

# steueranwaltsmagazin

*Online*

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL.M.  
Allensbach am Bodensee  
(verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

32 **Editorial**  
Wagner

33 **Beiträge**  
von Brocke/Morize **Energiepreiskrise  
und Übergewinnbesteuerung: Kommt  
nach 2022 ein zweites Energiekrisen-  
beitragsgesetz?**

45 von Freeden **Steuerberater aufgepaßt –  
Neues zum beSt**

51 Hallerbach **Teilentgeltliche Übertragung  
von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5  
Satz 3 EStG – ein Schlußstrich?**

57 **Gestaltungstip**  
Söffing **Ist ein im Bau befindliches Grund-  
stück schädliches Verwaltungsvermögen?**

59 Söffing **Zufluß von Darlehenszinsen**

**Ausgabe 2/2026**  
**28. Jahrgang**

## I.

Digitalisierung müsse als integraler Bestandteil des Steuerrechts begriffen werden, um eine moderne, effiziente und vertrauenswürdige Verwaltung zu schaffen, die den Erwartungen von Bürgerinnen, Bürgern und Unternehmen gerecht wird.

*Thematik „Digital-First: Wie die digitale Transformation der Verwaltung gelingen kann“, Steuerforum 2025.*

Hinweis d. Red.: Das **Siebte Steuerforum der Finanzverwaltung** findet am 15. und 16. September 2026 im Matthias-Erzberger-Saal des Bundesministeriums der Finanzen (Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin) statt. Unter dem Motto „Von der Finanzverwaltung, für die Finanzverwaltung“ bietet es Fachvorträge und Diskussionen zu aktuellen Themen des nationalen und internationalen Steuerrechts.

## II.

Im **EinfachMachen-Portal** können Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen direkt online melden, wo Staat und Verwaltung unnötig zu kompliziert sind – schnell, transparent und wirkungsorientiert. Das neue Portal ist eines von vielen Projekten aus der **Modernisierungsagenda**, mit der die Bundesregierung Entscheidungen, Prozesse und Strukturen der öffentlichen Verwaltung modernisiert.

Anstatt einen gesetzgeberischen Vorschlag für das versprochene Bürokratierückbaugesetz vorzulegen, wird über ein Mitmachen-Portal die Aufgabe zurückdelegiert. Wenn die Politik nicht mehr weiß, wo der Schuh drückt, ist es mit der Reformfähigkeit tatsächlich nicht mehr gut bestellt.

## III.

Die Staatsanwaltschaft Schwerin hat ein Problem: Seit dem Tod von Buckelwal Timmy trudeln dort Anzeigen und Hinweise aus ganz Deutschland ein – die Zahl ist inzwischen dreistellig. Sprecher *Jonas Krüger* nennt das gegenüber der Deutschen Presse-Agentur ein neues

Phänomen für die Behörde. Die Eingaben kommen nicht nur aus Mecklenburg-Vorpommern, landen aber wegen der örtlichen Zuständigkeit alle in Schwerin. Unter den Anzeigen sind auch Vorwürfe, die Krüger schlichtweg als „aberwitzig“ bezeichnet. (*Soester Anzeiger, 01.06.2026*).

Gaga. Red.

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. **steueranwaltsmagazin online**

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum **steueranwaltsmagazin online**, insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzudrucken.

### Redaktion

**Dr. Jörg Stalleiken**, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

joerg.stalleiken@fgs.de

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Allensbach am Bodensee/Zürich (JW)

wagner@wagner-vereinsrecht.com

### Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Prof. Dr. Klaus von Brocke*, Rechtsanwalt in Weissach b. München; *Matthias Morize*, Diplom-Finanzwirt (FH) in Marburg; *Dr. Franziska von Freedon*, Richterin am BFH; *Prof. Dr. Dorothee Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Dr. Matthias Söffing*, Rechtsanwalt in Düsseldorf.

# Energiepreiskrise und Übergewinnbesteuerung: Kommt nach 2022 ein zweites Energiekrisenbeitragsgesetz?

Prof. Dr. Klaus von Brocke, Rechtsanwalt, Weissach b. München, und Diplom-Finanzwirt (FH) Matthias Morize, Marburg

## I. Einführung

Die Zunahme geopolitischer Konflikte wirkt sich längst nicht mehr nur auf die Berichterstattung in den Tagesthemmen, sondern auch auf das alltägliche Leben in den Mitgliedstaaten der EU aus. Eine Zeitwende des politischen Denkens, eine Veränderung der diplomatischen Beziehungen, aber auch eine verknappte Versorgungssituation sind für die Bürger bemerkbare Folgen jüngster Konflikte. Insbesondere geraten energetische Rohstoffe wie Öl und Gas als Kraft-, Treib- und Schmierstoffe der Wirtschaft und in der Folge auch die hiervon abhängigen Strompreise in das Kreuzfeuer der Diskussionen. So erleben besagte Rohstoffe oft durch physische Verknappung und Sanktionen, aber auch durch Spekulation an den Rohstoffbörsen massive Preisanstiege.<sup>1</sup> Nicht zuletzt geraten hierdurch die mit den Preisen verknüpften Übergewinne der Energiekonzerne in die Diskussion. Dieses Problem erkannte auch der Unionsgesetzgeber und erarbeitete die in seinen Augen notwendige Lösung zur Angleichung der Preissituation – eine weitere Steuer.

Das im Rahmen des JStG 2022 eingeführte EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG) v. 16.12.2022 (BGBl 2022 I S. 2294, 2325) basierte auf der Verordnung (EU) 2022/1854, die in Reaktion auf die stark gestiegenen Energiepreise in der EU infolge des Kriegs in der Ukraine erlassen wurde. Das Gesetz erhob von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen einen für die Wirtschaftsjahre 2022 und 2023 befristeten Solidaritätsbeitrag auf unerwartet hohe Gewinne der betreffenden Unternehmen. Bemessungsgrundlage war der Teil des nach den einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten steuerlichen Gewinns, der den um 20% erhöhten durchschnittlichen Gewinn der Wirtschaftsjahre 2018 bis 2021 übersteigt. Der Steuersatz betrug 33%.

Es konnte nicht verwundern, daß betroffene Unternehmen die europarechtliche Kompetenzgrundlage sowie das deutsche Umsetzungsgesetz anhand des

unionalen Primärrechts und des deutschen Verfassungsrechts in Frage gestellt haben. Die wiederaufkeimende Diskussion um eine erneute Einführung einer Übergewinnsteuer in Deutschland auf Grund der jüngsten explodierenden Spritpreise nehmen die Autoren zum Anlaß, die unionsrechtlichen Grundlagen etwas genauer zu untersuchen.

## II. Die praktische Relevanz

Die Untersuchung der unionsrechtlichen Grundlage eines bereits implementierten Gesetzes mag zunächst theoretisch anmuten. Immerhin hat die maßgebende Verordnung gemäß § 288 Abs. 2 AEUV allgemeine Geltung, ist in allen Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Die jeweiligen Mitgliedstaaten haben lediglich einen schmalen Umsetzungsspielraum, soweit die Verordnung diesen zuläßt.<sup>2</sup> Die Mitgliedstaaten sind gemäß Art. 291 Abs. 1 AEUV verpflichtet, alle notwendigen Maßnahmen für die Umsetzung zu treffen.<sup>3</sup>

Bei all diesen zunehmenden Einwirkungen des EU-Rechts in Form des Primärrechts (insbesondere der Grundfreiheiten, s. sogleich) und des Sekundärrechts in Form der Richtlinien auf das deutsche Körperschaftsteuerrecht muß jedoch besonderes Augenmerk darauf gelegt werden, auf welcher Kompetenzgrundlage die EU hier tätig wird. Während der EuGH schon recht früh durch sein Grundsatzurteil Rs. 270/83 „Avoir fiscal“ die unbedingt und universell geltenden Grundfreiheiten ohne Bereichsausnahme auch auf dem Gebiet der direkten Steuern für anwendbar erklärt hat, erfährt die allgemein binnenmarktfinal ausgerichtete Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV mit der Mindestbesteuerungs-Richtlinie und erst recht mit der BEFIT-Richtlinie eine wirkliche Belastungsprobe.

Während zu Beginn der Harmonisierung steuerliche Hindernisse zwischen den Mitgliedstaaten zugunsten des Binnenmarktes abgebaut wurden und für die Steuerpflichtigen meist vorteilhafte Nebenwirkungen abfielen, ist bei den kürzlich erfolgten Harmonisierungsmaßnahmen eine Umkehrung dieses Effekts zu

<sup>1</sup> So zuletzt wieder der gravierende Anstieg des Rohölpreises im ersten Quartal 2026 durch den Nahostkonflikt. Siehe hierzu: U.S. Energy Information Administration (EIA), Short-Term Energy Outlook, <https://www.eia.gov/outlooks/steo/index.php>, abgerufen am 04.04.2026.

<sup>2</sup> Vgl. Schumacher, UbG 2023, S. 84.

<sup>3</sup> Zum Begriff: Ruffert in Calliess/Ruffert, 6. Aufl. 2022, AEUV Art. 288 Rn. 22; Schumacher, UbG 2023, S. 84.

verzeichnen.<sup>4</sup> Gerade in dieses Muster paßt das auf der EU-Verordnung 2022/1854 vom 06.10.2022 basierende Gesetz zur Einführung eines (vorübergehenden) EU-Energiekrisenbeitrags vom 16.12.2022,<sup>5</sup> mit dem sog. Übergewinne von Energieunternehmen auf der Basis der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung abgeschöpft werden. Gerade diese Verordnung auf der Ermächtigungsgrundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV hatte zu einer intensiven Debatte dazu geführt, ob die EU eine derartige direkte Steuer mittelbar über die Mitgliedstaaten einfordern durfte.<sup>6</sup> Entscheidend ist die Debatte, da es sich auch bei dem Unionsgesetzgeber nicht um eine unfehlbare oder allmächtige Instanz handelt. Vielmehr sind dem Handeln des Unionsgesetzgebers klare Grenzen durch das Primärrecht der EU gesteckt, die immer wieder als Prüfmaßstab für die neuen Vorhaben anzusetzen sind. Zaghafte setzen sich inzwischen auch die nationalen Gerichte mit der Thematik auseinander und kommen zu einem überraschenden Ergebnis.

### III. Die Urteilslage

Kürzlich wurde das FG Köln in der Frage, ob die Erhebung des EU-Krisenbeitrags mit europarechtlichen Normen bzw. dem deutschen Verfassungsrecht vereinbar ist, konfrontiert.<sup>7</sup> Die Antragstellerin, ein von den neuen Regelungen betroffenes Unternehmen der Energiebranche, trug in ihrer Klage vor, daß die Rechtsgrundlage für die Abgabe ihrer Steueranmeldung nach § 7 Abs. 1 EU-EnergieKBG formell und materiell verfassungswidrig und darüber hinaus nicht mit dem Unionsrecht vereinbar sei.<sup>8</sup> Das FG Köln äußerte daraufhin mit Beschluß vom 20.12.2024 (2 V 1597/24) erhebliche unionsrechtliche und verfassungsmäßige Zweifel am Solidaritätsbeitrag und hob die Vollziehung der Steueranmeldung im vorläufigen Rechtsschutz auf. Insbesondere erhob das FG Köln Zweifel an der Kompetenzgrundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV. Unter Anführung der in großen Teilen ablehnenden Literaturmeinung führt das FG Köln Bedenken bezüglich des Verhältnisses zu anderen unionsrechtlichen Kompetenzgrundlagen wie Art. 113 und Art. 115 AEUV an, die bisher in Fragen der Erlangung von Haushalts- bzw. Finanzierungsmitteln angeführt wurden. Insbesondere mangels des in Steuerangelegenheiten vorgeschriebenen einstimmigen Beschlusses des Rats der Europäischen Union sieht das FG erhebliche Zweifel an der Unionsrechtmäßigkeit. Besagter Beschluß des FG Köln wurde

durch Einlegung einer Beschwerde erneut am 27.10.2025 durch den BFH unter dem Aktenzeichen II B 5/25 aufgearbeitet, jedoch als unbegründet zurückgewiesen.<sup>9</sup> Der Senat teilt die zuvor geäußerten unionsrechtlichen Bedenken des FG Köln. Die Brisanz des Themas zeigt sich auch in einer Vielzahl von vor dem EuGH anhängigen Verfahren. So wurde der EuGH im Vorabentscheidungsersuchen C-358/24 nicht nur in der Frage der Vereinbarkeit mit Art. 122 Abs. 1 AEUV, sondern auch in der Frage der Vereinbarkeit mit Art. 20 EUGrdCH (Gleichheitsgrundsatz) und Art. 21 EUGrdCH (Nichtdiskriminierung) angerufen. Weitere Vorabentscheidungsersuchen bezüglich der VO (EU) 2022/1854 liegen dem EuGH zudem unter den Aktenzeichen C-467/24 und C-633/23 vor.

Ein weiteres Vorabentscheidungsersuchen hat zudem der HighCourt (Irland) unter dem Aktenzeichen C-533/24 in der Rechtssache Vermilion Energy Ireland angestrengt. Neben der bereits erwähnten Frage der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht werden hier zudem Bedenken in Bezug auf die unternehmerische Freiheit nach Art. 16 EUGrdRCh und dem Eigentumsrecht nach Art. 17 EUGrdRCh angestrengt. Zudem sind vor dem EuG Nichtigkeitsklagen (T-759/22; T-775/22; T-802/22; T-803/22) hinsichtlich der EU-Verordnung anhängig. Allen Verfahren gemeinsam ist das kritische Hinterfragen der unionsrechtlichen Grundlage für die VO 2022/1854. Auf die angeführten Verfahren vor Unionsgerichten nimmt auch der BFH in seinem Beschluß vom 27.10.2025 II B 5/25 Bezug, so daß eine gleichlautende Aufzählung auch den Entscheidungsgründen des genannten Beschlusses zu entnehmen ist.

### IV. Die Grundlage:

#### Art. 122 Abs. 1 AEUV

Wie aufgezeigt wurde bereits mehrfach vor nationaler und unionaler Instanz die angeführte Kompetenzgrundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV angezweifelt. Die Vorschrift ermächtigt den Rat, auf Vorschlag der Kommission unbeschadet der sonstigen in den Verträgen vorgesehenen Verfahren im Geiste der Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten über die Wirtschaftslage angemessene Maßnahmen zu beschließen, insbesondere falls gravierende Schwierigkeiten in der Versorgung mit bestimmten Waren, vor allem im Energiebereich, auftreten. Für die Subsumtion der auf dieser Grundlage basierenden VO (EU) 2022/1854 unter die Tatbestandsanforderung sollte jedoch vorerst das Wesen der

<sup>4</sup> Vgl. *Seiler* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU-Recht, 85. EGL 05/2025, Art. 113 AEUV Rn. 70; *Hohenwarter/Mayr*, EU-Binnenmarkt, BB 2024, S. 1566.

<sup>5</sup> Enthalten im Jahressteuergesetz 2022, BGBl 2022 I S. 2294, 2325.

<sup>6</sup> Vgl. dazu *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 70 ff.

<sup>7</sup> FG Köln, Beschluß v. 20.12.2024, 2 V 1597/24, DSIRE 2025, S. 370 f.

<sup>8</sup> FG Köln, Beschluß v. 20.12.2024, 2 V 1597/24, DSIRE 2025, S. 370, Rn. 11.

<sup>9</sup> BFH, Beschluß v. 27.10.2025, II B 5/25.

umgesetzten Maßnahme bekannt sein. Hierzu bietet sich ein Blick in das in Deutschland umgesetzte EU-EnergieKBG an, das die eingeführte Abgabe in dessen § 1 Abs. 3 Satz 2 EnergieKBG als Steuer im Sinne der Abgabenordnung, mithin als Steuer i.S.v. § 3 Abs. 1 AO definiert. Für diese Einordnung spricht auch die Pflicht zur Abgabe einer eigenständigen Steueranmeldung nach § 7 Abs. 1 EnergieKBG sowie die Zuständigkeit des BZSt nach § 6 Abs. 1 EnergieKBG. Einzig problematisch wird an dieser Einordnung die Zweckbindung nach § 1 Abs. 3 EnergieKBG gesehen, nach der das Aufkommen entsprechend den Vorgaben gemäß Artikel 17 der VO (EU) 2022/1854 zu verwenden ist.<sup>10</sup> Auch diese Zweckbindung des Aufkommens schadet der Einordnung als Steuer im Sinne der Finanzverfassung und der AO jedoch nicht, da die Zweckbindung von Steuern allgemein anerkannt und zulässig ist.<sup>11</sup> Es handelt sich in einem solchen Fall lediglich um eine sogenannte Zweck-Steuer.<sup>12</sup>

Zweifelsohne ist die Umsetzung der VO (EU) 2022/1854 im EU-EnergieKBG mithin als Einführung einer Steuer einzuordnen, was die Frage der Steuerkompetenz des Unionsgesetzgebers im betreffenden Bereich der Energiewirtschaft aufwirft.<sup>13</sup> Aus dem in Art. 5 Abs. 2 EUV statuierten Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung ergibt sich, daß die Union nur innerhalb der Grenzen der Zuständigkeiten tätig werden kann, die ihr die Mitgliedstaaten im Rahmen der Verträge zugeschrieben haben. Nicht ausdrücklich der Union zugeschriebene Kompetenzen verbleiben somit bei den Mitgliedstaaten. Entgegen der bisherigen Regelung in Art. 5 Abs. 1 EGV ist diese sogenannte „negative Zuständigkeitsvermutung“<sup>14</sup> in der Neuregelung des EUV fortan sogar explizit in Art. 4 Abs. 1 EUV und Art. 5 Abs. 2 S. 2 EUV festgeschrieben. Insbesondere in Zweifelsfällen hat die Kompetenzzuweisung daher stets zugunsten der Mitgliedstaaten zu erfolgen.<sup>15</sup> Die Kompetenzschränken sind dabei in allen Fällen für die Union rechtlich bindend.<sup>16</sup> Ebenso entscheidend wie das Vorweisen einer Kompetenzgrundlage ist jedoch auch die richtige Auswahl eben dieser.<sup>17</sup> Durch sie entscheidet sich nicht nur, ob die Union tätig werden kann,

sie bestimmt zusätzlich die verfügbaren Rechtsinstrumente, die Organkompetenz sowie das Gesetzgebungsverfahren.<sup>18</sup> Mithin ist die Auswahl ebenso für die Verbandskompetenz, wie auch für die Organkompetenz und somit für die rechtmäßige Kompetenzausübung der Union entscheidend.<sup>19</sup> Diese Abhängigkeit von einer Kompetenzzuweisung bzw. die fehlende Kompetenz zur Begründung einer eigenen Kompetenz unterscheidet die Union als „supranationale Organisation“<sup>20</sup> maßgeblich von den souveränen Staaten, aus deren Zusammenschluß sie gegründet wurde.<sup>21</sup>

Grundsätzlich ist der Union mit den steuerlichen Vorschriften des AEUV und insbesondere dem Art. 113 AEUV eine spezielle Norm zur steuerlichen Harmonisierung zugeschrieben worden. Aus dem Tatbestand des Art. 113 AEUV ergibt sich jedoch, daß dieser lediglich für die Harmonisierung der Umsatzsteuern, der Verbrauchsabgaben und der sonstigen indirekten Steuern Anwendung findet. Während unter den Bereich der sonstigen indirekten Steuern u.a. die Kapitalverkehr-, die Beförderung- oder die Versicherungssteuer zu subsumieren sind<sup>22</sup>, läßt sich das Vorhaben einer Übergewinnsteuer unter keine der genannten Steuerarten eingliedern.

Ebenfalls läßt sich die zum Wortlaut des Art. 115 AEUV nahezu identische Vorschrift des Art. 114 AEUV als Kompetenzgrundlage ausschließen, da diese gemäß den Einschränkungen des Absatzes 2 nicht für die Bestimmungen über Steuern anzuwenden ist. Verbleiben würde für das Vorhaben der Übergewinnsteuer mithin der allgemein zur Angleichung geschaffene und in aktuellen Tagen hauptsächlich zur Angleichung direkter Steuern eingesetzte Art. 115 AEUV.

Diesbezüglich wäre jedoch zu beachten, daß diese Vorschrift zwar zur Angleichung, niemals aber zur Schaffung von Steuern eingesetzt werden kann.<sup>23</sup> Speziell für den Energiebereich käme weiterhin Art. 194 Abs. 3 des AEUV in Betracht, der den Rat zur Einführung steuerlicher Maßnahmen im Bereich der Energiepolitik im besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments ermächtigt.<sup>24</sup> Insbesondere das besondere

<sup>10</sup> So beispielsweise: *Lüdicke*, DB 2022, M4-M5.

<sup>11</sup> Vgl. *Keuper/Zeck*, DStR 2023, S. 1300 m.w.N.

<sup>12</sup> Vgl. *Keuper/Zeck*, DStR 2023, S. 1300 m.w.N.; dem entgegen *Lüdicke*, DB 2022, M4-M5.

<sup>13</sup> So auch *Valta*, StuW 2023, S. 76.

<sup>14</sup> *Ruffert* in *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, EUV Art. 5 Rn. 8.

<sup>15</sup> So auch *Ruffert* in *Calliess/Ruffert*, 6. Aufl. 2022, EUV Art. 5 Rn. 8.

<sup>16</sup> Vgl. *Geiger/Kirchmair* in *Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair*, EUV/AEUV, 2023, Art. 5 EUV Rn. 2.

<sup>17</sup> Vgl. *Calliess* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 2022, Art. 5 EUV Rn. 10.

<sup>18</sup> Vgl. *Nettesheim* in *Bogdandy/Bast*, Europäisches Verfassungsrecht, 2009, S. 434 f.

<sup>19</sup> Vgl. *Streinz* in *Streinz*, EUV/AEUV, 2018, Art. 5 EUV Rn. 9; *Nettesheim* in *Bogdandy/Bast*, Europäisches Verfassungsrecht, 2009, S. 434 f.

<sup>20</sup> So bezeichnend BVerfG v. 30.06.2009, 2 BvE 2/08 (Lissabon), Rn. 223.

<sup>21</sup> Vgl. *Streinz* in *Streinz*, EUV/AEUV, 2018, Art. 5 EUV Rn. 5.

<sup>22</sup> *Waldhoff* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 2022, Art. 113 AEUV Rn. 4.

<sup>23</sup> Zustimmend *Schönfeld/Sendke*, Mindestbesteuerung, ISiR 2024, S. 635 f.; *Hey*, Einnahmesystem, EuZW 2021, S. 281; anderer Meinung in Bezug auf Art. 94 EGV *Taschner* in *von der Groeben/Schwarze*, EU-/EG-Vertrag, 2003, Art. 94 EGV Rn. 3 m.w.N.

<sup>24</sup> Vgl. *Schumacher*, UbG 2023, S. 85.

Gesetzgebungsverfahren wäre dem Unionsgesetzgeber bei Erlass der VO 2022/1854 jedoch zum Verhängnis geworden, da weder alle Mitgliedstaaten zugestimmt haben, noch das Europäische Parlament am Erlass beteiligt war.<sup>25</sup> Der Unionsgesetzgeber entschied sich mithin zur Abkehr der bisher erprobten Kompetenzgrundlagen und wandte sich der wenig genutzten Grundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV zu.

## V. Verstoß gegen Einstimmigkeitsfragen in Steuerangelegenheiten

Noch vor der tatbestandlichen Untersuchung des Art. 122 Abs. 1 AEUV muß die Frage gestellt werden, ob der Unionsgesetzgeber steuerliche Maßnahmen überhaupt auf diese Grundlage stellen kann oder ob er für derartige Maßnahmen nur auf die Möglichkeiten des Art. 113 AEUV, Art 115 AEUV oder Art. 194 Abs. 3 AEUV zurückgreifen darf. Schließlich wurde bereits mehrfach vorgetragen, daß die Union über den Weg des Art. 122 Abs. 1 AEUV das strengere Gesetzgebungsverfahren der anderen Normen umgeht.<sup>26</sup> Festzustellen ist, daß der Wortlaut des Art. 122 Abs. 1 AEUV über Wirtschaftsmaßnahmen spricht und dabei die Steuerpolitik zumindest nicht kategorisch ausschließt, wie es beispielsweise in Art. 114 Abs. 2 AEUV der Fall ist. Eine liberale Auslegung dürfte unter Wirtschaftsmaßnahmen möglicherweise sogar fiskalpolitische Maßnahmen aus dem Bereich des Steuerrechts subsumieren.<sup>27</sup> Auch ist in der einschlägigen Literaturmeinung kein Konsens über den kategorischen Ausschluß von Maßnahmen im Bereich des Steuerrechts erkennbar. Ob diese Negativabgrenzung jedoch zur Akzeptanz steuerlicher Maßnahmen unter Art. 122 Abs. 1 AEUV führen sollte, ist fraglich, beruht das Stillschweigen in erster Linie vermutlich auf der Neuartigkeit der VO 2022/1854. Vor besagter Maßnahme wurde zwar reger Gebrauch von der Kompetenzgrundlage gemacht, die Ausformung steuerlicher Regelungen auf dieser Grundlage stellt jedoch ein Novum dar.<sup>28</sup> Es scheint, als teste der Unionsgesetzgeber nach den gravierenden Eingriffen in die Steuerautorität der Mitgliedstaaten durch BEPS, ATAD und MinBestRL nun auch die Kompetenzgrundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV als Werkzeug für die Einflußnahme in steuerliche Bereiche.

Deutlich gegen eine Anwendung von Art. 122 Abs. 1 AEUV in Steuerbelangen spricht jedoch das Vorhandensein von Art. 113 AEUV und Art. 115 AEUV bzw. auch Art. 194 Abs. 3 AEUV als *lex specialis* für Steuerangelegenheiten.<sup>29</sup> Während der Union in Art. 113 AEUV mithin die ausdrückliche Steuerkompetenz für die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und die sonstigen indirekten Abgaben zugesprochen wird, ist über Art. 115 AEUV zumindest eine Angleichung bestehender direkter Steuern möglich. Auffällig ist, daß alle diese Vorschriften zum Eingriff in steuerliche Belange stets auf das Einstimmigkeitserfordernis im Gesetzgebungsverfahren abstellen. Dieser Mechanismus verdeutlicht, daß bei Schaffung des AEUV starke Schranken für den Eingriff in die staatliche Steuersouveränität geschaffen wurden. Besonders erkennbar sind diese Schranken auch durch Betrachtung des Art. 114 Abs. 1 AEUV, der in der tatbestandlichen Anforderung der Angleichung an den Binnenmarkt theoretisch auch die Steuern unter Verzicht auf das Einstimmigkeitserfordernis angleichen könnte, von dessen Anwendungsbereich diese unter Art. 114 Abs. 2 AEUV jedoch ausdrücklich ausgeschlossen sind. Die fehlenden Aussagen zur Zulässigkeit steuerlicher Maßnahmen unter Art. 122 Abs. 1 AEUV sind somit keineswegs vorschnell als Zustimmung zu werten.<sup>30</sup>

Der Unionsgesetzgeber selbst trifft derweil keine Aussage darüber, warum statt der spezielleren Vorschriften ausgerechnet Art. 122 Abs. 1 AEUV als Kompetenzgrundlage ausgewählt wurde.<sup>31</sup> Auch dieses Schweigen dürfte nahelegen, daß der zu Beginn genannte Vorwurf des Umgehens des Einstimmigkeitserfordernisses zumindest ein Hauptgrund für den Vorzug von Art. 122 Abs. 1 AEUV gegenüber speziellerer Kompetenzgrundlagen gewesen ist. Eine endgültige Klarstellung durch den EuGH ist aufgrund der laufenden Verfahren noch ausstehend. Erkennbar ist jedoch, daß die Schaffung von Steuern auf Basis von Art. 122 Abs. 1 AEUV keinesfalls ein unkritisches Unterfangen darstellt. Selbst wenn die Möglichkeit der Steuergesetzgebung unter Art. 122 Abs. 1 AEUV mithin durch den EuGH bestätigt wird, ist diese Norm ausschließlich als „ultima ratio“<sup>32</sup> gegenüber den regulären Kompetenzgrundlagen des Art. 113 und Art. 115 AEUV anzusehen. Eine tatbestandliche Untersuchung der

<sup>25</sup> Vgl. Schumacher, UbG 2023, S. 85.

<sup>26</sup> So beispielsweise Keuper/Zeck, DStR 2023, S. 1299; Gosch, Thesen anlässlich der Öffentlichen Anhörung im Finanzausschuß des deutschen Bundestags zum Thema „Jahressteuergesetz“ 2022“, <https://www.bundestag.de/resource/blob/923652/70da572bb3d15b170872bd33b88d5a14/06-Gosch.pdf>, abgerufen am 04.04.2026; dementsgegen die Argumentation im Verfahren v. 27.10.2025, II B 5/25, Rn. 5.

<sup>27</sup> Anderer Ansicht Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 7

<sup>28</sup> Vgl. Valta, StuW 2023, S. 74.

<sup>29</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 72; Siehe insbesondere die Stellungnahmen der Mitgliedstaaten Polen und Ungarn, Rat der Europäischen Union, Interinstitutional Dossier: 2022/0289 (NLE), CM 4715/22, Anlage 1.

<sup>30</sup> Die Zulässigkeit ablehnend Lüdicke, DB 2022, M4-M5.

<sup>31</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 76.

<sup>32</sup> Valta, StuW 2023, S. 74.

Anwendungsvoraussetzungen des Art. 122 Abs. 1 AEUV unter besonderer Berücksichtigung des Vorliegens von gravierenden Schwierigkeiten in der Versorgung ist geboten.

## VI. Tatbestandliche Anforderungen

### 1. Schwierige Wirtschaftslage

Tatbestandliche Voraussetzung für das Tätigwerden der Union ist eine schwierige Wirtschaftslage oder eine Wirtschaftslage, die potenziell gefährlich werden könnte.<sup>33</sup> Die Vorschrift ermächtigt mithin nicht zu allgemeinen Eingriffen im Wirtschaftsbereich, sondern stellt vielmehr nur ein Werkzeug für Notlagen dar.<sup>34</sup> Eine Notlage muß dabei nicht unbedingt in einem Versorgungsengpaß bestehen, die Formulierung in Art. 122 Abs. 1 AEUV stellt lediglich einen Unterfall wirtschaftlicher Schwierigkeiten bzw. Notlagen dar.<sup>35</sup> Eine solche Notlage beschreibt der Unionsgesetzgeber in den Erwägungsgründen zur VO 2022/1854, indem er die „Störungen am Energiemarkt, die von einem der wichtigsten Marktakteure durch die Gasversorgung im Zusammenhang mit dem Angriffskrieg Russlands gegen die Ukraine verursacht wurden“<sup>36</sup> anführt. Weiter führt er an, „die damit verbundene hybride Kriegsführung“<sup>37</sup> habe „zu einer Krisensituation geführt, deren untragbare Auswirkungen auf Verbraucher und Unternehmen durch die Annahme einer Reihe dringender, befristeter und außerordentlicher Wirtschaftsmaßnahmen begegnet werden muß.“<sup>38</sup>

So nachvollziehbar die Argumentation gerade aus Sicht energieintensiver Unternehmen erscheint, stellt sich die Frage, ob der Preisanstieg energetischer Rohstoffe tatsächlich eine Notlage im Sinne von Art. 122 Abs. 1 AEUV darstellt.<sup>39</sup> Schließlich würde ein Bestehen einer solchen Notlage ein Abweichen von dem Einstimmigkeitserfordernis unter Anwendung der lediglich qualifizierten Mehrheit rechtfertigen.<sup>40</sup> Mit Sicherheit stellt der vorübergehend enorme Preisanstieg aus Sicht einer Vielzahl von Privatverbrauchern und aus Sicht energieintensiver Unternehmen eine enorme Belastung bis hin zu einer finanziellen Notlage dar.<sup>41</sup>

Eine tatsächliche Versorgungsknappheit bzw. eine Notlage außerhalb der finanziellen Belastung bestand jedoch, wenn überhaupt, nur vorübergehend.<sup>42</sup> Es erscheint nicht ausreichend, die tatbestandliche geforderte Notlage lediglich an die Preisentwicklung fossiler Rohstoffe zu knüpfen.<sup>43</sup> Zum einen müßte der Rat aus dieser Argumentation für sämtliche Teuerungen innerhalb von Wirtschaftskrisen zum Eingriff ermächtigt werden, was einer restriktiven Auslegung des Art. 122 Abs. 1 AEUV gänzlich widerstreben würde.<sup>44</sup> Zum anderen dürfte gerade im Bereich der fossilen Rohstoffe der Russland-Ukraine-Konflikt erst der Auftakt für eine stetige, teils sprunghafte Teuerung sein. Kürzlich erst sorgten die enorme Verschärfung des Nahostkonflikts und die mit ihm einhergehenden Angriffe auf die Öl-Infrastruktur erneut für einen enormen Anstieg der Rohstoffpreise. Ein stetiger Preisanstieg fossiler Energien dürfte in Zukunft leider keine Notlage, sondern ernüchternde Realität darstellen.

Keinesfalls sollen somit die Folgen des Russland-Ukraine-Konflikts für die Letztverbraucher in der EU marginalisiert werden. Würde eine Notlage im Sinne des Art. 122 Abs. 1 AEUV jedoch bejaht, müßte in einer Vielzahl von vergleichbaren Teuerungsfällen der Union ebenfalls eine Regelungskompetenz zugesprochen werden.<sup>45</sup> Gerade in Zeiten einer angespannten Wirtschaftslage könnte die Union dieses Instrument mithin nahezu durchgehend nutzen, was der engen Auslegung und mithin der Zuständigkeitsverteilung zwischen EU und Mitgliedstaaten deutlich widerstreben würde. Mithin muß festgehalten werden, daß ein Preisanstieg, auch wenn er eine Vielzahl von Letztverbrauchern vor finanzielle Schwierigkeiten stellt, allein keine wirtschaftliche Notlage im Sinne des Art. 122 Abs. 1 AEUV darstellen kann.<sup>46</sup>

### 2. Verbesserung der Versorgungssituation

Wird zugunsten der Gesetzgebungskompetenz der Union dennoch von einer Notlage i.S.v. Art. 122 Abs. 1 AEUV ausgegangen, wird in einigen Teilen des Schrifttums zudem eine Auswirkung der Maßnahme auf die Verbesserung der Versorgungssituation gefordert.<sup>47</sup>

<sup>33</sup> Häde in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 122 Rn. 3.

<sup>34</sup> Häde in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 122 Rn. 2 mit Nachweis auf Hattenberger in Schwarze, EU-Kommentar, Art. 122 AEUV Rn. 1.

<sup>35</sup> Häde in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 122 AEUV Rn. 3 m.w.N.; Bandilla in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU-Recht, 85. EGL 05/2025, Art. 122 AEUV Rn. 10.

<sup>36</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 8.

<sup>37</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 8.

<sup>38</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 8.

<sup>39</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>40</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>41</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>42</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>43</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>44</sup> Vgl. Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>45</sup> So auch Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>46</sup> So auch Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 74 f.

<sup>47</sup> So beispielsweise Gosch, Thesen anläßlich der Öffentlichen Anhörung im Finanzausschuß des deutschen Bundestags zum Thema „Jahressteuergesetz“ 2022“, <https://www.bundestag.de/resource/blob/9236>

Diese Forderung ist nachvollziehbar, spricht Art. 122 Abs. 1 AEUV doch insbesondere von Schwierigkeiten in der Versorgung bestimmter Waren. Folgt man dieser Auffassung, wird man bezüglich der Regelungen über die Einsparungen bei Strom und bei den staatlich finanzierten Strompreisentlastungen gem. Art. 17 VO (EU) 2022/1854 zu dem Ergebnis kommen, daß diese durchaus geeignet sind, einen hochpreisigen Versorgungsengpaß einzudämmen.<sup>48</sup> Problematisch wird diese Anforderung jedoch bei Betrachtung der Abschöpfung des Solidaritätsbeitrags, da hier kein direkter Bezug zur Herstellung der Versorgungssicherheit, sondern lediglich eine Maßnahme zur Gegenfinanzierung in Form einer Steuer geschaffen wird.<sup>49</sup> Vielmehr könnte in dieser Finanzierungsmaßnahme sogar eine Störung der Versorgungssituation gesehen werden. Immerhin werden Energieunternehmen mit einer zusätzlichen Steuer auf Gewinne belastet, die sie in der langfristigen Planung nicht vorhersehen konnten. Gerade für zukünftige Investitionen und Beschaffungen könnte eine derartige Steuer bei den betroffenen Unternehmen zu ökonomischen Verzerrungen und zur Einpreisung von Risikozuschlägen führen.

Derartigen Untersuchungen ist jedoch entgegenzuhalten, daß nicht die gesamte Literaturmeinung von den auf Art. 122 Abs. 1 AEUV basierenden Maßnahmen zwingend eine Verbesserung einer expliziten Versorgungslage fordert.<sup>50</sup> Dies hängt auch mit dem breiteren Verständnis einer Notlage i.S.v. Art. 122 Abs. 1 AEUV zusammen, die nicht zwingend in einem Versorgungsengpaß bestehen muß.<sup>51</sup> In diesem Zuge könnten auch Maßnahmen, die lediglich die Folgen einer wirtschaftlichen Krise eindämmen, dennoch auf Art. 122 Abs. 1 AEUV gestemmt werden. Ob die im Rahmen der VO (EU) 2022/1854 bzw. dem EU-EnergieKVG eingeführten Maßnahmen jedoch tatsächlich wirksam waren, zumindest die Folgen der Energiekrise einzudämmen, ist fraglich. Die nähere Untersuchung hierzu erfolgt im Rahmen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes.

Zuletzt wird in der Literatur auch die Ansicht vertreten, daß die Erhebung einer Steuer zur Gegenfinanzierung von kriseneindämmenden Maßnahmen und die somit nur mittelbare Lösung einer wirtschaftlichen Notlage keinesfalls den Anforderungen des Art. 122 Abs. 1 AEUV entsprechen können.<sup>52</sup> Unter Akzeptanz

eines solchen mittelbaren Zusammenhangs könnten ansonsten sämtliche steuerliche Vorhaben der EU auf Art. 122 Abs. 1 AEUV basiert werden, solange ihr Verwendungszweck zumindest nur teilweise der Lösung wirtschaftlicher Notlagen zugutekommt.<sup>53</sup> Demnach dürften, sofern überhaupt zulässig, steuerliche Maßnahmen nur auf Art. 122 Abs. 1 AEUV basieren, sofern sie eine unmittelbare Lenkungswirkung aufweisen.<sup>54</sup> Eine solche ist in dem Solidaritätsbeitrag für Energieunternehmen jedoch nicht erkennbar. Tatbestandlich darf allenfalls festgestellt werden, daß die Subsumtion der VO (EU) 2022/1854 unter die Anforderungen des Art. 122 Abs. 1 AEUV keinesfalls unumstritten ist.

### 3. Angemessene Maßnahmen

Wird zugunsten des Unionsgesetzgebers zunächst von einem Erfüllen der bisherigen tatbestandlichen Voraussetzungen ausgegangen, ist der Gesetzgeber weiterhin lediglich berechtigt, angemessene Maßnahmen auf der Basis von Art. 122 Abs. 1 AEUV zu statuieren. Aus der zusätzlichen Nennung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in der Kompetenzgrundlage selbst, wo Art. 5 Abs. 4 AEUV diesen Grundsatz ohnehin bei allen Maßnahmen der EU fordert, läßt sich die enorme Relevanz für die Ausübung ableiten.<sup>55</sup> Im Prüfungspunkt der Angemessenheit werden sämtliche positive Auswirkungen der Maßnahme zur Erreichung der verfolgten Ziele mit den negativen Auswirkungen auf andere schutzwürdige Rechtsgüter verglichen.<sup>56</sup> Es erfolgt also die Betrachtung und Bewertung des Verhältnisses der entgegenstehenden Ziele, Interessen und Rechtspositionen.<sup>57</sup> Eine tiefgehende Prüfung wird aufgrund starker Parallelen in das Kapitel des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes verschoben. Vorab sei hier bereits erwähnt, daß auch diese Prüfung nicht zu dem durch den Unionsgesetzgeber gewünschten Ergebnis führen wird.

## VII. Subsidiaritätsprinzip

Nachdem die tatbestandliche Untersuchung zu Bedenken in Bezug auf die Zulässigkeit der VO 2022/1854 führt, läßt sich die Untersuchung anhand der Grundprinzipien der EU fortführen. Insbesondere ist hier das in den Art. 5 Abs. 1 S. 2 und 5 Abs. 3 EUV niedergelegte Subsidiaritätsprinzip zu erwähnen. Dieses Prinzip

52/70da572bb3d15b170872bd33b88d5a14/06-Gosch.pdf, abgerufen am 04.04.2026; *Keuper/Zeck*, DStR 2023, S. 1299.

<sup>48</sup> Vgl. *Valta*, StUW 2023, S. 74.

<sup>49</sup> Vgl. *Valta*, StUW 2023, S. 74.

<sup>50</sup> Vgl. *Schumacher*, Ubg 2023, S. 85.

<sup>51</sup> *Häde* in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 2022, Art. 122 AEUV Rn. 3 m.w.N.; *Bandilla* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EU-Recht, 85. EGL 05/2025, Art. 122 AEUV Rn. 10.

<sup>52</sup> So *Zimmermann*, ISR 2025, S. 135 mit Nachweis auf *Meickmann*, JZ 2023, S. 752 und *Englisch* in *Englisch/Schaumburg/Dobratz*, Europäisches Steuerrecht, Rz. 19.26

<sup>53</sup> *Zimmermann*, ISR 2025, S. 135.

<sup>54</sup> *Zimmermann*, ISR 2025, S. 135 mit Nachweis auf *Meickmann*, JZ 2023, S. 752.

<sup>55</sup> So auch *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 75.

<sup>56</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 272.

<sup>57</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 272.

regelt, daß die EU in Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig werden darf, wenn die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahme weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können.<sup>58</sup> Zur Einhaltung müssen mithin zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein.<sup>59</sup> Zuerst darf das durch die Union angestrebte Ziel durch die Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden und zweitens muß das Ziel durch dessen Umfang oder Wirkung besser auf Unionsebene durchgesetzt werden können.<sup>60</sup>

Das Erfüllen der Voraussetzungen wird bei Erlass einer Maßnahme durch die Union geprüft und entsprechend in den Erwägungsgründen einer Maßnahme festgehalten. Gemäß Art. 296 Abs. 2 AEUV ist eine derartige Begründung, in der der Gesetzgeber auf die in den Verträgen vorgesehenen Vorschläge, Initiativen, Empfehlungen, Anträge oder Stellungnahmen Bezug nimmt, verpflichtend. Der Inhalt der Begründung zur VO 2022/1854 muß jedoch bei näherer Betrachtung erhebliche Bedenken in Bezug auf die Erfüllung der Anforderungen des Subsidiaritätsprinzips aufwerfen.

Mit einem direkten Bezug auf das Subsidiaritätsprinzip unter Erwähnung desselben gibt der Unionsgesetzgeber nur die Erklärung ab, daß „die Ziele dieser Verordnung, nämlich die Festlegung von Notfallmaßnahmen, um die Auswirkungen der hohen Energiepreise abzumildern, von den Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen des Umfangs und der Wirkungen der Maßnahme auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind“<sup>61</sup> und die Union demnach „im Einklang mit dem in Artikel 5 EUV verankerten Subsidiaritätsprinzip tätig werden“<sup>62</sup> kann. Erkennbar ist, daß zumindest diese Erklärung mit direktem Bezug zum Subsidiaritätsprinzip eine nahezu wortgleiche Wiederholung des Art. 5 Abs. 4 EUV ist. Fraglich ist daher, ob eine derart knappe Begründung, die in der reinen Wiederholung des Wortlauts besteht, den Anforderungen des Art. 296 Abs. 2 AEUV gerecht werden kann. Hierzu ist festzuhalten, daß der erforderliche Umfang der Begründung nicht klar definiert ist, jedoch so ausgestaltet sein sollte,

daß die Betroffenen die Entscheidung der Behörde nachvollziehen und ihre eigenen Rechtsschutzmöglichkeiten einschätzen können.<sup>63</sup> Zudem soll dem Gerichtshof die Nachprüfung der Maßnahme erleichtert<sup>64</sup> und auch eine Selbstkontrolle des handelnden Organs erreicht werden.<sup>65</sup> Demgegenüber sollen die Unionsorgane bei Ausübung ihrer Tätigkeit auch nicht mit dem Erfordernis einer übermäßigen Begründung überlastet werden,<sup>66</sup> so daß grundsätzlich eine Balance zwischen beiden Anforderungen zu finden ist.<sup>67</sup>

Nach Meinung der Rechtsprechung und der herrschenden Meinung in der Literatur kann der Begründungspflicht dabei durchaus in verkürzter Form Folge geleistet werden, sofern Klarheit und Schlüssigkeit gewahrt werden.<sup>68</sup> Allein das Verweisen auf die betreffende Norm des Unionsrechts<sup>69</sup> bzw. eine einfache Wortlautwiederholung der Kompetenzgrundlage reicht jedoch nicht aus, um der Begründungspflicht zu entsprechen.<sup>70</sup> Zumindest die Begründung des Unionsgesetzgebers mit direktem Bezug zum Subsidiaritätsprinzip dürfte den Anforderungen des Art. 296 Abs. 2 AEUV nicht entsprechen, da sie lediglich eine unzulässige Wiederholung des Wortlautes darstellt. Zugegebenermaßen führt der Unionsgesetzgeber in den insgesamt 72 Erwägungsgründen zur VO 2022/1854 weitere Begründungen, jedoch ohne direkten Bezug auf das Subsidiaritätsprinzip an. Die Begründungen sind dabei aufzuteilen in Begründungen zur Deckelung des Strompreises auf 180 Euro/MWh und Begründungen zur Einführung des Solidaritätszuschlags für spezifische Unternehmen des Energiesektors. Die Begründungen zur Deckelung des Strompreises sollen hierbei nur kurz aufgezeigt werden, da diesbezügliche Regelungen national nicht im EU-EnergieKBG, sondern im StromPBG Niederschlag gefunden haben.

Bezüglich der Begründungen zur Deckelung des Strompreises ist eine Argumentation zu erkennen, die sich insbesondere auf die Interdependenz des europäischen Strommarktes hinsichtlich der Preisbildung, aber auch der Versorgungssicherheit konzentriert. So argumentiert der Unionsgesetzgeber: „unkoordinierte nationale Maßnahmen könnten den Energiebinnenmarkt

<sup>58</sup> Vgl. Geiger/Kirchmair in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 2023, Art. 5 EUV Rn. 12.

<sup>59</sup> Vgl. Geiger/Kirchmair in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 2023, Art. 5 EUV Rn. 12 m.w.N.

<sup>60</sup> Vgl. Geiger/Kirchmair in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 2023, Art. 5 EUV Rn. 60.

<sup>61</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 72.

<sup>62</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 72.

<sup>63</sup> Vgl. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 296 AEUV Rn. 16.

<sup>64</sup> Vgl. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 296 AEUV Rn. 16 m.w.N.

<sup>65</sup> Vgl. Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 2023, Art. 296 AEUV Rn. 2.

<sup>66</sup> Vgl. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 296 AEUV Rn. 16; EuGH v. 04.07.1963, 24/62 (Zollkontingent).

<sup>67</sup> Vgl. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 296 AEUV Rn. 16.

<sup>68</sup> Vgl. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 296 AEUV Rn. 17 m.w.N.; Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 2023, Art. 296 AEUV Rn. 4; EuGH v. 04.07.1963, 24/62 (Zollkontingent).

<sup>69</sup> Vgl. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 296 AEUV Rn. 17; EuGH v. 21.03.2003, C-378/00 (LIFE), Rn. 69.

<sup>70</sup> Vgl. Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur/Kirchmair, EUV/AEUV, 2023, Art. 296 AEUV Rn. 4.

beeinträchtigen, die Versorgungssicherheit gefährden und einen weiteren Preisanstieg in den von der Krise am stärksten betroffenen Mitgliedstaaten mit sich bringen.“<sup>71</sup> Weiterhin gibt er an, daß die Möglichkeit besteht, daß „unkoordinierte Obergrenzen für Markterlöse aus der Erzeugung von Strom in Anlagen mit niedrigeren Grenzkosten wie erneuerbare Energien, Kernkraft oder Braunkohle (inframarginale Erzeugungsanlagen) [...] erhebliche Verzerrungen zwischen den Erzeugern in der Union mit sich bringen, da diese unionsweit auf einem gekoppelten Strommarkt miteinander konkurrieren“.<sup>72</sup> Öffentliche Eingriffe wie die geplante Deckelung des Strompreises sieht der Unionsgesetzgeber dabei grundsätzlich als „marktverzerrende Maßnahme“,<sup>73</sup> die als Eingriff nur als gemeinwirtschaftliche Verpflichtung wahrgenommen werden sollte und besonderen Bedingungen unterliegt.<sup>74</sup>

Bemerkenswert ist hierbei, daß der Unionsgesetzgeber dennoch parallele Regelungen wie feste Einspeisetarife oder Differenzverträge als nationale Maßnahmen anerkennt und auch aus Gründen der Rechtssicherheit nationale Krisenmaßnahmen beibehalten läßt.<sup>75</sup> Bezüglich der verbrauchstechnischen Interpendenz der Strommärkte wird eine ähnliche Argumentation angeführt. Hier stellt der Unionsgesetzgeber zutreffend fest, daß eine Senkung der Stromnachfrage unionsweite positive Auswirkungen hat, da innerhalb der EU die Strommärkte gekoppelt sind.<sup>76</sup> Die geringere Nachfrage eines EU-Mitgliedstaats hätte mithin die Erhöhung des Angebots für den Strommarkt eines anderen EU-Mitgliedstaats zur Folge. „Daher sollte eine aktive Senkung der Stromnachfrage in Höhe von mindestens 5% zu bestimmten Tageszeiten zu einem geringeren Brennstoffverbrauch und einer gleichmäßigeren Verteilung der Nachfrage über den Tag beitragen und sich somit auf die Marktpreise für bestimmte Tageszeiten auswirken.“<sup>77</sup> Folgerichtig werden Gebiete in der äußersten Randlage sowie Malta und Zypern von einer verpflichtenden Umsetzung der Regulierungen zur Strompreisanfrage ausgenommen, da sie nicht unmittelbar oder nur sehr begrenzt an die transeuropäische Energienetze angeschlossen sind.<sup>78</sup>

Diese Begründungen, wenn auch nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Subsidiaritätsprinzip genannt, können überzeugen. Aus der Beschaffenheit des europäischen Stromnetzes ergibt sich naturgemäß, daß diesbezügliche Maßnahmen stets besser auf

unionaler Basis denn auf mitgliedstaatlicher Ebene gelöst werden. Insbesondere ist dieser Umstand denklogisch, da sich die Regelungen zur Senkung des Strombedarfs auf eine tatsächliche physische Größe, die im Stromnetz verfügbare Strommenge, beziehen. Anders steht es hier um den Solidaritätsbeitrag, der entgegen den vorgenannten Regelungen nicht an eine physische Größe oder eine gemeinsame Infrastruktur wie das Stromnetz, sondern an den steuerrechtlichen Gewinn eines einzelnen Unternehmens anknüpft.

Auch der Unionsgesetzgeber erkennt den Unterschied und erwähnt, daß die „Geschäfts- und Handelspraktiken und der Rechtsrahmen im Stromsektor [...] sich deutlich vom Sektor für fossile Brennstoffe“<sup>79</sup> unterscheiden. Entgegen der Deckelung des Strompreises, die auf die Erlöse aus der Stromerzeugung abzielt, soll der Solidaritätsbeitrag „, da er auf die Rentabilität von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich tätigen Unternehmen und Betriebsstätten der Union abzielt, die im Vergleich zu den Vorjahren erheblich zugenommen hat, auf deren Gewinne angewandt werden.“<sup>80</sup> Die Argumentation zur unzureichenden Umsetzung auf nationaler Ebene und zur besseren Umsetzung auf Unionsebene im Bereich des Solidaritätsbeitrags gründet der Gesetzgeber im Wesentlichen auf drei Stützen: die Fragmentierung des Binnenmarktes, die Verzerrung durch unzureichende Mittel der Mitgliedstaaten und den Vorteil einer gemeinsamen Finanzierungsmöglichkeit.

Bezüglich der Behauptung einer Fragmentierung des Binnenmarktes gibt der Unionsgesetzgeber zu bedenken, daß ohne die Maßnahme „ein hohes Risiko von Störungen auf den Binnenmarkt und einer weiteren Fragmentierung des Binnenmarktes, die angesichts der Integration der Energiemärkte und der Wertschöpfungskette allen Mitgliedstaaten schaden würde“<sup>81</sup> besteht. Begründet wird diese Fragmentierung lediglich dahingehend, daß die Mitgliedstaaten aufgrund ihrer unterschiedlichen Energiemixe unterschiedlich stark von den Teuerungen der Energiekrise betroffen sind.<sup>82</sup> Während die direkte Wirkung der vorab untersuchten Deckelung des Strompreises auf den europäischen Strommarkt erkennbar ist, ist fraglich, inwieweit sich eine Gewinnabschöpfung auf Ebene der Energieunternehmen positiv auf den Energiemarkt auswirken soll, wenn man durch den Solidaritätsbeitrag refinanzierte Maßnahmen außer Acht lassen würde. Kurz gesagt

<sup>71</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 9.

<sup>72</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 11.

<sup>73</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 48.

<sup>74</sup> Vgl. Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 48.

<sup>75</sup> Vgl. Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 36 und 41.

<sup>76</sup> Vgl. Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 10.

<sup>77</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 18.

<sup>78</sup> Vgl. Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 67.

<sup>79</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 45.

<sup>80</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 45.

<sup>81</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 57.

<sup>82</sup> Vgl. Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 57.

könnte der Solidaritätsbeitrag eine Fragmentierung des Binnenmarktes allenfalls nur unterbinden, wenn der aus ihm erlangte Ertrag wieder in angleichende Projekte reinvestiert wird. Eine derartige Begründung mag die gemeinsame Investition in angleichende Projekte, nicht aber die verpflichtend gemeinsame Abgabenerhebung und den damit einhergehenden Eingriff in die staatliche Autorität befürworten. Außerdem würde die Begründung über eine Fragmentierung des Binnenmarktes eher eine Anwendung von Binnenmarktvorschriften wie Art. 113 AEUV oder Art. 115 AEUV nahelegen, die hier gerade nicht erfolgt ist. Den Ausführungen zur Fragmentierung des Binnenmarktes kann somit nicht gefolgt werden.

Eine gemeinsame Abgabenerhebung versucht der Unionsgesetzgeber über die Gefahr der Verzerrungen durch unzureichende mitgliedstaatliche Mittel zur Investition zu rechtfertigen. Dementsprechend gibt die EU zu bedenken, daß „nur die wohlhabenderen Mitgliedstaaten über die Mittel zum Schutz ihrer Verbraucher verfügen und es zu erheblichen Verzerrungen auf dem Binnenmarkt kommt.“<sup>83</sup> „Können nur einzelne Mitgliedstaaten, die über ausreichende Mittel verfügen, Kunden und Versorger schützen, so würde dies zu erheblichen Verzerrungen auf dem Binnenmarkt führen.“<sup>84</sup> Der Unionsgesetzgeber versucht mithin nicht nur die gemeinsame Investition, sondern auch die gemeinsame Erhebung des zur Investition benötigten Kapitals als notwendig im Sinne des Art. 5 Abs. 4 EUV darzustellen. Er bezeichnet die Erhebung dabei in den Erwägungsgründen selbst als Umverteilungsmaßnahme, die dazu dient, „sicherzustellen, daß die betreffenden Unternehmen, die infolge der unerwarteten Umstände Überschußgewinne erzielt haben, proportional zur Bewältigung der Energiekrise auf dem Binnenmarkt beitragen.“<sup>85</sup>

Fraglich ist jedoch, inwieweit die EU mit einem derartigen Argument noch in die Haushaltspolitik der Mitgliedstaaten eingreifen möchte. Es ließe sich über das Argument möglicher Haushaltslücken zur Refinanzierung von gemeinschaftlichen Projekten in einer nahezu unbegrenzten Anzahl von Sachverhalten ein Eingriff in die Haushalts- und Steuerpolitik der Mitgliedstaaten rechtfertigen. Das Argument fehlender finanzieller Mittel auf mitgliedstaatlicher Ebene ist vage und könnte bei Akzeptanz auf nahezu jede Gegenfinanzierungsmaßnahme angewandt werden. Auch den Ausführungen zur Gefahr der Verzerrung durch unzureichende mitgliedstaatliche Mittel kann mithin nicht gefolgt werden.

Zuletzt versucht der Unionsgesetzgeber, die bessere Umsetzung auf Unionsebene mit einer gemeinsamen Investition in Förderprojekte zu begründen: „Außerdem sollten die Einnahmen aus dem Solidaritätsbeitrag zur Förderung der Senkung des Energieverbrauchs eingesetzt werden.“<sup>86</sup> Während hier zumindest eine direkte Wirksamkeit der Maßnahmen erkannt werden kann, wenn die erhobenen Abgaben nach Art. 17 der VO 2022/1854 für finanzielle Unterstützungsmaßnahmen zur Senkung des Energieverbrauchs oder durch finanzielle Unterstützungsmaßnahmen zur Weiterentwicklung der Energieautonomie eingesetzt werden, bleibt fraglich, ob diese Gelder unbedingt aus zwingend gemeinsamen Abgaben stammen müssen. Die Untersuchung der Argumente zur gemeinsamen Erhebung der Abgabe hat zumindest gezeigt, daß diesen nicht gefolgt werden kann. Problematisch ist diese Maßnahme zudem, da sie gleich doppelt in die staatliche Autorität eingreift.<sup>87</sup> Nicht nur wird durch die zwingende gemeinsame Erhebung in die Steuerfindungsautorität der Mitgliedstaaten eingegriffen, sie werden nachfolgend auch noch in ihrer Verwendungsautorität gravierend eingeschränkt.<sup>88</sup>

Die Untersuchung der Begründung des Unionsgesetzgebers zeigt mithin, daß den Ausführungen bezüglich einer besseren Umsetzung auf Unionsebene in Bezug auf die Deckelung des Strompreises gefolgt werden kann. Aufgrund eines gemeinsamen Strommarktes und einer festen physischen Bezugsgröße erscheinen die Maßnahmen auf Unionsebene besser umgesetzt. Den Ausführungen zur Einführung des Solidaritätsbeitrags kann hinsichtlich einer Fragmentierung des Binnenmarktes und einer Verzerrung wegen unzureichender Mittel nicht gefolgt werden. Während den Ausführungen zur gemeinsamen Finanzierung abmildernder Projekte zumindest im Sinne des Subsidiaritätsprinzips gefolgt werden kann, muß in der Umsetzung ein starker Konflikt mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 4 EUV befürchtet werden. Die nach Art. 296 Abs. 2 AEUV erforderliche Begründung des Unionsgesetzgebers kann hinsichtlich des Subsidiaritätsprinzips in Gänze mithin nicht überzeugen.

## VIII. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Neben dem Subsidiaritätsprinzip führt zudem der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aus Art. 5 Abs. 4 EUV unausweichlich zu Bedenken an der rechtmäßigen Umsetzung der VO 2022/1854. Nach dem Grundsatz gehen die Maßnahmen der Union inhaltlich wie formal nicht über das zur Erreichung der Vertragsziele erforderliche

<sup>83</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 46.

<sup>84</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 12.

<sup>85</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 51.

<sup>86</sup> Erwägungsgründe zur VO (EU) 2022/1854, Abs. 58.

<sup>87</sup> Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 75.

<sup>88</sup> Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 75.

Maß hinaus. Schutzgut des Prinzips ist insbesondere die staatliche Autonomie, die bei Ausübung der Kompetenzen der Union nur in einem unbedingt erforderlichen Umfang beschnitten werden darf.<sup>89</sup> Der Ausgleich zwischen den Erfordernissen des Binnenmarktes und der Notwendigkeit mitgliedstaatlicher Gesetzgebungskompetenz ist somit das Ziel der Anwendung des Grundsatzes.<sup>90</sup> Abstrahiert geht es in der Bewertung anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes also um das „Wie“ des gesetzgeberischen Handelns.<sup>91</sup> Der Grundsatz bildet neben dem Subsidiaritätsprinzip und dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung den dritten Teil der Schrankentrias in der Anwendung der Kompetenzen durch die Unionsorgane.<sup>92</sup> Obwohl die Prüfmaßstäbe des Grundsatzes in Art. 5 Abs. 4 EUV selbst nicht statuiert sind, hat sich aufbauend auf die einleitende Frage nach dem legitimen Zweck eine dreistufige Prüfung, bestehend aus den Prüfschritten Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit, herausgebildet.<sup>93</sup>

Geeignet ist eine Maßnahme, wenn sie der Zielerreichung in kohärenter und systematischer Weise gerecht wird.<sup>94</sup> Die Maßnahme muß mithin geeignet sein, das gesteckte Ziel zu erreichen oder zumindest zu fördern. Während diese Definition durch den EuGH bisher hauptsächlich zur Überprüfung mitgliedstaatlicher Maßnahmen angewandt wurde, besteht kein einschlägiger Grund gegen eine Erweiterung der Anwendung auf Unionsmaßnahmen.<sup>95</sup> Das isolierte Messen des übergeordneten Ziels des Solidaritätsbeitrags, die Abmilderung außergewöhnlicher Preisentwicklungen auf den Energiemärkten für Mitgliedstaaten, Verbraucher und Unternehmen, dürfte in der Praxis aufgrund von zahlreichen Wechselwirkungen auf die Preisentwicklung von energetischen Rohstoffen nur schwerlich möglich sein. Zugunsten des Unionsgesetzgebers werden in diesem Beitrag daher nur die durch die gemeinschaftliche Abgabenerhebung erwarteten Einnahmen den tatsächlichen Einnahmen gegenübergestellt. Die Bundesregierung setzte die Vorgaben der VO (EU) 2022/1854 mit dem Jahressteuergesetz 2022 um. Bei Erlass zum 16.12.2022 ging sie dabei von

Steuermehreinnahmen für die Jahre 2022 und 2023 von insgesamt ein bis drei Milliarden Euro aus,<sup>96</sup> die von insgesamt ca. 50 betroffenen Unternehmen eingenommen würden.<sup>97</sup> Die tatsächlichen Einnahmen beliefen sich für das Kalenderjahr 2022 für 13 Unternehmen auf 1.983.444.620 Euro und für das Kalenderjahr 2023 für ebenfalls 13 Unternehmen auf 464.515.435 Euro.<sup>98</sup> Im Kalenderjahr 2022 wurde zwei Unternehmen die Aussetzung der Vollziehung in Höhe von 160.294.921 Euro und im Kalenderjahr 2023 ebenfalls zwei Unternehmen die AdV in Höhe von 106.105.574 Euro gewährt.<sup>99</sup>

Auch wenn der Kreis der betroffenen Unternehmen mit gerade mal 13 Steuerpflichtigen deutlich geringer als der geplante Kreis ist, ist festzustellen, daß die Gesamtsumme der angemeldeten Steuern sogar am oberen Ende der erwarteten Steuereinnahmen liegt. Unterstellt man als Anforderung für das Erfüllen der Geeignetheit zugunsten des Unionsgesetzgebers mithin nur, dass die erwarteten Einnahmen erzielt werden, ist bezüglich des in Deutschland umgesetzten EnergieKBG festzustellen, daß die Maßnahme zumindest geeignet war, das erforderliche (Teil-)Ziel zu erreichen.

Weiterhin muß die Maßnahme auch die Anforderungen der Erforderlichkeit erfüllen. Zur Erfüllung muß sie unter mehreren für die Erreichung des Ziels gleichermaßen geeigneten Maßnahmen diejenige sein, die am wenigsten belastend für das betroffene Interesse oder das betroffene Rechtsgut ist.<sup>100</sup> Gerade in diesem Prüfungspunkt sieht die Literaturmeinung einen erheblichen Konflikt mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. So stellen *Hackemann* und *Weiler* fest, daß als ebenso geeignete Alternative zum Erlass der Verordnung auch die Möglichkeit des Erlasses einer Richtlinie bestanden hätte, die als nur hinsichtlich des Ziels verbindlicher Rechtsakt das mildere Mittel darstellt.<sup>101</sup> Das Argument, daß es aufgrund einer gewissen Dringlichkeit einer Verordnung bedurfte, teilen die Autoren nicht.<sup>102</sup> Nach dieser Ansicht bestehen keine Gründe, warum nicht auch eine Richtlinie in diesem Zeitrahmen hätte umgesetzt werden können, wodurch auch die Gefahr einer echten Rückwirkung nach deutscher Rechtslage kein Argument gegen den Erlass im Rahmen einer

<sup>89</sup> Vgl. *Bast* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU-Recht, 85. EGL 05/2025, Art. 5 EUV Rn. 66 m.w.N.

<sup>90</sup> Vgl. *Tietje* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, EU-Recht, 85. EGL 05/2025, Art. 115 AEUV Rn. 32.

<sup>91</sup> Vgl. *Calliess* in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 2022, Art. 5 EUV Rn. 6; *Streinz* in Streinz, EUV/AEUV, 2018, Art. 5 EUV Rn. 43; *Schönfeld/Sendke*, Mindestbesteuerung, IStR 2024, S. 639.

<sup>92</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 266 m.w.N.

<sup>93</sup> Ausführlich zur Prüfung *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 269 f.

<sup>94</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 271 m.w.N.

<sup>95</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 271.

<sup>96</sup> Bundesregierung.de vom 16.12.2022, <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/archiv-bundesregierung/euenergiekrisenbeitrag2145638>, abgerufen am 07.04.2026.

<sup>97</sup> BT-Drs. 20/4729, S. 10.

<sup>98</sup> BT-Drs. 21/2979, Anfrage MdB *Katharina Beck*, S. 4.

<sup>99</sup> BT-Drs. 21/2979, Anfrage MdB *Katharina Beck*, S. 4.

<sup>100</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 271 m.w.N.

<sup>101</sup> Vgl. *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 79 mit Nachweis auf *Lienbacher* in Schwarze, EU-Kommentar, Art. 5 EUV Rn. 37.

<sup>102</sup> Vgl. *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 79.

Richtlinie ist.<sup>103</sup> Diese Ansicht ist nachvollziehbar, handelte es sich bei der VO 2022/1854 schließlich um eine sogenannte hinkende Verordnung, die einer Vollständigung bzw. Umsetzung durch die nationalen Gesetzgeber bedurfte.<sup>104</sup> Eine Zeitknappheit war trotz Umsetzung in zwei parallelen Gesetzen, dem EU-EnergieKBG und dem StromPBG, nicht erkennbar. In einer ebenfalls kritischen Argumentation bedenkt *Valta*, daß die Erforderlichkeit der gemeinsamen Abgabenerhebung bei alternativen Finanzierungsmöglichkeiten der abmildernden Maßnahmen nicht ersichtlich ist.<sup>105</sup> Auch dieser Argumentation ist zu folgen, wie auch in den Ausführungen zum Subsidiaritätsprinzip dargestellt wurde.

Nach erheblichen Bedenken im Rahmen der Erforderlichkeit müssen die Maßnahmen zudem angemessen sein, um dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen. In diesem Prüfungspunkt werden sämtliche positiven Auswirkungen der Maßnahme zur Erreichung der verfolgten Ziele mit den negativen Auswirkungen auf andere schutzwürdige Rechtsgüter verglichen.<sup>106</sup> Es erfolgt also die Betrachtung und Bewertung des Verhältnisses der entgegenstehenden Ziele, Interessen und Rechtspositionen.<sup>107</sup> Während die Bewertung eines solchen Verhältnisses gerade im Bereich der Wirtschafts- und Steuerpolitik je nach Standpunkt und Argumentation diametral ausfällt, obliegt die Beurteilung in letzter Instanz dem EuGH, der als höchstes judikatives Organ der EU dem Unionsgesetzgeber gerade in Fallkonstellationen mit einer Vielzahl komplexer Abwägungspunkte und Prognoseelemente einen erheblichen Beurteilungsspielraum einräumt.<sup>108</sup> Es ist somit nicht zu erwarten, daß der EuGH eine Überprüfung der Verhältnismäßigkeit anhand sämtlicher politischer, wirtschaftlicher oder sozialer Einzelaspekte vornimmt.<sup>109</sup>

Zu beachten ist jedoch, daß die Anforderungen hier besonders hoch gesteckt sind, da in die Waagschale nicht nur der zweifache Eingriff in die mitgliedstaatliche Autorität, nämlich in die Autorität zur Steuererhebung und zur Steuerverwendung<sup>110</sup>, sondern auch der enorme Eingriff in die Rechte der Steuerpflichtigen

gelegt werden muß. Insbesondere wird es die Maßnahme vor einer Entscheidung des EuGH schwer haben, da nur ein signifikant geringer Anteil an Unternehmen von den neuen Regelungen betroffen ist.<sup>111</sup>

## IX. Das Verhältnis zur Charta der Grundrechte

In der Literatur, aber auch in den einschlägigen Urteilen nationaler Gerichte finden sich zudem zahlreiche Bedenken mit Bezug zur Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrDRCh). Insbesondere sind hier die Art. 15, 16 und 17 EUGrDRCh sowie Art. 20 und 21 als Hauptanknüpfungspunkte für Bedenken zu nennen.<sup>112</sup> Mit dem Vertrag von Lissabon wurde die Grundrechtecharta zum 01.12.2009 endgültig für alle Mitgliedstaaten verbindlich.<sup>113</sup> Sie ist als unmittelbares Recht anwendbar und bedarf keiner Umsetzung oder Konkretisierung durch nationales Recht.<sup>114</sup> Grundsätzlich ist jedoch zu beachten, daß dazu der Anwendungsbereich der Grundrechte eröffnet sein muß, weshalb auf Ebene der Mitgliedstaaten die genannte unmittelbare Anwendbarkeit nur bei der Durchführung von Unionsrecht gegeben ist.<sup>115</sup> Gemäß Art. 51 Abs. 1 EUGrDRCh gilt die Charta zudem für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips.

In der Literatur wurden so bereits die jüngsten belastenden Maßnahmen der EU kritisch an den Maßstäben der EUGrDRCh gemessen und auch der EuGH nahm bereits die Versagung einer Bestimmung der DAC 6 anhand der Maßstäbe der EUGrDRCh vor.<sup>116</sup> So scheint es zumindest der nun gefestigten EuGH-Rechtsprechung zu entsprechen, daß derartig belastende Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern nunmehr an den Maßstäben der EUGrDRCh zu messen sind.<sup>117</sup> Auch in Bezug auf die VO 2022/1854 wird der EuGH einer derartigen Prüfung nicht entkommen, sind die EUGrDRCh bereits in zahlreichen Vorabentscheidungsersuchen Hauptgegenstand einiger Vorlagefragen.<sup>118</sup>

<sup>103</sup> Vgl. *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 79.

<sup>104</sup> Zum Begriff der hinkenden Verordnung *Schroeder* in Streinz, EUV/AEU, 2018, Art. 288 AEUV Rn. 46; *Ruffert* in Calliess/Ruffert, EUV/AEU, 2022, Art. 288 AEUV Rn. 22.

<sup>105</sup> Vgl. *Valta*, StuW 2023, S. 76.

<sup>106</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 272.

<sup>107</sup> Vgl. *Trstenjak/Beysen*, Verhältnismäßigkeit, EuR 2012, S. 272.

<sup>108</sup> So bereits in Bezug auf die Mindeststeuer Deutscher Bundestag, Ausarbeitung Globale Mindestbesteuerung, S. 30.

<sup>109</sup> So bereits in Bezug auf die Mindeststeuer Deutscher Bundestag, Ausarbeitung Globale Mindestbesteuerung, S. 30.

<sup>110</sup> Vgl. *Hackemann/Weiler*, ISR 2023, S. 75.

<sup>111</sup> So wurde in Deutschland die Anzahl der betroffenen Unternehmen auf 50 geschätzt, tatsächlich betroffen waren nach Angaben des BMF

letztendlich jedoch nur 13 Unternehmen; BT-Drs. 21/2979, Anfrage MdB *Katharina Beck*, S. 4.

<sup>112</sup> FG Köln, Beschl. v. 20.12.2024, 2 V 1597/24, DStRE 2025, S. 370 ff.; in Bezug auf Art. 17 Abs. 1 EUGrDRCh und Art. 20 EUGrDRCh auch BFH, Beschl. v. 27.10.2025, II B 5/25.

<sup>113</sup> *Jarass* in Jarras, Charta der Grundrechte, 2021, Kapitel A Rn. 7.

<sup>114</sup> *Jarass* in Jarras, Charta der Grundrechte, 2021, Kapitel A Rn. 9 m.w.N.

<sup>115</sup> *Jarass* in Jarras, Charta der Grundrechte, 2021, Kapitel A Rn. 9 m.w.N.

<sup>116</sup> Vgl. *Stöber*, DStR 2025, S. 1374; EuGH v. 08.12.2022, C-694/20.

<sup>117</sup> Vgl. *Stöber*, DStR 2025, S. 1375.

<sup>118</sup> So beispielsweise Rechtssache C-358/24 *Varo Energy Belgium* u.a.; Rechtssache C-533/24 *Vermilion Energy Ireland* u.a.; Rechtssache C-467/24 *2Valorise Ham* u.a.

Zumindest in der Vergangenheit legte der EuGH die Maßstäbe der EUGrdRCh in Bezug auf belastende Maßnahmen der EU jedoch zum Unmut der Literaturmeinung in einer derart weiten Weise aus, daß Stöber bereits von einem „Freibrief“<sup>119</sup> für die „in den letzten Jahren außer Rand und Band geratene Abwehrgesetzgebung auf dem Gebiet der Steuern“<sup>120</sup> sprach.<sup>121</sup> Ob der EuGH in Zukunft eine Kehrtwende zugunsten der Steuerpflichtigen und der steuerlichen Autorität der Mitgliedstaaten beschreitet, bleibt abzuwarten.

## X. Das Problem mit der Verfassung

Ebenso wie das Verhältnis zur EUGrdRCh wird auch das Verhältnis zum deutschen Grundgesetz rege diskutiert. Zu unterteilen ist die Diskussion hierbei in finanzverfassungsrechtliche Fragen und Fragen der Grundrechtskonformität.<sup>122</sup> In Bezug auf die finanzverfassungsrechtliche Einordnung des EU-EnergieKBG wird so zunächst hinterfragt, ob es sich um eine Steuer oder um eine sonstige Abgabe wie eine Sonderabgabe handelt.<sup>123</sup> Da die herrschende Meinung trotz der Zweckgebundenheit des EU-EnergieKBG richtigerweise zum Schluß kommt, daß es sich um eine Steuer i.S.v. § 3 Abs. 1 AO und somit um eine Steuer im finanzverfassungsrechtlichen Sinne handelt, wird die Grundlage für die Gesetzgebungskompetenz in Art. 105 Abs. 2 Satz 2 1. Alternative i.V.m. Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG, wie sie der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung nennt, als zutreffend angesehen.<sup>124</sup> Problematisch wird diese Einordnung jedoch, sobald die unionsrechtliche Grundlage des EU-EnergieKBG, die VO 2022/1854, entfällt, da es sich sodann nicht mehr um eine Abgabe im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften handeln kann.<sup>125</sup> Ein möglicher Kaskadeneffekt nach dem Wegfall der unionsrechtlichen Grundlage bleibt abzuwarten.<sup>126</sup>

In Bezug auf die Grundrechtskonformität ist weiterhin zu beachten, unter welchen Umständen das deutsche Grundgesetz als Prüfmaßstab für den EU-EnergieKBG angesetzt werden könnte. Zu bedenken ist hier, daß das BVerfG das sekundäre Unionsrecht seit der sogenannten Solange II-Rechtsprechung nicht mehr

direkt nach den Maßstäben der Grundrechte des GG prüft.<sup>127</sup> Solange mithin der unionsrechtliche Vorrang greift, ist die grundrechtliche Prüfung Sache des EuGH, welcher nicht die Maßstäbe der nationalen Verfassungen, sondern die Maßstäbe der EUGrdRCh ansetzt.<sup>128</sup> Sobald die VO 2022/1854 selbst jedoch für unionsrechtswidrig durch den EuGH erklärt wird, lebt die Möglichkeit einer Prüfung durch das BVerfG an den Maßstäben des GG auf.<sup>129</sup> Sollte dieser Fall eintreten, haben die Steuerpflichtigen sowie die Literatur bereits zahlreiche Anknüpfungspunkte für eine Prüfung des BVerfG herausgearbeitet. Zu nennen sind hier insbesondere Fragen in Bezug auf das Rückwirkungsverbot<sup>130</sup> sowie Bedenken in Bezug auf den Gleichheitssatz.<sup>131</sup> Abzuwarten bleibt jedoch zunächst die Rechtsprechung des EuGH, da ein vorzeitiges Einschreiten des BVerfG nicht zu erwarten ist.

## XI. Die Bedeutung für die Zukunft

Die Einschätzung des EuGH in den obig genannten Vorlageverfahren darf mit Spannung erwartet werden. Nicht nur entscheidet der EuGH mit seiner Rechtsprechung zur unionsrechtlichen Rechtmäßigkeit über das Fortbestehen der VO (EU) 2022/1854, vielmehr geht es hier um das künftige Auftreten des Unionsgesetzgebers als autonomer Steuergesetzgeber. Wird der EuGH sich für die Zulässigkeit steuerlicher Maßnahmen auf Basis von Art. 122 Abs. 1 AEUV aussprechen, dürfte dies die staatliche Autonomie der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern enorm einschränken. Insbesondere durch die offene Ausgestaltung der Tatbestände unionsrechtlicher Kompetenzgrundlagen ist ein schützendes Einschreiten des EuGH zu erhoffen. Auf das Fortbestehen des EU-EnergieKBG hat eine Entscheidung des EuGH zunächst keine unmittelbare Auswirkung, da die Verordnung eigenständig durch den deutschen Gesetzgeber umgesetzt wurde.<sup>132</sup> Bei Wegfall der unionsrechtlichen Grundlage dürften jedoch Probleme mit der Verfassungskonformität bestehen.<sup>133</sup> Ein weiteres Verfahren mit derartigem Klagebezug wären im Falle der erhofften EuGH-Rechtsprechung unbedingt anzustrengen.

<sup>119</sup> Stöber, DStR 2025, S. 1380.

<sup>120</sup> Stöber, DStR 2025, S. 1380.

<sup>121</sup> Vgl. Stöber, DStR 2025, S. 1380.

<sup>122</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 85.

<sup>123</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 85.

<sup>124</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 85; Keuper/Zeck, DStR 2023, S. 1301.

<sup>125</sup> So Keuper/Zeck, DStR 2023, S. 1301.

<sup>126</sup> So Keuper/Zeck, DStR 2023, S. 1301.

<sup>127</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 86; BVerfG v. 22.10.1986 - 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339; auch BVerfG v. 7.6.2000 - 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147.

<sup>128</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 86; Keuper/Zeck, DStR 2023, S. 1299.

<sup>129</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 86.

<sup>130</sup> Zu klären wäre hier abschließend die Zulässigkeit unechter Rückwirkung im Rahmen der VO 2022/1854. Die Literatur kommt diesbezüglich zu dem Ergebnis, daß die geschehene unechte Rückwirkung als unproblematisch einzustufen ist: Keuper/Zeck, DStR 2023, S. 1301; Valta, StuW 2023, S. 80; Hackemann/Weiler, ISR 2023, S. 79.

<sup>131</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 86.

<sup>132</sup> Vgl. Schumacher, Ubg 2023, S. 85.

<sup>133</sup> Zur genaueren Untersuchung Schumacher, Ubg 2023, S. 86.

# Steuerberater aufgepaßt – Neues zum beSt

Richterin am BFH *Dr. Franziska von Freeden\**

## I. Einleitung

Das finanzgerichtliche Verfahren wurde in den vergangenen Jahren in weiten Teilen digitalisiert. Dies beinhaltete insbesondere die Einführung elektronischer Gerichtsakten und die Implementierung des elektronischen Rechtsverkehrs (ERV). Für den Berufsstand der Steuerberater als Prozeßbevollmächtigte im finanzgerichtlichen Verfahren gilt seit der Einführung des besonderen **Steuerberaterpostfachs (beSt)** zum 01.01.2023 grds. eine Pflicht zur elektronischen Kommunikation mit den Finanzgerichten. Wie die vergangenen drei Jahre gezeigt haben, hat das beSt Startschwierigkeiten mit sich gebracht, die nicht nur lästig fallen, sondern Verkürzungen des Rechtsschutzes mit sich bringen können. Der folgende Beitrag zeigt aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zum beSt auf, die auch zur Klärung grundsätzlicher Rechtsfragen, die sich seit Einführung des beSt stellten, geführt haben.

## II. Rechtsgrundlagen des beSt

Mit dem E-Justice-Gesetz 2013<sup>1</sup> wurden die rechtlichen Grundlagen für eine bundeseinheitliche Eröffnung des ERV in allen Gerichtszweigen geschaffen. Seit dem 01.01.2018 besteht bundesweit die Möglichkeit der Einreichung von Schriftsätzen nebst Anlagen in elektronischer Form. Mit § 52a FGO, § 130a ZPO, § 55a VwGO, § 65a SGG und § 46c ArbGG wurden in allen Prozeßordnungen sog. „sichere Übermittlungswege“ für die elektronische Kommunikation mit den Gerichten legitimiert. Zu den sicheren Übermittlungswegen im finanzgerichtlichen Verfahren gehören insbesondere gem. § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Var. 1 FGO das besondere elektronische Anwaltspostfach (beA) und gem. § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Var. 2 FGO seit dem 01.01.2023 das beSt. Hinzu kommt gem. § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 FGO das besondere Bürger- und Organisationspostfach (eBO). Auf Seiten der Finanzgerichte erfolgt der Empfang und die Versendung elektronischer Dokumente über das Elektronische Gerichts- und Verwaltungspostfach (EGVP).

§ 52d Satz 1 FGO regelt die Verpflichtung, Schriftsätze, Anträge und Erklärungen von Rechtsanwälten, Behörden und juristischen Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse als elektronische Dokumente einzureichen. § 52d Satz 2 FGO erweitert diese Nutzungspflicht auf die nach § 62 FGO vertretungsbefugten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht. Dies betrifft Steuerberater seit dem 01.01.2023, da ab diesem Zeitpunkt die Bundessteuerberaterkammer das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) als sicheren Übermittlungsweg i.S.d. § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO empfangsbereit einzurichten hatte. Rechtsgrundlage für die wirksame gesetzliche Errichtung des beSt als sicherem Übermittlungsweg wiederum sind §§ 86c bis 86e StBerG.<sup>2</sup> Ergänzend regelt die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung (StBPPV) technische und datenschutzrechtliche Vorgaben u.a. für die Einrichtung und Inbetriebnahme des beSt. Die Verordnung richtet sich ausschließlich an die Bundessteuerberaterkammer und die örtlichen Steuerberaterkammern, nicht an den einzelnen Steuerberater.<sup>3</sup>

Zwischenzeitlich hatte der X. Senat des BFH Zweifel geäußert, ob die StBPPV wirksam geworden ist und, falls dies nicht der Fall sein sollte, es an einem sicheren Übermittlungsweg für Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften ab dem 01.01.2023 fehlen könnte.<sup>4</sup> Nachdem das BVerfG diese Frage zuletzt offen gelassen hatte,<sup>5</sup> verfolgt der X. Senat seine Auffassung nicht weiter.<sup>6</sup>

## III. Umfang der sachlichen Nutzungspflicht

### 1. Klageschrift

§ 52d FGO sieht für vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen eine Pflicht zur elektronischen Übermittlung vor. Die Klageschrift als zentrales Dokument des finanzgerichtlichen Verfahrens wird in der

\* Der Artikel ist bereits in jM 2026, 124 erschienen und uns freundlicherweise durch die Red. jM, juris GmbH überlassen worden. *Dr. Franziska von Freeden* ist Richterin am BFH und war zuvor Richterin am Finanzgericht Münster; Mitglied im VIII. Senat des BFH.

<sup>1</sup> BGBl. I 2013, S. 3786.

<sup>2</sup> BFH, Urt. v. 22.10.2024 - VIII R 19/22.

<sup>3</sup> BFH, Urt. v. 22.10.2024 - VIII R 19/22.

<sup>4</sup> BFH, Beschl. v. 17.04.2024 - X B 68, 69/23; ablehnend BFH, Urt. v. 22.10.2024 - VIII R 19/22.

<sup>5</sup> BVerfG, Beschl. v. 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24, DSStR 2025, 1698.

<sup>6</sup> BFH, Urt. v. 06.08.2025 - X R 13/23 – BStBl. II 2025, 942.

Vorschrift ebenso wie andere bestimmende Schriftsätze<sup>7</sup>, zu denen bspw. auch die Klagerücknahme oder eine Hauptsacheerledigungserklärung gehören, nicht ausdrücklich genannt. § 52d FGO gilt aber jedenfalls über die Verweisungsnorm des § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 253 Abs. 4 der ZPO auch für bestimmende Schriftsätze und damit für die Klageschrift.<sup>8</sup>

## 2. Antrag auf mündliche Verhandlung

Auch ein Antrag auf mündliche Verhandlung nach Ergehen eines Gerichtsbescheids gem. § 90a Abs. 2 Satz 1 FGO ist elektronisch zu übermitteln, da es sich dabei um einen bestimmenden Schriftsatz handelt.<sup>9</sup> Die Pflicht zur elektronischen Übermittlung gilt auch für den Fall, daß die dem Gerichtsbescheid beigelegte Rechtsmittelbelehrung nur darauf hinweisen sollte, daß der Antrag auf mündliche Verhandlung schriftlich zu stellen ist. Ein Hinweis auf die u.a. für Steuerberater geltende Verpflichtung, eine Klage an das Finanzgericht ausschließlich als elektronisches Dokument zu übermitteln (§ 52d FGO), gehört nicht zu den nach § 55 Abs. 1 FGO zwingend vorgeschriebenen Angaben einer Rechtsbehelfsbelehrung.<sup>10</sup> Der Zusatz, daß der Antrag auf mündliche Verhandlung „schriftlich oder zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle zu stellen“ sei, darf von fachkundigen Beteiligten wie einem Steuerberater auch nicht dahin verstanden werden, daß er den Antrag auf mündliche Verhandlung wirksam entgegen den gesetzlichen Anforderungen des § 52d FGO schriftlich oder per Telefax stellen kann.<sup>11</sup> In der Konsequenz führt ein von einem Steuerberater schriftlich oder per Telefax gestellter Antrag auf mündliche Verhandlung zur Unwirksamkeit des Antrags und – sollte der Antrag nicht innerhalb der Monatsfrist des § 90a Abs. 2 FGO in elektronischer Form nachgereicht werden – dazu, daß der Gerichtsbescheid gem. § 90a Abs. 3 FGO als Urteil wirkt.

## 3. Terminverlegungsantrag

Ein Terminverlegungsantrag muß nicht als elektronisches Dokument über das beSt übermittelt werden. Der Antrag auf Terminänderung ist weder ein bestimmender Schriftsatz noch ein vorbereitender Schriftsatz im Sinne von § 52d Satz 1 FGO. Es handelt sich auch nicht

um einen schriftlich einzureichenden Antrag im Sinne von § 52d Satz 1 i.V.m. § 52a FGO, denn § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 ZPO normiert kein Schriftformerfordernis.<sup>12</sup> Ein solcher Antrag muß daher nicht schriftlich eingereicht werden, sondern kann bspw. auch telefonisch oder per E-Mail gestellt werden.<sup>13</sup>

## 4. Klageanbringung beim Finanzamt

Gem. § 47 Abs. 2 Satz 1 FGO kann eine finanzgerichtliche Klage fristwährend auch beim Finanzamt angebracht werden. Diese Möglichkeit befreit „professionelle Einreicher“ wie Rechtsanwälte und Steuerberater allerdings nicht von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Klageschrift gem. § 52d FGO.<sup>14</sup> Der Grund hierfür liegt in dem Zweck des § 47 Abs. 2 Satz 1 FGO. Die Vorschrift soll die Wahrung der Klagefrist erleichtern, indem die finanzgerichtliche Klage beim – i.d.R. näher gelegenen – Finanzamt angebracht werden kann, so daß es nicht auf die Postlaufzeit zum Finanzgericht ankommt. Damit gebietet es § 47 Abs. 2 FGO gerade nicht, den Berufsträger von seiner Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Klageschrift zu befreien, sondern dieser ist aufgrund der ihm zur Verfügung stehenden elektronischen Infrastruktur auf die bezweckte Erleichterung, die Postlaufzeit nicht berücksichtigen zu müssen, nicht mehr angewiesen.<sup>15</sup>

## 5. Zugang gerichtlicher Schreiben

Finanzgerichtliche Schreiben werden aus dem EGVP des Gerichts an das beSt des Steuerberaters bzw. der Steuerberatungsgesellschaft übermittelt. Im Einzelfall kann es auf den genauen Zugangszeitpunkt dieser Schreiben ankommen, so bspw. dann, wenn es um die Wiedereinsetzung in eine versäumte Frist geht. Gem. § 56 Abs. 2 FGO ist der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses, das ursächlich für die Fristversäumnis war, zu stellen. Wird bspw. vom Steuerberater bei Klageerhebung unerkannt und unverschuldet ein Formerfordernis verkannt und weist das Finanzgericht auf den Formfehler hin, beginnt die zweiwöchige Wiedereinsetzungsfrist mit Zugang des gerichtlichen Hinweises, denn in diesem Zeitpunkt fällt das Hindernis in Gestalt der Unkenntnis des Formerfordernisses weg. Wird ein solches

<sup>7</sup> Bestimmende Schriftsätze sind alle Schriftsätze, durch die - im Unterschied zu bloß vorbereitenden Schriftsätzen, die ein Vorbringen nur ankündigen - eine für das Verfahren wesentliche Prozeßhandlung bereits vollzogen wird (Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, Beschl. v. 30.04.1979 GmS-OGB 1/78, NJW 1980, 172).

<sup>8</sup> Vgl. zur Klageschrift BFH, Ur. v. 02.12.2025 - VIII R 2/25; zur Nichtzulassungsbeschwerdeschrift BFH, Beschl. v. 27.04.2022 - XI B 8/22Rn. 8; zur Anhörungsrüge BFH-Beschl. v. 23.08.2022 - VIII S 3/22 – BStBl. II 2023, 83; siehe auch *Brandis* in Tipke/Kruse, § 52d FGO Rz. 5.

<sup>9</sup> BFH, Ur. v. 16.10.2025 - VI R 6/24.

<sup>10</sup> BFH, Ur. v. 16.10.2025 - VI R 6/24.

<sup>11</sup> BFH, Ur. v. 16.10.2025 - VI R 6/24.

<sup>12</sup> BFH, Beschl. v. 27.08.2024 - VIII B 74/23.

<sup>13</sup> BFH, Beschl. v. 23.04.2024 - VIII B 31/23 m.w.N.

<sup>14</sup> BFH, Ur. v. 07.10.2025 - IX R 7/24.

<sup>15</sup> BFH, Ur. v. 07.10.2025 - IX R 7/240.

richterliches Hinweisschreiben elektronisch an das beSt übermittelt, ist es dem Empfänger zugegangen, wenn das Dokument auf dem Server für den Empfänger abrufbereit während der üblichen Geschäftszeiten eingeht. Auf die tatsächliche Kenntnisnahme kommt es nicht an.<sup>16</sup> Kontrolliert der Steuerberater das beSt längere Zeit nicht, kann also die Wiedereinsetzungsfrist bei letztendlicher Kenntnisnahme des gerichtlichen Schreibens bereits abgelaufen sein. Vor diesem Hintergrund bedeutet die Pflicht zur Nutzung des beSt aus § 52d Satz 2 der Finanzgerichtsordnung auch eine Pflicht zur Überwachung des Posteingangs im beSt während der üblichen Geschäftszeiten.<sup>17</sup>

## IV. Persönliche Nutzungspflicht

### 1. Anwendungsbereich

§ 52d Satz 2 FGO gilt zunächst für den einzelnen Steuerberater, der ein persönliches beSt einzurichten hat. Außerdem sind Berufsausübungsgesellschaften nach § 3 Satz 1 Nr. 2 StBerG, § 49 StBerG, die in das Steuerberaterverzeichnis eingetragen sind, verpflichtet, das beSt zu nutzen.<sup>18</sup>

### 2. Identität von (einfach) signierender und versendender Person

Für eine rechtswirksame Übermittlung elektronischer Dokumente stehen gem. § 52a Abs. 3 Satz 1 FGO zwei Wege zur Verfügung. Entweder muß das Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur der verantwortenden Person versehen sein oder von der verantwortenden Person (einfach) signiert und auf einem sicheren Übermittlungsweg eingereicht werden. Die Rechtswirkungen einer qualifizierten elektronischen Signatur bei der Übermittlung eines elektronischen Dokuments entsprechen dabei denen einer handschriftlichen Unterschrift eines Dokuments in Papierform. Mit der qualifizierten elektronischen Signatur wird, ebenso wie bei einer handschriftlichen Unterzeichnung, die Verantwortung für dessen Inhalt übernommen. Eine einfache Signatur soll dagegen sicherstellen, daß die durch den sicheren Übermittlungsweg als Absender ausgewiesene Person mit derjenigen Person identisch ist, die mit ihrer Unterschrift die Verantwortung für das elektronische Dokument übernommen hat.<sup>19</sup> Daraus

folgt, daß ein einfach signierter Schriftsatz elektronisch über das beSt desjenigen Steuerberaters versandt werden muß, der die Signatur angebracht hat. Andernfalls fehlt es an einer formwirksamen Übermittlung. Eine „beSt-Leihe“ eines Kollegen ist bei einfacher Signatur eines Schriftsatzes also nicht möglich.

Dies gilt auch dann, wenn Prozeßbevollmächtigte eine Steuerberatungsgesellschaft ist, für die elektronische Übermittlung von Schriftsätzen aber nicht deren beSt, sondern die beSt der vertretungsberechtigten Steuerberater genutzt werden. Enthält bspw. der Klageschriftsatz die einfache Signatur des vertretungsberechtigten Steuerberaters A, während das zur Übermittlung an das Gericht genutzte beSt für die vertretungsberechtigte Steuerberaterin B eingerichtet ist, liegt ungeachtet der Vertretungsbefugnisse beider für die prozeßbevollmächtigte Steuerberatungsgesellschaft keine formwirksame Übermittlung vor. Auch in diesem Fall ist die durch den sicheren Übermittlungsweg ausgewiesene Absenderin nicht mit demjenigen identisch, der durch seine einfache Signatur die Verantwortung für den Schriftsatz übernommen hat.<sup>20</sup>

### 3. Status- oder rollenbezogene Betrachtungsweise?

Vor den Finanzgerichten besteht – anders als vor dem BFH – kein Vertretungszwang durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater. Steuerpflichtige können sich gem. § 62 Abs. 1 FGO selbst und gem. § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 FGO Angehörige vertreten. Auch Rechtsanwälte und Steuerberater können in privater Eigenschaft sich und/oder Angehörige vertreten, ohne dabei auf ihre Eigenschaft als Berufsträger hinweisen zu müssen. Vor diesem Hintergrund ist seit Einführung der aktiven Nutzungspflicht des ERV umstritten, ob in Fällen der Selbstvertretung eine Pflicht zur Nutzung des ERV aus § 52d FGO besteht, die Vorschrift also status- oder rollenbezogen zu verstehen ist. Nach rollenbezogenem Verständnis der Norm ist eine Nutzungspflicht nur anzunehmen, wenn der Berufsträger auch als solcher in Erscheinung tritt.<sup>21</sup> Bei statusbezogenem Verständnis der Norm besteht eine Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Rechtsverkehr unabhängig von dem Kontext des Tätigwerdens, also auch bei einem Auftreten als

<sup>16</sup> BFH, Beschl. v. 27.01.2026 - VIII B 2/25.

<sup>17</sup> BFH, Beschl. v. 27.01.2026 - VIII B 2/25.

<sup>18</sup> BFH, Urt. v. 07.10.2025 - IX R 19/23.

<sup>19</sup> BFH, Beschl. v. 28.06.2024 - I B 41/23 (AdV) m.w.N.

<sup>20</sup> BFH, Beschl. v. 27.01.2026 - VIII B 2/25; BFH, Beschl. v. 28.06.2024 - I B 41/23 (AdV); BFH, Urt. v. 08.04.2025 - VII R 4/24.

<sup>21</sup> Vgl. zu Rechtsanwälten FG Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 19.09.2022 - 8 K 670/22 E,U; FG Hessen, Urt. v. 10.10.2024 - 10 K 1032/23; FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 11.06.2025 - 3 K 3005/23; vgl. auch *Paetsch* in Gosch, FGO § 64 Rn. 53; *Coenen* in Festschrift 75 Jahre FG Münster, 69, 86; wohl auch *Schallmoser* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52d FGO Rn. 16; weitergehend - in allen Fällen der Selbstvertretung gem. § 62 Abs. 1 FGO soll keine Verpflichtung bestehen, mit dem Finanzgericht elektronisch zu kommunizieren – FG Hessen, Beschl. v. 18.10.2023 - 4 K 895/23.

Privatperson ohne Offenlegung der Berufsträgereigenschaft.<sup>22</sup>

Mit kürzlich veröffentlichtem Urteil hat sich der VIII. Senat des BFH dem statusbezogenen Verständnis des § 52d FGO angeschlossen.<sup>23</sup> Die Vorschrift ist danach auch dann anzuwenden, wenn ein Steuerberater, der von seinem Selbstvertretungsrecht gem. § 62 Abs. 1 FGO Gebrauch macht bzw. einen Angehörigen gem. § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 FGO vertritt, eine finanzgerichtliche Klage als Privatperson erhebt, ohne dabei auf seine Zulassung als Steuerberater hinzuweisen. „Professionelle Einreicher“, die in eigener Sache auch ohne Offenlegung ihrer Berufszulassung Klage erheben, sind also nach § 52d Satz 1 und Satz 2 FGO verpflichtet, die Klageschrift in elektronischer Form zu übermitteln.

Für ein statusbezogenes Verständnis sprechen nach den Gründen der Entscheidung der Wortlaut und der Sinn und Zweck des § 52d FGO. Weder die Gesetzgebungsgeschichte noch gesetzessystematische Erwägungen oder die Grundsätze der rechtsschutzgewährenden Auslegung würden es gebieten, die Anwendung des § 52d FGO davon abhängig zu machen, daß der Berufsträger im finanzgerichtlichen Verfahren als solcher auftritt. § 52d FGO verfolge den Zweck, durch eine Verpflichtung zur elektronischen Kommunikation mit den Gerichten den elektronischen Rechtsverkehr zu etablieren. Nach der Vorstellung des Gesetzgebers würde selbst bei freiwilliger Bereitschaft einer Mehrheit der Nutzer des ERV die Nichtnutzung durch eine qualifizierte Minderheit immer noch zu erheblichen Druck- und Scanaufwänden bei den Gerichten und den übrigen Nutzern führen mit der Folge, daß die Justiz genauso wie ihre Kommunikationspartner mit erheblichen Investitionen in Vorlage treten müßte, ohne die Gewißheit zu haben, daß tatsächlich die für einen wirtschaftlichen Betrieb erforderliche Nutzung erfolgt.<sup>24</sup> Würde die Nutzungspflicht von dem konkreten Auftreten im finanzgerichtlichen Verfahren abhängig gemacht, liefe dies auf eine Freiwilligkeit der Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs hinaus, wenn der Berufsträger in eigenen Angelegenheiten oder nach § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 FGO als Vertreter eines Angehörigen tätig wird, was dem Gesetzeszweck widersprechen würde. Zudem gehe es bei der Nutzungspflicht nach § 52d Satz 2 FGO nur um Schriftsätze, die durch einen Steuerberater bei

Gericht eingereicht würden und damit um eine Tätigkeit, die zwar im Einzelfall aufgrund der Betroffenheit in eigener Sache einen privaten Bezug haben könne, für sich genommen aber eine berufstypische Tätigkeit der Steuerberater darstelle.

Auch die Grundsätze rechtsschutzgewährender Auslegung würden es nicht gebieten, § 52d FGO rollenbezogen auszulegen. In der Verpflichtung eines Steuerberaters, auch in eigenen Angelegenheiten den elektronischen Rechtsverkehr zu nutzen, sei keine unzumutbare Erschwerung des Zugangs zu den Finanzgerichten zu sehen.<sup>25</sup> Zwar könnten Steuerberater bei privater Nutzung des beSt zur Einrichtung softwaretechnischer Vorkehrungen gezwungen sein, um Zugriffs- und Leserechte von Kanzleimitarbeitern bei Klagen in eigener Sache einzuschränken, worin ein Mehraufwand für den einzelnen Steuerberater liegen könne. Nach dem gesetzlichen Regelungszusammenhang (§ 86d StBerG, § 16 StBPPV) sei aber ohnehin nur der Steuerberater zur Nutzung seines beSt berechtigt. Er dürfe zwar Lesezugriffe einräumen, sei dazu aber nicht verpflichtet. Dokumente elektronisch versenden dürfe allein der Steuerberater als Postfachinhaber. Entscheide sich der Steuerberater aus Gründen der Kanzleiorganisation für die Einräumung von Lesezugriffen und nutze er deren Vorteile, sei es ihm auch zuzumuten, im Gegenzug die Nachteile in Gestalt des Risikos, daß private Nachrichten gelesen werden könnten, in Kauf zu nehmen, zumal der Postfachinhaber gem. § 16 Abs. 3 StBPPV die Zugangsberechtigungen für das beSt jederzeit aufheben oder einschränken könne. Spätestens in der Rechtsmittelinstanz wäre der Steuerberater zudem, wenn er sich weiterhin selbst vertreten wollte, aufgrund des Vertretungszwangs gem. § 62 Abs. 4 FGO zur Einrichtung entsprechender softwaretechnischer Schranken oder zur Absprache entsprechender sonstiger Regeln für den Umgang mit beSt-Nachrichten in privaten Verfahren angehalten, wenn er eine Kenntnisnahme durch Kanzleimitarbeiter ausschließen möchte.

Der VIII. Senat des BFH folgt damit der Linie der anderen Bundesgerichte zu Rechtsanwälten.<sup>26</sup> In der Konsequenz muß im Zweifel die technische Infrastruktur der Kanzlei in Gestalt des beSt (bzw. des beA) auch in privaten Angelegenheiten des Steuerberaters (bzw.

<sup>22</sup> Vgl. zu Rechtsanwälten FG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 09.01.2023 - 4 V 1553/22 A (Erb); FG Berlin-Brandenburg, Gerichtsbescheid vom 05.08.2025 - 3 K 3148/25; FG Berlin-Brandenburg, Gerichtsbescheid vom 05.08.2025 - 3 K 3179/24; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 06.10.2022 4 K 1341/22, EFG 2023, 65; zu Steuerberatern FG Bayern, Urt. v. 13.08.2025 - 4 K 164/25 Rn. 32, im Ergebnis Wiedereinsetzung gewährt, Revision anhängig II R 40/25; vgl. auch *Brandis* in Tipke/Kruse, § 52d FGO Rn. 3; *Rosenke* in FGO eKomm, § 52d FGO Rz 10, Stand: 01.12.2025; *Bozza-Split*, Deutsches Steuerrecht 2024, 1210, 1212; *Schumann*, Deutsche Steuer-Zeitung 2023, 312, 314.

<sup>23</sup> BFH, Urt. v. 25.11.2025 - VIII R 2/25.

<sup>24</sup> Vgl. BTDruks 17/12634, S. 27.

<sup>25</sup> Vgl. zu diesem Kriterium BVerfG, Beschl. v. 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24.

<sup>26</sup> Vgl. zu § 130d ZPO BGH, Beschl. v. 04.04.2024 - I ZB 64/23; BGH, Beschl. v. 27.03.2025 - V ZB 27/24; zu § 55d VwGO: BVerwG, Beschl. v. 15.11.2024 - 11 VR 9/24; zu § 46g Satz 1 ArbGG: des BAG, Beschl. v. 21.09.2023 - 10 AZR 512/20; BAG, Beschl. v. 23.05.2023 - 10 AZB 18/22.

des Rechtsanwalts) verwendet werden. Bedenken im Hinblick auf das „Mitlesen“ privater Klageverfahren durch Kanzleimitarbeiter muß durch Einrichtung entsprechender softwaretechnischer Schranken oder Absprachen entsprechender Mitarbeiter-Regeln für den Umgang mit beSt-Nachrichten in privaten Verfahren begegnet werden. Im Übrigen verpflichtet § 52d FGO lediglich zur Übermittlung von Schriftsätzen etc. als elektronisches Dokument, also zur Teilnahme am elektronischen Rechtsverkehr, schreibt aber den sicheren Übermittlungsweg nicht vor.<sup>27</sup> Zur Verfügung stehen auch die weiteren sicheren Übermittlungswege nach § 52a Abs. 4 FGO. So ist es dem Steuerberater, wenn er bspw. eine Kenntnisnahme durch Kanzleimitarbeiter mit Lesezugriff verhindern möchte, unbenommen, für die elektronische Kommunikation mit dem Finanzgericht in privat geführten Verfahren einen der anderen in § 52a Abs. 4 FGO geregelten sicheren Übermittlungswege wie das eBO zu nutzen.

## V. Umgang mit technischen Störungen

### 1. Pflicht zur Implementierung des beSt

Die Pflicht zur Nutzung des beSt ab dem 01.01.2023 wird, sobald ein Registrierungsbrief für das beSt vorliegt,<sup>28</sup> nicht davon berührt, ob das beSt tatsächlich freigeschaltet ist, ob dem Inhaber des beSt die für dessen Nutzung vorzuhaltenden erforderlichen technischen Einrichtungen zur Verfügung stehen oder ob er das beSt in die Kanzleisoftware implementiert hat.<sup>29</sup> Irrtümer hinsichtlich des zeitlichen, persönlichen oder sachlichen Anwendungsbereichs des § 52d FGO, wie sie insbesondere in der Übergangssituation des Jahreswechsels 2022/2023 häufig vorkamen, berühren ebenso wenig wie technische und organisatorische Schwierigkeiten bei der Einrichtung des beSt die Nutzungsverpflichtung. Sie können aber im Einzelfall eine Wiedereinsetzung in die versäumte Frist gem. § 56 FGO rechtfertigen.<sup>30</sup>

### 2. Vorübergehende technische Störung

Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Nutzung des ERV regelt § 52d Satz 3 FGO. Nach dieser Regelung bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen

Vorschriften – also schriftlich oder per Telefax - zulässig, wenn dem nutzungsverpflichteten Einreicher eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich ist. Die vorübergehende Unmöglichkeit muß gem. § 52d Satz 4 Halbsatz 1 FGO bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft gemacht werden. § 52d Satz 3 FGO verfolgt den Zweck, dem Rechtsuchenden auch bei technischen Ausfällen eine wirksame Einreichung von Schriftsätzen zu ermöglichen, unabhängig davon, ob die Ursache dafür in der Sphäre des Gerichts oder des Einreichenden zu suchen ist.<sup>31</sup> Die Ersatzeinreichungsmöglichkeit ist dem Wortlaut der Vorschrift nach aber auf Fälle der vorübergehenden technischen Unmöglichkeit beschränkt.<sup>32</sup> Durch die Einschränkung „aus technischen Gründen“ und „vorübergehend“ stellt § 52d Satz 3 FGO klar heraus, daß professionelle Einreicher nicht von der Pflicht entbunden sind, die notwendigen technischen Einrichtungen für die Einreichung elektronischer Dokumente vorzuhalten und bei technischen Ausfällen unverzüglich für Abhilfe zu sorgen.<sup>33</sup>

Die Obliegenheit zur Glaubhaftmachung nach § 52d Satz 4 FGO bezieht sich dabei nicht nur auf die konkreten technischen Ursachen der Störung. Es ist auch glaubhaft zu machen, daß die Unmöglichkeit der elektronischen Übermittlung eines Dokuments aus technischen Gründen nur vorübergehend ist. Gerade bei länger anhaltenden technischen Problemen gehört dazu auch die Glaubhaftmachung, daß sich der Steuerberater unverzüglich nach Auftreten der Probleme um die Beseitigung der Störung bemüht und alle Anstrengungen unternommen hat, um rechtzeitig vor Klageerhebung (oder Einreichung eines anderen bestimmenden oder vorbereitenden Schriftsatzes) über ein funktionsfähiges beSt zu verfügen. Die Glaubhaftmachung richtet sich dabei nach den allgemeinen Vorschriften. In Betracht kommt insbesondere eine eidesstattliche Versicherung oder Zeugenaussagen (§ 294 Abs. 1 ZPO i.V.m. § 155 FGO).

## VI. Ausblick

Der 01.01.2026 markiert ein weiteres relevantes Datum für den ERV. So sollten seit diesem Datum flächendeckend alle Gerichte bundesweit die elektronische Akte eingeführt haben. In der Finanzgerichtsbarkeit ist die Umstellung weitgehend abgeschlossen.<sup>34</sup> Außerdem

<sup>27</sup> BFH, Urt. v. 25.11.2025 - VIII R 2/25.

<sup>28</sup> Der Versand der Erstregistrarungsbriefe für das beSt war am 17.03.2023 abgeschlossen, vgl. <https://www.bstbk.de/de/themen/steuerberaterplattform>.

<sup>29</sup> BFH, Urt. v. 22.10.2024 - VIII R 19/22.

<sup>30</sup> BFH, Urt. v. 16.10.2025 - VI R 6/24.

<sup>31</sup> Vgl. zur gleichlautenden Vorschrift des § 130d Satz 3 ZPO BT-Drucks 17/12634, S. 27 f. und BGH, Beschl. v. 07.10.2025 - VIII ZB 21/25.

<sup>32</sup> Vgl. BFH, Beschl. v. 27.01.2026 - VIII R 20/25.

<sup>33</sup> BFH, Beschl. v. 27.01.2026 - VIII R 20/25.

<sup>34</sup> Aufgrund von Verzögerungen u.a. im Bereich der ordentlichen Gerichtsbarkeit wurde u.a. für diese eine bis zum 01.01.2027 befristete Rechtsgrundlage (sogenannte „Opt-out“-Regelung) geschaffen, die es Bund und Ländern ermöglicht, ausnahmsweise auch nach dem 01.01.2026 die Anlage und Führung von Straf-, Bußgeld- und Zivilakten, Akten in Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der

gilt die Pflicht zur Nutzung des ERV seit dem 01.01.2026 gem. § 52d Satz 2 i.V.m. § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 FGO für weitere vertretungsberechtigte Personen wie insbesondere Wirtschaftsprüfer. Diese verfügen allerdings anders als die Steuerberater nicht über

ein eigenes Postfach, sondern sind auf das eBO verwiesen. Für Privatpersonen gilt, auch im Fall der Vertretung Angehöriger, gem. § 52d Satz 2 Hs. 2 FGO weiterhin keine Nutzungspflicht.



## Fluggastrechte

Ratgeber für Flugpassagiere

von Stephan Handschug, Rechtsanwalt

2026, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 192 Seiten, € 22,-

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07915-1

Gleich zwei Gründe führten zur Aktualisierung des Ratgebers: Erstens sind in den letzten zwei Jahren einige höchstrichterliche Entscheidungen sowohl des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) als auch des für die Fluggastrechte zuständigen X. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs ergangen, die zu einer Klärung einiger noch »offen« geschilderten Rechtsfragen geführt haben. Diese wurden in die 4. Auflage eingearbeitet. Zweitens wurde die Aktualisierung des Kapitels über die reiserechtlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie und der mittlerweile in diesem Zusammenhang ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung erforderlich.

Schließlich wurden auch Reformbestrebungen der EU-Gremien in Bezug auf die FluggastrechteVO miteinbezogen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG  
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711 7385-343 FAX 0711 7385-100

SC0626

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve Norstedt Krämer, München; RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover; RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen; RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S&P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, equitus.law, Frankfurt a.M.

### Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München; RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Weissach b. München; RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

## Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin,

Telefon 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Die Zeitschrift erscheint vier Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data-Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

ISSN 1615-5610

freiwilligen Gerichtsbarkeit sowie gerichtlichen Akten im Strafverfahren „in Papierform“ zu erlauben, vgl. Gesetz zur Änderung der Vorschriften über die Einführung der elektronischen Akte in der Justiz

und über die allgemeine Beeidigung von Gerichtsdolmetschern sowie zur Änderung des Stiftungsregisterrechts, BGBl. I 2025, Nr. 319.

# Teilentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – ein Schlußstrich?

Zur Entscheidung des BFH vom 11.12.2025 – IV R 17/23

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen Partnerschaftsgesellschaft mbB, Augsburg

*Mit Entscheidung vom 11.12.2025<sup>1</sup> hat der IV. Senat des BFH seine Auffassung zur Anwendung der sogenannten modifizierten Trennungstheorie im Rahmen der teilentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einzelwirtschaftsgüter im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG bestätigt.*

## I. Hintergrund

§ 6 Abs. 5 EStG unterscheidet zwei Fallgruppen, die der Überführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG und die der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG. Die Überführung meint die Fälle, in denen Wirtschaftsgüter vom (Sonder-)Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen übergehen. Mangels Rechtsträgerwechsel spielen in diesem Fall die Übernahme von Verbindlichkeiten oder sonstige Entgelte keine Rolle. Das Gesetz knüpft mithin die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht an Kriterien wie die Unentgeltlichkeit oder die Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten. Anders ist dies bei den Fällen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, bei denen das Wirtschaftsgut den Rechtsträger wechselt. In diesen Fällen ist die Buchwertfortführung nur zulässig, wenn entweder der Vorgang unentgeltlich erfolgt oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten. Nicht geregelt ist die Frage, ob und wie im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG der Gewinn zu ermitteln ist, wenn Verbindlichkeiten übernommen werden oder sonstige Gegenleistungen z.B. in Form eines Entgelts oder der Gewährung eines Darlehens erbracht werden, die den Verkehrswert des Wirtschaftsguts unterschreiten.

Zu diesem Problem ist eine Vielzahl von Lösungsansätzen im Umlauf, die dazu führen, daß in der Sache Rechtsunsicherheit besteht, die zu Ausweichgestaltungen zwingt. Dabei ist einhellige Meinung, daß eine Übertragung gegen Zahlung eines Entgelts unabhängig

von der Höhe ein (teil-)entgeltliches Geschäft darstellt. Anders ist dies bei der Übernahme von Verbindlichkeiten. Die zutreffende h.M. stellt eine Bruttobetrachtung an,<sup>2</sup> aufgrund derer die Übernahme einer Verbindlichkeit immer als Entgelt anzusehen ist. Bei der Nettobetrachtung wird die Übernahme der Verbindlichkeit als unselbständiger Bestandteil der Übertragung gewertet mit der Folge, daß eine übernommene Verbindlichkeit nicht als Entgelt gewertet wird.<sup>3</sup> Auch der BFH geht bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern von der Bruttobetrachtung und einem entgeltlichen Geschäft aus.<sup>4</sup>

Bezüglich der Ermittlung des Gewinns werden im Wesentlichen drei Theorien vertreten, die strenge Trennungstheorie, die von der Finanzverwaltung vertreten wird, die modifizierte Trennungstheorie, die der BFH in seiner Besprechungsentscheidung vertritt, und die Einheitstheorie.

### 1. Die Einheitstheorie

Die Einheitstheorie betrachtet den Vorgang als einheitliches, entgeltliches Rechtsgeschäft und stellt dem Entgelt den vollständigen Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts gegenüber. Ein Gewinn kann nur entstehen, soweit das Entgelt den Buchwert übersteigt.<sup>5</sup> Diese Theorie wird im Zusammenhang mit Einzelwirtschaftsgütern nur vereinzelt vertreten, h.M. ist sie bei der Übertragung von Sachgesamtheiten.<sup>6</sup>

### 2. Strenge Trennungstheorie

Neben der Einheitstheorie wird die Trennungstheorie in zwei Ausprägungen, der strengen und der modifizierten Trennungstheorie vertreten. Sowohl die strenge als auch die modifizierte Trennungstheorie gehen davon aus, daß das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist.<sup>7</sup> Streitig zwischen der strengen und der modifizierten Trennungstheorie ist

<sup>1</sup> BFH/NV 2026, 517; vgl. dazu Graw, DB 2026, 696.

<sup>2</sup> Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG Kommentar, 337. Aufl. 01.2026 Rz. 1554; Brandenburg, DSz 2002, 551 (557 f.); Wendt, FR 2002, 53 (62); Kempermann, FR 2002, 521.

<sup>3</sup> BFH v. 11.12.1997 – IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836; BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420; BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880.

<sup>4</sup> BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BFH/NV 2002, 395.

<sup>5</sup> Prinz/Hütig, DB 2021, 2597 ff.

<sup>6</sup> BFH v. 5.7.1990, GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847 ff.

<sup>7</sup> Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG Kommentar, 337. Aufl. 01.2026 Rz. 1556; Wilke, FR 2016, 761 ff., Brandenburg, FR 2000, 1182.

die Gewinnermittlung, insbesondere bei der Höhe des Buchwerts, der dem Entgelt gegenüberzustellen ist.

Nach der strengen Trennungstheorie, die u.a. von der Finanzverwaltung<sup>8</sup> vertreten wird, wird der teilentgeltliche Vorgang in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufgespalten. Der Buchwert wird anteilig nach der Entgeltlichkeitsquote auf beide Teile verteilt, mit der Folge, daß im entgeltlichen Teil zwingend stille Reserven proportional aufgedeckt werden, ohne daß es zu einem Liquiditätszufluß kommt. Die Entgeltlichkeitsquote ergibt sich aus dem Verhältnis von Teilentgelt zum Verkehrswert, dem Teilentgelt wird der entsprechende Anteil am Buchwert gegenübergestellt, der Restbuchwert verbleibt beim unentgeltlichen Teil (Buchwertfortführung beim Erwerber). Dies betrifft nicht nur den Fall des Entgelts unter Teilwert und Buchwert, sondern auch die Gewährung sonstiger Entgelte wie die Übernahme von Verbindlichkeiten.

Argumentativ wird für die strenge Trennungstheorie primär der Wortlaut der Vorschrift angeführt, der eine Buchwertfortführung nur zuläßt, „soweit“ ein Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG unentgeltlich übertragen wird,<sup>9</sup> auch könne der Buchwert einem Erwerbsvorgang nur insoweit gegenüber gestellt werden, als er durch diesen veranlaßt sei (§ 4 Abs. 4 EStG),<sup>10</sup> die Aufteilung des Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil bei gleichzeitiger Zuordnung des Buchwertes vollständig zum entgeltlichen Teil sei widersprüchlich.<sup>11</sup> Auch sei es logisch, wenn ein unentgeltliches Geschäft nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven führe, ein entgeltliches Geschäft zu einer vollständigen Aufdeckung stiller Reserven, daß ein teilentgeltliches Geschäft zur teilweisen Aufdeckung stiller Reserven führt.<sup>12</sup>

Die Vertreter der strengen Trennungstheorie stützen sich – neben dem Wortlaut „soweit“ in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG – maßgeblich auf das Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG: Danach dürfe der Buchwert nur insoweit dem Veräußerungsvorgang gegenübergestellt werden, wie er „durch diesen veranlaßt“ sei; folglich müsse

der Buchwert nach der Entgeltlichkeitsquote zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Teil aufgeteilt werden.<sup>13</sup>

Ihren Ausgang nahm die strenge Trennungstheorie in einer Entscheidung des BFH zum Mischentgelt bei einer Einbringung alter Rechtslage.<sup>14</sup> In diesem Fall wurde ein Wirtschaftsgut vollentgeltlich übertragen, zum Teil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, zum Teil gegen sonstige Ausgleichsleistungen. Ob diese Betrachtung auch bei teilentgeltlichen Übertragungen gelten soll, ließ der BFH offen.

Diese Betrachtungsweise führe auch zu einer ertragsteuerlichen Gleichbehandlung der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern im Betriebs- oder Privatvermögen.<sup>15</sup>

### 3. Modifizierte Trennungstheorie

Der Vorgang wird zwar in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgeteilt, der Buchwert wird jedoch dem entgeltlichen Teil zugeordnet.<sup>16</sup> Folge ist, daß ein Gewinn nur entsteht, soweit das Teilentgelt den Buchwert übersteigt.<sup>17</sup> Dabei stellt sich die weitere Frage, ob der gesamte Buchwert dem entgeltlichen Teil zugeordnet wird mit der Folge, daß mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsguts ein Verlust entsteht (modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag), oder ob der übersteigende Buchwert dem unentgeltlichen Teil des Vorgangs zugeordnet wird und nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG fortgeführt wird.<sup>18</sup>

In ihren Gewinnauswirkungen unterscheidet sich die modifizierte Trennungstheorie nicht von der Einheitsstheorie, soweit die Entstehung eines Verlusts nicht befürwortet wird. Da sie aber auch einen unentgeltlichen Teil enthält, kommt es zur Anwendung der Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG, nach der Einheitstheorie ist der Vorgang vollentgeltlich mit der Folge, daß die Sperrfristen des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nicht anwendbar sind.

Während die strenge Trennungstheorie nicht nur den Vorgang, sondern auch das Wirtschaftsgut in zwei

<sup>8</sup> BMF-Schreiben v. 07.06.2001 (BStBl I 2001, 367) zur Auslegung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes v. 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433); BMF-Schreiben v. 08.12.2011 (BStBl I 2011, 1279, Tz. 15) zur Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3858); BMF-Schreiben v. 12.09.2013, BStBl I 2013, 1164, unter II.1.a.; Niehus/Wilke, FR 2005, 1012.

<sup>9</sup> Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG Kommentar, 337. Aufl. 01.2026 Rz. 1556.

<sup>10</sup> Heuermann, DB 2013, 1329.

<sup>11</sup> Niehus/Wilke, FR 2005, 1012 ff.

<sup>12</sup> Brandenburg, DStZ 2002, 551, 558.

<sup>13</sup> Heuermann, DB 2013, 1328, 1329.

<sup>14</sup> BFH v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 unter Verweis auf BFH v. 15.07.1976 I R 17/74, BFHE 119, 285, BStBl II 1976, 748.

<sup>15</sup> Mitschke, FR 2013, 648 ff.

<sup>16</sup> Wendt, DB 2013, 834 (837 ff.); Wendt, FR 2002, 53 (62); Wendt, EStB 2002, 137 (138 f.); Strahl, FR 2013, 322 (323 ff.); Demuth, EStB 2014, 373 (376); Levedag, GmbHR 2013, 673 (679); Stein/Stein, FR 2013, 156 (157 f.); Ley, KÖSDI 2009, 16678 (16686); wohl auch Kempmann, FR 2012, 1155 und Strahl, FR 2014, 763 (764 f.), Graw, FR 2016, 260 ff.

<sup>17</sup> Wendt, DB 2013, 834 (837 ff.); Wendt, FR 2002, 53 (62); Wendt, EStB 2002, 137 (138 f.); Strahl, FR 2013, 322 (323 ff.); Demuth, EStB 2014, 373 (376); Levedag, GmbHR 2013, 673 (679); Stein/Stein, FR 2013, 156 (157 f.); Ley, KÖSDI 2009, 16678 (16686); wohl auch Kempmann, FR 2012, 1155 und Strahl, FR 2014, 763 (764 f.).

<sup>18</sup> Modifizierung der modifizierten Trennungstheorie s. Wilke, FR 2016, 761.

virtuelle Teile aufspaltet, deren einer unentgeltlich und deren anderer entgeltlich übertragen wird, spaltet die modifizierte Trennungstheorie nur den Vorgang, nicht aber das zu übertragende Wirtschaftsgut auf.<sup>19</sup> Die Aufteilung eines einheitlichen Wirtschaftsguts sei mit dem Begriff des Wirtschaftsguts nicht zu vereinbaren, auch fehle es an einer Rechtsgrundlage.<sup>20</sup> Die modifizierte Trennungstheorie wendet sich gegen die oben geschilderte Logik, nach der ein teilentgeltliches Geschäft zwingend zu einer teilweisen Realisierung stiller Reserven führen müsse, weil ein unentgeltliches Geschäft nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven führe, ein entgeltliches Geschäft aber zu einer vollständigen Aufdeckung stiller Reserven führt.

Der Vergleich mit der Aufteilung eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen sei nicht zulässig, weil die Gewinnermittlungsregeln nach § 4 Abs. 1 EStG andere sind als die Regeln z.B. des § 23 Abs. 3 EStG. Auch blieben die nach § 6 Abs. 5 EStG übertragenen Wirtschaftsgüter dauerhaft steuerlich verstrickt, während die Wirtschaftsgüter des Privatvermögens nur unter bestimmten Voraussetzungen der Besteuerung unterliegen.<sup>21</sup>

#### 4. Auswirkungen für die Praxis

Die strenge Trennungstheorie bereitet in der Praxis große Schwierigkeiten.<sup>22</sup> Zum einen zwingt sie dazu, auch in einfachen Übertragungssituationen den gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts zu ermitteln. Zum anderen führt diese Auffassung dazu, daß ohne Liquiditätszufluß zwingend steuerpflichtige Gewinne entstehen. Dies kann vermieden werden durch Zurückbehaltung der Schulden im Sonderbetriebsvermögen. In diesem Fall stellt sich die Frage der weiteren Zulässigkeit des Schuldzinsenabzugs. Grundsätzlich wird der Schuldzinsenabzug beim Zurückbehalten von Verbindlichkeiten anerkannt.<sup>23</sup> Kritisch kann dies aber sein, wenn das Wirtschaftsgut vom Sonderbetriebsvermögen des einen Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen des anderen Mitunternehmers übertragen wird.<sup>24</sup> Weitere vorgeschlagene Gestaltungsmöglichkeiten sind die Übertragung eines Zwergmitunternehmeranteils mit überquotaler Übertragung des

Wirtschaftsguts, dann greifen § 6 Abs. 3 EStG und die Einheitstheorie bei der Übertragung von Sachgesamtheiten<sup>25</sup> oder bei Einbringungs- und Ausbringungsfällen die Verbindlichkeit zunächst zu tilgen und anschließend oder im Vorfeld im jeweils aufnehmenden Betriebsvermögen eine neue Verbindlichkeit aufzunehmen.<sup>26</sup>

#### 5. Entwicklung der Rechtsprechung

Die Rechtsprechung war bisher nicht einheitlich. Während der IV. Senat des BFH auch in der Vergangenheit die modifizierte Trennungstheorie vertreten hat,<sup>27</sup> sprachen nach Ansicht des X. Senat die überwiegenden Argumente für die strenge Trennungstheorie,<sup>28</sup> der die Frage wegen bestehender Differenzen zum IV. Senat dem Großen Senat zur Entscheidung vorlegte.<sup>29</sup> Sowohl das Verfahren des vorlegenden Senats X R 28/12 als auch das Verfahren vor dem Großen Senat endeten aufgrund eines Abhilfebescheids des Finanzamts.<sup>30</sup>

## II. Bestätigung der Rechtsprechung zur modifizierten Trennungstheorie – BFH vom 11.12.2025 – IV R 17/23

Mit Entscheidung vom 11.12.2025 – IV R 17/23<sup>31</sup> hat der IV. Senat die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie bestätigt.

#### 1. Sachverhalt

Der Entscheidung lag eine Konstellation zugrunde, bei der ein Gesellschafter der Kläger-GmbH & Co. KG ein Grundstück seines Sonderbetriebsvermögens zum Buchwert an eine Schwester-GmbH & Co. KG veräußert hatte, an der er ebenfalls beteiligt war. Der Buchwert des Grundstücks lag bei ca. 920.000 Euro, während der Verkehrswert bei ca. 1.030.000 Euro lag.

In der Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Klägerin für das Streitjahr wurde kein Veräußerungsgewinn erklärt. Davon abweichend erfaßte die Finanzverwaltung im Rahmen der Betriebsprüfung einen auf der Basis der strengen Trennungstheorie ermittelten Veräußerungsgewinn für das

<sup>19</sup> Wendt, DB 2013, 834.

<sup>20</sup> Wendt, DB 2013, 834.

<sup>21</sup> Wendt, DB 2013, 834, a.A. Strahl, FR 2013, 322.

<sup>22</sup> Vgl. auch BFH v. 19.03.2014 – X R 28/12, BFH/NV 2014, 1271, Beitrittsaufforderung an das BMF, v. 27.10.2015 – X R 28/12, BFH/NV 2016, 310, Vorlagebeschuß an den Großen Senat des BFH.

<sup>23</sup> BFH v. 11.09.1991 – XI R 15/90, BStBl. II 1992, 404; a.A. Brandenburg/Wacker JbFSt 06/07, 330 ff.; Jäschke, GmbHR 2012, 601 ff.

<sup>24</sup> Korn/Strahl in EStG eKommentar § 6 Rn. 498.1.

<sup>25</sup> Korn, KÖSDI 2022, 22950. eKommentar § 6 Rn. 498.1.; Kulosa in Schmidt § 6 EStG Rn. 987.

<sup>26</sup> Nachweise bei Korn/Strahl.

<sup>27</sup> BFH v. 06.09.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 21.06.2012 – IV R 1/08, BFH/NV 2012, 1536; BFH v. 19.09.2021, BFH/NV 2012, 1880.

<sup>28</sup> BFH v. 19.03.2014 – X R 28/12, BFH/NV 2014, 1271, Beitrittsaufforderung an das BMF, v. 27.10.2015 – X R 28/12, BFH/NV 2016, 310, Vorlagebeschuß an den Großen Senat des BFH.

<sup>29</sup> GrS 1/16.

<sup>30</sup> Vgl. hierzu detailliert Maciejewski, DStR 2025, 1001 [1002 f.].

<sup>31</sup> BFH/NV 2026, 517.

Grundstück. Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt, stützte sich aber – soweit es die Klage abwies – auch auf die strenge Trennungstheorie.

## 2. Entscheidungsgründe

Der BFH gab der Revision unter Anwendung der modifizierten Trennungstheorie statt. Der Buchwert sei anteilig bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Teil zuzuordnen.

Bestätigt wird zudem die Rechtsprechung, nach der § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG hinsichtlich des unentgeltlichen Teils mangels Entnahme nur deklaratorisch wirkt,<sup>32</sup> wenn die Übertragung innerhalb derselben Mitunternehmenschaft erfolgt. In diesem Fall hat das übertragene Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen nicht verlassen, zu dem es vor der Übertragung gehörte.<sup>33</sup> Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft umfaßt neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen in der Hand ihrer Gesellschafter.<sup>34</sup> Wechselt ein Wirtschaftsgut durch eine Transaktion von einem Teil des Betriebsvermögens der Personengesellschaft in einen anderen Teil desselben Betriebsvermögens, kann der Vorgang nach Ansicht des BFH nicht als eine Entnahme i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG angesehen werden. Denn die Entnahme setzt nach dieser Vorschrift voraus, daß das Wirtschaftsgut den Bereich des Betriebs verläßt. Wird der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst, fehlt es an einer Entnahme (BFH-Urteil vom 17.07.2008 I R 77/06, BFHE 222, 402, BStBl II 2009, 464, unter B.III.3.b bb).

Systematisch stellt der BFH zunächst fest, daß die Gewinnermittlungsmethode, die auf Gesamthandsebene anzuwenden ist, auch für den Sonderbetriebsvermögensbereich gilt.

Während die Anhänger der strengen Trennungstheorie aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 „soweit“ den Schluß ziehen, daß nicht nur das Geschäft, sondern auch der Buchwert aufzuteilen ist,<sup>35</sup> sieht der BFH den Wortlaut insoweit offen an. Zwar folgert er aus der Formulierung „soweit“ auch, daß der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, darüber hinausgehende Schlußfolgerungen sind aber nach Ansicht des BFH aus der Formulierung „soweit“ nicht zu ziehen. Diese Formulierung enthält keine Vorgabe für die Zuordnung der Buchwerte.

Der Wortlaut läßt nach Ansicht des BFH den Rückschluß zu, daß die modifizierte Trennungstheorie mit Verlustbeitrag, der einen Gewinn aus dem

unentgeltlichen Teil des Geschäfts kompensiert, nicht vom Gesetz gedeckt ist. Die Vorschrift ordnet zwingend an, daß im unentgeltlichen Teil der Buchwert fortzuführen ist, würde der Buchwert über das Entgelt hinaus dem entgeltlichen Teil zugeordnet, wäre der Buchwert beim Erwerber abzustocken, dies ist vom Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht gedeckt.

Entgegen der strengen Trennungstheorie gebiete das Veranlassungsprinzip nicht, den Buchwert nach einer Entgeltlichkeitsquote aufzuteilen. Der BFH stellt klar, daß die Zuordnung des Buchwerts bei teilentgeltlichen Übertragungen nicht primär vom Veranlassungsprinzip, sondern vom Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und der Systematik des EStG zu leiten ist. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bezweckt, Umstrukturierungen bei Mitunternehmenschaften zu erleichtern und die Realisation stiller Reserven möglichst zu vermeiden; die Norm erlaubt als Ausnahmetatbestand die intersubjektive Verlagerung stiller Reserven. Eine Verteilung des Buchwerts nach Entgeltlichkeitsquote – nur um das Veranlassungsprinzip formal „rein“ zu halten – würde gerade zu einer frühzeitigen Gewinnrealisierung ohne Liquiditätszufluß führen und damit den gesetzgeberischen Zweck konterkarieren.

Auch der systematische Verweis auf die ständige BFH-Rechtsprechung zur strengen Trennungstheorie bei teilentgeltlichen Übertragungen steuerverstrickter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens trägt nach Ansicht der Besprechungsentscheidung nicht. Die Besteuerung der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist nicht mit derjenigen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG vergleichbar.

Zum einen unterliegen Veräußerungsgewinne im Privatvermögen grundsätzlich keiner Besteuerung; eine Ersatzrealisation in Höhe der Differenz zwischen Verkehrswert und Teilentgelt scheidet mangels Rechtsgrundlage aus. Im Betriebsvermögen hingegen sind stille Reserven dauerhaft steuerverstrickt; jedes Ausschneiden eines Wirtschaftsguts löst grundsätzlich die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven aus. Die Übertragung von stillen Reserven zwischen zwei Rechtssubjekten bedürfe immer einer Rechtsgrundlage. Fehlt es an einer solchen, führt die Loslösung des betrieblichen Zusammenhangs eines Wirtschaftsguts – sei es durch Entnahme, sei es durch Veräußerung – zwingend zu einer Realisierung der stillen Reserven. Zum anderen erlaubt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG gerade als

<sup>32</sup> BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880.

<sup>33</sup> BFH v. 19.09.2012 – IV R 11/12, BFH/NV 2012, 1880.

<sup>34</sup> BFH v. 30.03.1993 – VIII R 8/91, BStBl II 1993, 864, v. 17.12.2008 – IV R 65/07, BStBl II 2009, 371.

<sup>35</sup> Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG Kommentar, 337. Aufl. 01.2026 Rz. 1555.

Ausnahmetatbestand die intersubjektive Verlagerung stiller Reserven ohne sofortige Realisierung. Die Situation im Privatvermögen, in der stille Reserven bei einer teilentgeltlichen Übertragung strukturell nicht vollständig aufgedeckt werden können, ist mit der bewußten gesetzgeberischen Privilegierung im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht vergleichbar.

Die Argumentation, daß die buchungstechnische Behandlung des Vorgangs oder das Leistungsfähigkeitsprinzip die modifizierte Trennungstheorie rechtfertigen, läßt der BFH allerdings auch nicht gelten.<sup>36</sup> Da nicht das Wirtschaftsgut, sondern das Rechtsgeschäft aufgeteilt wird, ist dies buchungstechnisch nachvollziehbar. Die vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips getätigte Überlegung, es stünden nicht ausreichend liquide Mittel aus dem Rechtsgeschäft zur Verfügung, sei nicht überzeugend. Die Übernahme einer Verbindlichkeit sei wie der Zufluß von Liquidität zu behandeln.

Maßgeblich für den Vorrang der modifizierten Trennungstheorie sind teleologische Erwägungen. Nach den Gesetzesmaterialien zum UntStFG<sup>37</sup> verfolgt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG den Zweck, Umstrukturierungen bei Mitunternehmenschaften durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern steuerlich zu erleichtern und insoweit auf eine Gewinnrealisierung zu verzichten. Die Norm erfaßt ausdrücklich nicht Veräußerungsvorgänge, die nach den allgemeinen Regeln wie unter fremden Dritten abgewickelt werden. Um diesen Zweck zu erreichen, nimmt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine bewußte Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips in Kauf, indem er die intersubjektive Verlagerung stiller Reserven gestattet.

Aus diesem Normzweck folgt, daß die in § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG angelegte Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips nicht im Sinne einer engen Ausnahmevorschrift zu verstehen ist, die bei jedem noch so geringen Teilentgelt zu einer anteiligen Gewinnrealisierung zwingt. Vielmehr ist es vom Normzweck geboten, eine Ertragsteuerbelastung im Anwendungsbereich der Vorschrift möglichst weitgehend zu vermeiden.

Der Senat ordnet das Veranlassungsprinzip dem teleologischen Befund unter: Wo der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG bewußt eine Durchbrechung des Subjektsteuer- und Realisationsprinzips zuläßt, kann eine schematische, quotale Buchwertzuordnung nicht über den Normzweck gestellt werden.

Die Anwendung der modifizierten Trennungstheorie

führt nach Ansicht des IV. Senats zu einem rechtssystematisch konsistenteren Gefüge, da der Gewinn bei der Übertragung von betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern als auch der Gewinn bei der Übertragung von betrieblichen Sachgesamtheiten nach § 6 Abs. 3 EStG, § 16 Abs. 1 EStG nach dem gleichen Grundschema ermittelt wird.

Im Beschluß X R 28/12<sup>38</sup> wird selbst vom X. Senat hervorgehoben, daß es keinen allgemeinen Grundsatz gibt, wonach der Buchwert zwingend anteilig aufzuteilen sei; vielmehr ist die Zuordnung von Buchwerten eine Rechtsfrage, die sich nach der jeweiligen Spezialnorm und deren Zweck richtet. Der IV. Senat greift diese Linie auf und führt im Ergebnis aus: Das Veranlassungsprinzip beantwortet, ob ein Aufwand betrieblich veranlaßt ist; die Frage, wie der Buchwert bei einem normativ privilegierten Vorgang (interne Umstrukturierung) aufzuteilen ist, entscheidet sich vorrangig nach Spezialnorm und Teleologie – nicht nach einer mechanischen „Veranlassungsquote“.

Eine Gewinnrealisierung ist erst dann normativ geboten, wenn das Teilentgelt den Buchwert übersteigt. Erst in diesem Fall ist die Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven auf Ebene des Erwerbers nicht mehr gewährleistet, soweit das Entgelt über dem Buchwert liegt. Die Möglichkeit der Buchwertfortführung endet mithin dort, wo stille Reserven der Besteuerung entzogen würden – nicht schon dort, wo das Entgelt unter dem Verkehrswert liegt.

### III. Stellungnahme

Die Besprechungsentscheidung wendet mit überzeugenden Argumenten die modifizierte Trennungstheorie an. Zutreffend wird festgestellt, daß der Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG offen ist. Die Auffassung, daß der Wortlaut des Gesetzes die strenge Trennungstheorie vorgibt,<sup>39</sup> ist nicht zutreffend. Die Formulierung „soweit“ bezieht sich auf den unentgeltlichen Teil der Übertragung, während die Entscheidung des BFH den entgeltlichen Teil des Geschäfts und die Ermittlung des Gewinns betrifft. Insoweit ist dem BFH zuzustimmen, daß der Gesetzeswortlaut das Problem nicht anspricht. Bei der Gewinnermittlung ist dann anhand der grundsätzlichen Systematik des EStG zu entscheiden, wie diese zu erfolgen hat. Auch bei fremdüblichen Geschäften ist nicht vorgesehen, den Buchwert eines Wirtschaftsguts aufzuteilen; eine Veräußerung unter Buchwert führt dort regelmäßig zu Verlusten. Der BFH trägt der Sonderkonstellation der Übertragung von

<sup>36</sup> BFH v. 11.12.2025 – IV R 17/23, BFH/NV 2026, 517 Tz. 42.

<sup>37</sup> BT-Drucks. 14/6882, S. 23, 32.

<sup>38</sup> Beitrittsaufforderung an das BMF, BFH v. 27.10.2015 – X R 28/12, BFH/NV 2016, 310.

<sup>39</sup> Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG KStG Kommentar, 337. Aufl. 01.2026 Rz. 1555.

Wirtschaftsgütern innerhalb des Personengesellschaftskreises insoweit Rechnung, als er die Verlustentstehung nicht zuläßt. Für eine Aufteilung des Buchwerts fehlt die Rechtsgrundlage.

Entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen strengen Trennungstheorie bietet das Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG nach der Besprechungsentcheidung keine Grundlage für eine quotale Aufteilung des Buchwerts. Das Veranlassungsprinzip entscheidet lediglich über die betriebliche Veranlassung eines Aufwands, nicht aber darüber, wie der Buchwert bei einem gesetzlich privilegierten Umstrukturierungstatbestand auf den entgeltlichen und den unentgeltlichen Teil zu verteilen ist. Die Buchwertzuordnung hat sich vielmehr primär am Sinn und Zweck des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auszurichten, der eine möglichst weitgehende Vermeidung der Gewinnrealisierung bei gleichzeitiger Sicherung der Besteuerung der stillen Reserven bezweckt. Eine schematische Zuordnung des Buchwerts nach

Entgeltlichkeitsquoten allein mit dem Hinweis auf das Veranlassungsprinzip würde diesen Normzweck verfehlen.

In der Praxis führt die Entscheidung dazu, die oben geschilderten Gestaltungsüberlegungen, die beim Vorhandensein von Verbindlichkeiten nötig werden, überflüssig zu machen.

Es ist allerdings zu befürchten, daß der Gesetzgeber tätig wird. Der Bundesrat hatte bereits in seiner Stellungnahme vom 27.09.2024 zum JStG 2024<sup>40</sup> vorgeschlagen, die strenge Trennungstheorie ins Gesetz aufzunehmen. In der finalen Gesetzesfassung wurde dieser Vorschlag nicht mehr weiterverfolgt. Zu hoffen ist, daß die allgemeinen Zusagen der Vereinfachung, Entlastung und Entbürokratisierung in diesem Bereich zum Tragen kommen und der Gesetzgeber auf eine Neuregelung verzichtet, zumal keinerlei Steuersubstrat verlorenght.

FRISCH RELAUNCHT

# boorberg.de

- Klares Design
- Bessere Usability
- Präzise Suchfunktion

Jetzt mit:

- ✓ E-Books
- ✓ Steuerkanzleibedarf
- ✓ Formularservice  
(in Vorbereitung)





<sup>40</sup> BR-Drucks. 369/24 (Beschluß), 13 ff. Die Formulierung lautete wie folgt: „Erfolgt die Übertragung gegen ein Entgelt, das niedriger ist als der gemeine Wert, wird dem entgeltlichen Teil der Übertragung der Anteil des Buchwerts zugeordnet, der sich aus dem Verhältnis des Entgelts

zum gemeinen Wert ergibt.“ Die Regelung sollte in allen offenen Fällen anwendbar sein.

## Ein kleiner Gestaltungstip 1

### Ist ein im Bau befindliches Grundstück schädliches Verwaltungsvermögen?

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Matthias Söffing*, Düsseldorf

*Nachfolgend werden zwei Gestaltungstips angerissen und sollen den aufmerksamen Leser anregen, in seiner Beratungspraxis diese zu diskutieren. Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß es sich bei den Gestaltungstips nicht zwingend um positive Gestaltungsvorschläge handelt. Es handelt sich vielmehr um Anregungen, sich mit in der Literatur oder in der Beratungspraxis diskutierten und zum Teil favorisierten Gestaltungen kritisch auseinanderzusetzen.*

Der Steuerpflichtige, der schon recht betagt ist und seine Nachfolgeplanung im Auge hat, hatte schon seit einer Ewigkeit mit seiner Ehefrau zusammen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), in der sich zwei Grundstücke befanden. Aus dem Abverkauf des einen Grundstücks waren erhebliche Finanzmittel (ca. 20 Mio. Euro) in die Gesellschaft gelangt. Sodann ergab sich die Möglichkeit, ein Baurecht für das noch verbliebene Grundstück zu erhalten. Aufgrund dessen entschieden sich die Steuerpflichtigen, ein Bürogebäude auf diesem Grundstück zu errichten, um es anschließend nach Fertigstellung zu vermieten. Während der Bauphase ergab sich die Möglichkeit, das im Bau befindliche Bürogebäude langfristig (über 15 Jahre mit zweimaligen Optionsrecht zu je fünf Jahren) zu vermieten. Die Baukosten des Bürogebäudes würden sich auf ca. 70 Mio. Euro belaufen. Neben den Eigenmitteln von 40 Mio. Euro sollte der Rest durch Kreditaufnahme finanziert werden. Vor diesem Hintergrund überlegten nun der Steuerpflichtige und seine Ehefrau, ihrem Kind im Wege der vorweggenommenen Erbfolge das Grundstück zu übertragen.

Die Überlegungen des Steueranwalts gingen nun in die Richtung, die GbR in eine typische gewerblich geprägte KG, also in eine GmbH & Co. KG, an deren Gesellschaftsvermögen die Komplementär-GmbH nicht beteiligt ist, umzuwandeln, um so überhaupt in eine nach § 13b Abs. 1 ErbStG begünstigungsfähige Vermögensart zu gelangen. Das sich daran anschließende zu prüfende Tatbestandsmerkmal, ob es sich auch um begünstigtes Vermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG handelt, scheiterte jedoch daran, daß die aus dem Abverkauf des ersten Grundstücks vorhandenen Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG steuerschädliches Verwaltungsvermögen darstellten. Es war jedoch absehbar, daß diese Finanzmittel durch den Bau des

Bürogebäudes aufgebraucht werden und erst danach die Fremdmittel zur Finanzierung der Baukosten zum Einsatz kommen würden. Nach dem Verbrauch der Eigenmittel wären zwar nicht mehr schädliche Finanzmittel, aber eine im Bau befindliche Immobilie im Gesellschaftsvermögen der GmbH & Co. KG vorhanden. Würden nun der Steuerpflichtige und seine Ehefrau ihre Kommandit-Anteile auf ihr Kind übertragen, wäre die Frage zu beantworten, ob ein in Bau befindliches Gebäude, das zur Vermietung vorgesehen ist und über das auch schon ein Mietvertrag abgeschlossen wurde, schädliches Verwaltungsvermögen bildet.

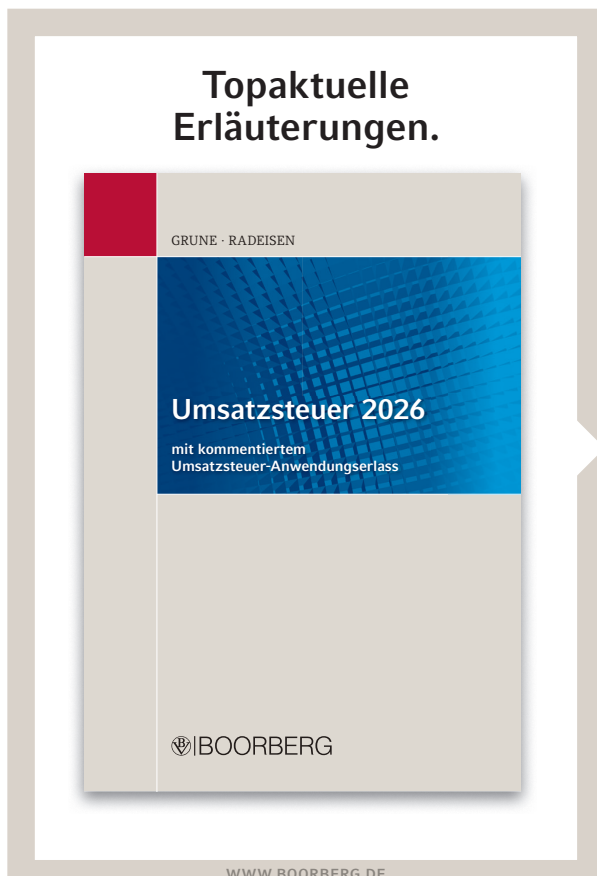
Genau mit dieser Frage mußte sich das Finanzgericht Münster in seiner Entscheidung vom 14.11.2024 (3 K 906/23) auseinandersetzen. Es mußte prüfen, ob es sich bei einem in Bau befindlichen Grundstück, das vermietet werden soll, um schädliches Verwaltungsvermögen handelt. Ausgangspunkt der Prüfung war § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG. Danach stellt Grundbesitz, der Dritten zur Nutzung überlassen ist, schädliches Verwaltungsvermögen dar. Ob der Grundbesitz Dritten zur Nutzung überlassen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles am Bewertungsstichtag, also am Übertragungsstichtag zu beurteilen.

Das FG Münster gelangte zu dem Ergebnis, es läge nur dann schädliches Verwaltungsvermögen vor, wenn eine tatsächliche Nutzungsüberlassung an Dritte am Übertragungsstichtag zu bejahen ist. Daraus folgt: Am Stichtag ungenutzte Grundstücke stellen kein Verwaltungsvermögen dar, da keine Nutzungsüberlassung an einen Dritten gegeben ist. Dieses Ergebnis wird aus dem Wortlaut des Gesetzes abgeleitet. Insbesondere läßt auch ein Vergleich mit der Vorschrift des § 13d Abs. 3 Nr. 1 ErbStG dieses Ergebnis unterstützen. Denn diese Vergleichsnorm stellt auf Grundstücke ab, die zu Wohnzwecken vermietet werden. Auch eine angestrebte in der Zukunft liegende Nutzungsüberlassung reicht mithin für den Tatbestand des § 13b Abs. 4 Nr. 1. ErbStG nicht aus. Der in § 13b Abs. 4 ErbStG vorzufindende Katalog des schädlichen Verwaltungsvermögens hat abschließenden Charakter. Würde man mithin eine beabsichtigte zukünftige Nutzungsüberlassung über den Wortlaut der Vorschrift hinaus akzeptieren, würde es sich um eine steuerverschärfende Analogie handeln, die unzulässig wäre.

### Gestaltungstip:

Es ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, daß die Entscheidung des FG Münster noch der revisionsrechtlichen Überprüfung standhalten muß, denn unter dem Aktenzeichen II R 37/24 ist beim BFH die Revision anhängig. Es ist mithin ein gewisses Restrisiko gegeben, das durch eine entsprechende Rücktrittsklausel im Schenkungsvertrag abgefangen werden kann. Deshalb eröffnet die vom FG Münster am Wortlaut des Gesetzes orientierte Auslegung einige Gestaltungsspielräume. Es muß eben darauf geachtet werden, daß zum Schenkungsstichtag das unentgeltlich zu übertragende Grundstück nicht einem Dritten zur Nutzung überlassen ist. Dies ist z.B. bei einem unvermieteten unbebauten Grundstück oder bei einem unvermieteten Grundstück, das sich im Zustand einer Bebauung befindet, oder bei einem unvermieteten bebauten Grundstück der Fall. Im letzten Fall ist es unerheblich, ob das Grundstück zielgerichtet entmietet wurde, beispielsweise zwecks Renovierung, oder wegen eines Um- oder Erweiterungsbaus. Nach herrschender Literaturmeinung ist bei zwischenzeitlicher Nichtnutzung nach Beendigung eines Mietverhältnisses und vor Beginn eines neuen Mietverhältnisses (Leerstand wegen Mieterwechsel, Renovierung, Modernisierung usw.) kein Verwaltungsvermögen gegeben.

Problematisch im Rahmen der Gestaltung könnte der Fall sein, wenn eine vollständige Entmietung tatsächlich nicht hergestellt werden kann. Es fragt sich mithin, wie eine teilweise Nutzung im Rahmen des Verwaltungsvermögens zu berücksichtigen ist. Ertragsteuerlich ist anerkannt, daß ein Grundstück nach seinem Nutzungs- und Funktionszusammenhang in mehrere Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden kann. Da § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 1 ErbStG nicht nur Grundstücke, sondern auch Grundstücksteile nennt, dürften gute Gründe dafürsprechen, diese ertragsteuerlichen Rechtsgrundsätze im Rahmen der Steuerverschonung anzuwenden. Gehört mithin nur ein Grundstücksteil zum Verwaltungsvermögen, ist der gemeine Wert des Grundstücks regelmäßig nach der Wohn-/Nutzfläche aufzuteilen (R E 13b.13 Satz 4 ErbStR 2019). Ferner ist darauf hinzuweisen, daß die Außenflächen auch keinem zur Nutzung überlassen werden dürfen. Für die Nutzungsüberlassung ist es nicht notwendig, daß ein Mietvertrag besteht. Die reine faktische kann ebenso wie die unentgeltliche Überlassung auch für die Annahme einer Nutzungsüberlassung ausreichen (R.E. 13b.13 Abs. 1 Satz 2 ErbStR 2019).



Grune · Radeisen

### Umsatzsteuer 2026

Rechtsstand: 1.1.2026

2026, 1530 Seiten, DIN A4, 2 Bände, € 125,-

ISBN 978-3-415-07820-8

Im Laufe des Jahres 2025 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2026 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2026« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2026
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2026 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2025
- kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2026
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2026
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2026
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen
- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren (Vorabentscheidungsersuchen) beim EuGH und BFH

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE  
TEL 0711 7385-343 FAX 0711 7385-100

SC0626

## Ein kleiner Gestaltungstip 2

### Zufluß von Darlehenszinsen

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht *Dr. Matthias Söffing*, Düsseldorf

Aus der Steuerabwehrberatung sind die Fälle bekannt, in denen ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer auf sein Gehalt verzichtet, um die Liquiditätssituation seiner Gesellschaft zu stärken. Wird der Verzicht zu einem Zeitpunkt rechtswirksam ausgesprochen, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits einen fälligen Gehaltsanspruch hat, geht das Steuerrecht davon aus, daß wegen der bereits eingetretenen Fälligkeit das Gehalt zu versteuern ist. Dies kann bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer unangenehmen wirtschaftlichen Situation führen. Hat er beispielsweise auf sein Gehalt von brutto 15.000 Euro verzichtet, so muß er gleichwohl die auf dieses Gehalt entfallende Lohnsteuer und ggfls. entfallenden Sozialbeiträge zahlen. Es handelt sich mithin um einen Fall des sog. dry income, d.h., es muß etwas versteuert werden, obgleich man keinen entsprechenden Liquiditätszufluß hat.

Eine vergleichbare Situation kann bei einem Darlehen entstehen. Der Darlehensgeber sieht, daß der Darlehensnehmer sich in Liquiditätsschwierigkeiten befindet oder dem Darlehensnehmer ein Liquiditätsengpaß droht. Vor diesem Hintergrund ist der Darlehensgeber bereit, zumindest auf die Darlehenszinsen vorübergehend zu verzichten. Grundsätzlich kann man nur auf das verzichten, das man auch rechtlich sein Eigen nennen kann. Daraus könnte geschlossen werden, daß nur dann auf einen Zinsanspruch verzichtet werden kann, wenn dem verzichtenden Darlehensgeber ein fälliger Zinsanspruch zusteht. Steht dem verzichtenden Darlehensgeber aber ein Zinsanspruch zu, so stellt sich die Frage nach dem Zufluß der Zinsen und damit nach der Besteuerung. Fraglich ist mithin, ob der Zinsverzicht eine zuflußbegründende Novation oder eine nicht zuflußbegründende Prolongation darstellt.

In einem Streitfall sah das Finanzamt und auch das Finanzgericht (FG Nürnberg 24.02.2022 - 6 K 720/21) in einem ähnlich gelagerten Fall eine zuflußbegründende Novation mit der Folge, daß die Zinsen zu versteuern waren. Der Streitfall ging zum BFH. Der erkennende VIII. Senat gab der Revision des Klägers statt und gab dem Kläger in vollem Umfang Recht (BFH 17.09.2025 - VIII R 30/23). Unter bestimmten Voraussetzungen würde in einer Zinsverzichtsvereinbarung eine den Zufluß verhindernde Prolongation, d.h. eine Stundung der Zinsen zu sehen sein. Eine den Zinszufluß begründende Novation sei hingegen dann nicht

gegeben. Bei einer Novation bedarf es des übereinstimmenden Willens der Parteien, das alte Schuldverhältnis durch ein neues zu ersetzen und damit zugleich das alte Schuldverhältnis aufzuheben (s. hierzu BGH 10.04.2025 - IX ZR 95/24). Bei einer Prolongation handelt es sich demgegenüber um eine Vertragsänderung, durch die lediglich die Fälligkeit des Zinsanspruchs hinausgeschoben wird. Dies setzt denknotwendig voraus, daß die Prolongationsvereinbarung vor dem Eintritt der Fälligkeit getroffen werden muß.

Interessant ist in dem Revisionsfall der Umstand, daß es sich um einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer handelt und damit ein gewisser Interessengleichklang zwischen Geschäftsführer (Darlehensgeber) und Gesellschaft (Darlehensnehmer) bestand. Der erkennende VIII. Senat machte deutlich, daß dennoch kein Raum für einen Gestaltungsmißbrauch gegeben sei. Eine fremdübliche Vereinbarung sei deshalb nicht notwendig.

#### **Gestaltungstip:**


Durch die vorgenannte BFH-Rechtsprechung werden Gestaltungsmöglichkeiten mit hoher Planungssicherheit eröffnet. Zu achten ist insbesondere auf den Zeitpunkt der Prolongationsvereinbarung, der zwingend vor dem Fälligkeitszeitpunkt liegen muß. Allein aus Nachweisgründen ist es deshalb zwingend erforderlich, eine schriftliche Vereinbarung zu treffen. Im Rahmen von Darlehensverträgen sollte eine Klausel aufgenommen werden, wonach sichergestellt wird, daß im Wege einer Prolongation die Fälligkeit des Zinsanspruchs hinausgeschoben wird. Es könnte mithin folgende Formulierung in Erwägung gezogen werden: „Der Zinsanspruch bleibt bestehen und wird gestundet. Er ist erst ein Jahr später, also am 31.12., fällig.“ oder „Unter Aufrechterhaltung des bestehenden Zinsanspruchs wird die Fälligkeit um zwei Jahre hinausgeschoben.“ Aus einem hieraus gezogenen Umkehrschluß ist stets eine Formulierung zu vermeiden, die auf eine Novation hindeutet. Es wäre daher folgende Formulierung nicht von Vorteil: „Der bestehende Zinsanspruch wird gestundet. Diese Vereinbarung ersetzt die alte Zinsregelung.“

Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, daß kein Gestaltungsmißbrauch anzunehmen ist. Dies dürfte jedoch nur dann der Fall sein, wenn sich nachweisbar die Gesellschaft in Liquiditätsschwierigkeiten befindet. Dies ist der wirtschaftliche Umstand, der einem Gestaltungsmißbrauch


## ► Gestaltungstip

entgegensteht. Hier dürfte es ausreichend sein, wenn in einer Präambel zur Prolongationsvereinbarung auf diese Liquiditätsschwierigkeit oder auf einen Liquiditätsbedarf hingewiesen wird. Handelt es sich nicht um

einen beherrschenden Gesellschafter, so ist ein natürlicher Interessenwiderstreit zu vermuten, der für einen wirtschaftlichen Umstand der Zinsprolongation spricht.



## Rechtssicherheit für Vereine.



WWW.BOORBERG.DE

### Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Allensbach am Bodensee

2022, 13. Auflage, 670 Seiten, € 79,80

ISBN 978-3-415-04921-5



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415049215](http://www.boorberg.de/9783415049215)

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein. Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine **wichtigen Änderungen**, u.a. zu den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung sowie zu Kooperationen und Bildung von Holdingstrukturen bei gemeinnützigen Vereinen.

Die Verfasser haben zudem die **jüngere Rechtsprechung** der Zivilgerichte, der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs eingearbeitet. Außerdem geben sie die Auffassung der Finanzverwaltung zu wichtigen praktischen Problemen der Vereine, ihrer Mitglieder und Organe wieder.

Die Autoren sind seit Jahrzehnten **ausgewiesene und anerkannte Fachleute** auf dem Gebiet des Zivil- und Steuerrechts der Vereine.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711 7385-343 FAX 0711 7385-100

5C0626