

## 3. Mandantenrundschriften 2026

**Aktivrente · Umsatzsteuer bei Breitensportvereinen · Teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften · Kapitalertragsteuer und Verlusttöpfe bei Tod des Steuerpflichtigen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die FinVerw hat einen Frage-/Antwortkatalog zur Aktivrente veröffentlicht. Auch wenn es sich insoweit nicht um eine die Finanzämter bindende Verwaltungsauffassung handelt, sind diese Hinweise in der Praxis dennoch sehr hilfreich, um zu prüfen, ob dieses seit dem 1. Januar 2026 bestehende Instrument sinnvoll eingesetzt werden kann und wie Zweifelsfragen zu beantworten sind.

In einer Sonderbeilage gehen wir auf Fragen der Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden ein. Die Beantwortung dieser Fragen ist steuerlich von erheblicher Bedeutung, zugleich aber häufig komplex, da die in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen sehr vielfältig sind. Daher sind die Äußerungen der FinVerw zu dieser Thematik, welche nun in einer aktualisierten Fassung vorliegen, überaus relevant.

Mit freundlichen Grüßen

eureos gmbh  
steuerberatungsgesellschaft  
rechtsanwalts-gesellschaft

## **Für alle Steuerpflichtigen**

- 1 **Unterliegen Leistungen eines Breitensportvereins an seine Mitglieder (als Gegenleistung für den Mitgliedsbeitrag) der Umsatzsteuer?**
- 2 **Unterjähriger Kirchenaustritt - Ermittlung der Kirchensteuer für das Jahr des Austritts**
- 3 **Spende an eine in der Schweiz ansässige Stiftung**
- 4 **Luxuriös ausgestattetes Wohnmobil unterliegt nicht der Veräußerungsgewinnbesteuerung**

## **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

- 5 **Aktivrente: Hinweise der FinVerw**
- 6 **Betriebliche Feier des Arbeitgebers anlässlich der Verabschiedung eines Arbeitnehmers führt nicht zu Arbeitslohn**
- 7 **Kein ermäßigter Steuersatz bei Auszahlung einer Kapitalleistung aus der betrieblichen Altersversorgung, die auf der Ausübung eines freien Kapitalwahlrechts des früheren Arbeitnehmers beruht**
- 8 **Steuerbefreiung für Gesundheitspräventionsmaßnahmen: Nachweis der tatsächlichen Teilnahme bei nicht zertifizierten Präventionskursen des Arbeitgebers**

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

- 9 **Gewinngrenze bei Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags**
- 10 **Aktivierung der Beteiligung an einer Instandhaltungsrückstellung (Erhaltungsrücklage)**
- 11 **Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutschein im umsatzsteuerlichen Sinne**
- 12 **Rückzahlung von Corona-Soforthilfen als Betriebsausgaben**

## **Für Personengesellschaften**

- 13 **Teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften: Anwendung der sog. modifizierten Trennungstheorie**
- 14 **Stille Beteiligung: Abgrenzung zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung**

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

- 15 **Kapitalertragsteuer und Verlusttöpfe bei Tod des Stpfl.**

## **Für Hauseigentümer**

- 16 Vorzeitige Rückübertragung eines Erbbaurechts gegen Entschädigung
- 17 Verfassungsbeschwerde gegen die Grundstücksbewertung im Bundesmodell anhängig

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

- 18 Ertragsteuerrechtliche Organschaft - Anforderungen an die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags
- 19 Verdeckte Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen - Einkommenswirkung auf der Ebene der GmbH
- 20 Fremdüblichkeit einer auf Entgeltumwandlung beruhenden Pensionszusage
- 21 Verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch Zahlungen über ein Scheinfirmengeflecht

## **Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden**

- 22 Aktualisiertes Schreiben der FinVerw
- 23 Anschaffungsfälle
- 24 Herstellungskosten bei einem Bestandsgebäude
- 25 Anschaffungsnahe Herstellungskosten
- 26 Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen

## Für alle Steuerpflichtigen

### 1 **Unterliegen Leistungen eines Breitensportvereins an seine Mitglieder (als Gegenleistung für den Mitgliedsbeitrag) der Umsatzsteuer?**

Der BFH hatte sich mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Breitensportvereinen auseinanderzusetzen. Es ging um die Frage, ob Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen sein können und diese der Umsatzsteuer unterliegen. Die Antworten auf diese Fragen, welche für eine Vielzahl an Breitensportvereinen von Bedeutung ist, fallen völlig unterschiedlich aus:

- Die FinVerw fasst diese Leistungen der Breitensportvereine in jahrzehntelanger Tradition unter eine gesetzliche Steuerbefreiungsvorschrift. Zu einer umsatzsteuerlichen Belastung der Breitensportvereine kommt es nicht.
- Der BFH hat wiederholt festgestellt, dass diese Sichtweise der FinVerw fehlerhaft ist. Auf die nationale Regelung des Umsatzsteuerrechts lässt sich die Steuerbefreiung – jedenfalls in dieser undifferenzierten Anwendung – nicht stützen. Dabei beruft sich das Gericht auf die insoweit eindeutige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Ob und welche Leistungen erbracht werden und ob diese möglicherweise umsatzsteuerfrei sind oder ggf. dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, kann allerdings nur für den Einzelfall beurteilt werden.
- An der Feststellung, dass gemeinnützige Sportvereine als Unternehmer entgeltliche Leistungen an ihre Mitglieder erbringen können, ist allerdings nicht unbedingt der europäische Rahmen zur Umsatzsteuer „schuld“. Das Unionsrecht sieht insoweit eine umfassende Steuerbefreiung vor, welche allerdings durch den Gesetzgeber in Deutschland so umfassend nicht in nationales Recht umgesetzt wurde.

Zum Streit kam es, weil sich der Verein die umsatzsteuerliche Erfassung zu Nutze machen wollte, um den **Vorsteuerabzug für Investitionen in die Sportstätte** geltend zu machen. Es handelte sich dabei um einen eingetragenen gemeinnützigen Breitensportverein. Zu den im Verein betriebenen Sportarten gehörten Fußball, Schwimmen, Tischtennis, Gymnastik, Turnen, Völkerball, Laufen, Leichtathletik, Tanzen und Zumba. Die 1. Herren-Fußballmannschaft wurde innerhalb des Vereins als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb geführt und nahm im Streitjahr für ihre Heimspiele Eintrittsgelder ein.

Der Verein errichtete einen Kunstrasen-Fußballplatz (Kunstrasenplatz) auf dem von der Gemeinde gepachteten Vereinsgelände. Die dabei entstandenen Kosten für die Baureifmachung des Grundstücks wurden dem Verein mit Ausweis der Umsatzsteuer im Streitjahr in Rechnung gestellt. Nach Fertigstellung nutzte der Verein den Kunstrasenplatz ausschließlich für seine eigenen Zwecke, u. a. auch bei Bedarf für die Spiele der 1. Herren-Fußballmannschaft. Der Verein berechnete die Umsatzsteuer in seiner Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr nach den Pachteinnahmen und Eintrittsgeldern, sowie unter Berufung auf das europäische Recht, nach der Höhe seiner Mitgliedsbeiträge, auf die er den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % anwandte. Zudem machte er den Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Errichtung des Kunstrasenplatzes und weitere Vorsteuerbeträge geltend.

Das FA versagte den Vorsteuerabzug aus der Baumaßnahme. Auch das FG bestätigte diese Sichtweise im Wesentlichen. Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 13. November 2025 (Az. V R 4/23) die Revision des Vereins für begründet gehalten. Allerdings konnte er den Fall letztlich nicht entscheiden, sondern hat diesen an das FG zurückverwiesen. Der BFH stellt aber heraus, dass **gemeinnützige Sportvereine als Unternehmer entgeltliche Leistungen an ihre Mitglieder erbringen können**. Die Verwaltungspraxis zur Nichtsteuerbarkeit der von Sportvereinen gegenüber ihren Mitgliedern erbrachten Leistungen widerspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH und dem Unionsrecht. Im konkreten Fall ist allerdings zu prüfen, ob die Leistung möglicherweise steuerbefreit ist oder dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt.

Was folgt hieraus für die Besteuerungspraxis solcher Breitensportvereine? Behandeln diese die an die Mitglieder erbrachten Leistungen als steuerfreie Leistung, so wird dies im Regelfall durch die FinVerw mitgetragen. Ein FG könnte dies im Streitfall jedoch möglicherweise anders beurteilen, sodass umsatzsteuerliche Lasten drohen. Macht ein Verein nun Vorsteuern aus für den Breitensport bezogenen Leistungen geltend, so wird dies regelmäßig von der FinVerw nicht akzeptiert. Gesetzeskonform ist diese Handhabung der FinVerw allerdings nicht.

**Hinweis:**

Es gibt aktuell vielfach die Forderung an den Gesetzgeber, diese Materie zu Gunsten der Breitensportvereine gesetzlich zu regeln, indem die bestehende Steuerbefreiungsvorschrift europarechtskonform breiter gefasst wird. Bislang hat der Gesetzgeber hierzu aber noch keine Initiative ergriffen.

## **2 Unterjähriger Kirchenaustritt - Ermittlung der Kirchensteuer für das Jahr des Austritts**

Zum Fall eines unterjährigen Kirchenaustritts hat das FG Münster mit Urteil vom 24. Oktober 2025 (Az. 4 K 924/23 Ki) entschieden, dass die Zwölftelregelung nach dem Kirchensteuergesetz NRW Anwendung findet, wenn dem Stpfl. nach dem Kirchenaustritt aber noch im selben Kalenderjahr Arbeitslohn in einmalig erheblicher Höhe zufließt (im Streitfall: Vergütung virtueller Unternehmensanteile).

Im Streitfall war der Stpfl. im September 2020 aus der römisch-katholischen Kirche ausgetreten. Der Stpfl. hielt sog. virtuelle Unternehmensanteile an dem Arbeitgeberunternehmen G. Im Jahr 2020 kam es zur Veräußerung der G und im Zuge des Verkaufs floss dem Stpfl. für seine virtuellen Unternehmensanteile im Dezember 2020 eine Vergütung in erheblicher Höhe zu. Das FA berechnete die Kirchensteuer für 2020 mit 9/12 (wegen des Austritts aus der katholischen Kirche im September 2020) der auf den Stpfl. (bei Zusammenveranlagung) im Jahr 2020 insgesamt entfallenden Bemessungsgrundlage.

Diese Vorgehensweise bestätigte das FG. Die Kirchensteuerpflicht endet mit Ablauf des Monats, in dem der Kirchenaustritt wirksam geworden ist. Von der Frage des Wegfalls der subjektiven Kirchensteuerpflicht zu unterscheiden ist die Frage, wie die Kirchensteuer für das Austrittsjahr berechnet wird. Gemäß dem Kirchensteuergesetz NRW wird in den Fällen, in denen die Kirchensteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres besteht, für jeden Kalendermonat, in dem die Kirchensteuerpflicht gegeben ist, je ein Zwölftel des Betrages erhoben, der sich bei ganzjähriger Kirchensteuerpflicht als Jahressteuerschuld ergeben würde (sog. Zwölftelregelung). Diese Regelung stelle zudem eine verfassungsrechtlich zulässige Vereinfachungsnorm dar.

**Hinweis:**

Gegen diese Entscheidung ist nun die Revision vor dem BFH anhängig. In solchen atypischen Fällen ist ggf. auch ein Erlass der Kirchensteuer aus Billigkeitsgründen zu prüfen. Dies bedarf dann allerdings stets eines Erlassantrags bei dem zuständigen Kirchenamt.

Auch existieren vielfach kirchliche Erlassregelungen, die insbesondere an außerordentliche Einkünfte, wie Abfindungen und Veräußerungsgewinne, anknüpfen. Dies ist individuell zu prüfen, da das Kirchensteuerrecht nicht bundeseinheitlich geregelt ist.

### **3 Spende an eine in der Schweiz ansässige Stiftung**

Die Anerkennung von Spenden an eine Organisation im Ausland wird sehr restriktiv gehandhabt. Dies verdeutlicht die aktuelle Entscheidung des BFH vom 1. Oktober 2025 (Az. X R 20/22). Der Stpfl. begehrte den steuerlichen Spendenabzug für eine im Jahr 2017 geleistete Spende an eine in der Schweiz ansässige Stiftung. Die Stiftung war nach schweizerischem Recht als gemeinnützig anerkannt. Dennoch wurde der Abzug der Spende als Sonderausgaben nicht anerkannt. Der Stpfl. konnte die ihm obliegende Nachweispflicht, dass die Stiftung nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts als steuerbegünstigt anzusehen wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielte, nicht erfüllen. Im Streitfall konnte der Stpfl. weder die formelle noch die materielle Satzungsmäßigkeit der Stiftung nachweisen, insbesondere fehlten hinreichend konkrete Angaben zu den geförderten Zwecken und zur tatsächlichen Geschäftsführung.

Das Gericht stellt heraus, dass der nationale Gesetzgeber nicht verpflichtet sei, einen Gemeinnützigkeitsstatus nach ausländischem Recht anzuerkennen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Nachweispflicht für die Erfüllung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Voraussetzungen trifft bei Zuwendungen an ausländische Körperschaften den inländischen Spender.

**Seit dem 1. Januar 2025** gilt insoweit, dass Zuwendungen an ausländische Körperschaften nur bei Vorlage einer Zuwendungsbestätigung (nach deutschem Muster) möglich sind. Die ausländische Körperschaft darf solche Zuwendungsbestätigungen aber nur dann ausstellen, wenn sie im Zuwendungsempfängerregister eingetragen ist. Dieses Register wird vom Bundeszentralamt für Steuern geführt. Eine solche Eintragung bedarf eines Antrags der ausländischen Körperschaft mit entsprechenden Nachweisen. Damit erfolgt nunmehr eine zentrale Prüfung der Abzugsvoraussetzungen durch das Bundeszentralamt für Steuern und nicht mehr durch das einzelne FA des Spenders.

### **4 Luxuriös ausgestattetes Wohnmobil unterliegt nicht der Veräußerungsgewinnbesteuerung**

Gewinne aus der Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Gegenstandes unterliegen der Veräußerungsgewinnbesteuerung, wenn zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von weniger als einem Jahr liegt (bei Immobilien gilt insoweit eine Zehnjahresfrist). Ausdrücklich ausgenommen hiervon sind aber „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“. Insoweit wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass diese kein Wertsteigerungspotenzial haben.

Der BFH bestätigt nun mit Urteil vom 27. Januar 2026 (Az. IX R 4/25), dass der (etwaig) hohe Wert eines Wirtschaftsguts (also eines „Luxusguts“) kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung ist, ob ein Gegenstand des täglichen Gebrauchs vorliegt. Die Stpfl. erwarben im Juni 2020 ein luxuriös ausgestattetes neues Wohnmobil für EUR 323.046 und veräußerten es im März 2021 für EUR 315.126. Sie nutzten es selbst, vermieteten es jedoch tageweise an eine beherrschte GmbH. Nach Eliminierung der Abschreibung ergab sich ein Veräußerungsgewinn von EUR 14.514, den das FA der Besteuerung unterwerfen wollte. Eine steuerliche Erfassung lehnte der BFH nun aber ab.

#### **Hinweis:**

Marktübliche Gebrauchtwagen und auch Wohnmobile sind als Gegenstand des täglichen Gebrauchs einzustufen, da es sich um vorrangig zur Nutzung angeschaffte Gebrauchsgegenstände handelt, die bei objektiver Betrachtung dem Wertverzehr unterliegen und/oder kein Wertsteigerungspotenzial aufweisen. Bei solchen Gegenständen des täglichen Gebrauchs wird ein Gewinn aus der Veräußerung innerhalb eines Jahres nach dem Erwerb also steuerlich nicht erfasst. Andererseits kann in solchen Fällen aber auch ein eventuell entstehender Verlust nicht geltend gemacht werden. Anders kann dies z. B. bei Oldtimern sein, da diese oft als Wertgegenstände angesehen werden. Im Übrigen hat der BFH die Einordnung von Champions League-Tickets als Gegenstand des täglichen Gebrauchs verneint.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 5 Aktivrente: Hinweise der FinVerw

Das BMF hat einen Frage- und Antwort-Katalog (FAQ) zur Aktivrente veröffentlicht. Dies soll die Anwendung in der Praxis erleichtern. Die FinVerw weist allerdings darauf hin, dass es sich dabei nicht um eine die Finanzämter bindende Verwaltungsauffassung handelt. In der Praxis sind diese Hinweise dennoch sehr hilfreich, um zu prüfen, ob dieses seit dem 1. Januar 2026 bestehende Instrument genutzt werden kann und wie Zweifelsfälle zu beurteilen sind.

#### **Aktivrente als neuer Steuerbefreiungstatbestand in der Einkommensteuer:**

- Die Aktivrente ist ein neuer Steuerfreibetrag in der Einkommensteuer, welcher unter bestimmten Bedingungen Lohneinkünfte steuerfrei stellt. So gilt, dass bei Arbeitnehmern, die die Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung erreicht haben und weiter sozialversicherungspflichtig beschäftigt sind, Arbeitslohn bis zu EUR 2.000 im Monat steuerfrei bleibt.
- Die Regelung ist am 1. Januar 2026 in Kraft getreten. Sie ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2025 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Bonus u. Ä.), die nach dem 31. Dezember 2025 zufließen.

#### **Wer kann die Aktivrente nutzen?**

- Begünstigt sind Arbeitnehmer, die folgende drei Bedingungen erfüllen:
  - die gesetzliche Regelaltersgrenze ist erreicht (67 Jahre inkl. Übergangsregelung),

#### **Hinweis:**

Die Aktivrente kann erst ab dem Folgemonat, nach dem die gesetzliche Regelaltersgrenze erreicht ist (67 Jahre inkl. Übergangsregelung), in Anspruch genommen werden. Wird also die Regelaltersgrenze z. B. im Mai 2026 erreicht, so kann die Aktivrente ab dem Monat Juni 2026 genutzt werden. Das Erreichen der Regelaltersgrenze gilt auch für die Personen, die bereits früher eine gesetzliche Altersrente beziehen, z. B. „Rente mit 63“, Frührente u. Ä.

- nichtselbständig beschäftigt sind, also Lohneinkünfte beziehen und
- für deren Arbeitslohn der Arbeitgeber Rentenversicherungsbeiträge oder Beitragszuschüsse zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen zu entrichten hat.

#### **Hinweis:**

Auch bei geschäftsführenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft ist die Inanspruchnahme der Aktivrente davon abhängig, ob Rentenversicherungsbeiträge im oben genannten Sinne abgeführt werden müssen. Die steuerfreie Aktivrente kommt also nicht in Betracht bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern, die sozialversicherungsrechtlich in keinem abhängigen Beschäftigungsverhältnis stehen.

- Unerheblich ist, welche Art der Erwerbstätigkeit (nichtselbständig, verbeamtet, selbständig etc.) der Arbeitnehmer bisher ausgeübt hat. Entscheidend für die Aktivrente ist nur die aktuell ausgeübte Tätigkeit. So kann ein bislang Selbständiger nach Erreichen der Regelaltersgrenze eine nicht-selbständige Tätigkeit aufnehmen und von der Steuerbefreiung profitieren.
- Die Steuerbefreiung gilt aber insbesondere nicht für Einnahmen aus anderer Erwerbstätigkeit als Lohn Einkünften, also z. B. nicht für Einkünfte
  - aus selbständiger Tätigkeit,
  - aus einem Beamtenverhältnis,
  - als Abgeordneter oder
  - aus einem Minijob.

**Hinweis:**

Minijobs sind nicht begünstigt, weil dort pauschale Sozialversicherungsbeiträge gezahlt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit 2 % oder 20 % pauschaliert oder der Lohnsteuerabzug nach den individuellen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM) des Arbeitnehmers erfolgt. Arbeitnehmer im sogenannten Übergangsbereich (z. B. in 2026 monatliche Arbeitsentgelte von EUR 603,01 bis EUR 2.000) können von der Aktivrente profitieren.

- Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung ist, dass die Regelaltersgrenze überschritten ist. Die Steuerbefreiung ist aber unabhängig davon, ob tatsächlich eine Altersrente bezogen wird.

**Höhe der Steuerfreistellung:**

- Die Aktivrente wird als monatlicher Steuerfreibetrag bis zu maximal EUR 2.000 gewährt. Dieser Freibetrag gilt nur für Monate, in denen die oben genannten Voraussetzungen vorliegen.

**Beispiel:**

Der Arbeitnehmer X, der im April die Regelaltersgrenze erreicht hat, nimmt ab dem 1. Mai eine neue Beschäftigung auf. Er kann daher die Aktivrente ab Mai, somit in dem Jahr für acht Monate, in Anspruch nehmen. Steuerfrei sind daher maximal jeweils EUR 2.000 in den Monaten Mai bis Dezember.

**Beispiel:**

Der Arbeitnehmer Y erhält einen Arbeitslohn von EUR 2.500 im Monat, für die er die Voraussetzungen der Aktivrente erfüllt. Der gezahlte monatliche Arbeitslohn ist bis zu jeweils EUR 2.000 steuerfrei. Der die EUR 2.000-Grenze übersteigende Betrag von EUR 500 (EUR 2.500 abzgl. EUR 2.000) ist steuerpflichtiger Arbeitslohn.

- Die Steuerfreistellung wird unmittelbar beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt.

**Hinweise für Arbeitnehmer:**

- Für die Anwendung der Steuerfreiheit ab 2026 muss es sich nicht um ein „neues“ ab 2026 abgeschlossenes Dienstverhältnis handeln. Auch bereits vor 2026 begründete Dienstverhältnisse werden von der Steuerfreistellung erfasst, soweit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllt sind.
- Sollte die Aktivrente im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht berücksichtigt worden sein, so kann dies in der Einkommensteuerveranlagung nachgeholt werden.
- Bestehen zeitgleich mehrere Arbeitsverhältnisse, so gilt:
  - Die Aktivrente kann beim Lohnsteuerabzug nicht gleichzeitig für mehrere Dienstverhältnisse in Anspruch genommen werden. Sie wird zwingend beim ersten Dienstverhältnis berücksichtigt (Steuerklassen I - V), wenn die Voraussetzungen vorliegen.

- In der Steuerklasse VI wird die Aktivrente nur berücksichtigt, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber bestätigt hat, dass die Aktivrente nicht bereits in einem anderen Dienstverhältnis berücksichtigt wird.
- Eine betragsmäßige Aufteilung der Aktivrente im Lohnsteuerabzugsverfahren ist nicht möglich. Dies bedarf dann vielmehr einer Korrektur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Dies gilt insbesondere, wenn der Höchstbetrag der Aktivrente im ersten Dienstverhältnis nicht ausgeschöpft wird. Dies verdeutlicht auch, dass der Maximalbetrag von EUR 2.000 pro Monat für den Stpfl. insgesamt gilt, nicht jedoch etwa je Beschäftigungsverhältnis.

**Beispiel:**

Der Arbeitnehmer X erhält im ersten Dienstverhältnis einen Arbeitslohn i. H. v. EUR 1.500. Daneben besteht ein zweites Dienstverhältnis mit einem Arbeitslohn i. H. v. EUR 1.000. Die Regelaltersgrenze ist überschritten. In beiden Dienstverhältnissen werden Sozialversicherungsbeiträge einbehalten.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren wird im ersten Dienstverhältnis der Lohn von EUR 1.500 vollständig steuerfrei gestellt. Im zweiten Dienstverhältnis kann im Lohnsteuerabzugsverfahren keine Steuerfreistellung erfolgen. In der Einkommensteuerveranlagung wird dann aber eine monatliche Steuerfreistellung von insgesamt EUR 2.000 gewährt.

- Auch Sonderzahlungen wie Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld oder ein Bonus fallen unter die Steuerfreistellung, wenn der Monatsbetrag von EUR 2.000 insgesamt nicht überschritten ist. Allerdings sind Sonderzahlungen nur insoweit steuerfrei, als diese auf Zeiträume entfallen, für die die Voraussetzungen der Aktivrente vorlagen.
- Die Aktivrente ist monatsbezogen. Nicht ausgeschöpfte Beträge (z. B. bei Teilzeit) können nicht vor- oder zurückgetragen werden, d. h. diese können nicht in einem anderen Monat verwendet werden. Dies gilt auch bei sonstigen Bezügen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Bonus u. Ä.).

**Beispiel:**

Der Arbeitnehmer, der die Regelaltersgrenze im April erreicht hatte und ab Mai für EUR 1.500 im Monat weiterbeschäftigt ist, erhält im Dezember neben dem laufenden Arbeitslohn von EUR 1.500 noch EUR 800 Sonderzahlung für Dezember ausgezahlt.

Da der Arbeitnehmer die Regelaltersgrenze im April erreicht hat, ist der monatliche Arbeitslohn von EUR 1.500 ab Mai steuerfrei. Der nicht genutzte Freibetrag von monatlich EUR 500 (EUR 2.000 abzgl. EUR 1.500) kann nicht für andere Monate verwendet werden. Von der Sonderzahlung sind daher nur EUR 500 (EUR 1.500 laufender Lohn zzgl. EUR 500 = EUR 2.000) steuerfrei. Der die EUR 2.000 Grenze übersteigende Betrag von EUR 300 (laufender Arbeitslohn EUR 1.500 zzgl. EUR 800 Sonderzahlung = EUR 2.300 abzgl. EUR 2.000) ist steuerpflichtiger Arbeitslohn.

- Abfindungen sind im Rahmen der Aktivrente i. d. R. nicht steuerfrei, da sie nicht beitragspflichtig in der Sozialversicherung sind.
- Nachzahlungen sind steuerfrei, soweit sie laufenden Arbeitslohn oder sonstige Bezüge darstellen und für Zeiträume gezahlt werden, in denen die Voraussetzungen der Aktivrente vorlagen. Insoweit ist aber die EUR 2.000 Monatsgrenze zu beachten. Nachzahlungen für Zeiträume vor dem Folgemonat, in dem die Regelaltersgrenze erreicht wurde, sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung nicht von der Aktivrente umfasst.
- Die Aktivrente ist nicht anzuwenden, soweit die Lohneinnahmen bereits nach anderen Vorschriften steuerbefreit sind. Dies ist z. B. bei Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten der Fall, die nach dem sog. Übungsleiterfreibetrag steuerfrei sind. Gleiches gilt z. B. bei steuerfreien Überstundenzuschlägen.
- Allein auf Grund der Aktivrente braucht keine Einkommensteuerveranlagung zu erfolgen. Insbesondere unterliegen die insoweit steuerfreien Beträge nicht - wie vielfach andere steuerfreie Beträge - dem Progressionsvorbehalt. Die Verpflichtung, aus anderen Gründen eine Steuererklärung abzugeben, bleibt hingegen bestehen (z. B. auf Grund steuerpflichtigen Rentenbezugs).

- Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Aktivrente stehen, sind nicht abziehbar. Stehen Werbungskosten sowohl mit steuerpflichtigen als auch mit steuerfreien Lohnbestandteilen im Zusammenhang, sind sie entsprechend dem Verhältnis der Einnahmen in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von EUR 1.230 wird aber auch dann in vollem Umfang beim steuerpflichtigen Arbeitslohn berücksichtigt, wenn daneben auch die Aktivrente in Anspruch genommen wird.

**Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer, der seine Regelaltersgrenze bereits 2025 erreicht hat, erzielt in 2026 monatlich EUR 3.000 Arbeitslohn. Davon sind im Jahr 2026 EUR 2.000 im Monat steuerfrei und somit insgesamt EUR 12.000 als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen.

Der Arbeitnehmer hat in 2026 Werbungskosten i. H. v. EUR 3.000. Da diese Werbungskosten nicht ausschließlich dem steuerfreien oder steuerpflichtigen Teil zugeordnet werden können, sind sie im Verhältnis des steuerpflichtigen Arbeitslohns zum gesamten Arbeitslohn aufzuteilen. In der Folge sind daher grundsätzlich EUR 1.000 ( $\text{EUR } 3.000 \times \text{EUR } 12.000 / \text{EUR } 36.000$ ) steuerlich abzugsfähig. EUR 2.000 Werbungskosten stehen mit steuerfreiem Arbeitslohn (Aktivrente) in Zusammenhang und dürfen grundsätzlich nicht abgezogen werden. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ist allerdings der höhere Arbeitnehmer-Pauschbetrag von EUR 1.230 absetzbar.

- Die Aktivrente gilt unter den übrigen Voraussetzungen auch für Arbeitnehmer, für deren Arbeitslohn der Arbeitgeber zu § 168 Abs. 1 Nr. 1, 1d, Abs. 3, § 172 Abs. 1 oder § 172a SGB VI vergleichbare Rentenversicherungsbeiträge in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz abführt.
- Wurden auf Grund anderer Einkünfte (z. B. aus einer Vermietungstätigkeit) Einkommensteuervorauszahlungen festgesetzt und kann nun von der Steuerfreiheit Gebrauch gemacht werden, so ist eine Anpassung der Steuervorauszahlungen zu prüfen.

**Hinweise für Arbeitgeber zum Lohnsteuerabzugsverfahren:**

- Bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen ist der Arbeitslohn monatlich um bis zu EUR 2.000 steuerfrei zu stellen. Die Aktivrente darf im Lohnsteuerabzugsverfahren nur in einem Dienstverhältnis genutzt werden. Bei Steuerklasse VI ist deshalb eine Bestätigung des Arbeitnehmers erforderlich, dass die Steuerbefreiung nicht zeitgleich in einem anderen Dienstverhältnis berücksichtigt wird. Diese Erklärung bedarf keiner besonderen Form, ist aber zum Lohnkonto zu nehmen.
- Wird im Laufe eines Monats eine Aktivrentenbeschäftigung aufgenommen, wird der monatliche Steuerfreibetrag von EUR 2.000 im Lohnsteuerabzugsverfahren nach Ansicht der FinVerw nur zeitanteilig berücksichtigt.

**Hinweis:**

Bestätigt der neu eingestellte Mitarbeiter dem Arbeitgeber schriftlich, dass in dem Abrechnungsmonat bei keinem anderen Arbeitgeber die steuerfreie Aktivrente berücksichtigt wurde, kann der Arbeitgeber den vollen monatlichen Freibetrag von EUR 2.000 steuerfrei stellen.

- Konnte im Januar die Aktivrente im Lohnprogramm noch nicht berücksichtigt werden, so lässt die FinVerw eine rückwirkende Korrektur mit einer späteren Abrechnung zu.

**Hinweis:**

Sollte eine rückwirkende Korrektur nicht möglich sein, z. B., weil der Mitarbeiter zwischenzeitlich ausgeschieden ist, muss eine Korrektur in Form der Berücksichtigung der Steuerbefreiung in der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers erfolgen.

- In der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung wird die Summe der steuerfreien Aktivrentenbeträge in einem neuen gesonderten Datenfeld angegeben.

**Hinweis:**

In der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2026 ist die Aktivrente in einer frei belegbaren Zeile mit der konkreten Zeilenbeschreibung „SteuerfreibetragAktivrente“ (ohne Leerzeichen) einzutragen. Für die Nutzung dieses Zusatzfeldes ist die exakte Schreibweise zwingende Voraussetzung, um eine maschinelle Verwertbarkeit der Angabe sicherzustellen.

- Die Aktivrente hat keine Auswirkungen auf die Sozialversicherungspflicht. Diese umfasst auch die steuerfrei gestellten Beträge.

**Hinweis:**

Die geäußerten Auffassungen der FinVerw werden im Fachschrifttum teilweise anders gesehen. Im Detail bleibt abzuwarten, wie diese Regelung in Zweifelsfragen anzuwenden ist.

Dies betrifft z. B. Fälle, in denen der monatliche Maximalbetrag von EUR 2.000 in einem Monat nicht ausgeschöpft wird, in einem anderen Monat aber genutzt werden könnte. Nach Auffassung der FinVerw ist eine monatsübergreifende Nutzung nicht möglich. Es wird aber auch vertreten, dass dies sehr wohl im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung möglich sei. Dies bleibt abzuwarten.

## **6 Betriebliche Feier des Arbeitgebers anlässlich der Verabschiedung eines Arbeitnehmers führt nicht zu Arbeitslohn**

Der BFH hat mit Urteil vom 19. November 2025 (Az. VI R 18/24) entschieden, dass Aufwendungen des Arbeitgebers für einen Empfang anlässlich der Verabschiedung eines Arbeitnehmers in den Ruhestand bei dem zu Verabschiedenden nicht zu Arbeitslohn führen, wenn es sich bei der Veranstaltung um ein **Fest des Arbeitgebers** handelt. Dies gilt auch, soweit die Aufwendungen des Arbeitgebers anteilig auf den Arbeitnehmer selbst und vom Arbeitgeber eingeladene Familienangehörige des Arbeitnehmers entfallen.

Im Streitfall veranstaltete ein Geldinstitut im Jahr 2019 einen Empfang in ihren Geschäftsräumen, um den ausscheidenden Vorstandsvorsitzenden zu verabschieden und gleichzeitig seinen Nachfolger vorzustellen. Organisation und Umsetzung oblagen der Personalabteilung. Die Gästeliste wurde unabhängig von der konkreten Veranstaltung nach geschäftsbezogenen Gesichtspunkten festgelegt. Unter den ca. 300 geladenen Gästen befanden sich frühere und jetzige Vorstandsmitglieder der Stpfl., ausgewählte Mitarbeiter, der Verwaltungsrat, Angehörige des öffentlichen Lebens aus Politik, Verwaltung sowie bedeutenden Unternehmen und Institutionen aus der Region. Weiter waren Vertreter von Banken und Sparkassen, von Verbänden, Kammern und kulturellen Einrichtungen sowie Pressevertreter anwesend. Außerdem waren acht Familienangehörige des scheidenden Vorstandsvorsitzenden eingeladen. Die Kosten für den Empfang trug das Geldinstitut.

Das FA vertrat die Auffassung, dass die Kosten dem ausgeschiedenen Vorstandsvorsitzenden als Arbeitslohn zuzurechnen seien und nahm das Geldinstitut als Arbeitgeber für die hierauf entfallende Lohnsteuer in Haftung. Es berief sich auf die Ausführungen der FinVerw in den Lohnsteuerrichtlinien, wonach übliche Sachleistungen des Arbeitgebers aus Anlass der Verabschiedung eines Arbeitnehmers steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen, wenn die Aufwendungen des Arbeitgebers EUR 110 pro Gast überschreiten.

Das FG sah dies anders. Es gab der Klage teilweise statt und bejahte steuerpflichtigen Arbeitslohn nur insoweit, als die Kosten auf den ausscheidenden Vorstandsvorsitzenden und seine Familienangehörigen entfallen sind. Der BFH hat nun die Entscheidung des FG im Wesentlichen bestätigt. Finanziert der Arbeitgeber eine Feierlichkeit, liegt Arbeitslohn nur vor, wenn es sich um eine private Feier des Arbeitnehmers handelt, nicht aber, wenn die Gäste anlässlich eines Festes des Arbeitgebers bewirtet werden. Ob es sich um ein **Fest des Arbeitgebers oder ein solches des Arbeitnehmers** handelt, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Dabei ist neben dem Anlass der Feierlichkeit auch von Bedeutung, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, wer eingeladen ist, wo gefeiert wird und welchen Charakter das Fest hat (betrieblich oder privat).

Diese Grundsätze hatte der BFH bereits im Jahr 2003 in seinem Urteil v. 28. Januar 2003 (Az. VI R 48/99) zur Geburtstagsfeier eines Vorstandsmitglieds einer Genossenschaftsbank aufgestellt und sie nun auf den Fall der Verabschiedung des Vorstandsvorsitzenden in den Ruhestand übertragen. Die Verabschiedung hat ganz überwiegend beruflichen Charakter. Sie stellt den letzten Akt im aktiven Dienst des Arbeitnehmers bei seinem Arbeitgeber dar und ist folglich (noch) Teil der Berufstätigkeit.

Der BFH hat außerdem geklärt, dass entgegen der Auffassung des FG auch die auf den Vorstandsvorsitzenden selbst und seine Familienangehörigen entfallenden Kosten kein Arbeitslohn sind, wenn wie im Streitfall die Teilnahme der Familienangehörigen gesellschaftsüblich ist und der Arbeitgeber die Einladung ausgesprochen hat.

#### **Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen ist zu dokumentieren, dass der Arbeitgeber die Feier so bestimmt, dass diese einen betrieblichen Charakter hat. Dabei ist neben dem Anlass der Veranstaltung auch von Bedeutung, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter (des Stpfl. oder des Arbeitgebers), um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Stpfl. handelt. Zu berücksichtigen ist ebenso, in wessen Räumlichkeiten bzw. an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob dies nicht der Fall ist.

## **7 Kein ermäßigter Steuersatz bei Auszahlung einer Kapitalleistung aus der betrieblichen Altersversorgung, die auf der Ausübung eines freien Kapitalwahlrechts des früheren Arbeitnehmers beruht**

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten werden dann, wenn diese als Einmalbetrag dem Stpfl. zufließen, bei der Einkommensteuer ermäßigt besteuert, um der durch die zusammengeballte Auszahlung drohenden Progressionswirkung zu begegnen. Der BFH stellt nun aber mit Urteil vom 30. Oktober 2025 (Az. X R 25/23) klar, dass Kapitalleistungen aus der betrieblichen Altersversorgung, die auf der Ausübung eines freien Kapitalwahlrechts des Stpfl. beruhen, keine „außerordentlichen Einkünfte“ in diesem Sinne sind und daher nicht der ermäßigten Besteuerung unterliegen.

Im Streitfall ging es um eine Direktversicherung im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung, die im Jahr 2005 vom Arbeitgeber der Stpfl. als Versicherungsnehmer für die Stpfl. als versicherte Person abgeschlossen worden war. Die aus einer Entgeltumwandlung stammenden Beiträge wurden steuerfrei belassen. Nach den Versicherungsbedingungen hatte die Stpfl. einen Anspruch auf eine lebenslange monatliche Rente ab dem 1. April 2019. Stattdessen konnte sie auch die Auszahlung in Form einer einmaligen Kapitalleistung wählen. Dieses Kapitalwahlrecht war abgesehen vom Erreichen des vertraglich vereinbarten Termins an keine weiteren Voraussetzungen geknüpft. Die Stpfl. übte das Kapitalwahlrecht aus. Das FA gewährte die angestrebte ermäßigte Besteuerung nicht.

Dies bestätigte nun der BFH. Die Anwendung der ermäßigten (progressionsmildernden) Besteuerung setzt voraus, dass es sich um außerordentliche Einkünfte handelt. Die Progressionswirkung eines bestimmten Teilbetrags der Einkünfte ist nicht die alleinige Voraussetzung für die Bejahung der Außerordentlichkeit dieser Einkünfte. Kapitalzahlungen, die anstelle laufender Rentenleistungen erbracht werden, hat die Rechtsprechung nur dann als außerordentlich angesehen, wenn die Zusammenballung der Einkünfte nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf der jeweiligen Einkunftserzielung entsprach. Dies ist vorliegend aber nicht gegeben.

**Handlungsempfehlung:**

Bei der Wahl zwischen der Rentenzahlung und der einmaligen Kapitalzahlung muss damit die regelmäßig höhere steuerliche Belastung im Fall der Wahl der einmaligen Kapitalzahlung mitbedacht werden.

## **8 Steuerbefreiung für Gesundheitspräventionsmaßnahmen: Nachweis der tatsächlichen Teilnahme bei nicht zertifizierten Präventionskursen des Arbeitgebers**

Steuerfrei sind „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b SGB V genügen, soweit sie EUR 600 je Kalenderjahr und Arbeitnehmer nicht übersteigen“.

In der Regel handelt es sich dabei um durch die Krankenkassen zertifizierte Präventionskurse. Unter die Steuerbefreiung fallen aber auch nicht zertifizierte Präventionskurse des Arbeitgebers, wenn diese im Auftrag des Arbeitgebers allein für dessen Beschäftigte erbracht werden. Die Steuerbefreiung kann aber nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer den Kurs tatsächlich in Anspruch genommen hat; die bloße Möglichkeit der Teilnahme reicht für die Steuerbefreiung nicht aus.

Insoweit weist die FinVerw aktuell darauf hin, dass daher auch bei einem nicht zertifizierten Präventionskurs Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die tatsächliche Inanspruchnahme durch eine Teilnahmebescheinigung nachgewiesen wird. Dies muss im Lohnkonto dokumentiert werden. Die Dokumentation im Lohnkonto erfordert auf Grund der Bewertung und Zurechnung der erbrachten Gesundheitsleistung eine Aufzeichnung der Arbeitnehmer, die tatsächlich am Präventionskurs teilgenommen haben (durch eine Teilnahmebescheinigung). Auch bei **Online-Präventionskursen** bedarf es des Nachweises der Teilnahme des Arbeitnehmers durch eine Teilnahmebestätigung.

Erhält der Arbeitgeber lediglich eine monatliche Übersicht über die Arbeitnehmer, die durch eine Anmeldung Zugang zum Präventionskurs erhalten haben, jedoch keine detaillierte Aufzeichnung darüber, welcher Arbeitnehmer an welchem Präventionskurs teilgenommen hat, kommt die Steuerbefreiung nicht in Betracht.

**Handlungsempfehlung:**

Die erforderlichen Teilnahmebescheinigungen müssen zwingend zum Lohnkonto genommen werden.

**Hinweis:**

Soweit diese spezielle Steuerbefreiungsvorschrift nicht greift, kann auch – soweit nicht anderweitig ausgeschöpft – die EUR 50 Monatsfreigrenze für Sachbezüge genutzt werden. Dies gilt insbesondere auch für Zuschüsse zu Mitgliedsbeiträgen in Sportvereinen oder Fitnesscentern, die nicht von der Steuerbefreiungsvorschrift erfasst werden.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### 9 Gewinngrenze bei Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags

Stpfl. können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). Im Ergebnis wird damit die hälftige Abschreibung des Wirtschaftsgutes bereits vor der Anschaffung steuermindernd wirksam und aus der insoweit erzielten Minderung der Steuerlast kann die Investition teilweise finanziert werden.

Voraussetzung zur Nutzung dieses steuerlichen Instruments ist zunächst insbesondere, dass der **Gewinn** im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge **EUR 200.000 nicht überschreitet**. Die Investition muss zudem bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres getätigt werden. Weiterhin muss das geplante Investitionsobjekt mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 1. Oktober 2025 (Az. X R 16, 17/23) die bislang strittige Frage entschieden, was in diesem Zusammenhang unter dem Begriff „Gewinn“ zu verstehen ist. Insoweit ist der **steuerliche Gewinn** i. S. d. Einkommensteuergesetzes maßgebend und nicht etwa der Gewinn der Steuerbilanz. Bei der Prüfung, ob die Gewinngrenze überschritten wird, sind deshalb auch außerbilanzielle Korrekturen zu berücksichtigen. Das betrifft auch die für Zwecke der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage hinzuzurechnende Gewerbesteuer.

#### Handlungsempfehlung:

Liegt der Gewinn knapp über dieser Schwelle, so kann ggf. mittels bilanzpolitischer Instrumente noch ein Überschreiten der Schwelle vermieden werden und damit die Möglichkeit der Nutzung dieses steuerlichen Instruments der Investitionsabzugsbeträge eröffnet werden.

### 10 Aktivierung der Beteiligung an einer Instandhaltungsrückstellung (Erhaltungsrücklage)

Streitig war, ob ein bilanzierender Gewerbetreibender, dem eine Eigentumswohnung gehört und der Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung geleistet hat, im Jahr 2016 (Streitjahr) seine Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung mit dem Betrag der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren muss.

Dies hat der BFH in der Entscheidung vom 15. Januar 2026 (Az. IV R 19/23) bejaht. Insoweit ergibt sich durch die Änderungen des Wohnungseigentumsgesetzes in 2007 keine Änderung der bilanziellen Sichtweise. Die Instandhaltungsrückstellung sei trotz der zivilrechtlichen Zuordnung zum Gemeinschaftsvermögen als eigenständiges Wirtschaftsgut des einzelnen Eigentümers anzusehen, da dieser wirtschaftlich am Rücklagenbestand beteiligt sei. Ein sofortiger Betriebsausgabenabzug komme nicht in Betracht; entscheidend sei nicht die Einzahlung, sondern erst die Verausgabung der Mittel für konkrete Erhaltungsmaßnahmen. Auch eine Teilwertabschreibung wurde mangels Wertminderung abgelehnt.

Zwar kann (zivilrechtlich) der einzelne Wohnungseigentümer über „seinen Anteil“ an der Instandhaltungsrückstellung (aktuelle Terminologie: Erhaltungsrücklage) nicht verfügen, er ist daran aber zumindest wirtschaftlich beteiligt. Dies gewährleistet die Aktivierbarkeit des steuerrechtlichen Wirtschaftsguts „Beteiligung an der Instandhaltungsrückstellung/Erhaltungsrücklage“.

**Hinweis:**

Diese Beurteilung entspricht jedenfalls im Kern auch der Rechtsprechung des BFH zur Behandlung entsprechender Aufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

**Handlungsempfehlung:**

Mithin sind Zahlungen in die Instandhaltungsrückstellung (aktuelle Terminologie: Erhaltungsrücklage) zunächst erfolgsneutral zu behandeln. Soweit diese dann von der Wohnungseigentümergeinschaft für Instandhaltungen verwendet werden, ist die aktivierte Forderung insoweit aufwandswirksam auszubuchen.

## 11 Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutschein im umsatzsteuerlichen Sinne

Bei der umsatzsteuerlichen Würdigung der Ausgabe, des Handels mit bzw. der Einlösung von Gutscheinen muss zwischen sog. Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen unterschieden werden. Die insoweit vorzunehmende Abgrenzung hat der BFH mit Beschluss vom 25. Juni 2025 (Az. XI R 14/24 (XI R 21/21)) konkretisiert:

- Ein **Einzweck-Gutschein** liegt vor, wenn folgende zwei Bedingungen zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins erfüllt sind:
  - Zum einen müssen zu diesem Zeitpunkt der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, feststehen, und
  - zum anderen muss die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Umsatzsteuer feststehen, insbesondere also klar sein, ob auf die spätere Lieferung oder sonstige Leistung der reguläre oder der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen.
- Ein Gutschein, bei dem es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein handelt, ist ein **Mehrzweck-Gutschein**.

Die **umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen** ist völlig unterschiedlich:

- Einzweck-Gutschein:
  - Überträgt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen, gilt die Übertragung des Gutscheins als die Lieferung des Gegenstands oder die Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Es ist also Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen.
  - Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die ein Einzweck-Gutschein als Gegenleistung angenommen wird, gilt dann nicht als unabhängiger Umsatz.
  - Die Nichteinlösung von Einzweck-Gutscheinen innerhalb der Gültigkeitsdauer hat keine weiteren umsatzsteuerlichen Folgen. Durch die Vorverlagerung der Besteuerung auf den Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins gilt die ursprüngliche Leistung bereits bei Übertragung bzw. Ausgabe des Gutscheins als erbracht und ist demzufolge in diesem Zeitpunkt zu versteuern. Es kommt nicht zu einer Korrektur dieser Versteuerung.
- Mehrzweck-Gutschein:
  - Die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung, für die der leistende Unternehmer einen Mehrzweck-Gutschein als vollständige oder teilweise Gegenleistung annimmt, unterliegt der USt nach den üblichen Regeln, wohingegen jede vorangegangene Übertragung dieses Mehrzweck-Gutscheins nicht der USt unterliegt.
  - Wird der Gutschein am Ende tatsächlich nicht eingelöst, erfolgt keine umsatzsteuerliche Erfassung.

Im Urteilsfall hatte das Unternehmen über seinen Internetshop Gutscheincodes zum Aufladen von Nutzerkonten für das X-Netzwerk, einem elektronischen Portal mit verschiedenen digitalen Dienstleistungen, an Endverbraucher mit einem deutschen Nutzerkonto (Länderkennung DE) vertrieben. Das Unternehmen hatte die Codes zuvor von Zwischenhändlern aus anderen EU-Mitgliedstaaten erworben. Streitig war, ob es sich bei der Ausgabe der Codes um Einzweck-Gutscheine oder um Mehrzweck-Gutscheine, bei denen erst durch Einlösung Umsatzsteuer anfällt, handelte. Der BFH hat in Umsetzung der Vorgaben der vorangegangenen Entscheidung des EuGH wie folgt entschieden: Weil nur eine Einlösung durch in Deutschland ansässige Endverbraucher in Betracht kommt, stehe der Ort der Leistung in Deutschland fest. Da nur digitale Inhalte, die dem Regelsteuersatz unterliegen, abrufbar waren, handelte es sich bei den Gutscheincodes um Einzweck-Gutscheine. Damit hängt die Besteuerung der Gutscheine nicht vom Vertriebsweg ab. Der Erwerb direkt beim ausgebenden Unternehmer wird laut BFH genauso besteuert wie der Erwerb über einen oder mehrere Zwischenhändler.

#### **Hinweis:**

Die vorgenannten Regelungen über Gutscheine sind nicht anzuwenden auf **Preisnachlass- und Rabattgutscheine**. Hierzu hat insbesondere der BFH mit Urteil vom 16. Januar 2020 (Az. V R 42/17) entschieden, dass beim Einsatz von Rabatt- und Punktesystemen eine umsatzsteuerliche Entgeltminderung erst bei tatsächlicher Einlösung entsprechender Punkte erfolge. Dies gelte sowohl im Zweipersonenverhältnis zwischen leistendem Unternehmer und Kunden als auch in der Fallgestaltung der Einbeziehung eines Dritten.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis muss bei Ausgabe eines Gutscheins also sorgfältig geprüft werden, ob es sich um einen Einzweck-Gutschein oder Mehrzweck-Gutschein handelt. Diese Einstufung ist dann auch später bei der Einlösung des Gutscheins maßgeblich. Im Einzelfall kann die Einstufung schwierig sein und bedarf fachlichen Rats.

## **12 Rückzahlung von Corona-Soforthilfen als Betriebsausgaben**

Bei den insbesondere im Jahr 2020 gewährten Corona-Soforthilfen erfolgten in den vergangenen Jahren und teilweise noch aktuell die **Schlussabrechnungen**, welche teilweise auch zu Rückzahlungsverpflichtungen führten. Für einen solchen Fall - im Streitfall ging es um die Niedersachsen-Soforthilfe Corona (mit finanzieller Unterstützung des Bundes) für die Monate April, Mai und Juni 2020 - hat der BFH mit Urteil vom 16. Dezember 2025 (Az. VIII R 4/25) entschieden, dass

- die **Corona-Soforthilfe eine steuerbare und steuerpflichtige Betriebseinnahme** ist und
- wenn ein Bewilligungsbescheid für einen als Betriebseinnahme anzusetzenden Liquiditäts- bzw. Aufwandszuschuss mit Ex-tunc-Wirkung zum Gewährungstag widerrufen wird und der **Zuschuss zurückgezahlt wird**, hierin bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung kein rückwirkendes Ereignis für das Jahr der Bewilligung und Vereinnahmung vorliegt, sondern der Rückzahlungsbetrag im Jahr der Rückzahlung steuerlich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Der Stpfl. war im Streitfall freiberuflich tätig. Er hatte in 2020 eine Corona-Soforthilfe erhalten, welche mit Bewilligungsbescheid vom 3. Juni 2020 gewährt wurde. Am 12. Mai 2023 erging gegenüber dem Stpfl. ein Widerrufs- und Rückforderungsbescheid, mit welchem er zur teilweisen Rückzahlung der Corona-Soforthilfe verpflichtet wurde. Der Bewilligungsbescheid wurde mit Wirkung zum Gewährungstag in Höhe des Rückforderungsbetrags widerrufen.

Der Stpfl. war nun der Meinung, dass die in 2020 anzusetzenden Einnahmen aus der Corona-Soforthilfe unmittelbar um den Rückzahlungsbetrag zu mindern seien. Dem widersprach das Gericht. Vielmehr war in 2020 die vereinnahmte Zahlung als Betriebseinnahme anzusetzen und in 2023 der Rückzahlungsbetrag als Betriebsausgabe. Nach dem die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung prägenden Zu- und Abflussprinzip sei die tatsächliche Rückzahlung einer zuvor vereinnahmten Zahlung erst im Jahr des Abflusses einkünftermindernd zu berücksichtigen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Dies dürfte in der Praxis eine Vielzahl an Stpfl. betreffen. In der Praxis ist sicherzustellen, dass solche Rückzahlungsbeträge steuerlich (im Jahr der Rückzahlung) als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

## **Für Personengesellschaften**

### **13 Teilentgeltliche Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter bei Mitunternehmerschaften: Anwendung der sog. modifizierten Trennungstheorie**

Im Streitfall wurde ein Grundstück mit einem Buchwert von EUR 920.217 aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen. Als Kaufpreis wurde der Buchwert von EUR 920.217 vereinbart. Der Verkehrswert betrug EUR 1.028.011. Nach Ansicht des FA ist bei diesem teilentgeltlichen Geschäft der Buchwert nach Maßgabe der Entgeltquote auf den entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuteilen (sog. strenge Trennungstheorie). Demnach wäre dem entgeltlichen Teil (Veräußerung zu EUR 920.217) ein Buchwert von  $\text{EUR } 920.217 / \text{EUR } 1.028.011 = 89,51\%$  von EUR 920.217, also EUR 823.686,24 zuzurechnen und es ergäbe sich ein Veräußerungsgewinn von EUR 96.530,76.

Dem widersprach nun aber der BFH mit Entscheidung vom 11. Dezember 2025 (Az. IV R 17/23). Nach dem Urteil des BFH ist der Buchwert zunächst bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil der Übertragung zuzurechnen und da im Streitfall das Teilentgelt dem Buchwert entsprach, entstand kein Veräußerungsgewinn. Bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft und zwischen verschiedenen Betrieben eines Mitunternehmers ist nach Ansicht des BFH der Gewinn nicht nach der sog. strengen Trennungstheorie, sondern nach der sog. modifizierten Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts zu ermitteln. Dies wird entscheidend damit begründet, dass der Sinn und Zweck der diesbezüglichen gesetzlichen Regelung darin besteht, Umstrukturierungen bei Mitunternehmerschaften unter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu ermöglichen, ohne dass eine Ertragsteuerbelastung ausgelöst wird.

Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens auf verschiedene Arten auf eine Personengesellschaft, an der der Mitunternehmer selbst beteiligt ist, übergehen kann:

- Es kann eine **entgeltliche Veräußerung** wie unter fremden Dritten erfolgen, sodass bei einem Entgelt über dem steuerlichen Buchwert im Sonderbetriebsvermögen ein Veräußerungsgewinn entsteht.
- Wird ein Wirtschaftsgut **unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten** aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt übertragen, so ordnet das Gesetz zwingend den Ansatz des Buchwertes an, sodass keine Aufdeckung stiller Reserven erfolgt.

Die gesetzliche Regelung ordnet zwar für unentgeltliche bzw. gegen Gesellschaftsrechte erfolgte Übertragungen die Buchwertfortführung an, trifft aber keine unmittelbare Aussage zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung einer – wie im Streitfall – teilentgeltlich erfolgten Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter. Nach der Entscheidung des BFH ist bei der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter der **modifizierten Trennungstheorie** der Vorzug zu geben. Das ergibt sich zwar nicht bereits aus dem Wortlaut oder aus rechtssystematischen Überlegungen, aber aus dem Sinn und Zweck der Regelung, nämlich Umstrukturierungen bei Mitunternehmerschaften im Anwendungsbereich dieser Norm unter Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu ermöglichen, ohne dass eine Ertragsteuerbelastung ausgelöst wird. Damit verwirft der BFH ausdrücklich die anderslautende Auffassung der FinVerw.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im Gegensatz dazu werden teilentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern des steuerverstrickten Privatvermögens nach der strengen Trennungstheorie steuerlich gewürdigt.

Abzuwarten bleibt nun auch die Reaktion der FinVerw, insbesondere ob diese der Auffassung des BFH folgen wird. Für die Praxis wäre Planungssicherheit sehr zu begrüßen.

## **14 Stille Beteiligung: Abgrenzung zwischen typischer und atypischer stiller Beteiligung**

Beteiligt sich jemand mit einer stillen Beteiligung am Handelsgewerbe eines anderen, so ist aus steuerlicher Sicht zwischen einer typischen stillen Beteiligung einerseits und einer atypischen stillen Beteiligung andererseits zu differenzieren:

- **typische stille Beteiligung:** Entsprechen die Rechte und Pflichten des stillen Gesellschafters weitgehend den nach den Grundregeln des Handelsgesetzbuchs vorgesehenen, so liegt im steuerlichen Sinne eine typische stille Beteiligung vor. Hiervon ist auszugehen, wenn der stille Gesellschafter eine Einlage zu erbringen hat und eine gewinnabhängige Verzinsung erhält, aber keine wesentlichen Mitspracherechte hat, nicht an den stillen Reserven beteiligt ist und auch kein Risiko trägt, das über den Verlust der Einlage hinausgeht. Die Vergütung hat der stille Gesellschafter grds. als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zu versteuern. Auf Seiten des Geschäftsinhabers stellen die Vergütungen abzugsfähige Betriebsausgaben dar.
- **atypische stille Beteiligung:** Trägt dagegen der stille Gesellschafter auch ein unternehmerisches Risiko und kann an den unternehmerischen Entscheidungen teilhaben, so wird dieser steuerlich als Mitunternehmer eingestuft und erzielt mithin Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mitunternehmerisches Risiko ist insbesondere gegeben, wenn – anders als bei der typisch stillen Beteiligung – eine Beteiligung an den stillen Reserven vorliegt.

Die Abgrenzung zwischen beiden Erscheinungsformen ist in der Praxis u. U. schwierig. Stets müssen die im Einzelfall getroffenen Vereinbarungen gewürdigt werden.

Aktuell hatte sich mit einem solchen Fall der BFH auseinanderzusetzen. Der Streitfall stellte sich wie folgt dar: Mit einer GmbH, deren Gegenstand des Unternehmens aus Tätigkeiten im Immobilienbereich bestand, schloss der nicht als Gesellschafter beteiligte Geschäftsführer zeitlich aufeinanderfolgend Verträge über eine „**stille Beteiligung durch Erbringung von Dienstleistungen**“. Seine Rechtsstellung als stiller Beteiligter war dadurch gekennzeichnet, dass er mit 33,33 % am Gewinn einzelner Immobilienprojekte beteiligt war. Eine Verlustbeteiligung sowie eine Nachschusspflicht des stillen Beteiligten wurden ausgeschlossen. Sein Auseinandersetzungsguthaben bei Beendigung der Gesellschaft sollte vertraglich aus seinen Einlagen und seinem Gewinnanteil bis zum Tag des Ausscheidens bestehen. Als Einlage war die Erbringung von Dienstleistungen in Gestalt der „Geschäftsführung, Entscheidung über den An- und Verkauf, Finanzierung sowie Verwaltung des Objekts“ vereinbart. Ähnliche Verträge über eine stille Beteiligung wurden auch mit dem Prokuristen der GmbH vereinbart.

Die GmbH behandelte die eingegangenen stillen Beteiligungen als typisch stille Beteiligungen. Die an die stillen Beteiligten ausgezahlten Gewinnbeteiligungen unterwarf sie dem Kapitalertragsteuerabzug und behandelte sie in den Gewinn- und Verlustrechnungen als Betriebsausgaben.

Das FA ging demgegenüber vom Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft aus und stellte für die GmbH & atypisch still Einkünfte (Gewinn aus Gesamthandsbilanz) fest, die der GmbH sowie in Höhe des ausgezahlten Gewinns den stillen Gesellschaftern zugerechnet wurden.

Der BFH bestätigt nun aber mit Entscheidung vom 13. November 2025 (Az. IV R 24/23), dass vorliegend eine typische stille Beteiligung vorliegt und die stillen Gesellschafter nicht als Mitunternehmer einzustufen sind. Ein Mitunternehmerisiko wird regelmäßig durch Beteiligung an Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt. Erforderlich ist ein Gesellschafterbeitrag, durch den das Vermögen des Gesellschafters belastet wird. Vorliegend waren die stillen Gesellschafter zwar in erheblicher Weise am Gewinn beteiligt. Gleichwohl haben sie aber nach dem Urteil des BFH keinen Gesellschafterbeitrag geleistet, der ihr Vermögen belasten kann. Zukünftig zu erbringende Dienstleistungen erfassen nicht den Einsatz persönlichen Vermögens als Mindestvoraussetzung für die Übernahme von Mitunternehmerisiko. Für die Mitunternehmerstellung sind vielmehr ein (begrenzter) Einsatz eigenen Vermögens, die Verlusttragung sowie die Beteiligung an den stillen Reserven notwendige Voraussetzungen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Wird mithin angestrebt, eine mitunternehmerstarke Stellung zu erlangen, muss eine zumindest der Stellung eines Kommanditisten vergleichbare Belastung des Vermögens des Gesellschafters gegeben sein. Hingegen war das Ergebnis vorliegend vom Stpfl. so gewollt, da dieser die Vergütungen aus der stillen Beteiligung lediglich mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % besteuern musste. Dies verdeutlicht, dass der jeweilige Einzelfall unter Berücksichtigung der individuellen Zielsetzungen sorgfältig auszugestalten ist.

## **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

### **15 Kapitalertragsteuer und Verlusttöpfe bei Tod des Stpfl.**

Verstirbt ein Stpfl., so wirft dies beim automatisierten Verfahren des Kapitalertragsteuerabzugs durch die Banken verschiedene Fragen auf. Auf wichtige Aspekte zu dieser Thematik wird im Folgenden eingegangen:

- Mit dem Tod des Stpfl. endet dessen persönliche Einkommensteuerpflicht. Wird dem Kreditinstitut der Tod des Stpfl. durch die Erben mitgeteilt, so wird das Depot/Bankguthaben rückwirkend auf den Todestag den Erben bzw. dem Nachlass zugeordnet.

**Hinweis:**

Hinzuweisen ist darauf, dass die Kreditinstitute den Saldo der Konten und Depots des Verstorbenen der Erbschaftsteuerstelle des Wohnsitzfinanzamtes mitteilen. Die Erben erhalten eine Kopie der Mitteilung.

- Rückwirkend auf den Todestag werden Erträge steuerlich nicht mehr dem Verstorbenen, sondern den Erben zugeordnet. Das heißt eine Freistellungsbescheinigung zum Kapitalertragsteuerabzug bzw. eine NV-Bescheinigung verlieren ihre Wirkung.

**Hinweis:**

Wird der Tod des Stpfl. der Bank erst im Folgejahr mitgeteilt, so erfolgt eine Korrektur des Kapitalertragsteuerabzugs ggf. erst im Folgejahr und nicht rückwirkend für das Todesjahr.

- Bei Tod eines Ehegatten/Lebenspartners gelten insoweit Besonderheiten: Mit dem Tod eines Ehegatten/Lebenspartners entfällt die Wirkung eines gemeinsam erteilten **Freistellungsauftrags** für Gemeinschaftskonten der Ehegatten/Lebenspartner sowie Konten und Depots, die auf den Namen des Verstorbenen lauten. Da dem verwitweten Stpfl. im Todesjahr noch der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag zusteht, bleibt der gemeinsame Freistellungsauftrag allerdings bis zum Ende des laufenden Veranlagungszeitraums noch für solche Kapitalerträge wirksam, bei denen die alleinige Gläubigerstellung des Verwitweten feststeht. Entsprechendes gilt für eine den Ehegatten/Lebenspartnern erteilte NV-Bescheinigung.
- Ebenso werden **Verlusttöpfe** geschlossen und können von den Erben nicht mehr genutzt werden. Nicht genutzte Verluste gehen im Grundsatz mit dem Tod des Stpfl. verloren. Das Kreditinstitut stellt für das Todesjahr allerdings automatisch eine Verlustbescheinigung aus, sodass nicht genutzte Verluste in der Steuererklärung für den Verstorbenen mit ggf. vorhandenen entsprechenden Gewinnen bei anderen Kreditinstituten verrechnet werden können.

**Handlungsempfehlung:**

Im Grundsatz könnten bestehende Verlusttöpfe noch bis zum Todestag durch Realisierung von Buchgewinnen genutzt werden. Ansonsten gehen Wertpapierbestände mit den Anschaffungskosten des Verstorbenen auf die Erben über, sodass diese die seit Anschaffung der Wertpapiere aufgelaufenen Gewinne (oder Verluste) bei der späteren Veräußerung der Wertpapiere versteuern müssen.

- **Stirbt ein Ehegatte/Lebenspartner**, wird der für ihn selbst geführte Verlusttopf geschlossen, der Verlusttopf für den anderen Ehegatten/Lebenspartner wird hingegen fortgeführt.
- **Ab dem Todestag** werden die Konten/Depots für die Erbengemeinschaft geführt. Diese realisiert dann entstehende Kapitalerträge z. B. in Form von Zinsgutschriften oder Aktienveräußerungsgewinnen. Das Kreditinstitut behält bei Gutschrift der Kapitalerträge Kapitalertragsteuer ein und führt einen eventuell neu entstehenden Verlusttopf. Kirchensteuer wird auf die Kapitalertragsteuer bei Konten/Depots einer Erbengemeinschaft nicht einbehalten.

**Handlungsempfehlung:**

Insoweit muss die Erbengemeinschaft dann eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung dem FA einreichen, in der die Kapitalerträge einschließlich abgeführter Kapitalertragsteuer/Solidaritätszuschlag (und ggf. andere gemeinsam erzielte Einkünfte, wie etwa aus einem in der Erbmasse befindlichen Vermietungsobjekt) erklärt und den einzelnen Beteiligten zugerechnet werden. Die daraufhin vom FA für die einzelnen Beteiligten der Erbengemeinschaft festgestellten anteiligen Einkünfte und anrechenbaren Steuern werden dann automatisch in deren Einkommensteuererklärung berücksichtigt. Ein ggf. erforderlicher Kirchensteuerabzug auf die Kapitalertragsteuer wird dann nachgeholt.

## Für Hauseigentümer

### 16 Vorzeitige Rückübertragung eines Erbbaurechts gegen Entschädigung

Ein Erbbaurecht ermöglicht es, ein fremdes Grundstück wie der Eigentümer zu nutzen, insbesondere auf dem Grundstück ein Gebäude zu besitzen und zu errichten. Erbbaurechte werden regelmäßig langfristig bestellt, nicht selten über 99 Jahre. Für dieses Recht bezahlt der Erbbauberechtigte dem Grundstückseigentümer einen regelmäßigen Erbbauzins. Werden mit dem Erbbaugrundstück Vermietungseinkünfte erzielt, gelten folgende steuerliche Grundsätze:

- Erbbauberechtigter: Die vom Erbbauberechtigten gezahlten Erbbauzinsen sind Werbungskosten, wenn er das Erbbaurecht zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nutzt.
- Eigentümer: Der vereinnahmte Erbbauzins ist den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Der Grundeigentümer überlässt das Grundstück wirtschaftlich betrachtet einem anderen zur Nutzung für eine bestimmte Zeit gegen Entgelt, damit dieser darauf ein Bauwerk errichten kann.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 4. Dezember 2025 (Az. IX R 9/24) entschieden, dass Entschädigungen, die der Erbbauberechtigte für die vorzeitige Aufgabe des Erbbaurechts vom Eigentümer erhält, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählen, wenn mit dem Erbbaugrundstück Vermietungseinkünfte erzielt werden. Im Streitfall wurde zugunsten einer vermögensverwaltenden KG (Stpfl.) ein Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück bestellt. Nach der vertraglichen Regelung konnte die Grundstückseigentümerin bereits vorzeitig im Jahr 2016 die Rückübertragung des Erbbaurechts verlangen. Für die Rückübertragung war eine Entschädigung für die Stpfl. vertraglich festgelegt. Die Stpfl. vermietete die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude an die Grundstückseigentümerin. Das Mietverhältnis sollte im Jahr 2016 bzw. mit der Rückübertragung des Erbbaurechts enden. Im Jahr 2014 schlossen die Stpfl. und die Grundstückseigentümerin jedoch eine Vereinbarung über die vorzeitige Rückübertragung des Erbbaurechts bereits im selben Jahr. In diesem Zusammenhang verpflichtete sich die Grundstückseigentümerin, an die Stpfl. für den Zeitraum bis zum ursprünglich vorgesehenen Rückübertragungszeitpunkt eine monatliche Entschädigung zu zahlen. Gleichzeitig hoben die Parteien den Mietvertrag mit Wirkung zum Rückübertragungszeitpunkt im Jahr 2014 auf. Die Stpfl. erklärte für die Streitjahre 2014 bis 2016 hinsichtlich der Entschädigungszahlungen keine Einkünfte. Sie vertrat die Ansicht, sie habe lediglich das Erbbaurecht veräußert, was sich auf der steuerlich nicht relevanten Vermögensebene abspiele. Das FA qualifizierte die Zahlungen hingegen als Entschädigungen für entgehende Einnahmen.

Der BFH bestätigt nun die Sichtweise des FA. Voraussetzung für die Steuerbarkeit der Entschädigung für die vorzeitige Aufgabe des Erbbaurechts ist, dass der Erbbauberechtigte dieses Recht nicht mehr zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzen kann. Gesetzlich ist bestimmt, dass steuerlich auch Entschädigungen zu erfassen sind, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden. Dies war vorliegend gegeben. Die Stpfl. hat bis zur Aufhebung des Mietvertrags in 2014 auf Grund der entgeltlichen Nutzungsüberlassung der Gebäude Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Entschädigung hat die Grundstückseigentümerin für die durch die Aufhebung des Mietvertrags entgangenen Mieteinnahmen und nicht für die Aufgabe einer Vermögensposition (Erbbaurecht) gezahlt.

#### Hinweis:

Entscheidend ist in solchen Konstellationen daher, welchem Zweck die Entschädigung im jeweiligen Einzelfall dient: Soll sie die Aufgabe einer steuerlich nicht relevanten Vermögensposition ausgleichen, ist sie nicht steuerbar. Ersetzt sie dagegen entgehende steuerlich relevante Einnahmen, ist sie steuerbar.

## 17 Verfassungsbeschwerde gegen die Grundstücksbewertung im Bundesmodell anhängig

Der BFH hatte mit Urteil vom 12. November 2025 (Az. II R 3/25) die pauschalierte Grundstücksbewertung für Zwecke der Grundsteuer im Bundesmodell für verfassungsgemäß gehalten. Gegen diese Entscheidung ist nun die Verfassungsbeschwerde eingelegt worden, die beim BVerfG unter dem Az. 1 BvR 472/26 anhängig ist.

### Handlungsempfehlung:

Der Ausgang dieses Verfahrens ist völlig ungewiss und es werden wohl einige Jahre vergehen, bis ein Urteil des BVerfG vorliegt. In Fällen, in denen die pauschalierte Bewertung zu von den Verkehrswerten deutlich abweichenden Werten führt, sollte in der Praxis geprüft werden, ob gegen den Bescheid über die Feststellung des Grundsteuerwerts Einspruch eingelegt werden sollte, um von der Möglichkeit einer festgestellten Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Normen profitieren zu können.

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

## 18 Ertragsteuerrechtliche Organschaft - Anforderungen an die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist als steuerliches Gestaltungsinstrument weit verbreitet. Sie bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste einer Tochter-Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung bei der Muttergesellschaft (Organträger - eine Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen, also Gewinne und Verluste innerhalb einer Unternehmensgruppe zu verrechnen. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben verschiedenen Eingliederungskriterien auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) auf mindestens fünf Jahre voraus. In dem Gewinnabführungsvertrag verpflichtet sich die Tochtergesellschaft, ihren gesamten Gewinn an die Muttergesellschaft abzuführen und umgekehrt verpflichtet sich die Muttergesellschaft zur Verlustübernahme.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 5. November 2025 (Az. I R 37/22) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und dabei konkretisiert,

- dass sich die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht nur auf die Erfüllung der aus dem Gewinnabführungsvertrag resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten bezieht, sondern zusätzlich voraussetzt, dass diese Forderungen und Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen gebucht werden.
- Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags erfordert darüber hinaus eine zeitnahe Erfüllung der hieraus resultierenden - und zivilrechtlich fälligen - Ansprüche. In zeitlicher Hinsicht genüge hierfür eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit.

Im Streitfall hatte die Organgesellschaft ihre Gewinnabführungsverpflichtung auf einem Konto „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“ verbucht. Neben den Gewinnabführungen (und den vom Organträger zu übernehmenden Verlusten) wurden auf diesem Konto nur noch die hierauf zu zahlenden Zinsen verbucht. Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen wurden dagegen nicht auf diesem Konto verbucht.

Die FinVerw vertrat dazu die Auffassung, dass auf Grund einer fehlenden Durchführung des GAV weder eine körperschaft- noch eine gewerbesteuerrechtliche Organschaft anzuerkennen sei. Es fehle sowohl an einer ordnungsmäßigen Verbuchung der aus dem GAV resultierenden Forderungen und Schulden als auch an der tatsächlichen Abführung des Gewinns innerhalb einer angemessenen Frist.

Der BFH hat dieses Ergebnis bestätigt. Die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages erfordert zwei Elemente, nämlich

1. die bilanzielle Abbildung der Forderung/Verbindlichkeit aus dem Gewinnabführungsvertrag und
2. dessen Erfüllung.

Diese Auffassung basiert nach Ansicht des BFH maßgeblich darauf, dass die ertragsteuerliche Organshaft als Ausnahmetatbestand zur Besteuerung nach dem Körperschaftsteuersubjektprinzip einer strengen Auslegung bedarf.

Im Streitfall reiche es für die Voraussetzung der Buchung und Bilanzierung der aus dem GAV resultierenden Ansprüche zwar einerseits aus, dass die Verbindlichkeiten der Stpfl. zur Abführung der in den Streitjahren erzielten Gewinne auf dem Verbindlichkeitskonto unter dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter“ ausgewiesen worden sind. Ein Einzelausweis der jeweiligen Gewinnabführungsverpflichtungen in der Bilanz sei nicht erforderlich, sofern aus den Kontennachweisen objektiv nachvollzogen werden könne, dass die entsprechenden Verbindlichkeiten der Stpfl. gegenüber dem Organträger gebucht und in der Bilanz ausgewiesen sind.

Andererseits fehle es aber an einer rechtzeitigen Erfüllung der Verpflichtung aus dem Gewinnabführungsvertrag. Es genüge nicht, wenn die Ansprüche aus dem Gewinnabführungsvertrag irgendwann oder spätestens nach Beendigung der Organshaft erfüllt werden. Vielmehr sei eine zeitnahe Erfüllung der aus dem GAV resultierenden Ansprüche erforderlich und zwar konkret eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit.

Die Buchung auf einem Verrechnungskonto könne grundsätzlich geeignet sein, die erforderliche Erfüllung der Ansprüche herbeizuführen. Im Streitfall sei aber keine Buchung von Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen erfolgt. Insbesondere sei es auch nicht zu einem regelmäßigen Rechnungsabschluss gekommen, wie er in § 355 HGB für Kontokorrentkonten vorgesehen ist, was zivilrechtlich Voraussetzung für das Erlöschen der dort eingestellten Forderungen und Verbindlichkeiten wäre.

**Hinweis:**

In der Praxis sind die genannten Voraussetzungen der tatsächlichen Durchführung also sorgfältig zu beachten. Eine Erfüllung der Forderung/Verbindlichkeit ist auf einem echten Verrechnungskonto gegeben, wenn auf diesem Konto die Verbindlichkeit aus der Gewinnabführung durch Gegenforderungen ausgeglichen wird oder auch durch Novation in ein langfristiges Darlehensverhältnis umgewandelt wird, was aber einer ausdrücklichen Erklärung bedarf.

## **19 Verdeckte Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen - Einkommenswirkung auf der Ebene der GmbH**

Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG soll Besteuerungslücken verhindern, die entstehen könnten, wenn eine verdeckte Einlage beim Gesellschafter gewinnmindernd durch den Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt worden ist. Nach dem Gesetzeswortlaut erhöhen verdeckte Einlagen das Einkommen der empfangenden Kapitalgesellschaft im Regelfall nicht, ausnahmsweise aber doch, „soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat“. Damit einher geht die entscheidende Frage, in welchem Fall eine zu berücksichtigende Einkommensminderung vorliegt.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 19. November 2025 (Az. I R 40/23) zur Problematik des sog. Korrespondenzprinzips bei verdeckten Einlagen die bislang umstrittene Frage, in welchen Fällen eine Einkommensminderung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG gegeben ist, entschieden,

- dass neben Körperschaften auch natürliche Personen als „Gesellschafter“ unter die Regelung fallen und
- dass eine auf der Ebene des Gesellschafters versäumte Besteuerung des durch § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG fingierten Veräußerungsgewinns bei der verdeckten Einlage von Kapitalgesellschaftsanteilen keine „Einkommensminderung“ i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 4 darstellt.

- Gegenstand einer verdeckten Einlage können - wie im Streitfall - auch Wirtschaftsgüter des Privatvermögens sein, die im Fall einer Veräußerung zu Einkünften führen würden (z. B. nach § 17 EStG).
- Auf der Ebene des Gesellschafters stehe die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG der Veräußerung der Anteile gleich. Dem verdeckt einlegenden Gesellschafter entstehe infolge der durch § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG fingierten Veräußerung ein Ertrag in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert der betroffenen Anteile. Dadurch solle verhindert werden, dass der Gesellschafter eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung in eine andere Gesellschaft einlegt und später die Anteile an der anderen Gesellschaft veräußert, ohne dass in Höhe der Wertsteigerung, die sich aus der verdeckten Einlage ergibt, ein steuerbarer Veräußerungsgewinn entsteht.
- Wenn aber - wie im Streitfall - diese Besteuerung beim Gesellschafter unterbleibe, so stelle sich eine solche Nichterfassung gerade nicht als „Einkommensminderung“ i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG beim Gesellschafter dar. Denn die verdeckte Einlage habe insoweit nicht nach dem Wortlaut der Norm im Rahmen der Besteuerung des Gesellschafters zu einer Minderung seines Einkommens geführt.

**Hinweis:**

Der BFH hat dieses Ergebnis sehr klar aus dem Wortlaut der Vorschrift und unter Berücksichtigung des Normzwecks der „Verhinderung von Besteuerungslücken“ abgeleitet und darauf verwiesen, dass auf der Ebene des GmbH-Gesellschafters (versehentlich) nicht erfasste fiktive Veräußerungsgewinne nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG betreffend keine Besteuerungslücke drohe, weil die Versteuerung noch später - im Fall der echten Veräußerung der Anteile - nachgeholt werden könne. Gleichwohl sollte in einschlägigen Fällen schon im Vorfeld der Einlage geprüft werden, ob auf der Gesellschafterebene die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt sind. Die Anwendung von § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG, wonach die verdeckte Einlage auf Ebene der Gesellschaft das Einkommen ausnahmsweise erhöht, erfordert vielmehr eine Minderung des Einkommens beim Gesellschafter, wie es z. B. der Fall ist, wenn die verdeckte Einlage bei diesem als Werbungskosten oder Betriebsausgabe steuermindernd berücksichtigt worden ist.

## **20 Fremdüblichkeit einer auf Entgeltumwandlung beruhenden Pensionszusage**

Mit Urteil v. 19. November 2025 (Az. I R 50/22) hat der BFH über die steuerliche Anerkennung einer arbeitnehmerfinanzierten Pensionszusage zu Gunsten eines GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers wie folgt entschieden:

- Wird die einem angestellten Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagte Pension ausschließlich durch Entgeltumwandlung finanziert, so ist die Zusage auch dann fremdüblich, wenn sie ohne Einhaltung einer Probezeit und unmittelbar oder kurze Zeit nach Neugründung der Gesellschaft erteilt wird. Voraussetzung hierfür sei aber, dass für den Arbeitgeber kein signifikantes Risiko besteht, die künftigen Versorgungsansprüche mitfinanzieren zu müssen (z. B. wegen Vereinbarung einer über dem risikoarmen Marktzins liegenden Garantieverzinsung).
- Sofern eine auf Entgeltumwandlung beruhende Pensionszusage in zeitlicher Nähe zur erstmaligen Gehaltsgewährung vereinbart wird, ist im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich eine ausschließlich vom Arbeitnehmer finanzierte oder (bei wirtschaftlicher Betrachtung unter Berücksichtigung einer angemessenen Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers) eine vom Arbeitgeber (mit-)finanzierte Zusage vorliegt.
- Die einem Gesellschafter-Geschäftsführer erteilte, auf Entgeltumwandlung beruhende Direktzusage sei aber regelmäßig dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn der Anspruch auf die künftigen Versorgungsleistungen nicht insolvenzgesichert ist.

Im Streitfall hatte die Stpfl. (eine Unternehmergesellschaft als Sonderform der GmbH), ihrem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer bereits unmittelbar nach Unternehmensgründung eine Pensionszusage in Form einer Direktzusage erteilt. Die Versorgungsbeiträge leistete ausschließlich der Gesellschafter im Wege einer monatlichen Gehaltsumwandlung. Die Gesellschaft bildete auf dieser Grundlage in den Streitjahren 2012 bis 2017 hierfür den steuerlichen Gewinn mindernde Pensionsrückstellungen. Das FA erkannte diese allerdings nicht an, sondern behandelte die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen als vGA. Dies wurde insbesondere damit begründet, dass die Pensionszusage erst nach Vollendung des 60. Lebensjahrs erteilt worden sei und die Pension somit nicht mehr habe verdient werden können.

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz zu dieser sehr praxisrelevanten Problematik aufgehoben, die Sache zur weiteren Verhandlung an das FG zurückverwiesen und – mit Wirkung über den Streitfall hinaus – folgende Feststellungen getroffen:

- Eine vGA ist grundsätzlich für solche Versorgungszusagen auszuschließen, die durch Umwandlung eines Teils des (angemessenen) Gehalts ausschließlich vom Arbeitnehmer finanziert werden und das Unternehmen nicht mit Risiko- und Kostensteigerungen belasten.
- Unter diesen Voraussetzungen komme es auch nicht auf die Einhaltung einer Probezeit, den Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft oder die altersabhängige Erdienbarkeit der Pension an.
- Zudem setze die Anerkennung einer Rückstellung voraus, dass die Pensionszusage schriftlich erteilt wurde und eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthält.
- Wenn die Versorgungsansprüche ausschließlich durch Umwandlung eines Teils der (angemessenen) Gehaltsansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers gebildet werden, disponiere der Gesellschafter-Geschäftsführer wirtschaftlich betrachtet ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen, indem er Aktivbezüge zu Gunsten künftiger Passivbezüge zurücklegt.

Entscheidende Voraussetzung für die ausnahmsweise Zulässigkeit der Erteilung von Pensionszusagen trotz fehlender Erdienbarkeit bzw. ohne vorherige Probezeit und/oder unmittelbar nach Unternehmensneugründung ist also nach Feststellung des BFH, dass die Pensionsansprüche ausschließlich vom Arbeitnehmer finanziert werden. Im Zusagezeitpunkt darf für den Arbeitgeber (die GmbH) kein signifikantes Risiko bestehen, dass er die Pensionsansprüche wird mitfinanzieren müssen.

Vor diesem Hintergrund ist also in einschlägigen Sachverhalten sorgfältig zu prüfen, ob tatsächlich eine ausschließlich durch den Arbeitnehmer finanzierte Zusage vorliegt. Denn es kann bei wirtschaftlicher Betrachtung eine vom Arbeitgeber (mit-)finanzierte Pensionszusage vorliegen, die durch Ausgestaltung als Entgeltumwandlung, verbunden mit der Gewährung eines unangemessen hohen Gehalts, lediglich verdeckt werden soll.

#### **Hinweis:**

Für die Gestaltungspraxis kann aus diesem Urteil eine Art Checkliste des BFH für den Fall der ausschließlich durch Entgeltumwandlung finanzierten Pensionszusage abgeleitet werden:

- Ist die Zusage schriftlich erteilt und enthält sie eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen?
- Ist die Zusage nebst Entgeltumwandlung sowie die Gewährung des für die Entgeltumwandlung verwendeten Gehalts von Anfang an überhaupt tatsächlich ernstlich gemeint?
- Sind die Versorgungsansprüche des Berechtigten für den Fall des Eintritts einer Insolvenz ausreichend gesichert?
- Ist das für die Entgeltumwandlung verwendete Gehalt bzw. die Gesamtausstattung des Begünstigten unangemessen hoch?
- Erfolgt die Pensionszusage nach Einhaltung einer angemessenen Probezeit bzw. unmittelbar nach Unternehmensgründung und war der Pensionsanspruch zum Zeitpunkt der Zusage für den Begünstigten noch erdienbar?

- Falls vorherige Frage verneint: Besteht im Zusagezeitpunkt ein signifikantes Risiko dahingehend, dass die Kapitalgesellschaft die Versorgungsansprüche des Begünstigten zumindest mitfinanzieren muss, weil sich eine vereinbarte Garantieverzinsung nicht durch eine risikoarme Kapitalanlage (z. B. Anlage in Geldmarktfonds) mit dem durch Entgeltumwandlung gebildeten Kapitalstock am Markt erzielen lässt (und die Direktzusage somit doch zu einer Risiko- oder Kostensteigerung führt)?

Werden diese Voraussetzungen im Falle einer fehlenden Erdienbarkeit bzw. der Zusage ohne vorherige Probezeit und/oder unmittelbar nach Unternehmensneugründung nicht erfüllt, ist nach Ansicht des BFH der aus der Pensionszusage resultierende Aufwand insgesamt als vGA zu behandeln. Eine Aufteilung in einen arbeitnehmer- und einen arbeitgeberfinanzierten Anteil kommt in diesen Sonderkonstellationen nicht in Betracht.

## **21 Verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch Zahlungen über ein Scheinfirmengeflecht**

Mit Beschluss vom 12. November 2025 (Az. 6 V 1072/25) hat das FG München in einem Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung entschieden,

- dass eine vGA dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH bereits dann zufließt, wenn dieser eine Überweisung an eine für ihn fremde Scheinfirma tätigt und der weitere Transfer des Geldes an ihn kraft eines schuldrechtlichen Vertrages mit dem faktischen Beherrscher der Scheinfirma gesteuert wird.

Im konkreten Streitfall hatte eine im Inland ansässige GmbH den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gestellt, nachdem die FinVerw Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer sowie Solidaritätszuschlag hierzu für die Jahre 2021 und 2022 i. H. v. über EUR 1,2 Mio. erlassen hatte.

Sehr verkürzt dargestellt war in 2022 gegen A als alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der GmbH ein Strafverfahren eingeleitet worden. Im nachfolgenden strafrechtlichen Ermittlungsbericht vom Januar 2024 geht die Steuerfahndung ebenso wie in ihrem steuerlichen Bericht davon aus, dass A als Geschäftsführerin der GmbH für vGA i. H. v. EUR 4,6 Mio. hätte Kapitalertragsteuer anmelden und zahlen müssen, da die von der GmbH an mehrere Firmen geleisteten Zahlungen mangels Gegenleistung sämtlich als vGA zu qualifizieren seien; Zahlungen seien hier nur durch die Firmen „durchgeschleust“ worden. Zum Vorliegen von vGA hat das FG insoweit u. a. festgestellt,

- dass eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit der Folge einer vGA je nach den Umständen des Einzelfalls anzunehmen sein kann, wenn erhebliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es sich bei den von einer Kapitalgesellschaft als Aufwand verbuchten Rechnungen tatsächlich um Scheinrechnungen handelt und ein tatsächlicher Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem in den Rechnungen ausgewiesenen Auftragnehmer nicht stattgefunden hat.
- Ist der begünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer ein beherrschender, kann die Vermögensminderung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an den beherrschenden Gesellschafter oder an eine diesem nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt.
- Einnahmen sind zugeflossen, sobald der Stpfl. über sie wirtschaftlich verfügen kann. Geldbeträge fließen i. d. R. dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen; denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen.

### **Hinweis:**

Das FG hat die Beschwerde gegen diesen Beschluss mit dem Hinweis zugelassen, es sei höchstrichterlich noch nicht entschieden, ob eine vGA dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer bereits dann zufließt, wenn dieser eine Überweisung an eine für ihn fremde Scheinfirma tätigt und der weitere Transfer des Geldes an ihn nur kraft eines schuldrechtlichen Vertrages mit dem faktischen Beherrscher der Scheinfirma gesteuert wird.

## **Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden**

### **22 Aktualisiertes Schreiben der FinVerw**

Erfolgt eine Instandsetzung oder Modernisierung eines vermieteten Gebäudes, so ist aus steuerlicher Sicht von großer Bedeutung, wie die dabei entstehenden Kosten einzuordnen sind. Entscheidend ist, ob diese Kosten sofort als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden können oder nur über die Abschreibung des Gebäudes über einen längeren Zeitraum verteilt zu berücksichtigen sind. Steuerlich kommt es dabei insbesondere auf die Abgrenzung zwischen

- Erhaltungsaufwendungen, welche sofort steuerlich abzugsfähig sind, und
- Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten, welche nur über einen vergleichsweise langen Zeitraum mittels der steuerlichen Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden können, an.

#### **Hinweis:**

Regelmäßig ist die Einstufung als Erhaltungsaufwendungen steuerlich günstiger als die Zuordnung zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten, da Erhaltungskosten unmittelbar zu einer Minderung der Steuerlast und damit positiven Liquiditätseffekten führen. Bei Bedarf können Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden im Privatvermögen auch auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden, was bei größeren Kostenvolumina sinnvoll sein kann.

Die Beantwortung dieser Fragen ist steuerlich von erheblicher Bedeutung, zugleich aber häufig komplex, da die in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen sehr vielfältig sind. Daher sind die Äußerungen der FinVerw zu dieser Thematik überaus relevant. Zusätzlich ist auch die umfangreiche Rechtsprechung heranzuziehen, um im Einzelfall eine zutreffende Abgrenzung vornehmen zu können. Die FinVerw hat nun das zentrale Schreiben zu diesen Abgrenzungsfragen aktualisiert (Schreiben des BMF v. 26. Januar 2026, Az. IV C 1 - S 2253/00082/001/064) und ersetzt damit insbesondere das frühere Anwendungsschreiben aus dem Jahr 2003. Hervorzuheben ist schon an dieser Stelle, dass die FinVerw bei Aufwendungen zur energetischen Sanierung sehr großzügig in weitem Umfang sofort abziehbare Werbungskosten zulässt.

Im Folgenden werden die Abgrenzungsregeln anhand wichtiger Praxisfälle dargestellt.

### **23 Anschaffungsfälle**

Wird ein zur Erzielung von Einkünften genutztes Gebäude angeschafft, sind die Anschaffungskosten im steuerlichen Sinn zu ermitteln. Diese können nur über die Abschreibung, also verteilt über einen längeren Zeitraum, als Werbungskosten geltend gemacht werden. Anschaffungskosten bestehen im Falle des Kaufs eines Gebäudes im Wesentlichen aus dem Kaufpreis und den Kaufnebenkosten, wie Notarkosten, Grundbuchkosten und Grunderwerbsteuer. Der Begriff der Anschaffungskosten ist jedoch noch weiter gefasst. Zu den Anschaffungskosten zählen insbesondere alle Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Ein Gebäude ist betriebsbereit, wenn es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist. Insoweit gelten folgende wichtige Abgrenzungsfälle:

#### **Betriebsbereitschaft grds. ab Nutzung des Gebäudes**

- Wird ein Gebäude vom Erwerber ab dem Zeitpunkt der Anschaffung – also ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten – zur Erzielung von Einkünften oder zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist i. d. R. davon auszugehen, dass es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist. Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind in diesen Fällen demnach nicht als Anschaffungskosten einzuordnen, sondern als Erhaltungsaufwendungen. Wird dagegen das Gebäude zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt, ist zunächst offen, ob es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist; dies muss dann im Einzelfall festgestellt werden.

- Dies gilt jedoch nicht, wenn der Erwerber eines vermieteten Gebäudes die Mietverträge in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb kündigt, weil er bereits im Zeitpunkt der Anschaffung die Eigennutzung und nicht die weitere Vermietung beabsichtigt. Dass der Erwerber während einer kurzen Übergangszeit Einkünfte erzielt hat, ist irrelevant. Vielmehr wird dann angenommen, dass der Erwerber von Beginn an eine Selbstnutzung der Immobilie anstrebte.

#### **Objektive Funktionstüchtigkeit eines Gebäudes**

- Ein Gebäude ist dann objektiv nicht funktionstüchtig, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes nicht nutzbar sind. Wenn in diesem Fall für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes erst objektiv nutzbar gemacht werden, so führen die Aufwendungen für die dazu erforderlichen Baumaßnahmen zu Anschaffungskosten, sind also nicht unmittelbar steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig.
- Insoweit muss es sich um ganz wesentliche Teile des Gebäudes handeln, die dieses nicht nutzbar machen. Im Einzelfall kann die Abgrenzung schwierig sein.

#### **Beispiel:**

Ein Wohngebäude befindet sich nach dem Erwerb wegen Schäden an den Holzbalkendecken, die die statische Sicherheit gefährden, nicht in einem nutzbaren Zustand. Die Aufwendungen zur Behebung des Schadens führen zur Herbeiführung der objektiven Funktionstüchtigkeit und somit zu Anschaffungskosten.

#### **Subjektive Funktionstüchtigkeit - konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers**

- Die subjektive Funktionstüchtigkeit bezieht sich auf die konkrete Zweckbestimmung, die der Erwerber dem Gebäude zumisst. Es ist also darauf abzustellen, wie der Stpfl. das Gebäude konkret nutzen möchte (z. B. zu Wohnzwecken, als Gewerbeeinheit, als Arztpraxis oder als Büro). Aufwendungen für Baumaßnahmen, die erforderlich sind, um die konkrete Zweckbestimmung des Stpfl. zu erreichen, sind Anschaffungskosten.

#### **Beispiel:**

Der Erwerber erwirbt eine Immobilie mit der Absicht, das bisher zu Wohnzwecken genutzte Gebäude zukünftig als Bürofläche zu vermieten. Die Elektroinstallation des Gebäudes ist für Wohnzwecke geeignet, jedoch nicht für die Nutzung als Büro. Wird die Elektroinstallation so erneuert, dass sie für die Nutzung der Räume als Büros geeignet ist, wird durch die Erneuerung die konkrete Zweckbestimmung bei Erwerb erreicht und das Gebäude subjektiv funktionstüchtig gemacht. Die für die Baumaßnahmen erforderlichen Aufwendungen sind Anschaffungskosten.

#### **Hinweis:**

Die FinVerw. stellt also auf die subjektiven Absichten des Stpfl. ab. Der insoweit maßgebliche handelsrechtliche Anschaffungskostenbegriff stellt dagegen im Grundsatz auf eine objektive Nutzbarkeit des Gebäudes ab.

#### **Hebung des Standards eines Wohngebäudes als konkrete Zweckbestimmung und zentrale Ausstattungsmerkmale**

- Bei dem Erwerb eines Gebäudes gehört nach Ansicht der FinVerw und ebenso der Rechtsprechung zur konkreten Zweckbestimmung des Erwerbers auch seine Entscheidung, welchem Standard ein Wohngebäude künftig entsprechen soll. Denn der Standard des Gebäudes bestimmt die Nutzungsmöglichkeit und damit die zu erzielenden Mieten.
- Die Rechtsprechung hat zur Handhabarmachung dieses Merkmals - und dem folgt auch die FinVerw - eine Unterscheidung zwischen drei Standards entwickelt:
  - sehr einfacher Standard,
  - mittlerer Standard und
  - sehr anspruchsvoller Standard.

Baumaßnahmen nach der Anschaffung des Gebäudes, die ein Wohngebäude auf einen höheren Standard heben, als dieses im Erwerbszeitpunkt hat, führen zum Erreichen der konkreten Zweckbestimmung und sind damit als Anschaffungskosten einzustufen.

- Der Standard eines Wohngebäudes richtet sich nach den **zentralen Ausstattungsmerkmalen einer Wohnung**. Diese umfassen nach der Abgrenzung der FinVerw ausschließlich die folgenden vier Bereiche:
- Umfang und Qualität der Heizungsinstallation,
- Umfang und Qualität der Sanitärinstallation,
- Umfang und Qualität der Elektroinstallation sowie
- Umfang und Qualität der Fenster.

Betreffen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht die zentralen Ausstattungsmerkmale, sind sie bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen. Insoweit spielen also andere Aspekte, z. B. die architektonische Qualität des Gebäudes, die Barrierefreiheit, die Verarbeitung hochwertiger Materialien z. B. bei den Bodenbelägen oder die Informationstechnik keine Rolle.

#### **Hinweis:**

Maßnahmen zur **energetischen Sanierung** werden von der FinVerw ausdrücklich nicht als Hebung des Standards eingestuft.

#### **Beispiel:**

Das Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung betrifft keinen der zentralen Ausstattungsmerkmale und ist daher bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen.

- Im Grundsatz wird von dem **Vorliegen eines mittleren Standards** ausgegangen, wenn nicht besondere Umstände auf einen sehr einfachen oder sehr anspruchsvollen Standard hindeuten.
- Von diesem Normalfall des mittleren Standards abweichend liegt ausnahmsweise ein sehr einfacher Standard vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden sind. So z. B., wenn das Bad nicht beheizbar ist, das Bad keine Duschkabine besitzt oder die Fenster nur Einfachverglasung haben.
- Ein sehr anspruchsvoller Standard liegt vor, wenn bei den zentralen Ausstattungsmerkmalen nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, v.a. durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet worden ist. Von einem sehr anspruchsvollen Standard der zentralen Ausstattungsmerkmale wird nur in Ausnahmefällen ausgegangen. So nach den von der FinVerw genannten Beispielen, wenn das Bad überwiegend eine besondere und hochwertige Ausstattung hat (z. B. digitale Armaturen, Whirlpool) oder mit hochwertigen Materialien wie Marmor gefliest ist, sowie wenn die Heizungs- oder Elektroinstallation überwiegend mit Smart-Home-Technik ausgestattet ist.
- Von einer Hebung des Standards eines Wohngebäudes wird aber erst dann ausgegangen, wenn ein Bündel von Baumaßnahmen in **mindestens drei der vier Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale** zu einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes führt, d. h., wenn diese Bereiche von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder sehr anspruchsvollen Standard bzw. von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben werden. Sind nur einzelne Ausstattungsmerkmale betroffen, so führt die Baumaßnahme nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, sondern es liegen sofort abzugsfähige Werbungskosten vor. Gleiches gilt für eine lediglich geringfügige Steigerung des Gebrauchswertes bei mehreren Ausstattungsmerkmalen; es muss vielmehr eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswertes erfolgen. Damit liegen die Hürden für eine Standardhebung hoch.

- Die Hebung eines Bereichs der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard liegt nach den von der FinVerw genannten Beispielen, welche sämtlich aus der Rechtsprechung abgeleitet sind, z. B. vor:
- Im Bereich der Heizungsinstallation: Eine technisch überholte Heizungsanlage (z. B. eine Öl- oder Gasheizung mit Konstanttemperaturkessel) wird durch eine Heizungsanlage, die dem Stand der Technik entspricht, ersetzt.
- Im Bereich der Sanitärinstallation: Zuvor nicht vorhandene Ausstattungsgegenstände werden eingebaut, wie z. B. Handwaschbecken, Dusche, Lüftung.
- Im Bereich der Elektroinstallation: Die Leistungskapazität wird maßgeblich erweitert, z. B. durch den Einbau eines leistungsfähigeren Sicherungssystems oder dreiphasiger Elektroleitungen und die Zahl der Steckdosen oder anderer Anschlüsse erheblich vermehrt.
- Im Bereich der Fenster: Einfachverglaste Fenster werden durch Isolierglasfenster ausgetauscht.

**Hinweis:**

Im Bereich der Heizungsinstallation wird nicht von der Hebung von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard ausgegangen, wenn eine Heizungsanlage, die einem mittleren Standard zuzuordnen ist, gegen eine solche mit einer anderen Wärmequelle ausgetauscht oder um eine zusätzliche Wärmequelle ergänzt wird, da dies allein den Gebrauchswert der Wohnung nicht deutlich erhöht. Im Bereich der Fenster begründet allein der Austausch von Isolierglasfenstern (z. B. zweifachverglaste Fenster gegen drei- oder vierfachverglaste Fenster) keine Hebung des Standards.

**Beispiel:**

Der Austausch einer Öl- oder Gasheizung gegen eine Solarthermieanlage, Wärmepumpe oder Wasserstoffheizung oder gegen einen Anschluss an ein Fernwärmenetz oder der Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung führen allein nicht zum Erreichen eines sehr anspruchsvollen Standards.

**Hinweis:**

Vereinfachend geht die FinVerw davon aus, dass für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung eines Gebäudes nicht zu prüfen ist, ob eine Standardhebung vorliegt, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung ohne die Umsatzsteuer insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Dies gilt allerdings nicht, wenn sich beim Erwerb eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen der Standard für einzelne Wohnungen hebt oder die Instandsetzungsmaßnahme der Beginn einer Sanierung in Raten sein kann.

**Unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb**

- Bei Schenkung oder Erwerb von Todes wegen (unentgeltlicher Erwerb) liegt keine Anschaffung vor und damit können im Bezug auf Aufwendungen für Baumaßnahmen auch keine Anschaffungskosten gegeben sein. In diesen Fällen ist aber die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungskosten von Bedeutung – hierzu unten unter Tz. 3.
- Bei einem teilentgeltlichen Erwerb eines Gebäudes erfolgt steuerlich eine Aufteilung einerseits in ein unentgeltliches und daneben in ein entgeltliches Geschäft. Insoweit können Anschaffungskosten nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorganges gegeben sein. Im Übrigen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder Herstellungskosten.

**Beispiel:**

A übernimmt im Jahr 2024 im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ein leerstehendes Zweifamilienhaus mit einem Verkehrswert von EUR 250.000 und muss dafür im Gegenzug an seine Schwester S ein Gleichstellungsgeld von EUR 50.000 zahlen. Das Gebäude weist einen sehr einfachen Standard auf, was A zum Anlass nimmt, im Umfang von EUR 120.000 Sanierungsmaßnahmen in drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale durchzuführen, welche das Zweifamilienhaus auf einen mittleren Standard heben.

Das an die Schwester S gezahlte Gleichstellungsgeld führt zu Anschaffungskosten von EUR 50.000. Da diese unter dem Verkehrswert des Gebäudes liegen, ist nur ein teilentgeltlicher Erwerb des Zweifamilienhauses gegeben. Der Vorgang ist für den entgeltlichen Teil (20 %) und den unentgeltlichen Teil (80 %) getrennt zu beurteilen:

- In Bezug auf den entgeltlichen Teil dienen die Sanierungsmaßnahmen der Herbeiführung der subjektiven Funktionstüchtigkeit und sind damit anteilig mit 20 % = EUR 24.000 als Anschaffungskosten zu berücksichtigen.
- In Bezug auf den unentgeltlichen Teil liegen keine Anschaffungskosten vor.

### **Betrieblich genutzte Gebäude**

- Die zuvor genannten Grundsätze zur Frage einer Standardhebung gelten für Wohngebäude. Bei betrieblich genutzten Gebäuden sind andere Maßstäbe anzulegen.
- Zur Frage, ob eine wesentliche Verbesserung vorliegt, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führen kann, kommt es bei betrieblich genutzten Gebäuden primär darauf an, ob bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer deutlich verbesserten Nutzbarkeit führen. Insoweit bedarf es also einer Einzelfallprüfung, welche nicht nach den eher starren Kriterien bei Wohngebäuden vorgenommen werden kann. Insoweit dürfte aber die Aktivierung eher als Ausnahmefall anzusehen sein.

## **24 Herstellungskosten bei einem Bestandsgebäude**

Herstellungskosten liegen zum einen vor, wenn der Stpfl. ein Gebäude selbst errichtet, also Bauherr ist. Daneben liegen Herstellungskosten, die wie Anschaffungskosten nur über die Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden können, aber auch bei einem Bestandsgebäude in folgenden Fällen vor:

- Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten bei Vollverschleiß eines Gebäudes,
- Nutzungs- bzw. Funktionsänderung eines Gebäudes,
- Erweiterung eines Gebäudes und
- über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes.

Diese Fälle spielen in der Praxis eine große Rolle und werden daher im Folgenden näher erläutert.

### **Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten bei Vollverschleiß eines Gebäudes**

- Ausnahmsweise können Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten zu Herstellungskosten führen, wenn sie im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines Gebäudes stehen. Dies ist gegeben, wenn bei dem Gebäude ein technischer Vollverschleiß vorliegt und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile ein „neues“ Gebäude hergestellt wird.
- Vollverschleiß eines Gebäudes liegt aber nur ausnahmsweise dann vor, wenn schwere Substanzschäden an den Teilen vorliegen, die für die Nutzbarkeit als Bauwerk und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktionen. Davon abzugrenzen ist eine grundlegende Sanierung, die nicht zu Herstellungskosten führt.

### **Nutzungs- bzw. Funktionsänderung**

#### **(Wesensänderung) eines Gebäudes**

- Nur über die Abschreibungen geltend zu machende Aufwendungen liegen auch dann vor, wenn die Nutzungsart bei einem Bestandsgebäude geändert wird. Hat also z. B. der Stpfl. eine langjährig als Gewerbeeinheit vermietete Fläche und baut diese nun zu einer Wohneinheit um, so entsteht durch die Zweckänderung eine neue Einheit und die Kosten können nicht unmittelbar als Werbungskosten geltend gemacht werden.

- Wird ein Gebäude für eine andere als seine bisherige Nutzung unter erheblichem Bauaufwand in seinem Wesen dauerhaft verändert und so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert, dass sich das Wesen des Gebäudes ändert, führt dies zu Herstellungskosten für ein „anderes“ Gebäude. Die Zweckbestimmung ändert sich z. B., wenn eine Gewerbeeinheit in eine Wohneinheit umgebaut wird durch Einbau eines Bades, Änderung der Raumaufteilung und der Elektroinstallation. Ebenso kann eine Wesensänderung vorliegen, wenn eine Wohneinheit unter Anpassung des Grundrisses und der Elektroinstallation in eine Arztpraxis umgebaut wird.

#### Hinweis:

Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. So liegt keine Wesensänderung vor, wenn in einen Großraumbüro lediglich Zwischenwände eingezogen werden, die Nutzung als Büro aber bleibt.

Ob die Umnutzung einer Gewerbeeinheit in einen anderen Gewerbebereich zu einer Wesensänderung führt, muss im Einzelfall entschieden werden.

#### Erweiterung des Gebäudes

- Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die durch eine Erweiterung eines Gebäudes entstehen, sind Herstellungskosten und können daher nur über die Abschreibung geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig vom Umfang der Erweiterung, sodass auch geringfügige Erweiterungen zu Herstellungskosten führen.
- Die Erweiterung eines Gebäudes liegt zum einen dann vor, wenn sich die **nutzbare Fläche** vergrößert. Die „nutzbare Fläche“ umfasst nicht nur die reine Wohnfläche einer Wohnung bzw. eines Gebäudes, sondern auch die zur Wohnung bzw. zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume, selbst wenn sie den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügen. Dies ist z. B. in folgenden Fällen gegeben:
  - Errichtung eines Anbaus,
  - Aufstockung eines Gebäudes,
  - erstmalige Schaffung eines ausbaufähigen (also nutzbaren) Dachraums, indem ein Flachdach durch ein Satteldach ersetzt wird,
  - Einbau einer zuvor nicht vorhandenen Dachgaube,
  - Umbau eines Kellerraumes zu Wohnraum,
  - Errichtung eines ganzjährig benutzbaren Wintergartens auf einer Dachterrasse oder
  - Anbau eines Balkons oder einer Terrasse.
- Daneben ist eine Erweiterung auch bei einer Substanzmehrung gegeben, wenn also **bisher nicht vorhandene Bestandteile oder Anlagen** in ein Gebäude eingefügt werden und sich dadurch die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert, ohne dass zugleich seine nutzbare Fläche vergrößert wird. Dies kann nach den Ausführungen der FinVerw z. B. der Fall sein
  - bei der Errichtung einer Außentreppe,
  - beim Anbringen einer Sonnenmarkise,
  - beim Einbau einer Alarmanlage,
  - beim Einbau einer Treppe zum Dachboden, wenn dieser dadurch erstmals nutzbar wird,
  - beim Einbau eines Treppenliftes,
  - beim Einbau eines Kachelofens oder eines Kamins oder
  - beim Einbau einer Sauna.

**Hinweis:**

Im Einzelnen sind diese Beispiele der FinVerw durchaus kritisch zu sehen. So kann bei dem nachträglichen Einbau eines Kaminofens argumentiert werden, dass dieser die vorhandene Heizungsanlage lediglich ergänzt.

- Davon abzugrenzen sind Fälle, bei denen ein neuer Gebäudebestandteil oder eine neue Anlage **die Funktion einer bisherigen Komponente in vergleichbarer Weise erfüllt**. In diesen Fällen liegt Erhaltungsaufwand vor, da sich die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes nicht erweitert. Als Beispiele sind zu nennen:
  - Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zum Wärme- oder Schallschutz,
  - Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung,
  - Ersetzen eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen wird,
  - Vergrößern eines Fensters,
  - Versetzen von (Zwischen-)Wänden und nach der Rechtsprechung ebenso die Entfernung von Zwischenwänden,
  - Einbau einer Sprechanlage in eine vorhandene Elektroinstallation mit Klingelanlage,
  - Einbau eines zweiten Waschbeckens, einer zusätzlichen Dusche oder funktionstüchtigerer Armaturen,
  - Einbau zusätzlicher Elektroleitungen oder Anschlüsse und
  - Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung.

**Hinweis:**

Die Rechtsprechung betont insoweit stets, dass derartige Maßnahmen nur dann zu Herstellungskosten führen, wenn sie eine deutliche Erweiterung des Gebrauchswerts (wesentliche Verbesserung) zur Folge haben.

Andererseits sollen Kosten für den erstmaligen Einbau einer Klimaanlage keinen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand, sondern Herstellungsaufwand darstellen, jedenfalls dann, wenn die Funktion der eingebauten Klimaanlage bisher von keiner anderen technischen Installation wahrgenommen wurde.

Letztlich müssen diese Fälle im konkreten Einzelfall gewürdigt werden.

**Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung**

- Instandsetzungs- oder Modernisierungsaufwendungen können bei einem Bestandsgebäude als Herstellungskosten einzustufen sein, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des Gebäudes führen.
- Insoweit ist aber von Bedeutung, dass als ursprünglicher Zustand der Zustand des Gebäudes zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem die steuerpflichtige Person das Gebäude hergestellt oder entgeltlich erworben hat. Bei unentgeltlichem Erwerb (z. B. durch Schenkung oder als Erbe) ist der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem der Rechtsvorgänger das Gebäude hergestellt oder entgeltlich erworben hat.

**Beispiel:**

Erwerber E kaufte im Jahr 2005 ein Mehrfamilienhaus (hergestellt 1960). Im Jahr 2024 führt er umfangreiche Renovierungs-, Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten durch.

Als „ursprünglicher Zustand“ des Gebäudes ist der Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung im Jahr 2005 zu Grunde zu legen.

**Beispiel:**

C erbt im Jahr 2023 ein Einfamilienhaus, das im Jahr 1930 errichtet und seither wiederholt durch Gesamtrechtsnachfolge oder Schenkung innerhalb der Familie übertragen worden war. C lässt das Gebäude in den Jahren 2023 und 2024 umfangreich sanieren und modernisieren.

Da das Gebäude nach seiner Herstellung im Jahr 1930 stets nur unentgeltlich übertragen worden war, ist für den ursprünglichen Zustand auf den Zeitpunkt der Herstellung (1930) abzustellen.

- Eine wesentliche Verbesserung liegt allerdings nicht bereits vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird, d. h., wenn Aufwendungen, die für sich genommen als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Vielmehr müssen die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-)Erneuerung hinaus den Gebrauchswert des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand insgesamt deutlich erhöhen.

**Hinweis:**

Zur Feststellungslast führt die FinVerw aus, dass die Feststellungslast für Tatsachen, die eine Behandlung von Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen, das FA trägt (z. B. die Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung). Soweit das FA nicht dazu in der Lage ist, den Zustand eines Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung oder den ursprünglichen Zustand eines Gebäudes festzustellen, hat die steuerpflichtige Person eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Mithin sollte der Zustand der Immobilie ab dem Erwerbszeitpunkt langfristig dokumentiert werden, z. B. durch Aufbewahrung eines Bestands-/Wertgutachtens, welches z. B. für Zwecke der Finanzierung erstellt worden ist.

- Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Wohngebäudes liegt vor, wenn der Standard des Wohngebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder sehr anspruchsvollen Standard bzw. von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Insoweit muss der Standard des Wohngebäudes im ursprünglichen Zustand mit dem Standard nach der Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahme verglichen werden. Es ist daher zunächst zu ermitteln, welchem Standard die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand (also bei Erwerb des Stpfl. bzw. bei durch Schenkung oder Erbfall übertragene Immobilie des Rechtsvorgängers) entsprachen. Bei der Ermittlung sind die Maßstäbe zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Herstellung bzw. des entgeltlichen Erwerbs allgemein üblich waren.

**Hinweis:**

Die FinVerw vertritt ausdrücklich die Ansicht, dass eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes nicht schon allein deshalb vorliegt, weil Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen zu einer (deutlichen) Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs führen.

- Dagegen liegen Erhaltungsaufwendungen vor, wenn ein Wohngebäude durch Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen lediglich in einem ordnungsgemäßen Zustand entsprechend seines ursprünglichen Zustands erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird.

**Beispiel:**

Der langjährige Eigentümer eines bewohnten Wohngebäudes, welches lange nicht mehr modernisiert worden ist, lässt die alten Einzelöfen durch eine moderne Zentralheizungsanlage ersetzen. Er modernisiert das Bad, indem er neben der Badewanne separat eine Dusche einbauen und das Bad durchgängig fliesen lässt. Die einfachverglasteten Fenster werden durch Isolierglasfenster ausgetauscht. Im Übrigen werden Schönheitsreparaturen durchgeführt.

Nur dann, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand einem sehr einfachen Standard entsprechen haben, liegt eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts und somit auch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung vor. Die Aufwendungen wären in diesem Fall Herstellungskosten.

Entsprachen die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand einem mittleren Standard (Regelfall), so liegt eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung vor und die Aufwendungen sind sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

Bei den Schönheitsreparaturen handelt es sich um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

**Hinweis:**

Aus Vereinfachungsgründen gilt, dass wenn die Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als EUR 4.000 (ohne Umsatzsteuer) je Gebäude betragen, die Aufwendungen auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind.

**Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer**

- Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ist auch bei einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes gegeben. Dies setzt aber voraus, dass die die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmende Bausubstanz, also z. B. Fundament, tragende Wände und Decken des Gebäudes, verändert wurde. In der Praxis dürfte dies nur im Ausnahmefall gegeben sein.

**Sanierung „in Raten“**

- Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts kann auch durch eine Sanierung über einen längeren Zeitraum („in Raten“) erfolgen. In diesem Fall ist die Gesamtmaßnahme zu beurteilen. Zwischen den einzelnen Maßnahmen muss aber ein Zusammenhang in Form eines gemeinsamen Sanierungsplans bestehen.
- Von einer Sanierung in Raten ist nach Ansicht der FinVerw i. d. R. auszugehen, wenn die Baumaßnahmen innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren durchgeführt worden sind.

**Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass auch die zeitliche Streckung von Einzelmaßnahmen nicht davor schützt, dass zu aktivierende Herstellungskosten vorliegen. Insoweit ist aber im Einzelfall zu prüfen, ob die einzelnen Maßnahmen auf einem einheitlichen Konzept beruhen und damit planvoll verbunden sind.

**25 Anschaffungsnahe Herstellungskosten**

Weiterhin ist die ausdrückliche steuerliche Sonderregelung zu sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten zu beachten. Zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten gehören Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die

- innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn
- die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Keine anschaffungsnahe Herstellungskosten und bei dieser Prüfung somit nicht einzurechnen sind Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (z. B. Kosten für die laufende Wartung von Aufzugs- oder Heizungsanlagen, die Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen sowie Ablesekosten). Ebenso zählen Aufwendungen für Erweiterungen nicht zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten.

**Hinweis:**

Diese gesetzliche Fiktion greift unabhängig davon, ob nach den sonstigen Kriterien Herstellungskosten vorliegen. Es wird allein auf das Überschreiten der 15 %-Grenze innerhalb der ersten drei Zeitjahre nach der Anschaffung abgestellt.

- Der maßgebliche Dreijahreszeitraum wird taggenau ausgehend vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (d. h. ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten) berechnet. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die während des Dreijahreszeitraums begonnen wurden, werden nur insoweit einbezogen, als diese bis zum Ende des Dreijahreszeitraums erbracht wurden. Insoweit muss ggf. eine Abgrenzung der auf diesen Zeitraum entfallenden Aufwendungen im Schätzungsweg erfolgen.
- Die 15 %-Grenze ist für den Dreijahreszeitraum insgesamt zu überprüfen. Wird also z. B. erst im dritten Jahr diese Grenze überschritten, so sind die Kosten auch der ersten beiden Jahre nachträglich als Herstellungskosten umzuqualifizieren. Gegebenenfalls erfolgt dann eine Änderung der Steuerveranlagung.

## **26 Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen**

Sind bei einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten zur Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand, zur Erweiterung eines Gebäudes oder Arbeiten, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, als auch Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen grundsätzlich – ggf. im Schätzungswege – in Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen sachgerecht aufzuteilen.

**Beispiel:**

Ein Architektenhonorar, das für die Gesamtmaßnahme gezahlt worden ist, muss nach dem Verhältnis aufgeteilt werden, in dem die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu den Erhaltungsaufwendungen steht.

Aufwendungen, die für sich genommen teils Anschaffungs- oder Herstellungskosten und teils Erhaltungsaufwendungen sind, stellen insgesamt Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar, wenn die zugrundeliegenden Arbeiten in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Dies liegt dann vor, wenn die Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen, sich also gegenseitig bedingen.

**Beispiel:**

Das Dachgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes wird erstmals ausgebaut und in diesem Zuge Bäder eingebaut. Diese Kosten sind als Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit als Herstellungskosten einzustufen. Nun erfordern diese zusätzlichen Bäder, dass größere Fallrohre über alle Stockwerke verlegt werden. Durch die Verlegung der größeren Fallrohre entstehen in den darunter liegenden Stockwerken Schäden, die beseitigt werden müssen.

Zwischen dem Einbau der Bäder, der Verlegung der größeren Fallrohre und der Beseitigung der dadurch entstandenen Schäden liegt ein bautechnisches Ineinandergreifen und somit ein sachlicher Zusammenhang vor. Deshalb sind die Aufwendungen für die drei Maßnahmen Herstellungskosten.

**Beispiel:**

Durch das Aufsetzen einer Dachgaube wird die nutzbare Fläche des Gebäudes geringfügig vergrößert. Diese Maßnahme wird zum Anlass genommen, gleichzeitig das alte, schadhafte Dach neu zu decken.

Das Neudecken des Daches greift bautechnisch nicht mit dem Aufsetzen der Dachgaube (also einer Erweiterungsmaßnahme) ineinander und steht somit nicht in einem sachlichen Zusammenhang. Die Aufwendungen für das Aufsetzen der Dachgaube (einschließlich der Aufwendungen für das Decken der Dachgaube mit Dachziegeln) sind Herstellungskosten. Die Aufwendungen für das Decken des übrigen Daches sind Erhaltungsaufwendungen, also sofort abzugsfähig.

**Hinweis:**

In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der vorgenommenen Arbeiten sinnvoll. Daneben kann es anzuraten sein, die Einzelleistungen getrennt abrechnen zu lassen.

Mit freundlichen Grüßen

eureos gmbh  
steuerberatungsgesellschaft  
rechtsanwalts-gesellschaft