteht, bei Kapitalgesellschaften keine Rolle, da deren gesamte Tätigkeit per gesetzlicher Fiktion stets als gewerblich gilt.

**Handlungsempfehlung:**

Die erweiterte Grundstücks Kürzung kann materiell sehr große Vorteile mit sich bringen. Jedoch sind die Anwendungsvoraussetzungen sehr restriktiv. Die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes wurde nur ausnahmsweise dann als unschädlich für die erweiterte Grundstücks Kürzung angesehen, wenn sie zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes ist und nur einen geringfügigen Umfang hat. In solchen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

**8 Betriebsausgabenabzug von Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps**

Mittels Zinsswapvereinbarungen können Zinsrisiken abgesichert werden. Insoweit stellt der BFH mit Entscheidung vom 10.4.2025 (Az. VI R 11/22) fest, dass Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Zinsswaps als Betriebsausgaben abzugsfähig sein können, soweit mit diesem ein betriebliches Zinsänderungsrisiko abgesichert werden soll. Dies setzt voraus, dass das betriebliche Darlehen und das zinssichernde Swappeschaft inhaltlich hinreichend eng miteinander verknüpft sind. Zudem ist das Swappeschaft von vornherein als betriebliches Geschäft zu behandeln. Der Stpfl. muss daher die Ausgleichszahlungen in der laufenden Buchhaltung als betrieblichen Aufwand abbilden.

Da Zinsswap- und Darlehensvereinbarung grundsätzlich eigenständig nebeneinanderstehen, setzt der Betriebsausgabenabzug von laufenden Zahlungen im Rahmen des Zinsswaps jedoch voraus, dass Betriebskredit einerseits und zinssicherndes Swapgeschäft andererseits hinreichend miteinander verknüpft sind. Von einer (objektiven) Verknüpfung von Darlehen und Swapgeschäft ist insbesondere auszugehen, wenn beide Verträge zeitgleich mit (zumindest annähernd) übereinstimmenden Laufzeiten abgeschlossen werden, inhaltlich aufeinander bezogen und durch die nämliche Zweckbestimmung miteinander verknüpft sind sowie der in dem Swapvertrag festgelegte Bezugsanfangsbetrag fortlaufend den (sich laufend reduzierenden) Restschuldbeträgen des Darlehens entspricht. Fallen die Geschäfte zeitlich auseinander, kann ein (objektiver) Veranlassungszusammenhang vorliegen, wenn beide Geschäfte inhaltlich aufeinander abgestimmt sind oder zumindest auf einem einheitlichen Finanzierungskonzept gründen.

**Handlungsempfehlung:**

Solche Fälle bedürfen einer sorgfältigen Dokumentation und zeitnahen Erfassung in der betrieblichen Buchhaltung. Es ist anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen.

## **9 Besteuerung von Kombiangeboten mit verschiedenen Umsatzsteuersätzen in der Systemgastronomie**

Werden mehrere Produkte als Kombiangebot zu einem Gesamtpreis abgegeben und kommen bei den einzelnen Bestandteilen unterschiedliche Umsatzsteuersätze zur Anwendung, so muss eine Aufteilung des Gesamtpreises erfolgen, damit die Umsatzsteuer berechnet werden kann. Der BFH hatte nun über den Fall zu entscheiden, bei dem Sparmenüs für Außer-Haus-Lieferungen angeboten wurden, deren Speisen deshalb dem ermäßigten Steuersatz unterlagen und die darin enthaltenen Getränke dagegen mit einem Steuersatz von 19 % zu versteuern waren.

Im Streit stand die Frage, welche Methode zur Berechnung der Umsatzsteuer auf die Lieferung des Kombiangebots anzuwenden ist. Der Stpfl. hatte zunächst die sog. EVP-Methode angewandt. Nach dieser Methode werden die Einzelverkaufspreise der Einzelkomponenten ins Verhältnis zueinander gesetzt. Seit 2014 berechnete der Stpfl. die Umsatzsteueranteile dann jedoch nach der F&P-Methode. Bei dieser Methode wird die Umsatzsteuer nach der Wareneinsatzmethode (Verhältnis der Wareneinsatzanteile) berechnet. Diese Methode führte im Streitjahr zu einer geringeren Umsatzsteuerschuld.

Für den Streitfall stellte der BFH mit Urteil vom 22.1.2025 (Az. XI R 19/23) fest, dass die F&P-Methode zu nicht sachgerechten Ergebnissen geführt habe und damit nicht anwendbar war. Zwar kann es bei der Lieferung von mehreren Gegenständen zu einem Gesamtverkaufspreis zulässige Ausnahmen von der Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen geben. Notwendige Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die angewendete Methode zumindest ebenso sachgerecht ist wie die grundsätzlich vorzunehmende Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen.

Vorliegend führte jedoch die vom Stpfl. angewendete F&P-Methode schon deshalb nicht zu sachgerechten Ergebnissen, weil sie teilweise dazu führte, dass in einem Menü der errechnete Preis eines Lebensmittels mit einem hohen Wareneinsatz (hier z.B. eines Burgers) deutlich über dem Einzelverkaufspreis dieses Lebensmittels lag. Weiterhin kam auch hinzu, dass bei Veränderung der Einkaufspreise für den Wareneinkauf eine sofortige Berücksichtigung dieser Änderung bei der F&P-Methode erfolgte, obwohl die Neuware i.d.R. erst eine Woche später in den Filialen zum Verkauf kam.

**Handlungsempfehlung:**

Der BFH stellt heraus, dass in solchen Fällen im Grundsatz das Gesamtentgelt nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Einzelbestandteile aufzuteilen ist. Abweichende Aufteilungsmethoden, wie z.B. nach dem Verhältnis der Wareneinsatzanteile, sind auch zulässig, wenn diese im Einzelfall zu sachgerechten Ergebnissen führen.

## 10 Umsatzsteuer: Entnahme eines zuvor ohne die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs im Wege der Einlage dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeuges

Die Entnahme eines Gegenstandes aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen für private Zwecke unterliegt grundsätzlich der Umsatzsteuer. Dies dient als **Korrektiv** zum beim Erwerb des Gegenstandes geltend gemachten Vorsteuerabzugs. Wurde allerdings der Gegenstand im Wege der Einlage dem Unternehmen zugeordnet und konnte insoweit ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden, so wird die spätere Entnahme nicht mit Umsatzsteuer belastet. So insbesondere, wenn der eingelegte Gegenstand gebraucht von einem Nichtunternehmer erworben wurde. Anders hingegen verhält es sich bei einer Veräußerung von Unternehmensvermögen, die unabhängig von einem vorherigen Vorsteuerabzug stets umsatzsteuerpflichtig zum allgemeinen Umsatzsteuersatz ist.

Die Anwendung einer solchen umsatzsteuerlich nicht zu erfassenden Entnahme bedarf allerdings in der Praxis einer sorgfältigen Dokumentation, wie ein aktuell vom Niedersächsischen FG entschiedener Fall zeigt. Der Streitfall stellte sich – vereinfacht dargestellt – wie folgt dar:

- Der Stpfl. betrieb ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand der Handel mit Kfz-Teilen und Kfz- sowie Caravan-Zubehör war. Seit Mai 2018 umfasst seine angemeldete unternehmerische Tätigkeit auch die Vermietung und den Handel mit Wohnmobilen sowie den Handel und Verkauf von Kraftfahrzeugen und Zweirädern.
- Auf den Stpfl. wurde im Mai 2015 erstmalig ein Pkw aus dem Jahr 2003 zugelassen. Am 27.11.2015 legte der Stpfl. den Pkw aus seinem Privatvermögen in das Betriebsvermögen zu einem Wert von 14 500 € ein und ordnete ihn seinem Unternehmensvermögen zu. Ein Vorsteuerabzug erfolgte nicht.
- In 2016 ließ der Stpfl. dieses Fahrzeug umfangreich instand setzen. Aus den Werkstattrechnungen machte er den Vorsteuerabzug geltend. Ebenso aus den laufenden Betriebskosten.
- Mit einem „ADAC Kaufvertrag für den privaten Verkauf eines gebrauchten Kraftfahrzeuges“ vom 22.10.2016 veräußerte der Stpfl. den Pkw zu einem Verkaufspreis von 13 800 €. In dem Kaufvertrag wurde keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Die Übergabe des Fahrzeugs an die Käuferin erfolgte am 25.10.2016.
- In der Buchhaltung des Stpfl. wurde eine Entnahme des Pkw zum 25.10.2016 erfasst (Buchungskonto 4605 „Entnahme von Gegenständen ohne USt“) mit dem Buchungstext „Entnahme VW TDI ohne USt da Einlage ohne USt“.

Entsprechendes erfolgte mit einem Wohnmobil. Das Finanzamt wollte den Verkauf der Fahrzeuge der Umsatzsteuer unterwerfen. Es argumentierte, dass eine Entnahme aus dem Unternehmensvermögen nicht nachgewiesen sei. Daher sei die Veräußerung nicht aus dem Privatbereich heraus erfolgt, sondern aus dem Unternehmensbereich.

Diese Sichtweise bestätigte nun das FG mit Entscheidung vom 3.4.2025 (Az. 5 K 15/24). Der Umstand, dass die Entnahme zeitlich mit der Lieferung am gleichen Tag erfolgt sein soll, spricht gegen eine Entnahme. Auch konnte die erfolgte Entnahme nicht festgestellt werden.

### Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist in solchen Fällen darauf zu achten, dass die nach außen erkennbare Entnahme des Gegenstandes aus dem unternehmerischen Bereich zeitlich vor dem Verkauf erfolgt. Für eine vorherige nicht umsatzsteuerbare Entnahme bedarf es objektiver Anhaltspunkte und einer gewissen Zeitspanne zwischen Entnahme und Verkauf. Der Umstand, dass die Entnahme zeitlich mit der Lieferung am gleichen Tag erfolgt sein soll, spricht gegen eine Entnahme.

## 11 Zur missbräuchlichen Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung von Eheleuten mit zwei gleichartigen Unternehmen

Nach der Kleinunternehmerregelung sind Unternehmer **bis zu einer gewissen Umsatzschwelle** von der Besteuerung ausgenommen. Steuertechnisch werden deren Umsätze als steuerfrei behandelt. Allerdings ist dies dann auch damit verbunden, dass das Recht auf **Vorsteuerabzug entfällt**. Werden Leistungen gegenüber Nichtunternehmern (insbesondere Privatpersonen) oder an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer (wie z.B. Wohnungsvermietung oder Ärzte) erbracht, so bringt die Steuerbefreiung der Umsätze der

Kleinunternehmer einen materiellen Wettbewerbsvorteil, der entweder in niedrigeren Preisen weitergegeben werden kann oder zu einem höheren Gewinn des Unternehmers führt. Gegenläufig wirkt allerdings der fehlende Vorsteuerabzug, so dass Eingangsleistungen des Kleinunternehmers teurer werden; die auf die Eingangsleistungen lastende Umsatzsteuer wird zum Kostenbestandteil. Ein Vorteil verbleibt, wenn die Kosten nur teilweise mit Vorsteuern belastet sind, insbesondere also bei personalintensiven Leistungen. Nach den gesetzlichen Vorgaben sind die von inländischen Kleinunternehmern bewirkten Lieferungen und sonstigen Leistungen umsatzsteuerfrei, wenn der Gesamtumsatz im vorangegangenen Jahr 25 000 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 100 000 € nicht überschreitet.

Im vom FG Münster zu entscheidenden Streitfall sah das Finanzamt nun eine missbräuchliche Nutzung der Kleinunternehmerregelung. Im Streitfall arbeitete die Ehefrau seit 2007 im Rahmen eines Mini-Jobs als Reinigungskraft und Friedhofsgärtnerin bei einer Kirchengemeinde mit einem wöchentlichen Umfang von sieben Stunden. Im Februar 2016 meldete sie ein Gewerbe „Grabpflege und Grabgestaltung“ als Einzelunternehmerin an, nachdem der örtliche Bestattungsunternehmer verstorben war und der Bereich Grabpflege und Grabgestaltung vom Nachfolgeunternehmen nicht mehr in dem vorherigen Umfang angeboten wurde.

Der Ehemann arbeitete im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit. Zudem war er seit 2005 im Rahmen eines Mini-Jobs für dieselbe Kirchengemeinde mit einem wöchentlichen Umfang von sechs Stunden tätig, wobei er sich um die Pflege von Außenanlagen kümmerte. Im September 2016 meldete er ebenfalls ein Gewerbe „Grabpflege und Grabgestaltung“ an.

Die Ehefrau und ihr Ehemann erzielten in den Streitjahren jeweils Umsätze unterhalb der Kleinunternehmergrenze und machten von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch, stellten also Rechnungen ohne Umsatzsteuer. Das Finanzamt sah dagegen ein einheitliches Unternehmen, welches die Kleinunternehmergrenze überschritten habe. So sei u.a. festgestellt worden, dass die beiden Einzelunternehmen ihren Sitz jeweils an der privaten Anschrift der Ehegatten hatten. Es gebe keine getrennten Geschäftsräume, beide würden die Tätigkeit im gleichen Arbeitszimmer ausüben. Für Rechnungen beider Unternehmen werde ein und derselbe Word-Vordruck mit dem gleichen Firmenlogo verwendet, allerdings würden eigene Rechnungs- und Kundennummern bestehen. Die Buchführung der beiden Unternehmen sei nicht sauber getrennt. In der Buchführung des Ehemanns der Stpfl. seien Eingangsrechnungen enthalten, die auf die Stpfl. ausgestellt worden seien. Die beiden Einzelunternehmer hätten über Jahre hinweg einen gemeinsamen Kundenkreis, den sie betreuten. Auffällig sei hierbei, dass Leistungen an gleiche Kunden von beiden abwechselnd und zeitversetzt ausgeführt würden.

Das FG bestätigt hingegen, dass vorliegend jeweils von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden konnte. Sowohl die Stpfl. als auch ihr Ehemann seien jeweils für ihre Kunden erkennbar eigenständig nach außen aufgetreten. Sie haben jeweils ein eigenes Gewerbe angemeldet und unter eigenem Namen und in eigener Verantwortung Leistungen gegenüber den Kunden erbracht und – mit jeweils eigener Steuernummer und eigenem Briefkopf – abgerechnet. Die in den jeweiligen Rechnungen der Stpfl. und ihres Ehemanns angegebenen Bankverbindungen lauteten jeweils auf den Namen des Rechnungsausstellers. Die Stpfl. verwendete – wie auch ihr Ehemann – eigene Rechnungs- und Kundennummern. Ohne Bedeutung sei auch, dass sich die Leistungsangebote der Stpfl. und ihres Ehemanns ergänzen und teilweise überschneiden und dass sie teilweise auch identische Kunden hatten. Denn hierbei handelt es sich um marktübliche Vorgänge, die im täglichen Wirtschaftsleben ständig vorkommen. Auch die Angabe derselben Anschrift und Telefonnummer, die Verwendung derselben Word-Vorlage für Rechnungen und das gemeinsame Arbeitszimmer seien nicht geeignet, ein anderes Auftreten der Eheleute nach außen zu begründen.

Nach der höchstrichterlichen Rspr. führt eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung zu ihrer Versagung beim leistenden Unternehmer. Bei der Beurteilung, ob die Inanspruchnahme zweckwidrig ist, ist aber auch zu beachten, dass ein Stpfl. nach höchstrichterlicher Rspr. das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Dementsprechend macht allein das Bestreben, Steuern zu sparen, eine rechtliche Gestaltung nicht unangemessen, solange die gewählte Gestaltung zumindest auch von beachtlichen außersteuerlichen Gründen bestimmt gewesen ist. Demnach liegt eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nur dann vor, wenn Umsätze planmäßig aufgespalten und künstlich zwischen Unternehmen mit dem Ziel verlagert

werden, die Kleinunternehmergrenze jeweils nicht zu überschreiten. Dies war vorliegend aber nicht zu erkennen.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis muss in diesen Fällen stets auf eine saubere Trennung der beiden Unternehmen nach außen hin geachtet werden.

## 12 Bestätigung einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

In etlichen Fällen hat die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines Geschäftspartners aus einem anderen EU-Staat steuerlich Bedeutung. Die Verwendung einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann Einfluss auf den Ort der Leistung haben sowie maßgeblich für die Frage sein, ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt. Insbesondere stellt sich bei einer Lieferung innerhalb der EU die Frage, ob zum Zeitpunkt der Leistungserbringung die Lieferung oder sonstige Leistung an einen in einem anderen Mitgliedstaat der EU registrierten Unternehmer ausgeführt wird. Die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ist nachzuweisen, um eine Lieferung – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – als steuerfrei behandeln zu können. Daher ist vorgesehen, dass die FinVerw die **Richtigkeit einer ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bestätigen** kann. Nach aktuellem Stand können Unternehmer einfache und qualifizierte Bestätigungsanfragen schriftlich, über das Internet ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)) oder telefonisch an das Bundeszentralamt für Steuern richten.

Die FinVerw teilt nun mit, dass ab dem 20.7.2025 Anfragen zur Bestätigung ausländischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern ausschließlich über die vom BZSt im Internet bereitgestellte Online-Abfrage durchgeführt werden können.

**Handlungsempfehlung:**

Insbesondere bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sollte die USt-Identifikationsnummer des ausländischen Empfängers bestätigt werden, damit eine sichere Einstufung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung erfolgen kann.

## 13 Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung bei größeren Bauvorhaben

Bei Bauvorhaben ist ein Vorsteuerabzug zulässig, soweit später eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgt, so z.B. bei der Vermietung für gewerbliche Zwecke. Dagegen ist kein Vorsteuerabzug möglich, wenn Wohnungen an Privatpersonen oder z.B. Flächen an Ärzte oder Versicherungsvertreter vermietet werden, die ihrerseits nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Nun besteht bei Bauvorhaben die Problematik, dass die **spätere Vermietung** nicht in jedem Fall bereits feststeht. Umsatzsteuerlich wird dies in Bezug auf den Vorsteuerabzug wie folgt gelöst:

- Im Zeitpunkt des Bezugs der Eingangsleistungen ist eine Prognose der späteren Verwendung erforderlich und diese ist für den Vorsteuerabzug maßgebend. Ändert sich später die Verwendungsabsicht innerhalb des Bauvorhabens, so wirkt dies nicht zurück und führt deshalb z.B. nicht dazu, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abgezogen werden können oder der Vorsteuerabzug nachträglich zu versagen ist.
- Vielmehr ist die Vorsteuer nach einer gesonderten Korrekturvorschrift ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zu berichtigen, wenn die tatsächliche Verwendung von der beim Vorsteuerabzug zu Grunde gelegten Prognose abweicht. Bei Immobilien ist insoweit ein zehnjähriger Berichtigungszeitraum vorgesehen.

Die OFD Baden-Württemberg hat nun mit Schreiben vom 27.3.2025 (Az. S 7316 Karte 5) Stellung genommen, wie zu verfahren ist, wenn Bauten in mehreren Bauabschnitten errichtet werden und die einzelnen Bauabschnitte zu unterschiedlichen Zeitpunkten in die Nutzung übergehen. Insoweit ist die Vorsteuer ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zu berichtigen. Das heißt, wenn ein Gebäude bereits entsprechend dem Baufortschritt verwendet wird, noch bevor es insgesamt fertiggestellt ist, liegt für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein besonderer Berichtigungszeitraum vor. Diese Berichtigungszeiträume laufen jeweils ab dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird.

**Beispiel:**

U hat zu Beginn des Jahres 01 mit der Errichtung eines Bürogebäudes begonnen, welches aus vier vergleichbar ausgestatteten Mieteinheiten (ME) mit jeweils 100 m<sup>2</sup> besteht. U hatte im Jahr 01 die Absicht, das Gebäude zu 100 % steuerpflichtig zu vermieten. Ab dem 1.1.2 hat U jedoch auf Grund der Absage des Architekten A als zukünftigem Mieter geplant, diese ME an den Versicherungsvertreter V zu vermieten (ME 1). Die zu vermietende Bürofläche an V wird vorzeitig fertiggestellt und bereits ab dem 1.7.2 an ihn vermietet. Die restlichen Gebäudeteile werden zum 1.4.3 fertiggestellt.

**Lösung:**

Im Jahr 01 hatte U die Absicht, das Gebäude in vollem Umfang für vorsteuerunschädliche Zwecke zu nutzen. Die in diesem Jahr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer kann vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Da U im Jahr 02 beabsichtigt, ME 1 an V zu vermieten, liegt hierin keine Nutzung mehr zu vorsteuerunschädlichen Zwecken vor. Vielmehr wird dieser Gebäudeteil für steuerfreie Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerauschluss führen. Die Vorsteuer ist ab diesem Zeitpunkt auf die einzelnen Gebäudeteile aufzuteilen. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt hierbei regelmäßig die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht. In den Jahren 02 und 03 sind somit lediglich 75 % der Vorsteuerbeträge abzugsfähig.

Die Absichtsänderung des U wirkt nicht auf das Jahr 01 zurück. Vielmehr ist die Vorsteuer ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung zu berichtigen. ME 1 ist ein gesondertes Berichtigungsobjekt, da sie bereits vor dem Gesamtgebäude fertiggestellt und an V vermietet wird. Für diesen Gebäudeteil beginnt der besondere Berichtigungszeitraum ab dem 1.7.2.

**Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der Verwendungsabsicht der Flächen und eine sorgfältige Zuordnung der Vorsteuerabzugsbeträge zu den einzelnen Flächen erforderlich.

---

## Für Personengesellschaften

---

**14 Schenkungsteuer: Keine Betriebsvermögensbegünstigung bei Übertragung eines GmbH-Anteils durch eine Personengesellschaft an ihren Mitunternehmer**

Erbschaft-/Schenkungssteuerlich werden Personengesellschaften als transparent betrachtet. Wird also ein GmbH-Anteil durch eine Personengesellschaft an ihren Mitunternehmer unentgeltlich übertragen, wird dies schenkungssteuerlich gewertet wie eine Schenkung der anderen Mitunternehmer an den begünstigten Mitunternehmer. Zu beachten ist allerdings, dass in diesem Fall **kein begünstigtes Betriebsvermögen** übertragen wird, obwohl Anteile an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligung von mehr als 25 % an sich hierzu zählen. Dies liegt daran, dass nach dem Gesetz ausdrücklich nur die Übertragung einer unmittelbaren Beteiligung begünstigt ist, nicht dagegen die Übertragung einer mittelbar über eine Personengesellschaft gehaltenen Beteiligung.

Diese Sichtweise hat das FG Nürnberg mit Urteil vom 14.3.2024 (Az. 4 K 263/22) bestätigt.

**Handlungsempfehlung:**

Zwar ist gegen die Entscheidung des Finanzgerichts nun die Revision beim BFH anhängig, jedoch sollten solche Übertragungen nicht vorgenommen werden. In der Praxis sind dann ggf. andere Übertragungswege zu prüfen. Hierzu sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

**15 Schenkungsteuer: Lohnsummenprüfung bei der begünstigten Übertragung von Personengesellschaftsanteilen**

Die Übertragung von Anteilen an gewerblich tätigen Personengesellschaften wird bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer begünstigt behandelt. Es wird – unter Einhaltung diverser Voraussetzungen – ein Verschonungsabschlag von im Grundsatz 85 % gewährt. Ein maßgebendes Kriterium der sachlichen Rechtfertigung einer Steuerverschonung ist das sog. **Lohnsummenerfordernis**. Für die Gewährung des Verschonungsabschlags erforderlich ist, dass innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der

Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden (Mindestlohnsumme). Von der Lohnsummenklausel sieht das Gesetz Ausnahmen vor. Das Lohnsummenerfordernis findet auf Betriebe keine Anwendung, deren Ausgangslohnsumme bei 0 € liegt oder die nicht mehr als fünf Beschäftigte haben.

Besteht nun zwischen einem Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft ein Arbeitsverhältnis, so ist dies arbeitsrechtlich zwar anzuerkennen und führt auch in der Handelsbilanz zu Personalaufwand, ertragsteuerlich liegen insoweit bei dem für die Personengesellschaft tätigen Mitunternehmer aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (sog. Sondervergütungen). Fraglich ist nun, ob solche Sondervergütungen in die Lohnsummenprüfung einzubeziehen sind. Die FinVerw lehnt einen Einbezug dieser Vergütungen ab.

Dagegen hat nun das FG Münster mit Urteil vom 15.4.2025 (Az. 3 K 483/24 F) entschieden, dass bei der Ermittlung der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die an die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Lohnsummenzeitraum gezahlten Vergütungen grundsätzlich einzubeziehen sind. Auf die ertragsteuerliche Qualifikation als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit komme es nicht an. Maßgeblich sei vielmehr die handelsrechtliche Behandlung als Personalaufwand, soweit die vertraglich vereinbarten und tatsächlich gezahlten Vergütungen angemessen sind.

**Hinweis:**

Diese Entscheidung führt für die Stpfl. zu günstigeren Ergebnissen als die Ansicht der FinVerw. Abzuwarten bleibt, ob gegen diese Entscheidung die Revision beim BFH eingelegt werden wird.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 16 Die Vermietung und der Verkauf tatsächlich nicht existenter Container führt zu sonstigen Einkünften

In der Vergangenheit wurden vielfach Container-Modelle als Kapitalanlage angeboten. Im Grundsatz erwarb der Anleger Hochseecontainer, die unmittelbar zur Nutzung überlassen wurden, und nach einer gewissen Zeit erfolgte ein Rückkauf. Gehäuft sahen sich die Anleger allerdings **betrügerischen Modellen** gegenüber. Nicht selten existierten die vermeintlich gekauften Container gar nicht. Diese Fälle stellten nicht nur wirtschaftlich ein sehr ungünstiges Geschäft für die Anleger dar. Auch stellt sich die Frage, ob und wann die **Verluste steuerlich geltend gemacht** werden können. Insoweit spielt es insbesondere eine Rolle, welcher Einkunftsart die Container-Leasing-Modelle zuzuordnen sind. Aktuell hatte sich das FG Münster wieder mit einem solchen Fall zu befassen.

Im Streitfall schloss der Stpfl. über mehrere Jahre Kauf- und Verwaltungsverträge über Hochseecontainer ab. Hierbei erwarb der Stpfl. die Container und überließ diese für fünf Jahre für einen garantierten Mietzins an die jeweilige Verkäuferin (A&B-Gesellschaften) zurück. Nach Ablauf der Mietzeit sollte ein zuvor betragsmäßig festgelegtes Rückkaufsangebot unterbreitet werden. Entgegen der vertraglichen Vereinbarung wurden dem Stpfl. die sog. Eigentümerzertifikate nicht ausgehändigt. Im Streitjahr erzielte der Stpfl. Einkünfte aus der Vermietung der Container sowie aus der Rückveräußerung eines Teils seines Containerbestands an die A&B-Gesellschaften. Auf Grund der späteren Insolvenz der A&B-Gesellschaften wurden die Veräußerungserlöse jedoch nur noch teilweise an den Stpfl. ausgezahlt. Zudem wurde im Rahmen des Insolvenzverfahrens bekannt, dass ca.  $\frac{2}{3}$  der von den A&B-Gesellschaften veräußerten Container tatsächlich gar nicht existierten.

In der Einkommensteuererklärung erklärte der Stpfl. für sein Containergeschäft einen Verlust aus Gewerbebetrieb, der u.a. auf der Geltendmachung von Sonderabschreibungen beruhte. Demgegenüber qualifizierte das Finanzamt die Tätigkeit als sonstige Einkünfte und berücksichtigte nur planmäßige Absetzungen für Abnutzung.

Das FG bestätigt nun mit Entscheidung vom 14.5.2025 (Az. 6 K 608/22 E), dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern vielmehr sonstige Einkünfte vorliegen. Der Stpfl. hat unter

Berücksichtigung seiner Vorstellung zudem weder Einkünfte aus Kapitalvermögen noch gewerbliche Einkünfte erzielt. So hat er subjektiv nicht unmittelbar sein eigenes Kapitalvermögen, sondern (von ihm erworbene) Container eingesetzt. Aus diesen Wirtschaftsgütern ist die Fruchtziehung in Form der Nutzungsüberlassung und somit die Einnahmenerzielung erfolgt. Sonderabschreibungen sind daher nicht zulässig. Selbst die laufende Abschreibung hat das FG nicht anerkannt, da nur tatsächlich existierende Wirtschaftsgüter einer Abnutzung unterliegen.

**Handlungsempfehlung:**

Nun ist gegen diese Entscheidung die Revision beim BFH anhängig. Die Frage der Einkünftequalifikation bei vermeintlicher und/oder tatsächlicher Vermietung und Veräußerung von größtenteils nicht existenten Seefrachtcontainern ist bisher nicht abschließend geklärt.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 17 Veräußerungsgewinn bei Grundstücksübertragung mit Übernahme von Schulden

Grundstücke werden vielfach innerhalb der Familie übertragen. Insoweit ist sorgfältig zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Vorgängen zu unterscheiden, da entgeltliche Vorgänge ertragsteuerliche Folgen nach sich ziehen können. Dies, weil die entgeltliche Übertragung einer vermieteten Immobilie des Privatvermögens innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb als privates Grundstücksgeschäft der Einkommensteuer unterliegt. Auf Seiten des Erwerbers entsteht durch das Entgelt neues Abschreibungsvolumen. Bei unentgeltlichen Vorgängen ist die Übertragung hingegen steuerlich unbeachtlich und der Übernehmer führt die Abschreibungsreihe des Rechtsvorgängers fort (Fußstapfen-Theorie).

Vorsicht ist nun geboten, wenn das Grundstück „ohne Entgelt“ auf die nächste Familiengeneration übertragen wird, aber der Übernehmer bzw. die Übernehmerin auf dem Grundstück noch lastende Schulden übernimmt. In diesem Fall **fließt keine Liquidität**, jedoch hat der BFH nun mit Urteil vom 11.3.2025 (Az. IX R 17/24) entschieden, dass dieser Vorgang zu einem **steuerbaren privaten Veräußerungsgeschäft** führt. Wird ein Wirtschaftsgut übertragen und werden zugleich damit zusammenhängende Verbindlichkeiten übernommen, liegt regelmäßig ein teilentgeltlicher Vorgang vor. In diesem Fall erfolgt eine Aufteilung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil.

Im Streitfall hatte ein Vater im Jahr 2014 ein Grundstück für 143 950 € erworben und teilweise fremdfinanziert. Im Jahr 2019 übertrug er das Grundstück auf seine Tochter. Zu diesem Zeitpunkt hatte das Grundstück einen Wert von 210 000 €. Die Tochter übernahm die am Übertragungstag bestehenden Verbindlichkeiten i.H.v. 115 000 €. Die Verbindlichkeit wurde umfinanziert, was eine Vorfälligkeitsentschädigung i.H.v. 4 000 € verursachte. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2019 erfasste das Finanzamt den Vorgang als privates Veräußerungsgeschäft und ermittelte den insoweit zu versteuernden Gewinn wie folgt:

Verkehrswert	210 000 €	100,00 %
entgeltlicher Teil	115 000 €	54,76 %
unentgeltlicher Teil	95 000 €	45,24 %
Veräußerungserlös (= übernommene Verbindlichkeit)		115 000 €
abzgl. Anschaffungskosten	143 900 € x 54,76 %	78 828 €
zzgl. AfA 2014 bis 2019	12 185 € x 54,76 %	6 672 €
abzgl. Vorfälligkeitsentschädigung	4 000 € x 54,76 %	2 191 €
Veräußerungsgewinn		40 653 €

Diese Ermittlung des Veräußerungsgewinns bestätigt der BFH. Die Übernahme von Schulden beim Erwerb eines Wirtschaftsguts stelle eine entgeltliche Gegenleistung dar, wodurch sich im Urteilsfall eine (teil-)entgeltliche Veräußerung an die Tochter ergebe.

**Handlungsempfehlung:**

In solchen Fällen sollte geprüft werden, wie im Einzelfall ein steuerlich zu erfassendes Veräußerungsgeschäft vermieden werden kann. Insoweit könnten verschiedene Optionen zielführend sein, wie eine Ablösung der Verbindlichkeit noch durch den Übertragenden, ein Abwarten bis zum Verstreichen der Zehnjahresfrist oder ein Zurückbehalten der Verbindlichkeiten. Alle diese Optionen sind mit wirtschaftlichen und/oder steuerlichen Folgen verbunden, so dass für den jeweiligen Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen ist, was die beste Vorgehensweise ist.

**18 Eigentumsverlust auf Grund einer Zwangsversteigerung kann zu steuerlich zu erfassendem Veräußerungsgeschäft führen**

Der BFH hat mit Urteil vom 12.11.2024 (Az. IX R 6/24) entschieden, dass auch der Eigentumsverlust auf Grund einer Zwangsversteigerung zu einem steuerlich zu erfassenden Veräußerungsgeschäft führen kann. Im Streitfall erfolgte die Zwangsversteigerung einer vermieteten Eigentumswohnung, welche der Stpfl. vor ca. acht Jahren erworben hatte. Strittig war, ob dieser Eigentumsverlust auf Grund der **Zwangsversteigerung als privates Veräußerungsgeschäft** der Besteuerung unterliegt. Nach der bisherigen Rechtsprechung muss der entgeltliche Erwerb, also die Anschaffung und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person, also die Veräußerung, wesentlich vom Willen des Stpfl. abhängen und mithin Ausdruck einer „wirtschaftlichen Betätigung“ sein. An einem willentlichen Erwerb bzw. einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn – wie im Fall einer Enteignung oder Umlegung – die Begründung oder der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Stpfl. stattfindet, so dass derartige Fälle nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft führen.

Der BFH stellt aber heraus, dass dies bei der Verwertung eines Grundstücks im Rahmen einer Zwangsversteigerung anders zu beurteilen sei. Die Übertragung eines Grundstücks in der Folge einer Zwangsversteigerung lässt eine willentliche wirtschaftliche Betätigung des Stpfl. nicht entfallen und ist nicht mit dem Eigentumsverlust in der Folge einer Enteignung vergleichbar. Dafür spricht, dass der Grundstückseigentümer und Vollstreckungsschuldner – anders als im Fall der Enteignung – den Eigentumsverlust durch Befriedigung des die Zwangsversteigerung betreibenden Gläubigers abwenden kann. Ob er dazu wirtschaftlich in der Lage ist, spielt keine Rolle.

Mithin war vorliegend der Gewinn aus der Veräußerung der Eigentumswohnung (Saldo zwischen dem Höchstgebot und den Anschaffungskosten) auf Grund der erst achtjährigen Haltedauer als privates Veräußerungsgeschäft der Einkommensteuer zu unterwerfen. Hinsichtlich des Veräußerungszeitpunkts sei im Fall der Zwangsversteigerung auf die Abgabe des Meistgebots und nicht auf den Zeitpunkt des dinglichen Vollzugs abzustellen.

Im Streitfall kam nun noch folgende Besonderheit hinzu: Der Antrag auf Zwangsversteigerung wurde im Dezember 2018 vom Amtsgericht positiv beschieden. Über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde im Mai 2020 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Stpfl. zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit Zuschlagsbeschluss des Amtsgerichts im November 2020 wurde die Eigentumswohnung veräußert. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, es handele sich bei der auf diesen Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer um eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Daher erließ das Finanzamt einen an den Insolvenzverwalter gerichteten Einkommensteuerbescheid für 2020.

Auch dies bestätigte der BFH. Nicht maßgeblich sei, dass das Grundstück bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwangsvollstreckungsrechtlich beschlagnahmt war. Entscheidend war, dass das Grundstück bei Insolvenzeröffnung zur Insolvenzmasse gehörte.

**Hinweis:**

Damit ist geklärt, dass auch die Zwangsversteigerung während eines laufenden Insolvenzverfahrens zu einem steuerlich relevanten Veräußerungsgeschäft führen kann. Die insoweit anfallende Einkommensteuer ist dann aber Masseverbindlichkeit.

Im Übrigen liegt ein steuerlich zu erfassendes Veräußerungsgeschäft nur dann vor, wenn zwischen Erwerb und Versteigerung weniger als zehn Jahre liegen. Bei einer Versteigerung nach mehr als zehn Jahren liegt kein privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 EStG vor.

## 19 Erbschaftsteuerbefreiung für ein selbstgenutztes Familienheim

Steuerfrei ist u.a. der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück durch Kinder erbschaftsteuerlichen Steuerklasse I Nr. 2,

- soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war,
- die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim)

und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 m<sup>2</sup> nicht übersteigt.

In der Praxis führt insbesondere die Voraussetzung dieser Steuerbefreiung zu Streitfällen, nach der die (hinzuerworbene) Wohnung beim Erwerber **unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken** bestimmt sein muss. Das heißt einerseits muss der Erwerber die Absicht haben, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen und diese Absicht muss auch tatsächlich umgesetzt werden, und der Erwerber muss die Wohnung „unverzüglich“ zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen.

„Unverzüglich“ bedeutet juristisch „ohne schuldhaftes Zögern“. Zeitlich kann insoweit nun keine feste Grenze gesetzt werden, sondern dies hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Der Erwerber muss zur Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen. Angemessen ist regelmäßig ein **Zeitraum von sechs Monaten** nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Erwerber i.d.R. prüfen, ob er einziehen will, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen.

Allerdings wurde auch mehrfach durch die Rechtsprechung anerkannt, dass im Einzelfall auch ein längerer Zeitraum bis zur Selbstnutzung anzuerkennen ist. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss. Auch Verzögerungen bei notwendigen Renovierungsarbeiten, die der Stpfl. nicht zu vertreten hat, können einen späteren Einzug rechtfertigen und gefährden damit die Erbschaftsteuerbefreiung nicht.

Das FG Niedersachsen hatte nun über eine weitere Fallvariante zu entscheiden. Im Streitfall war der Stpfl. Alleinerbe nach seinem am 8.1.2022 verstorbenen Vater. Zum Nachlass gehörte unter anderem das Objekt A-Straße, das der Erblasser bis zu seinem Ableben als Altenteiler mit seiner Ehefrau bewohnte. Testamentarisch war nun ein Wohnrecht an diesem Objekt zu Gunsten der Ehefrau verfügt. Nach dem Ableben des Erblassers bewohnte zunächst die Mutter des Stpfl. gem. dem ihr testamentarisch zugesprochenen Vermächtnis das Objekt A-Straße alleine. Im Juni 2022 musste sie auf Grund ihres Gesundheitszustandes die Nutzung des Wohnhauses aufgeben und zog in ein Pflegeheim. Seit Juli 2022 bewohnte nun der Stpfl. dieses Objekt mit seiner Ehefrau und beantragte die Erbschaftsteuerbefreiung für das Familienheim.

Das FG Niedersachsen hat die Gewährung der Erbschaftsteuerbefreiung mit Entscheidung vom 14.5.2025 (Az. 3 K 80/24) bestätigt. Auf Grund des zunächst bestehenden Wohnrechts zu Gunsten der Ehefrau des Erblassers war der Erbe rechtlich daran gehindert, das Objekt selbst zu bewohnen. Dieser Hinderungsgrund fiel erst im Juni 2022 mit dem Auszug seiner Mutter aus dem Objekt weg. Die Frist zur unverzüglichen Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung kann damit erst in dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, ab dem der Erwerber rechtlich in der Lage ist, die Wohnung selbst zu beziehen, ohne auf Grund entgegenstehender Verfügungen des Wohnungsberechtigten hieran gehindert zu sein. Im Einzelfall – und den sah das Gericht vorliegend als gegeben an – kann eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung auch trotz tatsächlichen Einzuges erst knapp 24 Monate nach dem Erbfall gegeben sein.

### **Handlungsempfehlung:**

Die Erbschaftsteuerbefreiung erfordert stets eine unverzügliche Selbstnutzung durch den Erben. Die insoweit gesetzte Frist ist allerdings zeitlich nicht genau bestimmt, sondern hängt vom Einzelfall ab. Stets sollte sorgfältig dokumentiert werden, dass eine Absicht zur Selbstnutzung zeitnah besteht und ggf. welche Gründe maßgeblich sind, dass die Selbstnutzung tatsächlich erst später erfolgen kann.

---

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

---

### **20 Änderungen durch das Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm**

Mit Datum vom 5.6.2025 hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf (BR-Drucks. 233/25) zum „Entwurf eines Gesetzes für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland“ vorgelegt. In der Folge hat der Bundesrat am 13.6.2025 (BR-Drucks. 233/25 (B)) dazu Stellung genommen und den vorgesehenen Maßnahmen inhaltlich zugestimmt. Nach der politischen Verständigung über die Lastentragung hinsichtlich der erwarteten Steuermindereinnahmen ist mit einer Zustimmung des Bundesrates am 11.7.2025 zu rechnen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer ist dabei insbesondere herauszustellen, dass der Körperschaftsteuersatz beginnend ab dem Jahr 2028 in 1 %-Schritten auf 10 % (in 2032 erreicht) abgesenkt werden soll. Diese Maßnahme soll nicht zuletzt dazu führen, dass das deutsche Besteuerungsniveau im internationalen Vergleich wieder konkurrenzfähig wird. Zusammen mit der Gewerbesteuer würden dann ab 2032 Kapitalgesellschaften mit ca. 25 % Ertragsteuern belastet.

#### **Hinweis:**

Die weitere Entwicklung ist aufmerksam zu verfolgen, auch wenn der Steuersatz erst ab dem Jahr 2028 abgesenkt werden soll. Im Rahmen einer mittelfristigen Planung sollte schon jetzt berücksichtigt werden, dass mit ergebnispolitischen Maßnahmen endgültige Steuerersparnisse dann erzielt werden können, wenn Gewinne nicht bis 2027, sondern erst ab dem Jahr 2028 der Körperschaftsteuer unterworfen werden, z.B. durch das Verschieben gewinnrealisierender Vorgänge auf 2028 und später bzw. das Vorziehen von Aufwendungen in das Jahr 2027 oder früher.

Die Belastung von Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft auf Ebene der Gesellschafter soll nach derzeitigem Stand unverändert bleiben, also mit 25 % im steuerlichen Privatvermögen bzw. einer 40 %igen Steuerfreistellung (sog. Teileinkünfteverfahren) im steuerlichen Betriebsvermögen.

### **21 Zur Abzugsfähigkeit von Rechts- und Beratungskosten einer Kapitalgesellschaft anlässlich der Veräußerung einer Enkelgesellschaft durch die Tochtergesellschaft im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses**

Mit seinem Urteil vom 26.2.2025 (Az. 7 K 1811/21 K) hat das FG Düsseldorf zur steuerlichen Geltendmachung von Rechts- und Beratungskosten i.R. einer Organschaft entschieden, dass dem Abzug von Rechts- und Beratungskosten einer Kapitalgesellschaft anlässlich der Veräußerung einer Enkelgesellschaft durch die Tochtergesellschaft im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses keine gesetzlichen Grundlagen entgegenstehen.

Im Streitfall bestand zwischen der B-GmbH (Organgesellschaft), die eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der Stpfl. (Organträger) ist, und der Stpfl. im Streitjahr 2011 ein körperschaft- und gewerbesteuerliches Organschaftsverhältnis. In 2011 veräußerte die Organgesellschaft ihre Anteile an der J-GmbH. Die in diesem Zusammenhang von Dritten erbrachten Rechts- und Beratungsleistungen waren von der Stpfl. (Organträgerin) in eigenem Namen in Auftrag gegeben und ihr auch in Rechnung gestellt worden; die Kosten wurden also von der Stpfl. getragen.

Die FinVerw berücksichtigte die Beratungskosten als Veräußerungskosten im Rahmen der Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG der B-GmbH auf Ebene der Organträgerin und somit im Ergebnis nur zu 5 %. Im Rahmen des

Einspruchsverfahrens begehrte die Stpfl. – gegen die Auffassung der FinVerw – den vollumfänglichen Abzug der Rechts- und Beratungskosten und trug vor, dass sie diese Kosten nicht für Rechnung der Tochter-GmbH geleistet, sondern die Beratungsunternehmen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung in ihrer Funktion als Führungs- und Managementholding beauftragt habe.

Das FG Düsseldorf hat der Klage stattgegeben, so dass die Aufwendungen in voller Höhe einkommenswirksam waren. Bei den Aufwendungen für von der Stpfl. in Auftrag gegebene Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung der Beteiligung der B an der J-GmbH handele es sich um Betriebsausgaben der Stpfl., die nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 2 oder Abs. 3 KStG zu unterwerfen waren. Die Stpfl. habe als Auftraggeberin der im Umfeld der Veräußerung der Beteiligung ihrer Tochtergesellschaft an der J-GmbH angefallenen Beratungsleistungen den **Aufwendungstatbestand verwirklicht und diese Aufwendungen wirtschaftlich getragen**, was ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit minderte. Die Betriebsausgaben waren somit ihr und nicht etwa der B-GmbH zuzurechnen. Auch komme die Berücksichtigung einer verdeckten Einlage nicht in Betracht, da die Beratungsleistungen als Nutzungsvorteile nicht einlagefähig waren.

Weil die fraglichen Beratungsaufwendungen ohne Auswirkung auf den Wert der Beteiligung der Stpfl. an der B-GmbH blieben, würden die Beratungsaufwendungen auch nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG unterfallen. Da die Stpfl. weiterhin nicht Eigentümerin der veräußerten Anteile an der J-GmbH war (sondern die B-GmbH), habe sie keine im Rahmen des § 8b Abs. 2 KStG zu berücksichtigenden Veräußerungskosten getragen.

Dass das Einkommen der B-GmbH als Organgesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG letztlich der Stpfl. zuzurechnen war, sei für das Ergebnis unbedeutend. Veräußerungsgewinne der Organgesellschaften werden zunächst selbständig und ungeschmälert ermittelt und dem Organträger brutto zugerechnet. § 8b Abs. 2 KStG ist sodann bei der Ermittlung des Einkommens auf Ebene des Organträgers anzuwenden. Das greift aber nur dann, wenn in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 1 bis 3 KStG „enthalten“ sind. Vorliegend waren die Beratungsaufwendungen jedoch nicht in den der Stpfl. zugerechneten Einkommensbestandteilen der B. enthalten.

**Hinweis:**

Da die Revision beim BFH unter dem Az. IR 7/25 anhängig ist, ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten. Einschlägige Sachverhalte sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

## **22 VGA beim unentgeltlichen Erwerb eigener GmbH-Anteile durch den faktischen Alleingesellschafter**

Mit seinem Beschluss v. 13.5.2025 (Az. VIII B 33/24) hat der BFH in einem Verfahren über die Zulassung der Revision in Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung festgestellt,

- dass es höchstrichterlich geklärt ist, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) beim Gesellschafter schon dem Grunde nach nicht von der Frage abhängt, ob der Vorgang bei der Gesellschaft eine Minderung des Unterschiedsbetrags ausgelöst hat, und
- dass der Alleingesellschafter durch die unentgeltliche Übertragung eines weiteren Geschäftsanteils von der Gesellschaft ein Wirtschaftsgut erhält, über das er vorher so nicht verfügen konnte; darin liege für ihn dem Grunde nach ein Vermögensvorteil.

Im konkreten Streitfall war umstritten, ob die unentgeltliche Übertragung von Geschäftsanteilen, die durch eine GmbH als eigene Anteile gehalten wurden, auf den Alleingesellschafter dem Grunde nach eine vGA darstellt. Der Stpfl. war alleiniger Gesellschafter der A-GmbH und hielt zwei Drittel der Geschäftsanteile, das restliche Drittel hielt die A-GmbH als eigene Anteile selbst. In 2016 verpflichtete sich die GmbH durch notariellen Vertrag, den ihr selbst gehörenden Geschäftsanteil von einem Drittel an der A-GmbH auf den Stpfl. zum Alleineigentum zu übertragen. Eine Gegenleistung war hierfür nicht zu erbringen, die dingliche Übertragung fand in derselben Urkunde statt. Die A-GmbH hatte die Anteile von ihrem in 2008 ausgeschiedenen Alt-Gesellschafter B erworben und entsprechende Anschaffungskosten ausgewiesen.

Die FinVerw würdigte diesen Sachverhalt im Zuge einer Außenprüfung als vGA und veranlagte beim Gesellschafter entsprechend Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dagegen trug der Alleingesellschafter vor, dass selbst dann, wenn in der Übertragung der Anteile an den Stpfl. ein

Vermögensvorteil gesehen werden sollte, dieser hier mit 0 € zu bewerten wäre. Maßgeblich für die Bewertung der vGA könne ja nur der Wert dieses Vermögensvorteils sein. Und bereits vor dem Erwerb der vormals eigenen Anteile durch den Stpfl. habe der Wert der Zweidrittelbeteiligung des Stpfl. dem Gesamtwert der A-GmbH entsprochen. Hätte er die gesamte Zweidrittelbeteiligung veräußert, hätte er ohne den Erwerb der eigenen Anteile den gleichen Kaufpreis erzielt wie nach dem Erwerb.

Das FG hat das Vorliegen einer vGA bestätigt und die Revision nicht zugelassen. Der BFH hat die Nichtzulassungsbeschwerde mit folgender Begründung zurückgewiesen:

- Die materiell-rechtliche Behandlung einer potenziellen vGA auf der Ebene der Gesellschaft habe keine Bindungswirkung für die materiell-rechtliche Behandlung desselben Vorgangs auf Ebene des Gesellschafters.
- Der vGA-Begriff in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und derselbe Begriff in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG seien unterschiedlich zu verstehen. Insbesondere setze eine vGA gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht voraus, dass der dem Anteilseigner gewährte Vorteil einer Minderung des Unterschiedsbetrags bei der Gesellschaft entspricht.
- Daher könne eine vGA beim Gesellschafter auch dann anzunehmen sein, wenn derselbe Vorgang auf der Ebene der Gesellschaft keine Vermögensminderung auslöst, die sich auf den Unterschiedsbetrag auswirkt.
- Solange die Gesellschaft den Anteil selbst hält, würden die mit dem Anteil verbundenen Gesellschafterrechte ruhen. Für die Gesellschaft habe der eigene Anteil wirtschaftlich keinen Wert; für sie ist er folglich auch kein Wirtschaftsgut.
- Allerdings würden mit der Übertragung des (bis dahin eigenen) Anteils die mit ihm verbundenen Gesellschafterrechte wieder aufleben; beim Erwerber (im Streitfall: dem Stpfl.) sei der Anteil wieder ein Wirtschaftsgut.
- Der Gesellschafter erhalte (aus seiner Sicht) bei der Übertragung eines (eigenen) Anteils von der Gesellschaft auf ihn ein Wirtschaftsgut, das er vorher nicht hatte. Für ihn sei der Anteil ein messbares Gut in Geldeswert. Er könne den Anteil veräußern oder anderweitig über ihn verfügen, was ihm nicht möglich war, solange die Gesellschaft Inhaberin des Anteils war. Darin liege für ihn dem Grunde nach ein Vorteil.

**Hinweis:**

Dieser Beschluss des BFH unterstreicht einerseits die bisherige Rechtsprechung, nach der bei der Übertragung eigener Anteile besondere Sorgfalt geboten ist. Andererseits hat der BFH aber auch explizit die Frage offen gelassen, wie der Vorteil beim Gesellschafter zu bewerten ist. Der BFH führt dazu aus, dass er es für grundsätzlich nachvollziehbar hält, „dass [der Kläger] durch die Übertragung des Anteils nichts Substantielles hinzugewonnen habe, da er bereits vor der Übertragung (faktisch) Alleingesellschafter gewesen sei.“ Der Vorteil des Stpfl. mag deshalb gering, möglicherweise sogar mit Null zu bewerten sein.

## **23 Entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen**

Mit seinem Urteil vom 11.2.2025 (Az. IX R 14/24) hat der BFH zur ertragsteuerlichen Behandlung der entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs an Geschäftsanteilen an einer GmbH bei dem Nießbrauchsberechtigten festgestellt,

- dass die Frage, ob das wirtschaftliche Eigentum an GmbH-Anteilen dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen ist, Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung durch das FG und daher wegen § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend ist,
- dass § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG für eine Zurechnung der Einnahmen aus einer Beteiligung an einer GmbH für den Nießbrauchsberechtigten voraussetzt, dass diesem auch das wirtschaftliche Eigentum im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Geschäftsanteilen, an denen der Nießbrauch eingeräumt wurde, zusteht, und
- dass die Ablösung des Nießbrauchs ein für ihn nicht steuerbarer Vorgang ist, wenn der Nießbrauchsberechtigte nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile ist.

Im konkreten Streitfall war die steuerliche Behandlung der entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs an Geschäftsanteilen an einer GmbH beim Nießbrauchsberechtigten

umstritten. Der Stpfl. war zunächst mit einem Geschäftsanteil von 49 % an der A-GmbH beteiligt. Diesen Geschäftsanteil teilte er in 2012 in zwei Geschäftsanteile zu je 24,5 % und trat je einen Anteil im Wege der Schenkung sowie unter Vorbehalt eines Nießbrauchs an seine Töchter ab. Der Nießbrauch beschränkte sich auf das Gewinnbezugsrecht, nicht hingegen auf die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte. Im Streitjahr 2019 veräußerten die Töchter die Geschäftsanteile. Auf Grund dessen gab der Stpfl. den Nießbrauch gegen Zahlung eines Ablösebetrags auf.

Das FA erfasste diesen Ablösebetrag beim Stpfl. als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 24 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt. Und auch der BFH hat dieses Ergebnis u.a. mit folgender Begründung bestätigt:

- Zu den Einkünften gehören auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Eine Steuerbarkeit der Entschädigung nach dieser Vorschrift setze jedenfalls voraus, dass dem Stpfl. die Einkünfte, für die diese gewährt wird, auch steuerlich zuzurechnen sind. Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt. Zurechnungsobjekt einer Ausschüttung durch eine GmbH ist grundsätzlich der Anteilseigner.
- Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil gehe auf einen Erwerber über, wenn er auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind.
- Hierfür reiche es nicht aus, wenn an einem GmbH-Geschäftsanteil unentgeltlich ein Nießbrauch zu Gunsten eines Dritten bestellt wurde, der dem Nießbrauchsberechtigten lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil gem. § 1068 Abs. 2, § 1030 i.V.m. § 99 Abs. 2, § 100, § 101 Nr. 2 BGB einräumt. Erforderlich sei vielmehr, dass der Nießbrauchsberechtigte eine Rechtsposition innehat, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft und insofern dem zivilrechtlichen Gesellschafter gleichstellt.

Im konkreten Streitfall ist nun das wirtschaftliche Eigentum an den streitgegenständlichen Geschäftsanteilen bereits 2012 vom Stpfl. auf seine Töchter übergegangen, insbesondere da der Nießbrauch nicht die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte umfasste. Dies schließe eine Zurechnung der Einkünfte hieraus nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Stpfl. aus. Folglich war auch der Ablösebetrag nicht steuerbar.

#### **Hinweis:**

Mit diesem Urteil hat der BFH seine Rechtsprechung (vgl. BFH v. 20.9.2024, IX R 5/24, ZEV 2025, 56) fortgeführt. Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an GmbH-Anteilen zum Nießbrauchsberechtigten ist danach Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung durch das FG, also eine Tatfrage des jeweiligen Einzelfalls. Die herausragende Bedeutung des FG im Rahmen der Sachverhaltsermittlung liegt damit auf der Hand, da der BFH an die tatsächliche Feststellung des FG gebunden ist, z.B. eben hinsichtlich der Frage, wer als wirtschaftlicher Eigentümer eines Kapitalgesellschaftsanteils anzusehen ist. Aus dem Ergebnis, dass die Ablösung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen für den Nießbraucher einen nicht steuerbaren Vorgang darstellt, wenn er nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile ist, ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten. Dieser Fall verdeutlicht aber auch die steuerliche Komplexität, so dass in solchen Konstellationen stets steuerlicher Rat einzuholen ist.

## **24 Insolvenz einer GmbH: Keine Überschuldung bei bestehender Organschaft und unterlassener Rückstellungsbildung**

Mit seinem Urteil v. 16.1.2025 hat das LG Duisburg (Az. 6 O 335/21) entschieden, dass nach § 64 Satz 1 GmbHG a.F. die Geschäftsführer zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet sind, die nach Feststellung der Überschuldung der Gesellschaft geleistet wurden. Eine Überschuldung liegt gem. § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO bei einer Kapitalgesellschaft vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt (rechnerische Überschuldung), es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich (positive Fortführungsprognose).

Eine GmbH sei aber dann nicht i.S.d. § 19 Abs. 2 InsO überschuldet, wenn ihr auf Grund eines bestehenden Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags mit einer anderen Gesellschaft gegen diese ein Anspruch auf Übernahme jeglicher Verluste nach Maßgabe des § 302 AktG zusteht.

Gemäß § 302 Abs. 1 AktG in der bis zum 31.12.2020 gültigen Fassung hat bei Bestehen eines Beherrschungs- oder Gewinnabführungsvertrags der andere Vertragsteil jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind. Ein solcher Anspruch auf Verlustübernahme ist analog § 309 AktG in der Bilanz zu aktivieren. Eine Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG schließt daher eine Überschuldung aus.

Nach der Rechtsprechung des BGH gilt insoweit, dass die Höhe der Ausgleichsforderung nicht durch den festgestellten Jahresabschluss rechtsverbindlich festgelegt wird, sondern allein der zum Bilanzstichtag zutreffend ausgewiesene Fehlbetrag maßgebend ist, und dass die Forderung bereits mit ihrer Entstehung, nicht jedoch erst mit der (wirksamen) Bilanzfeststellung fällig wird.

**Hinweis:**

Im Streitfall wurde auch erörtert, dass die GmbH auf Grund des Leerstands mehrerer Mietflächen Verluste erzielte, gleichwohl aber keine Drohverlustrückstellung passiviert hatte. Das LG hat insoweit zwar einerseits die Tatsache bejaht, dass die GmbH daher eine solche Rückstellung hätte bilden müssen, hat dem aber andererseits gegenübergestellt, dass ja ein Anspruch auf Übernahme jeglicher Verluste bestand, so dass auch unter diesem Aspekt keine Überschuldung (und damit letztlich auch keine Haftung der Geschäftsführer) vorgelegen habe.

Mit freundlichen Grüßen