

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

Erscheinungsdatum:
26.10.2026

Erscheinungsweise:
wöchentlich

43/2026**Inhaltsübersicht:**

- Anm. 1** **Verspätungszuschlag bei Änderung einer Umsatzsteuerfestsetzung im Klageverfahren**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 07.05.2026, V R 35/24
von Dieter Steinhauß, RiBFH a.D.
- Anm. 2** **Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern ist verfassungsgemäß**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 11.06.2026, VI R 15/24
von Dr. Stephan Geserich, RiBFH
- Anm. 3** **Steuerbefreiung für das selbstgenutzte Familienheim - unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung im Falle eines zwischenzeitlich einem Dritten testamentarisch eingeräumten Wohnrechts**
Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 27.05.2026, II B 41/25
von Ingo Lutter, VorsRiFG
- Anm. 4** **Zur Revision einer bereits während des Klageverfahrens vollbeendeten Personengesellschaft**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.04.2026, VIII R 27/23
von Dieter Steinhauß, RiBFH a.D.
- Anm. 5** **Dauerverlustgeschäfte im kommunalen Querverbund - Spartenrechnung auf Ebene eines Organträgers**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 06.05.2026, I R 5/23
von Dr. Dr. Norbert Mückl, RA, StB, FASTR, STRECK MACK SCHWEDHELM mbB, München / Johannes Grajcarek, RA, STRECK MACK SCHWEDHELM mbB, München
- Anm. 6** **Ausnahmen vom Antidumpingzoll auf die Einfuhren bestimmter Fahrradteile mit Ursprung in China**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.04.2026, VII R 18/25 (VII R 1/22)
von Dr. Thomas Möller, Dipl.-Kaufmann (FH), Dipl.-Finanzwirt

Zitiervorschlag: Steinhauß, jurisPR-SteuerR 43/2026 Anm. 1
ISSN 1860-1596

1

Verspätungszuschlag bei Änderung einer Umsatzsteuerfestsetzung im Klageverfahren

Leitsatz:

Hat das Finanzamt einen Verspätungszuschlag als gebundene Entscheidung nach § 152 Abs. 2 AO festgesetzt und wird die Umsatzsteuerfestsetzung während eines Klageverfahrens gegen den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Weise geändert, dass nicht mehr eine Zahllast des Steuerpflichtigen, sondern ein an den Steuerpflichtigen zu zahlender Überschuss zu seinen Gunsten besteht, wird ein nachfolgender Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, obwohl er nunmehr auf § 152 Abs. 1 AO beruht und daher eine Ermessensentscheidung darstellt.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 07.05.2026, V R 35/24

von **Dieter Steinhaff**, RiBFH a.D.

A. Problemstellung

Zu entscheiden war die Frage, ob ein Verspätungszuschlag bei Änderung einer Umsatzsteuerfestsetzung im Klageverfahren erstmals im Wege einer Ermessensentscheidung erlassen wird. Der BFH entwickelt – vom Gesetz nicht ausdrücklich benannte – Kriterien für die Ausübung des Entschließungsermessens in § 152 Abs. 1 AO n.F.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin ist eine im Jahr 2015 gegründete haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft. Sie gab für die Jahre 2016 bis 2018 keine Umsatzsteuerjahreserklärungen ab. Das beklagte FA schätzte die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Umsatzsteuer für 2016 auf 0 Euro, die Umsatzsteuer für 2017 auf 684 Euro und die Umsatzsteuer für 2018 im August 2020 auf 760 Euro fest. Mit dem Umsatzsteuerbescheid

für 2018 verband das FA die Festsetzung eines Verspätungszuschlags i.H.v. 325 Euro.

Die Klägerin legte gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 sowie gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags Einspruch ein. Einer während des Einspruchsverfahrens eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2018, in der die Klägerin einen Überschuss und Unterschiedsbetrag zu ihren Gunsten i.H.v. 307,84 Euro berechnete, stimmte das FA nicht zu. Das FA setzte mit Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer 2018 auf 456 Euro fest und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Während des anschließenden Klageverfahrens gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 und die Festsetzung des Verspätungszuschlags nahm das FA in seiner Klageerwidern vom 10.01.2023 zur Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Weise Stellung, dass dieser unverändert bestehen bleibe, da die Festsetzung zutreffend erfolgt sei. Da der eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 aufgrund der im Klageverfahren zu den erklärten Vorsteuerbeträgen eingereichten Unterlagen nunmehr gefolgt werde, sei eine ermessensunabhängige Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausgeschlossen. Indes könne das FA im Streitfall ermessensgerecht einen Verspätungszuschlag festsetzen, da die Klägerin wiederholt Steuererklärungen nicht eingereicht habe. Auch sei die Festsetzung in Höhe des Mindestverspätungszuschlags nicht zu beanstanden. Das FA erließ sodann am 18.01.2023 einen Bescheid für 2018 über Umsatzsteuer und Verspätungszuschlag. Die Umsatzsteuer setzte es entsprechend der Erklärung fest. Zum Verspätungszuschlag enthielt der Bescheid – wie schon in der Anlage zur Einspruchsentscheidung – zum Text „Festsetzung“ den Satz: „Der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag bleibt unverändert bestehen.“

Das FG Berlin-Brandenburg trennte das Verfahren wegen Umsatzsteuer 2018 ab und gab der Klage gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags (Urt. v. 13.03.2024 - 7 K 7067/22 - EFG 2024, 1361) statt. Der BFH gab der Revision des FA statt und wies die Klage nach Aufhebung des Urteils ab. Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass die hier in Rede stehende Festsetzung des Verspätungszuschlags durch Bescheid vom 18.01.2023, der nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden sei, ermessensfehlerhaft erfolgt sei. Im Rahmen des im Einzelfall auszuübenden Entschließungsermes-

sens nach § 152 Abs. 1 AO sei nicht zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige im Erstattungsfall keinen wirtschaftlichen Vorteil aus der verspäteten Abgabe der Erklärung gehabt habe. Zudem sei im Erstattungsfall die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen kein Ermessenskriterium, das im Hinblick auf die gesetzlich vorgegebene Höhe des Verspätungszuschlags das Entschließungsermessen des FA beeinflusse.

I. Der Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags vom 18.01.2023 sei nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens geworden. Habe das FA einen Verspätungszuschlag als gebundene Entscheidung nach § 152 Abs. 2 AO festgesetzt und werde die Umsatzsteuerfestsetzung während eines Klageverfahrens gegen den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Weise geändert, dass nicht mehr eine Zahllast des Steuerpflichtigen, sondern ein an den Steuerpflichtigen zu zahlender Überschuss zu seinen Gunsten bestehe, werde ein nachfolgender Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, obwohl er nunmehr auf § 152 Abs. 1 AO beruhe und daher eine Ermessensentscheidung darstelle.

II. § 152 AO, der nach Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO in seiner durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) in der ab 01.01.2017 geltenden Fassung erstmals auf Steuererklärungen anzuwenden sei, die – wie vorliegend die Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 – nach dem 31.12.2018 einzureichen seien, bestimme in seinem Absatz 1 Satz 1, dass gegen diejenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkomme, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden könnte. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags sei abzusehen, wenn der Erklärungspflichtige glaubhaft mache, dass die Verspätung entschuldbar sei; das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen sei dem Erklärungspflichtigen zuzurechnen (§ 152 Abs. 1 Satz 2 AO).

Abweichend von § 152 Abs. 1 AO sei für den im Streitfall betroffenen Besteuerungszeitraum 2018 gemäß § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO ein Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn eine Steuererklärung nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf

des Kalenderjahrs oder nicht binnen 14 Monaten nach dem Besteuerungszeitpunkt abgegeben worden sei.

§ 152 Abs. 2 AO gelte nach § 152 Abs. 3 AO wiederum unter anderem nicht, wenn die Steuer auf 0 Euro oder auf einen negativen Betrag festgesetzt werde (Nr. 2) oder die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteige (Nr. 3).

III. Das FA habe mit Bescheid vom 18.01.2023 einen Verspätungszuschlag i.H.v. 325 Euro festgesetzt, da es zum Text „Festsetzung“ in dem Bescheid bestimmt habe, dass der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag unverändert bestehen bleibe, was sich nach dem hierbei zu berücksichtigenden objektiven Empfängerhorizont auf den Regelungsausspruch zur Höhe des zuvor festgesetzten Verspätungszuschlags beziehe. Mit dem Erlass des Bescheides vom 18.01.2023 habe das FA deutlich gemacht, dass es erneut über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags entschieden habe (vgl. BFH, Urt. v. 20.05.1994 - VI R 105/92 - BStBl II 1994, 836, unter II.1.; BFH, Urt. v. 08.09.1994 - IV R 20/93 - BFH/NV 1995, 520).

Der Bescheid vom 18.01.2023 habe den Bescheid vom 24.08.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.03.2022 i.S.d. § 68 Satz 1 FGO ersetzt.

Ausgehend von diesem weiten Verständnis liege eine „Ersetzung“ des angefochtenen Bescheides i.S.d. § 68 Satz 1 FGO vor, wenn die Finanzverwaltung einen Bescheid, der keine hinreichenden Ausführungen zur Ermessensentscheidung enthalten habe, im Klageverfahren durch einen Bescheid mit hinreichenden Ausführungen zur Ermessensentscheidung ersetze (vgl. BFH, Urt. v. 16.12.2008 - I R 29/08 - BStBl II 2009, 539). Gleiches gelte erst recht, wenn die Finanzverwaltung zunächst auf Grundlage des § 152 Abs. 2 AO zutreffend einen gebundenen Verwaltungsakt erlasse, da aufgrund der verspätet abgegebenen Steuererklärung eine Steuernachzahlung gegen den Steuerpflichtigen festgesetzt werde, diese Steuerfestsetzung aber im nachfolgenden Klageverfahren in der Weise geändert werde, dass die Steuer auf null ermäßigt werde oder zu einer Erstattung führe, und nunmehr ein Verspätungszuschlag auf Grundlage des § 152 Abs. 1

Satz 1 AO im Rahmen einer Ermessensentscheidung festgesetzt werde. Die für § 68 Satz 1 FGO erforderliche sachliche Beziehung zwischen dem zunächst angefochtenen und dem ersetzenden Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags liege im Hinblick auf dieselbe – beiden Bescheiden maßgebend zugrunde liegende – verspätete Erklärungsabgabe vor. Insoweit stünden § 102 Satz 2 FGO, wonach nur die „Ergänzung“ von Ermessenserwägungen gestattet sei, und § 68 Satz 1 FGO gleichrangig nebeneinander, was dazu führe, dass nach der zunächst ergangenen gebundenen Entscheidung erstmalig eine Ermessensentscheidung mit Ausführungen zu den Ermessenserwägungen ergehen könne. Dass dem Beteiligten durch die gerichtliche Entscheidung infolge der Ersetzung eines Verwaltungsakts nach § 68 FGO eine außergerichtliche Instanz zur Überprüfung der Ausübung des behördlichen Ermessens verloren gehe, sei aus prozessökonomischen Gründen zur Beschleunigung des Verfahrens hinzunehmen (vgl. im Ergebnis ebenso BFH, Urt. v. 23.02.2010 - VII R 1/09 Rn. 16 - BFHE 229, 14). Jedoch bleibe dabei zu beachten, dass nach Erlass des ersetzenden Bescheides vom 18.01.2023 entsprechend der Wertung des § 102 Satz 2 FGO Ermessenserwägungen mangels Vorverfahrens nur ergänzt, aber nicht erstmalig nachgeholt werden dürfen.

Das FG habe der Klage gegen den ersetzenden Bescheid indes zu Unrecht stattgegeben. Zwar sei das FG im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO vorlägen. Die steuerlich nicht beratene Klägerin habe die Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO, § 18 Abs. 3 UStG bis zum 31.07.2019 abzugeben gehabt, habe diese Erklärung aber erst am 30.11.2020 eingereicht. Dass die Verspätung entschuldbar sei, habe die Klägerin nicht vorgetragen und sei auch nicht ersichtlich. Das FG habe jedoch zu Unrecht Ermessensfehler des FA angenommen. Vielmehr sei die Entscheidung des FA, den Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO festzusetzen, frei von Ermessensfehlern.

IV. Das FA habe das ihm in § 152 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Entschließungsermessen nach § 5 AO entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Gren-

zen des Ermessens einzuhalten. Soweit die Finanzbehörde ermächtigt sei, nach ihrem Ermessen zu handeln oder zu entscheiden, prüfe das Gericht nach § 102 Satz 1 FGO auch, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung des Verwaltungsakts rechtswidrig sei, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten seien oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht werde. Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung i.S.d. § 102 Satz 1 FGO sei die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde so, wie sie – regelmäßig nach Abschluss des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens – getroffen worden sei. Maßgeblich für die gerichtliche Überprüfung sei daher die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (BFH, Urt. v. 18.11.2021 - V R 24/20 Rn. 27 - BFH/NV 2022, 624).

Sei wie im Streitfall nach Erlass der Einspruchsentscheidung ein Bescheid erlassen worden, der gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sei, sei für die gerichtliche Kontrolle auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Erlasses dieses Bescheides abzustellen (BFH, Urt. v. 26.06.2014 - IV R 17/14 Rn. 26 - BFH/NV 2014, 1507).

V. Der Verspätungszuschlag sei nach seinem Sinn und Zweck ein Druckmittel eigener Art, das zugleich repressiven und präventiven Charakter habe und den verzögerten oder unterbliebenen Eingang der Steuererklärung sanktionieren sowie den Steuerpflichtigen für die Zukunft zur pünktlichen Abgabe der Steuererklärung anhalten solle (BFH, Urt. v. 18.08.2015 - V R 2/15 Rn. 12 - BFH/NV 2015, 1665). Dieser Zweck habe sich durch die Neufassung des § 152 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) nicht geändert (vgl. auch BFH, Beschl. v. 04.06.2024 - VIII B 121/22 Rn. 25 - BFHE 284, 439). Soweit die Gesetzesbegründung darauf verweise, dass die Neuregelung zum Verspätungszuschlag die „gesetzliche Fristverlängerung“ des § 149 AO zur Gewährleistung eines fristgerechten und kontinuierlichen Erklärungseingangs begleite (BT-Drs. 18/7547, S. 50), lasse sich hieraus nichts anderes entnehmen. Damit könne zwar als Ziel des Verspätungszuschlags, einen stetigen Arbeitsanfall bei der Finanzverwaltung zu gewährleisten, beschrieben werden. Indes ändere dies nichts daran,

dass § 152 AO als zulasten des Steuerpflichtigen wirkende Eingriffsnorm seinen Druckmittelcharakter behalte (vgl. auch BFH, Beschl. v. 04.06.2024 - VIII B 121/22 Rn. 25 - BFHE 284, 439 zu § 152 Abs. 2 AO als Sanktion einer objektiven verfahrensrechtlichen Pflichtverletzung).

Danach habe das FG zwar rechtsfehlerfrei angenommen, das FA habe ermessensfehlerfrei bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags auf Dauer und Häufigkeit der Fristversäumung abgestellt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweise der Senat insoweit auf sein Urteil vom 07.05.2026 (V R 26/24 - BFH/NV 2026, 1259; zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Das FA habe dementsprechend zu Recht berücksichtigen können, dass die Klägerin nach ihrer Gründung im Jahr 2015 keine Erklärungen für die Besteuerungs- und Veranlagungszeiträume 2016 und 2017 und auch die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2018 erst nach Erlass des Umsatzsteuerbescheides 2018 eingereicht habe. Das FA hatte darin die Besteuerungsgrundlagen geschätzt.

VI. Das FG habe aber rechtsfehlerhaft angenommen, dass das FA im Rahmen des Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO als Folge der Pflichtverletzung zum einen einzubeziehen habe, dass in einem Erstattungsfall kein wirtschaftlicher Vorteil aus der verspäteten Abgabe der Erklärung gezogen worden sei, und zum anderen nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen abzuwägen habe, ob die Höhe des nach § 152 Abs. 5 AO gesetzlich vorgegebenen Verspätungszuschlags im Einzelfall gerechtfertigt sei.

Die Tatsache als solche, dass eine Steuerfestsetzung zu einer Erstattung geführt und der Steuerpflichtige deshalb aus der verspäteten Abgabe der Erklärung keinen Vorteil gezogen habe, sei indes im Rahmen des Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO ohne Bedeutung.

VII. § 152 Abs. 1 Satz 1 AO eröffne – im Hinblick auf § 152 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 AO in Abgrenzung zu § 152 Abs. 2 AO – in Erstattungsfällen ein Entschließungsermessens. Auch in diesen Fällen sollten nach der Wertung des Gesetzgebers die festgelegten Mindestbeträge sicherstellen, dass ein Verspätungszuschlag anfalle (zu § 152 Abs. 3 AO i.d.F. des Regierungsentwurfs: BR-Drs. 631/15, S. 97; BT-Drs. 18/7457,

S. 80; zu § 152 Abs. 5 AO: BT-Drs. 18/8434, S. 113).

Danach komme es in Erstattungsfällen nicht in Betracht, im Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO gesondert zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung keine Vorteile gezogen habe, da diese Vorschrift den dies kennzeichnenden Erstattungsfall – als für diese Vorschrift typischen Fall – erfassen solle (vgl. demgegenüber zur Berücksichtigung der Abschöpfung eines Zinsvorteils im Rahmen der Ermessensausübung nach der früheren Regelung des § 152 AO BFH, Urt. v. 26.06.2002 - IV R 63/00 - BStBl II 2002, 679, unter 1.).

Entgegen der Auffassung des FG seien im Erstattungsfall die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO im Rahmen des Entschließungsermessens im Hinblick auf die gesetzlich vorgegebene Höhe des Verspätungszuschlags nicht zu berücksichtigen.

VIII. Nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO betrage der Verspätungszuschlag für Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt bezögen, für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25% der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 Euro für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Die festgelegten Mindestbeträge sollten nach der Wertung des Gesetzgebers sicherstellen, dass auch im Erstattungsfall ein Verspätungszuschlag anfalle, so dass auf der Rechtsfolgenseite die Höhe des Verspätungszuschlags kraft Gesetzes festgelegt sei, wenn sich die Finanzbehörde zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags entschieße.

Dies schließe es zwar nicht aus, im jeweiligen Einzelfall den aus einer Festsetzung folgenden Gesamtbetrag des Verspätungszuschlags im Rahmen des Entschließungsermessens zu berücksichtigen. Denn § 152 Abs. 1 AO sei vom Gesetzgeber als Ermessensvorschrift ohne besonders bezeichnete Ermessenskriterien ausgestaltet, so dass der der Finanzbehörde damit eingeräumte Ermessensrahmen dahin gehend zu ziehen sei, dass der gesetzlich vorgesehene

ne Mindestbetrag im Einzelfall dazu führen könne, das Entschließungsermessen – zugunsten des Steuerpflichtigen – auch in der Weise auszuüben, dass angesichts der der Höhe nach zwingenden Rechtsfolgenseite von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausnahmsweise abgesehen werde. Entschließe sich aber die Finanzbehörde, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, bedürfe diese Entscheidung – ausgerichtet an dem Sinn und Zweck der Festsetzung eines Verspätungszuschlags und der gesetzlich vorgesehenen Bemessung des Verspätungszuschlags auch in Erstattungsfällen – keiner zusätzlichen Rechtfertigung, welche die Abweichung vom Üblichen an den Besonderheiten des Falles verständlich mache (vgl. BFH, Beschl. v. 01.06.1988 - X B 41/88 - BStBl II 1988, 838, unter 2.b; BFH, Beschl. v. 27.06.2002 - III B 162/01 - BFH/NV 2002, 1335, unter II. zur Festsetzung eines Ordnungsgeldes gegen Zeugen).

IX. Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen seien in Erstattungsfällen nicht im Hinblick auf die im Einzelfall entstehende Höhe des Verspätungszuschlags zu berücksichtigen. Dies würde dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Ziel, dass die Finanzbehörde auch in Erstattungsfällen Verspätungszuschläge in Höhe der festgelegten Mindestbeträge festsetzen können sollte, und der Regelungssystematik des § 152 Abs. 5 Satz 2 AO widersprechen. Danach habe der Gesetzgeber als Mindestbetrag 25 Euro für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung festgelegt und sei daher – gesetzlich bestimmt – im Einzelfall die – vom Steuerpflichtigen selbst beeinflussbare – Dauer der Verspätung für die absolute Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlags entscheidend.

Hieraus folge kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der gesetzliche Mindestbetrag je angefangenem Monat der Verspätung (25 Euro) sei als solcher nicht unverhältnismäßig. Die Dauer der eingetretenen Verspätung hänge von dem eigenen Verhalten des Steuerpflichtigen ab. Zudem begrenze § 152 Abs. 10 AO die Höhe des Verspätungszuschlags, da danach der Verspätungszuschlag höchstens 25.000 Euro betragen dürfe. Habe sich das FA daher unter Berücksichtigung der im jeweiligen Einzelfall in Betracht kommenden Ermessenskriterien ermessensfehlerfrei dafür entschieden, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, habe es diesen nach § 152 Abs. 5 AO im Erstattungsfall in Höhe des Min-

destbetrags zu bestimmen, was es hier auch getan habe.

Insoweit stünden der Festsetzung des Verspätungszuschlags auch nicht Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts entgegen. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweise der Senat insoweit auf sein Urteil vom 07.05.2026 (V R 26/24 Rn. 22 und 26 - BFH/NV 2026, 1259).

C. Kontext der Entscheidung

I. Nach § 68 Satz 1 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Die Begriffe „geändert“ und „ersetzt“ sind mit Rücksicht auf den Zweck des § 68 FGO weit auszulegen. Der Kläger soll nicht gegen seinen Willen durch einen einseitigen Verwaltungsakt der Finanzbehörden aus seinem – ursprünglich zulässigen – Klageverfahren gedrängt und wieder in das Verwaltungsverfahren zurückversetzt werden (BFH, Urt. v. 19.02.2020 - I R 19/17 Rn. 16 - BStBl II 2021, 223). Für die Anwendung des § 68 FGO muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem ihn ändernden oder ersetzenden anderen Verwaltungsakt bestehen (vgl. BFH, Urt. v. 23.02.2010 - VII R 1/09 Rn. 13 - BFHE 229, 14). Ausreichend ist, wenn beide Bescheide „dieselbe Steuersache“, das heißt dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (vgl. BFH, Urt. v. 08.11.2023 - II R 22/20 Rn. 15 - BStBl II 2024, 731; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 25/2024 Anm. 1).

Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass § 68 Satz 1 FGO auch Anwendung findet, wenn in einem während des Klageverfahrens geänderten Bescheid erstmals Ermessenserwägungen nachgeholt werden (auch BFH, Urt. v. 15.06.2016 - III R 8/15 Rn. 13 - BStBl II 2017, 25; BFH, Urt. v. 12.05.2016 - II R 17/14 Rn. 14 - BStBl II 2016, 822; BFH, Urt. v. 15.05.2013 - VI R 28/12 Rn. 11 - BStBl II 2013, 737; zust. Herbert in: Gräber, FGO, 10. Aufl., § 68 Rn. 10, Schallmoser in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 FGO Bd. 16; Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 102 Rn. 63; a.A. wohl Krumm in: Tipke/Kruse, § 68 FGO Rn. 4; Nacke, AO-StB 2007, 106, 108 f.; Stapperfend in: Gräber, FGO, 10. Aufl., § 102 Rn. 26, Drüen in: Tipke/Kruse, § 102 FGO Rn. 13; Steinhauß, AO-

StB 2010, 119, 124 f.; Steinhauß, jurisPR-SteuerR 24/2009 Anm. 3; Steinhauß, jurisPR-SteuerR 48/2016 Anm. 1, C.II. m.w.N.).

II. Einer im Ermessen der Finanzbehörde stehenden Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO stehen auch nicht die unionsrechtlichen Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts entgegen (vgl. BFH, Urt. v. 07.05.2026 - V R 26/24 Rn. 31 ff.).

Zwar ist die Abgabe einer Jahressteuererklärung unionsrechtlich nicht zwingend vorgesehen, da Art. 261 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Mitgliedstaaten lediglich ermächtigt, von dem Steuerpflichtigen zu verlangen, dass er eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres abgibt (vgl. BFH, Urt. v. 06.07.2023 - V R 5/21 Rn. 25 f. m.w.N. - BStBl II 2024, 457). Der nationale Gesetzgeber hat indes von dieser Ermächtigung mit § 18 Abs. 3 UStG Gebrauch gemacht.

Im Hinblick auf diese Regelungen ist es unerheblich, dass der Umsatzsteueranspruch bereits mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG) und dass bei einem Steuerpflichtigen, der die Umsatzsteuer-Voranmeldungen der Voranmeldungszeiträume rechtzeitig und vollständig abgegeben hat, die Jahreserklärung, die den Inhalt von Steuerfestsetzungen aufgrund von Voranmeldungen in sich aufnimmt, nicht zu Nachzahlungen führt.

Denn Voranmeldung und Jahressteuererklärung sind eigenständige Verfahren (BFH, Urt. v. 16.05.1995 - XI R 73/94 Rn. 62 - BStBl II 1996, 259), wobei der mit dem Verspätungszuschlag auch bezweckte fristgerechte und kontinuierliche Erklärungseingang (BT-Drs. 18/7547, S. 50) sowohl die Voranmeldung als auch die Jahreserklärung gleichermaßen betrifft.

Wie § 152 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 3 AO in Abgrenzung zu § 152 Abs. 2 AO zeigen, kann ein Verspätungszuschlag auch dann festgesetzt werden, wenn eine Steuerschuld aus der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht resultiert, weil die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen nicht übersteigt. Nach § 152 Abs. 1 AO darf gleichwohl eine derartige Pflichtverletzung aus

präventiven Gründen mit einem Verspätungszuschlag sanktioniert werden. Zudem sind auch nach § 152 Abs. 8 AO die (monatlichen oder vierteljährlichen) Voranmeldungen gesondert – und damit unabhängig von der Jahreserklärung – zu betrachten.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Entscheidung ist hinsichtlich der Bejahung der Anwendbarkeit des § 68 Satz 1 im Streitfall unbefriedigend; sie folgt jedoch der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung. Materiellrechtlich folgt sie dem Urteil vom gleichen Tag zu V R 26/24 (BFH/NV 2026, 1259; zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; Anm. Steinhauß, jurisPR-SteuerR 42/2026 Anm. 1) und ist in der Begründung und im Ergebnis überzeugend.

Ob im Einzelfall angesichts der Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlags im Verhältnis zum Erstattungsbetrag unter Berücksichtigung weiterer Umstände die Festsetzung des Verspätungszuschlags unbillig wäre, war im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden.

2

Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern ist verfassungsgemäß

Leitsatz:

Die Besteuerung der dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber ausgezahlten Energiepreispauschale gemäß § 119 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Einnahme nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist verfassungsgemäß.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 11.06.2026, VI R 15/24

von **Dr. Stephan Geserich**, RiBFH

A. Problemstellung

Streitig ist, ob die Besteuerung der Energiepreispauschale bei Arbeitnehmern verfassungsgemäß ist.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kläger erzielte im Streitjahr (2022) ganzjährig Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Von seinem Arbeitgeber erhielt er die Energiepreispauschale i.S.d. § 112 EStG i.H.v. 300 Euro ausgezahlt, die in der Lohnsteuerbescheinigung als Bestandteil des Bruttoarbeitslohns ausgewiesen wurde. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte das FA die Energiepreispauschale als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das FG als unbegründet ab (FG Münster, Urt. v. 17.04.2024 - 14 K 1425/23 E - EFG 2024, 1140; Bleschick, jurisPR-SteuerR 28/2024 Anm. 4). Die dagegen gerichtete Revision des Klägers wies der BFH als unbegründet zurück. Das FA habe die dem Kläger von seinem Arbeitgeber ausgezahlte Energiepreispauschale bei der Einkommensteuerfestsetzung zutreffend als steuerpflichtige Einnahme aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angesetzt. Dies sei weder einfachgesetzlich noch von Verfassungs wegen zu beanstanden.

C. Kontext der Entscheidung

Nach § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG war die Energiepreispauschale i.S.d. § 112 EStG bei Anspruchsberechtigten, die – wie der Kläger – im Veranlagungszeitraum 2022 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt haben, stets als Einnahme nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für das Streitjahr zu berücksichtigen. Weiterer Voraussetzungen – insbesondere das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 19 § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG – bedurfte es für die Besteuerung der Energiepreispauschale nicht, weil es sich bei § 119 Abs. 1 Satz 1 EStG um einen konstitutiven Rechtsfolgenverweis handelt. Dies folgt aus dem Wortlaut der Vorschrift, wonach die Energiepreispauschale „stets“ als Einnahme „nach“ § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist. Diese Formulierung bezieht sich – da sie keine weiteren Anforderungen aufstellt – allein auf die Rechtsfolgenseite des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und nicht auf dessen Rechtsgrund. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber terminologisch auf dessen „Voraussetzungen“ abstellen oder die Energiepreispauschale nach „Maßgabe“ des § 19 Abs. 1

Satz 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterwerfen müssen (vgl. Handbuch der Rechtsförmlichkeit, 3. Aufl. 2008, Rn. 231; BFH, Urt. v. 29.04.1997 - VII R 91/96 - BStBl II 1997, 476 und BFH, Urt. v. 06.05.2008 - VII R 10/07 - BFH/NV 2008, 1714).

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Energiepreispauschale ist folglich (ohne Wenn und Aber) steuerbar, auch wenn es sich bei dieser nicht um Arbeitslohn i.S. von § 19 EStG handelt. Hierzu zählen nur Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. An letzterer Voraussetzung fehlt es im Streitfall. Denn die Energiepreispauschale wurde als freiwillige staatliche Zuwendung jedermann und nicht „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt. Deshalb ist die Besteuerung der Energiepreispauschale (zulasten des Klägers) auch von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Mit ihr wollte der Gesetzgeber die Härten aufgrund der „sprunghaft und drastisch gestiegenen Energiekosten“ jenseits der – ebenfalls durch das Steuerentlastungsgesetz 2022 eingeführten – Erhöhung der Entfernungspauschale für Fernpendler kurzfristig und sozial gerecht abfedern (vgl. BT-Drs. 20/1765, S. 23). Um für eine „sozial ausgewogene Kompensation der energiepreisbedingten Mehrbelastungen“ zu sorgen (BT-Drs. 20/1765, S. 23), wurde die Energiepreispauschale der Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz unterworfen und somit als „Nettosubvention“ gewährt. Folglich handelt es sich bei der (steuerlichen) Energiepreispauschale gemäß den §§ 112 ff. EStG um eine Maßnahme der gewährenden Leistungs- und nicht der Eingriffsverwaltung. Der Umstand, dass der Gesetzgeber sowohl das „Ob“ als auch das „Wie“ der Subventionsleistung „steuerlich eingekleidet“ hat, ist insoweit „unschädlich“. Dem Bundesgesetzgeber ist es nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2 Alt. 1 GG i.V.m. Art. 106 Abs. 1 und 2 GG unbenommen, jenseits des staatlichen Steuerzugriffs und der damit einhergehenden Steuerlast, im Rahmen des Einkommensteuergesetzes freiwillige Staatsleistungen auszureichen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Gesetzgeber diese Leistungen – wie vorliegend – aus sozialpolitischen Erwägungen einkommensabhängig besteuern will. Der Umstand, dass es sich hierbei weder um lastenausteilende Regelungen noch

um steuerliche Sozialzweck- oder Lenkungsnormen und damit nicht um „materiell“ steuerrechtliche Regelungen handelt, steht dem nicht entgegen. Schließlich verletzt die Besteuerung der Energiepreispauschale nach Maßgabe des individuellen Steuersatzes und damit deren Gewährung als „Nettosubvention“ den Kläger auch nicht in seinen verfassungsrechtlich geschützten Rechten. Insbesondere verstößt die damit einhergehende Ausreichung der Energiepreispauschale in unterschiedlicher Höhe nicht gegen den hier allein in Betracht kommenden allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber hat im Bereich der gewährenden Staatstätigkeit anders als im Bereich der Eingriffsverwaltung, insbesondere wenn er aus sozial- und gesellschaftspolitischen Erwägungen freiwillige Leistungen gewährt, einen weiten Gestaltungsspielraum. Zwar hat er auch bei der Verteilung staatlicher Leistungen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) zu beachten, der insoweit aber nur einer Willkürprüfung unterliegt. Entsprechend darf er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, nicht „willkürlich“, verteilen. Sachbezogene Differenzierungsgesichtspunkte stehen ihm aber im weitesten Umfang zu. Solange die Regelung sich auf eine der Lebenserfahrung nicht geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebensverhältnisse stützt, insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist, ist sie verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (z.B. BVerfG, Beschl. v. 03.07.2001 - 1 BvR 2337/00, 1 BvR 2338/00 - HFR 2001, 900). Nach diesen Maßstäben liegt ein Verstoß gegen das Willkürverbot ersichtlich nicht vor. Die Entscheidung des Gesetzgebers, die Energiepreispauschale bei – wie im Streitfall – Anspruchsberechtigten, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt haben, stets als Einnahme nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erfassen und damit aufgrund der Besteuerung nach dem progressiven Steuertarif des § 32a EStG in unterschiedlicher Höhe auszureichen, war zweifelsfrei von sachlichen Gründen getragen. Denn indem aufgrund der mit steigendem Einkommen wachsenden Steuerbelastung Menschen mit geringen Einkommen stärker subventioniert wurden als Menschen mit hohen Einkommen (vgl. BT-Drs. 20/1765, S. 18 und 23), wurde die Energiepreispauschale sozial gestaffelt nach der individuellen Wirtschaftskraft und Bedürftigkeit des einzelnen Anspruchsberechtigten verteilt. Nichts anderes gilt entge-

gen der Auffassung des Klägers letztendlich auch bezüglich der Nichtbesteuerung der Energiepreispauschale und der damit einhergehenden Gewährung einer „Bruttosubvention“ bei Anspruchsberechtigten, die ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn nach § 40a EStG bezogen haben (vgl. § 119 Abs. 1 Satz 2 EStG). Insbesondere kann sich der Kläger schon deshalb nicht auf Teilhabe an einer ungekürzten Energiepreispauschale berufen, weil er nicht zu dem in besonderer Weise begünstigten Personenkreis gehörte. Im Übrigen ist die sachverhaltsbezogene Ungleichbehandlung zwischen dem Kläger als anspruchsberechtigtem Arbeitnehmer mit individuell versteuertem Arbeitslohn und der Gruppe der anspruchsberechtigten Arbeitnehmer mit ausschließlich pauschal besteuertem Arbeitslohn nach § 40a EStG sachlich gerechtfertigt. Denn bei den ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn beziehenden Arbeitnehmern handelt es sich typischerweise um Anspruchsberechtigte aus dem Niedriglohnsektor und somit besonders bedürftige Personen.

Ob die Besteuerung der an Rentner ausgezahlten Energiepreispauschale nach dem Rentenbeziehende-Energiepreispauschalengesetz als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 GG) verstößt, ist Gegenstand eines weiteren Revisionsverfahrens (Az. des BFH: X R 27/25, vorgehend FG Leipzig, Urte. v. 11.11.2025 - 2 K 1140/23 - EFG 2026, 1018; Rechtsmittelführer ist der Steuerpflichtige). Zudem wird der BFH zu klären haben, ob das Finanzamt eine zu Unrecht gewährte Energiepreispauschale vom Arbeitgeber anstatt vom Arbeitnehmer zurückfordern kann, wenn der Arbeitgeber bei Auszahlung der Energiepreispauschale die Voraussetzungen des § 117 Abs. 1 Satz 1 EStG beachtet hat. Das FG hat dies verneint und entschieden, dass die Rückabwicklung der Energiepreispauschale auch in den Fällen der §§ 115 Abs. 2, 117 EStG im Verhältnis „Arbeitnehmer - Staat“ im Rahmen des Einkommensteuer-Veranlagungsverfahrens zu erfolgen habe (FG Münster, Urte. v. 10.12.2025 - 6 K 1524/25 E - EFG 2026, 399; Az. des BFH: VI R 24/25; Rechtsmittelführer ist die Verwaltung). Zum „umgekehrten“ Fall vgl. BFH, Beschl. v. 29.02.2024 - VI S 24/23 - BFHE 284, 266; Gese- rich, jurisPR-SteuerR 18/2024 Anm. 1.

3

Steuerbefreiung für das selbstgenutzte Familienheim - unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung im Falle eines zwischenzeitlich einem Dritten testamentarisch eingeräumten Wohnrechts

Leitsätze:

1. Ob ein Familienheim vom Erwerber nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes unverzüglich zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmt wurde, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen durch das Finanzgericht als Tatsachengericht im konkreten Einzelfall zu entscheiden.

2. Bei der durch die Rechtsprechung des BFH entwickelten Karenzfrist von sechs Monaten handelt es sich nicht um eine starre Frist. Maßgeblich sind stets die vom Finanzgericht zu würdigenden konkreten Umstände des Einzelfalls.

Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 27.05.2026, II B 41/25

von **Ingo Lutter**, VorsRiFG

A. Problemstellung

Der II. Senat des BFH äußert sich zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des selbstgenutzten Familienheims gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG in einem Fall, in dem der Erbe das betreffende Wohnhaus aufgrund eines testamentarisch zugunsten eines Dritten eingeräumte Wohnrechts vorübergehend nicht selbst beziehen konnte.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger ist aufgrund letztwilliger Verfügung Alleinerbe nach seinem am 08.01.2022 verstorbenen Vater (Erblasser). Zum Nachlass gehört unter anderem das Objekt A-Straße, das der Erblasser bis zu seinem Ableben als Altenteiler mit seiner Ehefrau bewohnte. Der Kläger selbst war bereits seit längerem Eigentümer ei-

nes ehemals dem Erblasser gehörenden land- und fortwirtschaftlichen Betriebs in der B-Straße, belegen direkt neben dem Objekt A-Straße, das er wiederum mit seiner Ehefrau bewohnte.

Nach dem Testament des Vaters war zugunsten seiner Ehefrau nach seinem Tod per Vermächtnis ein unentgeltliches Wohnrecht bezüglich des Objekts A-Straße einzuräumen. Der Kläger wurde als Erbe verpflichtet, dieses Wohnrecht grundbuchrechtlich abzusichern.

Nach dem Ableben des Erblassers bewohnte zunächst die Mutter des Klägers gemäß dem ihr testamentarisch zugesprochenen Vermächtnis das Objekt A-Straße alleine. Im Juni 2022 musste sie aufgrund ihres Gesundheitszustandes die Nutzung des Wohnhauses aufgeben und zog in ein Pflegeheim. Der Kläger war anschließend ab dem 01.07.2022 unter der Adresse des geerbten Grundstücks gemeldet, seine Ehefrau meldete sich zum 01.11.2022 ebenfalls auf diese Adresse um.

In der Erbschaftsteuererklärung beantragte der Kläger hinsichtlich des erworbenen Grundstücks A-Straße zunächst keine Steuerbefreiung. Im Rahmen des gegen den Erbschaftsteuerbescheid eingelegten Einspruchs machte der Kläger jedoch geltend, dass seine Mutter seit Juni 2022 nicht mehr in dem Wohnhaus lebe und er selbst zum 01.07.2022 dorthin umgezogen sei, weshalb die Steuerbefreiung nach § 13c Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zu gewähren sei. Dem kam das Finanzamt (FA) nicht nach und wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16.01.2024 als unbegründet zurück.

Hiergegen erhob der Kläger Klage und erklärte im Rahmen der mündlichen Verhandlung sinngemäß, dass er und seine Ehefrau erst Ende 2023 in das streitgegenständliche Wohnhaus umgezogen seien, nachdem umfassende Renovierungsarbeiten durchgeführt worden seien, die letztlich einer Kernsanierung gleichgekommen seien. Den Entschluss, das Wohnhaus selbst für eigene Wohnzwecke zu nutzen, habe er jedoch sogleich nach dem Erbfall getroffen, der allerdings wegen der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter nicht unmittelbar habe umgesetzt werden können.

Das FG Hannover folgte dem Kläger mit Urteil vom 14.05.2025 (3 K 80/24 - DStRE 2026, 143) und gewährte die Steuerbefreiung nach

§ 13c Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Der Kläger sei zunächst an der unverzüglichen Selbstnutzung gehindert gewesen. Ein testamentarisch einem Dritten zugesprochenes Wohnrecht an dem bebauten Grundstück zur ausschließlichen Nutzung i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG stehe einem rechtlichen Einzugshindernis gleich. Sei ein Wohnrecht testamentarisch zugunsten eines Dritten bestellt, so sei der Erwerber des bebauten Grundstücks rechtlich an dessen unverzüglicher Bestimmung zur Selbstnutzung i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gehindert. Er könne so lange nicht über das mit dem Wohnrecht belastete Grundstück in Bezug auf seine Selbstnutzung disponieren, wie der aus dem Wohnrecht Berechtigte von diesem Gebrauch mache. Die Frist zur unverzüglichen Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung könne damit erst in dem Zeitpunkt zu laufen beginnen, ab dem der Erwerber rechtlich in der Lage sei, die Wohnung selbst zu beziehen, ohne aufgrund entgegenstehender Verfügungen des Wohnungsberechtigten hieran gehindert zu sein. Im Streitfall sei der tatsächliche Einzug zwar erst knapp 24 Monate nach dem Erbfall erfolgt, dies sei aber im Einzelfall noch als unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG zu werten.

Gegen die Nichtzulassung der Revision legte das FA Nichtzulassungsbeschwerde ein. Das FA hielt die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob für den Erwerb eines Familienheims von Todes wegen nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG eine Steuerbefreiung zu gewähren ist, wenn im Wege des Vermächtnisses einer dritten Person ein unentgeltliches Wohnrecht auf das gesamte betreffende Grundstück eingeräumt wurde und der Erwerber durch das Wohnrecht – zumindest zunächst – an der unverzüglichen Selbstnutzung gehindert war. Damit im Zusammenhang stehend hielt das FA die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob der Zeitraum für die Prüfung der Frage, ob ein Familienheim unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt wird, erst mit Wegfall eines testamentarisch eingerichteten Wohnrechts beginnt. Das FA machte insofern geltend, zu den aufgeworfenen Rechtsfragen habe der BFH noch keinen Fall entschieden.

Der II. Senat des BFH hat die Nichtzulassungsbeschwerde des FA mangels grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und mangels Gründen zur Fortbildung des

Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO) als unbegründet zurückgewiesen.

I. Es könne dahinstehen, ob das FA die grundsätzliche Bedeutung der aufgeworfenen Rechtsfragen den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend hinreichend dargelegt habe. Allein der Umstand, dass der BFH über eine bestimmte Fallkonstellation noch nicht entschieden habe, reiche für sich genommen nicht aus, um die grundsätzliche Bedeutung darzulegen. Jedenfalls seien aber die aufgeworfenen Rechtsfragen im konkreten Rechtsstreit weder klärungsbedürftig noch klärungsfähig.

II. Durch die Rechtsprechung des BFH sei bereits geklärt, dass die für die Gewährung der Steuerbegünstigung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG erforderliche Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände festgestellt werden könne. Der Erwerber müsse die Wohnung „unverzüglich“, das heißt ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen. Dies bedeute, dass der Erwerber zur Erlangung der Steuerbefreiung innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen müsse. Angemessen sei nach der Rechtsprechung regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall; innerhalb dieses Zeitraums könne der Erwerber in der Regel prüfen, ob er einziehen will, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen (BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 18 - BStBl II 2022, 342; BFH, Urt. v. 16.03.2022 - II R 6/21 Rn. 16 - BFH/NV 2022, 898; Anm. Loose, jurisPR-SteuerR 36/2022 Anm. 4). Werde die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, könne ausnahmsweise ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings müsse der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat (BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 19 - BFHE 273, 554 = BStBl II 2022, 342; BFH, Urt. v. 16.03.2022 - II R 6/21 Rn. 17 - BFH/NV 2022, 898).

III. Ob ein Familienheim vom Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt wurde, sei aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen durch das FG als Tatsachengericht im konkreten Einzelfall zu entscheiden. An diese Feststellungen sei der BFH im Rahmen eines Revisionsverfahrens nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Mit Angriffen gegen die finanzgerichtliche Einzelfallwürdigung würden keine Revisionszulassungsgründe i.S.v. § 115 Abs. 2 FGO dargelegt (BFH, Beschl. v. 11.08.2014 - IX B 27/14 - BFH/NV 2014, 1772).

IV. Darüber hinaus ließe sich die vom FA aufgeworfene – abstrakte – Rechtsfrage, ob bei einem rechtlichen Hindernis die von der Rechtsprechung entwickelte Karenzfrist von sechs Monaten erst ab dem Wegfall des rechtlichen Hindernisses zu laufen beginnt, im konkreten Streitfall auch nicht klären. Zum einen handle es sich bei der Karenzfrist von sechs Monaten – wie dargelegt – nicht um eine starre Frist. Maßgeblich seien stets die vom FG als Tatsachengericht zu würdigenden konkreten Umstände des Einzelfalls. Zum anderen sei das rechtliche Hindernis im konkreten Streitfall innerhalb der von der Rechtsprechung entwickelten Karenzfrist von sechs Monaten nach dem Erbfall weggefallen, so dass die vom FA als grundsätzlich erachtete Frage in einem Revisionsverfahren nicht entscheidungserheblich wäre. Nach den Feststellungen des FG sei die Mutter des Klägers, die das Wohnrecht an dem Familienheim innehatte, am 06.2022 in ein Pflegeheim gezogen. Der Kläger hätte seinen Willen, in das Familienheim einzuziehen, bereits zuvor, nämlich im April 2022, nach außen manifestiert. Beide Ereignisse lägen innerhalb der Karenzfrist von sechs Monaten nach dem Tod des Erblassers am 01.2022. Der Umstand, dass der tatsächliche Einzug erst fast 24 Monate nach dem Erbfall erfolgte, habe nach der Gesamtwürdigung des FG darauf beruht, dass ein frühzeitiger Abschluss der Renovierungsmaßnahmen nicht möglich gewesen sei. Danach habe der Erwerber – nach den Feststellungen des FG – unverzüglich das Familienheim zur Selbstnutzung bestimmt.

C. Kontext der Entscheidung

I. Steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG ist unter anderem der Erwerb von Todes

wegen des Eigentums oder Miteigentums an einem im Inland belegenen bebauten Grundstück i.S.d. § 181 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 BewG durch Kinder i.S.d. Steuerklasse I Nr. 2, soweit der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat oder bei der er aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert war, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt ist (Familienheim) und soweit die Wohnfläche der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

1. Eine Wohnung ist zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt, wenn der Erwerber die Absicht hat, die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, und diese Absicht auch tatsächlich umsetzt (vgl. BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 14 - BStBl II 2022, 342). Die Absicht des Erwerbers zur Selbstnutzung der Wohnung lässt sich als eine innere Tatsache nur anhand äußerer Umstände feststellen. Erforderlich ist deshalb, dass der Erwerber in die Wohnung einzieht und sie als Familienheim für eigene Wohnzwecke nutzt. Die bloße Widmung zur Selbstnutzung – beispielsweise durch Angabe in der Erbschaftsteuererklärung – oder die Bekundung der Selbstnutzungsabsicht gegenüber Dritten reicht nicht aus, wenn kein tatsächlicher Einzug erfolgt (vgl. BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 15 - BStBl II 2022, 342; BFH, Urt. v. 28.05.2019 - II R 37/16 Rn. 17 - BStBl II 2019, 678, Anmerkung Figatowski, jurisPR-SteuerR 39/2019 Anm. 5; BFH, Urt. v. 05.10.2016 - II R 32/15 Rn. 10 - BStBl II 2017, 130; Anm. Meßbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 8/2017 Anm. 4). Eine unentgeltliche Überlassung der Wohnung zur Nutzung an einen Dritten stellt keine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken dar. Dies gilt auch bei einer unentgeltlichen Überlassung an Angehörige i.S.d. § 15 AO (vgl. BFH, Urt. v. 05.10.2016 - II R 32/15 Rn. 11 - BStBl II 2017, 130; Anm. Meßbacher-Hönsch, jurisPR-SteuerR 8/2017 Anm. 4).

2. Der Erwerber muss die Wohnung „unverzüglich“, d.h. ohne schuldhaftes Zögern (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB), zur Selbstnutzung für eigene Wohnzwecke bestimmen. Unverzüglich erfolgt eine Handlung nur, wenn sie innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalles zu bemessenden Prüfungs- und Überlegungszeit vorgenommen wird. Dies bedeutet, dass der Erwerber zur Erlangung der Steuerbefreiung für ein Familienheim innerhalb einer ange-

messenen Frist nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung des Hauses fassen und tatsächlich umsetzen muss. Angemessen ist nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann der Erwerber in der Regel prüfen, ob er einziehen will, entsprechende Renovierungsarbeiten vornehmen und den Umzug durchführen (vgl. BFH, Urt. v. 16.03.2022 - II R 6/21 Rn. 16 - BFH/NV 2022, 898; BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 18 - BStBl II 2022, 342; BFH, Urt. v. 28.05.2019 - II R 37/16 Rn. 20 - BStBl II 2019, 678; Anm. Figatowski, jurisPR-SteuerR 39/2019 Anm. 5).

3. Wird die Selbstnutzung der Wohnung erst nach Ablauf von sechs Monaten aufgenommen, kann ebenfalls eine unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung vorliegen. Allerdings muss der Erwerber in diesem Fall darlegen und glaubhaft machen, zu welchem Zeitpunkt er sich zur Selbstnutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke entschlossen hat, aus welchen Gründen ein tatsächlicher Einzug in die Wohnung nicht früher möglich war und warum er diese Gründe nicht zu vertreten hat. Umstände im Einflussbereich des begünstigten Erwerbers, die nach Ablauf des Sechsmonatszeitraums zu einer längeren Verzögerung des Einzugs führen (z.B. eine Renovierung der Wohnung), sind nur unter besonderen Voraussetzungen nicht dem Erwerber anzulasten. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich die Renovierung deshalb länger hinzieht, weil nach Beginn der Renovierungsarbeiten ein gravierender Mangel der Wohnung entdeckt wird, der vor dem Einzug beseitigt werden muss (vgl. BFH, Urt. v. 16.03.2022 - II R 6/21 Rn. 17 - BFH/NV 2022, 898; BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 19 - BStBl II 2022, 342; BFH, Urt. v. 28.05.2019 - II R 37/16 Rn. 22 - BStBl II 2019, 678, Anm. Figatowski, jurisPR-SteuerR 39/2019 Anm. 5).

4. Der Erwerber trägt die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Merkmale der Steuerbefreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG. Hinsichtlich der unverzüglichen Bestimmung zur Selbstnutzung sind die Anforderungen an die Darlegung des Erwerbers und seine Gründe für die verzögerte Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke umso höher, je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug in die Wohnung ist (vgl. BFH, Urt. v. 16.03.2022 - II R 6/21 Rn. 20 - BFH/NV 2022, 898; Anm. Loose,

jurisPR-SteuerR 36/2022 Anm. 4; BFH, Urt. v. 06.05.2021 - II R 46/19 Rn. 23 - BStBl II 2022, 342; BFH, Urt. v. 28.05.2019 - II R 37/16 Rn. 22 - BStBl II 2019, 678, Anm. Figatowski, jurisPR-SteuerR 39/2019 Anm. 5).

II. Diese vom II. Senat des BFH hergeleiteten und vom FG erstinstanzlich dargestellten sowie angewandten Rechtsgrundsätze führen – wie der II. Senat des BFH in der Besprechungsentscheidung deutlich macht – einerseits dazu, dass die „Karenzzeit“ von sechs Monaten nicht als starre Frist anzusehen ist, und bedeuten andererseits, dass das FG als Tatsacheninstanz aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen im konkreten Einzelfall – für den BFH im Rahmen des § 118 Abs. 2 FGO bindend – zu entscheiden hat, ob das entsprechende Familienheim vom Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt wurde.

D. Auswirkungen für die Praxis

I. Der II. Senat des BFH bestätigt in der Besprechungsentscheidung nicht nur seine bisherige Rechtsprechung zur Steuerbefreiung des selbstgenutzten Familienheims gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, sondern stellt praxisrelevant klar, dass es sich bei der von ihm entwickelten Karenzzeit von sechs Monaten bezüglich des Tatbestandsmerkmals „unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken“ nicht um eine starre Frist handelt. Vielmehr hat das FG als Tatsacheninstanz aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Tatsachen und der zu würdigenden konkreten Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, ob diese Voraussetzung erfüllt ist.

II. Für die praktische Rechtsanwendung lassen sich darüber hinaus aus der erstinstanzlichen Entscheidung des FG folgende praxisrelevante Rechtsgrundsätze ableiten:

- Ein testamentarisch einem Dritten zugesprochenes Wohnrecht an einem bebauten Grundstück zur ausschließlichen Nutzung steht einem rechtlichen Einzugshindernis in das Familienheim i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gleich.
- Ist ein Wohnrecht testamentarisch zugunsten eines Dritten bestellt, so ist der Erwerber des bebauten Grundstücks rechtlich an dessen unverzügliche Bestimmung zur Selbstnutzung

i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG gehindert. Er kann so lange nicht über das mit dem Wohnrecht belastete Grundstück in Bezug auf seine Selbstnutzung disponieren, wie der aus dem Wohnrecht Berechtigte von diesem Gebrauch macht.

Ob sich hieraus allerdings – wie wohl vom FG im Streitfall angenommen – ableiten lässt, dass die Frist zur unverzüglichen Bestimmung der Wohnung zur Selbstnutzung in jedem Fall bzw. ausnahmslos (d.h. auch mehrere Jahre nach dem Erbfall) erst in dem Zeitpunkt zu laufen beginnt, ab dem der Erwerber rechtlich in der Lage ist, die Wohnung selbst zu beziehen, ohne aufgrund entgegenstehender Verfügungen des Wohnrechtsberechtigten hieran gehindert zu sein, bleibt offen. Denn der BFH musste mangels Entscheidungserheblichkeit über diese Rechtsfrage nicht entscheiden, weil das rechtliche Hindernis des Wohnrechts zugunsten eines Dritten im Streitfall innerhalb der Karenzfrist von sechs Monaten weggefallen ist und der Umstand, dass der tatsächliche Einzug erst fast 24 Monate nach dem Erbfall erfolgte, nach der bindenden Gesamtwürdigung des FG den Renovierungsmaßnahmen geschuldet war.

E. Weitere Themenschwerpunkte der Entscheidung

Über die vorstehend thematisierte materielle Rechtsfrage hinaus ist die Besprechungsentcheidung in verfahrensrechtlicher Hinsicht bedeutsam, weil der II. Senat des BFH deutlich macht, dass allein der Umstand, dass der BFH über eine bestimmte Rechtsfrage noch nicht entschieden hat, für sich allein nicht ausreicht, um die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage darzulegen.

Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss klärungsbedürftig und in dem angestrebten Revisionsverfahren klärungsbedürftig sein. Die Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten – abstrakt beantwortbaren – Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall

voraussichtlich klärbar/klärungsfähig (entscheidungserheblich) und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit der einschlägigen Rechtsprechung sowie den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen. Dabei sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (vgl. BFH, Beschl. v. 23.10.2025 - IX B 71/25 Rn. 4 m.w.N. - BFH/NV 2026, 9).

Dieselben Grundsätze gelten für die Zulassung der Revision aus Gründen der Rechtsfortbildung. Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO) stellt einen Spezialfall der grundsätzlichen Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt ebenfalls die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (vgl. BFH, Beschl. v. 25.02.2026 - IV B 31/25 Rn. 19 m.w.N. - BFH/NV 2026, 598).

4

Zur Revision einer bereits während des Klageverfahrens vollbeendeten Personengesellschaft

Leitsatz:

Ergeht gegen eine während des Klageverfahrens vollbeendete und damit nicht mehr existierende Personengesellschaft, die als Prozessstandschafterin der Feststellungsbeteiligten Klage erhoben hatte, ein klageabweisendes Urteil betreffend einen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid, ist diese berechtigt, das gegen sie ergangene Urteil im Wege der Revision zu beseitigen.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.04.2026, VIII R 27/23

von **Dieter Steinhauß**, RiBFH a.D.

A. Problemstellung

Der VIII. Senat des BFH bejaht die Zulässigkeit der Revision einer bereits während des Kla-

geverfahrens voll beendeten Personengesellschaft unter Fortführung der Rechtsprechung des BFH und des BGH.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin, eine GbR, betrieb vom 02.01.2014 bis zum 31.12.20xx eine Steuerberatungssozialität. Gesellschafter der Klägerin waren im Streitjahr 2018 die Steuerberater A und B zu je 50%.

Im Feststellungsverfahren ermittelte das beklagte FA nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG, die er dem laufenden Gesamthandsgewinn hinzurechnete (Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 16.07.2020). Das Einspruchsverfahren führte nach entsprechendem Hinweis zu einer verbösernden Feststellung. Das FA rechnete dem laufenden Gesamthandsgewinn höhere und dem Sonderbetriebsgewinn des B erstmals nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG hinzu (Einspruchsentscheidung vom 22.06.2021). Eine notwendige Hinzuziehung des B zum Einspruchsverfahren (gemäß § 360 Abs. 3 AO) unterblieb.

Am 23.07.2021 hat die Klägerin, vertreten durch ihre Gesellschafter, Klage erhoben.

Mit Ablauf des 31.12.20xx schied A aus der Klägerin aus; B betrieb die Steuerkanzlei fortan als Einzelkanzlei. Das FA und das FG erhielten davon erstmals in der Revisionsbegründung von den Prozessbevollmächtigten Kenntnis.

Mit Beschluss vom 10.07.2023 hat das FG den B zum Klageverfahren notwendig beigelegt (§ 60 Abs. 3 FGO).

Das FG Hannover (Gerichtsbesch. v. 17.08.2023 - 9 K 10136/21 - EFG 2024, 1666) hat die Klage abgewiesen. Ein Antrag auf mündliche Verhandlung ist nicht gestellt worden.

Die Revision gegen die Vorentscheidung ist unter Bezeichnung der GbR als Klägerin sowie unter ausdrücklicher Benennung der Steuerberater A und B als Prozessbevollmächtigte eingelegt worden.

Nach mehrfacher Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist ist dem BFH zum Fristablauf

am 15.01.2024 eine Revisionsbegründungsschrift des Prozessbevollmächtigten B über dessen besonderes elektronisches Steuerberaterpostfach (beSt) im Dateiformat DOCX übermittelt worden.

Nach entsprechendem Hinweis der Geschäftsstelle des Senats unter Bezugnahme auf § 52a Abs. 6 FGO hat der Prozessbevollmächtigte B am 18.01.2024 über sein beSt beim BFH die Revisionsbegründungsschrift im Dateiformat PDF nachgereicht und zugleich die inhaltliche Übereinstimmung des zunächst eingereichten und des nachgereichten Schriftsatzes bestätigt. Das FA und das dem Revisionsverfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen haben sich zum Ausscheiden des A aus der Klägerin während des Klageverfahrens nicht eingelassen.

Der BFH hat die Revision der Klägerin als zulässig und begründet beurteilt. Die Klägerin sei zur Revisionseinlegung berechtigt und habe die Revisionsbegründungsfrist gewahrt. Die Revision sei begründet, weil das Urteil des FG verfahrensfehlerhaft gegen die nicht mehr existierende Klägerin ergangen sei, weshalb die Vorentscheidung aufzuheben sei und die Sache mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen sei.

I. Die Revision ist zulässig.

Die Klägerin sei zur Revisionseinlegung berechtigt. Zwar sei sie aufgrund des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters A und der Anwachsung des Gesellschaftsanteils von A auf B zum Ablauf des 31.12.20xx, also während des finanzgerichtlichen Verfahrens, zivilrechtlich vollbeendet worden, wodurch A und B als prozessuale Rechtsnachfolger in den Rechtsstreit eingetreten seien. Allerdings sei das Urteil des FG (mangels Kenntnis dieses Umstands) gegen die Klägerin ergangen. Sie sei berechtigt, das zu Unrecht gegen sie ergangene Urteil zu beseitigen. Für dieses Begehren sei die vollbeendete Klägerin bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens als beteiligten- und prozessfähig zu behandeln (st.Rsp., vgl. nur BFH, Urte. v. 28.03.2000 - VIII R 6/99 Rn. 12 m.w.N. - BFH/NV 2000, 1074, unter II.1.; BGH, Beschl. v. 31.05.2010 - II ZB 9/09 Rn. 9 m.w.N. - DStR 2010, 1795).

Die Revision sei fristgerecht begründet worden (§ 124 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Nach § 52a Abs. 1 FGO in der bis zum 16.07.2024 anzuwendenden Fassung könnten unter anderem schriftlich einzureichende Anträge der Beteiligten nach Maßgabe von § 52a Abs. 2 bis 6 FGO als elektronische Dokumente bei Gericht eingereicht werden. Das elektronische Dokument müsse für die Bearbeitung durch das Gericht geeignet sein (§ 52a Abs. 2 Satz 1 FGO). Nach § 52a Abs. 2 Satz 2 FGO bestimme die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates technische Rahmenbedingungen für die Übermittlung und die Eignung zur Bearbeitung durch das Gericht. Nach dem auf dieser Grundlage erlassenen § 2 Abs. 1 Satz 1 der Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung (ERVV) sei das elektronische Dokument im Dateiformat PDF zu übermitteln. Sei ein elektronisches Dokument für das Gericht zur Bearbeitung nicht geeignet, sei dies nach § 52a Abs. 6 Satz 1 FGO dem Absender unter Hinweis auf die Unwirksamkeit des Eingangs unverzüglich mitzuteilen. Das Dokument gelte als zum Zeitpunkt der früheren Einreichung eingegangen, sofern der Absender es unverzüglich in einer für das Gericht zur Bearbeitung geeigneten Form nachreiche und glaubhaft mache, dass es mit dem zuerst eingereichten Dokument inhaltlich übereinstimme (§ 52a Abs. 6 Satz 2 FGO).

Danach sei die Revisionsbegründungsfrist im Streitfall aufgrund der Eingangsfiktion nach § 52a Abs. 6 Satz 2 FGO gewahrt worden.

§ 2 Abs. 1 Satz 1 ERVV i.V.m. § 52a Abs. 2 Satz 2 FGO ordne nach seinem Wortlaut („ist“) bei führender elektronischer Akte wie im BFH (BFH, Beschl. v. 30.08.2024 - V R 1/24 Rn. 3 und 16 - BStBl II 2024, 834; Anordnung des Präsidenten des BFH vom 16.08.2022 im amtlichen Teil des Bundesanzeigers vom 09.09.2022 B4 i.V.m. § 2 Satz 2 der Bundesgerichte-Aktenführungsverordnung a.F.) das für die Übermittlung als elektronisches Dokument zu verwendende Dateiformat PDF verpflichtend an. Ein Dokument, das nicht in diesem Dateiformat eingereicht werde, sei nicht formgerecht und werde nicht wirksam an das Gericht übermittelt (BFH, Beschl. v. 30.08.2024 - V R 1/24 Rn. 5 ff. - BStBl II 2024, 834 unter Anschluss an das BAG, Urt. v. 25.08.2022 - 6 AZR 499/21 - NJW 2023,

623; ferner BFH, Urt. v. 07.05.2026 - VI R 20/24 Rn. 13 m.w.N. - DStR 2026, 1466, dazu Geserich, jurisPR-SteuerR 32/2026 Anm. 5; Graw in: Tipke/Kruse, § 52a FGO Rn. 15). Die Pflicht zur Verwendung des Dateiformats PDF bei Einreichung elektronischer Dokumente sei auch verfassungsgemäß (Anschluss an BFH, Beschl. v. 30.08.2024 - V R 1/24 Rn. 11 ff. - BStBl II 2024, 834).

Zwar habe die am 15.01.2024 beim BFH (§ 120 Abs. 2 Satz 2 FGO) im Dateiformat DOCX eingegangene Revisionsbegründungsschrift angesichts ihrer Formunwirksamkeit die verlängerte Revisionsbegründungsfrist (§ 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 und Satz 3 FGO) nicht gewahrt. Allerdings sei diese Formunwirksamkeit geheilt worden. Gemäß § 52a Abs. 6 Satz 2 FGO gelte die Revisionsbegründungsschrift als zum 15.01.2024 (Zeitpunkt der früheren Einreichung) – und damit fristgerecht – eingegangen, da der Prozessbevollmächtigte B sie auf die Hinweise der Geschäftsstelle des Senats am 18.01.2024 noch „unverzüglich“ (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB) im Dateiformat PDF nachgereicht und zugleich glaubhaft gemacht habe, dass das nachgereichte Dokument mit dem zuerst eingereichten Schriftsatz inhaltlich übereinstimme.

Die Revision sei begründet, weil das Urteil des FG verfahrensfehlerhaft gegen die – angesichts ihrer Vollbeendigung – nicht mehr existierende Klägerin ergangen und deshalb aufzuheben sei. Dabei könne dahingestellt bleiben, ob das FG-Urteil schon keine Rechtswirkungen entfalte (so z.B. BGH, Beschl. v. 31.05.2010 - II ZB 9/09 Rn. 11 m.w.N. - NJW 2010, 3100) beziehungsweise – mit anderen Worten – unwirksam sei (so z.B. BGH, Urt. v. 04.04.2014 - V ZR 110/13 Rn. 7 - NJW-RR 2014, 903). Denn jedenfalls sei anerkannt, dass selbst solche wirkungslosen beziehungsweise unwirksamen Urteile durch Rechtsmittel – und zwar auch des betroffenen Adressaten – beseitigt werden könnten (vgl. nur BGH, Beschl. v. 31.05.2010 - II ZB 9/09 Rn. 11 a.E. m.w.N. - NJW 2010, 3100; vgl. auch zu einem gegen den falschen Beklagten ergangenen FG-Urteil BFH, Urt. v. 21.06.1994 - VIII R 24/92 Rn. 18 f. - BFH/NV 1994, 763, unter II.; BFH, Urt. v. 13.12.2022 - VIII R 33/20 Rn. 14 - BStBl II 2023, 663).

Der Senat könne nur über die Aufhebung des gegen die vollbeendete Klägerin ergangenen

FG-Urteils entscheiden. Die Sache sei nicht spruchreif und deshalb an das FG zurückzuverweisen, soweit A und B als prozessuale Rechtsnachfolger und richtige Kläger nicht am Revisionsverfahren beteiligt gewesen seien. Mit ihrer Vollbeendigung zum Ablauf des 31.12.20xx sei während des finanzgerichtlichen Verfahrens die Beteiligtenstellung und Klagebefugnis der Klägerin entfallen, weshalb gegen sie kein Urteil mehr hätte ergehen dürfen.

A und B seien als prozessuale Rechtsnachfolger der Klägerin in den Rechtsstreit eingetreten, soweit sie durch die angefochtenen Feststellungen in eigenen Rechten verletzt sein könnten. Diese seien hinsichtlich der angefochtenen Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns für A und B klagebefugt, hinsichtlich der Feststellung des Sonderbetriebsgewinns sei nur B eigenständig klagebefugt i.S.d. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO; vgl. dazu nur BFH, Beschl. v. 23.12.2005 - VIII R 10/04 Rn. 3 - BFH/NV 2006, 790, unter II.1.; BFH, Beschl. v. 16.05.2013 - IV R 21/10 Rn. 15).

Trete die Vollbeendigung der rechtsfähigen Personengesellschaft – wie im Streitfall – während des finanzgerichtlichen Verfahrens ein, seien grundsätzlich die durch die angefochtenen selbstständigen Feststellungen i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt gewesen seien, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F.; vgl. z.B. BFH, Urte. v. 25.04.2006 - VIII R 52/04 Rn. 36 und 41 - BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.b und c). Zugleich erlösche die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einlegen zu können (vgl. z.B. BFH, Urte. v. 07.05.2025 - IV R 10/23 Rn. 23 - BFH/NV 2025, 1299). Die Beteiligtenstellung und die Prozessführungsbefugnis gingen mit der Vollbeendigung nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über (BFH, Urte. v. 06.02.2025 - IV R 7/22 Rn. 20 - BStBl II 2025, 628).

Mangels Beteiligung von A und B als den richtigen Klägern am Revisionsverfahren könne der Senat nicht in der Sache selbst entscheiden. A und B als prozessuale Rechtsnachfolger der Klägerin hätten keine Revision eingelegt (vgl. BFH,

Urte. v. 13.12.2022 - VIII R 33/20 Rn. 23 f. - BStBl II 2023, 663).

Der Senat erteile für den zweiten Rechtsgang die folgenden prozessualen Hinweise:

Seit dem Eintritt der prozessualen Rechtsnachfolge von A und B zum Ablauf des 31.12.20xx sei das finanzgerichtliche Klageverfahren unterbrochen.

Im Streitfall sei während des finanzgerichtlichen Klageverfahrens kein Prozessbevollmächtigter für die Klägerin bestellt gewesen. Für diese Auslegung der Klageschrift – die der Senat ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst vornehmen könne (z.B. BFH, Urte. v. 06.07.1999 - VIII R 17/97 Rn. 10 - BStBl II 2000, 306, unter I.; BFH, Urte. v. 09.01.2019 - IV R 27/16 Rn. 19 - BStBl II 2020, 11, dazu Steinhoff, jurisPR-SteuerR 29/2019 Anm. 4, sub D. I.; zu den Grenzen rechtsschutzgewährender Auslegung, BFH, Urte. v. 11.04.2013 - IV R 20/10 - BStBl II 2013, 705, dazu Steinhoff in AO-StB 2013, 140) – spreche zum einen bereits der Umstand, dass im Rubrum der Klageschrift vom 19.07.2021 kein Prozessbevollmächtigter benannt worden sei. Außerdem sei die Klage auch nicht (ausdrücklich) „namens und in Vollmacht“ der Klägerin oder mit einer sinngemäßen Formulierung erhoben worden. Auch im weiteren Verlauf des Klageverfahrens sei keine Prozessbevollmächtigung angezeigt worden.

Der Rechtsstreit sei für A und B weiterhin beim FG anhängig; seine Fortführung richte sich nach den allgemein geltenden Regeln (BFH, Urte. v. 17.07.2008 - I R 3/08, n.v., Rn. 7, unter II.3.). Würde der Rechtsstreit nur von einem der Feststellungsbeteiligten (A oder B) aufgenommen, hätte das FG eine notwendige Beiladung des nicht aufnehmenden Feststellungsbeteiligten gemäß § 60 Abs. 3 FGO zu prüfen. Der während der Unterbrechung des Klageverfahrens ergangene Beiladungsbeschluss des FG vom 10.07.2023 für B sei ohne rechtliche Wirkung (vgl. nur BFH, Beschl. v. 06.12.2005 - XI B 116/04 Rn. 5 f. - BFH/NV 2006, 951, unter 2.b; Thürmer in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 FGO Rn. 243).

Die unterlassene notwendige Hinzuziehung des B zum Einspruchsverfahren hinsichtlich der verbösernden höheren Feststellung seines Sonderbetriebsgewinns sei dadurch geheilt worden,

dass er auch insoweit als prozessualer Rechtsnachfolger in den Rechtsstreit eingetreten und damit Hauptbeteiligter geworden sei.

Die (bislang wirkungslose) notwendige Beiladung des B zum Klageverfahren (§ 60 Abs. 3 FGO) habe den Mangel seiner unterlassenen Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren (§ 360 Abs. 3 AO) nicht heilen können. Eine solche Heilung würde nämlich erfordern, dass sich der Regelungsgehalt des angefochtenen Verwaltungsakts durch die Einspruchsentscheidung nicht geändert hätte und keine Fehler i.S.d. § 126 AO vorlägen (BFH, Urt. v. 19.07.1989 - II R 73/85 Rn. 16 - BStBl II 1989, 851; BFH, Urt. v. 22.11.1988 - VIII R 62/85 Rn. 18 f. - BStBl II 1989, 359, unter I.2.). Im Streitfall habe sich der Regelungsgehalt des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids vom 16.07.2020 aber durch die (verbösernde) Einspruchsentscheidung vom 22.06.2021 geändert.

Mit dem Eintritt des B als prozessualen Rechtsnachfolger der Klägerin sei die im Einspruchsverfahren unterlassene Hinzuziehung jedoch geheilt worden (im Ergebnis ebenso BFH, Beschl. v. 25.04.2006 - VIII R 52/04 Rn. 55 - BStBl II 2006, 847, unter II.B.1.; von Wedelstädt, AO-StB 2007, 46, 48; Bartone in: Gosch, AO, § 360 Rn. 62 f.; Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 360 Rn. 49 f.). Der prozessuale Rechtsnachfolger im Klageverfahren sei nicht in gleichem Maße schutzbedürftig wie ein Beigeladener, da er aufgrund seiner Stellung als Kläger auf das Verfahren stärkeren Einfluss nehmen könne, als es ein Beigeladener vermöge (vgl. auch bereits BFH, Urt. v. 17.07.1985 - II R 228/82 Rn. 10 - BFHE 144, 155 = BStBl II 1985, 675, unter 2.).

C. Kontext der Entscheidung

I. Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) - FGO n.F., der auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klage- und Revisionsverfahren gilt (z.B. BFH, Urt. v. 08.08.2024 - IV R 1/20 Rn. 25 - BStBl II 2025, 122, dazu Graw, jM 2024, 470 und kritisch Zapf, jurisPR-SteuerR 1/2025 Anm. 3; BFH, Urt. v. 10.10.2024 - IV R 1/22 Rn. 41 - BStBl II 2025, 294; BFH, Urt. v. 19.11.2024 - VIII R 29/23 Rn. 20 - BStBl II 2025, 723, dazu Jachmann-Michel, jurisPR-

SteuerR 21/2025 Anm. 1, sub E.; BFH, Urt. v. 14.01.2025 - VIII R 36/23 Rn. 15 - BFH/NV 2025, 682; BFH, Urt. v. 04.02.2025 - VIII R 4/22 Rn. 19 - BFHE 287, 457 = BStBl II 2025, 450; BFH, Urt. v. 10.04.2025 - IV R 21/22 Rn. 18 - BFHE 287, 477 = BStBl II 2025, 727; BFH, Urt. v. 07.05.2025 - IV R 10/23 Rn. 23 - BFH/NV 2025, 1299; a.A. wohl BFH, Urt. v. 26.03.2025 - I R 4/24 (I R 80/12) Rn. 11 - BFH/NV 2025, 1181, kritisch Steinhauß, jurisPR-SteuerR 37/2025 Anm. 4, sub C. III. m.w.N. und Steinhauß, AO-StB 2025, 298: „(K)eine analoge Anwendung der Übergangsregelung zu § 352 AO n.F. auf § 48 FGO n.F.“), ist die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO) befugt, als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid zu erheben.

II. Nach Vollbeendigung der Personengesellschaft sind die ehemaligen beschwerten Feststellungsbeteiligten prozessuale Rechtsnachfolger (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F.; vgl. grdl. BFH, Urt. v. 26.10.1989 - IV R 23/89 - BStBl II 1989, 326; ferner BFH, Urt. v. 25.04.2006 - VIII R 52/04 Rn. 36 und 41 - BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.b und c, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 44/2006 Anm. 6; BGH, Urt. v. 06.02.2025 - IV R 7/22 - BStBl II 2025, 628, Rn. 20; BFH, Urt. v. 07.05.2025 - IV R 10/23 - BFH/NV 2025, 1299, Rn. 23). Zugleich erlischt die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen den Gewinnfeststellungsbescheid einlegen zu können (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 07.05.2025 - IV R 10/23 Rn. 23 - BFH/NV 2025, 1299; BFH, Urt. v. 20.11.2018 - VIII R 39/15 Rn. 19 - BStBl II 2019, 239, dazu Jachmann-Michel, jurisPR-SteuerR 19/2019 Anm. 1; BFH, Urt. v. 25.03.2021 - VIII R 47/18 - BStBl II 2021, 696, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 34/2021 Anm. 2). Die Beteiligtenstellung und die Prozessführungsbezugnis gehen mit der Vollbeendigung nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über (BFH, Urt. v. 10.09.2015 - IV R 8/13 - BStBl II 2015, 1046, dazu Steinhauß, jurisPR-SteuerR 4/2016 Anm. 5, sub E.; BFH, Urt. v. 06.02.2025 - IV R 7/22 Rn. 19 - BStBl II 2025, 628; ausf. Brandis in: Tipke/Kruse, § 48 FGO, m.umf.Nachw.).

III. Gegenstand des Rechtsstreits im Klageverfahren seien die Feststellung der Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie die Feststellung des Sonderbetriebsgewinns des B als verfahrensrechtlich eigenständige Feststellungen (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 16.03.2017 - IV R

31/14 - BStBl II 2019, 24, dazu Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 35/2017 Anm. 3; BFH, Urt. v. 19.09.2024 - IV R 5/20 Rn. 31 - BFH/NV 2025, 149; Brandis in: Tipke/Kruse, § 180 AO Rn. 11, m. umf. Nachw.). Denn zum einen streiten die Beteiligten darum, ob das FA geltend gemachte Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG – also eine unselbstständige Besteuerungsgrundlage – als nicht abziehbar behandeln und dem laufenden Gesamthandsgewinn hinzurechnen durfte (vgl. BFH, Urt. v. 27.09.2023 - IV R 8/21 Rn. 27 - BStBl II 2024, 110; BFH, Urt. v. 06.12.2018 - IV R 15/17 Rn. 15 und 24 - BFH/NV 2019, 526). Zum anderen ist streitig, ob das FA geltend gemachte Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG – also eine unselbstständige Besteuerungsgrundlage – als nicht abziehbar behandeln und dem Sonderbetriebsgewinn des B hinzurechnen durfte.

IV. Der Eintritt des prozessualen Rechtsnachfolgers ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) zu beurteilen und löst – vorbehaltlich einer Vertretung durch einen Prozessbevollmächtigten gemäß § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO – eine Unterbrechung aus (vgl. z.B. BFH, Urt. v. 25.04.2006 - VIII R 52/04 Rn. 36 - BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.b; BFH, Urt. v. 06.02.2025 - IV R 7/22 Rn. 21 - BStBl II 2025, 628).

D. Auswirkungen für die Praxis

Bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung der Personengesellschaft gelten im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Neufassung des § 48 FGO (vgl. BFH, Urt. v. 08.08.2024 - IV R 1/20 Rn. 26 - BStBl II 2025, 122; BFH, Urt. v. 07.05.2025 - IV R 10/23 Rn. 23, 24 - BFH/NV 2025, 1299; BFH, Urt. v. 12.06.2025 - IV R 28/22 Rn. 29 - BStBl II 2025, 910).

Das FG wird im zweiten Rechtsgang A und B zur Abgabe einer Erklärung aufzufordern haben, ob sie das unterbrochene Verfahren gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 ZPO aufnehmen wollen (vgl. BFH, Urt. v. 22.11.1988 - VIII R 90/84 Rn. 17 - BStBl II 1989, 326, unter 3.).

Dauerverlustgeschäfte im kommunalen Querverbund - Spartenrechnung auf Ebene eines Organträgers

Leitsatz:

Übt eine Organgesellschaft ein Dauerverlustgeschäft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) aus, ist nach § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG die sogenannte Spartenrechnung i.S.v. § 8 Abs. 9 KStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers durchzuführen (sogenannte Bruttomethode). Im Rahmen dieser Spartenrechnung dürfen die Verluste aus der dauerdefizitären Tätigkeit der Organgesellschaft nicht mit Erträgen aus Wirtschaftsgütern (hier: Immobilienvermögen) verrechnet werden, die zivilrechtlich und steuerrechtlich nicht der die Verlusttätigkeit ausübenden Organgesellschaft, sondern dem - keine dieser Sparte zugehörige Tätigkeit ausübenden - Organträger zugeordnet sind.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 06.05.2026, I R 5/23

von **Dr. Dr. Norbert Mückl**, RA, StB, FASTR, STRECK MACK SCHWEDHELM mbB, München / **Johannes Grajcarek**, RA, STRECK MACK SCHWEDHELM mbB, München

A. Problemstellung

Im Streit stand, wie die Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG in einem Organschaftsfall (§ 15 Satz 1 Nr. 4, 5 KStG) durchzuführen ist, insbesondere ob eine (vermögensverwaltende) Tätigkeit des Organträgers entsprechend den Grundsätzen des gewillkürten Betriebsvermögens einer dauerdefizitären Tätigkeit, die von der Organgesellschaft stammt, zugeordnet werden kann.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

I. Klägerin ist eine 100%ige kommunale Eigen-gesellschaft. Zwischen ihr und ihrer 100%igen

Tochter-GmbH besteht eine ertragsteuerliche Organschaft.

II. Die Klägerin erzielt u.a. Einnahmen aus der Vermietung von Immobilien.

III. Die Tochtergesellschaft veröffentlichte u.a. ein Kulturmagazin und betrieb einen Verlag.

IV. In erster Instanz erließ das FG Münster ein Teilzwischenurteil, mit dem es einzelne Fragen der Dauerverlustgeschäfte (§ 8 Abs. 7 KStG) und der Spartenbildung (§ 8 Abs. 9 KStG) entschied. Die Zwischenfeststellungen griff die Revision überwiegend nicht an, so dass sie für den BFH als zutreffend zu unterstellen waren. Nach diesen Feststellungen (soweit hier relevant) waren die Veröffentlichungen des Kulturmagazins und der Verlagsbetrieb der Tochtergesellschaft dauerdefizitäre Tätigkeiten, die grundsätzlich zu verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) führen, aus denen aber die Rechtsfolgen der vGA nicht zu ziehen sind gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, Satz 2 KStG (kulturpolitische Tätigkeiten). Die beiden Tätigkeiten bilden gemeinsam eine Sparte nach Maßgabe von § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG (Zusammenfassung aufgrund von Gleichartigkeit).

V. In der Revision griff die Klägerin ausschließlich eine weitere Feststellung des FG an. Nach dieser sei es ausgeschlossen, Wirtschaftsgüter der Klägerin der Sparte des Kulturmagazins und Verlags zuzuordnen. Das hätte gemäß § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG zur Folge, dass die Verluste dieser Tätigkeiten nicht mit den Erträgen der Immobilien der Klägerin verrechnet werden könnten. Eine solche Verrechnung begehrte die Klägerin aber unter Berufung auf die Grundsätze des gewillkürten Betriebsvermögens.

VI. Die Revision hatte keinen Erfolg. Der BFH bestätigt, dass der Kultursparte – bestehend aus dauerdefizitären Tätigkeiten der Organgesellschaft – nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG keine Wirtschaftsgüter der Klägerin/Organträgerin als „gewillkürtes Betriebsvermögen“ zugeordnet werden können mit folgenden Erwägungen:

1. Die Klägerin beruft sich für die angestrebte Zuordnung der Vermietungseinkünfte auf eine Parallele zu der für die Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) bestehenden Praxis, der jeweiligen betriebli-

chen Betätigung ggf. auch nicht-gewerbliche, der Vermögensverwaltung zuzurechnende Einkunftsquellen der Trägerkörperschaft, wie zum Beispiel Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, als gewillkürtes Betriebsvermögen zuzuordnen, sofern der erforderliche objektive Sachzusammenhang besteht und eine entsprechende Widmung dokumentiert ist (dazu beiläufig auch Senatsbeschluss – Aussetzung der Vollziehung – vom 25.07.2002 – I B 52/02 – BFH/NV 2002, 1341; offenlassend Senatsurteil vom 07.11.2007 – I R 52/06 – BFHE 219, 563 = BStBl II 2009, 248).

Diese Praxis möchte die Klägerin – in einem ersten Schritt – sinngemäß auf die bei Kapitalgesellschaften als Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach Maßgabe von § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG durchzuführende Spartenrechnung übertragen, indem auch dort als „nicht betriebsnotwendig“ einzuordnende Einkunftsquellen der Kapitalgesellschaft als im übertragenen Sinne „gewillkürtes Betriebsvermögen“ den Sparten mit negativem Gesamtbetrag der Einkünfte zwecks Verlustminderung zugeordnet werden können sollen. In einem zweiten Schritt möchte die Klägerin darüber hinaus bei der Spartenbildung für den Organkreis auf der Stufe des Organträgers (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG) den Verlust aus einer dauerdefizitären Tätigkeit einer Organgesellschaft auch mit Erträgen aus „nicht betriebsnotwendigen“ Einkunftsquellen oder Wirtschaftsgütern verrechnen können, die zivilrechtlich und steuerrechtlich nicht der die Verlusttätigkeit ausübenden Organgesellschaft, sondern dem Organträger zugeordnet sind.

2. Dem ist die Vorinstanz zu Recht nicht gefolgt. Es bedarf an dieser Stelle keiner näheren Befassung mit der Frage, ob – und ggf. unter welchen Voraussetzungen – bei der Gewinnermittlung eines BgA „passive“, Ertrag bringende Wirtschaftsgüter der Trägerkörperschaft dem BgA zum Zwecke der Verlustverrechnung als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden können. Auch muss im Streitfall nicht darüber entschieden werden, ob eine derartige Zuordnung gewillkürten Betriebsvermögens sinngemäß auf die Spartenrechnung einer Eigengesellschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG übertragen werden könnte. Denn es widerspricht jedenfalls der Systematik der Einkommenszurechnung im Organkreis, bei der Spar-

tenrechnung nach § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG auf der Stufe des Organträgers den Verlust aus einer dauerdefizitären Tätigkeit einer Organgesellschaft mit Erträgen aus Wirtschaftsgütern zu verrechnen, die zivilrechtlich und steuerrechtlich nicht der die Verlusttätigkeit ausübenden Organgesellschaft, sondern dem – keine dieser Sparte zugehörige Tätigkeit ausübenden – Organträger zugeordnet sind.

a) Dem Organträger wird gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG das Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet. Obwohl die Einkommenszurechnung zu einer Durchbrechung des Subjektprinzips führt, bleibt es dabei, dass zunächst das Einkommen der Organgesellschaft eigenständig und unter Berücksichtigung der betrieblichen Verhältnisse (nur) der Organgesellschaft getrennt von der Gewinnermittlung des Organträgers zu ermitteln ist. Die Organgesellschaft bleibt Subjekt der Einkommensermittlung und Einkommenserzielung; zugerechnet wird dem Organträger das Einkommen der Organgesellschaft als „fremdes“ Einkommen.

b) An diesem Grundprinzip der getrennten Einkommensermittlung ändert sich durch die Verlagerung der Spartenrechnung auf die Ebene des Organträgers nach Maßgabe von § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG nichts. Die in dem Einkommen der Organgesellschaft enthaltenen Verluste, für die § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG) zur Anwendung kommt, sind in der Höhe, die sich bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft ergeben hat, den jeweiligen (tätigkeitsbezogenen) Sparten des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG (i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG) zuzuordnen. Die Spartenrechnung führt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht zu einer weiteren – spartenbezogenen – Gewinnermittlung auf der Basis des gesamten Organkreises als fiktivem Einheitsunternehmen, in deren Rahmen Wirtschaftsgüter in Abweichung von der Bilanzierung bei den einzelnen Organunternehmen neu zugeordnet werden könnten.

c) Die Anknüpfung an die Gewinnermittlung auf Ebene der Organgesellschaft widerspricht nicht der Intention des Gesetzgebers. Nach der Begründung des Regierungsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2009 soll die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 4 KStG in der Entwurfsfassung die Einschränkung der Möglichkeiten einer Ergebnisverrechnung bei einer Eigengesellschaft auch

dann sicherstellen, wenn die Tätigkeiten über mehrere Eigengesellschaften verteilt sind, deren Ergebnis über Organschaften zusammengefasst wird. Die Rechtsfolgen der Dauerverlustgeschäfte sollen „erst unter Berücksichtigung des auf der Ebene des Organträgers zusammengefassten Einkommens gezogen“ werden (BT-Drs. 16/10189, S. 71). Die Verwendung des Begriffs des zusammengefassten Einkommens lässt – entgegen der Sichtweise der Klägerin – keineswegs auf ein Ziel der Behandlung des Organkreises wie ein Einheitsunternehmen schließen, sondern ist unschwer als schlichter Verweis auf die Einkommenszurechnung zum Organträger als Rechtsfolge des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zu verstehen. Ein Anhalt dafür, dass mit der Anwendung der Bruttomethode in Bezug auf die Dauerverlustgeschäfte die Struktur der organchaftlichen Einkommenszurechnung durchbrochen und der Organkreis insoweit als Einheitsunternehmen aufgefasst werden soll, lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut noch den Gesetzesmaterialien entnehmen.

d) Soweit die Klägerin in dem hier vertretenen Gesetzesverständnis eine „Benachteiligung von Organkreisen gegenüber Einheitsgesellschaften“ sieht, ist nicht ersichtlich, dass das Gesetz oder gar die Verfassung es gebieten, einen körperschaftsteuerrechtlichen Organkreis steuerlich in allen Aspekten wie ein Einheitsunternehmen zu behandeln. Auch im Bereich der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand liegt es in der Eigenverantwortung der Steuerpflichtigen, wie sie ihre unternehmerische Betätigung im Rahmen der vorgegebenen gesetzlichen Strukturen mit den sich daraus jeweils ergebenden steuerlichen Folgen organisieren.

C. Kontext der Entscheidung

I. Ausgangspunkt ist die Grundsatzentscheidung, dass eine vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) vorliegen kann, wenn eine Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt Geschäfte tätigt, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen und bei der Gesellschaft selbst zu Verlusten führen. Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Eigengesellschaft einer Gemeinde messen lassen muss, würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen,

die an sich ihrem Gesellschafter obliegen (BFH, Urt. v. 22.08.2007 - I R 32/06 - BStBl II 2007, 961). In Reaktion auf diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber für bestimmte Dauerverlustgeschäfte der öffentlichen Hand in § 8 Abs. 7 KStG die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen.

II. Bei Kapitalgesellschaften kann es bei § 8 Abs. 7 KStG aber nicht verbleiben, denn ansonsten würden die Dauerverluste mit weiteren operativen Gewinnen verrechnet; damit wäre eine weiter gehende Verlustverrechnung als bei BgA bewirkt. Deshalb hat der Gesetzgeber § 8 Abs. 9 KStG (i.V.m. § 15 Satz 1 Nr. 4, 5 KStG) geschaffen, der die Verlustnutzung regelt, wenn für Kapitalgesellschaften § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG zur Anwendung kommt (sog. Spartenrechnung).

III. Bei der Spartenrechnung wird die Betätigung der Kapitalgesellschaft in Einzeltätigkeiten zerlegt, so als ob eine jPÖR diese selbst betriebe (vgl. BFH, Urt. v. 14.03.2024 - V R 51/20 - BFHE 284, 330). Anschließend werden diese nach Maßgabe von § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG in sog. Sparten gegliedert, für welche jeweils ein Gesamtbetrag der Einkünfte zu bilden ist (Satz 2). Verluste können nur innerhalb der Sparte genutzt werden und werden ggf. gesondert festgestellt (vgl. die Sätze 4 bis 8).

IV. In Organschaftsfällen sieht § 15 Satz 1 Nr. 4, 5 KStG ergänzend vor, dass § 8 Abs. 3 Satz 2, Abs. 7, Abs. 9 KStG nur auf Ebene des (obersten) Organträgers anzuwenden ist, so dass die Spartenrechnung allein dort durchzuführen ist.

V. Im Streitfall waren die Tätigkeiten der Organgesellschaft bei der Organträgerin zu konsolidieren. Die (begünstigten) kulturellen Tätigkeiten waren als gleichartige einer Sparte zuzuordnen (vgl. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG). Entscheidend war, ob die Vermietungstätigkeit des Organträgers dieser Sparte auch zugewiesen werden kann, oder in die Auffangsparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG gehört.

1. Unseres Erachtens spricht schon § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG gegen die Zuordnung entsprechend den Grundsätzen des gewillkürten Betriebsvermögens. Erlaubte man eine dementsprechende Zuordnung, würde die Vorschrift unterlaufen und der Umfang der Auffangsparte könnte frei gestaltet werden. § 8 Abs. 9 Satz 1

KStG ist unseres Erachtens eine abschließende Sonderregelung für die Spartenbildung.

2. Bemerkenswert ist aber die Lösung des Senats. Er argumentiert fast ausschließlich auf Grundlage der Organschaftsvorschriften: Grundsätzlich wird bei der Organschaft das Einkommen zugerechnet (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Ausnahmen sieht § 15 Satz 1 KStG vor („gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften“); hier könnten die Nummern 4 und 5 einschlägig sein. Dass diese Ausnahmen so weit reichen, wie die Klägerin wünscht, verneint der Senat aber. Diese Argumentation ist bemerkenswert, weil sie sehr eng ist. Die Frage nach der Zuordnung von Wirtschaftsgütern oder Geschäftsvorfällen zu Sparten stellt sich auch außerhalb der Organschaft bei direkter Anwendung von § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG oder wenn die vermögensverwaltende Tätigkeit und das Dauerverlustgeschäft auf Ebene des Organträgers läge. Auf diese Fälle ließe sich die Argumentation nicht übertragen. Zudem hat der V. Senat die Vermutung geäußert, Aktien – also andere Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung – könnten der Auffangsparte zuzuordnen sein (vgl. BFH, Urt. v. 14.03.2024 - V R 51/20 - BFH/NV 2024, 1092). Die Revisionsklägerin hat zudem die Grundsätze des gewillkürten Betriebsvermögens bei BgA bemüht; da § 8 Abs. 9 KStG die Besteuerung der Eigengesellschaft der des BgA annähern soll, hätte eine allgemeinere Befassung mit dieser Parallele nicht fernelegen. Diese Argumentationen wählt der I. Senat aber nicht.

3. Darüber hinaus bleibt mit Interesse abzuwarten, wie der I. Senat in den anhängigen Verfahren BFHI R 18/24 und I R 28/24 (Vorinstanzen FG Münster, Urt. v. 06.06.2024 - 13 K 780/22 F - EFG 2024, 1706; FG Münster, Urt. v. 25.11.2024 - 10 K 781/22 K,F - EFG 2025, 581) entscheiden wird. Dort geht es um die Reichweite der gesonderten Feststellung in Organschaftsfällen der öffentlichen Hand. Die Finanzverwaltung vertritt teilweise (vgl. OFD Baden-Württemberg v. 31.03.2026 - OFDSt5KW-S 2706-14/26/1-St 522, unter E.2), dass auch eine Tätigkeitsbeschreibung der dauerdefizitären Tätigkeiten gesondert festzustellen sei. Auf Grundlage der Argumentation der Besprechungsentscheidung wäre die Frage wohl zu verneinen. Andererseits setzt die Zusammenfassung nach den §§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2, 4 Abs. 6 KStG in einem gewissen Sinne eine Zurechnung der Tä-

tigkeit selbst voraus; denn ohne eine genaue Tätigkeitsbeschreibung kann über die Zusammenfassung nicht entschieden werden (gesondert festzustellen ist die Tätigkeitsbeschreibung dennoch nicht, vgl. Alvermann/Mückl/Schwedhelm in: Streck, KStG, 11. Aufl. 2026, § 8 Rn. 534).

D. Auswirkungen für die Praxis

I. Für die Praxis bedeutet die Besprechungsentscheidung zunächst Rechtsanwendungsklarheit, die bei der komplexen Rechtslage bei Organschaften der öffentlichen Hand zu begrüßen ist.

II. Praktisch bedeutsam ist auch, dass der BFH obiter dictum an seiner Enthaltung zum gewillkürten Betriebsvermögen bei BgA festhält. Unseres Erachtens besteht kein Grund zur Verunsicherung, da gewillkürtes Betriebsvermögen beim BgA zulässig ist. Dafür spricht schon, dass die Besteuerung der BgA die öffentliche Hand ähnlich wie die privaten Wirtschaftsteilnehmer behandeln soll. Solchen aber steht es frei, eine Gesellschaft durch Einlage ertragbringender Wirtschaftsgüter zu finanzieren; dieselbe Finanzierungsfreiheit sollte der öffentlichen Hand offenstehen. Es bestehen unseres Erachtens auch sonst keine hinreichenden Gründe, bei BgA von den allgemeinen Grundsätzen abzuweichen. Hinzu kommt, dass die Organschaftsbildung für BgA unangemessen eingeschränkt wäre, wenn die Beteiligungen an potenziellen Organgesellschaften nicht dem BgA zugeordnet werden könnten.

6

Ausnahmen vom Antidumpingzoll auf die Einfuhren bestimmter Fahrradteile mit Ursprung in China

Leitsätze:

1. Die Befreiungen bestimmter Fahrradteile mit Ursprung in der Volksrepublik China nach Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 88/97 vom Antidumpingzoll nach der Verordnung (EWG) Nr. 2474/93, ausgeweitet durch Verordnung (EG) Nr. 71/97, dürfen in der Bewilligung einer Endverwendung kombiniert werden.

2. Die befreite Menge von monatlich weniger als 300 Stück eines bestimmten wesentlichen Fahrradteils nach Art. 14 Buchst. c der Verordnung (EG) Nr. 88/97 darf vom Bewilligungsinhaber für eigene betriebliche Zwecke unabhängig davon in Anspruch genommen werden, an wie viele Kunden diese wesentlichen Fahrradteile weiterverkauft werden.

3. Bei der befreiten Menge von monatlich weniger als 300 Stück eines bestimmten wesentlichen Fahrradteils nach Art. 14 Buchst. c der Verordnung (EG) Nr. 88/97 handelt es sich um eine Freigrenze.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 21.04.2026, VII R 18/25 (VII R 1/22)

von **Dr. Thomas Möller**, Dipl.-Kaufmann (FH), Dipl.-Finanzwirt

A. Problemstellung

Fraglich war, ob die Antidumpingzollbefreiungen für bestimmte Fahrradteile mit Ursprung in der Volksrepublik China in einer Bewilligung zur Endverwendung kombiniert werden können.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Gegen das Urteil des FG München vom 27.01.2022 (14 K 1797/19) war beim BFH Revision eingelegt worden. Das FG München hatte entschieden, dass das Hauptzollamt zu Recht abgelehnt hatte, die von der Klägerin beantragte Erweiterung der Bewilligung auf Fälle des Art. 14 Buchst. c VO Nr. 88/97 zu erstrecken und die Bewilligung, monatlich 299 Stück eines bestimmten wesentlichen Fahrradteils pro Kunde zollfrei einführen zu können, zu erweitern.

Wegen der Ausnahmen vom Antidumpingzoll auf die Einfuhren bestimmter wesentlicher Fahrradteile mit Ursprung in der Volksrepublik China hatte der BFH wegen der Revision dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, die dieser mit Urteil vom 16.10.2025 (C-659/24) entschied (Möller, jurisPR-SteuerR 4/2026 Amm. 6). Mit seiner Vorlage neigte der BFH noch dazu, eine Kumulierung von Befreiungen mit dem

Hauptzollamt und dem FG München zu verneinen. Im Nachgang des Urteils des EuGH urteilte der BFH nunmehr, dass in der Bewilligung einer Endverwendung eine Kombination der Antidumpingzollbefreiungen gemäß Art. 14 VO Nr. 88/97 zulässig ist. Die befreite Menge von monatlich weniger als 300 Stück eines bestimmten wesentlichen Fahrradteils nach Art. 14 Buchst. c VO Nr. 88/97 darf vom Bewilligungsinhaber für eigene Zwecke unabhängig davon in Anspruch genommen werden, an wie viele Kunden diese wesentlichen Fahrradteile weiterverkauft werden. Bei der befreiten Menge von monatlich weniger als 300 Stück eines bestimmten wesentlichen Fahrradteils nach Art. 14 Buchst. c VO Nr. 88/97 handelt es sich um eine Freigrenze. Diese beschränkt sich auch nicht auf Kleinunternehmen.

Das Hauptzollamt wurde verpflichtet, die bestehende Bewilligung rückwirkend zu erweitern.

C. Kontext der Entscheidung

Auf Einfuhren von Fahrrädern und wesentlichen Fahrradteilen mit Ursprung in der Volksrepublik China werden Antidumpingzölle erhoben. Sinn und Zweck der Antidumpingregelung ist der Schutz der europäischen Fahrradindustrie. Nachdem die EU einen solchen auf die Einfuhren von Fahrrädern mit Ursprung in der Volksrepublik China eingeführt hatte, hatte sie diesen auf die Einfuhren bestimmten Fahrradteile aus diesem Land ausgenommen. Bestimmte Einfuhren von Fahrradteilen hatte sie von den Antidumpingzöllen befreit und letztendlich drei Befreiungsfälle geregelt. Eine Befreiung soll Kleinunternehmen in der EU zugutekommen, d.h. für geringe Mengen, die von begrenzter wirtschaftlicher Bedeutung sind. Dies gilt auch für Montagebetriebe für die Befreiung im Rahmen der Regelungen zur zollrechtlichen Endverwendung, d.h. die Waren befinden sich im zollrechtlich freien Verkehr und müssen entsprechend der Bewilligung der Endverwendung verwendet werden.

Der EuGH hatte die Fragen des BFH mit seinen Antworten geklärt und zudem auf die Vorlage geantwortet, dass „weniger als 300 Stück (...)“ bedeutet, dass mehr als 299 Stück ein Stück zu viel sind.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Europäische Kommission hat am 27.03.2026 den Durchführungsbeschluss (EU) 2026/671 vom 20.03.2026 wegen des Antidumpingzolls auf bestimmte Fahrradteile mit Ursprung in der Volksrepublik China im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Zentrale Rolle spielen für die Zollbeteiligten die korrekten TARIC-Zusatzcodes in der Einfuhrzollanmeldung, da die Befreiungen und Aussetzungen daran gekoppelt sind. Eine fehlerhafte oder fehlende Zuordnung führt zur Anwendung und Mitteilung des Antidumpingzolls in dem Einfuhrabgabenbescheid.