

Herausgeber: Prof. Dr. Peter Fischer, Vors. RiBFH a.D.
Prof. Dr. Franz Dötsch, Vors. RiBFH a.D.

Erscheinungsdatum:
14.09.2026

Erscheinungsweise:
wöchentlich

37/2026**Inhaltsübersicht:**

- Anm. 1** **Berücksichtigung außergewöhnlicher Aufwendungen bei der Bewertung von Anteilen im vereinfachten Ertragswertverfahren**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 06.05.2026, II R 2/24
von Prof. Dr. Matthias Loose, RiBFH
- Anm. 2** **„Passive Entstrickung“ in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 19.11.2025, I R 41/22
von Dr. jur. Ingo Oellerich, RiFG
- Anm. 3** **Abzug pauschaler Betriebsausgaben bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Flächengrenze von 50 ha laut Forstbetriebswerk (Bestandsaufnahme des gesamten Waldes) überschritten wird.**
Anmerkung zu FG Münster, Urteil vom 13.05.2026, 6 K 2525/25 F
von Dr. Vera Niestegge, Ri'nFG
- Anm. 4** **Grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung bei Abschluss einer Treuhandvereinbarung**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 25.03.2026, II R 30/25
von Prof. Dr. Matthias Loose, RiBFH
- Anm. 5** **Vorsteuer bei Änderung der Verwendung von Gegenständen des Unternehmensvermögens im Jahr der Anschaffung**
Anmerkung zu FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25.02.2026, 7 K 7033/25
von Robert Prätzler, StB
- Anm. 6** **Vorsteuervergütung: Unterjähriger Wechsel zwischen besonderem Vorsteuervergütungsverfahren (§§ 59ff. UStDV) und allgemeinem Besteuerungsverfahren**
Anmerkung zu FG Köln, Urteil vom 25.02.2026, 2 K 2009/24
von Robert Prätzler, StB

Zitiervorschlag: Loose, jurisPR-SteuerR 37/2026 Anm. 1
ISSN 1860-1596

1

Berücksichtigung außergewöhnlicher Aufwendungen bei der Bewertung von Anteilen im vereinfachten Ertragswertverfahren

Leitsätze:

1. Außerordentliche Aufwendungen i.S.d. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c des Bewertungsgesetzes sind solche, die voraussichtlich den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen. Unerheblich ist, ob sie im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

2. Ob es sich bei Aufwendungen um „außerordentliche“ Aufwendungen handelt, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Dabei sind der Rechtsgrund der Entstehung der Aufwendungen, die Häufigkeit der Aufwendungen und die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zu ähnlichen, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr früher angefallenen Aufwendungen zu berücksichtigen.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 06.05.2026, II R 2/24

von **Prof. Dr. Matthias Loose**, RiBFH

wertverfahrens auf x Euro fest. Darin rechnete das FA die von der Klägerin gezahlten Verzugszinsen für die Zahlung von Zollabgaben i.H.v. xxx.xxx,xx Euro nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG dem Ausgangswert als außerordentliche Aufwendungen hinzu. Die Zollabgaben beruhten auf einem im Ausland geführten Gerichtsverfahren. Gegenstand dieses Verfahrens war, dass die Klägerin im Jahr 1992 Zolldokumente für die Lieferungen ins Ausland erstellte, die aus ungeklärten Umständen nicht an die Zollbehörden übermittelt wurden. Die Hauptschuld wurde von der Versicherung der Klägerin erstattet.

Die Klägerin war der Auffassung, die Zinsaufwendungen seien bei der Anteilsbewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren vollumfänglich zu berücksichtigen. Da danach der Ertragswert im Feststellungszeitraum negativ sei, seien die Anteile nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG lediglich mit dem Substanzwert i.H.v. y Euro als Mindestwert zu bewerten. Die gegen den Feststellungsbescheid vom 03.08.2023 erhobene Sprungklage und die Revision hatten keinen Erfolg. Nach Auffassung des BFH hat das FG zutreffend entschieden, dass der Zinsaufwand aus der Inanspruchnahme für die Zollabgaben eine außerordentliche Aufwendung i.S.d. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG darstellt und daher dem Ausgangswert nach § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG hinzuzurechnen ist.

A. Problemstellung

Streitig war die Berücksichtigung außergewöhnlicher Aufwendungen bei der Bewertung von Anteilen im vereinfachten Ertragswertverfahren.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin, eine GmbH, betreibt eine Spedition. Zum 01.01.2017 schenkte der Beigeladene zu 1. dem Beigeladenen zu 2. 50% der Anteile an der Beigeladenen zu 3., einer GmbH. Das zuständige Finanzamt stellte mit Bescheid vom 03.08.2023 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Werts des Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG für Zwecke der Schenkungsteuer auf den 01.01.2017 den Wert des Anteils an der Klägerin aufgrund des vereinfachten Ertrags-

C. Kontext der Entscheidung

Der Streitfall betraf die Bewertung von GmbH-Anteilen für Zwecke der Schenkungsteuer. Nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG ist der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 11 Abs. 2 BewG gesondert festzustellen, wenn er für die Schenkungsteuer von Bedeutung ist. Nach § 157 Abs. 5 Satz 2 BewG ist der Wert eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG unter Anwendung des § 109 Abs. 1 und 2 BewG i.V.m. § 11 Abs. 2 BewG zu ermitteln. Lässt sich der Wert nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, ableiten, ist der Wert nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu ermitteln. In diesem Fall kann nach § 199 Abs. 1 BewG das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 200 BewG) angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensicht-

lich unzutreffenden Ergebnissen führt. Feststellungsbeteiligte haben die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG und der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach den §§ 199 ff. BewG (BFH, Urt. v. 02.12.2020 - II R 5/19 - BFHE 272, 377 = BStBl II 2022, 15; R B 199.1 Abs. 4 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019). Zwischen den Beteiligten stand die grundsätzliche Anwendbarkeit des vereinfachten Ertragswertverfahrens nicht im Streit, auch wenn die Klägerin aufgrund des nach ihrer Auffassung negativen Ertragswerts beantragt hat, für den Wert der Anteile nach § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG den Substanzwert als Mindestwert anzusetzen.

Zwischen den Beteiligten war allein die Frage streitig, ob bei der Ermittlung des Ertragswerts der Aufwand für die Verzugszinsen für die Zollabgaben eine außerordentliche Aufwendung i.S.d. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG darstellt und daher dem Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG als Ausgangswert nach § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG hinzuzurechnen ist. Nach § 200 Abs. 1 BewG ist zur Ermittlung des Ertragswerts grundsätzlich der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag gemäß den §§ 201 und 202 BewG mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) zu multiplizieren. Der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag bildet die Grundlage für die Bewertung (§ 201 Abs. 1 Satz 1 BewG). Für die Ermittlung dieses Jahresertrags bietet der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag eine Beurteilungsgrundlage (§ 201 Abs. 1 Satz 2 BewG). Der Durchschnittsertrag ist regelmäßig aus den Betriebsergebnissen (§ 202 BewG) der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre herzuleiten (§ 201 Abs. 2 Satz 1 BewG). Die Summe der Betriebsergebnisse ist durch drei zu dividieren und ergibt den Durchschnittsertrag; das Ergebnis stellt den Jahresertrag dar (§ 201 Abs. 2 Sätze 3 und 4 BewG). Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist gemäß § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG von dem Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auszugehen (Ausgangswert). Dieser Ausgangswert ist nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG unter anderem dahin gehend zu korrigieren, dass außerordentliche Aufwendungen hinzuzurechnen sind.

Im Gesetz ist der Begriff der hinzuzurechnenden außerordentlichen Aufwendungen (§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG) ebenso wie der

der abzuziehenden außerordentlichen Erträge (§ 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b BewG) nicht definiert. Der Wortlaut führt auch nicht weiter. Der BFH zählt zu außerordentlichen Aufwendungen Betriebsaufwand, der bei der normalen unternehmerischen Tätigkeit üblicherweise nicht entsteht. Dies kann bei Geldbußen, Geldstrafen oder Inanspruchnahmen als Haftungs- oder Steuerschuldner für Abgaben eines Dritten der Fall sein. In diesen Fällen beruhen die Aufwendungen in der Regel auf einem gesetzwidrigen, zum Beispiel betrügerischen, Fehlverhalten, das üblicherweise nicht Gegenstand der normalen unternehmerischen Tätigkeit ist. Ziel des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist es, einen objektivierten Unternehmens- beziehungsweise Anteilswert auf der Grundlage der Ertragsaussichten nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG zu ermitteln (BT-Drs. 16/11107, S. 22, zu § 199). Dazu muss der voraussichtliche Jahresertrag, der zukünftig nachhaltig erzielbar ist, ohne entsprechende Finanzplandaten anhand des in der Vergangenheit erzielten Durchschnittsertrags geschätzt werden (BT-Drs. 16/11107, S. 23, zu § 201 Abs. 1). Die Hinzurechnungen und Abzüge nach § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG sollen dabei den Gewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (Ausgangswert) um solche Vermögensminderungen oder Vermögensmehrungen bereinigen, die den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen (BT-Drs. 16/11107, S. 23, zu § 202 Abs. 1). Zweck der Korrekturen nach § 202 Abs. 1 Satz 2 BewG ist es, Aufwands- und Ertragsposten auszuschneiden, die für die Erzielung des Zukunftsertrags nicht repräsentativ sind, da sie sich vermutlich nicht wiederholen werden (Piltz, DStR 2008, 745, 750; Eisele in: Rössler/Troll, BewG, § 202 Rn. 3). Es geht darum, Sondereffekte zu eliminieren, mit deren regelmäßigem Eintritt nicht gerechnet werden kann beziehungsweise muss und die daher für den Zukunftsertrag keine Aussagekraft haben (vgl. Riedel in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 202 BewG Rn. 7; Eisele in: Rössler/Troll, BewG, § 202 Rn. 3; Loose, Erbschaftsteuer, 6. Aufl., Kap. D Rn. 216; Kreutziger in: Kreutziger/Schaffner/Stephany, BewG, 6. Aufl., § 202 Rn. 5).

Nach alledem definiert der BFH außerordentliche Aufwendungen i.S.d. § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c BewG als solche, die voraussichtlich den künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrag nicht beeinflussen. Unerheblich ist, ob sie im gewöhnlichen Geschäftsbetrieb anfallen.

Ob es sich im Betrachtungszeitraum um außerordentliche Aufwendungen handelt, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Dabei sind der Rechtsgrund der Entstehung der Aufwendungen, die Häufigkeit der Aufwendungen und die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zu ähnlichen, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr früher angefallenen Aufwendungen zu berücksichtigen. Im Streitfall hat das FG diese Auslegungsgrundsätze seiner Gesamtwürdigung des Streitfalls zugrunde gelegt und ist im Ergebnis zu der Auffassung gelangt, dass es sich bei dem streitigen Zinsaufwand um einen außerordentlichen Aufwand handelt, der dem Ausgangswert nach § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG hinzuzurechnen ist. Dies war revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

D. Auswirkungen für die Praxis

Eine ähnliche Problematik wie im hier dargestellten Urteil betraf das BFH-Urteil vom 25.03.2025 (II R 17/23). Dort war die Berücksichtigung einer Kartellbuße als außerordentlicher Aufwand bei der Anwendung des sog. vereinfachten Ertragswertverfahrens streitig. Wie der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften ermittelt wird, ist grundlegend in § 11 Abs. 2 BewG geregelt. Danach hat die Wertermittlung unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu erfolgen, wenn zeitnahe Verkäufe unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, fehlen. Die Beteiligten haben dann die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG oder der Anwendung des sog. vereinfachten Ertragswertverfahrens nach den §§ 199 ff. BewG. Um letzteres ging es im jetzt veröffentlichten Urteil. Außerordentliche Aufwendungen der letzten drei Jahre sind hinzuzurechnen und, hier nicht streitig, außerordentliche Einnahmen abzuziehen. Hintergrund ist, dass außerordentliche Aufwendungen und außerordentliche Einnahmen die Prognose des zukünftigen, nachhaltigen Ertrags nicht verfälschen sollen. Im konkreten Streitfall kam das Finanzgericht nach Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu der Auffassung, dass die hier angefallenen Verzugszinsen außergewöhnliche Aufwendungen darstellen. Eine Verallgemeinerung für andere Fälle lässt sich daraus nicht ableiten. Je-

der Fall ist anhand der nun vom BFH aufgestellten abstrakten Grundsätze zu beurteilen.

2

„Passive Entstrickung“ in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG

Orientierungssatz zur Anmerkung:

Der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG erfordert kein aktives Tun des Steuerpflichtigen; dementsprechend genügt auch die Veränderung der DBA-Rechtslage, durch die sich der deutsche Besteuerungszugriff im Vergleich zur vorherigen Rechtslage verschlechtert.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 19.11.2025, I R 41/22

von **Dr. jur. Ingo Oellerich**, RiFG

A. Problemstellung

Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Lauf des Wirtschaftsjahrs entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG), werden dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG wieder hinzugerechnet (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Durch das SEStEG v. 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) fügte der Gesetzgeber einen weiteren Satz 3 an, der zu erheblichen Auslegungsproblemen führte. Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke sollte hiernach der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts gleichstehen. Durch das JStG 2010 v. 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) verdeutlichte der Gesetzgeber den Regelungszweck, indem ein Ausschluss oder eine Beschränkung hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts insbesondere dann vorliegt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Die Schwierigkeit bei der Auslegung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG besteht angesichts des Wort-

lauts darin, dass der Tatbestand durch eine Rechtsfolge aufgefüllt wird, also allein der Ausschluss und die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausreichend sein sollen. Namentlich auf eine erwerbswirtschaftliche (aktive) Betätigung des Steuerpflichtigen kommt es danach nicht an. Es stellt sich daher die Frage, ob allein die Änderung der Rechtslage, durch die sich der Besteuerungszugriff Deutschlands auf die stillen Reserven nachteilig verändert, insbesondere die Änderung eines DBA, ausreichend sein soll (Bsp.: Auswechslung der Anrechnungs- durch die Freistellungsmethode).

Und wenn auch die bloße Änderung der Rechtslage ausreichte, stellte sich ferner die Frage, in welchem Moment die Entstrickungsfiktion greifen sollte: in dem Moment, in dem sich die Rechtslage tatsächlich ändert? Oder sollte die Sicherstellung des deutschen Besteuerungssubstrats es gebieten, dass eine logische Sekunde vor der Änderung der Besteuerungstatbestand verwirklicht wäre? Der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG trifft hierzu keine Aussage. Tritt das neue DBA aber am 01.01. in Kraft, ist die Beantwortung dieser Frage von wesentlicher Bedeutung: Sie entscheidet nämlich, in welchem Jahr der Vorgang zu versteuern ist.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Gegenstand der Besprechungsentscheidung ist eine Änderung des DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 03.02.2011 (BGBl II 2012, 19, BStBl I 2013, 350 - DBA-Spanien 2011).

Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, stellt in Deutschland Produkte her und vertrieb diese auch. An ihr waren im Streitjahr als Kommanditisten G (Beigeladener) zu 51% und der in der Schweizerischen Eidgenossenschaft wohnhafte H mit 49% beteiligt. Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung war eine GmbH mit Sitz im Inland.

Der Beigeladene und H waren ferner zu jeweils 50% an einer S.L., einer spanischen Kapitalgesellschaft mit Sitz in Spanien, beteiligt. Die An-

teile an der S.L. waren dem Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zugeordnet. Die S.L. wies in ihrer Bilanz zum 31.12.2012 auf der Aktivseite unbewegliches Vermögen aus.

Am 18.10.2012 trat das DBA-Spanien 2011 in Kraft. Dieses enthielt in seinem Art. 13 Abs. 2 eine im vorherigen Abkommen (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 05.12.1966, BGBl II 1968, 10, BStBl I 1968, 297) nicht enthaltene Regelung, nach welcher Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft - oder vergleichbarer Beteiligungen - erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50% unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden können. Auf die auf einen solchen Veräußerungsgewinn eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen anfallende deutsche Steuer ist nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. b Unterabs. ii DBA-Spanien 2011 die spanische Steuer anzurechnen, die nach dem Recht Spaniens und in Übereinstimmung mit dem Abkommen gezahlt worden ist. Anzuwenden sind die Regelungen auf die ab dem 01.01.2013 erhobenen Steuern (Art. 30 Abs. 2 Buchst. b DBA-Spanien 2011).

Das Finanzamt gelangte infolge einer steuerlichen Außenprüfung zu der Auffassung, dass Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien 2011 für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Gesellschafter, wie den Beigeladenen, zu einer passiven Entstrickung führe. Ein Ausgleichsposten nach § 4g EStG könne nicht gebildet werden.

Der hiergegen erhobenen Klage gab das FG Münster mit Urteil vom 10.08.2022 (13 K 559/19 G,F - EFG 2023, 37) statt. Der BFH wies die hiergegen eingelegte Revision als unbegründet zurück. Zwar erfasse § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch den Fall einer passiven Entstrickung; dies führe jedoch zu keinen steuerlichen Auswirkungen im Streitjahr 2013.

Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG - für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG - ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des

vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Die mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) v. 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, berichtigt BGBl I 2007, 68, BStBl I 2007, 4) neu gefasste Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bestimmt, dass einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleichsteht.

Der Revision sei darin beizupflichten, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG grundsätzlich auch infolge einer Änderung der Rechtslage – zum Beispiel wegen des Inkrafttretens eines neuen oder geänderten DBA – eintreten können (ebenso BMF-Schreiben v. 26.10.2018 - BStBl I 2018, 1104; Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rn. 214; Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rn. 6.386; Brandis/Heuermann/Pfaffmann, § 12 KStG Rn. 40; Oellerich in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., § 4 EStG Rn. 24; Schöbel, ISR 2023, 337, 339; Sternberg in: Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 6. Aufl., § 12 Rn. 107; Wacker in: Lang, Europäisches Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 41, 2018, S. 423, 444; Käshammer/Schümmer, IStR 2012, 362, 364; anderer Auffassung z.B. Meyer in: BeckOK EStG, § 4 Rn. 663; Bron, IStR 2012, 904; Schönfeld, IStR 2010, 133). Denn der Wortlaut der Vorschrift sei durchgehend so formuliert, dass es auf ein willentliches Handeln des Steuerpflichtigen als Tatbestandsmerkmal nicht ankomme (Blank in: Haase, Wegzugsbesteuerung, Teil 3 Rn. 552; Reddig in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rn. 214). Auch die Systematik des Einkommensteuergesetzes und die Gesetzeshistorie zwingen nicht dazu, Fälle der passiven Entstrickung von dem Tatbestand auszunehmen.

Ein Ausschluss dieser Fälle ergebe sich zunächst nicht aus der in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG angeordneten Gleichstellung des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands mit einer Entnahme. Denn die Gleichstellung beziehe sich lediglich auf die Rechtsfolge. Entgegen der vom FG vertretenen

Auffassung sei der Gedanke, ein vom Steuerpflichtigen nicht beherrschbares Verhalten könne zu einer Gewinnbesteuerung führen, der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nicht fremd. Denn dem Betriebsvermögensvergleich liege kein Prinzip einer „Gewinnerzielung durch beherrschbares Verhalten“ zugrunde, sondern das Veranlassungsprinzip (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH, Urt. v. 15.12.2016 - IV R 22/14 Rn. 12 - BFH/NV 2017, 454; BFH, Urt. v. 18.04.2007 - XI R 60/04 - BStBl II 2007, 762, unter II.1.).

Ferner lasse sich der Gesetzeshistorie und den Gesetzesmaterialien kein Anhalt dafür entnehmen, dass der Gesetzgeber Fälle der passiven Entstrickung nicht habe erfassen wollen. Es treffe zwar zu, dass der Gesetzgeber des SEStEG den bis dahin von der Rechtsprechung angenommenen Fall einer Entstrickung durch Überführung von Einzelwirtschaftsgütern aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte, deren Gewinn aufgrund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sei („Theorie der finalen Entnahme“), nunmehr gesetzlich habe regeln und in das bestehende Ertragsteuersystem einpassen wollen (BT-Drs. 16/2710, S. 28). Ferner sei es richtig, dass die Fälle der passiven Entstrickung von der vormals vom BFH vertretenen „Theorie der finalen Entnahme“ nicht erfasst worden seien (vgl. BFH, Urt. v. 16.12.1975 - VIII R 3/74 - BStBl II 1976, 246). Daraus lasse sich jedoch nicht folgern, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Fälle der passiven Entstrickung nicht umfassen sollte. Insbesondere habe der Gesetzgeber die Entstrickungsregelungen systematisch zusammenfassen und fortentwickeln wollen. Dass der Gesetzgeber dieses Ziel ernsthaft verfolgt und auch umgesetzt habe, zeige beispielsweise die Tatbestandsalternative der „Beschränkung“ des Besteuerungsrechts in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, die neben dem „Ausschluss“ des Besteuerungsrechts erstmals – ohne Vorbild in der Rechtsprechung – in den Tatbestand aufgenommen worden sei (Ditz in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstättenhandbuch, 2. Aufl., Rn. 6.69; Meyer in: BeckOK EStG, § 4 Rn. 661).

Ebenso zwingt die Gesetzessystematik nicht dazu, den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf den Anwendungsbereich des § 4g EStG in dessen ursprünglicher Fassung gemäß SEStEG zu beschränken, der die Bildung eines Ausgleichspostens nach einer Entnahme

i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG lediglich für den Fall ermöglicht habe, dass ein Wirtschaftsgut infolge seiner Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU als entnommen gelte. Mit Blick auf die später rückwirkend vorgenommene Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 4g EStG durch das ATADUmsetzungsgesetz v. 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035, BStBl I 2021, 874) ist ebenso möglich, dass dessen Anwendungsbereich von Anfang an versehentlich zu eng formuliert worden sei.

Jedoch stelle sich das angefochtene Urteil aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Der Gewinn sei nicht im Jahre 2013, sondern bereits im Jahre 2012 zu erfassen.

Sinn und Zweck der Vorschrift, die Gesetzes-systematik und ebenso die Gesetzeshistorie sprächen dafür, dass der maßgebliche Zeitpunkt, zu dem die Rechtsfolgen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG eintreten sollten, die letzte juristische Sekunde sei, bevor der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands wirksam werde (so zu § 12 Abs. 1 KStG auch Benecke/Staats in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 KStG Rn. 376; Kessens in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 12 Rn. 162).

§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG diene – anders als eine Entnahme „für betriebsfremde Zwecke“ i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG – nicht der Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre, sondern der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 26 und 28). Durch die Anwendung der Rechtsfolgen der Entnahme sollen als eine Art Schlussbesteuerung die in Deutschland entstandenen stillen Reserven von zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern aufgedeckt und besteuert werden (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 28). Dieser Zweck werde auch dadurch deutlich, dass die fiktive Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht mit dem Teilwert, sondern mit dem gemeinen Wert zu berücksichtigen sei (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Diesem Zweck entspreche es, in der letzten juristischen Sekunde vor dem Verlust des

(unbeschränkten) Besteuerungsrechts Deutschlands die bis zu diesem Zeitpunkt ent-

standenen stillen Reserven für Zwecke der Besteuerung zu erfassen.

Für dieses Verständnis spreche auch die Gesetzeshistorie. Denn der Gesetzgeber habe bei Erlass des SEStEG im Jahr 2006 im Ausgangspunkt an die seinerzeit noch vom BFH vertretene, später durch BFH-Urteil vom 17.07.2008 (I R 77/06 - BStBl II 2009, 464) aufgegebenen sogenannte Theorie der finalen Entnahme anknüpfen wollen (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 26). Diese gehe bei Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens, deren Gewinn durch ein DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt sei, von einem vollständigen Verlust des deutschen Besteuerungsrechts an den in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven aus und habe dies mit einer Entnahme gleichgesetzt (z.B. BFH, Urt. v. 30.05.1972 - VIII R 111/69 - BStBl II 1972, 760; BFH, Urt. v. 28.04.1971 - I R 55/66 - BStBl II 1971, 630; BFH, Urt. v. 16.07.1969 - I 266/65 - BStBl II 1970, 175; vgl. dazu auch BFH, Urt. v. 26.03.2025 - I R 5/24 (I R 99/15) Rn. 40 - BFH/NV 2025, 1344). Bei einem solchen Verständnis könne eine Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven nur im letzten Zeitpunkt vor Eintritt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts erfolgen und nicht erst nach dessen Eintritt.

Schließlich spreche auch die Gesetzessystematik für ein solches Verständnis. Mit dem SEStEG habe der Gesetzgeber beabsichtigt, die verschiedenen Entstrickungstatbestände für grenzüberschreitende Sachverhalte in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen (neben § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG z.B. § 6 AStG, § 12 Abs. 1 KStG und § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) systematisch zusammenzufassen und fortzuentwickeln (BT-Drs. 16/2710, S. 26). Für den Entstrickungstatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG i.d.F. des SEStEG entspreche es der Rechtsprechung (BFH, Urt. v. 16.04.2024 - IX R 38/21 Rn. 47 ff. - BFHE 285, 307) und inzwischen auch der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung, dass die Besteuerung in der letzten juristischen Sekunde vor Eintritt des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts vorzunehmen ist (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG).

Die Versteuerung könne hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung auch nicht ggf. etwa über den Bilanzenzusammenhang in

das Streitjahr 2013 verlagert werden, weil es sich um das erste offene Jahr handle. Für den Fall des fortgesetzten Buchwertausweises der Anteile wäre die Bilanz zum 31.12.2013 zutreffend. Sollten die Anteile als Folge des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht mehr zu erfassen sein, wären die Anteile nach ständiger Rechtsprechung erfolgsneutral auszubuchen. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG könne im späteren Jahr der Korrektur der fehlerhaften Bilanz nicht mehr angewendet werden, weil die Vorschrift nur im Jahr der Entnahme eine Bewertung mit dem Teilwert oder – wie im Streitfall – mit dem gemeinen Wert vorsehe.

C. Kontext der Entscheidung

I. Die Entscheidung stärkt – wie auch die Parallelentscheidung in dem Verfahren I R 6/23 – zunächst einmal die Sicht der Finanzverwaltung (so auch Rüsch, Ubg 2026, 348), dass es auch in den Fällen der passiven Entstrickung zu einem Besteuerungszugriff kommt. Allerdings enthält die Entscheidung eine wesentliche Einschränkung, die im Widerspruch zu der Auffassung des BMF steht. Während dieses nämlich davon ausgeht, dass die Entstrickung eintritt, sobald das neue DBA in Kraft getreten ist (BMF-Schreiben v. 26.10.2018 - BStBl I 2018, 1104), geht der BFH davon aus, dass der Besteuerungszugriff in der letzten logischen Sekunde vor dem Inkrafttreten erfolgen muss. Dies führte in dem Besprechungsfall dazu, dass das FA den Gewinn im falschen Jahr versteuern wollte.

II. Hinsichtlich der grundlegenden Fragestellung, ob auch eine passive Entstrickung zu einem Besteuerungszugriff führt, überrascht weniger das – vertretbare – Ergebnis. Es ist auffallend, dass der BFH diese Frage nicht mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich offengelassen hat (vgl. auch Martini, Ubg 2026, 347, 347 f.). Da das FA in dem zugrunde liegenden Fall ohnehin die Besteuerung im falschen Jahr vornehmen wollte, hätte die Frage offenbleiben können. Für die Praxis ist gleichwohl zu begrüßen, dass der BFH diese Streitfrage geklärt hat.

Und seine Lösung zur passiven Entstrickung ist auch gut nachvollziehbar. Die Vorentscheidung des FG Münster hatte die Möglichkeit einer passiven Entstrickung noch mit der beherzten Implementierung eines zusätzlichen ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals verneint. Wie bei einer echten Entnahme müsse der Besteue-

rungszugriff auch in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf ein aktives Tun des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein. Zu Recht hat der BFH dieser Begründung eine Absage erteilt. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG führt nur in der Rechtsfolge zu einer Besteuerung wie eine Entnahme.

Interessanter ist insoweit, wie der BFH über den Sinn und Zweck des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG hinweggeht. Die Vorschrift war maßgebend darauf zurückzuführen, dass der BFH die Theorie der finalen Entnahme aufgegeben hat (BFH, Urt. v. 17.07.2008 - I R 77/06 - BStBl II 2009, 464). Hier nach führte die Verlagerung eines Wirtschaftsguts aus einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte zur Behandlung als Entnahme (BFH, Urt. v. 16.07.1969 - I 266/65 - BStBl II 1970, 175; BFH, Urt. v. 28.04.1971 - I R 55/66 - BStBl II 1971, 630). Diesen Zweck zieht der BFH auch noch einmal ausdrücklich heran, wenn es um den Zeitpunkt der Besteuerung geht; und hier misst er ihm Bedeutung zu. Zuvor wird die Theorie der finalen Entnahme nur als einer der maßgebenden Fälle bezeichnet, die es zu regeln galt. Das mag zunächst auch allein deshalb naheliegen, weil § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG sie – auch mit Wirkung für 2013 – nur exemplarisch als einen Fall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG betrachtet.

Auffallend ist jedoch, dass § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG, der die Bildung einer Rücklage ermöglicht und dadurch den Besteuerungszugriff zeitlich streckt, in seiner vor dem ATADUmsetzungsgesetz v. 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035, BStBl I 2021, 874) geltenden Fassung allein auf den Fall der Verlagerung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte abstellt. Dass § 52 Abs. 8a EStG die umfassendere Neufassung auf alle noch offenen Fälle anwendbar macht, ändert als vorteilhafte rückwirkende – und damit verfassungsrechtlich unbedenkliche – Regelung nichts daran, dass die im hiesigen Streitjahr 2013 ursprünglich zu berücksichtigende Fassung allein die aufgegebenen Theorie der finalen Entnahme widerspiegelte. An dieser Stelle geht die Besprechungsentscheidung etwas zu schnell davon aus, dass der Anwendungsbereich möglicherweise zu Beginn versehentlich zu eng formuliert gewesen sei.

Gleichwohl würde es im Ergebnis nicht überzeugen, § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG allein auf die Fälle der Theorie der finalen Entnahme zu beschränken. Denn der Wortlaut ist schlicht nicht auf die von dieser erfassten Fälle ausgerichtet,

und auch § 4g EStG wich in seiner ursprünglichen Fassung von dieser weiter gehenden Formulierung ab. Insoweit gewinnt tatsächlich die Annahme Überzeugungskraft, dass § 4g EStG zu Beginn zu eng formuliert war, zumal für eine einschränkende Fassung des § 4g EStG kein legitimierender Zweck erkennbar ist.

III. Überraschend erscheint die Auffassung des BFH, die Besteuerung erfolge nicht im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen DBA, sondern in der letzten juristischen Sekunde davor. Dies hatte im Fall der Besprechungsentscheidung immerhin die praktisch bedeutsame Folge, dass das FA die Besteuerung im unzutreffenden Jahr vornehmen wollte. Aus dem Wortlaut ergibt sich das nicht; aus ihm ergibt sich zu dem maßgebenden Zeitpunkt allerdings überhaupt nichts. Auf den ersten Blick überrascht die Rechtsprechung des BFH dann umso mehr, als die Rechtsfolge zu einem Zeitpunkt eintreten soll, in dem der Tatbestand noch gar nicht verwirklicht ist. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen eigentlich aber erst, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Das wäre hier das Inkrafttreten des DBA am 01.01.2013 gewesen.

Für die Richtigkeit der Auffassung des BFH spricht aber, dass nur diese Auffassung tatsächlich eine korrekte Besteuerung sicherstellt. Wenn bspw. erst nach dem Inkrafttreten des neuen DBA, das von der Anrechnungs- zur Freistellungsmethode wechselt, eine Schlussbesteuerung im ersten Geltungsjahr des DBA durchgeführt würde, dürfte Deutschland wegen der nunmehrigen Freistellung eigentlich gar keine Besteuerung mehr durchführen; Deutschland müsste die Einkünfte vielmehr freistellen. Solche Probleme lassen sich nur vermeiden, wenn die Besteuerung eine logische Sekunde vor dem Inkrafttreten des neuen DBA erfolgt.

Für § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG i.d.F. des SEStEG hatte der BFH bereits entsprechend entschieden (BFH, Urt. v. 16.04.2024 - IX R 38/21 - BFHE 285, 307). Zu § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG hat er es in einer Entscheidung parallel zur Besprechungsentscheidung (BFH, Urt. v. 19.11.2025 - I R 6/23) genauso entschieden. Die Auslegung dieser Normen erfolgt dementsprechend gleichlaufend.

D. Auswirkungen für die Praxis

Für die Praxis ist die Frage der passiven Entstrickung nun dem Grunde nach geklärt. Wichtig ist aber, dass die Finanzverwaltung bislang von einem unzutreffenden (zu späten) Zeitpunkt ausgegangen ist. Auch über die Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs kann die Finanzverwaltung ihre Auffassung ggf. nicht retten. Daher sollten Betroffene in vergleichbaren Fällen schauen, ob die Versteuerung der passiven Entstrickung in ihrem Fall nicht unter diesem Gesichtspunkt rechtswidrig ist.

Mit einer anderen Frage hat sich der BFH – weil es in dem Besprechungsfall nicht von Bedeutung war – nicht auseinandergesetzt. Da sich die Klägerin hinsichtlich der Bescheide für 2013 nunmehr durchgesetzt hat, stellt sich verfahrensrechtlich die Frage, ob das FA ggf. gemäß § 174 Abs. 4 AO die steuerrechtlichen Konsequenzen für 2012 ziehen kann. Diese Frage gilt es auch bei vergleichbar gelagerten Fällen im Blick zu behalten. Insbesondere wegen der (längeren) Verzinsung kann sich die Änderung dann sogar nachteilig für den konkreten Steuerpflichtigen auswirken.

3

Abzug pauschaler Betriebsausgaben bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Flächengrenze von 50 ha laut Forstbetriebswerk (Bestandsaufnahme des gesamten Waldes) überschritten wird.

Orientierungssatz zur Anmerkung:

Die Größe der forstwirtschaftlich genutzten Fläche i.S.d. § 51 EStDV kann durch das für das Streitjahr geltende Forstbetriebswerk nachgewiesen werden.

Anmerkung zu FG Münster, Urteil vom 13.05.2026, 6 K 2525/25 F

von **Dr. Vera Niestegge**, Ri'inFG

A. Problemstellung

Streitig war die Größe der forstwirtschaftlich genutzten Fläche des Klägers. Hiervon hing ab, ob der Kläger den pauschalen Betriebsausgabenabzug des § 51 EStDV in Anspruch nehmen konnte, oder ob die im Streitfall deutlich niedrigeren tatsächlichen Betriebsausgaben anzusetzen waren. Auf tatsächlicher Ebene stellte sich in diesem Kontext die Frage, welche Bedeutung dem sog. forstwirtschaftlichen Betriebswerk für die Bestimmung der Flächengröße zukam.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger ist Eigentümer eines Forstbetriebs und erzielte hieraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuV) i.S.d. § 13 EStG. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr setzte der Kläger gemäß § 51 EStDV 55% der erklärten Betriebseinnahmen als Betriebsausgaben an. Die tatsächlichen Betriebsausgaben, deren Höhe zwischen den Beteiligten unstrittig war, waren deutlich niedriger als die pauschalen Betriebsausgaben des § 51 EStDV. In einer zusätzlich eingereichten Anlage § 34b EStG zur Ermittlung sog. Kalamitätsschäden bezifferte der Kläger die Fläche seines Forstbetriebs mit 56 ha.

Aufgrund dieser Angabe lehnte der Beklagte den Ansatz der pauschalen Betriebsausgaben ab und berücksichtigte im Rahmen eines Feststellungsbescheids für das Streitjahr den Gewinn aus LuV i.S.d. § 13 EStG unter Ansatz der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben. Zur Begründung gab er an, dass der Betrieb des Klägers die für den pauschalen Betriebsausgabenabzug maßgebliche Größe von 50 ha überschritten habe.

Im Rahmen des hiergegen gerichteten Einspruchs nahm der Beklagte zunächst eigene Ermittlungen zur Größe der Forstfläche vor. Auf Grundlage einer Flurstückliste sowie einer Nutzungsstatistik des Katasteramtes schätzte der Beklagte die Größe der Forstfläche mit 52,8 ha. Der Kläger wandte hiergegen ein, dass bestimmte auf der Nutzungsstatistik als „Gehölzflächen“ ausgewiesene Bereiche (ca. 3,5 ha) nicht zur forstwirtschaftlich nutzbaren Fläche gehörten, da sie aufgrund ehemaliger Steinbruch- und Bergbauflächen nicht zur nachhaltigen Holzproduktion geeignet seien. Nach sei-

ner Berechnung betrage die maßgebliche Forstfläche demnach lediglich 49,3 ha, so dass der pauschale Betriebsausgabenabzug zu gewähren sei.

Der Beklagte beauftragte den eigenen Forstsachverständigen mit der Überprüfung der Flächengröße. Dieser forderte der Kläger mehrfach auf, das für das Streitjahr gültige Forstbetriebswerk vorzulegen. Da dies auch nach mehrmaliger Aufforderung nicht erfolgte, wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Dabei bezog sich der Beklagte auf die Beurteilung des Forstsachverständigen. Dieser sei im Rahmen seiner Beurteilung zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich bei der Mehrheit der Gehölzflächen um Waldflächen handle, also um Gehölze, die im Waldboden stockten. Darüber hinaus sei auch der sog. Nichtholzboden (Wege > 5m Breite, Waldflächen unter Hochspannungsleitungen und auch Nichtwirtschaftswald mit über 1 Efm/ha Wuchsleistung) dem Betrieb zuzurechnen. Damit übersteige der Forstbetrieb die Größe von 50 ha und die Voraussetzungen des § 51 EStDV seien nicht erfüllt.

Im Klageverfahren legte der Kläger das für das Streitjahr gültige Forstbetriebswerk vor. Dieses wies eine forstwirtschaftliche Betriebsfläche von 55,56 ha und einen Wirtschaftswald I von 53,66 ha aus. Auf Hinweis, dass die forstwirtschaftlich genutzte Fläche somit die Flächengrenze des § 51 EStDV überschreite, argumentierte der Kläger, dass darin enthaltene Sukzessionsflächen (ca. 3,04 ha) aus einem ehemaligen Steinbruch keine Forstflächen und daher abzuziehen seien. Der Kläger vertrat dabei die Auffassung, dass nicht die im Forstbetriebswerk ausgewiesene (Gesamt-)Fläche maßgeblich sei, sondern die vom Beklagten auf Grundlage der Flurstückliste der Nutzungsstatistik des Katasteramtes ermittelte Flächengröße. Das Forstbetriebswerk sei nicht korrekt. Dieses würde zukünftig durch das Revierforstamt aufgestellt. Dieses werde die Flächen neu/korrekt vermessen, die Zuordnung zur Waldfläche kritisch würdigen und die Angaben voraussichtlich Anfang des Kalenderjahres 2027 zur Verfügung stellen.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das FG hat die Klage des Klägers abgewiesen und die Auffassung des Beklagten bestätigt, dass der pauschale Betriebsausgabenabzug des § 51 EStDV zu versagen war. Der pauschale Betriebsausgabenabzug nach § 51 EStDV komme nicht in Be-

tracht, da die forstwirtschaftlich genutzte Fläche des Betriebs die gesetzliche Grenze von 50 ha überschreite.

Da § 51 EStDV den Begriff der „forstwirtschaftlich genutzten Fläche“ nicht definiere, sei auf die Regelungen des Bewertungsgesetzes (§ 234 BewG) zurückzugreifen. Danach gehörten alle dauerhaft der Holzerzeugung dienenden Flächen zur forstwirtschaftlichen Nutzung, einschließlich Holzboden-, Nichtholzbodenflächen und bestimmter unbestockter Flächen. Maßgeblich für die Bestimmung der Flächengröße sei das vom Kläger selbst vorgelegte, für das Streitjahr gültige Forstbetriebswerk, das als fachkundige Waldinventur einen hohen Beweiswert besitze. Dieses weise eine forstwirtschaftliche Betriebsfläche von 55,56 ha und einen Wirtschaftswald von 53,66 ha. Damit sei die Flächengrenze von 50 ha eindeutig überschritten.

Der Senat folgte dem Einwand des Klägers, die als Sukzessionsfläche ausgewiesenen 3,04 ha seien wegen ihrer Entstehung auf einem ehemaligen Steinbruch keine Forstflächen, nicht. Auch insoweit stellte der Senat auf die Angaben im Forstbetriebswerk ab. Das Forstbetriebswerk ordne diese Fläche ausdrücklich als Wirtschaftswald I ein. Sie sei mit verschiedenen Baumarten bestockt und diene der Holzerzeugung. Dass der Wald durch natürliche Sukzession und nicht durch Pflanzung entstanden sei, sei für die Einordnung als Forstfläche unerheblich.

Selbst wenn die vom Kläger genannten 3,04 ha von der Gesamtfläche abgezogen würden, verbliebe eine forstwirtschaftliche Fläche von 52,52 ha und damit weiterhin mehr als 50 ha. Auch der Einwand des Klägers, das Forstbetriebswerk beruhe auf fehlerhaften Vermessungen, wies der Senat zurück. Der Kläger habe hierfür keine fachlich fundierten Argumente vorgebracht und das Forstbetriebswerk zunächst selbst als fachgerecht anerkannt. Die frühere Schätzung des Finanzamts von 52,8 ha sei lediglich eine vorläufige Schätzung gewesen und werde durch das wesentlich aussagekräftigere Forstbetriebswerk ersetzt.

Schließlich ist der Senat auch dem Begehren des Klägers nicht gefolgt, die Erstellung eines weiteren Forstbetriebswerks abzuwarten. Dem lag der Umstand zugrunde, dass ein Forstbetriebswerk jeweils für zehn Jahre Gültigkeit entfaltet. Das konkret vorgelegte Forstbetriebs-

werk deckte das Streitjahr ab. Das vom Kläger für künftige Jahre noch einzuholende Forstbetriebswerk hätte für das Streitjahr damit keine Gültigkeit erlangt.

C. Kontext der Entscheidung

Die Entscheidung beschäftigt sich mit dem Beweiswert eines sog. Forstbetriebswerks. Hierbei handelt es sich um eine Waldinventur, also eine Bestandsaufnahme des gesamten Waldes (Gossert in: Korn/Carlé/Stahl/Strahl, EStG, § 34b Rn. 49.3). Das Forstbetriebswerk gliedert den Waldbesitz in Wirtschaftseinheiten. Dabei wird jeder einzelne Bestand von einem Forstfachverständigen sorgfältig begutachtet, vermessen und beschrieben. Das Forstbetriebswerk gibt Auskunft über Standort, Baumart, Alter, Fläche, Vorrat und Zuwachs eines Waldbestandes (Bruschke, in Stenger/Loose, BewG, § 163 Rn. 79). Es wird meistens für einen Zeitraum von zehn Jahren erstellt.

Seine rechtliche Grundlage hat es in NRW außerhalb des Steuerrechts im Landesforstgesetz NRW (LFoG NRW). Es dient dazu, die gesetzlich geforderte nachhaltige und ordnungsgemäße Forstwirtschaft für einen Zeitraum von meist zehn Jahren operativ zu sichern. Aufgrund des Umstandes, dass es von einem Forstfachverständigen erstellt wird, handelt es sich letztlich um ein Sachverständigengutachten.

Auch für steuerrechtliche Zwecke kann das Forstbetriebswerk Bedeutung erlangen, denn hieraus lassen sich wesentliche Parameter eines Betriebs entnehmen, die z.B. für die Gewährung von Pauschbeträgen (so im Streitfall) oder der Ermittlung von Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen (§ 34b EStG) von Bedeutung sind.

In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wurde das Forstbetriebswerk außerhalb der Besprechungsentscheidung dennoch bisher nur sehr bedingt behandelt. So hat sich der BFH in seinem Urteil vom 24.01.2018 (II R 59/15 - BStBl II 2018, 619) in Bezug auf forstwirtschaftlich genutzte Flächen auf die Angaben in einem Forstbetriebswerk bezogen und diese (entsprechend den Feststellungen des FG) übernommen. Andere wesentliche dokumentierte Entscheidungen sind nicht bekannt.

Die Besprechungsentscheidung stellt damit ausdrücklich klar, dass dem Forstbetriebswerk aufgrund seiner Qualität und seines Umfangs (wie auch anderen Sachverständigengutachten) ein erheblicher Beweiswert z.B. für die Flächengröße eines Betriebs zukommt. Will der Steuerpflichtige hiervon abweichen, muss er qualifizierte Einwendungen erheben und kann die Richtigkeit der sachverständigen Feststellungen nicht pauschal bestreiten. Der Beweiswert eines Forstbetriebswerks übersteigt auch den Wert einer vom Beklagten vorgenommenen Schätzung. Denn das Betriebswerk basiert auf einer sachverständigen Vermessung, die einer Schätzung stets vorzuziehen ist.

Weiter zeigt die Besprechungsentscheidung auf, dass sich der Beweiswert des regelmäßig für zehn Jahre gültigen Betriebswerks auf eben diesen Gültigkeitszeitraum erstreckt. Ein Betriebswerk, das nachfolgend für spätere Jahre angefertigt wird, vermag daher den Beweiswert eines „Vorgänger“-Werkes nicht zu erschüttern. Dies gilt insbesondere, da in einem Zeitraum von 10 Jahren, neben anderen Veränderungen, Abgänge und Zugänge im Bestand erfolgen können, die die Größe und Zusammensetzung des Betriebs beeinflussen.

Sofern ein Steuerpflichtiger daher meint, das für das Streitjahr gültige Betriebswerk spiegle die tatsächlichen Gegebenheiten nicht wider, muss er konkret darstellen, welche Veränderungen sich nach dem Erstellungsdatum des Betriebswerks ergeben haben (in diesem Sinne OFD Düsseldorf v. 27.06.1969 - S 3141 A-St 251 - FMNR412800069).

Da der Kläger des Streitfalles solche Umstände nicht dargelegt hatte (insbesondere hatte er keine Flächenabgänge nachgewiesen), hat das Finanzgericht keinen Anlass gesehen, von der im Betriebswerk angegebenen Betriebsgröße abzuweichen. Die eine bestimmte Teilfläche betreffenden (qualifizierten) Einwendungen hat das Finanzgericht unter Berücksichtigung frei zugänglicher Luftbilder, die den Beteiligten vorab übersandt wurden, für nicht überzeugend erachtet und ist auch insoweit den Angaben im vorgelegten Betriebswerk gefolgt.

D. Auswirkungen für die Praxis

Sofern ein Forstwirt über ein Forstbetriebswerk verfügt, ist dieses geeignet, Nachweis über die im Betriebswerk ausgewiesenen Parameter zu erbringen. Dabei ist anzumerken, dass nicht für jeden Forstwirt die Pflicht zur Erstellung eines Betriebswerks besteht. Sind daher gegenüber den Finanzbehörden bestimmte Umstände nachzuweisen, kann es angezeigt sein, das Betriebswerk noch erstellen zu lassen. Erfolgt dies nicht, kann in einem späteren Prozess vor dem Finanzgericht auch das Gericht die Erstellung eines Betriebswerks im Rahmen seiner Amtsermittlungspflicht beauftragen.

Vertritt der Steuerpflichtige die Auffassung, die Angaben im Forstbetriebswerk seien (unabhängig davon, ob er das Betriebswerk selbst in Auftrag gegeben hat, oder ob dieses im Auftrag des Gerichts erstellt worden ist) falsch, können diese (qualifiziert) bestritten werden. Das Gericht wird sodann (wie bei jedem anderen Sachverständigengutachten auch) prüfen, ob aufgrund der Einwendungen die Einholung eines weiteren Gutachtens angezeigt ist, oder ob die Einwendungen aufgrund eigener Sachkunde entkräftet werden können.

Sollte der Steuerpflichtige bereits über ein Forstbetriebswerk verfügen, dessen Inhalt er für unzutreffend hält, ist abzuwägen, ob dieses dem Gericht tatsächlich vorgelegt wird. Holt das Gericht aufgrund der Nichtvorlage ein weiteres Betriebswerk ein, ist auch bei Obsiegen zu bedenken, dass den Steuerpflichtigen die Kostenlast treffen kann (§ 137 FGO). Sofern keine begründeten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass ein neu eingeholtes Betriebswerk zu anderen Ergebnissen führt, sollte generell überdacht werden, ob eine Klage angezeigt ist.

4

Grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung bei Abschluss einer Treuhandvereinbarung

Leitsätze:

1. Gehört ein Grundstück zum Vermögen einer Personengesellschaft, entfällt die Grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des Grundstücks nicht dadurch, dass

ein an der Personengesellschaft beteiligter Gesellschafter mit einem Treugeber vereinbart, den Gesellschaftsanteil treuhänderisch für diesen zu halten. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG wird durch die allein auf die Gesellschaftsanteile bezogene Treuhandvereinbarung nicht erfüllt.

2. Der Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft durch den Treugeber vom Treuhänder erfüllt - unter den weiteren Voraussetzungen der Norm - den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 25.03.2026, II R 30/25

von **Prof. Dr. Matthias Loose**, RiBFH

A. Problemstellung

Streitig war die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung bei Abschluss einer Treuhandvereinbarung und die zweimalige Besteuerung eines Anteilserwerbs.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin ist eine grundbesitzende GmbH & Co. KG. Als Kommanditisten waren ausschließlich natürliche Personen an der Klägerin beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 19.11.2013 veräußerten die Kommanditisten ihre Gesellschaftsanteile zum Kaufpreis von 15 Mio. Euro an A und B. A erwarb 70% der Anteile und B 30% der Anteile. Der Übergang der Gesellschaftsanteile auf A und B war aufschiebend bedingt durch die Hinterlegung des Kaufpreises und die Eintragung des Gesellschafterwechsels im Handelsregister. Weiter wurde vereinbart, dass die Abtretung der Gesellschaftsanteile mit wirtschaftlicher Wirkung bereits zum 01.01.2013 erfolgt und die bisherigen Gesellschafter der Klägerin ihre Anteile rückwirkend ab dem 01.01.2013 treuhänderisch für die Erwerber halten. Das Treuhandverhältnis war auflösend bedingt durch die Eintragung des Gesellschafterwechsels bei der Klägerin in das Handelsregister. 2014 hinterlegten A und B den vereinbarten Kaufpreis. Im Anschluss daran wurden A und B am 28.02.2014 als neue Komman-

ditisten der Klägerin in das Handelsregister eingetragen.

Das Finanzamt war der Auffassung, sowohl die Einräumung der mittelbaren Gesellschafterstellung von A und B aufgrund der Treuhandvereinbarung als auch der unmittelbare Übergang der Gesellschafterstellung auf A und B durch die Eintragung in das Handelsregister am 28.02.2014 unterlägen jeweils der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Mit Bescheid zuletzt vom 20.10.2020 setzte das FA aufgrund der Begründung des Treuhandverhältnisses durch Vertrag vom 19.11.2013 Grunderwerbsteuer i.H.v. 34.134 Euro gegenüber der Klägerin fest. Den hiergegen zunächst eingelegten Einspruch nahm die Klägerin später wieder zurück. Mit Änderungsbescheid vom 07.01.2021 setzte das FA die Grunderwerbsteuer auf 26.957 Euro herab. Mit Bescheid vom 30.11.2020 setzte das FA für die Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin aufgrund der Eintragung in das Handelsregister am 28.02.2014 Grunderwerbsteuer i.H.v. 27.022 Euro gegenüber der Klägerin fest. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 als unbegründet zurück.

Der von der Klägerin gegen den Bescheid vom 30.11.2020 erhobene Klage gab das Finanzgericht statt. Es war der Auffassung, die Änderung im Gesellschafterbestand der Klägerin aufgrund der Handelsregistereintragung vom 28.02.2014 sei nicht nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG steuerbar. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sei nicht erfüllt, weil die Grundstücke im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels nicht mehr der Klägerin zuzurechnen gewesen seien, da sie durch den Abschluss der Treuhandvereinbarung mit Wirkung zum 01.01.2013 bereits zuvor Gegenstand eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG gewesen seien.

Die Revision des FA hatte Erfolg. Nach Auffassung des BFH hat das FG zu Unrecht entschieden, dass der Wechsel im Gesellschafterbestand der Klägerin durch die Übertragung der Gesellschafterstellung auf A und B am 28.02.2014 nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. Der Wechsel von A und B als Treugeber in die unmittelbare Gesellschafterstellung sei auch weder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG noch nach

§ 3 Nr. 8 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit.

C. Kontext der Entscheidung

I. Streitig war allein, ob der mit der Handelsregistereintragung am 28.02.2014 wirksam gewordene Erwerb der unmittelbaren Beteiligung an der Klägerin durch A und B den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt. Die zuvor erfolgte Besteuerung der Einräumung der Treuhandstellung wurde von der Klägerin nicht angefochten. Im Ergebnis führt ein und derselbe Anteilserwerb zweimal zur Festsetzung von Grunderwerbsteuer.

Ausgangspunkt der Überlegungen ist § 1 Abs. 2a GrEStG. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft liegt vor, wenn ein Mitgliedschaftsrecht an der Gesellschaft zivilrechtlich wirksam auf ein neues Mitglied der Personengesellschaft übergeht. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem die Gesellschaftsanteile dinglich auf die neuen Erwerber übergehen (BFH, Urt. v. 30.08.2017 - II R 39/15 Rn. 12 - BStBl II 2018, 786; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 10/2018 Anm. 5; BFH, Urt. v. 17.06.2020 - II R 18/17 Rn. 17 m.w.N. - BStBl II 2021, 318; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 14/2021 Anm. 5).

II. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG setzt den Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf „neue Gesellschafter“ voraus. Ein Übergang der Anteile auf sogenannte Altgesellschafter stellt keine Änderung des Gesellschafterbestandes dar (vgl. BFH, Urt. v. 17.06.2020 - II R 18/17 Rn. 18 - BStBl II 2021, 318; BFH, Urt. v. 31.07.2024 - II R 28/21 Rn. 14 - BStBl II 2025, 870; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 9/2025 Anm. 4). Ob der eintretende Gesellschafter ein neuer Gesellschafter i.S.d. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG ist, ist im Falle der unmittelbaren

Änderung des Gesellschafterbestandes zivilrechtlich zu beurteilen. Wirtschaftliche Gesichtspunkte spielen dabei keine Rolle (BFH, Urt. v. 09.07.2014 - II R 49/12 Rn. 13 - BFHE 246, 215 = BStBl II 2016, 57). Ein Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter i.S.d. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG liegt daher auch dann vor, wenn ein Gesellschafter der Personengesellschaft seine Gesellschaftsbeteiligung auf denjenigen überträgt, für den er die Beteiligung bislang treuhänderisch gehalten hat. Durch den Erwerb der unmittelbaren Beteiligung von dem Treuhänder wird der Treugeber erstmals zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesellschaft. Dass er zuvor aufgrund der schuldrechtlichen Bindungen des Treuhandvertrages an der Personengesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtung nach § 39 AO die Stellung eines mittelbaren Gesellschafters der Personengesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG innehatte (vgl. BFH, Urt. v. 09.07.2014 - II R 49/12 Rn. 16 - BStBl II 2016, 57; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 43/2014 Anm. 6; BFH, Urt. v. 25.11.2015 - II R 18/14 Rn. 16 f. - BStBl II 2018, 783; BFH, Urt. v. 30.08.2017 - II R 39/15 Rn. 23 - BFHE 260, 87 = BStBl II 2018, 786), ist bei einer unmittelbaren Änderung des Gesellschafterbestandes ohne Bedeutung. Dies gilt unabhängig davon, ob die Begründung des Treuhandverhältnisses selbst nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG Grunderwerbsteuer ausgelöst hat.

Ein weiterer Streitpunkt bestand darin, ob im Zeitpunkt des Übergangs der Anteile an der Klägerin auf A und B der Klägerin inländische Grundstücke i.S.d. § 1 Abs. 2a GrEStG „gehörten“. Das FG hatte dies aufgrund der zuvor geschlossenen Treuhandvereinbarung verneint. Ob ein Grundstück i.S.d. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, richtet sich weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO. Maßgeblich ist vielmehr die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung. Ein inländisches Grundstück ist danach einer Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgang grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen, wenn sie zuvor in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat. Für Zwecke des § 1 Abs. 2a GrEStG ist es der Gesellschaft nach der Rechtsprechung des BFH nicht mehr zuzurech-

nen, wenn ein Dritter in Bezug auf dieses Grundstück einen unter § 1 Abs. 1 GrEStG (und die Verwertungsbefugnis einschließenden) oder einen unter § 1 Abs. 2 GrEStG fallenden Erwerbsvorgang verwirklicht hat (BFH, Urt. v. 31.07.2024 - II R 28/21 Rn. 32 f. - BFHE 285, 443 = BStBl II 2025, 870 und BFH, Urt. v. 14.12.2022 - II R 40/20 Rn. 24 f. - BFHE 279, 290 = BStBl II 2023, 1012).

Diese Rechtsprechung hat mittlerweile durch Einführung des § 1 Abs. 4a GrEStG den Weg ins Gesetz gefunden, wobei § 1 Abs. 4a GrEStG im Falle der Verwirklichung des § 1 Abs. 2 GrEStG jedoch entgegen der Rechtsprechung des BFH zu einer doppelten Zurechnung kommt. Im Streitfall kam es darauf nicht an, weil die Grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung der Grundstücke im Besteuerungszeitpunkt am 28.02.2014 nicht nach § 1 Abs. 2 GrEStG entfallen war. Die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 2 GrEStG beschränkt sich auf die Verschaffung der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis an Grundstücken. Rechtsvorgänge, die sich auf Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften beziehen, erfüllen nicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG. Denn der Anteil am Vermögen einer Personengesellschaft vermittelt keine wirtschaftliche Verwertungsbefugnis i.S.d. § 1 Abs. 2 GrEStG an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken (vgl. BFH, Urt. v. 08.11.2000 - II R 55/98 - BStBl II 2001, 419; vgl. auch Meßbacher-Hönsch in Viskorf, GrEStG, 21. Aufl., § 1 Rn. 649 ff. m.w.N.).

III. Steuerbefreiungen griffen im Streitfall ebenfalls nicht. § 6 GrEStG ist zwar auf alle steuerbaren Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anwendbar, auch auf den fiktiven Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG. Die Steuer wird in den Fällen des fiktiven Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nach Maßgabe des § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, soweit die Gesellschafter der – fiktiv – übertragenden Personengesellschaft an der – fiktiv – aufnehmenden Personengesellschaft beteiligt bleiben (BFH, Urt. v. 25.09.2013 - II R 17/12 Rn. 17 - BStBl II 2014, 268; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 7/2014 Anm. 5). Bei dem Erwerb eines Personengesellschaftsanteils durch den Treugeber vom Treuhänder fehlt es jedoch an einer Beteiligungsidentität. Der Treugeber wird zwar Neugesellschafter der Personengesellschaft. Er war jedoch zuvor nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Denn nicht der Treu-

geber, sondern der Treuhänder ist zivilrechtlich am Vermögen der Gesamthand beteiligt. Das Treuhandverhältnis reicht nicht aus, um dem Treugeber im Rahmen der §§ 5, 6 GrEStG eine Beteiligung am Vermögen einer Gesamthand zuzurechnen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 12.01.2022 - II R 16/20 Rn. 16 ff. - BStBl II 2024, 272).

IV. Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 8 Satz 1 GrEStG waren ebenfalls nicht erfüllt. Nach dieser Vorschrift ist der Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses von der Grunderwerbsteuer befreit. Voraussetzung ist nach § 3 Nr. 8 Satz 2 GrEStG, dass für den Rechtsvorgang, durch den der Treuhänder den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks oder das Eigentum an dem Grundstück erlangt hatte, die Steuer entrichtet worden ist. § 3 Nr. 8 GrEStG ist auch auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG anwendbar. Erfüllt die Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Personengesellschaft durch einen Gesellschafter als Treugeber auf einen Treuhänder den Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG und wird die dadurch entstandene Grunderwerbsteuer entrichtet, so ist der Rückerwerb der Anteile durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses – soweit dadurch erneut der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG verwirklicht wird – in entsprechender Anwendung von § 3 Nr. 8 GrEStG von der Grunderwerbsteuer befreit (BFH, Beschl. v. 17.03.2006 - II B 157/05 - BFH/NV 2006, 1341, unter II.2.; Meßbacher-Hönsch in: Viskorf, GrEStG, 21. Aufl., § 3 Rn. 465; Pahlke, GrEStG, 8. Aufl., § 3 Rn. 258; vgl. auch Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG v. 10.05.2022, BStBl I 2022, 801, Tz. 5.2.4). Im Streitfall lagen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 8 Satz 1 GrEStG jedoch nicht vor. Es fehlt an einem „Rückerwerb“ i.S.d. Vorschrift. Ein solcher liegt bei Auflösung eines Treuhandverhältnisses in Bezug auf Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft vor, wenn der Treugeber als Erwerber der Anteile eine Rechtsposition zurückerlangt, die er zuvor an den Treuhänder übertragen hatte. A und B wurden mit der Auflösung des Treuhandverhältnisses erstmals Gesellschafter der Klägerin. Sie erlangten keine Rechtsposition zurück, die sie zuvor an die früheren Kommanditisten der Klägerin übertragen hatten.

D. Auswirkungen für die Praxis

Der Streitfall zeigt, dass beim Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer allergrößte Vorsicht geboten ist. Hier führte allein die schuldrechtliche Absicherung des Erwerbs der Anteile durch die Treuhandvereinbarung zu einer zweimaligen Besteuerung nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Der BFH hat beim unmittelbaren Wechsel im Gesellschafterbestand an seiner strengen zivilrechtlichen Betrachtung festgehalten. Dies gilt es in der Praxis zu beachten. Maßgeblich ist, ob die Gesellschaft im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Abtretung „grundbesitzend“ i.S.d. Grunderwerbsteuerrechts ist. Wird der Anteilserwerb erst nach dem Grundstückserwerb wirksam, ist der Tatbestand verwirklicht.

5

Vorsteuer bei Änderung der Verwendung von Gegenständen des Unternehmensvermögens im Jahr der Anschaffung

Orientierungssatz:

Bei Wechsel der Verwendung eines Wirtschaftsguts ist die spätere (abzugsgünstige) Verwendung nur im Wege der Berichtigung gemäß § 15a UStG zu berücksichtigen und führt auch dann nicht zur Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs, wenn er im Jahr der Anschaffung des fraglichen Wirtschaftsguts erfolgt.

Anmerkung zu FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25.02.2026, 7 K 7033/25

von **Robert Prätzler**, StB

A. Problemstellung

Eine Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg befasst sich mit dem Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) und der Vorsteuerberichtigung (§ 15a Abs. 1 UStG) aus dem Erwerb eines hochwertigen PKW. Sie ist insbesondere interessant, weil sie auf die Frage eingeht, ob eine Berichtigung

auch im Erstjahr der Verwendung vorzunehmen ist.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger hatte in den Streitjahren Umsätze aus der Vermittlung von Bauaufträgen, Bauleistungen (jedenfalls in 2018) und der Vermietung von Fahrzeugen erzielt. Im Jahr 2017 erwarb er einen gebrauchten, sehr hochwertigen PKW, für den er ebenfalls im Jahr 2017 mit der C einen steuerpflichtigen Mietvertrag abschloss, und machte aus dem Erwerb den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) geltend. Im Jahr 2018 meldete er ein Gewerbe zur Autovermietung an und vermietete ab Februar weitere PKW. In diesem Jahr befanden sich sechs PKW im Betriebsvermögen. Das Streitfahrzeug wurde in den Folgejahren mehrfach an- und abgemeldet und im Jahr 2024 an den letzten Mieter verkauft.

Bei einer Umsatzsteuersonderprüfung versagte das FA den Vorsteuerabzug für 2017 wegen § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG sowie wegen Fehlern im Fahrtenbuch. Gegen entsprechende Umsatzsteuerfestsetzungen legte der Kläger erfolglos Einspruch ein. Eine Vorsteuerberichtigung wurde wegen einer unternehmerischen Nutzung unter 10% im Zeitpunkt der Anschaffung abgelehnt.

Bei einer Betriebsprüfung der Jahre 2017 bis 2019 wurde der Vorsteuerabzug erneut versagt, auch für die Folgejahre in Bezug auf Unterhalt und Betrieb. Rechtsbehelfsverfahren blieben abermals ohne Erfolg, so dass sich Klageverfahren anschlossen. Das FG erklärte die Klage für teilweise begründet.

Der Kläger habe das Streitfahrzeug zutreffend seinem Unternehmen zugeordnet und tatsächlich vermietet. Es gebe Nachweise für entsprechende betriebliche Einnahmen und keine für sog. Kickback-Zahlungen. Der Kläger habe einen hohen Verwaltungsaufwand mit Gewerbeanmeldungen usw. betrieben. Es liege keine unternehmerische Nutzung von weniger als 10% vor. Es sei glaubhaft, dass das Fahrzeug verwendet worden sei, um Aufmerksamkeit auf die unternehmerische Tätigkeit zu lenken. Der Kläger habe über weitere Luxussportwagen im Privatvermögen verfügt.

Der Vorsteuerabzug im Jahr 2017 sei allerdings teilweise wegen § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG zu versagen. Dieses Abzugsverbot sei unionsrechtskonform. Grundsätzlich sei der Erwerb des Fahrzeugs ein ähnlicher Zweck i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG. Das hochmotorisierte Fahrzeug diene typisierend dazu, Geschäftsfreunde zu unterhalten und die privaten Interessen des Klägers zu befriedigen. Es fehlten Anhaltspunkte für eine mit Gewinnabsicht betriebene Betätigung im Anschaffungszeitpunkt. Vielmehr habe der Kläger nur auf Werbezwecke verwiesen und ausgeführt, keinen Gewinn aus einer Veräußerung zu planen.

Die Aufnahme der Vermietungstätigkeit später im Jahr 2017 ändere die Beurteilung ab dann. Nunmehr habe eine Gewinnerzielungsabsicht bestanden. Ein Vorsteuerabzug könne nunmehr nach § 15a UStG gewährt werden. Dies gelte auch bei einer Verwendungsänderung im Erstjahr. Der Senat folgt nicht der gegenteiligen Auffassung in der Literatur (Oelmaier in: Sölch/Ringleb, UStG, Stand: Juni 2023/März 2025, § 15 Rn. 38, 42, 212, § 15a Rn. 40, 225; Frye in: Rau/Dürrwächter, UStG, Stand: April 2025, § 15a Rn. 77; Weymüller in: BeckOK UStG, Stand: 01.01.2026, § 15 Rn. 99.6; Reis in: BeckOK UStG, Stand: 01.01.2026, § 15a Rn. 23.2).

Der Wortlaut des § 15a UStG spreche dafür, die Norm auch bei Verwendungsänderung im Erstjahr anzuwenden. So habe auch der EuGH bei Verwendungsänderungen uneingeschränkt die Berichtigungsregeln für anwendbar erklärt (EuGH, Urt. v. 17.09.2020 - C-791/18 - UR 2020, 927 = MwStR 2020, 1054 „Stichting Schoonzicht“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 6/2021 Anm. 6). Der deutsche Gesetzgeber habe das ihm durch Art. 186 MwStSystRL eingeräumten Ermessen für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in § 15a Abs. 1 und 5 UStG so geregelt, dass bei einer von der ursprünglichen Verwendung abweichenden Verwendung eine Korrektur pro rata temporis vorzunehmen sei. Dass dies erst ab dem Jahr nach der Anschaffung des Wirtschaftsguts gelten solle, lasse sich der Vorschrift nicht entnehmen.

Auch § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG ermögliche keine vollständige Korrektur des Vorsteuerabzugs zu-

gunsten des Klägers. § 15a Abs. 1a UStG sei vorrangig.

§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG sei so auszulegen, dass bei Änderungen im Laufe eines Kalenderjahres die Berichtigungsbeträge nach Monaten ermittelt werden. Dies bewirke für 2017 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung mit Beginn der Verwendung zur Vermietung. Ebenso sei für 2018 eine Berichtigung vorzunehmen.

Kompensierend seien zulasten des Klägers jedoch ab Dezember 2017 unentgeltliche Wertabgaben gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG wegen teilweise privater Nutzung zwischen den Vermietungszeiten zu versteuern.

Es gebe einen Anscheinsbeweis auch für die private Nutzung wegen der Höhe der Anschaffungskosten und der Exklusivität des Fahrzeugs, das sich deutlich von den seinerzeit im Privatvermögen gehaltenen Fahrzeugen abhebe. Das vorgelegte Fahrtenbuch sei nicht geeignet, die private Nutzung auszuschließen, da genaue Anschriften der Start- und Zielorte fehlten und teilweise überklebt wurden. Auch fehlten Angaben zum Ort des Fahrzeugs zwischen den Vermietungen.

Es gebe in den Mietverträgen keine Kilometerbegrenzungen und in den Rechnungen keine Angaben zu gefahrenen Kilometern.

Der Beklagte nehme eine private Nutzung von 50% an. Diese Schätzung erscheine sachgerecht, der Kläger habe keine stichhaltigen Gegenargumente vorgebracht.

Die Revision wurde nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil insbesondere die Frage, wie sich die Änderung der Verwendung von Gegenständen des Unternehmensvermögens im Jahr der Anschaffung (und nach der erstmaligen Verwendung) auswirkt (auf den Vorsteuerabzug im Jahr der Anschaffung oder nur durch eine Berichtigung nach § 15a UStG), noch nicht höchstichterlich entschieden ist.

C. Kontext der Entscheidung

Zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb hochwertiger Automobile liegen zahlreiche Entscheidungen vor. Dabei kommt es stets auf die Ver-

hältnisse des Einzelfalls und ausreichende Belege an (FG Hannover, Urt. v. 18.01.2024 - 5 K 148/23; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 39/2024 Anm. 5, rkr.).

Der BFH versagte im Jahr 2022 in zwei Entscheidungen den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung hochwertiger PKW wegen fehlenden Zusammenhangs mit einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Damit war der Vorsteuerabzug bereits nach § 15 Abs. 1 UStG (Leistungsbezug für das Unternehmen) unmöglich, so dass es nicht mehr erforderlich war, § 15 Abs. 1a UStG anzuwenden (BFH, Urt. v. 08.09.2022 - V R 26/21 - BStBl II 2023, 361; BFH, Urt. v. 08.09.2022 - V R 27/21 - BFH/NV 2023, 276).

Den § 15 Abs. 1a UStG führte dagegen das FG Stuttgart im Jahr 2016 an, um den Vorsteuerabzug einer Zahnarztpraxis für einen Ferrari zu verwehren (Urt. v. 06.06.2016 - 1 K 3386/15 - EFG 2016, 1833; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 49/2016 Anm. 6). Das FG Hamburg lehnte für einen Lamborghini Aventador bei einem Gebäudereiniger den Vorsteuerabzug ab (Urt. v. 11.10.2018 - 2 K 116/18 - MwStR 2019, 289), ebenso das FG Berlin-Brandenburg bei einem Steuerberater aus der Anschaffung eines Sportwagens mit einem Bruttolistenpreis über 200.000 Euro (Urt. v. 13.09.2017 - 7 K 7234/15 - EFG 2018, 159).

Eine andere FG-Entscheidung aus dem Jahr 2018 bestätigte dagegen den Vorsteuerabzug aus einem Ferrari-Fahrzeug, da das Unternehmen glaubhaft machen konnte, dass das Fahrzeug nachweislich zur Eröffnung substanzieller Geschäftschancen genutzt wurde (FG Hamburg, Urt. v. 27.09.2018 - 3 K 96/17 - EFG 2019, 135).

§ 15a UStG soll insbesondere bei sog. Investitionsgütern eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs sowohl zugunsten als auch zulasten des Unternehmers bewirken, wenn sich deren Verwendung ändert. Dies gilt sowohl bei Wechsel zwischen Abzugs- und Ausgangsumsätzen als auch bei Änderungen nichtunternehmerischer Nutzung.

Nach diversen EuGH-Entscheidungen ist jedoch unklar, ob das Unionsrecht anders als der deutsche § 15a UStG bei Verwendungsänderungen im Erstjahr ggf. Vollberichtigungen vorschreibt. Dies könnte z.B. aus „Stichting Schoonzicht“ verstanden werden. Auch scheint der EuGH die

Berichtigungspflicht auf Aufwendungen auszuweiten, die der deutsche § 15a UStG im Regelfall nicht erfasst, wie z.B. laufenden Beratungsaufwand (EuGH, Urt. v. 12.11.2020 - C-42/19 - UR 2020, 967 = MwStR 2021, 25 „Sonaecom“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 8/2021 Anm. 6).

In Deutschland gibt es eine ältere BFH-Entscheidung aus dem Jahr 2013, die allerdings die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG betrifft. Da Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr sei, müsse bei einer Absichtsänderung im Kalenderjahr (geplant waren bei Leistungsbezug teilweise Ausschlussumsätze, dies wurde nicht realisiert) der Vorsteuerabzug für das Jahr insgesamt nach § 15 UStG bestimmt werden, was konkret zu einem vollen Abzugsrecht führte (BFH, Urt. v. 24.04.2013 - XI R 25/10 - BStBl II 2014, 346).

Diese Entscheidung könnte durchaus bedeuten, dass der BFH eine Anwendung des § 15a UStG bei Verwendungsänderung im Erstjahr ablehnt und stattdessen § 15 UStG heranzieht. Zwingend ist dies nicht.

Schließlich ist im Streitfall interessant, dass offenbar die unternehmerische Absicht erst nach einigen Monaten konkretisiert wurde. Sie muss aber von Anfang an bestanden haben, um nach deutschem Verständnis eine Vorsteuerberichtigung zu ermöglichen, denn eine „Einlagenentsteuerung“ (d.h. späterer Vorsteuerabzug aus zunächst für private Zwecke erworbenem Wirtschaftsgut) ist dem Mehrwertsteuerrecht fremd (EuGH, Urt. v. 14.10.2021 - C-45/20 und C-46/20 - UR 2021, 867 = BFH/NV 2021, 1629 „Finanzamt N“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 2/2022 Anm. 6, nachgehend BFH, Urt. v. 04.05.2022 - XI R 29/21 (XI R 7/19) - BFH/NV 2022, 878 = UR 2022, 582 m.w.N.; somit Vorsteuerabzug nicht ableitbar aus EuGH, Urt. v. 25.07.2018 - C-140/17 - UR 2018, 687 „Gmina Ryjewo“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 43/2018 Anm. 6).

D. Auswirkungen für die Praxis

Der Nachteil der Anwendung des § 15a UStG für den Steuerpflichtigen in Sachverhalten wie im Streitfall besteht im zeitlichen Moment: Der Vorsteuerabzug wird erst ratierlich über 5 bzw. bei Immobilien 10 Jahre ermöglicht, während er auf § 15 UStG gestützt bei voller Nutzung für Abzugsumsätze in voller Höhe sofort zu gewähren

ist. Somit tritt mindestens ein Cashflow-Nachteil ein.

Schwerwiegender wird es, wenn die streitigen Aufwendungen gar nicht von § 15a UStG erfasst werden, was insbesondere bei den meisten sonstigen Leistungen (vorbehaltlich der wenigen Sonderfälle nach § 15a Abs. 4 UStG) der Fall ist. In diesem Fall ist der Vorsteuerabzug endgültig verloren, wenn er bei Leistungsbezug nicht möglich war.

Somit ist die im Streitfall angesprochene Problematik mitunter von ganz erheblicher Bedeutung. Leider scheint die Entscheidung rechtskräftig geworden zu sein, womit bis auf Weiteres keine höchstrichterliche Klärung zu erwarten ist.

Das zweite Themenfeld der Entscheidung kommt immer häufiger vor, nämlich der Vorsteuerabzug aus sehr hochwertigen Fahrzeugen. Wie sowohl diese als auch die zitierten älteren Entscheidungen der Gerichte deutlich machen, kann ein Vorsteuerabzug möglich sein. Er setzt aber die ernsthaft dokumentierte und umgesetzte, nachvollziehbare Nutzung für besteuerte Umsätze voraus. Dabei ist dem Unternehmer auch aus ertragsteuerlichen Gründen nachdrücklich zu raten, Fahrtenbücher ordnungsgemäß zu führen.

6

Vorsteuervergütung: Unterjähriger Wechsel zwischen besonderem Vorsteuervergütungsverfahren (§§ 59ff. UStDV) und allgemeinem Besteuerungsverfahren

Orientierungssätze zur Anmerkung:

1. Das allgemeine Besteuerungsverfahren nach den § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4a UStG und das besondere Vorsteuervergütungsverfahren i.S. der §§ 59 ff. UStDV sind nur alternativ, nicht aber auch kumulativ anzuwenden.

2. Ist anstelle des besonderen Vorsteuervergütungsverfahrens das allgemeine Besteuerungsverfahren anzuwenden (und gem. § 18 Abs. 3 UStG eine Umsatzsteuerjahreserklärung bei der zuständigen Landesfinanzbe-

hörde abzugeben), etwa weil der Unternehmer für das besondere Verfahren „schädliche“ Umsätze in Deutschland erbracht hat, kommt für das gesamte Kj. eine Vergütung im besonderen Vergütungsverfahren nicht mehr in Betracht, sofern eine Vorsteuervergütung im besonderen Verfahren tatsächlich noch nicht erfolgt ist.

3. Erfüllt der Unternehmer im Laufe des Kj. bezüglich eines von ihm selbst gewählten Vergütungszeitraums i.S. des § 60 UStDV isoliert betrachtet erneut die Voraussetzungen des besonderen Vergütungsverfahrens, bleibt es für dieses Kj. bei der Zuständigkeit des FA; ein unterjähriger Wechsel vom allgemeinen Besteuerungsverfahren zum besonderen Vergütungsverfahren ist somit nicht möglich.

Anmerkung zu FG Köln, Urteil vom 25.02.2026, 2 K 2009/24

von **Robert Prätzler**, StB

A. Problemstellung

Die Entscheidung des FG Köln befasst sich abermals mit dem Verhältnis zwischen dem Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§ 18 Abs. 9 UStG) und dem allgemeinen Besteuerungsverfahren (§§ 16 und 18 Abs. 1 bis Abs. 4a UStG) für ausländische Unternehmer sowie mit Fragen der fristgerechten Stellung eines Vergütungsantrags. Der Fall ist besonders praxisrelevant, da er Montagelieferungen eines EU-Unternehmers an Privatpersonen im Inland betrifft.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin ist eine niederländische Unternehmerin. Sie kontaktierte im September 2023 das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) per E-Mail wegen der Vergütung von deutscher Vorsteuer aus dem Jahr 2022. Ein Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz (§ 61 Abs. 1 UStDV) war nicht übermittelt worden. Das BZSt wies am 16.12.2023 darauf hin, dass kein den gesetzlichen Vorgaben entsprechender Antrag gestellt worden sei. Dies sei schnellstmöglich, spätestens aber bis zum 18.12.2023 zu erledigen. Daraufhin über-

mittelte die Klägerin am 03.11.2023 einen Antrag für den Vergütungszeitraum Juli-September 2022 sowie am 20.11.2023 einen Antrag für den Vergütungszeitraum April-Juni 2022 und am 07.08.2024 einen weiteren Antrag für den Vergütungszeitraum Oktober-Dezember 2022.

Die Klägerin hatte am 08.08.2022 an eine Privatperson eine Rechnung über Lieferung und Montage eines Sektionaltors gestellt, in der Umsatzsteuer ausgewiesen war. Diese Rechnung – vermutlich eine Kopie, da das Original an den Kunden gegangen sein müsste – und ein Schreiben an ein deutsches Finanzamt übersandte die Klägerin dem BZSt. Dieses lehnte für alle drei Anträge die begehrte Vorsteuervergütung ab. Ein Rechtsbehelfsverfahren blieb erfolglos. Das FG wies die Klage dann als unbegründet ab und führte zur Begründung aus:

Die Klägerin habe mit den Anträgen die Antragsfrist nach § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV versäumt. Anträge seien neun Monate nach Ablauf des Kalenderjahres der Entstehung des Vergütungsanspruchs zu stellen. Mithin sei die Frist am 30.09.2023 abgelaufen. Die Klägerin habe erstmals am 03.11.2023 bzw. 20.11.2023 bzw. 08.08.2024 einen wirksamen Antrag gestellt. Die vorherige Anfrage nebst Übersendung von Rechnungen sei weder ein fristwahrendes Ereignis noch bewirke sie eine Ablaufhemmung.

Die Antragsfrist sei als Ausschlussfrist nicht nach § 109 Abs. 1 AO verlängerbar, da § 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV bzw. Art. 15 Abs. 1 Satz 1 der RL 2008/9/EG vorgehe. Dies entspreche der Rechtsprechung des BFH und EuGH (EuGH, Urt. v. 21.06.2012 - C-294/11 - BStBl II 2012, 942 „Elsacom“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 36/2012 Anm. 5; BFH, Beschl. v. 09.01.2014 - XI B 11/13 - BFH/NV 2014, 915; BFH, Beschl. v. 14.12.2012 - V B 19/12 - BFH/NV 2013, 602).

Die Mitteilung des Beklagten vom 16.10.2023 könne keine wirksame Fristverlängerung sein, sondern allenfalls bei einer Prüfung einer evtl. Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand nach § 110 AO zu berücksichtigen sein. Eine weitere Prüfung könne unterbleiben, denn der Klägerin stehe selbst bei fristgerechten Anträgen die Vorsteuervergütung durch den Beklagten nicht zu. Die Klägerin habe nämlich unstreitig im August 2022 umsatzsteuerpflichtige Leistungen an Privatpersonen im Inland ausgeführt, für wel-

che sie der Umsatzsteuerschuldner sei. Sie habe ein Sektionaltor geliefert und im Inland montiert, mithin eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) in Form einer sog. Montagelieferung erbracht. Der Liefergegenstand wurde erst am Montageort fertiggestellt, der Lieferort nach § 3 Abs. 7 UStG zu bestimmen (Verschaffung der Verfügungsmacht am fertiggestellten Tor).

Es handle sich um für das Vergütungsverfahren schädliche Inlandsumsätze mit Steuerschuld des leistenden Unternehmers. Auf die Höhe dieser Umsätze komme es nicht an. Eine Bagatellgrenze gebe es nicht.

Da für das Streitjahr 2022 bisher keine Vergütung erfolgt war, sei wegen des Inlandsatzes das besondere Vergütungsverfahren für das gesamte Kalenderjahr unanwendbar. Zuständig für das anzuwendende allgemeine Besteuerungsverfahren (§§ 16 und 18 Abs. 1 bis 4a UStG) sei die entsprechende Landesfinanzbehörde.

Der BFH habe bereits entschieden, dass ein ausländischer Unternehmer, der eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben habe, berechtigt sei, alle inländischen Vorsteuerbeträge in dieser geltend zu machen (BFH, Urt. v. 28.08.2013 - XI R 5/11 - BStBl II 2014, 497; Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 4/2014 Anm. 6). Nach Auffassung des Senats bestehe insoweit nicht nur ein Recht, sondern eine Pflicht. Diese Auslegung trage auch eine weitere BFH-Entscheidung vom 07.03.2013 (BFH, Urt. v. 07.03.2013 - V R 12/12 - BFH/NV 2013, 1133; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 36/2013 Anm. 6).

Nach der Gesetzessystematik seien allgemeines Besteuerungsverfahren und besonderes Vergütungsverfahren nur alternativ, nicht aber auch kumulativ anzuwenden. Dies entspreche der Ansicht der Finanzverwaltung in Abschn. 18.15 Abs. 1 Satz 4 UStAE zu sog. Mischfällen. Ein unterjähriger Wechsel zwischen den Verfahren sei nur möglich, wenn bereits ein Vergütungsantrag für vor den Inlandsumsätzen entstandene Beträge gestellt worden sei.

§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG sei unbeachtlich, da diese Vorschrift lediglich eine gesetzgeberische Reaktion auf BFH-Rechtsprechung darstelle, nach welcher ein Unternehmer, der nur wegen einer Steuerschuld nach § 14c UStG zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sei,

ebenfalls das Regelbesteuerungsverfahren für Vorsteuerbeträge anwenden könne.

Ein Verstoß gegen Unionsrecht liege nicht vor. Insbesondere hätte die Klägerin mit rechtzeitigen Anträgen für Vorperioden ein Wahlrecht ausüben können, dies jedoch nicht genutzt. Weiterhin verliere die Klägerin ihren Vorsteuerabzug nicht, da die diesen im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend machen könne. Dieses sei sogar vorteilhaft, da keine Ausschlussfristen und allgemein eine längere Festsetzungsfrist gelten.

Schließlich stehe das Ergebnis im Einklang mit der gesetzgeberischen Intention, mit dem besonderen Vergütungsverfahren das Erstattungsverfahren für ausländische Unternehmer zu vereinfachen und Anfälligkeiten für Missbrauch entgegenzuwirken.

Ein mögliches, von der Klägerin vorgetragenes Fehlverhalten von Bediensteten des von ihr kontaktierten FA sei für das Verfahren unbeachtlich, da es dem Beklagten nicht zugerechnet werden könne.

Die Revision wurde nicht zugelassen.

C. Kontext der Entscheidung

Grundsätzlich hat der BFH bereits mehrfach entschieden, dass die Umsatzsteuer eine Jahressteuer ist, so dass Besteuerungszeitraum das Kalenderjahr ist. Ein Unternehmer, der in einem Jahr wegen verwirklichter Steuertatbestände dazu verpflichtet ist, das Regelbesteuerungsverfahren anzuwenden, kann daher alle Vorsteuerbeträge in diesem Verfahren geltend machen. Diese Logik wendet das FG Köln an.

Der Gesetzgeber hat allerdings § 18 Abs. 9 UStG teilweise angepasst, da die Auffassung des BFH, ein Unternehmer könne wegen bloßer Steuerschuldnerschaft nach § 14c UStG aus falsch ausgestellten Rechnungen das Regelbesteuerungsverfahren insgesamt nutzen und dann sämtliche Vorsteuerbeträge abziehen (BFH, Urt. v. 19.11.2014 - V R 41/13 - BStBl II 2020, 129; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 13/2015 Anm. 5), als unerwünscht aufgefasst wurde. § 15 Abs. 4b UStG regelt daher, dass bei Drittlandsunternehmen das Gegenseitigkeitserfordernis auch im Regelbesteuerungsverfahren zu beachten ist,

wenn diese nur wegen § 14c UStG oder als Steuerschuldner für Eingangsleistungen nach § 13b Abs. 5 UStG dieses Verfahren anzuwenden haben.

Das Vorsteuervergütungsverfahren selbst ist trotz einer umfassenden Reform für Antragsteller aus EU-Staaten zu einem digitalen Verfahren zum 01.01.2010 ein relativ formelles Verfahren, in dem teilweise das BZSt kleine Fehler zum Anlass genommen hat, die Vergütung zu versagen. Dem ist allerdings die Rechtsprechung von EuGH (u.a. EuGH, Urt. v. 03.12.2009 - C-433/08 - DStR 2009, 2593 „Yaesu Europe BV“; EuGH, Urt. v. 18.11.2020 - C-371/19 - UR 2021, 111 = MwStR 2021, 116 „Kommission gegen Deutschland“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 23/2021 Anm. 5, zur Vorlage von Rechnungen; EuGH, Urt. v. 17.12.2020 - C-346/19 - MwStR 2021, 120 = UR 2021, 122 „Bundeszentralamt für Steuern“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 15/2021 Anm. 5, zur Rechnungsnummer im Antrag) und auch teilweise dem FG Köln (beispielhaft FG Köln, Urt. v. 16.06.2020 - 2 K 2298/17 - EFG 2021, 331; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 13/2021 Anm. 6, FG Köln, Urt. v. 20.04.2023 - 2 K 757/20 - EFG 2023, 1256 rkr.) entgegengetreten.

Für Antragsteller aus Drittstaaten ändert sich das Verfahren mit Wirkung zum 01.01.2026 (dazu neuer § 61a Abs. 2 Sätze 3 bis 6 UStDV) erheblich. Zukünftig kann die Vorlage von Originalrechnungen in Papierform auch für diese Unternehmen unterbleiben (zu Einzelheiten BMF v. 02.06.2026 - BStBl I 2026, 881). Eine digitale Übermittlung des Antragsformulars anstelle eines Papierantrages mit Unterschrift wurde bereits mit Wirkung zum 30.12.2014 eingeführt.

Leider gibt es für denkbare Zuständigkeitskonflikte zwischen BZSt und lokalem FA weiterhin keine verbindliche Lösung. Der EuGH ließ dies bereits vor vielen Jahren als Problem bestehen (EuGH, Urt. v. 26.01.2012 - C-218/10 - UR 2012, 175 „ADV Allround“). Dies kann Unternehmer, die unsicher sind, ob das Regelbesteuerungsverfahren anwendbar ist (zur Problematik beispielhaft BFH, Urt. v. 04.12.2025 - V R 37/23 - BStBl II 2026, 464; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 26/2026 Anm. 6 m.w.N.) zwingen, zweigleisig zu verfahren und vorsorgliche Vergütungsanträge zu stellen.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Entscheidung sollte im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung stehen und nicht zu Anpassungsbedarf führen. Allerdings könnte man unionsrechtlich eine alternative Auffassung vertreten: Deutschland hat Art. 252 MwStSystRL (Mehrwertsteuererklärung, zwingend für Zeitraum von grundsätzlich maximal drei Monaten, mit zwingender Abgabefrist maximal zwei Monate nach dem Meldezeitraum) und Art. 261 MwStSystRL (zusätzliche Jahreserklärung als reine Kannbestimmung) mit dem Nebeneinander von Umsatzsteuer-Voranmeldung (§ 18 Abs. 1 und Abs. 2 UStG) und Steuer-Jahreserklärung (§ 18 Abs. 3 UStG) wahrscheinlich nicht unionsrechtskonform umgesetzt (dazu Sölch/Ringleb/Treiber, 105. EL Oktober 2025, § 18 UStG Rn. 50-69 und Prätzler/Stuber, BB 2013, 1825 m.w.N.).

Art. 3 der RL 2008/9/EG regelt einen Ausschluss vom Vergütungsverfahren nur, wenn der Unternehmer „während des Erstattungszeitraums“ bestimmte schädliche Umsätze bewirkt hat. Erstattungszeitraum nach Art. 16 der RL ist ein Zeitraum von nicht mehr als einem Kalenderjahr und mindestens drei Monaten.

Unternehmen aus dem Ausland ohne inländische feste Niederlassung müssen weiterhin sorgfältig prüfen, ob sie im Inland umsatzsteuerlich registrierungspflichtig sind. Dies gilt insbesondere, wenn sie wie vorliegend Lieferungen mit Montage im Inland an Privatpersonen ausführen. Zur Problematik nahm das FG Köln bereits im Jahr 2019 Stellung (FG Köln, Urt. v. 12.06.2019 - 2 K 1239/18; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 18/2020 Anm. 6 rkr.).

Ein besonderer Fallstrick kann bei Montagelieferungen an andere Unternehmer drohen: Nach der deutschen Umsetzung in § 13b UStG gilt kein Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen ausländischer Unternehmer allgemein, wie dies in vielen anderen EU-Staaten der Fall ist. Vielmehr gilt dieser nur für Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG, zur Auslegung umfassend BFH, Urt. v. 22.08.2013 - V R 37/10 - BStBl II 2014, 128; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 5/2014 Anm. 6). Eine Werklieferung wiederum ist leider nicht identisch mit der im Unionsrecht geregelten Montagelieferung (Art. 36 MwStSystRL), was zu Beurteilungsfehlern führen kann (ausführlich dazu Wu/Müller, UR 2025, 441;

Bahn Müller/Mateev, MwStR 2025, 687; Langer, MwStR 2014, 759; Ludäscher/Hoppler, UR 2012, 303; Ludäscher/Berg, UR 2016, 813).

Ab dem 01.07.2028 wird die Umsetzung der VIDA-Richtlinie ausländischen Unternehmen ermöglichen, sowohl für alle steuerbaren Umsätze an Nichtsteuerpflichtige als auch für Montagelieferungen das One-Stop-Shop-Verfahren nach Art. 369b MwStSystRL n.F. anzuwenden. § 18i UStG gestattet dies aktuell bereits für sonstige Leistungen von Drittlandsunternehmern, was z.B. bei Werkleistungen an Privatpersonen relevant wäre. Allerdings droht ein weiterer Fallstrick: Das One-Stop-Shop-Verfahren kann nicht rückwirkend angewendet werden. Der Unternehmer muss sich vorher für dieses registrieren.