

5. Mandantenrundschriften 2026

Aufzeichnungspflichten für Arbeitszimmerkosten • Passivierung von Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren • Bodenrichtwerte zur Immobilienbewertung • Betriebsstättenbegriff

Sehr geehrte Damen und Herren,

entgeltliche Übertragungen unter nahen Angehörigen müssen oftmals im Hinblick auf die begrenzte Möglichkeit der Finanzierung durch den Erwerber mit einer Ratenvereinbarung verknüpft werden. Der BFH hat nun in Abweichung von der früheren Rechtsprechung entschieden, dass solche Ratenvereinbarungen regelmäßig weder zu einer Belastung mit Schenkungsteuer noch zu Kapitaleinkünften führen.

In einer Sonderbeilage gehen wir auf das aktuelle Schreiben der FinVerw zur Abgrenzung des Begriffs der Betriebsstätte ein. Dieser Begriff spielt nicht nur bei der Gewerbesteuer eine Rolle, sondern insbesondere im internationalen Kontext bei der Zuordnung von Besteuerungsrechten. Regelmäßig wird das Besteuerungsrecht in Doppelbesteuerungsabkommen bei gewerblichen oder auch bei freiberuflichen Einkünften dem Betriebsstättenstaat zustehen.

Mit freundlichen Grüßen

eureos gmbh
steuerberatungsgesellschaft
rechtsanwaltsgesellschaft

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Koalitionsausschuss vom 1. Juli 2026: Angekündigte Steuerentlastungen
- 2 Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen muss rechtzeitig beantragt werden
- 3 Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung als abziehbare Nachlassverbindlichkeiten
- 4 Erbauseinandersetzung kann ausnahmsweise der Grunderwerbsteuer unterliegen
- 5 Schenkungsteuer: Unentgeltliche Zuwendung einer Kapitallebensversicherung unter Nießbrauchsvorbehalt
- 6 Private Veräußerungsgeschäfte: Grundstücksübertragung unter Anrechnung auf eine zukünftige Zugewinnausgleichsforderung als Anschaffung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Minijob: Rücknahme der Befreiung von der Rentenversicherungspflicht ab Juli möglich
- 8 Steuerliche Behandlung einer aus den Niederlanden bezogenen Altersrente
- 9 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2026
- 10 Steuersatzermäßigung für in 2025 bezogene außerordentliche Einkünfte muss in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden
- 11 Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen auch bei Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitgeberleistungen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Betriebsausgabenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte
- 13 Anhebung des Mindest-Gewerbesteuerhebesatzes ab 2027
- 14 Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer: gesonderte Aufzeichnungspflichten
- 15 Zur Passivierung von Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren
- 16 Formeller Buchführungsmangel bei fehlendem Ausweis von Stornobuchungen im elektronischen Kassensystem
- 17 Umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit Krankenförderungen durch Taxi- und Mietwagenunternehmer

Für Personengesellschaften

- 18 Rücklagenübertragung nach § 6b EStG ist gesellschaftsbezogener zu prüfen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 19 Unentgeltliche Ratenzahlungsvereinbarung: Grundsätzlich keine Einkünfte aus Kapitalvermögen

Für Hauseigentümer

- 20 Grundsteuerwertfestsetzung: Anwendung des richtigen Bodenrichtwertes
- 21 Niedersächsischer Landtag beschließt punktuelle Änderung des Grundsteuergesetzes
- 22 Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale: Kein Übergang der Begünstigung auf den Erben

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Rechtsänderung bei der Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von sogenanntem Signing und Closing
- 24 Hinzurechnung von Gewinnminderungen aus Wertberichtigungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG im Zusammenhang mit stillen Beteiligungen
- 25 Vergütung für die Fortführung des Geschäftsführeramts beim Verkauf von Geschäftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft – Abgrenzung zwischen Veräußerungspreis und Arbeitslohn
- 26 Keine Haftung eines früheren GmbH-Geschäftsführers nach Verlust seiner Organstellung bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister

Betriebsstättenbegriff und die Betriebsstättenbegründung – Akutualisiertes Schreiben der FinVerw

- 27 Bedeutung der Abgrenzung des Begriffs der Betriebsstätte
- 28 Begriffsdefinition in der Abgabenordnung
- 29 Geschäftsleitungsbetriebsstätte
- 30 Begründung einer Betriebsstätte durch Bauausführungen und Montagen
- 31 Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten
- 32 Ausgewählte Einzelfälle zur Abgrenzung der Betriebsstätte
- 33 Ständiger Vertreter

Für alle Steuerpflichtigen

1 Koalitionsausschuss vom 1. Juli 2026: Angekündigte Steuerentlastungen

Das Ergebnis des Koalitionsausschusses v. 1. Juli 2026, welches in dem Kurzpapier „Ein Programm für Aufschwung und Beschäftigung“ v. 2. Juli 2026 festgehalten ist, enthält auch wichtige steuerrechtliche Vorhaben. Zu nennen sind insbesondere folgende Aspekte:

- Einkommensteuertarif: Turnusmäßig erfolgt diesen Herbst eine Überprüfung des Grundfreibetrags. Insoweit ist mit einer Anhebung zum 1. Januar 2027 zu rechnen. Dies betrifft ebenso den Kinderfreibetrag und das Kindergeld. Der „kalten Progression“ soll mit einem Abflachen der zweiten Progressionszone, die mit einer Rechtsverschiebung des Spitzensteuersatzes einhergeht, begegnet werden.
- Der „Spitzensteuersatz“ von 42 % soll unverändert bleiben (dann aber etwas später einsetzen). Der fünfte Bereich des ESt-Tarifs (sog. „Reichensteuer“) soll angepasst werden: Ab einem zu versteuernden Einkommen von EUR 250.000 gilt der Steuersatz von (unverändert) 45 % und ab einem zu versteuernden Einkommen von EUR 280.000 dagegen ein Steuersatz von 47 %. Mithin soll sich die Spitzenbelastung auf 47 % erhöhen.
- Der Arbeitnehmerpauschbetrag soll angehoben werden.
- Der Pauschalsteuersatz bei den sogenannten Minijobs soll von zwei auf fünf Prozent angehoben werden, was ausschließlich die Belastung der Arbeitgeber erhöhen würde. Nach den Vorschlägen der Rentenkommission sollen Minijobs zukünftig allerdings nur noch bei Schülerinnen und Schülern in Frage kommen.
- Die steuerliche Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen soll von 20 % auf 15 % reduziert werden, d. h. die maximale Entlastung sinkt ab 2027 von EUR 1.200 auf EUR 900 pro Jahr.
- Für den steuerlich begünstigten Sonn- und Feiertagszuschlag soll die Obergrenze bis zu einem Stundenlohn von EUR 75 zum 1. Januar 2027 erhöht werden und gleichzeitig soll der steuerfreie Zuschlag im Regelungsbereich eines Tarifvertrages vollständig beitragsfrei gestellt werden. Damit werden solche Zuschläge steuerlich vorteilhafter.
- Um einen zügigen Wechsel von einem Job in den nächsten Job attraktiver zu machen, sollen Abfindungszahlungen steuerlich privilegiert werden. Der steuerliche Vorteil soll dabei umso größer sein, je schneller eine neue Beschäftigung aufgenommen wird.
- Die Abgabe der Steuererklärung soll erleichtert werden. Vorgesehen ist eine automatisch vorausgefüllte, digitale Steuererklärung.
- Angekündigt ist ein Steuervereinfachungsgesetz: „Wir wollen den Steuerzahler von unnötigem Aufwand entlasten und die Abgabe der Steuererklärung vereinfachen. Dazu sind die Finanzminister des Bundes und der Länder im intensiven Austausch und erarbeiten gemeinsame Vorschläge. Die Bundesregierung wird auf dieser Basis bis zum Herbst 2026 Vorschläge zur Steuervereinfachung, zur Verbesserung des Optionsmodells sowie zur Beschleunigung in einem Steuervereinfachungsgesetz bündeln.“

Hinweis:

Für den unternehmerischen Bereich bedeutet dies: Die bereits umgesetzte schrittweise Absenkung des Körperschaftsteuersatzes ab dem Jahr 2028 wird nicht vorgezogen. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, an denen natürliche Personen beteiligt sind, werden zukünftig mit max. 47 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Zwar wirkt sich insoweit auch die Tarifentlastung im unteren und mittleren Bereich aus, jedoch kommt es bei größeren Gewinnen, wie regelmäßig im Bereich der mittelständischen Wirtschaft, zu merklichen Belastungssteigerungen. Damit gewinnt für Personengesellschaften die Begünstigung nicht entnommener Gewinne und vor allem die Option zur Körperschaftsbesteuerung weiter an Bedeutung.

2 Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen muss rechtzeitig beantragt werden

Altersvorsorgeaufwendungen für eine zusätzliche kapitalgedeckte Altersversorgung („Riester-Rente“) werden im Grundsatz durch entsprechende Zulagen steuerlich gefördert. Alternativ kann der Stpfl. diese Aufwendungen auch unter bestimmten Bedingungen und betragsmäßig beschränkt als Sonderausgaben geltend machen. Hierbei erfolgt durch das FA im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung eine Günstigerprüfung. Ist der steuerliche Effekt höher als die bereits erhaltene Zulage, so wird der Sonderausgabenabzug (unter Anrechnung der Zulage) gewährt.

Allerdings bedürfen der Sonderausgabenabzug und die Günstigerprüfung durch das FA eines Antrags in der Einkommensteuererklärung unter Angabe der entsprechenden Daten. Bis 2018 war zusätzlich auch eine an den Anbieter gerichtete Einwilligung des Stpfl. in die Datenübermittlung an die FinVerw erforderlich.

Der BFH stellt nun in der Entscheidung vom 15. April 2026 (Az. X R 28/24) klar, dass die Ausübung dieses Wahlrechtes zu Gunsten des Sonderausgabenabzugs nicht mehr möglich ist, wenn ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid vorliegt.

Handlungsempfehlung:

Stets sollten die entsprechenden Angaben in der Einkommensteuererklärung gemacht und damit die Günstigerprüfung beantragt werden. Allerdings ist der Sonderausgabenabzug vom Gesetzgeber bewusst als Wahlrecht ausgestaltet, da dann eine nachgelagerte Besteuerung der Auszahlungen aus dem Altersvorsorgevertrag erfolgt, was in bestimmten Fällen für den Stpfl. nachteilig sein kann. Dies ist individuell zu prüfen.

3 Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung als abziehbare Nachlassverbindlichkeiten

Zwecks Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer kann der Erwerber neben den Erblasserschulden und den Erbfallschulden bestimmte gesetzlich abgegrenzte Aufwendungen, die ihm im Zusammenhang mit dem Erwerb entstanden sind, als Nachlassverbindlichkeiten in Abzug bringen. Dazu zählen:

- Kosten der Bestattung des Erblassers, Kosten für ein angemessenes Grabmal, die Kosten für eine übliche Grabpflege sowie
- die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung und Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen.

Diese Kosten kann der Erwerber entweder durch einen Pauschbetrag von EUR 15.000 ohne Nachweis in Ansatz bringen oder er kann die konkret angefallenen Kosten durch Belege nachweisen und dadurch auch höhere Kosten als den Pauschbetrag geltend machen. Zu der zweitgenannten Kategorie zählen insbesondere

- Kosten für die Feststellung des Todes,
- Kosten für eine Todeserklärung,
- Kosten der Eröffnung eines Testaments,
- Kosten für einen Rechtsanwalt, Notariatskosten, Gerichtskosten für die gerichtliche und außergerichtliche Nachlassregulierung (Kosten der Erbscheinerteilung; Grundbuchberichtigungskosten; Kosten der Inventarerrichtung; Kosten des Aufgebotsverfahrens zum Ausschluss von Nachlassgläubigern),
- Kosten der Erbauseinandersetzung (Verkaufskosten, Wertgutachten, Kosten für eine Auseinandersetzungsklage),
- Kosten für einen Testamentsvollstrecker (Annahme, Ernennung des Testamentsvollstreckers; angemessene Vergütung des Testamentsvollstreckers, aber nur zur Vornahme der Erbauseinandersetzung, nicht zur Verwaltung des Nachlasses),

- Kosten, die dem Erben (oder Vermächtnisnehmer) in Zusammenhang mit der (nicht durch die) Erfüllung eines vom Erblasser angeordneten Vermächtnisses entstehen.

Zwingende Voraussetzung für den Abzug ist, dass die Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Nachlassregelung und der Nachlassabwicklung entstehen. Daher sind Kosten der Nachlassverwertung regelmäßig nicht abzugsfähig. Die Kosten der Nachlassverwertung sind von den Kosten der Nachlassverteilung zu unterscheiden.

Insoweit hat nun aber der BFH mit Urteil vom 11. März 2026 (Az. II R 10/23) entschieden, dass **Kosten der Rechtsberatung und -vertretung in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Teilungsversteigerung zur Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft** als Kosten der Nachlassverteilung abziehbar sind. Dies gilt auch dann, wenn die Erbengemeinschaft bereits vor dem Auseinandersetzungsverlangen eines der Miterben zur Verwaltung des nachlasszugehörigen Vermögens übergegangen war.

Im Streitfall war der Stpfl. zusammen mit seinem Bruder Miterbe nach seinem Vater. Zum Nachlass gehörten unter anderem in- und ausländische Wertpapierdepots sowie Mietwohngrundstücke. Der Stpfl. machte den Abzug von Rechtsanwaltskosten als Nachlassverbindlichkeiten geltend, die ihm infolge mehrerer Rechtsstreitigkeiten im Rahmen der Erbauseinandersetzung mit seinem Bruder entstanden waren. Gegenstand der Streitigkeiten waren u. a. Teilungsversteigerungsverfahren zur Auflösung der Erbengemeinschaft hinsichtlich der Mietwohngrundstücke sowie die Aufteilung der für diese Immobilien geführten Mietkonten. Für die Beratung und Begleitung während der Erbauseinandersetzung beauftragte der Stpfl. eine Rechtsanwaltskanzlei. Diese Honorare machte der Stpfl. als Abzugsposten bei der Erbschaftsteuer geltend.

Der BFH bestätigt nun den Abzug der Rechtsanwaltskosten. Als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig sind die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen. Zu den Kosten für die „Verteilung des Nachlasses“ gehören insbesondere die Aufwendungen für die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft. Denn auch die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft entspricht einer ordnungsgemäßen Abwicklung und Regelung des Nachlasses. Zu den als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigenden Kosten der Erbauseinandersetzung zählen unter anderem die Aufwendungen für die anwaltliche Beratung sowie gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Miterben bei der Erbauseinandersetzung und die bei einem Rechtsstreit der Miterben über die Auseinandersetzung angefallenen Rechtsanwalts- und Gerichtskosten. Entscheidend ist, dass die Kosten dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses entstehen.

Davon abzugrenzen sind allerdings die Kosten der Regelung des Nachlasses. Kosten, die dem Erben in der Folgezeit zum Zwecke der Erhaltung, Mehrung, Nutzung oder Verwertung des Nachlassvermögens entstehen, sind keine Nachlassverbindlichkeiten.

In diesem Fall lagen abzugsfähige Kosten der Verteilung des Nachlasses vor. Die Erbengemeinschaft befand sich in den entsprechenden Jahren in der Phase der Erbauseinandersetzung, nachdem einer der Miterben die Auseinandersetzung verlangt und Anträge auf Teilungsversteigerung der im Nachlass befindlichen Grundstücke gestellt hatte. Die daraus resultierenden und von dem Stpfl. persönlich getragenen Kosten der Rechtsberatung und -vertretung standen in unmittelbarem Zusammenhang mit der anwaltlichen Beratung während der Erbauseinandersetzung sowie den zivilgerichtlichen Teilungsversteigerungsverfahren für die Mietwohngrundstücke. Sie dienten dazu, den Nachlass der Erbengemeinschaft zwischen dem Stpfl. und seinem Bruder als Miterben aufzuteilen und stellen daher abzugsfähige Kosten der Nachlassverteilung dar.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelnen ist die Abgrenzung schwierig. Daher sollten alle Kostenpositionen unter Hinzuziehung steuerlichen Rats auf deren Abzugsfähigkeit bei der Ermittlung des Nachlasswertes geprüft werden.

4 Erbauseinandersetzung kann ausnahmsweise der Grunderwerbsteuer unterliegen

Gehört zu einem Nachlass Grundvermögen und geht dieses im Rahmen des Nachlasses auf einen Miterben über, so wird dieser Vorgang zwar im Grundsatz von der Grunderwerbsteuer erfasst, ist jedoch steuerfrei gestellt. Den Miterben steht der überlebende Ehegatte oder Lebenspartner gleich, wenn er mit den Erben des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners gütergemeinschaftliches Vermögen zu teilen hat oder wenn ihm in Anrechnung auf eine Ausgleichsforderung am Zugewinn des verstorbenen Ehegatten oder Lebenspartners ein zum Nachlass gehöriges Grundstück übertragen wird. Den Miterben stehen außerdem ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich.

Insoweit gelten insbesondere die folgenden Grundsätze:

- Steuerbefreit ist sowohl der Übergang des Grundstücks vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft als auch der Erwerb von Nachlassgrundstücken durch die Miterben.
- Steuerbegünstigt sind insbesondere die Fälle, in denen die Nachlassgrundstücke abweichend von dem Verhältnis der Erbteile flächenmäßig geteilt oder von einem Miterben ungeteilt übernommen werden.
- Unerheblich ist, dass der übernehmende Miterbe eine Ausgleichszahlung an den Nachlass zu zahlen hat, weil der Wert des übernommenen Grundstücks den Anteil des Miterben übersteigt. Gleiches gilt, wenn die Übertragung des Nachlassgrundstücks auf den Miterben zur Tilgung einer ihm gegen den Nachlass zustehenden Forderung erfolgt.
- Möglich ist auch eine wertende Zusammenschau mit anderen Befreiungsvorschriften. Steuerbefreit ist z. B. die Übertragung eines Nachlassgrundstücks von der Erbengemeinschaft auf eine Person, die mit dem Miterben in gerader Linie verwandt ist.

Problematisch ist nun aber der Fall, dass die Erben auf Grund einer Nachfolgeklausel **Anteile an einer Personengesellschaft erben**. Dieser Vorgang an sich löst zwar keine Grunderwerbsteuer aus, kommt es aber zwischen den nachfolgeberechtigten Erben nach dem Erbfall insoweit zur Übertragung von Anteilen an der grundbesitzenden Personengesellschaft mit der Folge, dass mindestens 90 % der Anteile an der Gesellschaft sich in einer Hand vereinigen, so wird ein Grunderwerbsteuerstatbestand ausgelöst. Auf diesen Vorgang der Anteilsvereinigung kommt nun die Steuerbefreiung für die Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft nicht zur Anwendung. So hat dies jedenfalls das FG Münster mit Urteil vom 21. Mai 2026 (Az. 8 K 1592/24 GrE) entschieden.

Im Streitfall waren der Vater und drei seiner Kinder an einer grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt. Der Vater starb und beerbte seine drei Kinder. Die Kinder setzten sich derart auseinander, dass einer von ihnen (der Stpfl.) alleiniger Gesellschafter der Personengesellschaft wurde (persönlich haftende Gesellschafter waren danach nur noch der Stpfl. und die D GmbH, deren Anteile alleine der Stpfl. hielt).

Das FA sah insoweit den Steuertatbestand der Anteilsvereinigung in einer Hand verwirklicht und wollte diesen Vorgang lediglich i. H. v. 33,33 % (bisherige Beteiligung des Stpfl.) steuerfrei belassen. Der Stpfl. beehrte dagegen insgesamt Steuerfreiheit bezüglich eines Grundstückserwerbs auf Grund einer Erbauseinandersetzung. Dies lehnte das FA ab, was nun auch vom FG bestätigt wurde. Ein Grundstück, das im Eigentum einer Personengesellschaft stehe, sei kein zum Nachlass gehörendes Grundstück des Erblassers. Anteile an einer Gesellschaft seien auch vom Wortlaut der Steuerbefreiungsvorschrift nicht erfasst. Insoweit sei zwischen dem (zum Nachlass gehörenden) Gesellschaftsanteil und dem von ihm getrennten erbrechtlich (gesamthänderisch) gebundenen übrigen Nachlassvermögen zu differenzieren. Die Steuerbefreiung könne nur für Letzteres gewährt werden.

Hinweis:

Das FG hat die Revision zugelassen, sodass abzuwarten bleibt, ob der BFH diese Frage zu entscheiden hat.

Handlungsempfehlung:

In solchen Konstellationen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

5 Schenkungsteuer: Unentgeltliche Zuwendung einer Kapitallebensversicherung unter Nießbrauchsvorbehalt

Unentgeltliche Zuwendungen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge werden vielfach verknüpft mit dem Instrument des Nießbrauchs. Dies gilt insbesondere für die Übertragung von Immobilien. Mittels Nießbrauch kann einerseits erreicht werden, dass die laufenden Erträge noch beim Übertragenden verbleiben und zu dessen finanzieller Absicherung beitragen, andererseits mindert der Nießbrauch die schenkungsteuerliche Bemessungsgrundlage, sodass es gelingen kann, auch größere Immobilien unter Nutzung der schenkungsteuerlichen Freibeträge steuerfrei zu übertragen. Auch ist das Instrument des Nießbrauchs flexibel einsetzbar.

Dass diesem Instrument Grenzen gesetzt sind, verdeutlicht eine aktuelle Entscheidung des BFH. Im Streitfall erwarb der Stpfl. von seiner Mutter (M) mit privatschriftlichem Vertrag vom 11. Oktober 2017 unentgeltlich einen Kapitallebensversicherungsvertrag im Wege der Vertragsübernahme, der der Versicherer am selben Tag zustimmte. M hatte zuvor den Vertrag bei der Versicherung abgeschlossen und eine einmalige Beitragszahlung i. H. v. EUR 2.500.000 bei einer Laufzeit von 49 Jahren erbracht. Versicherte Person auf die Todesfalleistung war der Stpfl. Im Erlebensfall gewährte die Versicherung wahlweise eine lebenslange Rente oder eine einmalige Kapitalabfindung. Der Vertrag konnte jederzeit ganz oder teilweise gegen Auszahlung des anteiligen Rückkaufswerts vom Stpfl. und M gekündigt werden.

In der Vereinbarung zur unentgeltlichen Übertragung behielt sich M den Nießbrauch an der Rückkaufleistung nach folgender Maßgabe vor:

- Ab dem Stichtag können sowohl der Neu-Versicherungsnehmer als auch der Nießbraucher den Vertrag wirksam ganz oder teilweise kündigen („zurückkaufen“), ohne der Zustimmung des jeweils anderen zu bedürfen.
- Im Falle des Rückkaufs, gleich durch wen er veranlasst ist, steht die Nutzung des vom Versicherer ausgezahlten Rückkaufswerts dem Nießbraucher zu. Der Nießbraucher zieht den Rückkaufswert ein und das eingezogene Geld geht in sein Eigentum über. Ihm stehen die Erträge aus der Anlage dieses Geldes zu. Der Nießbraucher ersetzt dem Neu-Versicherungsnehmer jedoch zum Ablaufdatum der Kapitallebensversicherung oder, falls der Nießbraucher früher verstirbt, an seinem Todes-tag den Nominalwert des Stichtags-Rückkaufswerts.
- Tritt das versicherte Ereignis ein oder ist das vereinbarte Ablaufdatum des Kapitallebensversicherungsvertrages erreicht, so endet der Nießbrauch.

Auf Aufforderung des FA gab der Stpfl. eine Schenkungsteuererklärung ab. Darin gab er den Wert des Erwerbs nach Abzug des Nießbrauchs i. H. v. EUR 630.820 an. Die Versicherung hatte den Rückkaufswert auf den 11. Oktober 2017 mit EUR 2.460.093 angegeben. Das FA setzte nun Schenkungsteuer fest und berücksichtigte dabei den Wert des Erwerbs mit dem Rückkaufswert und zog den persönlichen Freibetrag des Stpfl. ab. Ein Nießbrauch zu Gunsten der M wurde nicht in Abzug gebracht.

Dieses Ergebnis bestätigte nun der BFH mit der Entscheidung vom 28. Januar 2026 (Az. II R 27/22). In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass Zuwendungsgegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich auch Ansprüche aus einer (Kapital-)Lebensversicherung sein können. Insbesondere das mit Zustimmung des Versicherers erfolgende unentgeltliche Einrücken in die Rechtsstellung des bisherigen Versicherungsnehmers kann den Steuertatbestand verwirklichen. In diesem Fall entsteht die Steuer – anders als bei der bloßen Verschaffung eines unwiderruflichen Bezugsrechts – nicht erst mit Auszahlung der Versicherungssumme, sondern bereits mit Einräumung der entsprechenden vertraglichen Position gegenüber dem Versicherer. Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlich zugewandten Ansprüche aus der (Kapital-)Lebensversicherung ist mit dem Rückkaufswert zu bewerten.

Der von M vorbehaltene Nießbrauch an der Rückkaufsleistung war auch nicht als unbedingte Last vom Wert der Schenkung abzuziehen. Grundsätzlich ist bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs ein Nießbrauch in Abzug zu bringen, da der Stpfl. nur insoweit bereichert ist. Allerdings werden Lasten, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs nicht berücksichtigt. Erst wenn die Bedingung eintritt, ist eine Schenkungsteuerfestsetzung auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbs zu berichtigen. Der Nießbrauch an der Rückkaufsleistung der Kapitallebensversicherung konnte erst in dem Zeitpunkt entstehen, in dem der Anspruch auf Auszahlung des Rückkaufswerts begründet wird. Dies setzte nach den vertraglichen Bestimmungen die Kündigung des Versicherungsvertrags entweder durch den Stpfl. oder durch M voraus. Diese war zum Zeitpunkt der Schenkung am 11. Oktober 2017 noch nicht erfolgt, sodass der Anspruch auf die Rückkaufsleistung und somit auch der Nießbrauch zu Gunsten der M noch nicht entstanden war.

Hinweis:

Soweit später die Kündigung des Versicherungsvertrages erfolgen sollte und der Nießbrauch damit eingreift, ist zu prüfen, ob eine Berichtigung der Steuerfestsetzung (auf Antrag) in Frage kommt.

6 Private Veräußerungsgeschäfte: Grundstücksübertragung unter Anrechnung auf eine zukünftige Zugewinnausgleichsforderung als Anschaffung

Im Streitfall wurden im Rahmen einer Zugewinnausgleichsregelung zwei Grundstücksflächen auf die Ehefrau übertragen, welche zwei bzw. drei Jahre später nach Erschließung von dieser weiterveräußert wurden. Insoweit sah das FA private Veräußerungsgeschäfte, die bei der Einkommensteuer zu erfassen seien. Dies bestätigt nun auch das Niedersächsische FG mit Entscheidung vom 16. März 2026 (Az. 9 K 170/24) dem Grunde nach. Die Stpfl. hat innerhalb der Veräußerungsfrist von zehn Jahren unbebaute Grundstücke veräußert, die sie zuvor infolge der Übertragung von ihrem Ehemann im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung im laufenden Scheidungsverfahren unter Anrechnung auf den zukünftigen Zugewinnausgleichsanspruch angeschafft hatte.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der vorherrschenden Meinung im steuerrechtlichen Schrifttum stellt die Übereignung eines Wirtschaftsgutes oder eines Vermögenswertes an einen Ehegatten, dem infolge der scheidungsbedingten Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft ein Ausgleichsanspruch zusteht, ebenfalls einen entgeltlichen Vorgang dar. Die Vermögensübertragung innerhalb eines Zugewinnausgleichs dient damit der Erfüllung des entsprechenden Ausgleichsanspruchs und hat Entgeltcharakter.

Das FG überträgt diese Grundsätze auch auf den vorliegenden Fall, also die Übertragung zur Abgeltung oder Anrechnung eines zukünftigen Zugewinnausgleichsanspruchs. Insbesondere könne vorliegend auch keine unentgeltliche Zuwendung gesehen werden, denn im Unterschied zu solchen Sachverhalten mit freiwillig begründeten Rechtspflichten im Rahmen einer intakten Ehe erfolgten die streitbefangenen Übertragungen im Wege eines Prozessvergleichs vor dem Familiengericht zur Abgeltung eines von der Stpfl. gerichtlich geltend gemachten Anspruchs auf vorzeitigen Zugewinnausgleich.

Handlungsempfehlung:

Abzuwarten bleibt nun das beim BFH anhängige Revisionsverfahren. Bei solchen Übertragungsvorgängen sind stets auch die steuerlichen Aspekte mit zu berücksichtigen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Minijob: Rücknahme der Befreiung von der Rentenversicherungspflicht ab Juli möglich

Geringfügig Beschäftigte, die auf Antrag von der Rentenversicherungspflicht befreit wurden, können diese Entscheidung ab dem 1. Juli 2026 einmalig mit Wirkung für die Zukunft zurücknehmen. Dadurch werden Minijobbende wieder rentenversicherungspflichtig und es fallen wieder die vollen Beiträge zur Rentenversicherung an. Der Arbeitgeberanteil beträgt dabei weiterhin 15 %, der Arbeitnehmeranteil beträgt dann 3,6 %. Auch Minijobbende, die einer berufsständischen Versorgungseinrichtung (z. B. Architektenkammer) angehören, können eine solche Aufhebung der Befreiung beantragen.

Den Antrag auf Rücknahme der Befreiung muss der Beschäftigte bei seinem Arbeitgeber stellen. Der Arbeitgeber dokumentiert auf dem Antrag den Tag des Eingangs und nimmt ihn zu den Entgeltunterlagen. Nach Eingang des Antrags meldet der Arbeitgeber den Beitragsgruppenwechsel in der Rentenversicherung von „5“ (Abmeldegrund „32“) auf „1“ (Anmeldegrund „12“).

Hinweis:

Die Aufhebung der Rentenversicherungsbefreiung wirkt ab dem folgenden Kalendermonat nach Eingang des Antrags beim Arbeitgeber und gilt dann für die gesamte Dauer der Beschäftigung. Übt der oder die Minijobbende zeitgleich mehrere geringfügig entlohnte Beschäftigungen aus, wirkt die Aufhebung der Befreiung von der Rentenversicherungspflicht für alle Beschäftigungen.

Hinweise:

Wenn Minijobbende bereits die Regelaltersgrenze erreicht haben und eine Vollrente wegen Alters beziehen, sind sie kraft Gesetzes rentenversicherungsfrei. Ein Widerruf der Befreiung ist daher für diese Personen nicht möglich. Allerdings können Beziehende einer Altersvollrente auf die Rentenversicherungsfreiheit verzichten und weiterhin den vollen Beitrag zu Rentenversicherung zahlen. Damit erhöhen sie ihre Rentenansprüche.

8 Steuerliche Behandlung einer aus den Niederlanden bezogenen Altersrente

Im Streitfall ging es um einen niederländischen Staatsbürger, der in Deutschland lebt. Er war in der Vergangenheit als Berufssoldat beim niederländischen Verteidigungsministerium beschäftigt und ist mittlerweile im Ruhestand. Er bezieht u. a. eine Pension von einem niederländischen Pensionsfonds („Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds“). Unstrittig war, dass diese Pensionszahlung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Niederlanden ausschließlich in den Niederlanden steuerpflichtig ist. Allerdings sind diese bei der Steuerveranlagung in Deutschland (aus anderen Einkunftsquellen) im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Besteuerung nach deutschem Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen.

Strittig war nun allerdings der im Rahmen des Progressionsvorbehalts erfolgende Ansatz der Pensionszahlungen. Insoweit müssen die Maßstäbe des deutschen Steuerrechts zu Grunde gelegt werden. Das FG Düsseldorf hat nun mit Urteil vom 5. Mai 2026 (Az. 10 K 976/25 E) entschieden, dass die Pensionszahlungen – wie vergleichbare Renten aus Kassen in Deutschland auch – mit dem Besteuerungsanteil anzusetzen sind, welcher sich nach dem Alter im Jahr des Rentenbeginns bestimmt.

Der Stpfl. wollte diese Pensionszahlungen dagegen mit dem sehr viel niedrigeren Ertragsanteil ansetzen. Dies verwarf das FG aber. Das Gericht stellt die wesentlichen Charakteristika dieser Einkünfte im System der deutschen Altersversorgung jenem des niederländischen sogenannten drei Säulen- bzw. Schichten-Systems gegenüber und kommt zu dem Ergebnis, dass diese Pensionszahlungen aus den Niederlanden mit der Altersrente in Deutschland vergleichbar sind.

Hinweis:

Das Gericht hat die Revision zugelassen, welche nun auch unter dem Az. X R 14/26 beim BFH anhängig ist. Höchststrichterliche Rechtsprechung zur Vergleichbarkeit mit einer niederländischen Rente liegt noch nicht vor.

9 Höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen ab Juli 2026

Ab 1. Juli 2026 gelten höhere Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen. Die Pfändungsfreigrenzen sollen sicherstellen, dass der Schuldner auch bei einer Pfändung seines Arbeitseinkommens sein Existenzminimum sichern und die gesetzlichen Unterhaltspflichten erfüllen kann. Die Höhe der Pfändungsfreigrenzen für Arbeitseinkommen wird jeweils zum 1. Juli eines jeden zweiten Jahres an die Entwicklung des steuerlichen Grundfreibetrags angepasst.

Ab dem 1. Juli 2026 beträgt der monatlich unpfändbare Grundbetrag EUR 1.587,40 (bisher: EUR 1.555,00). Dieser Betrag erhöht sich, wenn gesetzliche Unterhaltspflichten zu erfüllen sind. Übersteigt das Arbeitseinkommen den so ermittelten pfändungsfreien Betrag, verbleibt dem Schuldner vom Mehrbetrag bis zu einer Obergrenze ebenfalls ein bestimmter Anteil.

Hinweis:

Von Arbeitgebern sind die erhöhten Pfändungsfreigrenzen in einschlägigen Fällen ab Juli 2026 bei der Lohnabrechnung und -auszahlung zu berücksichtigen.

10 Steuersatzermäßigung für in 2025 bezogene außerordentliche Einkünfte muss in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden

Außerordentliche Einkünfte können nach der sog. Fünftelregelung der Einkommensteuer unterworfen werden, was eine deutliche Progressionsmilderung und damit Steuerminderung bedeuten kann. Dies betrifft insbesondere Entschädigungsleistungen im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, aber auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, wie z. B. bei Jubiläumszahlungen oder der Auszahlung von über mehrere Jahre angesammelten Überstundenentgelten.

Zu beachten ist, dass die dann anzuwendende besondere Steuerberechnung seit 2025 nicht mehr im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt wird. Für den Arbeitnehmer ergeben sich keine (endgültigen) Nachteile, denn die Tarifiermäßigung kann im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt werden. Die Steuerminderung kann damit allerdings erst zeitlich später geltend gemacht werden.

Handlungsempfehlung:

Notwendig ist nun aber, dass solche Einkünfte in der Einkommensteuererklärung für 2025 vollständig erklärt werden und der Sachverhalt insoweit offengelegt wird, also dargelegt wird, dass es sich um außerordentliche Einkünfte handelt, die der Tarifiermäßigung unterliegen. Im Grundsatz sind die in Frage kommenden Arbeitslöhne in der Lohnsteuerbescheinigung gesondert ausgewiesen. Dies sollte allerdings stets überprüft werden. Sofern begünstigte außerordentliche Einkünfte bezogen wurden, sollte dies Anlass sein, eine Einkommensteuererklärung einzureichen, denn grundsätzlich sind Arbeitnehmer hierzu nicht verpflichtet.

11 Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen auch bei Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitgeberleistungen

Hinzuweisen ist auf die Entscheidung des BFH vom 21. Januar 2026 (Az. VI R 25/24) zur Frage der Steuerfreiheit von Corona-Sonderzahlungen bei Anrechnung auf andere freiwillige Arbeitgeberleistungen. Nach der damaligen Regelung waren die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 1. März 2020 bis zum 31. März 2022 auf Grund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährten Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von EUR 1.500 steuerfrei. Auch aktuelle Steuerbefreiungsvorschriften knüpfen die Befreiung an ein Zusätzlichkeitserfordernis, sodass die Rechtsprechung auch insoweit von Bedeutung ist.

Im Streitfall betrieb die Arbeitgeberin mehrere Lebensmittelläden. In den Monaten April, Mai, Juni, Juli, November und Dezember des Jahres 2020 leistete sie auf Grund der Corona-Krise Zahlungen an ihre Arbeitnehmer. Zudem kehrte sie – wie in den Vorjahren – auch im Jahr 2020 eine Sonderzahlung/Urlaubsgeld sowie eine Sonderzahlung/Bonus an ihre Arbeitnehmer aus. Diese beiden Zahlungen kündigte die Stpfl. durch zwei intern ausgehängte Informationsschreiben vom Mai 2020 an. In einem dieser Informationsschreiben wurde ausdrücklich geregelt, dass ein Teil des Urlaubsgeldes als Corona-Sonderzahlung ausgewiesen werde. Dadurch solle die Steuerfreiheit der Zahlung erreicht werden. Auch wurde darauf hingewiesen, dass die Sonderzahlungen auf freiwilliger Basis erfolgen, nicht verpflichtend seien und keine zukünftigen Ansprüche begründeten.

In einer Lohnsteueraußenprüfung wurde nun die Steuerfreiheit in Frage gestellt, denn es fehle an dem hierfür erforderlichen Zusätzlichkeitserfordernis. Ausweislich des Informationsschreibens vom Mai 2020 („Sonderregelung/Urlaubsgeld“) sei ein Teil des Urlaubsgeldes sowie der Bonuszahlung in eine Corona-Sonderzahlung umgewandelt worden, um eine höhere Nettoauszahlung des Urlaubsgeldes sowie der Bonuszahlung zu erreichen. Auch sei darin darauf hingewiesen worden, dass der Betrag der Corona-Sonderzahlung und der als Urlaubsgeld sowie Bonus ausgewiesene Betrag die Gesamtsumme des Urlaubsgeldes/Bonus bildeten. Überdies sei weder aus dem Auszahlungszeitpunkt noch aus der Höhe der Zahlung ersichtlich, dass die Sonderzahlung für die besondere Arbeitssituation in der Coronazeit erfolgt sei. Die Zahlungen seien zudem sowohl hinsichtlich der Höhe als auch dem Auszahlungszeitpunkt mit dem Vorjahr vergleichbar.

Der BFH bestätigt nun aber die Steuerfreiheit der gewährten Sonderzahlung. „Auf Grund der Corona-Krise“ geleistet sind Beihilfen und Unterstützungen, wenn sie vom Arbeitgeber zur Abmilderung der Belastungen durch die Corona-Krise gewährt werden. Eine konkrete (individuelle) Belastung des Stpfl. durch die Corona-Krise verlangt das Gesetz für die Steuerfreiheit nicht. Auf Grund der Allgemeinbetroffenheit kann ein coronabedingter Anlass bei Corona-Sonderleistungen des Arbeitgebers während des normierten Zeitraums der Corona-Krise stets unterstellt werden.

Auch wurden die Sonderzahlungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht. Nach der zwischenzeitlich gesetzlich eingefügten Regelung werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung unter anderem nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet oder der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zu Gunsten der Leistung herabgesetzt wird.

Unschädlich ist, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.

Da diese Regelung auf den Ausschluss von Gehaltsverzicht und -umwandlungen des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns zielt, ist der „Anspruch auf Arbeitslohn“ auf den im Zuflusszeitpunkt bestehenden Anspruch auf diesen und damit den lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Grundarbeitslohn zu beziehen. Freiwillige Arbeitgeberleistungen gehören nicht zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Im Streitfall sind die Sonderzahlungen jedenfalls zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht worden. Dies gilt auch, soweit eine auf einer freiwilligen Zusage gründende (zweckgebundene) Leistung des Arbeitgebers eine andere Zweckbestimmung erfährt. Denn auch eine derartige „Umwandlung“ ändert nichts an der Freiwilligkeit der Arbeitgeberzuwendung und berührt den Anspruch des Arbeitnehmers auf den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn daher ebenfalls nicht.

Hinweis:

Nach der gesetzlichen Definition werden Leistungen des Arbeitgebers für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zu Gunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 Betriebsausgabenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Der BFH bestätigt mit Urteil vom 5. Februar 2026 (Az. III R 18/25) die bisherige Sichtweise zur Betriebsstätte eines Freiberuflers bzw. Gewerbetreibenden. Insbesondere führt die gesetzliche Regelung zur „ersten Tätigkeitsstätte“ bei Arbeitnehmern nicht zu einer geänderten Beurteilung. Damit gilt weiterhin, dass Betriebsstätte in diesem Sinne der Ort ist, an dem oder von dem aus ein selbständig Tätiger seine Leistung gegenüber den Kunden erbringt. Der Begriff setzt eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung voraus, die der Stpfl. nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder, zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht.

Bedeutung hat der Ort der Betriebsstätte insbesondere für den Betriebsausgabenabzug für Wegekosten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Diese sind grds. nur im Rahmen der Entfernungspauschale ansetzbar. Im Streitfall stand dem Stpfl. ein Firmenwagen zur Verfügung, sodass bei Anwendung der 1 %-Regel für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zusätzlich ein Betrag von 0,03 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer anzusetzen ist.

Die bisherige normspezifische Auslegung des Begriffs „Betriebsstätte“ durch den BFH ist auch nach der Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts ab dem Veranlagungszeitraum 2014 weiterhin maßgeblich. Mithin ist auch die vielfältige Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte bei Arbeitnehmern nicht ohne Weiteres auf selbständig Tätige zu übertragen.

Hinweis:

Im zu entscheidenden Streitfall ging es nicht um die Frage, wie bei einem etwaigen Vorliegen mehrerer Betriebsstätten vorzugehen ist bzw. welche Betriebsstätte in diesem Fall in Bezug auf den Betriebsausgabenabzug für Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte die maßgebliche ist.

13 Anhebung des Mindest-Gewerbsteuerhebesatzes ab 2027

Gesetzlich geregelt wurde nun die Erhöhung des bei der Ermittlung der Gewerbesteuer zu Grunde zu legenden Mindest-Hebesatzes von derzeit 200 % auf 280 %. Dies gilt ab dem Jahr 2027 und soll sich gegen sog. „Gewerbsteuer-Oasen“ richten, also Gemeinden mit einem vergleichsweise sehr niedrigen Gewerbesteuer-Hebesatz.

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

Handlungsempfehlung:

Die Nutzung von niedrigen Gewerbesteuer-Hebesätzen ist steuerlich legal, soweit tatsächlich die Geschäftsleitung bzw. die Tätigkeit in diese Gemeinde verlegt wird. Mit der nun erfolgten Änderung werden Gemeinden mit aktuell sehr niedrigen Hebesätzen ab 2027 weniger interessant. Dies ist bei Standortentscheidungen zu beachten.

14 Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer: gesonderte Aufzeichnungspflichten

Im Streitfall machte ein Freiberufler, der seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Strittig war zwischen Stpfl. und FA zunächst die Höhe der anzusetzenden Kosten. Letztlich wurde der Betriebsausgabenabzug aber vom FG und dem folgend auch vom BFH mit Urteil vom 24. März 2026 (Az. VIII R 6/24) deshalb gänzlich versagt, weil die gesonderten Aufzeichnungspflichten nicht beachtet wurden.

Gesetzlich ist vorgeschrieben, dass bestimmte **Aufwendungen zwingend einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen** sind. Wird diesen formalen Anforderungen nicht genügt, so sind diese Aufwendungen dem Grunde nach bereits nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Diese besonderen Aufzeichnungspflichten gelten auch in sog. Bagatellfällen bei Freiberuflern.

Die Aufwendungen müssen einzeln, getrennt von den übrigen Betriebsausgaben und zeitnah aufgezeichnet werden. Hierfür ist eine Aufzeichnung der Aufwendungen auf einem besonderen Konto der Buchführung (bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung) oder in einer besonderen Spalte im Rahmen der Ausgabenaufzeichnungen (bei Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung) erforderlich.

Dabei genügt nach Ansicht des BFH auch eine geordnete Belegsammlung mit unterjährig zusätzlicher periodisch zeitnaher Eintragung der Summen in die entsprechende Spalte eines Journals diesen Anforderungen. Eine geordnete Belegsammlung, die im Rahmen der Erstellung der Einnahmen-Überschussrechnung ausgewertet wird, genügt allein hingegen nicht. Die von der Rechtsprechung getroffenen Anforderungen sind also hoch.

Hinweis:

In der Praxis sind diese formalen Anforderungen dringend zu beachten, da ansonsten der Betriebsausgabenabzug für die betroffenen Aufwendungen generell ausscheidet. Das Erfordernis der gesonderten Aufzeichnungspflicht gilt für folgende Aufwendungen:

- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind,
- Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass,
- Aufwendungen für Einrichtungen des Stpfl., soweit sie der Bewirtung, Beherbergung oder Unterhaltung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Stpfl. sind, dienen (Gästehäuser) und sich außerhalb des Orts eines Betriebs des Stpfl. befinden,
- Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen,
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung sowie
- Aufwendungen, die die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

15 Zur Passivierung von Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren

Insbesondere in Zeiten einer wirtschaftlichen Krise stellt sich in der Praxis die Frage, ob bestehende Verbindlichkeiten möglicherweise auszubuchen sind, weil der Gläubiger diese aktuell nicht geltend macht. Die Ausbuchung einer Verbindlichkeit beim Schuldner würde allerdings zu einem entsprechenden Ertrag führen, der dann regelmäßig zu einer Steuerbelastung führt.

Hinsichtlich der Frage der Passivierung von Verbindlichkeiten bestehen allerdings klare Regeln:

- Verbindlichkeiten sind zu passivieren, wenn der Unternehmer gegenüber einem Dritten zu einer bestimmten Leistung verpflichtet ist, der Dritte diese Leistung erzwingen kann und wenn die zu erbringende Leistung am Bilanzstichtag eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung darstellt.
- Die wirtschaftliche Belastung entfällt erst dann, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist. Allein eine Überschuldung oder Vermögenslosigkeit des Schuldners genügt hierfür aber nicht.
- Eine Passivierung entfällt dann, wenn der Gläubiger hinsichtlich der Forderung einen Verzicht ausspricht. Auch darf die Schuld nicht mehr passiviert werden, wenn sich der Schuldner entschlossen hat, die Einrede der Verjährung zu erheben oder wenn anzunehmen ist, dass er sich auf die Verjährung berufen wird.

Der BFH hat nun ergänzend mit Urteil vom 21. April 2026 (Az. IX R 34/24) zur Frage der Passivierung von Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren entschieden, dass ein Verzicht des Gläubigers auf die Anmeldung seiner Forderung zur Insolvenztabelle weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot für den Schuldner auslöst. In der Nichtanmeldung einer Forderung liegt kein Verzicht, der auf Grund des zivilrechtlichen Erlöschens zu einer Ausbuchung zwingen würde.

Handlungsempfehlung:

Werden mit dem Gläubiger Vereinbarungen getroffen, so sollte hinsichtlich der exakten Formulierung stets steuerlicher Rat eingeholt werden. Hierbei sind auch stets die bilanziellen und damit auch steuerlichen Folgen zu beachten. Ist in der Vereinbarung ein Verzicht des Gläubigers zu erblicken, so führt dies grds. zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit und einem entsprechenden Ertrag. Nur unter sehr engen Bedingungen kann insoweit ein steuerfreier Sanierungsertrag angenommen werden.

16 Formeller Buchführungsmangel bei fehlendem Ausweis von Stornobuchungen im elektronischen Kassensystem

Ist die Buchführung – einschließlich der elektronischen Kassensysteme – formell nicht ordnungsgemäß, so eröffnet dies dem FA die Befugnis zur Schätzung des Ergebnisses, wenn die formellen Buchführungsmängel Anlass geben, die Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln. Das heißt, die Prüfung ist in folgenden Schritten vorzunehmen:

- Liegen formelle Buchführungsmängel vor?
- Geben diese formellen Buchführungsmängel Anlass, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln?

Erst wenn diese Fragen bejaht werden, kann das Ergebnis durch eine Schätzung ermittelt werden. Eine solche Schätzungsbefugnis dem Grunde nach erfordert dann allerdings die Auswahl einer geeigneten Schätzmethode und deren korrekte Anwendung. Insbesondere muss dieser Schritt von der FinVerw ausreichend begründet werden.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die Hürden für eine Schätzung des Ergebnisses hoch sind. Von der FinVerw vorgenommene Schätzungen sollten daher stets sorgfältig geprüft werden.

Der BFH hat aber mit Entscheidung vom 29. Juli 2025 (Az. X R 23-24/21) bestätigt, dass ein formeller Buchführungsmangel dann vorliegt, wenn ein Kassensystem Stornierungen zulässt und diese systembedingt in den Tagesabschlüssen bzw. in den Z-Bons nicht ausgewiesen werden. Denn infolge des fehlenden Ausweises solcher Stornierungen ist nicht mehr feststellbar, ob lediglich Fehlbuchungen korrigiert oder aber auch reguläre, also eigentlich zu erfassende Einnahmebuchungen gelöscht worden sind. Solche gravierenden formellen Kassenmängel lösen eine Schätzungsbefugnis aus, ohne dass es des Nachweises bedarf, dass tatsächlich konkrete Manipulationen erfolgt sind und Betriebseinnahmen verkürzt wurden.

Handlungsempfehlung:

Elektronische Kassensysteme müssen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Dies sollte der Hersteller des Kassensystems durch eine Prüfbescheinigung nachweisen. Genauso wichtig ist aber auch die ordnungsgemäße Einrichtung und Anwendung des Kassensystems. Sollten sich im Betrieb des Kassensystems Ansatzpunkte für mögliche Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergeben, so sollte diesen stets sorgfältig nachgegangen werden.

17 Umsatzsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit Krankenförderungen durch Taxi- und Mietwagenunternehmer

Die Krankenförderung durch Taxi- und Mietwagenunternehmer kann von der Umsatzsteuer befreit sein oder es kann der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen. Zu Einzelfragen hat nun das FinMin Mecklenburg-Vorpommern mit Erlass vom 14. April 2026 (Az. S 7244-00000-2026/001) Stellung genommen.

Zur **Umsatzsteuerbefreiung** für die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind, gilt:

- Ein Fahrzeug (Kraft-, Luft- und Wasserfahrzeug) ist für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet, wenn es – nicht zwingend dauerhaft, aber zumindest bei der betroffenen Fahrt – durch die vorhandenen Einrichtungen die typischen Merkmale eines Krankenfahrzeugs aufweist, wie z. B. Liegen, Spezialsitze, eine Bodenverankerung für Rollstühle oder eine Auffahrrampe. Bei Fahrzeugen, die nach dem Fahrzeugschein als Krankenkraftwagen anerkannt sind, ist diese Voraussetzung stets erfüllt.

- Befördert ein Unternehmer mit einem speziell eingerichteten Fahrzeug auch Patienten, welche diese speziellen Einrichtungen nicht benötigen und somit auch mit einem nicht umgebauten Fahrzeug befördert werden könnten, sind diese Fahrten nicht umsatzsteuerfrei. Dagegen ist die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit einem speziell eingerichteten Fahrzeug umsatzsteuerfrei, wenn laut ärztlicher Bescheinigung eine Beförderung mit einem regulären Taxifahrzeug/Mietwagen nicht möglich ist.
- Befördert der Unternehmer neben kranken oder verletzten Personen in einem hierfür besonders eingerichteten Fahrzeug weitere Personen, ist das auf die Beförderung der weiteren Personen entfallende Entgelt steuerpflichtig; ein für steuerfreie und steuerpflichtige Beförderungsleistungen einheitliches Entgelt ist aufzuteilen.

Kommt die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung, so ist zu prüfen, ob die Beförderungsleistung dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt. Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gilt:

- Für die Beförderungen von Personen mit Taxen gilt u. a. bei Beförderungstrecken von nicht mehr als 50 km der ermäßigte Steuersatz. Bei der Krankenförderung stellt sich vielfach die Frage, ob die Hin- und Rückfahrt eine einheitliche Beförderungsleistung darstellt oder ob es sich um getrennte Beförderungsleistungen handelt. Insoweit sind die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln anzuwenden. Das heißt, es ist aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu ermitteln, ob der Taxiunternehmer gegenüber dem Kunden eine einheitliche Beförderungsleistung (bestehend aus Hin- und Rückfahrt inklusive Wartezeit) oder zwei selbständige Beförderungsleistungen erbringt. Maßgebend ist dabei die Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen die Beförderungsleistungen erfolgen.
- Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Beförderung eines Fahrgastes von dessen Wohnung zum Bestimmungsort und zurück durch denselben Taxiunternehmer umsatzsteuerrechtlich keine einheitliche (einzige) Beförderungsleistung mit einer Gesamtbeförderungstrecke, sondern sie ist in zwei getrennte Beförderungsleistungen aufzuteilen, wenn das Taxi nach Durchführung der Hinfahrt zum Bestimmungsort nicht auf den Kunden wartet, sondern der Kunde später – sei es auf Grund vorheriger Vereinbarung über den Abholzeitpunkt oder auf Grund erneuter telefonischer Bestellung – erneut mit einem Taxi am Bestimmungsort abgeholt und zum Ausgangsort zurückbefördert wird.
- Dagegen stellt die Beförderung eines Fahrgastes von dessen Wohnung zum Krankenhaus und zurück durch denselben Beförderungsunternehmer eine einzige Beförderungsleistung mit einer Gesamtbeförderungstrecke dar, wenn die Fahrt während der Krankenbehandlung des Fahrgastes zeitweise unterbrochen wird und der Fahrer vereinbarungsgemäß auf den Fahrgast wartet.
- Das FG Mecklenburg-Vorpommern hat entschieden, dass die Beförderung zum Krankenhaus zur Dialysebehandlung durch denselben Taxiunternehmer als einheitliche Beförderungsleistung zu behandeln ist. Für die Berechnung der maßgeblichen Beförderungstrecke sind daher Hin- und Rückfahrt zusammenzurechnen.
- Der Verkehr mit Mietwagen unterliegt grundsätzlich dem regulären Umsatzsteuersatz, da Mietwagen keine öffentlichen Verkehrsmittel sind. Eine Ausnahme von der grundsätzlichen Nichtbegünstigung besteht bei Krankenfahrten: Führt ein Mietwagenunternehmer Krankenfahrten mit nicht besonders eingerichteten Fahrzeugen durch und beruhen diese Leistungen auf Sondervereinbarungen mit Krankenkassen, die auch für Taxiunternehmer gelten, kann die Steuerermäßigung angewendet werden, sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind. Entscheidend dafür ist, dass bei Krankenfahrten die Beförderungen zu den gleichen Bedingungen wie bei Taxiunternehmern erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall ist dies sorgfältig zu dokumentieren.

Für Personengesellschaften

18 Rücklagenübertragung nach § 6b EStG ist gesellschafterbezo-gen zu prüfen

Entsteht ein Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks, welches mindestens sechs Jahre betrieblich genutzt wurde, so kann dieser Gewinn steuerlich auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden oder zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Damit kann die Besteuerung des Veräußerungsgewinns im besten Fall langfristig hinausgeschoben werden.

Bei Personengesellschaften sind die Voraussetzungen für die Gewinnübertragung bzw. Rücklagenbildung, insbesondere also die sechsjährige Vorbesitzzeit, für den einzelnen Gesellschafter zu prüfen. Dies eröffnet auch Möglichkeiten, wie die aktuelle Entscheidung des FG Münster vom 16. April 2026 (Az. 8 K 820/24 G,F) zeigt. Das FG wendet die personenbezogene Betrachtung des § 6b EStG konsequent auch auf den Fall an, dass das maßgebende Grundstück innerhalb der sechsjährigen Vorbesitzzeit von einer beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaft erworben wurde. Auch in diesen Fällen ist der Tatbestand der Vorbesitzzeit erfüllt, soweit an beiden Gesellschaften der Mitunternehmer beteiligt ist.

Im Streitfall handelte es sich um zwei Schwester-Personengesellschaften, an denen ein Gesellschafter jeweils 100 % der Kommanditanteile hielt. Das FG bejaht nun die Möglichkeit der Rücklagenbildung in der Ergänzungsbilanz, nachdem ein zunächst zwischen den Schwester-Personengesellschaften übertragenes Grundstück im Jahr 2019 weiterveräußert wurde. § 6b EStG sei insoweit personenbezogen anzuwenden. Dementsprechend ist auch die in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG geregelte Vorbesitzzeit personenbezogen zu verstehen. Bei Mitunternehmerschaften ist die Vorbesitzzeit daher für jeden Mitunternehmer getrennt zu berechnen. Vorliegend war bezogen auf den Gesellschafter die Vorbesitzzeit erfüllt. Das Grundstück befand sich zunächst im Betriebsvermögen der X GmbH & Co. KG und seit der Veräußerung im Jahr 2014 im Betriebsvermögen der Stpfl. An beiden Betriebsvermögen war der Gesellschafter zu 100 % beteiligt. Die (teil-)entgeltliche Veräußerung des Grundstücks zwischen den Schwester-Personengesellschaften unterbrach die sechsjährige Vorbesitzzeit nicht, da die (teil-)entgeltliche Veräußerung zwischen zwei Betriebsvermögen eben dieses Stpfl. stattfindet, an denen er jeweils zu 100 % beteiligt ist. Die Sechsjahresfrist ist auch dann gewahrt, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten sechs Jahre zum Betriebsvermögen verschiedener Betriebe oder Betriebsstätten des Stpfl. gehörte.

Hinweis:

Gegen diese Entscheidung ist nun unter dem Az. IV R 9/26 die Revision beim BFH anhängig, sodass dessen Entscheidung abzuwarten bleibt.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden. Im Grundsatz bieten sich bei Personengesellschaften vielfache Möglichkeiten, solche Veräußerungsgewinne auf ein Reinvestitionsobjekt zu übertragen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

19 Unentgeltliche Ratenzahlungsvereinbarung: Grundsätzlich keine Einkünfte aus Kapitalvermögen

In Änderung der Rechtsprechung hat der BFH in zwei Urteilen vom 24. März 2026 (Az. VIII R 30/24 und VIII R 1/23) entschieden, dass wenn die Vertragspartner bei der entgeltlichen Übertragung eines Vermögensgegenstands im Privatvermögen vereinbaren, dass die vom Erwerber zur Erfüllung des Kaufpreises zu erbringenden Teilzahlungen in voller Höhe als Gegenleistung für den Kaufgegenstand geleistet werden sollen und die in der Ratenzahlungsvereinbarung liegende Stundung zinslos gewährt wird, für die Besteuerung des Veräußerers von einer unentgeltlichen Stundung der Kaufpreisforderung auszugehen ist, sofern sich nicht aus dem Steuerrecht ergibt, dass die Vereinbarung der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden kann. Es fehlt in diesem Fall an einem steuerpflichtigen Entgelt für eine Kapitalüberlassung.

Diese Rechtsprechungsänderung ist bemerkenswert und kann in der Praxis gerade bei Übertragungen unter nahen Angehörigen relevant sein.

Im Urteilsfall VIII R 30/24 war streitig, ob die Stpfl. als Verkäufer eines Grundstücks steuerbare Kapitalerträge erzielt haben, weil die Tochter der Stpfl. als Erwerberin des Grundstücks den Kaufpreis vereinbarungsgemäß in unverzinslichen Raten gezahlt hat. Ausdrücklich war vereinbart, dass die Übertragung zum Verkehrswert erfolgt, welcher in festen Raten zu bezahlen war. Eine Verzinsung war ausdrücklich nicht vereinbart. Die in diesem Verzicht liegende Kaufpreisreduzierung wurde ausdrücklich dem Übernehmer geschenkt.

Im Urteilsfall VIII R 1/23 erfolgte die Veräußerung eines (zuvor geerbten) Grundstücks zum Verkehrswert an den Sohn und dessen Ehefrau. Der Kaufpreis war in Raten zu zahlen. Der Vertrag enthielt in Bezug auf die Raten eine Wertsicherungsklausel.

Das FA sah jeweils einen wegen der zinslosen Ratenzahlungsvereinbarung zu ermittelnden Zinsanteil, der als Kapitaleinkünfte zu versteuern sei. Dies hat der BFH nun abgelehnt und auch eine Schenkung auf Grund der unverzinslichen Stundung des Kaufpreises verneint. Im Einzelnen führt das Gericht (im Verfahren VIII R 30/24) aus:

- Zwar haben die Stpfl. ihrer Tochter den Vorteil der unentgeltlichen Stundung des Kaufpreises schenkweise zuwenden wollen. Diese Zuwendung führt jedoch nach Ansicht des BFH weder in Bezug auf die Übertragung des Grundstücks noch im Hinblick auf den zugewendeten Zinsverzicht zu einer freigebigen Zuwendung unter Lebenden.
- Insbesondere ist der der Tochter zugewandte Vorteil der zinslosen ratenweisen Stundung der Kaufpreisforderung nicht schenkungsteuerbar. Es fehlt insofern an der erforderlichen Vermögensverschiebung von den Stpfl. an ihre Tochter. Der Tochter als Zuwendungsempfängerin wird durch die zinslose Stundung weder unentgeltlich noch verbilligt eine Geldsumme aus dem Vermögen der Stpfl. zur Nutzung überlassen. Auf Grund der Stundung kommt es lediglich zu einer geringeren Belastung im Vermögen der Tochter. Eine schenkungsteuerpflichtige Zuwendung liegt nach der Rechtsprechung bei unentgeltlicher oder verbilligter Darlehensgewährung nur vor, wenn dem Darlehensnehmer vom Geber eine Geldsumme zinslos oder zu einem nicht marktüblichen Zins zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird.

- Auch haben die Stpfl. aus der Veräußerung des bebauten Grundstücks gegen Ratenzahlungen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Etwaige bei wirtschaftlicher (kaufmännischer) Betrachtung in den einzelnen Teilzahlungen enthaltene Zinsanteile sind jedenfalls keine steuerpflichtigen Entgelte für eine Kapitalüberlassung, wenn die Vertragspartner – wie im Streitfall – ausdrücklich vereinbart haben, dass jede einzelne Teilzahlung in voller Höhe auf den Kaufpreis angerechnet wird und der Kaufpreis unentgeltlich gestundet sein soll. Die Vereinbarung einer vollentgeltlichen Übertragung bei zinsloser Stundung des Kaufpreises ist zivilrechtlich möglich. Zwar mag eine solche Vereinbarung unter fremden Dritten nicht üblich sein. Das genügt aber nicht, um ihr von vornherein (und allgemein) die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidungen haben für die Praxis weitreichende Bedeutung. Bestätigt wird, dass solche Ratenvereinbarungen regelmäßig weder zu einer Belastung mit Schenkungsteuer noch zu Kapitaleinkünften führen. Damit können Übertragungen unter Nahestehenden mit Vereinbarung einer ausdrücklich unverzinslichen Ratenzahlung erfolgen, um dem Erwerber die Finanzierung des Kaufpreises zu ermöglichen. Im Einzelfall sollte die Ausgestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

Für Hauseigentümer

20 Grundsteuerwertfestsetzung: Anwendung des richtigen Bodenrichtwertes

Gerade bei sehr großen Grundstücken kommt es bisweilen vor, dass diese teilweise nicht bebaut werden dürfen. Dann ist stets zu prüfen, ob der Bodenrichtwert für land- und forstwirtschaftliche Nutzung angesetzt werden kann.

So verhielt es sich auch in dem letztlich dem BFH vorgelegten Fall. Die Stpfl. waren Eigentümer eines Flurstücks mit einer Fläche von 1.020 m². Auf diesem Flurstück befanden sich Baumbestände. Das Flurstück lag am Stichtag 1. Januar 2022 in einer weitläufigen Bodenrichtwertzone, die für eine landwirtschaftliche Nutzung EUR/m² 5,50 und für baureifes Land im Außenbereich einen Bodenrichtwert i. H. v. EUR/m² 90 aufwies.

Das FA stellte den Grundsteuerwert für das Flurstück i. H. v. EUR 91.800 fest, ging also von einem Bodenrichtwert i. H. v. EUR/m² 90 aus. Die Stpfl. legten hiergegen Einspruch ein. Zur Begründung führten sie an, bei dem Flurstück handele es sich am Stichtag 1. Januar 2022 nicht um baureifes Land. Auf Anhörung des FA legten die Stpfl. eine Stellungnahme des Gutachterausschusses vor, nach der der Bodenrichtwert für baureifes Land nicht anwendbar sei.

Das FG sah die hiergegen gerichtete Klage als begründet an und stimmte der Auffassung der Stpfl. zu. Dies bestätigte der BFH mit Beschluss vom 20. Januar 2026 (Az. II B 50/25). Das Gericht stellte heraus, dass bei Festlegung eines Bodenrichtwerts für den Entwicklungszustand „Land- und Forstwirtschaft“ in sich deckungsgleich überlagernden Bodenrichtwertzonen durch den Gutachterausschuss die gesetzliche Definition von Flächen der Land- oder Forstwirtschaft nach der ImmoWertV zu beachten ist. Danach sind Flächen der Land- oder Forstwirtschaft solche Flächen, die – ohne Bauerwartungsland, Rohbauland oder baureifes Land zu sein – land- oder forstwirtschaftlich nutzbar sind. Insoweit ist entscheidend, dass es nur auf eine Nutzungsmöglichkeit für land- und forstwirtschaftliche Zwecke ankommt, nicht aber darauf, ob das Grundstück tatsächlich für die Land- und Forstwirtschaft genutzt wird. Sofern innerhalb einer Bodenrichtwertzone zwei oder mehr gültige Bodenrichtwerte gelten, ist der Bodenrichtwert heranzuziehen, dessen Art der Nutzung der des zu bewertenden Grundstücks am nächsten kommt. Liegt ein Bodenrichtwert für den relevanten Entwicklungszustand vor, ist dieser maßgeblich.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass die Anwendung des richtigen Bodenrichtwertes sorgfältig geprüft werden sollte.

21 Niedersächsischer Landtag beschließt punktuelle Änderung des Grundsteuergesetzes

Der Niedersächsische Landtag hat am 23. Juni 2026 einen Gesetzentwurf zur Änderung des Niedersächsischen Grundsteuergesetzes beschlossen, die es den Gemeinden ermöglicht, in einigen besonderen Fällen die Grundsteuer ganz oder teilweise zu erlassen. Hintergrund ist, dass in Niedersachsen der Grundsteuer ein Flächen-Lage-Modell zu Grunde liegt, welches im Einzelfall zu Härten führen kann. Für bestimmte Härtefälle kann zukünftig ein Erlassantrag bei der Gemeinde gestellt werden. Dies betrifft:

- Resthöfe: Ein Erlass ist für ehemalige land- und forstwirtschaftliche Betriebe möglich, bei denen große Nebengebäude dauerhaft leer stehen und deren Nutzfläche 300 m² überschreitet.
- Unbebaute und ungenutzte Grundstücke: Unbebaute Grundstücke, deren Flächen 3.000 m² überschreiten und die dauerhaft nicht genutzt werden. Eine weitere Voraussetzung ist, dass das unbebaute Grundstück nicht zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehört. Dann würde es unter die Grundsteuer A fallen.
- Sportflächen: Ebenfalls unter die Härtefallregelung können verpachtete Grundstücke fallen, die für sportliche Aktivitäten von einer gemeinnützigen Institution genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

Ein Härtefallantrag muss bis spätestens zum 31. März des Folgejahres bei der Gemeinde gestellt werden, die den Grundsteuerbescheid erlassen hat. Für 2025 gilt eine verlängerte Frist bis zum 31. Dezember 2026. Bleiben die Grundstücksverhältnisse unverändert, ist kein erneuter Antrag nötig. Die Gemeinden sind im Übrigen nicht dazu verpflichtet, von der Erlassmöglichkeit Gebrauch zu machen.

22 Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale: Kein Übergang der Begünstigung auf den Erben

Wird ein als Baudenkmals anerkanntes Gebäude (oder ein Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen) zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so können Aufwendungen zur Erhaltung des Baudenkmals unter bestimmten Bedingungen als Sonderausgaben bei der Einkommensteuer geltend gemacht werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Steuerbegünstigung ist die Vorlage einer Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde. Der Stpfl. kann dann im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 % der Aufwendungen als Sonderausgaben abziehen.

Der BFH stellt nun allerdings klar, dass wenn der Stpfl., der diese Aufwendungen zur Erhaltung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmals getragen hatte, vor Ablauf des zehnjährigen Abzugszeitraums verstirbt, die Abzugsberechtigung grundsätzlich nicht auf den Erben übergeht. Insofern handelt es sich um eine höchstpersönliche Position, die nicht auf den Erben übergehen kann.

Handlungsempfehlung:

Insoweit werden allerdings zusammenveranlagte Ehegatten kraft gesetzlicher Ausnahmeregelung als ein Stpfl. betrachtet. Daher kann ausnahmsweise der überlebende Ehegatte (oder Lebenspartner), der infolge eines Erbfalls den bisherigen Miteigentumsanteil seines verstorbenen Partners an dem Gebäude hinzuverwirbt, die auf diesen Anteil entfallende Steuerbegünstigung in bisheriger Höhe weiterhin wie (eigene) Sonderausgaben abziehen. Entsprechendes gilt, wenn ein Ehegatte den Miteigentumsanteil seines Partners bei Wegfall der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung während des Begünstigungszeitraums erwirbt.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Rechtsänderung bei der Festsetzung von Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen beim Auseinanderfallen von sogenanntem Signing und Closing

Die Grunderwerbsteuer erfasst nicht nur Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die sich auf ein inländisches Grundstück beziehen, sondern u. a. nach § 1 Abs. 2b GrEStG auch solche Sachverhalte, bei denen zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück gehört und sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 90 % der Anteile der Gesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen. Während diese Vorschrift auf die tatsächlichen Übertragungen abstellt, erfasst daneben § 1 Abs. 3 GrEStG die schuldrechtlichen Verträge von Erwerbsvorgängen. Hiernach unterliegen Rechtsgeschäfte der Grunderwerbsteuer, die einen Anspruch auf Übertragung von mindestens 90 % der Gesellschaftsanteile begründen bzw. wenn hierdurch 90 % der Anteile in einer Hand vereinigt werden würden.

Vor diesem Hintergrund hat sich der BFH in jüngster Zeit mehrfach mit der Frage befasst, ob anlässlich des Erwerbs von Anteilen an einer GmbH, bei dem das schuldrechtliche Erwerbsgeschäft (Signing) und die Übertragung der GmbH-Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen, zweimal Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2b GrEStG und § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG festgesetzt werden muss. Bei summarischer Prüfung der Rechtslage ist der BFH zu dem Ergebnis gelangt, dass eine zweimalige Besteuerung mit der Grunderwerbsteuer bei zeitlichem Auseinanderfallen des Abschlusses des Rechtsgeschäfts und der Anteilsübertragung nicht sachgerecht und auch nicht gewollt sei.

Die FinVerw vertritt demgegenüber seit 2022 die Auffassung, dass bei zeitlichem Auseinanderfallen von schuldrechtlichem Verpflichtungsgeschäft gerichtet auf die Anteilsübertragung (sog. Signing) und dinglichem Anteilsübergang (sog. Closing)

- beim Signing Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG und
- beim Closing, also beim Übergang des Anteils, Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG anfällt.

Der Gesetzgeber hat nun reagiert und diesbezüglich eine gesetzliche Neuregelung getroffen. Danach wird das (bisherige) gesetzlich formulierte Rangverhältnis der grunderwerbsteuerlichen Bewegungs- und Vereinigungstatbestände, das eine solche zweimalige Besteuerung auslöst, durch Einfügung eines neuen § 1 Abs. 3b GrEStG geregelt. Nach dieser Neuregelung wird Grunderwerbsteuer somit nur noch beim Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts ausgelöst, nicht aber beim in Erfüllung dieses schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts erfolgenden dinglichen Anteilsübergang.

Die für den Zeitpunkt des Closings maßgeblichen § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG sollen ausweislich der Gesetzesbegründung nachrangig weiterhin Anwendung finden, soweit keine Steuerbarkeit nach den vorrangigen § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG eingetreten ist. Dies betrifft z. B. Grundstücke, die im Zeitraum zwischen Signing und Closing hinzuerworben wurden. Im Zeitpunkt des Closings werden nur die Grundstücke nach § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG besteuert, die im Zeitpunkt des Signing noch nicht zum Gesellschaftsvermögen gehörten.

Hinweis:

In der Gesetzesbegründung wird dazu ausgeführt, dass damit die Rechtsanwendung für die Wirtschaft und die Verwaltung vereinfacht wird, da grundsätzlich nur noch eine Anzeige zum Zeitpunkt des Signing notwendig sein wird und der Vorgang regelmäßig zu diesem Zeitpunkt bereits abschließend besteuert werden kann. In zeitlicher Hinsicht ist diese Neuregelung erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes verwirklicht werden. Die Gesetzesverkündung erfolgte am 2. Juli 2026.

24 Hinzurechnung von Gewinnminderungen aus Wertberichtigungen nach § 8b Abs. 3

Satz 3 ff. KStG im Zusammenhang mit stillen Beteiligungen

Die Regelungen des § 8b KStG sollen – verkürzt dargestellt – eine Mehrfachbelastung mit Körperschaftsteuer für die Fälle vermeiden, in denen z. B. eine Mutter-GmbH von ihrer Tochter-GmbH (an der sie zu mindestens 10 % unmittelbar beteiligt ist) Gewinnausschüttungen erhält, da es sich insofern um bereits versteuertes Einkommen der Tochter handelt. Gleiches gilt für Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes gehören. Solche Veräußerungsgewinne sind auf der Ebene der veräußernden Mutter-GmbH steuerfrei. Damit verbunden ist im Gegenzug, dass Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem solchen Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind.

Vor diesem Hintergrund hat das FG München mit seinem rechtskräftigen Urteil v. 20. Oktober 2025 (Az. 7 K 1764/21) zu Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen, die ab einer Beteiligungshöhe des darlehensgebenden Gesellschafters von mehr als 25 % nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG entsprechend behandelt werden, entschieden, dass stille Beteiligungen regelmäßig i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG n. F. einem Darlehen „wirtschaftlich vergleichbar sind“. Das FG urteilte ebenso Folgendes:

- Maßgebend für den von § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG geforderten Drittvergleich, wonach Gewinnminderungen bei fremdüblicher Gestaltung des Darlehens bei der Einkommensermittlung dennoch berücksichtigt werden, sei nicht nur der Zeitpunkt der Darlehensgewährung (bzw. des Eingehens der wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung). Vielmehr müsse auch ein „Stehenlassen“ einer Fremdfinanzierung bei Kriseneintritt dem Drittvergleichsmaßstab standhalten. Durch das „Stehenlassen“ tätige der Gesellschafter eine weitere Finanzierungsentscheidung, die von der ursprünglichen Finanzierungshandlung isoliert zu betrachten sei.
- Eine fremdübliche stille Beteiligung falle mit Absinken der Kapitalbeteiligung unter den Schwellenwert des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG („mehr als ein Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital“) aus dem Anwendungsbereich des Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG heraus. Ein „Stehenlassen“ der stillen Beteiligung in einer späteren Krise könne dann zu keiner Hinzurechnung von Gewinnminderungen gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG mehr führen.
- Die Höhe der Hinzurechnung einer Gewinnminderung i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei einer zunächst fremdüblichen stillen Beteiligung bestimme sich nach deren Wert im Zeitpunkt des schädlichen „Stehenlassens“.
- Die aus einer stillen Beteiligung resultierenden Vergütungsansprüche teilen, so das FG München, im Regelungskontext der § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG nicht automatisch das Schicksal der zugrunde liegenden Vermögenseinlage. Vielmehr seien die Vermögenseinlage und die aus der Einlage resultierenden Vergütungsansprüche („Zinsforderungen“) rechtlich eigenständig zu behandeln.
- Die Qualifizierung der Nichtdurchsetzung von Vergütungsansprüchen („Zinsforderungen“) aus einer stillen Beteiligung als wirtschaftlich vergleichbare Darlehensgewährung i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG n. F. setzt nach Feststellung des FG voraus, dass diese Ansprüche Gegenstand einer eigenständigen darlehensgleichen (Fremd-)Finanzierungsvereinbarung werden. Dabei sei erforderlich, dass die Vergütungsansprüche bei Vereinbarung werthaltig sind und die Gesellschaft in der Lage gewesen wäre, diese insoweit zu begleichen. Ferner müsse der stundende Gesellschafter mit der Intention handeln, die durch seine Stundung freigewordenen Finanzmittel dem Schuldner als Eigenkapitalersatz zur Verfügung zu stellen. Die Feststellungslast für das Vorliegen einer darlehensähnlichen Finanzierung i. S. des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG n. F. liege – anders als beim Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG n. F. – beim FA.

Im konkreten Fall hatte eine Kapitalgesellschaft (die als offene Unternehmensbeteiligungsgesellschaft nach dem UBGG anerkannt war) Wertminderungen auf stille Beteiligungen an der Tochter-GmbH geltend gemacht, die das FA nicht anerkannte. Das FG München hingegen hat der Klage – mit den vorstehend skizzierten Überlegungen – vollumfänglich stattgegeben.

Hinweis:

Diese Entscheidung des FG München betrifft auf den ersten Blick (nur) das Kerngeschäft der Unternehmensbeteiligungsgesellschaften (Venture Capital), deren Finanzierung insbesondere von sog. Start-up-Unternehmen regelmäßig auch die Vereinbarung stiller Beteiligungen mit der Tochtergesellschaft erfordern.

Für alle anderen Unternehmensverbindungen sind die Rechtsgrundsätze dieser Entscheidung (gerade auch mit Blick auf die Möglichkeit der Aufteilung des Wertverlustes beim „Stehenlassen“) aber auch über die Unternehmensbeteiligungsgesellschaften hinaus bei entsprechenden Finanzierungen wie folgt relevant:

- Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG dürfen Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden.
- Zu den Gewinnminderungen i. S. d. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG gehören auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung (oder einer stillen Beteiligung) oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.
- Dieses Abzugsverbot ist jedoch nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte.
- Maßgebend für diesen Drittvergleich ist vielmehr vorrangig die Bonität der Tochter-GmbH; dabei kann ein Drittvergleich auch dann gelingen, wenn keine Sicherheiten gestellt wurden.

In konkreten Praxisfällen sollte daher sorgfältig auf eine entsprechende Dokumentation der wirtschaftlichen Situation (Bonität) geachtet werden – ebenso auf die Berechnung der „schädlichen“ Beteiligungsschwelle von „mehr als einem Viertel“ am Stammkapital, bei der auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen sind.

25 Vergütung für die Fortführung des Geschäftsführeramts beim Verkauf von Geschäftsanteilen an einer Kapitalgesellschaft – Abgrenzung zwischen Veräußerungspreis und Arbeitslohn

Mit seinem Urteil v. 3. März 2026 (Az. IX R 1/25) hat der BFH – gegen die Auffassung der Vorinstanz – zur Problematik der Veräußerungsgewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG entschieden,

- dass sich die Frage, ob ein anlässlich der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft gezahlter (Teil-)Betrag für die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit durch den veräußernden Gesellschafter den Einkünften aus § 17 EStG oder denjenigen aus § 19 EStG zuzuordnen ist, danach bestimmt, zu welcher Einkunftsart der engere wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang besteht.
- Entscheidend sei hierbei, ob der im Kaufvertrag zusätzlich vereinbarten Leistung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Sei dies nicht der Fall, so handele es sich bei dem hierfür gezahlten Betrag um einen unselbständigen Teil des Veräußerungspreises i. S. v. § 17 Abs. 2 EStG.
- Die Qualität und Stabilität des Managements sei i. d. R. ein den Wert der Kapitalgesellschaft beeinflussender Faktor und damit ein unselbständiger Kalkulationsfaktor für die Bildung des Kaufpreises für die Beteiligung.

Im konkreten Fall stritten die Beteiligten insbesondere um die einkommensteuerliche Einordnung eines vom Stpfl. vereinnahmten Betrages als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i. S. v. § 19 EStG oder als Teil des Veräußerungspreises im Rahmen der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i. S. v. § 17 EStG.

Der Stpfl. war zu Beginn des Streitjahres 2020 zu 50 % an der A-GmbH beteiligt. Diese Anteile verkaufte er an die D-GmbH, wobei der Kaufvertrag eine Regelung enthielt, nach der in den Kaufpreisbestandteilen zu Gunsten des Stpfl. ein Teilbetrag für die Fortsetzung der Geschäftsführung der Gesellschaft durch ihn über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren ab dem Stichtag enthalten sein sollte. Der Kaufpreis betrug insgesamt EUR 2,25 Mio., die Zahlung für die Fortsetzung der Geschäftsführertätigkeit wurde mit EUR 625.000 angesetzt.

Die D-GmbH verpflichtete sich zur Fortführung des Unternehmens und stellte den Verkäufer von allen rechtlichen und wirtschaftlichen Nachteilen u. a. für den Fall frei, dass die Gesellschaft während der Dauer der Geschäftsführertätigkeit auf Betreiben der Käuferin ihren Geschäftsbetrieb einstellen würde, ohne dass hierfür ein rechtlich/wirtschaftlich zwingender Grund bestünde.

Das FA vertrat zu diesem Sachverhalt die Auffassung, dass es sich bei den EUR 625.000 vorliegend um eine Gegenleistung für die mehrjährige Geschäftsführertätigkeit des Stpfl. handle und diese mithin nach §§ 19 EStG i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG zu versteuern sei. Demgegenüber begehrte der Stpfl., auch diese Gegenleistung als Teil des Veräußerungspreises im Rahmen der Ermittlung des Gewinns i. S. v. § 17 EStG zu berücksichtigen, was auf Grund des anzuwendenden Teileinkünfteverfahrens zu einer günstigeren Steuerbelastung führte.

Dazu hat die Vorinstanz, das FG Köln, die Klage als unbegründet abgelehnt und die Auffassung vertreten, dass Arbeitslohn vorliege, weil der Verbleib des Betrages beim Stpfl. rechtlich und dadurch auch tatsächlich an die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit bei der A-GmbH geknüpft war.

Der BFH hingegen hat diese Entscheidung aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen. In seiner Begründung hat der BFH u. a. folgende Hinweise gegeben:

- Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen.
- Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder auf Grund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen gewährt wird.
- Bei der erforderlichen Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls ist nicht das formal Erklärte oder das formal-rechtlich Vereinbarte ausschlaggebend, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte.
- Die Regelung des § 17 EStG soll nach ihrem Sinn und Zweck den gesamten Wertzuwachs der (veräußerten) Beteiligung steuerlich erfassen.
- Bei der Anteilsveräußerung begründete Ansprüche für andere Leistungen sind dann Bestandteil des Veräußerungspreises, wenn sie Element der Gesamtpreisbildung und damit nur unselbständiger Kalkulationsfaktor sind. Ob ein Entgelt für eine im Kaufvertrag zusätzlich vereinbarte Leistung Veräußerungspreis ist oder auf Grund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nichtsteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, hängt davon ab, ob der Zusatzleistung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.
- Um im Streitfall zu bestimmen, was nach den objektiven Umständen von den Vertragsbeteiligten gewollt war, hätte das FG den wirtschaftlichen Gehalt der Zahlung von EUR 625.000 in den Blick nehmen müssen. Zur Ermittlung, ob das auslösende Moment für diese Zahlung nach den objektiven Umständen die zu erbringende Arbeitsleistung des Stpfl. als Geschäftsführer war, hätte das FG erwägen müssen, ob der auf die Beteiligung des Stpfl. entfallende Kaufpreis von EUR 2,25 Mio. dem Verkehrswert dieser Beteiligung entsprach. Übersteigt der Kaufpreis diesen Wert, komme in Betracht, die streitige Zahlung von EUR 625.000 als Arbeitslohn zu qualifizieren. Andernfalls diene die Zahlung eher dem Ziel, der Käuferin wegen der Beibehaltung des Managements die Gewinnmöglichkeiten zu verschaffen und auf Dauer sicherzustellen. In diesem Fall sei eine Zuordnung zu den Einkünften gemäß § 17 EStG indiziert, da der vertraglichen Verpflichtung, für den vereinbarten Zeitraum die Geschäftsführertätigkeit fortzuführen, keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung beizumessen gewesen sein dürfte.

Hinweis:

Die weitere Entwicklung (vor dem FG) ist aufmerksam zu verfolgen, wobei die Frage entscheidend sein wird, welche Kalkulationsgrundlagen von Verkäufer- und Käuferseite bei der Festlegung des Kaufpreises eine Rolle gespielt haben.

In der Gestaltungspraxis sollte daher auf der Grundlage der höchstrichterlichen Rechtsprechung darauf geachtet werden, ob sich die Leistung im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist – dies wird regelmäßig bei den verbreiteten Aktienoptionsprogrammen der Fall sein – oder, ob die Zuwendung auf Grund anderer (Rechts-)Beziehungen gewährt wird.

26 Keine Haftung eines früheren GmbH-Geschäftsführers nach Verlust seiner Organstellung bei fortdauernder Eintragung im Handelsregister

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u. a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. In der Praxis sollte daher gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern und von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden, wobei die Geschäftsführer aber gleichermaßen auch für Ertragsteuern der GmbH in Anspruch genommen werden können.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH v. 9. Dezember 2025 (Az. VII R 4/23) zu sehen, mit dem der BFH zur Frage der Haftung eines GmbH-Geschäftsführers nach § 69 i. V. m. § 34 AO – in Bestätigung der Vorinstanz und zu Gunsten des Stpfl. – entschieden hat,

- dass ein zunächst wirksam bestellter GmbH-Geschäftsführer seine Organstellung automatisch kraft Gesetzes verliert, sobald eine persönliche Voraussetzung für dieses Amt gem. § 6 Abs. 2 GmbHG entfällt. Mit dem Verlust der Organstellung gehe auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter i. S. d. § 34 Abs. 1 AO verloren.
- Der Verlust der Organstellung führe unabhängig von der Löschung der Eintragung als Geschäftsführer im Handelsregister zur Beendigung der Pflichten nach § 34 Abs. 1 AO.
- Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 AO könne durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), so gem. § 69 Satz 1 AO die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen.
- Ende die Geschäftsführereigenschaft, so ende auch die Stellung als gesetzlicher Vertreter. Dabei werde die Geschäftsführereigenschaft mit der Bestellung zum Geschäftsführer begründet; auf die deklaratorische Eintragung der Bestellung in das Handelsregister komme es hingegen nicht an (§ 39 GmbHG). Denn der in § 15 Abs. 3 HGB formulierte Vertrauensschutztatbestand solle Dritte schützen, bewirke jedoch nicht, dass die steuerliche Pflichtenstellung fortwirke.

Hinweis:

Der BFH unterstreicht mit seiner Entscheidung die herrschende Auffassung im Fachschrifttum und lässt dabei explizit die Frage, ob ein angefochtener Haftungsbescheid an Ermessensfehlern leidet, als für die Entscheidung unerheblich offen, wenn bereits (wie im Streitfall) die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme des Stpfl. gem. § 69 Satz 1 i. V. m. § 34 Abs. 1 AO nicht vorliegen. Insoweit ist in der Praxis zu beachten, dass die Prüfung der Inanspruchnahme durch Haftungsbescheid zweistufig zu erfolgen hat: Zunächst muss die Person, die herangezogen werden soll, überhaupt die tatbestandlichen Voraussetzungen der jeweiligen Haftungsvorschrift erfüllen. Erst daran kann sich die Ermessensentscheidung des FA anschließen, ob und ggf. wen es als Haftenden in Anspruch nehmen will.

Betriebsstättenbegriff und die Betriebsstättenbegründung - Aktualisiertes Schreiben

27 Bedeutung der Abgrenzung des Begriffs der Betriebsstätte

Der Begriff der Betriebsstätte ist entscheidend für den örtlichen Anknüpfungspunkt einer betrieblichen Tätigkeit (insbesondere einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit), was sowohl im nationalen als auch im internationalen Kontext für die **ertragsteuerliche Erfassung**, also bei der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer von Bedeutung ist. Hierzu folgende Beispiele:

- Wird eine gewerbliche Tätigkeit im Inland ausgeübt, so unterliegt diese grundsätzlich der **Gewerbesteuer**. Dabei ist die Gemeinde heheberechtigt, in der eine Betriebsstätte betrieben wird. Materiell kann die Bestimmung der heheberechtigten Gemeinde auf Grund der von Kommune zu Kommune unterschiedlichen Gewerbesteuer-Hebesätze von großer Bedeutung sein. Wird die betriebliche Tätigkeit in mehreren Gemeinden ausgeführt (z. B. bei mehreren Ladengeschäften oder Produktionsstätten), so haben sämtliche betroffenen Gemeinden ein Heberecht zur Gewerbesteuer; die Bemessungsgrundlage wird dann auf die Gemeinden aufgeteilt (steuertechnisch: „Zerlegung“).
- Bei grenzüberschreitender Tätigkeit unterliegt der Gewerbesteuer nur der Teil des Gewinns, der in einer inländischen Betriebsstätte erzielt wird. Besteht eine ausländische Betriebsstätte, so ist der auf diese entfallende Gewinn bei der Ermittlung der Gewerbesteuer herauszurechnen. Dies kann in der Abgrenzung schwierig sein. So z. B. bei einer Kapitalgesellschaft, die inländischen Grundbesitz hält und vermietet, selbst aber keine Aktivitäten im Inland entfaltet, da die Geschäftsleitung im Ausland liegt und mit den operativen Vermietungstätigkeiten ein Dienstleister beauftragt ist.
- Eine solche Herausrechnung von Einkünften aus dem Gewerbeertrag setzt aber die Existenz einer ausländischen Betriebsstätte voraus. Unterhält das inländische Unternehmen nur eine inländische Betriebsstätte und erbringt gleichwohl seine Leistungen auch im Ausland, so unterliegt auch der Gewerbeertrag, der auf im Ausland erbrachten Leistungen beruht, der Gewerbesteuerpflicht. Dies hat der BFH z. B. für einen inländischen Reiseveranstalter entschieden, der Auslandsreisen durchgeführt hatte, mit denen aber keine ausländische Betriebsstätte begründet wurde (Urteil v. 28. März 1985, Az. IV R 80/82).
- Ist der Stpfl. – z. B. eine natürliche Person mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland – im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, so liegen **ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb** u. a. vor, wenn sie durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden. In diesen Fällen ist nach dem zwischen dem Betriebsstättenstaat und Deutschland bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen) zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in dem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte zusteht.
- Hat eine natürliche Person im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, so ist diese dennoch regelmäßig im Inland steuerlich zu erfassen, wenn **im Inland eine Betriebsstätte unterhalten** wird oder ein ständiger Vertreter für den Gewerbebetrieb bestellt ist. Dies ist z. B. der Fall, wenn eine natürliche Person ihren Wohnsitz in Belgien hat, aber in Aachen (Deutschland) eine zahnärztliche Praxis oder ein Einzelhandelsgeschäft betreibt. Auch in diesem Fall ist zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht hinsichtlich der im Inland betriebenen Betriebsstätte nach dem zwischen dem Wohnsitzstaat und Deutschland als Betriebsstättenstaat bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen zusteht. Regelmäßig wird das Besteuerungsrecht bei gewerblichen oder auch bei freiberuflichen Einkünften dem Betriebsstättenstaat zustehen.

Die **FinVerw** hat nun in einem grundlegend überarbeiteten Schreiben v. 18. Juni 2026 (Az. IV B 2 – S 1301/01410/007/264) ihre Ansicht zur Auslegung dieses Begriffs veröffentlicht. Dabei wird insbesondere auch die aktuellere Rechtsprechung aufgegriffen. Im Folgenden gehen wir auf wesentliche Aspekte ein.

28 Begriffsdefinition in der Abgabenordnung

Der Begriff der Betriebsstätte ist nach nationalem Recht in der Abgabenordnung definiert und hat damit zentrale Bedeutung für alle Steuergesetze. Demnach ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte voraus, dass folgende vier Merkmale erfüllt sind:

1. eine Geschäftseinrichtung oder Anlage: Hierzu zählen insbesondere Räumlichkeiten, wie Fabrikations- oder Werkstätten und Warenlager, abgegrenzte oder abgrenzbare Flächen und Anlagen (z. B. Maschinen, Werkstätten, Automaten, Windkraftanlagen und Pipelines).
2. mit einer örtlich und mit einer auf Dauer angelegten festen Beziehung zur Erdoberfläche: Dies gilt z. B. bei Gebäuden oder Gebäudeteilen, wie etwa Fabrikationsstätten, Werkstätten, Warenlagern oder Ein- oder Verkaufsstellen, bei Grundstücken, wie etwa Betriebsgeländen, Flughäfen oder Parkplätzen, und bei maschinellen Anlagen und Betriebsvorrichtungen, wenn sie fest mit einem Grundstück oder einem Gebäude verbunden sind, z. B. Windkraftanlagen, Solaranlagen, Trafostationen, Transportanlagen und Pipelines.
3. die der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient: Eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage dient der Tätigkeit des Unternehmens nach der Rechtsprechung insbesondere dann unmittelbar, wenn in dieser, mit dieser oder durch diese eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit örtlicher Bindung ausgeübt oder gefördert wird.
4. über die der Stpfl. eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.

Hinweis:

Jedes dieser Tatbestandsmerkmale muss für sich erfüllt sein. Allerdings sind diese Tatbestandsmerkmale nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten. Mit dem Kriterium der „festen“ Geschäftseinrichtung wird (auch) die Nachhaltigkeit des unternehmerischen Engagements vorausgesetzt. Diese zeitliche Komponente ist umso bedeutender, je geringer die Intensität der Geschäftstätigkeit an diesem Ort ausfällt bzw. je lockerer sich die räumliche Bindung zu diesem Ort darstellt.

Um in der Geschäftseinrichtung eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben zu können, muss der Unternehmer tatsächlich über die Geschäftseinrichtung verfügen können. Nach der Rechtsprechung ist es erforderlich und ausreichend, dass dem Stpfl. mit der Verfügungsmacht eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres (kurzfristig und jederzeit) entzogen oder ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres beendet werden kann. Mithin kann die Verfügungsmacht auch auf einer Miete oder Pacht beruhen. Demgegenüber reicht ein bloßes Tätigwerden in fremden Räumen und die bloße Möglichkeit, diese (mit) zu benutzen, nicht aus, um eine Betriebsstätte zu begründen. Ein Sportler oder Künstler, der nur zu Sportauftritten oder künstlerischen Auftritten in ein Stadion oder eine Veranstaltungsstätte kommt, unterhält dort z. B. keine Betriebsstätte.

Hinweis:

Es handelt sich bei dem Begriff der Betriebsstätte also um einen Typusbegriff. Daher kann die Abgrenzung im Einzelfall schwierig und damit auch streitanfällig sein. Darüber hinaus gilt, dass jeder Stpfl., der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte hat. Es gibt also steuerlich keine betriebsstättenlosen Einkünfte.

Klassische **Beispiele für eine Betriebsstätte** in diesem Sinne sind:

- die Stätte der Geschäftsleitung,
- Zweigniederlassungen,
- Geschäftsstellen (hierzu zählen z. B. Redaktionsaußenstellen und Anzeigenredaktionen, Annahme- und Ausgabestellen von Reinigungsbetrieben oder Lotterieu Unternehmen, Kontaktbüros, Beratungsstellen und Lohnbüros, Forschungseinrichtungen und Werbeabteilungen, aber auch Kontroll- und Koordinierungsstellen ausländischer Konzerne),
- Fabrikations- oder Werkstätten,
- Warenlager (soweit sie sich in einer Geschäftseinrichtung mit Verfügungsmacht des Unternehmers befinden),
- Ein- oder Verkaufsstellen,
- Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen sowie
- Bauausführungen oder Montagen.

29 Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Aus dem Gesetz ergibt sich, dass jeder Stpfl., der Gewinneinkünfte erzielt, am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte innehat. Auch ein „mobiler“ Unternehmer, d. h. eine Person, die ihr Unternehmen an wechselnden Orten ausübt, ohne dort jeweils (weitere) Betriebsstätten zu begründen, hat zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte inne. Hierzu zählen z. B. Berufssportler, Musiker, Artisten oder Schiedsrichter. Gibt es keine andere feste Geschäftseinrichtung, ist i. d. R. die Wohnung des Stpfl. dessen Geschäftsleitungsbetriebsstätte.

Hinweis:

Im Ausnahmefall wird eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte gesetzlich fingiert. Betroffen sind hiervon vor allem ausländische Gewerbetreibende, deren Betrieb nahezu ohne sachliche Betriebsmittel allein durch die Person und ihre Tätigkeit geprägt ist, z. B. Fotomodelle, Prominente bei der Persönlichkeitsvermarktung, Handelsvertreter, Fußballschiedsrichter.

Ort der Geschäftsleitung ist dort, wo der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Abzustellen ist insoweit auf die „Tagesgeschäfte“, und zwar diejenigen, die in die alleinige Zuständigkeit der zur Geschäftsführung berufenen Person fallen und keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen. Keine Tagesgeschäfte und somit nicht entscheidend für die Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte sind hingegen diejenigen Maßnahmen, die die Grundlagen des Unternehmens, insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik oder des Unternehmensgegenstandes, oder die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen bzw. außerordentlichen Maßnahmen und an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betreffen.

Die Stätte der Geschäftsleitung kann sich auch in den fremden Räumen eines Dritten (Geschäftsleiters) befinden oder in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten gesellschaftsfremden Managers.

Hinweis:

Der Ort der (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte kann im nationalen Steuerrecht insbesondere im Hinblick auf das Heberecht der Gemeinde bei der Gewerbesteuer von Bedeutung sein. Insoweit wird mitunter versucht, das Heberecht bewusst einer Gemeinde mit einem niedrigen Gewerbesteuer-Hebesatz zuzuordnen. Dies bedarf dann allerdings einer tatsächlichen Betriebsstätte in dieser Gemeinde.

Werden insoweit vom Stpfl. bewusst falsche Angaben über das Bestehen einer Betriebsstätte gemacht, so kann dies als Steuerhinterziehung eingestuft werden, wie der BGH mit Beschluss v. 29. April 2025 (Az. 1 StR 238/24) klargestellt hat. Im Streitfall hatte der Stpfl. eine Kapitalgesellschaft begründet und im „Fragebogen zur steuerlichen Erfassung“ hinsichtlich der Kapitalgesellschaft eine bewusst falsche Angabe zu deren Betriebsstätte gemacht mit dem Ziel, den Ertrag der Kapitalgesellschaft in einer Gemeinde mit einem günstigen Gewerbesteuer-Hebesatz versteuern zu können.

30 Begründung einer Betriebsstätte durch Bauausführungen und Montagen

Besondere gesetzliche Regelungen gelten für Bauausführungen (also die Errichtung eines Bauwerks) und Montagen. Mit diesen wird, auch wenn diese örtlich fortschreiten, eine Betriebsstätte begründet, wenn

- die einzelne Bauausführung oder Montage oder
- eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
- mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen

länger als sechs Monate dauern.

Auch die reine Planungs- und Überwachungstätigkeit, die ein Generalunternehmer ausführt und im Übrigen die Herstellung Subunternehmern überlässt, zählt zur Bauausführung. Eine reine und ausschließliche Bau- und Montageüberwachung kann dagegen grundsätzlich keine Betriebsstätte begründen.

In **zeitlicher Hinsicht** besteht eine Bauausführung von dem Zeitpunkt an, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten – einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten – an dem Ort beginnt, an dem das Bauwerk errichtet werden soll. Dies kann z. B. die Einrichtung eines Bauplanungsbüros oder die Aufnahme einer Baustelleneinrichtung sein. Eine Montage beginnt mit dem Eintreffen der ersten Person, die vom Montageunternehmen mit den vorzunehmenden Montagearbeiten betraut worden ist. Dabei werden auch Tätigkeiten erfasst, die der unmittelbaren Vorbereitung der eigentlichen Montage dienen.

Im Allgemeinen bleibt die Bauausführung so lange bestehen, bis die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt wird. Sofern auf der Baustelle nur noch Material oder Geräte lagern, liegt keine Bauausführung mehr vor. Die sechsmonatige Zeitgrenze wird vom tatsächlichen Beginn und Ende der Bauausführung oder Montagetätigkeit bestimmt. Maßgeblich ist also die tatsächliche Dauer und nicht etwa die geplante Dauer der Bau- bzw. Montagetätigkeit.

Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende kurzfristige Arbeitsunterbrechungen (z. B. wegen schlechter Witterung) und Unterbrechungen aus im Betriebsablauf liegenden Gründen (z. B. wegen Materialmangels oder anderer bautechnischer Gründe) unterbrechen den Fristablauf nicht. Anders ist dies aber dann, wenn die Bauausführungen oder Montagen aus nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen (z. B. behördliche Anordnungen zum Infektionsschutz) oder durch den Kunden verschuldete Unterbrechungen nicht nur kurzfristig, d. h. länger als zwei Wochen, unterbrochen werden. Dann wird die sechsmonatige Frist gehemmt, sofern die mit der Bauausführung oder Montage betrauten Personen vom Ort der Bauausführung oder Montage abgezogen werden. Der Fristablauf wird mit Wiederaufnahme der Arbeiten fortgesetzt.

Werden von einem Generalunternehmer Teile des Auftrags an Subunternehmer vergeben, so werden die Zeiten, in denen die Subunternehmer auf der Bau- oder Montagestelle tätig sind, dem Generalunternehmer im Hinblick auf die Sechsmonatsfrist zugerechnet.

Hinweis:

Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation des Fristbeginns und etwaiger Unterbrechungen angezeigt.

31 Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten

Besteht nach innerstaatlichem Recht

- die inländische Betriebsstätte eines beschränkt Stpfl. (Inbound-Fall) oder
- die ausländische Betriebsstätte eines unbeschränkt Stpfl. (Outbound-Fall)

ist darüber hinaus zu prüfen, ob auch eine **abkommensrechtliche Betriebsstätte** besteht. Diese Prüfung muss nach dem jeweils zwischen dem entsprechenden Staat und Deutschland bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen erfolgen. Die abkommensrechtliche Betriebsstätte ist wesentlicher Anknüpfungspunkt insbesondere zur Verteilung der Besteuerungsrechte der jeweiligen Vertragsstaaten an Unternehmensgewinnen aus den jeweiligen Betriebsstätten. Diese können regelmäßig nur in dem Staat besteuert werden, in dem eine (abkommensrechtliche) Betriebsstätte besteht.

Zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte besteht im Grundsatz ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung. In Einzelfällen können sich dennoch Unterschiede ergeben. Auch der Mindestzeitraum für die Begründung einer Betriebsstätte durch Bau- und Montagearbeiten ist in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen unterschiedlich geregelt. Zum Teil wird auf einen Zwölfmonatszeitraum abgestellt.

Aus der aktuelleren Rechtsprechung ist auf zwei Urteile hinzuweisen:

In dem vom BFH mit Urteil vom 18. Dezember 2024, Az. I R 47/21, entschiedenen Fall ging es um die Frage einer abkommensrechtlichen **Betriebsstätte eines Taxiunternehmers in den Räumen einer Taxifunkzentrale**. Der Stpfl. wohnte in Deutschland und betrieb ein Taxiunternehmen, das am Geschäftssitz der X (Taxizentrale) in der Schweiz angemeldet war. Der Stpfl. war in den Streitjahren Mitglied der Taxizentrale und hatte jederzeitigen Zugang zu deren Räumlichkeiten, u. a. zu einem mit drei Schreibtischen (jeweils mit PC, Bildschirmen und Telefon) ausgestatteten Büroraum. Dort hielt X zudem ein Postfach für den Stpfl. vor sowie einen mit dem Firmennamen des Stpfl. beschrifteten Standcontainer, zu dem nur er den Schlüssel besaß. In diesem bewahrte er die für die Buchhaltung und die Überwachung der Fahr- und Ruhezeiten erforderlichen Unterlagen auf (z. B. Kundenkarten, Kreditabrechnungen der Großkunden, täglich zu führende Tachoscheiben und Kontrollkarten). Der weit überwiegende Teil der Post für das Unternehmen des Stpfl. ging über das Postfach in der Taxizentrale ein. Das FA in Deutschland wollte einen Teil der Gewinne in Deutschland besteuern.

Der BFH stellte dagegen fest, dass die gewerblichen Einkünfte des Stpfl. aus seinem Taxiunternehmen nach dem DBA-Schweiz in voller Höhe von der inländischen Besteuerung auszunehmen waren und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden durften. Das Taxiunternehmen wurde in der schweizerischen Betriebsstätte ausgeübt. Insoweit bestand insbesondere ein ausreichender Bezug zur Taxizentrale. Über den entschiedenen Fall hinaus sind diesbezüglich folgende Aussagen von Bedeutung:

- Eine feste Geschäftseinrichtung liegt abkommensrechtlich (hier: Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz) vor, wenn sich bei einer Gesamtwürdigung der in Wechselwirkung zueinander stehenden Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung eine ausreichende Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ergibt.
- Die dauerhafte Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen (hier: persönlicher Standcontainer) kann ein Indiz für das Bestehen einer dauerhaften Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung (hier: Büroraum) sein.

- Darüber hinaus trifft der BFH die gerade für Dienstleistungsunternehmen wichtige Aussage, dass geschäftsleitende sowie unternehmerisch administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, keine Hilfstätigkeiten sind, welche nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen alleine keine Betriebsstätte begründen würden.

In dem vom BFH mit Urteil vom 18. Dezember 2024, Az. I R 39/21, entschiedenen Fall wurde die Frage einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte eines gewerblichen Goldhandels in Großbritannien behandelt. Die Stpfl. wohnten im Streitjahr 2007 in Deutschland und gründeten am 18. September 2007 nach britischem Recht eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer General Partnership (X), deren Geschäftszweck u. a. der Handel mit Gold war. Hierfür mietete X ein Büro in London. Die aktive Geschäftstätigkeit ging nur über wenige Monate. Der BFH lehnt die Annahme einer Betriebsstätte in Großbritannien ab. Das Gericht stellt heraus, dass eine „feste“ Geschäftseinrichtung in ihrem Zeitbezug grundsätzlich eine **Mindestdauer von sechs Monaten** voraussetzt. Diese Mindestdauer bezieht sich nicht nur auf die Geschäftseinrichtung, sondern auch auf die unternehmerische Tätigkeit, die in der Geschäftseinrichtung ausgeübt wird. Die Frist ist auch dann nicht eingehalten, wenn sie lediglich durch die Abwicklung eines Unternehmens überschritten wird. Dass ein Unternehmen nur für weniger als sechs Monate besteht und die Tätigkeit dieses Unternehmens vollständig in der Geschäftseinrichtung des Betriebsstättenstaats ausgeübt wird, rechtfertigt keine Ausnahme von der Mindestdauer.

Hinweis:

Diese Fälle verdeutlichen aber auch, dass die Abgrenzung im Einzelfall schwierig sein kann.

32 Ausgewählte Einzelfälle zur Abgrenzung der Betriebsstätte

a) Tätigwerden in fremden Räumen bzw. in Räumen Dritter

Unter Umständen kann eine Betriebsstätte durch das Tätigwerden in fremden Räumen (also **in den Räumen des Auftraggebers**) oder in Räumen Dritter (also in Räumen, die einem Dritten zuzurechnen sind und die dem Stpfl. für seine Tätigkeit gegenüber dem Auftraggeber überlassen werden) begründet werden. Voraussetzung ist, dass der Stpfl. eine eigene Verfügungsmacht über die fremden Räume bzw. Räume eines Dritten ausüben kann.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Das im Ausland ansässige Reinigungsunternehmen R hat einen mehrjährigen Dienstleistungsvertrag mit der inländischen X GmbH abgeschlossen. R hat die Räumlichkeiten der X GmbH an jedem Werktag zu vorher festgelegten Zeiten zu reinigen. Zu diesem Zweck hat das Personal uneingeschränkten Zutritt zu den Räumlichkeiten der X GmbH.

Steuerliche Würdigung: Das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt für sich genommen nicht zur Begründung einer Betriebsstätte. Hiervon ist vorliegend auszugehen, da das Reinigungspersonal lediglich in den Räumen der X GmbH tätig wird. Die Räumlichkeiten sind damit selbst das Objekt, an dem die Arbeiten durchgeführt werden, und nicht die feste Geschäftseinrichtung, durch die die eigene unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Im Übrigen liegt mangels Rechtsposition („selbständiger Nutzungsanspruch“) auch keine hinreichende Verfügungsmacht des R an den Räumlichkeiten der X GmbH vor.

R begründet daher im Ergebnis keine Betriebsstätte in den Räumen der X GmbH.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Die inländische Y GmbH beauftragt das ausländische EDV-Unternehmen E mit der Implementierung eines neuen, individuell an die Anforderungen der Y GmbH anzupassenden Warenwirtschaftssystems. Über einen Zeitraum von zwölf Monaten arbeiten zwei IT-Berater von E hierzu ausschließlich an diesem Projekt sowie dabei fast täglich in den Räumen der Y GmbH. Die IT-Berater können zur Arbeit an der Implementierung des Warenwirtschaftssystems jederzeit die IT-Systeme der Y GmbH sowie zumindest einen (ggf. wechselnden) Schreibtisch („Desk-Sharing“) in den Räumen der Y GmbH nutzen.

Steuerliche Würdigung: Das Kriterium der gewissen Dauer ist bei einer zwölfmonatigen Tätigkeit erfüllt. Auch übt E durch die IT-Berater eine eigene unternehmerische Tätigkeit in den Räumen der Y GmbH aus. Im Unterschied zu Beispiel 1 dienen die Räume dem E nicht nur als Objekt, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, sondern als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit des E unmittelbar ausgeübt wird. E übt durch die IT-Berater seine Kerntätigkeit der Implementierung des Warenwirtschaftssystems unmittelbar in den und durch die Räume der Y GmbH aus.

E hat auch Verfügungsmacht über die Räume der Y GmbH, da auf Grund der Vereinbarung zwischen der Y GmbH und E anzunehmen ist, dass E bzw. den beiden IT-Beratern für die Dauer der Tätigkeit die Räume der Y GmbH zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stehen.

E begründet in den Räumen der Y GmbH eine Betriebsstätte.

b) Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften

Eine Betriebsstätte des Stpfl. kann im Ausnahmefall unter bestimmten Voraussetzungen auch durch die Beauftragung einer Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft in deren Räumlichkeiten begründet werden. Bei fehlender Verfügungsmacht des Stpfl. über die Räumlichkeiten der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft gilt dies aber nur dann, wenn der Stpfl. (Auftraggeber) auf Grund des zur Verfügung stehenden „sachlichen und personellen Organismus“ in der Lage ist, seiner unternehmerischen Tätigkeit in den Räumen der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft (Auftragnehmerin) „operativ“ nachzugehen. Dies kann z. B. bei Identität der Leitungsorgane oder der fortlaufenden nachhaltigen Überwachung in den Räumlichkeiten der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft gegeben sein.

Allerdings reicht eine bloße, wenn auch umfassende Übertragung von Aufgaben auf eine Dienstleistungsgesellschaft für sich genommen noch nicht aus, um eine Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers zu begründen.

Beispiel:

Sachverhalt: Die X GmbH hält und verwaltet ein Vermietungsobjekt im Inland (Immobilien-GmbH). Alleiniger Geschäftsführer ist M mit Wohnsitz in Luxemburg. Mit der laufenden Verwaltung der Immobilie hat die X GmbH eine Hausverwaltungs-GmbH beauftragt und dieser insoweit umfassende Vollmacht erteilt. Die X GmbH machte geltend, dass keine Gewerbesteuerpflicht bestehe, da im Inland keine Betriebsstätte unterhalten würde. Insbesondere habe M die Gesellschaft an seinem Wohnsitz in Luxemburg verwaltet.

Steuerliche Würdigung: Für diesen Fall konnte der BFH (Urteil vom 23. März 2022, Az. III R 35/20) im Inland keine Betriebsstätte erblicken, sodass keine Gewerbesteuerpflicht bestand. Es fehle insbesondere an einer eigenen Tätigkeit vor Ort bei dem Dienstleister. Allein die Übertragung von auch umfassenden Aufgaben ohne gleichzeitig eigene betriebliche Tätigkeiten vor Ort macht die Betriebsstätte des Auftragnehmers nicht zur Betriebsstätte des Auftraggebers.

c) Marktstände

Ein Marktstand kann eine feste Geschäftseinrichtung darstellen, wenn ein ausreichend dauerhafter örtlicher Bezug vorhanden ist. Dieser ist i. d. R. bei Marktveranstaltungen gegeben, die sich ständig in mehr oder weniger großen zeitlichen Abständen an meist auch gleicher Stelle wiederholen. So wird eine Betriebsstätte i. d. R. mit einem Verkaufsstand auf einem regelmäßig stattfindenden Wochenmarkt begründet. Wird ein Verkaufsstand/-wagen alternierend an verschiedenen Orten (Märkten) eingesetzt, so befinden sich an allen Standorten Betriebsstätten des Unternehmens.

Nicht ausreichend ist aber eine nur vierwöchige, wenn auch jährlich wiederkehrende Nutzung einer Verkaufsfläche auf einem Weihnachtsmarkt; insoweit ist der zeitliche Bezug zu dem Ort der Marktveranstaltung zu gering.

Im Übrigen ist dieses Merkmal einzelfallabhängig. Jedenfalls stellt eine mehrmals wiederkehrende Nutzung innerhalb eines Zeitraums von mindestens sechs Monaten ein starkes Indiz für eine ausreichende Dauerhaftigkeit dar. Bei einer Tätigkeit, die auf ständig wechselnden Wochenmärkten ausgeübt wird, befindet sich der Ort der Geschäftsleitung häufig nicht auf einem der Wochenmärkte. Vielmehr liegt die – im Einzelfall zu verifizierende – Annahme nahe, dass sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Wohnsitz des Gewerbetreibenden befindet.

Ähnliche Abgrenzungsfragen stellen sich bei Saisonbetrieben, die jeweils für einige Monate im Jahr errichtet oder angemietet werden (z. B. eine Eisdiele in einem Badeort oder ein Skigeschäft in einer Wintersportgemeinde). Insoweit muss im Einzelfall entschieden werden, ob eine Betriebsstätte begründet wird.

Hinweis:

Messeständen fehlt es im Gegensatz zu regelmäßig wiederkehrend aufgestellten Marktständen an dem Erfordernis der Dauerhaftigkeit, sodass keine Betriebsstätte begründet wird.

d) Homeoffice

Bei Tätigkeiten des Arbeitnehmers im häuslichen Homeoffice wird vielfach befürchtet, dass der Arbeitgeber insoweit eine Betriebsstätte begründen könnte. Die FinVerw weist jedoch darauf hin, dass in diesem Fall nach nationalem Recht und regelmäßig auch nach den Regeln der Doppelbesteuerungsabkommen keine steuerliche Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet wird, da der Arbeitgeber typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt. Insbesondere ist insoweit nicht ausreichend, dass dem Unternehmer vertraglich das Recht eingeräumt ist, die Räume zum Zwecke der Prüfung von Geschäftsvorfällen, Büchern und Belegen zu betreten, selbst wenn er von diesem Recht in weitem Umfang tatsächlich Gebrauch macht.

Dies gilt grundsätzlich auch bei Übernahme der Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber. Auch der Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen diesem als Vermieter und dem Arbeitgeber als Mieter begründet regelmäßig keine ausreichende Verfügungsmacht des Arbeitgebers. Hieran ändert sich auch dadurch nichts, dass dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird.

Dagegen kann im Ausnahmefall eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet werden, wenn der Arbeitgeber tatsächlich befugt ist, die Räumlichkeiten anderweitig zu nutzen, etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die angemieteten Räume.

Zu beachten ist aber, dass durch die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice eine **Geschäftsleitungsbetriebsstätte** begründet werden kann. So hat jedes gewerbliche Unternehmen zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte. Eine feste Einrichtung, über die das Unternehmen Verfügungsmacht besitzt, ist hierfür nicht erforderlich. Für die Begründung einer Stätte der Geschäftsleitung ist der Ort maßgebend, an dem geschäftsleitende Handlungen i. S. d. Tagesgeschäfts eines Unternehmens tatsächlich vorgenommen werden, sodass sich der Ort der Geschäftsleitung auch in den Privaträumen des Geschäftsleiters befinden kann. Dies kann dann z. B. eine Steuerpflicht einer GmbH im Inland begründen, auch wenn diese ansonsten nicht über eine Betriebsstätte im Inland verfügt.

Kritischer und schwieriger ist die Frage, ob ein inländischer Arbeitgeber durch die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem Homeoffice im Ausland möglicherweise dort eine Betriebsstätte begründet, die ein Besteuerungsrecht dieses Staats begründen könnte. Insoweit ist stets auf den **abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff** abzustellen. Zu prüfen ist dies anhand des jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens. Nach dem OECD-Musterabkommen, das Basis für viele Doppelbesteuerungsabkommen ist, führt die Nutzung eines Homeoffice durch einen Arbeitnehmer zu weniger als 50 % seiner gesamten Arbeitszeit für den betreffenden Arbeitgeber grundsätzlich nicht zur Begründung einer diesem Arbeitgeber zuzurechnenden abkommensrechtlichen Betriebsstätte. Diese 50 %-Schwelle gilt abkommensrechtlich auch in Bezug auf solche Arbeitnehmer, die Leitungsfunktionen ausüben.

e) Influencer

In der Praxis ist mitunter streitig, wo in örtlicher Hinsicht die Tätigkeit eines Influencers ausgeübt wird, wo dieser also eine Betriebsstätte begründet. Diese Frage ist aber insbesondere für das Besteuerungsrecht von großer Bedeutung. Erzielt ein Influencer Gewinneinkünfte, so verfügt er zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Im Übrigen gelten die allgemeinen Regeln zum innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff sowie zum abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff.

Unterhält ein Influencer z. B. Räumlichkeiten, in denen er Audio-, visuelle oder audiovisuelle Inhalte konzipiert, erstellt, bearbeitet oder ins Internet hochlädt, handelt es sich bei diesen Räumlichkeiten typischerweise um feste Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmen des Influencers dienen bzw. in denen er seine Geschäftstätigkeit ausübt und damit um eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinne. Orte, die der Influencer nur vorübergehend und nicht regelmäßig – z. B. als Kulisse – nutzt, stellen dagegen keine hinreichend zeitlich verwurzelte Geschäftseinrichtung dar.

f) Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung

Die bloße Überlassung von Grundstücken und der darauf befindlichen Maschinen und Betriebsvorrichtungen an einen anderen Unternehmer begründet keine Betriebsstätte des **überlassenden Unternehmens**. Denn für die Annahme einer Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens müssen die Einrichtung und Anlagen dessen eigenem Gewerbebetrieb unmittelbar dienen. Das überlassende Unternehmen muss mit bzw. durch die Überlassung der Geschäftseinrichtungen und/oder Anlagen eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Die im Ausland ansässige Tochtergesellschaft TG des Logistikkonzerns MG erwirbt ein im Inland belegenes Containerterminal von einem fremden Dritten (Betriebsübergang, § 613a BGB) und verpachtet dieses anschließend an MG. Im Pachtvertrag verpflichtet sich TG, mit eigenem Personal den Containerumschlag nach dem jeweiligen Bedarf der MG zu gewährleisten. TG trägt die Verantwortung und das Risiko für die über das Containerterminal abgewickelten Waren.

Rechtliche Würdigung: TG übt vorliegend im Containerterminal auch nach der Verpachtung an MG weiter eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung aus, da TG den Containerumschlag mit eigenem Personal nach dem jeweiligen Bedarf der MG gewährleistet. Die feste Geschäftseinrichtung (Containerterminal) ist der TG als Betriebsstätte zuzurechnen.

Beispiel 2 – Abwandlung von Beispiel 1:

Sachverhalt: In Abwandlung zum vorhergehenden Sachverhalt werden die Arbeitnehmer der TG in zivilrechtliche Arbeitsverhältnisse mit der MG überführt. TG verpachtet das Terminal an MG für fünf Jahre, ohne weitere Verpflichtungen einzugehen. MG organisiert den Containerumschlag selbst und wickelt diesen mit dem überführten Personal ab.

Rechtliche Würdigung: TG übt überhaupt keine eigene unternehmerische Tätigkeit im Containerterminal (mehr) aus, sodass es bereits an einer festen Geschäftseinrichtung, durch die die eigene unternehmerische Tätigkeit der TG ausgeübt wird, mangelt. Die feste Geschäftseinrichtung (Containerterminal) ist der MG als Betriebsstätte zuzurechnen.

33 Ständiger Vertreter

Insbesondere bei der Frage, ob ein in Deutschland mangels Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt nicht unbeschränkt Stpfl. inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, welche dann zu einer beschränkten Steuerpflicht führen, ist der Begriff des „ständigen Vertreters“ von Bedeutung. Denn insoweit liegen inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn im Inland „eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist“. Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt. Nach der gesetzlichen Bestimmung ist ständiger Vertreter insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt. Die Ausführung reiner Hilfs- oder Unterstützungsleistungen reicht nicht aus.

Insoweit gelten im Wesentlichen folgende Grundsätze:

- Als ständiger Vertreter kommen natürliche Personen, juristische Personen und auch Personengesellschaften in Betracht. Ständiger Vertreter ist begrifflich nicht der Stpfl. selbst. Jedoch kann ständiger Vertreter einer Kapitalgesellschaft dessen Geschäftsführer sein.
- Der ständige Vertreter muss für das Unternehmen – nach außen erkennbar – die Geschäfte besorgen. Insoweit muss eine nachhaltige Geschäftsbesorgung vorliegen. Vereinzelt, gelegentliche oder vorübergehende Entsendungen von Personen durch ein im Ausland ansässiges Unternehmen ins Inland genügen hierfür nicht.
- Der ständige Vertreter muss den Sachweisungen des Unternehmens unterliegen, wobei dies kein persönliches Abhängigkeitsverhältnis erfordert. Mithin muss dieser kein Arbeitnehmer des Unternehmens sein. Eine sachliche Weisungsgebundenheit besteht, wenn der ständige Vertreter auf Basis der im Kern vom Unternehmen selbst getroffenen Entscheidungen handelt und der Wille des Unternehmens das Verhalten des Vertreters bestimmt.

Das Gesetz nennt insoweit Regelbeispiele für die Abgrenzung. So gilt insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt, vermittelt oder Aufträge einholt, als ständiger Vertreter. Dies betrifft insbesondere Handelsvertreter. Daneben gilt insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig einen Bestand von Gütern unterhält und Auslieferungen vornimmt (Auslieferungslager), als ständiger Vertreter, soweit nicht bereits das Lager als Betriebsstätte (Warenlager) eingestuft wird.

Mit freundlichen Grüßen

eureos gmbh
steuerberatungsgesellschaft
rechtsanwaltsgesellschaft