juris PraxisReport

Steuerrecht

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

Erscheinungsdatum: 16.11.2026

Erscheinungsweise: wöchentlich

46/2026

Inhaltsübersicht:

Anm. 1 **Kein Anspruch auf eidesstattliche Versicherung der Vollständigkeit und Richtigkeit datenschutzrechtlicher Auskünfte einer Finanzbehörde nach Art. 15 DSGVO**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 30.06.2026, IX R 2/25
von Ingo Lutter, VRiFG

Anm. 2 **Verlängerung der für beratene Steuerpflichtige geltenden Steuererklärungsfrist**
Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 18.09.2026, X B 121/25
von Dieter Steinhauff, RiBFH a.D.

Anm. 3 **Ermittlung des Bodenwerts im Sachwertverfahren für Zwecke der Schenkungsteuer**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 17.06.2026, II R 7/24
von Prof. Dr. Matthias Loose, RiBFH

Anm. 4 **Voraussetzungen für einen Widerspruch gegen die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 18.06.2026, III R 2/24
von Dr. Johannes Selder, RiBFH a.D.

Anm. 5 **EuGH entscheidet: Mehrwertsteuerliche Reiseleistung auch bei „Kaffeefahrt“ und negativer Marge aus der Reise**
Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 10.09.2026, C-565/24
von Robert Prätzler, StB

Anm. 6 **Fehlende Leistungserbringung bei bloßer Hin- und Zurückberechnung einer Kostenpauschale für vergünstigte Kantinennutzung**
Anmerkung zu BFH, Urteil vom 16.04.2026, V R 1/25
von Robert Prätzler, StB

Zitiervorschlag: Lutter, jurisPR-SteuerR 46/2026 Anm. 1
ISSN 1860-1596

juris GmbH, Am Römerkastell 11, 66121 Saarbrücken, Tel.: 0681/5866-0, Internet: www.juris.de, E-Mail: info@juris.de
Der juris PraxisReport sowie die darin veröffentlichten Anmerkungen sind urheberrechtlich geschützt. Kein Teil darf (auch nicht auszugsweise) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form reproduziert werden.
© juris GmbH 2026

1

Kein Anspruch auf eidesstattliche Versicherung der Vollständigkeit und Richtigkeit datenschutzrechtlicher Auskünfte einer Finanzbehörde nach Art. 15 DSGVO

Leitsätze:

1. Die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) enthält keine Rechtsgrundlage, nach der der Verantwortliche verpflichtet wäre, die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Auskunft nach Art. 15 DSGVO eidesstattlich zu versichern.

2. Eine entsprechende Anwendung der zivilrechtlichen Regelungen zur eidesstattlichen Versicherung (§ 259 Abs. 2, § 260 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) ist im Anwendungsbereich von § 32i der Abgabenordnung zu Lasten einer Finanzbehörde ausgeschlossen.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 30.06.2026, IX R 2/25

von **Ingo Lutter**, VRiFG

A. Problemstellung

Der IX. Senat des BFH befasst sich insbesondere mit der Frage, ob eine Finanzbehörde auf Verlangen des Betroffenen verpflichtet ist, die Richtigkeit und Vollständigkeit einer datenschutzrechtlichen Auskunft nach Art. 15 DSGVO an Eides statt zu versichern.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger beantragte bei der Beklagten im November 2021 die Erteilung einer Auskunft über die Verarbeitung der ihn betreffenden personenbezogenen Daten sowie die Übermittlung von Kopien zu diesen Daten (Art. 15 DSGVO). Die Beklagte erteilte am 03.12.2021 Auskunft. Am 10.01.2022 bat der Kläger um eidesstattliche Versicherung der Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Auskunft. Dies lehnte die Beklagte mit Schreiben vom 09.02.2022 ab. Der Kläger erhob daraufhin Klage „wegen Falschauskunft". Er führte u.a. an, der Beklagten lägen weitere ihn betreffende personenbezogene Daten vor, über die sie keine Auskunft erteilt habe.

In der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragte der Kläger, die Beklagte zur Zahlung von Schadensersatz i.H.v. 1.500 Euro sowie zur Eidesleistung, dass sie die Auskunft vom 03.12.2021 zutreffend, vollständig und richtig erteilt habe, zu verurteilen. Ferner begehrte der Kläger festzustellen, dass die Beklagte gegen das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, gegen die DSGVO und gegen die Art. 7 und 8 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EuGrdRCh) verstoßen habe.

Das FG Berlin-Brandenburg wies die Klage mit Urteil vom 12.02.2025 (16 K 16076/23 - EFG 2025, 1721 mit Anm. Hennigfeld) ab. Die Schadensersatzklage sei unzulässig, da der Kläger einen solchen Anspruch nicht zuvor bei der Beklagten geltend gemacht habe. Die Feststellungsklage sei unzulässig, weil der Kläger die Möglichkeit gehabt habe, seine Rechte mittels Leistungsklage zu verfolgen. Die Klage auf eidesstattliche Versicherung sei unbegründet, da hierfür eine Anspruchsgrundlage fehle. Der IX. Senat des BFH hat die Revision des Klägers gegen die erstinstanzliche Entscheidung als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Er führt zur Begründung aus:

I. Zu Recht habe das FG den Klageantrag auf Zahlung von Schadensersatz i.H.v. 1.500 Euro bereits aus prozessualen Gründen abgewiesen. Es fehle an der Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO.

1. Die Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO müsse als Sachurteilsvoraussetzung bereits zum Zeitpunkt der Klageerhebung gegeben sein. Aus diesem Grund habe der erkennende Senat bereits mehrfach entschieden, dass eine auf die Geltendmachung von Schadensersatz gemäß Art. 82 DSGVO gerichtete Klage mangels Beschwer grundsätzlich unzulässig ist, wenn es an einer dem Klageverfahren vorausgehenden außergerichtlichen Geltendmachung fehle. Dieses Erfordernis bestehe ausnahmsweise nicht, wenn sich das Beharren auf eine Vorbefassung der Verwaltung als bloße Förmelei erwiese, weil die Behörde klar und eindeutig zu erkennen gegeben habe, dass sie ein solches Begehren definitiv ablehnen werde (vgl. zuletzt BFH, Urt. v.

04.12.2025 - IX R 17/23 Rn. 17, 23 - BFH/NV 2026, 587).

In diesem Zusammenhang habe der erkennende Senat unter Berücksichtigung der hierzu einschlägigen Rechtsprechung des EuGH zudem entschieden, dass die Regelungen in der DSGVO zu den Rechtsbehelfen (Art. 79 DSGVO) sowie zum Schadensersatz (Art. 82 DSGVO) die in § 40 Abs. 2 FGO für das finanzgerichtliche Klageverfahren aufgestellten Erfordernisse nicht infrage stellten. Sie gerieten auch nicht mit den unionsrechtlichen Geboten der Äquivalenz und Effektivität in Konflikt (vgl. BFH, Urt. v. 15.09.2025 - IX R 11/23 Rn. 32 ff, 39 ff. - BFHE 291, 325).

An diesen Grundsätzen, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen werde, halte der Senat fest.

a) Aus § 32i AO ergebe sich nichts anderes. Bei dieser Regelung handle es sich um eine außerhalb des Aufgabenkatalogs des § 33 FGO festgelegte Sonderzuweisung zu den Finanzgerichten (vgl. Krumm in: Tipke/Kruse, § 32i AO Rn. 1; BFH, Beschl. v. 24.01.2025 - IX B 99/24 Rn. 10 - BFH/NV 2025, 401). Die Folge sei, dass jene Streitigkeiten – vorbehaltlich spezieller Regelungen – den Verfahrensvorschriften der FGO (§§ 40 ff. FGO) unterlägen. Eine solche Spezialregelung finde sich in § 32i Abs. 9 Satz 1 AO, die bei datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfen allerdings nur das Vorverfahren (d.h. das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren gemäß den §§ 347 ff. AO, § 44 Abs. 1 FGO) ausschließe, nicht aber eine behördliche Vorbefassung für entbehrlich erkläre. Die Geltendmachung eines Anspruchs stelle kein Vorverfahren im vorgenannten Kontext dar (vgl. BFH, Urt. v. 12.11.2024 - IX R 20/22 Rn. 28 m.w.N. - BStBl II 2026, 51).

b) Auch ein – vom Kläger gezogener – Vergleich zur Amtshaftungsklage (§ 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG) sowie zur Entschädigungsklage bei überlangen Gerichtsverfahren (§ 198 GVG) gehe fehl, da die ZPO anders als die FGO kein außergerichtliches Antragsverfahren voraussetze und auch die besonderen Regelungen der §§ 198 ff. GVG ein solches nicht vorsähen. Die durch § 155 Satz 2 Halbsatz 2 FGO angeordnete entsprechende Anwendung der Vorschriften der FGO „über das Verfahren im ersten Rechtszug“ bezögen sich nur auf die §§ 63 bis 94a FGO und eben nicht auf die insoweit vorgelagerte Norm des § 40 Abs. 2 FGO.

c) Anhaltspunkte für eine am allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) festzumachende Verfassungswidrigkeit des Erfordernisses einer behördlichen Vorbefassung gemäß § 40 Abs. FGO seien für den Senat nicht erkennbar. Dass die FGO abweichend zur ZPO eine solche Vorbefassung vorsehe, führe nicht zur Gleichheitswidrigkeit, da es insoweit bereits an einer Vergleichbarkeit fehle.

d) Ein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz liege ebenfalls nicht vor. Der Senat halte es für ausgeschlossen, dass die vorherige Befassung des Verantwortlichen (der Finanzbehörde) mit dem Schadensersatzbegehren die Ausübung der durch das Unionsrecht und insbesondere durch die DSGVO verliehenen Rechts praktisch unmöglich mache oder übermäßig erschwere. Denn dem Betroffenen stehe gegen die Entscheidung des Verantwortlichen der Rechtsweg zu den Finanzgerichten offen. Das Gebot eines zügigen und wirksamen Rechtsschutzes werde nicht negativ berührt (vgl. bereits BFH, Beschl. v. 15.09.2025 - IX R 11/23 Rn. 40 - BFHE 291, 325), zumal der immaterielle Schaden in vollem Umfang auszugleichen ist (vgl. EuGH, Urt. v. 04.10.2024 - C-507/23 Rn. 36 „Patērētāju tiesību aizsardzības centrs“; EuGH, Urt. v. 04.09.2025 - C-655/23 Rn. 79 „Quirin Privatbank“). Die Entscheidung über die Art der Schadensersatzleistung obliege primär dem Verantwortlichen als Verursacher des Schadens.

2. Nach diesen Maßstäben habe das FG zu Recht erkannt, dass die Klage auf Zahlung von Schadensersatz unzulässig ist.

a) Der Kläger habe den von ihm behaupteten Schadensersatzanspruch nicht vorprozessual bei der Beklagten geltend gemacht und die Beklagte habe auch nicht klar und eindeutig zu erkennen gegeben, einen solchen Anspruch definitiv abzulehnen. …

b) Selbst wenn die Beklagte den Auskunftsanspruch des Klägers nach Art. 15 DSGVO nicht vollständig erfüllt haben sollte, läge auch in der Versagung einer weiter gehenden Auskunft keine konkludente Ablehnung eines Schadensersatzanspruchs gemäß Art. 82 Abs. 1 DSGVO. Das Schadensersatzbegehren stelle einen voll-

ständig neuen Streitgegenstand dar, der dem Auskunftsanspruch nachgelagert sei und nur in Teilbereichen mit dem bisherigen Vorbringen im Zusammenhang stehe (vgl. BFH, Beschl. v. 15.09.2025 - IX R 11/23 Rn. 48 m.w.N. - BFHE 291, 325).

II. Auch die Revisionsanträge zur Feststellungsklage hätten keinen Erfolg. Unabhängig davon, ob oder inwiefern es sich bei den zahlreichen Anträgen um im Revisionsverfahren unzulässige Klageänderungen (§ 123 Abs. 1 Satz 1 FGO) handle, sei jedenfalls die Entscheidung der Vorinstanz, die Klage auf Feststellung des behaupteten Verstoßes gegen die Art. 7 und 8 EuGrdRCh als unzulässig abzuweisen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es fehle an dem erforderlichen Feststellungsinteresse.

1. Gemessen an diesen Voraussetzungen (des § 41 Abs FGO) sei der vorinstanzlich geltend gemachte Feststellungsantrag des Klägers unzulässig. Der Kläger habe sein Begehren durch eine Leistungsklage gelten machen können. Im stünde das Recht zu, nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO Verpflichtungsklage auf – vollständige – Auskunft über die verarbeiteten personenbezogenen Daten einschließlich der in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO genannten Angaben zu erheben. Darauf aufbauend stünde ihm die Möglichkeit zu, seine Rechte aus den Art. 16 bis 18 DSGVO, Art. 21 DSGVO und Art. 82 DSGVO wahrzunehmen (vgl. z.B. EuGH, Urt. v. 22.06.2023 - C-579/21 Rn. 59 „Pankii S“).

2. Der erkennende Senat habe unter Bezugnahme auf die unionsrechtliche Rechtsprechung insoweit bereits befunden, dass Art. 79 Abs. 1 DSGVO keine von den Vorgaben des § 41 Abs. 2 FGO losgelöste Klagebefugnis eröffne (vgl. BFH, Urt. v. 09.12.2025 - IX R 19/22 Rn. 34 ff., 38 - BFH/NV 2026, 583). Die rechtliche Behauptung des Klägers, Art. 79 Abs. 1 DSGVO garantiere einen gerichtlichen Feststellungsanspruch, stehe zur ständigen Rechtsprechung des EuGH in unauflösbarem Widerspruch. Danach bestimmten die nationalen Verfahrensvorschriften, wie die von der DSGVO vorgesehenen Rechtsbehelfe durchzuführen seien (vgl. EuGH, Urt. v. 12.01.2023 - C-132/21 Rn. 46 „Budapesti Elektromos Müvek“; EuGH, Urt. v. 04.05.2023 - C-300/21 Rn. 54 „Österreichische Post (Préjudice moral lié au traitement de données personnelles)“; EuGH, Urt. v. 14.12.2023 - C-340/21 Rn. 60 „Natsionalna agentsia za prihodite“).

3. Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung sei geklärt, dass ein berechtigtes Interesse für eine Feststellungsklage sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher oder ideeller Art sein könne. Die Feststellung müsse geeignet sein, zu einer Verbesserung der Rechtsposition des Klägers zu führen. Die Rechte des Klägers müssten ohne gerichtliche Feststellung gefährdet sein. Ein berechtigtes Interesse bestehe dagegen nicht, wenn der Kläger seine Prozessziele auf anderem Weg schneller, einfacher und billiger erreichen könne. Denn das Feststellungsinteresse sei eine besondere Erscheinungsform des allgemeinen Rechtsschutzbedürfnisses (zum Ganzen BFH, Urt. v. 11.03.2025 - IX R 30/22 Rn. 19 m.w.N. - BStBl II 2025, 455).

Die vom Kläger – erstmals im Revisionsverfahren – geltend gemachte Grundrechtsbeeinträchtigung durch die Datenverarbeitung der Beklagten begründe ein solches Feststellungsinteresse nicht. Denn dem Kläger bleibe nicht verwehrt, Folgen, die sich seiner Auffassung nach hieraus ergeben, ohne vorherige Feststellungsklage gerichtlich geltend zu machen.

III. Für den vom Kläger geltend gemachten Anspruch auf eidesstattliche Versicherung der Richtigkeit und Vollständigkeit der von der Beklagten erteilten Auskunft bestehe keine Rechtsgrundlage.

1. Die DSGVO halte keine Regelung bereit, nach der der Verantwortliche verpflichtet werden könnte, die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Auskunft nach Art. 15 DSGVO an Eides statt zu versichern.

a) Ein solcher Anspruch finde sich weder in Art. 15 DSGVO selbst noch in den sonstigen Vorschriften des Kapitels 3 der DSGVO, insbesondere nicht in den Art. 16 f., 19 und 21 DSGVO. Ebenso wenig könne insoweit auf die Normen des Kapitels 8 der DSGVO (Art. 77 ff. DSGVO) zurückgegriffen werden.

b) Unzutreffend sei die Ansicht des Klägers, dass aus der in Art. 5 Abs. 2 DSGVO geregelten Rechenschaftspflicht des Verantwortlichen ein Anspruch auf eidesstattliche Versicherung abzuleiten sei.

2. Die dortige Rechenschaftspflicht beziehe sich auf die in Art. 5 Abs. 1 DSGVO enthaltenen Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten. Die Norm beinhalte zwar auch eine Beweislastregel zulasten des Verantwortlichen, soweit die Einhaltung der Grundsätze des Art. 5 Abs. 1 DSGVO in einem Rechtsstreit zwischen ihm und der betroffenen Person im Streit stehe (vgl. BVerwG, Urt. v. 02.03.2022 - 6 C 7/20 Rn. 50 - BVerwGE 175, 76; EuGH, Urt. v. 24.02.2022 - C-175/20 Rn. 77, 81 „Valsts ieņēmumu dienests (Traitement des données personnelles à des fins fiscales“); ebenso Frenzel in: Paal/Pauly, DS-GVO, 4. Aufl. Art. 5 Rn. 52; Kühling/Buchner/Herbst, 4. Aufl., Art. 5 DSGVO Rn. 79a). Eine darüber hinausgehende Pflicht des Verantwortlichen, die Richtigkeit und Vollständigkeit der von ihm nachzuweisenden Einhaltung der Pflichten aus Art. 5 Abs. 1 DSGVO an Eides statt zu versichern, bestehe allerdings nicht. Dies gelte erst recht für die nicht im unmittelbaren Kontext zu Art. 5 Abs. 2 DSGVO stehende Auskunftspflicht nach Art. 15 DSGVO.

3. Ein Anspruch auf eidesstattliche Versicherung ergebe sich auch nicht aus den §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB. Dies sei bereits deshalb nicht der Fall, da weder eine Rechenschaftspflicht über eine mit Einnahmen oder Ausgaben verbundene Verwaltung (§ 259 BGB) noch eine in § 260 BGB geregelte Herausgabe- oder Auskunftspflicht im Streit stehe. Vielmehr beanspruche der Kläger, die Richtigkeit und Vollständigkeit der Auskunftserteilung einer Finanzbehörde nach Art. 15 DSGVO an Eides statt zu versichern.

4. Die Vorinstanz habe im Ergebnis auch zutreffend erkannt, dass die Voraussetzungen einer analogen Anwendung der Regelungen zu den §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB im Streitfall ausgeschlossen seien (zu den Anforderungen an eine Analogie statt vieler BFH, Urt. v. 26.09.2023 - IX R 19/21 Rn. 32 f. - BFHE 281, 514 = BStBl II 2024, 43).

a) Nach allgemeiner Ansicht seien die Vorschriften zur eidesstattlichen Versicherung gemäß den §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB auf weitere Auskunftsansprüche analog anzuwenden, wenn dies mit dem Inhalt und dem Zweck der jeweiligen Auskunftspflicht vereinbar sei (z.B. Krüger in: MünchKomm BGB, 10. Aufl., § 260 Rn. 10; Grüneberg/Grüneberg, BGB, 85. Aufl., § 260 Rn. 19, jeweils m.w.N.). Aus diesem Grund werde in Rechtsprechung und Schrifttum zum Teil auch vertreten, dass die Richtigkeit und Vollständigkeit einer Auskunft nach Art. 15 DSGVO auf Verlangen der betroffenen Person unter den in den §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB genannten Voraussetzungen eidesstattlich zu versichern sei (in diesem Sinne wohl BAG, Urt. v. 16.12.2021 - 2 AZR 235/21 Rn. 33 - BAGE 177, 13; OLG Dresden, Beschl. v. 24.03.2025 - 4 U 1664/24 Rn. 10; Kühling/Buchner/Bergt, 4. Aufl., Art. 79 DSGVO Rn. 9a; offengelassen im Urteil des BGH v. 15.06.2021 - VI ZR 576/19 Rn. 34; a.A. Staudinger/Kolbe, 2025, § 260 BGB Rn. 18; Schaffland/Holthaus in: Schaffland/Wiltfang, DS-GVO BDSG, Art. 15 DSGVO Rn. 43k; Lorenz in: BeckOK BGB, 77. Ed. 01.02.2026, § 260 Rn. 25).

Dagegen habe der erkennende Senat im Einklang mit der Rechtauffassung der Vorinstanz erhebliche Zweifel, ob der Umstand, dass die DSGVO keine geschriebene Pflicht enthält, die Richtigkeit und Vollständigkeit einer Auskunft nach Art. 15 DSGVO eidesstattlich zu versichern, als planwidrige Regelungslücke, die eine analoge Anwendung der §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB eröffnen könnte, zu werten sei. Diese Zweifel beruhten darauf, dass die DSGVO, die als europäischer Rechtsetzungsakt nach Art. 288 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) unmittelbar in jedem Mitgliedstaat Geltung beanspruche, die von ihr erfassten Rechtsbeziehungen zwischen dem Verantwortlichen und der betroffenen Person abschließend regle. Die Verordnung enthalte keine Öffnungsklausel für nationale Vorschriften, durch die zusätzliche – nicht in der Verordnung geregelte – Ansprüche der betroffenen Person begründet werden (zutreffend LG Bonn, Urt. v. 04.04.2022 - 9 O 224/21 Rn. 45 ff; nachfolgend offengelassen OLG Köln, Urt. v. 10.08.2023 - I-15 U 78/22 Rn. 20; vgl. zudem Schaffland/Holthaus in: Schaffland/Wiltfang, DS-GVO BDSG, Art. 15 DSGVO Rn. 43k), sondern lediglich die Möglichkeit, die dort geregelten Rechte und Pflichten unter den Voraussetzungen des Art. 23 DSGVO zu beschränken.

b) Einer abschließenden Entscheidung hierzu bedürfe es allerdings nicht. Denn selbst wenn insoweit eine planwidrige Regelungslücke vorläge, fehlte es jedenfalls im Anwendungsbereich

des § 32i AO an einer zu den §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB vergleichbaren Interessenslage.

aa) Die Abgabe einer Versicherung an Eides statt sei die einzige gesetzlich vorgesehene, abschließende und erschöpfende Sanktion zur Sicherstellung der Richtigkeit und Vollständigkeit der erteilten Auskunft, wenn Grund zu der Annahme bestehe, dass die in den §§ 259 Abs. 1, 260 Abs. 1 BGB vorgesehenen Angaben nicht mit der erforderlichen Sorgfalt aufgestellt worden seien (vgl. BGH, Urt. v. 01.12.2021 - IV ZR 189/20 Rn. 23 m.w.N. - BGHZ 242, 77). Sie diene der Erzwingung der materiellen Wahrheit und solle den Verpflichteten im Hinblick auf die Strafbewehrung einer falschen eidesstattlichen Versicherung (vgl. die §§ 156, 161 Abs. 1 StGB) dazu anhalten, vollständige und richtige Angaben zu machen (vgl. BGH, Beschl. v. 13.10.2022 - I ZB 69/21 Rn. 23; Krüger in: MünchKomm BGB, 10. Aufl., § 259 Rn. 2).

Die zivilgerichtliche Rechtsprechung sehe einen Auskunftsanspruch gerade wegen des ergänzenden Anspruchs auf eidesstattliche Versicherung bereits dann als erfüllt an, wenn der Verpflichtete formal erkläre, erschöpfend Auskunft erteilt zu haben und angebe, dass ihm weitere Unterlagen nicht zur Verfügung stünden (in diesem Sinne z.B. BGH, Beschl. v. 13.10.2022 - I ZB 69/21 Rn. 16; vgl. auch Krüger in: MünchKomm BGB, 10. Aufl., § 259 Rn. 24 sowie § 260 Rn. 43 f.). Der Verdacht, dass die erteilte Auskunft unvollständig oder unrichtig sei, könne einen Anspruch auf weiter gehende Auskunft nicht begründen, sondern führe lediglich dazu, dass der Berechtigte die eidesstattliche Versicherung der Vollständigkeit der erteilten Auskunft beanspruchen könne (vgl. BGH, Urt. v. 03.09.2020 - III ZR 136/18 Rn. 43 m.w.N.).

bb) Diese gestufte Rechtfolgensystem sei auf öffentlich-rechtlich gerichtete Auskunftspflichten einer Behörde nicht übertragbar (ebenso OVG Münster, Beschl. v. 26.07.2022 - 15 A 1144/20 Rn. 33, zu § 4 des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen – IFG NRW). Ein Übergang zur eidesstattlichen Versicherung trotz fehlerhafter oder unvollständiger Auskunft würde den unionsrechtlich zwingenden Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO relativieren (zutreffend Staudinger/Kolbe, 2025, § 260 BGB Rn. 18). Denn die auskunftsverpflichtete Behörde könnte sich formal darauf zurückziehen, eine erschöpfende Auskunft erteilt zu haben. Der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO sei nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats allerdings erst dann erfüllt, wenn die Behörde – zumindest konkludent – erkläre, die Auskunft vollständig und zutreffend erteilt zu haben, und darüber hinaus dem FG keine Zweifel an der Richtigkeit der Vollständigkeitserklärung erwüchsen. Bestehe dagegen Grund zu der Annahme, dass die Auskunft nicht mit der erforderlichen Sorgfalt erteilt worden sei, könne der Auskunftsberechtigte von der Behörde vollständige und zutreffende Auskunft verlangen (vgl. BFH, Urt. v. 14.01.2025 - IX R 25/22 Rn. 52 f. - BFHE 287, 337; BFH, Urt. v. 09.09.2025 - IX R 26/22 Rn. 39 - BFH/NV 2026, 1; BFH, Urt. v. 04.11.2025 - IX R 28/23 Rn. 19 f. - BFH/NV 2026, 421).

Dieser Anspruch würde durch die Zuerkennung eines Anspruchs auf eidesstattliche Versicherung infrage gestellt, wenn sich die Finanzbehörde in Bezug auf die Erfüllung ihrer Pflichten aus Art. 15 DSGVO auf die Formalerklärung zurückziehen könnte, ihr lägen keine oder keine weiteren personenbezogenen Daten der betroffenen Person vor. Zudem ginge hiermit die Beschränkung der Prüfungskompetenzen des FG zu den tatbestandlichen Voraussetzungen von Art. 15 DSGVO einher. Dies wäre mit dem Grundsatz, dass die Finanzgerichte das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Vorschrift grundsätzlich umfänglich und damit auch inhaltlich prüfen, nicht vereinbar (zutreffend, OVG Münster, Beschl. v. 26.07.2022 - 15 A 1144/20 n.v. Rn. 35 zu § 4 IFG NRW).

Fehle es bereits aus vorgenannten Gründen an einer zu zivilrechtlichen Auskunftsansprüchen vergleichbaren Interessenslage, bedürfe es auch keiner Entscheidung des Senats ob – wie von der Vorinstanz angenommen – eine analoge Anwendung der §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB bei Auskunftspflichten von Hoheitsträgern wegen der Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) generell ausgeschlossen sei.

IV. Einer Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV bedürfe es nicht. Die Rechtslage sei eindeutig („acte clair“; BVerfG, Beschl. v. 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19 Rn. 55; EuGH, Urt. v. 06.10.1982 - C-283/81 „Srl CILFIT und Lanificio die Gavardo SpA gegen Ministero dalla Sanità“ Rn. 16). Zum Teil seien die vom Kläger

formulierten Fragen auch nicht entscheidungserheblich.

1. Der EuGH habe bereits mehrfach entschieden, dass mangels einschlägiger Vorschriften des Unionsrechts die Normen des nationalen Verfahrensrechts – vorliegend § 40 Abs. 2 FGO und § 41 Abs. 2 FGO – bestimmten, wie die von der DSGVO vorgesehenen Rechtsbehelfe unter Beachtung des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes durchzuführen seien (vgl. EuGH, Urt. v. 12.01.2023 - C-132/21 Rn. 46 „Budapesti Eletromos Müvek"; EuGH, Urt. v. 04.05.2023 - C-300/21 Rn. 54 „Österreichische Post (Préjudice moral lié au traitement de données personelles)"; EuGH, Urt. v. 14.12.2023 - C-340/21 Rn. 60 „Natsionalna agentsia za prihodite"; zuletzt EuGH, Urt. v. 18.06.2026 - C-414/24 Rn. 41, 44 „Datenschutzbehörde (Articulation des recours)"). Geklärt sei ebenso, dass die konkreten Modalitäten für die Ausübung jener Rechtsbehelfe das in Art. 47 EuGrdRCh niedergelegte Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf bei einem Gericht nicht unverhältnismäßig beeinträchtigen dürfen (vgl. EuGH, Urt. v. 12.01.2023 - C-132/21 Rn. 50 „Budapesti Eletromos Müvek"). Einer erneuten Beurteilung dieser Rechtsfragen i.S.d. vom Kläger unter den Schlagworten „rechtswegabhängige Vorbefassungsanforderungen", „bindende Rechtswegzuweisung" und „Feststellung eines konkreten DSGVO-Verstoßes" formulierten Ansinnens bedürfe es daher nicht.

2. Eindeutig im Sinne eines „acte clair" sei die Rechtslage in der Hinsicht, dass die DSGVO keine Grundlage für eine eidesstattliche Versicherung einer nach Art. 15 DSGVO erteilten Auskunft biete; Gleiches gelte für die „funktional gleichwertige rechtsverbindliche Erklärung".

3. Nicht entscheidungserheblich sei die Frage, ob die Auskunft nach Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 DSGVO einen materiellen Gewährleistungsanspruch besitze und daher so vollständig, präzise, verständlich, nachvollziehbar und überprüfbar erteilt werden müsse, dass die betroffene Person die Rechtmäßigkeit, die Herkunft, die Zwecke, die Kategorien, die Empfänger und den tatsächlichen Umfang der Verarbeitung wirksam kontrollieren und ihre Rechte aus der DSGVO effektiv ausüben könne. Die Richtigkeit und Vollständigkeit der von der Beklagten am 03.12.2021 erteilten Auskunft sei ausweislich der vorinstanzlich gestellten Klageanträge nicht Streitgegenstand gewesen.

C. Kontext der Entscheidung

Der IX. Senat des BFH bestätigt in der vorliegenden Entscheidung wesentliche Aussagen seiner bisherigen Rechtsprechung zur Anwendung der DSGVO im Steuerrecht und nimmt zu der Rechtsfrage Stellung, ob die Richtigkeit und Vollständigkeit der Auskunft einer Behörde gemäß Art. 15 DSGVO auf Verlangen des Betroffenen eidesstattlich zu versichern ist.

I. Zunächst bestätigt der IX. Senat des BFH seine Rechtsprechung, wonach eine finanzgerichtliche Klage aus dem Rechtsgrund des Schadensersatzes nach Art. 82 DSGVO unzulässig ist, wenn es an einer vorherigen Ablehnung des Anspruchs seitens der Finanzbehörde und damit an einer für die Klageerhebung notwendigen Beschwer (§ 40 Abs. 2 FGO) fehlt (vgl. BFH, Urt. v. 04.12.2025 - IX R 17/23 - BFH/NV 2026, 587; BFH, Beschl. v. 15.09.2025 - IX R 11/23 - BFHE 291, 325, Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 11/2026 Anm. 3). Zuvor hat der erkennende Senat des BFH bereits mehrfach entschieden, dass eine auf Auskunftserteilung gemäß Art. 15 Abs. 1 DSGVO gerichtete Klage mangels Beschwer grundsätzlich unzulässig ist, wenn es an einem dem Klageverfahren vorausgegangenen außergerichtlichen gestellten Antrag auf Auskunftserteilung fehlt (vgl. BFH, Urt. v. 06.05.2025 - IX R 2/23 Rn. 22 ff - BStBl II 2026, 56; BFH, Urt. v. 08.04.2025 - IX R 8/24 Rn. 22, 26 - BFH/NV 2025, 880; Anm. Bleschick, jurisPR-SteuerR 34/2025 Anm. 4; BFH, Urt. v. 12.11.2024 - IX R 20/22 Rn. 22 ff. - BStBl II 2026, 51; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 14/2025 Anm. 4). Nur ausnahmsweise kann auf das Erfordernis eines vorherigen Antrags bei der Finanzbehörde nach der Rechtsprechung des BFH verzichtet werden, wenn das Beharren auf einer Vorbefassung der Verwaltung deshalb als bloße Förmelei erscheint, weil die Finanzbehörde klar und eindeutig zu erkennen gegeben hat, dass sie einen solchen Antrag definitiv ablehnen wird. Dafür bedarf es aber konkreter Anhaltspunkte (vgl. BFH, Urt. v. 04.12.2025 - IX R 17/23 Rn. 23 - BFH/NV 2026, 587; BFH, Urt. v. 12.11.2024 - IX R 20/22 Rn. 26 f. - BStBl II 2026, 51; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 14/2025 Anm. 4).

II. Die vorliegende Entscheidung fügt sich damit nicht nur in die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung ein. Vielmehr macht der IX. Senat darüber hinaus deutlich, dass sich weder aus § 32i AO noch aus einem Vergleich zur prozessualen Geltendmachung von Amtshaftungsansprüchen (§ 839 BGB) sowie zu Entschädigungsklageverfahren (§ 198 GVG) etwas anderes ergibt und dass insofern weder eine Beeinträchtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) noch ein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz vorliegt.

1. Zwar schließt § 31i Abs. 9 Satz 1 AO bei datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfen ein Vorverfahren aus. Damit ist allerdings nur das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren gemäß den §§ 347 ff. AO, § 44 Abs. 1 FGO gemeint; nicht aber wird – wie die Besprechungsentscheidung erneut verdeutlicht – eine behördliche Vorbefassung für entbehrlich erklärt. Bereits im Urteil vom 12.11.2024 (IX R 20/22 Rn. 28 m.w.N. - BStBl II 2026, 51; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 14/2025 Anm. 4) hat der IX. Senat des BFH entschieden, dass die Geltendmachung eines Anspruchs kein Vorverfahren im vorgenannten Kontext darstellt.

2. Da weder die vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machenden und damit den Regelungen der ZPO unterliegenden Amtshaftungsansprüche (§ 839 BGB i.V.m. Art. 34 Satz 3 GG, § 71 Abs. 2 Nr. 2 GVG) noch das Entschädigungsklageverfahren (§ 198 GVG) ein Vorverfahren i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO vorsehen, geht ein Vergleich einer Klage auf Schadensersatz nach Art. 82 DSGVO mit diesen Verfahren – wie der IX. Senat des BFH zutreffend ausführt – fehl. Mangels Vergleichbarkeit der Verfahren bestehen auch keine Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

3. Höchstrichterlich wurde zudem bereits entschieden, dass das Erfordernis der vorherigen Befassung des Verantwortlichen mit dem Schadensersatzbegehren des Betroffenen die Ausübung der durch das Unionsrecht und insbesondere durch die DSGVO verliehenen Rechte (i.S.d. unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatzes; vgl. hierzu auch nachfolgend unter III.) nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert, da dem Betroffenen gegen die Entscheidung des Verantwortlichen der Rechtsweg zu den Finanzgerichten offensteht (vgl. BFH, Beschl. v. 15.09.2025 - IX R 11/23 Rn. 40 - BFHE 291, 325; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 11/2026 Anm. 3).

III. Darüber hinaus steht die Entscheidung im Einklang mit den Reglungen der DSGVO und der Rechtsprechung des EuGH (vgl. Rn. 26, 35 u. 61 der Besprechungsentscheidung).

1. Der EuGH hat bereits mehrfach entschieden, dass mangels einschlägiger Vorschriften des Unionsrechts die nationalen Verfahrensvorschriften bestimmen, wie die von der DSGVO vorgesehenen Rechtsbehelfe unter Beachtung des Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatzes durchzuführen sind (vgl. EuGH, Urt. in der Rs. Rn. 46). Das gilt auch, soweit der Schutz der dem Einzelnen aus Art. 82 DSGVO erwachsenen Rechte gewährleistet werden soll.

2. Hieran anknüpfend bestätigt der IX. Senat des BFH vorliegend einerseits erneut, dass das Erfordernis der Vorbefassung zur Wahrung der Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) diese Effektivität nicht beeinträchtigt, insbesondere dass kein Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz und das Äquivalenzprinzip vorliegt (vgl. auch bereits BFH, Beschl. v. 15.09.2025 - IX R 11/23 Rn. 32 ff. - BFHE 291, 325; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 11/2026 Anm. 3). Andererseits hat der erkennende Senat des BFH bereits zuvor unter Bezugnahme auf die unionsrechtliche Rechtsprechung befunden, dass Art. 79 Abs. 1 DSGVO keine von den Vorgaben des § 41 Abs. 2 FGO losgelöste Klagebefugnis (für eine Feststellungsklage) eröffnet (vgl. BFH, Beschl. v. 09.12.2025 - IX R 19/22 Rn. 34 ff., 38 - BFH/NV 2026 583).

3. Vor diesem Hintergrund ist eine Klage auf Feststellung, dass die Finanzbehörde gegen Vorschriften der DSGVO (und des Bundesdatenschutzgesetzes) verstoßen habe, unzulässig, da ein Betroffener i.S.d. DSGVO sein Begehren durch Verpflichtungs- und Leistungsklage geltend machen kann. So steht dem Betroffenen vorrangig das Recht zu, nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO im Wege der Verpflichtungsklage Auskunft über die verarbeiteten personenbezogenen Daten einschließlich der in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO genannten Angaben zu erheben. Darauf aufbauend steht ihm die Möglichkeit zu, seine Rechte aus den Art. 16 bis 18 DSGVO, Art. 21 DSGVO und Art. 82 DSGVO

wahrzunehmen (vgl. BFH, Urt. v. 09.12.2025 - IX R 19/22 Rn. 36 f. - BFH/NV 2026, 583 mit Verweis auf EuGH, Urt. v. 22.06.2023 - C-579/21 Rn. 59 „Pankki. S“).

IV. Über die vorstehend dargestellten Bestätigungen der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung hinaus ist von entscheidender Bedeutung, dass der IX. Senat des BFH sich in der Besprechungsentscheidung gegen einen Anspruch des Betroffenen auf eidesstattliche Versicherung der Richtigkeit und Vollständigkeit der von einer Finanzbehörde erteilten Auskunft nach Art. 15 DSGVO ausspricht.

1. Zutreffend weist der erkennende Senat des BFH zunächst darauf hin, dass die DSGVO keine Rechtsgrundlage enthält, die den Verantwortlichen zur eidesstattlichen Versicherung der Auskunft verpflichtet. Insbesondere ergibt sich ein solcher Anspruch weder aus Art. 15 DSGVO selbst noch aus den sonstigen Vorschriften des Kapitels 3 der DSGVO, wie z.B. den Art. 16 f., 19 und 21 DSGVO und auch nicht aus Art. 5 Abs. 2 DSGVO. Die in Art. 5 Abs. 2 DSGVO geregelte Rechenschaftspflicht bezieht sich auf die in Art. 5 Abs. 1 DSGVO enthaltenen Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten und begründet auch eine Beweislastregel, nicht aber eine Pflicht zur eidesstattlichen Versicherung.

2. Ferner verneint der IX. Senat des BFH mit einer schlüssigen und nachvollziehbaren Argumentation eine analoge Anwendung der zivilrechtlichen Regelungen der §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB, die erkennbar und unstreitig nicht direkt auf die vorliegend in Rede stehende Situation Anwendung finden.

a) So überzeugt zunächst das Argument, dass mangels einer Öffnungsklausel für nationale Vorschriften, durch die zusätzliche, nicht in der DSGVO geregelte Ansprüche der betroffenen Person begründet werden – also aufgrund des insofern in sich geschlossenen Regelungssystems der DSGVO –, gar keine planwidrige Regelungslücke besteht.

b) Ebenso zutreffend ist der Befund des erkennenden Senats des BFH, dass es im Anwendungsbereich des § 31i AO an einer zu den §§ 259 Abs. 2, 260 Abs. 2 BGB vergleichbaren Interessenslage fehlt. Denn der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO ist nach der Rechtsprechung des BFH erst dann erfüllt, wenn die Behörde – zumindest konkludent – erklärt, die Auskunft vollständig und zutreffend erteilt zu haben, und dem FG darüber hinaus keine Zweifel an der Richtigkeit der Vollständigkeitserklärung erwachsen. Besteht dagegen Grund zu der Annahme, dass die Auskunft nicht mit der erforderlichen Sorgfalt erteilt wurde, kann der Auskunftsberechtigte von der Behörde vollständige und zutreffende Auskunft verlangen (vgl. BFH, Urt. v. 14.01.2025 - IX R 25/22 Rn. 52 f. - BFHE 287, 337; Anm. Bleschick, jurisPR-SteuerR 20/2025 Anm. 4; BFH, Urt. v. 09.09.2025 - IX R 26/22 - BFH/NV 2026, 1, Rn. 339; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 12/2026 Anm. 3; BFH, Urt. v. 04.11.2025 - IX R 28/23 Rn. 19 f. - BFH/NV 2026, 421). Da somit bei einer zumindest konkludenten entsprechenden Erklärung der Behörde grundsätzlich von der Richtigkeit und Vollständigkeit der erteilten Auskunft nach Art. 15 DSGVO auszugehen ist und dem FG die Beurteilung obliegt, ob Zweifel an der Richtigkeit der Vollständigkeitserklärung bestehen und ob die Auskunft nach Art. 15 DSGVO tatsächlich richtig und vollständig erteilt wurde, besteht gar kein Bedürfnis, dem Betroffenen einen Anspruch auf die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung einzuräumen (so auch Trossen, DStR 2026, 2102).

c) Darüber hinaus ist zu beachten, dass die zivilrechtliche Rechtsprechung einen Auskunftsanspruch bereits dann als erfüllt ansieht, wenn der Verpflichtete formal erklärt, erschöpfend Auskunft erteilt zu haben, und angibt, dass ihm weitere Unterlagen nicht zur Verfügung stehen (vgl. BGH, Beschl. v. 13.10.2022 - I ZB 69/21 Rn. 16, 23 - WM 2022, 2384). Vor diesem Hintergrund folgert der IX. Senat des BFH zu Recht, dass der Anspruch des Betroffenen nach Art. 15 DSGVO durch die Zuerkennung eines Anspruchs auf eidesstattliche Versicherung infrage gestellt würde, wenn sich die Finanzbehörde in Bezug auf die Erfüllung ihrer Pflichten aus Art. 15 DSGVO auf die Formalerklärung zurückziehen könnte, ihr lägen keine oder keine weiteren personenbezogenen Daten der betroffenen Person vor. Ferner würde hierdurch – wie der erkennende Senat des BFH ebenso zutreffend weiter ausführt – die vorstehend erwähnte Prüfungskompetenz des FG beschränkt und es würde der Grundsatz, dass die Finanzgerichte das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer

Vorschrift grundsätzlich umfänglich und damit auch inhaltlich prüfen, verletzt.

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Besprechungsentscheidung hat erhebliche praktische Relevanz:

I. Mit der vorliegenden Entscheidung bestätigt der IX. Senat des BFH zunächst unter dem Gesichtspunkt der erforderlichen Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO erneut seine bisherige Rechtsprechung zur Notwendigkeit einer entsprechenden vorherigen außergerichtlichen Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs nach Art. 82 DSGVO für die Zulässigkeit einer hierauf gerichteten Klage und führt insofern weitere überzeugende Argumente hierfür an. Für die praktische Rechtsanwendung ist dabei von besonderer Bedeutung, dass die Beschwer nach § 40 Abs. 2 FGO als Sachurteilsvoraussetzung schon im Zeitpunkt der Klageerhebung gegeben sein muss und nicht durch eine nachträgliche Änderung des Begehrens während der Instanz bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlung geschaffen werden kann (vgl. BFH, Urt. v. 12.11.2024 - IX R 20/22 Rn. 23 - BStBl II 2026, 51; Anm. Lutter, jurisPR-SteuerR 14/2025 Anm. 4; BFH, Urt. v. 08.04.2025 - IX R 8/24 Rn. 24 - BFH/NV 2025, 880; Anm. Bleschick, jurisPR-SteuerR 34/2025 Anm. 4). Ebenso praxisrelevant ist die Bestätigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach Art. 79 Abs. 1 DSGVO keine von den Vorgaben des § 41 Abs. 2 FGO losgelöste Klagebefugnis eröffnet. Eine Feststellungsklage, die darauf gerichtet ist, festzustellen, der Verantwortliche habe gegen die Vorschriften der DSGVO verstoßen, ist somit grundsätzlich unzulässig.

II. Von herausgehobener praktischer Bedeutung ist darüber hinaus die Klarstellung, dass der Betroffene mangels Rechtsgrundlage keinen Anspruch auf eine eidesstattliche Versicherung der Richtigkeit und Vollständigkeit der von einer Finanzbehörde erteilten Auskunft nach Art. 15 DSGVO hat. Der IX. Senat des BFH knüpft insofern folgerichtig an seine bisherige Rechtsprechung an, wonach grundsätzlich von der Vollständigkeit und Richtigkeit der Auskunft auszugehen ist, wenn die Finanzbehörde dies – zumindest konkludent – erklärt und keine Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung bestehen. Dementsprechend besteht gar kein Bedürfnis, dem Betroffenen einen Anspruch auf die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung einzuräumen (so auch Trossen, DStR 2026, 2102). Bestehen Zweifel an der Vollständigkeitserklärung bzw. an der Vollständigkeit und Richtigkeit einer Auskunft nach Art. 15 DSGVO, kann der Betroffene dies unter Beachtung der einschlägigen Verfahrensvorschriften und der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung gerichtlich überprüfen lassen.

2

Verlängerung der für beratene Steuerpflichtige geltenden Steuererklärungsfrist

Leitsätze:

1. Für die Frage, ob in Bezug auf die für beratene Steuerpflichtige geltenden Steuererklärungsfristen Fristverlängerung zu gewähren ist, weil der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert ist oder war, die Steuererklärungsfrist einzuhalten (§ 109 Abs. 2 AO), gelten die zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entwickelten Maßstäbe.

2. Bearbeitungsrückstände beim Finanzamt, die nicht im konkreten Steuerfall, sondern lediglich in anderen Fällen bestehen, sind kein Grund für eine Fristverlängerung nach § 109 Abs. 2 AO.

3. Ein ordnungsmäßiger Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens setzt einen schlüssigen Tatsachenvortrag des Beteiligten voraus, insbesondere eine zumindest summarische Konkretisierung sowohl des Beweisthemas als auch der zu beweisenden Tatsachen.

Anmerkung zu BFH, Beschluss vom 18.09.2026, X B 121/25

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

A. Problemstellung

Das – fehlende – Verschulden für eine Verlängerung der Steuererklärungsfrist (§ 109 Abs. 2 AO)

ist nach den für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entwickelten Maßstäben zu entscheiden (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO; BFH, Urt. v. 29.08.2017 - VIII R 33/15 - BStBl II 2018, 69 m.w.N.). Dabei kommt es auf die konkreten Kenntnisse, Möglichkeiten und Fähigkeiten des Steuerpflichtigen an (BFH, Urt. v. 22.10.2014 - X R 18/14 - BStBl II 2015, 371, vgl.a. Rätke in: Klein, AO, 19. Aufl., § 109 Rn. 17 und § 110 Rn. 4 m.w.N.).

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Der Kläger bedient sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten einer Steuerberatungs-GmbH (S). Am 02.06.2025, dem letzten Tag der für beratene Steuerpflichtige geltenden Frist für die Abgabe der Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2023, beantragte S für den Kläger eine Fristverlängerung bis zum 30.06.2025. Zur Begründung führte sie aus, die Erstellung und Prüfung der Endabrechnungen für die Corona-Überbrückungsgelder habe sie zeitlich sehr belastet. Außerdem sei bei ihren Mitarbeitern ein hoher Krankenstand zu verzeichnen.

Das beklagte Finanzamt lehnte den Antrag am 11.06.2025 ab. In den Fällen des § 109 Abs. 2 AO sei eine Fristverlängerung nur möglich, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert sei, die Steuererklärungsfrist einzuhalten. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Am 26.06.2025 reichte S für den Kläger die Steuererklärungen ein. Am 04.08.2025 setzte das FA wegen verspäteter Abgabe einen Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2023 i.H.v. 25 Euro fest. Im Klageverfahren brachte der Kläger in erster Linie vor, es sei unverhältnismäßig, wenn einerseits er nur eine kurze Fristverlängerung um knapp einen Monat beantrage, andererseits beim FA andere Mandanten der S in Einzelfällen seit über einem Jahr auf die Durchführung ihrer Veranlagung warten würden. Bei einer solchen Sachlage werde die Ordnungsmäßigkeit des Veranlagungsverfahrens durch eine Fristverlängerung nicht gestört. Das FG Köln (Urt. v. 16.12.2025 - 8 K 1330/25, n.v.) wies die Fortsetzungsfeststellungsklage ab.

Der BFH wies die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurück. Keiner der vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe sei gegeben.

Dies gelte zunächst, soweit der Kläger vorbringt, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

Der Kläger formuliere die Rechtsfrage, ob das Fehlverhalten des FA in Gestalt der sehr langen Bearbeitungszeit von Steuererklärungen (zum Teil über 20 Monate) unter dem Gesichtspunkt des venire contra factum proprium (Treu und Glauben) eine Fahrlässigkeit des Steuerberaters ausschließe.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung könne der Umstand, dass durch die verspätete Abgabe einer Steuererklärung das laufende Veranlagungsgeschäft gestört worden sei, im Rahmen der Ermessensausübung bei der Festsetzung eines – damals noch verschuldensabhängigen – Verspätungszuschlags als eines von mehreren Kriterien angemessen berücksichtigt werden (BFH, Urt. v. 10.10.2001 - XI R 41/00 - BStBl II 2002, 124, unter II.2.). Der erkennende Senat habe – ohne dies im dortigen Verfahren entscheiden zu müssen – erwogen, die Festsetzung eines Verspätungszuschlags als ermessensfehlerhaft anzusehen, wenn die Fristüberschreitung nur geringfügig sei, die konkrete Steuererklärung aber erst unverhältnismäßig lange nach ihrer Einreichung bearbeitet werde (Senatsurt. v. 19.06.2001 - X R 83/98 - BStBl II 2001, 618, unter II.2.c cc).

Allerdings sei die Kürze der Fristüberschreitung für sich allein kein Grund für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Arbeitsüberlastung könne zwar ein Grund für eine – bei der dort betroffenen Revisionsbegründungsfrist im Gegensatz zu § 109 Abs. 2 AO ohne Weiteres mögliche – Fristverlängerung sein, sei aber in der Regel kein Grund für eine Wiedereinsetzung (BFH, Beschl. v. 20.06.1968 - II R 8/68 - BStBl II 1968, 659).

Mit der von ihm formulierten Rechtsfrage begehre der Kläger im Kern die Klärung der Frage, ob eine sehr lange Bearbeitungszeit der von anderen Steuerpflichtigen bei demselben FA eingereichten Steuererklärungen im Rahmen des § 109 Abs. 2 AO zu der Wertung führe, dass beratene Steuerpflichtige ohne Verschulden an

der Einhaltung der für sie geltenden Steuererklärungsfristen gehindert seien.

Diese Rechtsfrage sei jedoch nicht klärungsbedürftig. Das FG habe im angefochtenen Urteil ausgeführt, dass Versäumnisse, die dem FA bei der zeitgerechten Bearbeitung anderer Steuererklärungen unterlaufen mögen, kein Grund seien, ein Verschulden des Beraters im konkreten Einzelfall zu überlagern. Im konkreten Veranlagungsvorgang des Klägers sei überdies keine Verzögerung vorgetragen worden. Diese Rechtsauffassung sei offensichtlich zutreffend. Aus der vom Kläger noch im Klageverfahren selbst vorgetragenen höchstrichterlichen Rechtsprechung ergebe sich lediglich, dass ein Verschulden des Steuerpflichtigen/Beraters an der Fristüberschreitung dann entfallen könne, wenn es im konkreten Steuerfall zu einer erheblichen Verzögerung der Veranlagung durch das FA gekommen sei. Der Senat vermöge aber keinen Rechtsgrund dafür zu erkennen, dass darüber hinaus das Verschulden des Steuerpflichtigen/Beraters innerhalb eines bestimmten Steuerrechtsverhältnisses auch dann entfallen könnte, wenn es in anderen Steuerrechtsverhältnissen zu erheblichen Verzögerungen im Veranlagungsgeschäft gekommen sei, selbst wenn hierin aus Sicht des Beraters, der mit einer Vielzahl von Steuerrechtsverhältnissen befasst sei, eine erhebliche Unwucht liegen könne. Der Kläger habe solche rechtlichen Anknüpfungspunkte auch nicht vorgetragen.

Die weitere vom Kläger formulierte Rechtsfrage „Sind die Beispiele in der Bundestags-Drucksache abschließend oder muss sich nicht auch unter den Gesichtspunkten des unvorhersehbaren Aufwands bei den Schlussabrechnungen und die daraus resultierenden umfangreichen Nachfragen der Behörden Berücksichtigung finden?“ wäre in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall nicht klärungsfähig. Der Kläger habe im erstinstanzlichen Verfahren keinen konkreten Tatsachenvortrag zu dem Umfang eines eventuellen unvorhersehbaren Aufwands der S durch Schlussabrechnungen der Corona-Hilfen geleistet. Daher habe das FG keine Tatsachenfeststellungen zu dieser Frage treffen können. In einem Revisionsverfahren käme es daher auf diese Frage nicht an. Im Übrigen habe der Kläger auch die Klärungsbedürftigkeit der von ihm aufgeworfenen Rechtsfrage nicht dargelegt, da die Beschwerdebegründung über die reine Formulierung der Frage hinaus nichts enthalte, insbesondere keine Ausführungen zu den in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Auffassungen.

Die weitere Rechtsfrage „Reicht es bei der Ablehnung eines solchen Antrags aus, dass das Finanzamt selbst solche ‚Organisationsschwächen‘ – nachweislich – habe, die ja auch letztendlich der besonderen Situation geschuldet seien, und hätten unbedingt durch die Zeugenbefragung belegt werden können – sowohl von Beraterseite als auch von Seiten der Verwaltung selbst, wie die Situation und der Sachverhalt – der eben nicht ermittelt worden sei – geschweige denn, dass überhaupt eine einzige Frage gekommen sei – wirklich und tatsächlich gewesen sei?“ sei dem Senat unverständlich geblieben. Jedenfalls fehlten auch hier jegliche Darlegungen zur Klärungsfähigkeit und Klärungsbedürftigkeit einer abstrakten Rechtsfrage.

Da das Vorbringen der Kläger insoweit über ihren Vortrag zur grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nicht hinausgehe, könne eine Zulassung im Streitfall auch nicht auf das Erfordernis einer Rechtsfortbildung gestützt werden.

Der 37-seitige Einleitungsteil der Beschwerdebegründung enthalte eine ungeordnete und durch zahlreiche Wiederholungen geprägte Zusammenstellung von Tatsachenbehauptungen und Rechtsansichten des Klägers, größtenteils ohne Bezug zu den gesetzlichen Zulassungsgründen und den hierfür geltenden Darlegungsanforderungen. Obwohl der BFH nicht verpflichtet sei, aus ungeordnetem Vorbringen dasjenige herauszusuchen, was zur Begründung einer Beschwerde geeignet sein könnte (BFH, Beschl. v. 26.06.2012 - IV B 34/12 Rn. 5 m.w.N. - BFH/NV 2012, 1621), habe der Senat im Wege rechtsschutzgewährender Auslegung diesem Einleitungsteil einige sinngemäße Ansätze für Verfahrensrügen entnommen. Allerdings habe der Kläger Verfahrensfehler des FG entweder schon nicht hinreichend dargelegt oder solche Fehler lägen jedenfalls nicht vor.

Dies gelte zunächst, soweit der Kläger der Auffassung sei, das FG sei seiner Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht nachgekommen. Der Kläger beanstande, das FG habe keinen Sachverständigenbeweis erhoben. Er habe im Klageverfahren im Schriftsatz vom 08.09.2025 unter der Überschrift „12. Corona-Abschlussrechnungen“ ausgeführt: „Auch hier ist es mög-

licherweise notwendig, einen Sachverständigen zu bestellen."

Der Kläger habe im finanzgerichtlichen Verfahren keine konkreten Anknüpfungstatsachen vorgetragen, denen ein Sachverständiger hätte nachgehen können. Er hätte zunächst substanziiert vortragen müssen, welche – im Zeitpunkt des Ablaufs der gesetzlichen Steuererklärungsfrist noch fortwirkenden – Belastungen durch die Schlussabrechnungen der Corona-Hilfen bei S konkret angefallen seien, die nicht bereits durch die gerade im Hinblick auf die Corona-Pandemie erheblich hinausgeschobene Abgabefrist hätten berücksichtigt werden können. Daher sei der Beweisantrag nicht ordnungsgemäß, so dass das FG ihm in verfahrensfehlerfreier Weise nicht nachgegangen sei. Für eine Beweiserhebung von Amts wegen habe das FG angesichts des unsubstanziierten Vorbringens des Klägers zu Umständen, die aus dem alleinigen Wissensbereich seines Prozessbevollmächtigten stammten, erst recht keinen Anlass gehabt.

Den Beweisanträgen des Klägers, auf Vernehmung eines weiteren Geschäftsführers (G2) der S sowie des Vorstehers (V) des beklagten FA habe das FG nicht nachkommen müssen, weil sie auf der Grundlage der materiell-rechtlichen Auffassung des FG für die Entscheidung unerheblich gewesen seien. Ob es im FA in anderen Einzelfällen zu längeren Bearbeitungszeiten gekommen sei, spiele für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger, der von diesen Bearbeitungsrückständen nicht betroffen sei, die gesetzliche Steuererklärungsfrist „ohne Verschulden" nicht einhalten könne, keine Rolle.

Darüber hinaus rüge der Kläger, das FG hätte die Krankheitstage in der Kanzlei der S, die Kündigungen von Mitarbeitern und die Inanspruchnahme bei der Endabrechnung der Überbrückungsgelder aufklären müssen.

Zu den beiden ersten Gesichtspunkten (Krankheitstage, Kündigungen) habe der Kläger vor dem FG bereits keinen Beweisantrag gestellt. Es hätte ihm oblegen, diese aus der Sphäre seines Prozessbevollmächtigten stammenden und nur diesem bekannten Umstände substanziiert vorzutragen. Die fehlende Ordnungsmäßigkeit des Antrags auf Erhebung eines Sachverständigenbeweises hinsichtlich der Arbeitsbelastung im Zusammenhang mit den Schlussabrechnungen der Corona-Hilfen habe der Senat bereits ausgeführt.

Ferner rüge der Kläger eine Verletzung der sich aus § 76 Abs. 2 FGO ergebenden Hinweispflicht des Gerichts. Er ist der Auffassung, das FG hätte ihn veranlassen müssen, unzureichende Angaben zu vervollständigen und unter Beweis zu stellen.

Es fehle insoweit bereits an einer ordnungsmäßigen Darlegung dieses Zulassungsgrundes. Auch in der Beschwerdebegründung würden keine konkreten Tatsachen angegeben, die der Kläger vorgetragen hätte, wenn das FG ihn darauf hingewiesen hätte, dass die Anforderungen an die Substanziierung des Vortrags nicht erfüllt gewesen seien.

Im Übrigen sei ein Hinweis hier auch nicht erforderlich gewesen. Für einen kundigen Prozessbevollmächtigten habe es auf der Hand gelegen, dass ein Gericht aus den Angaben des S zu den Krankheitstagen und zu Kündigungen seiner Mitarbeiter keine Rückschlüsse darauf hätte ziehen können, ob S im Zeitpunkt des Ablaufs der gesetzlichen Steuererklärungspflicht ohne Verschulden an der Fristeinhaltung gehindert gewesen sei. Es liege auf der Hand, dass die Angabe einzelner Krankheitstage für die Darlegung einer unvorhersehbaren und unverschuldeten Arbeitsüberlastung ungeeignet sei, wenn nicht bekannt sei, über welchen Personalbestand und welche arbeitsorganisatorischen Möglichkeiten die Kanzlei insgesamt verfügt habe. Zu den Kündigungen habe S – ohne Vorlage von Unterlagen – nur vorgetragen, im Jahr 2024 seien vier neue Mitarbeiter einzuarbeiten gewesen, weil zuvor andere Mitarbeiter zu anderen Steuerberatern gewechselt seien. Auch hier hätte es für einen fachkundigen Prozessbevollmächtigten auf der Hand gelegen, nicht nur sachdienliche Unterlagen vorzulegen, sondern angesichts der am 02.06.2025, dem Ablauf der Frist, bereits lange zurückliegenden Kündigungen auch dazu vorzutragen, welche konkreten Auswirkungen sie im Zeitpunkt des Ablaufs der gesetzlichen Steuererklärungsfrist noch gehabt haben.

Als Verletzung seines Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs rüge der Kläger, das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen, indem es in sein Urteil Ausführungen aufgenommen habe, die nicht in der mündlichen

Verhandlung besprochen worden seien. Insoweit sei allerdings auf die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung hinzuweisen, wonach der Anspruch auf rechtliches Gehör das Gericht nicht verpflichte, den Beteiligten die einzelnen für seine Entscheidung maßgebenden Gesichtspunkte im Voraus anzudeuten (BFH, Beschl. v. 20.07.2022 - IX B 9/21 Rn. 17 m.w.N. - BFH/NV 2022, 1061) oder gar das vollständige Urteil vorab mit den Beteiligten zu „besprechen“. Das Urteil werde erst nach Schließung der mündlichen Verhandlung (§ 93 Abs. 3 Satz 1 FGO) beraten (§ 193 GVG) und gefällt (§ 103 FGO). Dieser gesetzlich vorgezeichnete Ablauf schließe es aus, das vollständige Urteil schon in der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten zu besprechen.

Die Behauptung des Klägers, das FG sei nicht auf den Gesichtspunkt der Kürze der beantragten Fristverlängerung eingegangen, verstehe der Senat als Rüge des teilweisen Fehlens von Entscheidungsgründen i.S.d. § 119 Nr. 6 FGO. Diese Behauptung des Klägers sei indes falsch. Vielmehr setze sich das FG auf Blatt 11 oben seines Urteils ausdrücklich mit diesem Einwand des Klägers auseinander.

Welcher Zulassungsgrund mit dem Vorbringen dargelegt werden solle, eine ehrenamtliche Richterin habe den Termin vergessen und vom FG herbeitelefoniert werden müssen, werde aus der Beschwerdebegründung nicht deutlich. In der Beschwerdeerwiderung sehe das FA hierin die Rüge einer nicht vorschriftsmäßigen Besetzung des Gerichts i.S.d. § 119 Nr. 1 FGO.

Der Kläger habe jedoch nicht dargelegt, dass ein solcher Verfahrensmangel gegeben sein könnte. Er behauptet, die verspätet eingetroffene ehrenamtliche Richterin sei für ihren Wissensstand nur auf den Verlauf der mündlichen Verhandlung und die anschließende Beratung angewiesen gewesen. Damit lege er indes keinen Verfahrensmangel, sondern – gerade im Gegenteil – die exakte Befolgung des gesetzlichen Programms für die Mitwirkung ehrenamtlicher Richter dar: Diese fällten das Urteil nach Beratung im Anschluss an die mündliche Verhandlung, an der sie teilgenommen hätten (§ 103 FGO). Vorschriftsmäßig besetzt sei das erkennende Gericht, wenn jeder an der Verhandlung und Entscheidung beteiligte Richter die zur Ausübung des Richteramts erforderliche Fähigkeit besitze, die wesentlichen Vorgänge der Verhandlung wahrzunehmen und in sich aufzunehmen (BFH, Beschl. v. 12.02.2026 - V B 64/24 Rn. 3 m.w.N. - BFH/NV 2026, 609). Dass dies in Bezug auf die ehrenamtliche Richterin nicht der Fall gewesen sein könnte, habe ich der Kläger nicht vorgetragen.

C. Kontext der Entscheidung

I. Gemäß § 149 Abs. 2 Satz 1 AO sind Steuererklärungen grundsätzlich sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben. Zugunsten beratener Steuerpflichtiger gilt jedoch eine deutlich längere Abgabefrist: Sofern mit der Erstellung Angehörige der steuer- und rechtsberatenden Berufe beauftragt sind, sind Steuererklärungen grundsätzlich bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben (§ 149 Abs. 3 AO). Aufgrund der Corona-Pandemie (so die amtliche Überschrift des Art. 97 § 36 EGAO) sind die Steuererklärungsfristen noch weiter hinausgeschoben worden. Die Steuererklärungen des Besteuerungszeitraums 2023 brauchten von beratenen Steuerpflichtigen erst bis zum 31.05.2025 abgegeben zu werden (Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d EGAO). Weil dieser Tag ein Samstag war, verlängerte sich die gesetzliche Frist auf den 02.06.2025.

II. Steuererklärungsfristen können grundsätzlich verlängert werden, ohne dass das Gesetz weitere Voraussetzungen hierfür aufstellt (§ 109 Abs. 1 AO). In den Fällen des § 149 Abs. 3 AO – und damit im Streitfall – ist eine Fristverlängerung jedoch nur zu gewähren, falls der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert ist oder war, die Steuererklärungsfrist einzuhalten (§ 109 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, hier i.V.m. Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d EGAO). Das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen (§ 109 Abs. 2 Satz 3 AO).

III. Hinsichtlich des Verschuldensmaßstabs ist auf die zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand entwickelten Grundsätze zurückzugreifen (Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 03.02.2016, BT-Drs. 18/7457, S. 74; FG Hannover, Urt. v. 10.12.2025 - 3 K 203/25 - EFG 2026, 361, rkr., unter I.2.b bb; FG Köln, Urt. v. 22.04.2026 - 12 K 72/25, rkr., unter II.2.; BMF, Schreiben v. 15.04.2021 - BStBl I 2021, 615, un-

ter I.; ausführlich Brandis in: Tipke/Kruse, § 109 AO Rn. 5 m.w.N.).

IV. Gemäß § 82 FGO i.V.m. § 403 ZPO wird der Sachverständigenbeweis durch die Bezeichnung der zu begutachtenden Punkte angetreten. Ebenso wie bei einem auf eine Zeugenvernehmung gerichteten Beweisantrag setzt auch ein ordnungsmäßiger Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens einen schlüssigen Tatsachenvortrag des Beteiligten voraus (BGH, Urt. v. 15.04.2016 - V ZR 42/15 Rn. 25 - NJW 2016, 3100). Erforderlich ist eine hinreichende Konkretisierung sowohl des Beweisthemas als auch der zu beweisenden Tatsachen, wobei im finanzgerichtlichen Verfahren, das vom Amtsermittlungsgrundsatz geprägt ist, eine summarische Bezeichnung der zu begutachtenden Punkte ausreicht, aber auch erforderlich ist (BFH, Urt. v. 16.12.2015 - IV R 18/12 Rn. 33 m.w.N - BStBl II 2016, 346).

V. Nach § 76 Abs. 2 FGO hat der Vorsitzende darauf hinzuwirken, dass Formfehler beseitigt, sachdienliche Anträge gestellt, unklare Anträge erläutert, ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt, ferner alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden. Gegenüber Beteiligten, die durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten werden, ist die Hinweispflicht reduziert und umfasst insbesondere solche Tatsachen nicht, die „auf der Hand liegen“ (BFH, Beschl. v. 16.03.2016 - X B 202/15 Rn. 13 m.w.N. - BFH/NV 2016, 1050). Die ordnungsgemäße Darlegung einer entsprechenden Verfahrensrüge erfordert, dass in der Rechtsmittelbegründung angegeben wird, welche konkreten Tatsachen vorgetragen oder unter Beweis gestellt worden wären, wenn das FG auf die fehlende Substanziierung des Vortrags hingewiesen hätte (BFH, Beschl. v. 29.01.2016 - X B 93/15 Rn. 48 m.w.N. - BFH/NV 2016, 776).

VI. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das – abstrakte – Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (BFH, Beschl. v. 05.11.2020 - X B 50/20 Rn. 7 m.w.N. - BFH/NV 2021, 290).

VII. Eine Rechtsfrage ist nur dann klärungsfähig, wenn sie in einem künftigen Revisionsverfahren für die Entscheidung des Streitfalls rechtserheblich ist (BFH, Beschl. v. 09.05.2018 - X B 143/17 Rn. 47 m.w.N. - BFH/NV 2018, 973). Die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit erfordert ein konkretes und substanziiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (BFH, Beschl. v. 12.02.2019 - X B 90/18 Rn. 19 m.w.N - BFH/NV 2019, 513). Insbesondere ist auch eine Auseinandersetzung mit der bereits vorhandenen höchstrichterlichen Rechtsprechung erforderlich (BFH, Beschl. v. 22.01.2015 - X B 118/14 Rn. 29 - BFH/NV 2015, 676). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch dann, wenn die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (BFH, Beschl. v. 05.11.2020 - X B 50/20 Rn. 8 m.w.N. - BFH/NV 2021, 290).

VIII. Bei dem Zulassungsgrund der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO) handelt es sich um einen speziellen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache. Für seine Darlegung gelten daher regelmäßig dieselben Anforderungen, die an eine auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützte Beschwerdebegründung zu stellen sind (st.Rspr.; vgl. BFH, Beschl. v. 10.03.2023 - X B 70/22 Rn. 20 m.w.N. - BFH/NV 2023, 719).

D. Auswirkungen für die Praxis

Die Besprechungsentscheidung schließt sich der finanzgerichtlichen Rechtsprechung. dem ganz überwiegenden Schrifttum sowie dem BMF hinsichtlich des Maßstabs für das Verschulden in § 109 Abs. 2 Satz 1 AO an und klärt damit diese Rechtsfrage. Die Entscheidung behandelt darüber hinaus die Darlegungsanforderungen für eine Reihe von Rügen. Sie stellt zugleich klar, dass allein Bearbeitungsrückstände in anderen Fällen beim FA noch kein Grund für eine Fristverlängerung nach § 109 Abs. 1 AO darstellen. Hervorzuheben ist die Anforderung an einen ordnungsgemäßen Antrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens. Schließlich sind für die Geltendmachung einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache sowie einer

erforderlichen Rechtsfortbildung die in ständiger Rechtsprechung des BFH entwickelten Voraussetzungen zu beachten.

3

Ermittlung des Bodenwerts im Sachwertverfahren für Zwecke der Schenkungsteuer

Leitsätze:

1. Entspricht die Geschossflächenzahl (GFZ) des Bodenrichtwertgrundstücks nicht der GFZ des für Schenkungsteuerzwecke zu bewertenden Grundstücks, ist eine Anpassung anhand von Umrechnungskoeffizienten geboten (Bestätigung BFH, Urt. v. 16.12.2009 - II R 15/09 - BFH/NV 2010, 1085).

2. Für die Anpassung ist die rechtlich mögliche Bebauung maßgebend. Die Anpassung an eine höhere tatsächliche Bebauung, die unter Bestandsschutz steht, scheidet im typisierenden Sachwertverfahren aus.

3. Ein erhebliches Abweichen der tatsächlichen von der rechtlich möglichen Bebauung kann unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 ImmoWertV 2010 lediglich im Rahmen des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts nach § 198 BewG berücksichtigt werden.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 17.06.2026, II R 7/24

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

A. Problemstellung

Streitig war die Ermittlung des Bodenwerts im Sachwertverfahren für Zwecke der Schenkungsteuer.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Kläger erwarben 2021 jeweils ¼ des „Wohnungseigentums 1“ von A und B im Wege der Schenkung. Das Wohnungseigentum, das den Schenkerinnen A und B je zur Hälfte gehört hatte, bestand an allen Räumen eines Wohnhauses und an einer Garage auf dem Grundstück in X-Stadt. Es umfasste eine Grundstücksfläche von 714 m^2. Das Grundstück war 1952 mit einer wertrelevanten Geschossflächenzahl (WGFZ) von 0,65 bebaut worden. Am 29.03.2012 war der Bebauungsplan Nr. … der Stadt X in Kraft getreten, gemäß dem das Grundstück nur noch mit einer Geschossflächenzahl (GFZ) von maximal 0,4 bebaut werden durfte. Der Gutachterausschuss des Landkreises Y hatte für die Zone, in der das Grundstück lag, zum Bewertungsstichtag einen Bodenrichtwert von 1.700 Euro/m^2 ermittelt. Dabei war er von einer WGFZ von 0,5 ausgegangen. In seinen Erläuterungen der Bodenrichtwerte hatte er für die Anpassung des Bodenrichtwerts an eine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende WGFZ auf die Umrechnungskoeffizienten im Immobilienmarktbericht 2012 der Stadt Y verwiesen. Darin sind die Umrechnungskoeffizienten für die WGFZ 0,4 mit 0,627, die WGFZ 0,5 mit 0,690 und die WGFZ 0,65 mit 0,783 angegeben.

In ihren Erklärungen zur Feststellung des Grundbesitzwerts gingen die Kläger von einem für die Wertermittlung maßgebenden Bodenrichtwert i.H.v. 1.558,33 Euro/m^2 aus. Sie vertraten die Auffassung, der vom Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert sei an die nach dem Bebauungsplan maximal zulässige Bebauung mit einer GFZ von 0,4 anzupassen, und ermittelten für das Wohnungseigentum einen Bodenwert von 1.112.647 Euro und einen Grundbesitzwert von 1.267.637 Euro.

Mit Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Grundbesitzwerts auf den Bewertungsstichtag für Zwecke der Schenkungsteuer stellte das für die Bewertung zuständige Finanzamt (FA) den Wert des von den Klägern jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum mit 383.097 Euro fest. Die Bewertung des Wohnungseigentums erfolgte im Sachwertverfahren, da der Gutachterausschuss weder Vergleichspreise noch Vergleichsfaktoren zur Verfügung gestellt hatte. Der Ermittlung des Bodenwerts legte das FA einen Bodenrichtwert von 1.929,13 Euro/m^2 zugrunde. Diesen hatte es durch Anpassung des vom Gutachterausschuss mitgeteilten Bodenrichtwerts an die auf dem Grundstück tatsächlich verwirklichte

höhere Bebauung mit einer WGFZ von 0,65 berechnet.

Die nach erfolglosen Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) stellte den Grundbesitzwert des jeweils erworbenen Anteils am Wohnungseigentum – da es über das Klagebegehren nicht hinausgehen durfte – mit 316.909 Euro fest. Es ging bei der Ermittlung des Bodenwerts davon aus, dass der vom Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert an die am Bewertungsstichtag rechtlich mögliche GFZ von 0,4 anzupassen sei. Den angepassten Bodenrichtwert berechnete es mit 1.544,78 Euro/m^2 (0,627 [WGFZ 0,4] / 0,690 [WGFZ 0,5] * 1.700 Euro/m^2).

Mit der Revision vertrat das FA die Ansicht, für die Wertermittlung sei zwar grundsätzlich nicht die tatsächliche, sondern die rechtlich maximal mögliche Bebauung entscheidend. Eine rechtlich zulässige bauliche Nutzung, die die GFZ des Bodenrichtwertgrundstücks überschreite, sei aber zu berücksichtigen. Mit dem Hilfsantrag macht das FA geltend, das FG habe in die Ermittlung der rechtlich maximal möglichen GFZ zu Unrecht das baurechtlich zulässige Dachgeschoss nicht einbezogen. Es habe seine Entscheidung auf die GFZ von 0,4 aus dem Bebauungsplan gestützt, die lediglich Vollgeschosse berücksichtige. Demgegenüber beziehe die durch den Gutachterausschuss mitgeteilte WGFZ des Bodenrichtwertgrundstücks wirtschaftlich nutzbare Flächen anderer Geschosse, die nicht als Vollgeschosse gelten würden, ein. Der BFH folgte der Argumentation des FA nur hinsichtlich des Hilfsantrags und änderte das Urteil des FG und die angefochtenen Bescheide entsprechend ab. Das FG habe zutreffend entschieden, dass der durch den Gutachterausschuss mitgeteilte Bodenrichtwert an eine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende rechtlich mögliche Bebauung anzupassen sei. Es habe seiner Anpassung aber zu Unrecht die GFZ anstatt der WGFZ zugrunde gelegt.

C. Kontext der Entscheidung

Gegenstand der Bewertung waren im Streitfall die von den Klägern jeweils erworbenen Anteile am Wohnungseigentum. A und B, denen das Wohnungseigentum je zur Hälfte gehörte, bildeten eine Miteigentümergemeinschaft an dem Wohnungseigentum. Jede von ihnen hatte jedem der beiden Kläger eine Hälfte ihres Miteigentums an dem Wohnungseigentum zugewandt. Folglich waren vier Bescheide über den Grundbesitzwert der zugewendeten Anteile zu erlassen. Unstreitig wurde hier das sog. Sachwertverfahren angewandt. Nach § 182 Abs. 2 Nr. 1 BewG ist Wohnungseigentum zwar grundsätzlich im Vergleichswertverfahren zu bewerten. Liegt jedoch kein Vergleichswert vor, hat die Bewertung nach § 182 Abs. 4 Nr. 1 BewG im Sachwertverfahren zu erfolgen. Im Streitfall hatte der dafür zuständige Gutachterausschuss dem FA keine Vergleichsfaktoren oder Vergleichspreise für das Wohnungseigentum mitgeteilt.

Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert nach § 190 BewG zu ermitteln. Der Bodenwert ist der Wert des unbebauten Grundstücks nach § 179 BewG (§ 189 Abs. 2 BewG). Streitig war hier allein die Ermittlung des Bodenwerts. Der BFH hat klargestellt, dass der Bodenrichtwert an eine vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende rechtlich mögliche Bebauung anzupassen ist. Eine abweichende tatsächliche Bebauung des zu bewertenden Grundstücks sei hingegen unbeachtlich. Das gelte auch dann, wenn – wie im Streitfall – die tatsächliche Bebauung unter Bestandsschutz stehe. Die Bodenrichtwerte für unbebaute Grundstücke sind von den Gutachterausschüssen nach dem Baugesetzbuch zu ermitteln und den Finanzämtern mitzuteilen (§ 179 Satz 2 BewG). Bei der Wertermittlung ist stets der Bodenrichtwert anzusetzen, der vom Gutachterausschuss zuletzt vor dem Bewertungsstichtag zu ermitteln war (§ 179 Satz 3 BewG). Bei der Verwendung von Bodenrichtwerten handelt es sich um eine verfassungsrechtlich unbedenkliche typisierende Bewertungsmethode, die der Vereinfachung der Grundbesitzbewertung dient. Die von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte sind für die am Steuerrechtsverhältnis Beteiligten grundsätzlich verbindlich. Das FG als Tatsachengericht kann sie grundsätzlich ohne weitere Sachaufklärung der Bewertung zugrunde legen (vgl. BFH, Urt. v. 12.11.2025 - II R 25/24 Rn. 31 - BStBl II 2026, 273, zu § 247 BewG).

Die vom Gutachterausschuss vorgegebene Differenzierungen sind jedoch zu beachten. Danach ist es zulässig und geboten, den Boden-

wert des zu bewertenden Grundstücks entsprechend der zulässigen GFZ anzupassen, wenn diese nicht der vom Gutachterausschuss für das Bodenrichtwertgrundstück angegebenen entspricht (BFH, Urt. v. 26.04.2006 - II R 58/04 - BStBl II 2006, 793, unter III.2.b aa; BFH; Urt. v. 16.12.2009 - II R 15/09 - BFH/NV 2010, 1085, unter II.1.). Für die Anpassung des Bodenrichtwerts ist die rechtlich mögliche (!) Bebauung maßgebend, nicht jedoch eine höhere tatsächliche Nutzung (!), selbst wenn diese unter Bestandsschutz steht. Bei der typisierenden Ermittlung des Bodenwerts für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke findet § 16 Abs. 4 ImmoWertV 2010 (§ 40 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV 2021) keine Anwendung. Nach dieser Vorschrift ist ein erhebliches Abweichen der tatsächlichen von der nach § 6 Abs. 1 ImmoWertV 2010 (derzeit § 5 Abs. 1 ImmoWertV 2021) maßgeblichen Nutzung bei der Ermittlung des Bodenwerts bebauter Grundstücke zu berücksichtigen, soweit dies dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht. Die Vorschrift erlangt jedoch nur dann Bedeutung, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts durch ein Gutachten nach § 198 BewG i.V.m. § 199 Abs. 1 BauGB i.V.m. der Immobilienwertermittlungsverordnung zu führen (vgl. BT-Drs. 16/11107, S. 19).

D. Auswirkungen für die Praxis

Das Urteil mag etwas technisch wirken, weil der BFH den Bodenrichtwert auf den Hilfsantrag des FA noch an die zulässige WGFZ angepasst hat. Die Grundaussage ist jedoch praktisch relevant und von grundsätzlicher Bedeutung. Maßgeblich für die Bodenwertermittlung ist die rechtlich mögliche Bebauung, nicht die tatsächliche Nutzung, selbst wenn diese – wie häufig – von den Bauordnungsbehörden geduldet wird. Die typisierende Bewertung lässt eine Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse nur zugunsten der Steuerpflichtigen zu. Im Rahmen des Nachweises eines niedrigen gemeinen Werts nach § 198 BewG kann der Gutachter nämlich die konkreten tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigen. Zulasten der Steuerpflichtigen ist dies nicht möglich.

4

Voraussetzungen für einen Widerspruch gegen die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

Leitsätze:

1. Die Möglichkeit zum Widerspruch gegen die Übertragung des Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrags auf den anderen Elternteil gemäß § 32 Abs. 6 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes trägt der durch Betreuungspflichten, welche die Arbeitskraft oder die finanziellen Mittel des Steuerpflichtigen beanspruchen, verminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit auch desjenigen Elternteils Rechnung, in dessen Wohnung die minderjährigen Kinder nicht gemeldet sind. In einer solchen Situation befindet sich ein Steuerpflichtiger nicht, wenn er weder Betreuungskosten trägt noch persönlich Betreuungspflichten wahrnimmt, sondern es dem anderen Elternteil überlässt, den Betreuungsbedarf des Kindes durch eigene Betreuungsleistungen oder dadurch zu decken, dass er die Betreuung durch Inanspruchnahme Dritter organisiert; er darf deshalb der Übertragung des Freibetrags auf den anderen Elternteil nicht widersprechen.

2. Eine Zurechnung von Betreuungsleistungen Dritter kommt jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn die Betreuung ohne Zutun des widersprechenden Elternteils erfolgt, selbst wenn sich das Kind dabei in räumlicher Nähe dieses Elternteils aufhält oder die Betreuung durch dessen Eltern durchgeführt wird.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 18.06.2026, III R 2/24

von **Dr. Johannes Selder**, RiBFH a.D.

A. Problemstellung

Jedem Elternteil steht nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG für ein Kind nicht nur der Kinderfreibetrag zu, sondern auch der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

(BEA-Freibetrag), der sich im Streitjahr (2019) auf 1.320 Euro belief. Sowohl Kinderfreibetrag als auch BEA-Freibetrag können unter bestimmten Voraussetzungen von einem Elternteil auf den anderen übertragen werden. Im Streitfall war zu entscheiden, ob die Voraussetzungen für eine Übertragung des BEA-Freibetrags vorlagen.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin und der Beigeladene sind geschieden. Sie sind die Eltern zweier Töchter, die im Streitjahr noch minderjährig und bei der Klägerin mit Hauptwohnsitz gemeldet waren. Der Beigeladene zahlte den Unterhalt für die Töchter. Persönliche Kontakte des Beigeladenen zu seinen Töchtern bestanden nur in geringem Umfang. Dagegen hielten sich die Mädchen häufig bei den Eltern des Beigeladenen auf.

Bei der Veranlagung der Klägerin zur Einkommensteuer 2019 berücksichtigte das FA für eine Tochter einen Kinderfreibetrag und den BEA-Freibetrag. Bei der anderen Tochter war das von der Klägerin bezogene Kindergeld höher als die Steuerminderung, die sich bei Ansatz der kindbezogenen Freibeträge ergeben hätte (sog. Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 EStG). Gegen den Einkommensteuerbescheid wandte sich die Klägerin mit Einspruch, mit dem sie begehrte, dass die BEA-Freibeträge für beide Kinder vom Beigeladenen auf sie übertragen werden. Der Beigeladene widersprach der Übertragung. Der Rechtsbehelf der Klägerin hatte keinen Erfolg, ebenso wenig die anschließend erhobene Klage. Der BFH gab der Revision der Klägerin statt. Er hob das FG-Urteil auf und setzte die Steuer herab. Er war der Ansicht, dass der Widerspruch des Beigeladenen einer Übertragung der BEA-Freibeträge nicht entgegenstehe.

Bei minderjährigen Kindern kann der BEA-Freibetrag, der dem Elternteil zusteht, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, nach § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG auf Antrag auf den anderen, getrenntlebenden Elternteil übertragen werden. Eine Übertragung scheidet nach § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG aus, wenn der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, deshalb widerspricht, weil er Kinderbetreuungskosten getragen hat oder weil er das Kind regelmäßig in nicht unwesentlichem Umfang betreut hat.

Der Beigeladene leistete für die Kinder Unterhalt. Das bedeutet allerdings nicht, dass er damit Kinderbetreuungskosten trug. Das sind nach Ansicht des BFH Aufwendungen für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung eines Kindes. Wären bei der Höhe des Unterhalts Kinderbetreuungskosten berücksichtigt worden, hätte dies ein Widerspruchsrecht begründet. Da die Klägerin die bei ihr lebenden Kinder betreute, hätte ein Mehrbedarf für eine Fremdbetreuung nur ausnahmsweise bestehen können. Dies war hier nicht der Fall.

Darüber hinaus hatte der Beigeladene seine Töchter nicht in wesentlichem Umfang betreut. Davon kann erst ausgegangen werden, wenn ein zeitlicher Betreuungsanteil von jährlich durchschnittlich 10% erreicht ist (BFH, Urt. v. 08.11.2017 - III R 2/16 - BStBl II 2018, 266, Anm. Selder, jurisPR-SteuerR 17/2018 Anm. 4).

Der Widerspruch des Beigeladenen gegen die Übertragung der BEA-Freibeträge konnte nur dann erfolgreich sein, wenn die Betreuungsleistungen, welche die Eltern des Beigeladenen gegenüber dessen Töchtern erbrachten, ihm zugerechnet werden konnten. Das FG hatte dies getan, weil in einer polarisierten familiären Situation eine Prüfung der Betreuungsleistungen nicht bewerkstelligt werden könne. Diesen Gesichtspunkt ließ der BFH nicht gelten. Er lehnte eine Zurechnung ab, da die Betreuungsleistungen der Großeltern ohne Zutun des Beigeladenen erbracht worden seien. Das FG hatte revisionsrechtlich bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass es wegen der Betreuung der Mädchen durch die Großeltern keine Absprache mit dem Beigeladenen gegeben habe.

C. Kontext der Entscheidung

I. Der BFH zählt zu den von einem Elternteil getragenen Betreuungskosten, die einer Übertragung auf den anderen Elternteil entgegenstehen, solche für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung des Kindes. Der Beigeladene leistete den Unterhalt für die Töchter. Dazu gehören nach § 1610 Abs. 2 BGB auch die Kosten einer angemessenen Vorbildung zu einem Beruf. Der BFH ist nicht der Frage nachgegangen, ob der Beigeladene mit seinen Unterhaltsleistungen derartige Kosten getragen hat. Letztlich stellt er somit – entsprechend dem Gesetzes-

wortlaut (§ 32 Abs. 6 Satz 9 EStG) – nur auf eigentliche Betreuungskosten ab, die der Beigeladene eben nicht getragen hat.

II. Nach § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 EStG, der ab 09.06.2021 gilt, führt die Übertragung des Kinderfreibetrags stets auch zur Übertragung des BEA-Freibetrags. Im Streitfall konnte der Kinderfreibetrag nicht auf die Klägerin übertragen werden, weil der Beigeladene seiner Unterhaltspflicht nachkam. Schon aus diesem Grund war eine isolierte Übertragung der BEA-Freibeträge möglich, unabhängig davon, dass im Streitjahr die neue Rechtslage noch nicht galt.

III. Die Übertragung der BEA-Freibeträge wirkte sich auch im Hinblick auf die zweite Tochter steuerlich aus, da die Steuerminderung, die sich nunmehr für die zweite Tochter bei Berücksichtigung eines Kinderfreibetrags und zweier BEA-Freibeträge ergab, höher war als das für diese Tochter bezogene Kindergeld (§ 31 Satz 4 EStG).

D. Auswirkungen für die Praxis

Nach den Feststellungen des FG gab es hinsichtlich der Betreuung durch die Großeltern keine Absprache mit dem Beigeladenen. Hätte es eine solche gegeben, hätte der BFH nicht unbedingt das FG-Urteil bestätigen müssen, da er in den Entscheidungsgründen formuliert hat, dass die Betreuungsleistungen der Großeltern dem Beigeladenen „jedenfalls“ bei Fehlen einer Absprache nicht zugerechnet werden könnten. Es bleibt also offen, wie der BFH beim Vorhandensein einer solchen Absprache entschieden hätte und ob die Betreuungsleistungen eines Elternteils in eigener Person erbracht werden müssen.

E. Weitere Themenschwerpunkte der Entscheidung

Darüber, ob der Widerspruch des anderen Elternteils gegen die Übertragung des BEA-Freibetrags begründet ist, entscheidet das FA nicht durch einen eigenen Verwaltungsakt, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Elternteils, der die Übertragung beantragt (a.A. Loschelder in: Schmidt, EStG, 45. Aufl. 2026, § 32 Rn. 91). Im finanzgerichtlichen Verfahren ist der Elternteil, der den Freibetrag möglicherweise verliert, nicht nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (BFH, Beschl. v. 04.07.2001 - VI B 301/98 - BStBl II 2001, 729). Im Streitfall wurde eine (einfache) Beiladung nach § 60 Abs. 1 FGO vorgenommen. Sollte es wegen einer unterbliebenen Beiladung zu einer Doppelberücksichtigung gekommen sein, ist der Bescheid für den Elternteil, der den Freibetrag zu Unrecht erhalten hat, nach den §§ 172 ff. AO zu ändern, sofern die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen.

5

EuGH entscheidet: Mehrwertsteuerliche Reiseleistung auch bei „Kaffeefahrt“ und negativer Marge aus der Reise

Orientierungssätze:

1. Art. 26 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist auf einen Fall anwendbar, in dem ein Steuerpflichtiger von Dritten touristische Dienstleistungen, insbesondere Beförderungsleistungen, erwirbt, um sie im eigenen Namen in Form von Ausflugsfahrten an Verbraucher zu verkaufen, wenn das hierfür erhobene Entgelt nicht die gesamten Kosten dieser Leistungen deckt und der verbleibende Teil der Kosten durch die Einnahmen aus dem Verkauf von Waren finanziert wird, die der Steuerpflichtige den Verbrauchern während der Ausflugsfahrten anbietet.

2. Art. 12 Abs. 1 Satz 1 und Art. 26 Abs. 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG verleihen dem Steuerpflichtigen keinen Anspruch auf Vorsteuererstattung, wenn die bei der Erbringung einer einheitlichen Dienstleistung erzielte Marge negativ ist.

Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 10.09.2026, C-565/24

von **Robert Prätzler**, StB

A. Problemstellung

Der EuGH hat auf Vorabentscheidungsersuchen des BFH eine mit Spannung erwartete Entscheidung zu umsatzsteuerlichen Reiseleistungen bei sog. „Kaffeefahrten“ veröffentlicht. Es geht insbesondere um die Frage, ob bei sol-

chen Verkaufsveranstaltungen Reiseleistungen (Art. 306 ff. MwStSystRL) vorliegen, und welche Rechtsfolge sich aus einer negativen Marge bei den Reiseleistungen ergibt.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

P, eine deutsche Steuerpflichtige, hatte in den Jahren 1997 bis 1999 Ausflugsfahrten angeboten, bei denen Waren verkauft wurden. Die Teilnehmer wurden mit Reisebussen zu touristischen Orten befördert, wo sie verpflegt wurden und an einem zusätzlichen touristischen Programm teilnehmen konnten. Die Beförderungsleistungen bezog P von anderen Unternehmern und verkaufte sie im eigenen Namen. Die Teilnehmerentgelte deckten nicht die Kosten der Ausflüge. P setzte insoweit auf den Warenverkauf, wobei keine Kaufverpflichtung der Teilnehmer bestand. Die Warenverkäufe wurden als steuerpflichtige Lieferungen behandelt. Teilweise fanden Reisen statt, bei denen keine Teilnehmerentgelte verlangt wurden (sog. „kostenlose“ Reisen).

P wendete zunächst nicht die besonderen Vorschriften für Reiseleistungen an. Sie machte aus allen Aufwendungen den Vorsteuerabzug geltend. Das zuständige Finanzamt versagte der Klägerin den Vorsteuerabzug aus den Buskosten. Einspruch und Klage bleiben ohne Erfolg (FG Hannover, Urt. v. 19.01.2017 - 5 K 303/14 - EFG 2024, 890). Der BFH hob auf die Revision der Klägerin das FG-Urteil auf (BFH, Urt. v. 13.12.2018 - V R 52/17 - BStBl II 2019, 345; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 19/2019 Anm. 5) und verwies die Sache an das FG zurück. Im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage als unbegründet ab. Es wendete § 25 UStG auf die Leistungen der Klägerin an und versagte daher den Vorsteuerabzug. Hiergegen wendete sich die Klägerin mit der Revision zum BFH. Dieser legte dem EuGH mehrere Fragen zur Vorabentscheidung vor (BFH, EuGH-Vorl. v. 20.06.2024 - V R 30/23 - BStBl II 2024, 750; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 47/2024 Anm. 5).

Es sei zu klären, ob ein von einem Gewerbetreibenden außerhalb von dessen Geschäftsräumen organisierter Ausflug i.S.d. Art. 1 Abs. 1 erster Spiegelstrich der RL 85/577/EWG bei Durchführung einer Reise vom Reisebüro erbrachte Umsätze i.S.d. Art. 26 Abs. 2 Satz 1 RL 77/388/EWG darstelle. Bei Bejahung möge der EuGH entscheiden, ob die Sonderregelung für Reisebüros auch anzuwenden sei, wenn sich eine negative Marge ergebe, da die tatsächlichen Kosten den vom Reisenden zu zahlenden „Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer“ übersteigen. Bei Bejahung beider Fragen fragt der BFH schließlich, ob sich bei einer negativen Marge ein Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen ergibt.

Der EuGH geht zusammengefasst auf die ersten beiden Fragen ein. Es sei zu klären, ob Art. 26 RL 77/388/EWG anwendbar sei, wenn ein Steuerpflichtiger von Dritten touristische Dienstleistungen, v.a. Beförderungsleistungen, erwirbt, um diese im eigenen Namen als Ausflugsfahrten an Verbraucher zu verkaufen, wobei das erhobene Entgelt nicht die gesamten Kosten dieser Leistungen deckt, so dass der verbleibende Teil der Kosten durch die Einnahmen aus dem Verkauf von Waren finanziert wird, die der Steuerpflichtige den Verbrauchern während der Ausflugsfahrten anbietet.

Es komme für die Sonderregelung darauf an, dass ein Steuerpflichtiger Reisen im eigenen Namen veranstalte und dafür Vorleistungen von anderen Steuerpflichtigen beziehe. In der Regel gehöre zu einer Reiseleistung eine Beförderungs- und eine Unterbringungsleistung. Eine formelle Eigenschaft als Reisebüro oder Reiseveranstalter sei nicht erforderlich (EuGH, Urt. v. 22.10.1998 - C-308/96 und C-94/97 - Slg. 1998, 6229 = UR 1999, 38 „Madgett und Baldwin“). Die finale Würdigung sei Sache des nationalen Gerichts, doch könne der Gerichtshof Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben.

Im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens seien Busausflugsfahrten angeboten wurden, welche die Merkmale von Reiseleistungen aufwiesen. Die Beförderungsleistungen habe P von anderen Steuerpflichtigen erworben und im eigenen Namen erbracht, so dass sich grundsätzlich der Anwendungsbereich des Art. 26 RL 77/388/EWG eröffne.

Es sei zu prüfen, ob die Reiseleistung eine Nebenleistung zu einer anderen Hauptleistung sein könne, was der Fall sei, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck habe, sondern das Mittel bilde, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Die Ausflugsfahrten seien zwar mit den Verkaufsveranstaltungen verbunden und dienten dazu, Teilnehmer zum Kauf zu motivieren. Es bestehe aber keine Kaufverpflichtung. Teilnehmer könnten nur die Reiseleistung nutzen, wenn sie wollten. Weiterhin seien die Einnahmen aus den Reiseleistungen in der Regel nicht nur geringfügig, sondern deckten durchschnittlich 60% der Kosten der Beförderung. Dies spreche gegen reine Nebenleistungen.

Weiterhin sei zu prüfen, ob gegen den Grundsatz der Neutralität verstoßen werden könnte, da der Steuerpflichtige vorliegend seine Leistungen systematisch mit Verlust erbringe.

Die in Art. 26 RL 77/388/EWG vorgesehene Sonderregelung sei eine ausdrücklich vorgesehene Ausnahmeregelung wegen der besonderen Merkmale der Tätigkeit der Reisebüros (EuGH, Urt. v. 08.02.2018 - C-380/16 - MwStR 2018, 312 „Kommission gegen Deutschland“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 13/2018 Anm. 6). Der Neutralitätsgrundsatz sei keine Regel des Primärrechts, die für die Geltung einer Ausnahme bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben anderen Grundsätzen anzuwenden sei. Er könne nicht einer vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehenen Ausnahme entgegenstehen.

Der Gemeinschaftsgesetzgeber habe den Anwendungsbereich der Sonderregelung für Reisebüros nicht anhand des Zwecks der Reise oder der Höhe der betreffenden Umsätze begrenzen wollen. Daher sei die Einbeziehung von systematisch eine negative Marge erzielenden Reiseleistungen gerade die Konsequenz der Anwendungsvoraussetzungen (Rn. 28). Von der Finanzverwaltung dürfe nicht verlangt werden, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen und die Höhe der betreffenden Umsätze zu ermitteln, denn dies laufe den Zielen der Regelung zuwider, welche gerade Schwierigkeiten für Reisebüros bei Anwendung der allgemeinen Mehrwertsteuerregelungen vermeide solle (EuGH, Urt. v. 06.07.2006 - C-439/04 und C-440/04 - UR 2006, 594 m.w.N. „Kittel und Recolta“).

Somit sei Art. 26 RL 77/388/EWG auch anwendbar, wenn ein Steuerpflichtiger, der insbesondere Beförderungsleistungen erwirbt, um sie im eigenen Namen in Form von Ausflugsfahrten an Verbraucher zu verkaufen, mit dem hierfür erhobenen Entgelt nicht die gesamten Kosten dieser Leistungen deckt und den verbleibenden Teil der Kosten durch die Einnahmen aus dem Verkauf von Waren finanziert, die der Steuerpflichtige den Verbrauchern während der Ausflugsfahrten anbietet.

Zur dritten Frage verweist der EuGH auf Art. 12 Abs. 1 Satz 1 RL 77/388/EWG, demzufolge auf die steuerpflichtigen Umsätze der Satz anzuwenden ist, der zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem der Steuertatbestand eintritt. Art. 26 Abs. 2 RL 77/388/EWG definiere Besteuerungsgrundlage im Rahmen der in Art. 26 dieser Richtlinie vorgesehenen Sonderregelung als die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten. Dabei sei die Besteuerungsgrundlage nicht pauschal, sondern für jede einheitliche Dienstleistung zu ermitteln (EuGH, Urt. v. 26.09.2013 - C-189/11 - UR 2013, 835 = MwStR 2013, 622 „Kommission gegen Spanien“; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 18/2014 Anm. 6).

Art. 26 Abs. 4 RL 77/388/EWG schließe beim Reisebüro den Vorsteuerabzug oder die Rückerstattung von Steuern in jedem Mitgliedstaat für die Steuern aus, die dem Reisebüro von anderen Steuerpflichtigen für die in Art. 26 Abs. 2 RL 77/388/EWG bezeichneten Umsätze in Rechnung gestellt werden, welche dem Reisenden unmittelbar zugutekommen.

Ein Erstattungsanspruch bei negativer Marge durch den Mitgliedstaat, in dem das Reisebüro ansässig sei, führe bei grenzüberschreitenden Reiseleistungen ggf. zur Erstattung in einem anderen Mitgliedstaat entrichteter Vorsteuern und damit der Auferlegung einer Haushaltslast, welche dem Ziel einer ausgewogenen Verteilung der Mehrwertsteuereinnahmen zwischen den Mitgliedstaaten widerspreche. Dies widerspreche dem Zweck der Sonderregelung und verstoße gegen das Verbot der pauschalen Margenberechnung.

Somit habe der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Vorsteuererstattung, wenn seine Marge negativ sei.

C. Kontext der Entscheidung

Es ist beim BFH ein paralleles Verfahren anhängig (Vorinstanz FG Hannover, Urt. v. 12.05.2022 - 5 K 307/14, Az. der Revision V R 42/26 (V R 29/23) zu 307/14, im ersten Rechtsgang BFH, Urt. v. 13.12.2018 - V R 53/17 - BFH/NV 2019, 302). Ein drittes Verfahren wurde im zweiten Rechtsgang rechtskräftig zulasten des Steuerpflichtigen beendet (BFH, Urt. v. 13.12.2018 - V R 54/17 - BFH/NV 2019, 302). nachgehend Niedersächsisches FG, Urt. v. 12.05.2022 - 5 K 128/15 rkr.).

Zu einer sog. negativen Marge entschied zu einem vergleichbaren Sachverhalt im Jahr 2008 ein anderes FG, wendete § 25 UStG an und versagte eine Steuererstattung (FG Bremen, Urt. v. 09.07.2008 - 2 K 220/07 (1) - EFG 2008, 1493, rkr. nach BFH, Beschl. v. 19.03.2009 - XI B 84/08, n.v.).

Zu umsatzsteuerlichen Fragen bei sog. Ausflugsfahrten nahm das BMF bereits 1986 Stellung (BMF v. 10.10.1986 - IV A 2-S 7419-11/86, FMNR233000086 – UR 1986, 307, außer Kraft). Weiterhin ergingen OFD-Verfügungen (z.B. OFD Koblenz, Vfg. v. 08.04.2003 - S 7419 A-St 44 3, FMNR183460003, außer Kraft). Die vertretene Rechtsauffassung steht weitestgehend im Einklang mit der nun ergangenen Entscheidung des EuGH.

Das Verfahren betrifft Besteuerungszeiträume vor dem 01.01.2007 (Einführung der MwStSystRL). In der MwStSystRL finden sich die relevanten Vorschriften in den Art. 306 ff. MwStSystRL. Die Bemessungsgrundlage regelt Art. 308 MwStSystRL und den Vorsteuerausschluss Art. 310 MwStSystRL.

Grundsätzlich fügt sich die Entscheidung in die ständige Rechtsprechung des EuGH ein, die zu einer sehr weiten Auslegung des Begriffs der Reiseleistungen neigt. Ob es wirklich richtig gewesen ist, dass der EuGH diese Regelung auch auf B2B-Umsätze anwendet, darf dabei bezweifelt werden. Die Folge sind nämlich Neutralitätsverstöße, da der Reiseveranstalter den Vorsteuerabzug aus Reisevorleistungen einbüßt.

Bei B2C-Umsätzen ist dagegen der Vereinfachungscharakter der Regelung begrüßenswert, da sie eine Vielzahl von Vorsteuererstattungsanträgen oder Auslandsregistrierungen vermeiden hilft. Nachteilig ist, dass es durch die unterschiedlichen Steuersätze in der EU (einschließlich zahlreicher ermäßigter Steuersätze auf typische Reisevorleistungen wie Personenbeförderung oder Hotelübernachtung) zu Verwerfungen kommt. Diese träten nicht auf, wenn alle Steuersätze identisch wären. Denn dann ist es mathematisch irrelevant, ob wie im Netto-Allphasen-Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug auf jeder Stufe das gesamte Entgelt unter Gewährung des Vorsteuerabzugs besteuert wird, oder wie bei der Sonderregelung für Reiseleistungen nur die Spanne zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis der Mehrwertsteuer unterfällt.

Besondere Probleme können auftreten, wenn Sprachkurse in Kombination mit Reiseleistungen angeboten werden. Auch hier sollen bekanntlich regelmäßig Reiseleistungen vorliegen (EuGH, Urt. v. 13.10.2005 - C-200/04 - UR 2005, 694 „IST“). Dies hat den Nachteil, dass die Steuerbefreiung für Sprachkurse (§ 4 Nr. 21 UStG bzw. § 4 Nr. 23 UStG) verloren gehen kann, womit den Verbrauchern mehr Mehrwertsteuer belastet wird. Es gibt zur Problematik eine sehr interessante Entscheidung des Hessischen FG aus dem Jahr 2024 (FG Kassel, Urt. v. 07.10.2024 - 6 K 756/23 - EFG 2025, 666; Revision anhängig unter V R 39/24).

Der EuGH hat allerdings in der Entscheidung bestätigt, dass es grundsätzlich vorstellbar ist, dass eine Reiseleistung Nebenleistung zu einer anderen Hauptleistung sein kann. Im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens hat er dies zutreffend verneint, denn in der Tat hat bei „Kaffeefahrten“ die Reise für den Teilnehmer einen eigenen Zweck, und dieser muss nicht einmal Waren kaufen.

Bei Sprachreisen könnte man durchaus eine andere Auffassung vertreten. Denn wenn der Teilnehmer ins Ausland reist, um z.B. Spanisch zu lernen, besteht eine viel engere Verknüpfung, und tatsächlich könnte das Lernen im Ausland zu optimalen Lernbedingungen führen. Der EuGH hat dies in „IST“ allerdings anders gesehen und eine Nebenleistung verneint.

Man darf schließlich weiterhin gespannt sein, ob die Europäische Kommission tatsächlich, wie inoffiziell verlautbart wird, im vierten Quartal 2026 einen Reformvorschlag für die Reiseleistungen vorstellen wird.

Auf eine erste im Jahr 2021 abgeschlossene öffentliche Konsultation (Evaluierung v. 17.02.2021 SWD(2021) 33 final, https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-02/1_de_dts_resume_evaluation_part1_v2.pdf, zuletzt abgerufen am 06.10.2026) kam nie ein konkreter Richtlinienvorschlag. Ein zweiter Versuch wurde im Jahr 2025 begonnen, mit einer abermaligen Konsultation (24.07.2025, https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/european-commission-launches-public-consultation-vat-rules-travel-and-tourism-sectors-2025-07-24_en, zuletzt abgerufen am 06.10.2026). Die Teilnehmer kritisierten insbesondere die B2B-Anwendung und sprachen sich mehrheitlich für ein Wahlrecht zur Regelbesteuerung bei B2B-Umsätzen aus.

D. Auswirkungen für die Praxis

Der BFH dürfte den klaren Vorgaben des EuGH zeitnah folgen, sofern nicht die Revision zurückgenommen wird. Es ist damit eindeutig geklärt, dass eine negative Marge eine Reiseleistung nicht ausschließt. Dies wurde allerdings nur von vereinzelten Stimmen bezweifelt.

Eine andere Entscheidung hätte zu dem absurden Ergebnis geführt, dass ein Mitgliedstaat ggf. Vorsteuern eines anderen Staats hätte erstatten müssen – ein dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem konzeptionell fremder Gedanke.

Bedauerlich ist allerdings, dass die wirtschaftliche Realität der Ausflugsfahrten mehrwertsteuerlich durch den EuGH ignoriert wurde. Wenn der Anbieter die Reise verbilligt oder sogar unentgeltlich anbietet, tut er dies in der Hoffnung auf Warenverkaufsumsätze. Somit stehen wirtschaftlich gesehen die Kosten der Reise eben nicht nur mit dieser in einem Zusammenhang, sondern es handelt sich auch um ein Kostenelement des Warenverkaufs.

Eine Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung wäre überlegenswert gewesen. Solche Aufteilungen sind dem Umsatzsteuerrecht dabei keineswegs fremd. Wenn z.B. eine Bank ihre Wertpapierdepots stark verbilligt oder unentgeltlich anbietet, und für deren Betrieb steuerpflichtige Vorleistungen bezieht, wird regelmäßig davon ausgegangen, dass eben kein volles Vorsteuerabzugsrecht aus den Vorleistungen besteht, da die Subvention der Förderung steuerfreier Wertpapierumsätze oder anderer steuerfreier Bankgeschäfte dienen soll. Ähnlich entschied der BFH für Werbeartikel, die verbilligt an Handelsvertreter verkauft wurden (BFH, Urt. v. 16.09.1993 - V R 82/91 - BStBl II 1994, 271). Allerdings sind EuGH-Entscheidungen, die entsprechend wirtschaftliche Überlegungen berücksichtigen, eher rar.

6

Fehlende Leistungserbringung bei bloßer Hin- und Zurückberechnung einer Kostenpauschale für vergünstigte Kantinennutzung

Leitsatz:

Hat sich der Entleiher von Zeitarbeitskräften - im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung - gegenüber seinem Betriebsrat verpflichtet, den Zeitarbeitskräften die Betriebskantinen zu denselben Konditionen wie dem eigenen Personal zur Verfügung zu stellen, und stellt er dafür dem Verleiher der Zeitarbeitskräfte eine Kostenpauschale in Rechnung, die der Verleiher dem Entleiher zurückberechnet, liegt insoweit keine Leistungserbringung zwischen Entleiher und Verleiher vor.

Anmerkung zu BFH, Urteil vom 16.04.2026, V R 1/25

von **Robert Prätzler**, StB

A. Problemstellung

Eine Entscheidung des BFH macht deutlich, dass nicht jede angenommene Leistung umsatzsteuerlich wirklich eine solche ist. Konkret geht es um die Kantinennutzung durch Zeitarbeitskräfte beim entleihenden Unternehmen.

Das Urteil wurde bereits an anderer Stelle besprochen (Anm. Weber-Grellet, jurisPR-ArbR 40/2026 Anm. 4).

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin vermittelte in den Jahren 2010 bis 2017 Zeitarbeitskräfte an eine A AG für die Tätigkeit in Betriebskantinen. Es bestand hierüber ein Rahmenvertrag, der durch einen Nachtrag ergänzt wurde. Hintergrund war, dass die Zeitarbeitskräfte die jeweils vorhandene Kantine beim Entleiher zu denselben Konditionen wie dessen Mitarbeiter nutzen können sollten, einschließlich vergünstigter Mitarbeiterpreise. Die Klägerin sollte das Recht haben, die sich aus dem hierfür mit der A AG abgeschlossenen Kantinennutzungsvertrag ergebenden Mehrkosten dem Entleiher zusätzlich zu berechnen. Der Kantinennutzungsvertrag aus März 2010 regelte, dass die Klägerin der A AG eine pauschale Vergütung (Kopfpauschale) entrichten sollte.

Die A AG rechnete jeweils die Kantinennutzung mit 19% Umsatzsteuerausweis an die Klägerin ab. Diese stellte der A AG die Mehrkosten ebenfalls mit 19% Umsatzsteuerausweis in Rechnung. Die Klägerin machte aus den Rechnungen den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) geltend und behandelte die Mehrkosten als Entgelte über Personalüberlassung.

Bei einer Außenprüfung verwehrte das FA der Klägerin den Vorsteuerabzug mit der Begründung, es habe sich um Essenszuschüsse an die Mitarbeiter und nicht Leistungen der A AG an die Klägerin gehandelt. Die Weiterberechnung an die A AG blieb steuerpflichtiges Entgelt. Einsprüche gegen die geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen waren erfolglos.

Das zuständige FG gab der Klage der Unternehmerin statt und nahm eine Leistung der A AG für deren Unternehmen an (FG München, Urt. v. 26.09.2023 - 5 K 760/20 - EFG 2025, 1188). Hiergegen wendete sich die Finanzverwaltung mit der Revision zum BFH.

Der BFH erklärte die Revision für begründet. Er hob das FG-Urteil auf. Die Klage sei abzuweisen (§ 126 Abs. 3 FGO). Es liege keine Leistung der A AG an die Klägerin vor. Somit handle es sich um Fälle unberechtigten Steuerausweises (§ 14c Abs. 2 UStG). Die Rechnungen berechtigten daher nicht zum Vorsteuerabzug, denn nur die gesetzliche geschuldete Steuer für Leistungen anderer Unternehmer sei abziehbar (BFH, Urt. v. 04.12.2025 - V R 37/23 - BStBl II 2026, 464; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 26/2026 Anm. 6 m.w.N.).

Ein Leistungsaustausch erfordere, dass zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergebe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Leistung bilde. Der Leistungsempfänger müsse einen verbrauchsfähigen Vorteil erhalten, d.h. einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben (BFH, Urt. v. 20.11.2025 - V R 10/23 - BStBl II 2026, 572; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 25/2026 Anm. 7; BFH, Urt. v. 05.12.2024 - V R 13/22 - BStBl II 2025, 978; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 31/2025 Anm. 5).

Zwar binde die vom FG vorzunehmende Prüfung, ob der Leistungsempfänger im Rahmen eines Leistungsaustauschs einen verbrauchsfähigen Vorteil erhalte, grundsätzlich den BFH als Revisionsgericht, da sie auf tatsächlichem Gebiet liege (§ 118 Abs. 2 FGO). Der BFH könne jedoch als Revisionsgericht überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind.

Das FG habe bei seiner Würdigung, dass A der Klägerin die Möglichkeit zur vergünstigten Kantinennutzung durch die Arbeitnehmer der Klägerin eingeräumt habe, die Interessenlage der Beteiligten und zudem die geschäftliche Realität, die sich aus dem einheitlichen Vertragswerk ergebe, nicht hinreichend berücksichtigt. Somit sei der BFH an diese nicht gebunden.

Der Nachtrag zum Rahmenvertrag und der Kantinennutzungsvertrag seien Teile eines einheitlichen Vertragswerks, da sie sich aufeinander beziehen und beide am selben Tag von der Klägerin unterzeichnet wurden. Sie bezögen sich inhaltlich aufeinander und enthielten Regelungen für denselben Lebenssachverhalt der Kantinennutzung.

Nach der wirtschaftlichen Realität habe allein die A AG mit den Kosten einer tatsächlichen Kantinennutzung durch die Mitarbeiter der Klägerin belastet werden sollen. Die Inrech-

nungstellung und Rückbelastung hätten nur einer Zuordnung von Kostenanteilen zu der Kostenstelle der zuständigen Abteilung bei der A AG gedient, aber Leistungen lägen ihnen nicht zugrunde.

Die Klägerin habe in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass sie den Kantinennutzungsvertrag ohne die Möglichkeit der Weiterbelastung der Mehrkosten nicht abgeschlossen hätte. Unerheblich sei, dass die Klägerin einen eigenen einklagbaren Anspruch auf die Gewährung der vergünstigten Kantinennutzung für ihre Mitarbeiter gegenüber A erlangt und die Kantinennutzung zu einer Attraktivitätssteigerung der Klägerin als Arbeitgeberin geführt haben solle.

Seit dem 01.12.2011 habe nach § 13b Abs. 1 AÜG i.d.F. des Ersten Gesetzes zur Änderung des AÜG - Verhinderung von Missbrauch der Arbeitnehmerüberlassung vom 28.04.2011 (BGBl I 2011, 642) eine hierauf gerichtete gesetzliche Verpflichtung (vgl. auch Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie 2008/104/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.11.2008 über Leiharbeit, ABl. EU 2008, Nr. L 327, 9) bestanden, so dass der vertraglichen Regelung zwischen A und der Klägerin keine konstitutive Bedeutung zukam.

Weiterhin habe die Klägerin den Mitarbeitern nicht selbst den Vorteil der vergünstigten Kantinennutzung zugewendet. Ein Anspruch der Mitarbeiter gegen die Klägerin wäre lediglich auf Zahlung eines Sachwertausgleichs gerichtet gewesen (vgl. § 10 Abs. 4 AÜG i.d.F. v. 28.04.2011, BGBl I 2011, 642, und § 8 Abs. 1 Satz 3 AÜG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des AÜG und anderer Gesetze v. 21.02.2017, BGBl I 2017, 258; vgl. dazu Motz in: BeckOK ArbR, 78. Ed. 01.12.2025, § 8 AÜG Rn. 41). Somit handle es sich um eine bloße Geldzahlung, nicht eine steuerbare Leistung (BFH, Urt. v. 15.09.2011 - V R 36/09 - BStBl II 2012, 365; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 10/2012 Anm. 5).

Die Sache sei spruchreif.

Sowohl den Rechnungen der A AG an die Klägerin als auch den Mehrkostenrechnungen der Klägerin an diese lagen keine Leistungen zugrunde. Die Klägerin schulde jedoch die ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG i.V.m. § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG). Die getrennten Rechnungen über „Kantinennutzung“ seien über eine nicht ausgeführte Leistung ausgestellt.

An die Arbeitnehmer habe die Klägerin mit der Kantinennutzung der an die A AG entliehenen Arbeitnehmer nicht erbracht, sondern die Kantinenvergünstigung gewähre unmittelbar die A AG an die Arbeitnehmer.

C. Kontext der Entscheidung

Der BFH macht abermals deutlich, dass es im Umsatzsteuerrecht nicht ausschließlich auf einzelne zivilrechtliche Vereinbarungen ankommt. Vielmehr ist zusätzlich die wirtschaftliche Realität zu betrachten. Verträge können auch zusammengefasst zu würdigen sein. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung von EuGH (EuGH, Urt. v. 20.06.2013 - C-653/11 - UR 2013, 628 = MwStR 2013, 373 „Paul Newey“; Anm. Fischer, jurisPR-SteuerR 34/2013 Anm. 5; EuGH, Urt. v. 17.12.2020 - C-801/19 m.w.N. - UR 2021, 593 = MwStR 2021, 195 „Franck“) und BFH (z.B. zum „Sale-and-Lease-Back“, BFH, Urt. v. 09.02.2006 - V R 22/03 - BStBl II 2006, 727; Anm. Grube, jurisPR-SteuerR 36/2006 Anm. 5; BFH, Urt. v. 06.04.2016 - V R 12/15 - BStBl II 2017, 188; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 37/2016 Anm. 6).

Vor einiger Zeit entschied der BFH dementsprechend, dass einer Verwaltungsauffassung, die bei Stromerzeugung zwei Lieferungen von Strom annahm, einmal an den Netzbetreiber und dann wieder von diesem zurück, nicht zu folgen sei (BFH, Urt. v. 11.05.2023 - V R 22/21 - BStBl II 2025, 269; Anm. Prätzler, jurisPR-SteuerR 49/2023 Anm. 6, BFH, Urt. v. 29.11.2022 - XI R 18/21 - BStBl II 2025, 265).

Aus dem Urteil sollte man jedoch keineswegs ableiten, dass jede „Über-Kreuz-Abrechnung“ umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch darstellt. Wenn z.B. im Konzern eine Servicegesellschaft der Holding Personalkapazitäten gegen Entgelt (z.B. Personalkosten plus Mark-up) überlässt und die Holding dieses Personal für Zentralfunktionen verwendet, die sie u.a. anteilig der Servicegesellschaft in Rechnung stellt, sind dies umsatzsteuerlich in der Regel zwei getrennte Leistungen.

D. Auswirkungen für die Praxis

Das Urteil betrifft einen besonders gelagerten Fall. Dennoch sollte es bei Vereinbarungen, die Verrechnungen in beide Richtungen vorsehen, zu einer genaueren Prüfung Anlass geben, ob die Verrechnungen wirklich jeweils einen Leistungsaustausch betreffen.

Beurteilungsfehler führen wie im Urteilsfall zu falschen Rechnungen nach § 14c Abs. 2 UStG, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, aber bis zu einer Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens eine Steuerschuld begründen. Es drohen bei späterer Beanstandung zusätzlich Zinsschäden nach § 233a AO.

Hätte der Kläger im Urteilsfall die Kantinenkosten nicht gesondert als solche in Rechnung gestellt, sondern seine Abrechnungen für die Zeitarbeitskräfte um die Mehrkosten angehoben, wäre es denkbar, dass kein Fall des § 14c Abs. 2 UStG, sondern ein solcher des § 14c Abs. 1 UStG vorgelegen hätte. Abgesehen von anderen Regelungen für die Beseitigung der entsprechenden Steuerschuld wären die Rechtsfolgen allerdings identisch gewesen, d.h. insbesondere besteht ebenfalls kein Recht auf Vorsteuerabzug.