

III. Konsequenzen und Handlungsbedarf nach steuerlichen Änderungen und Rechtsentwicklungen zum Jahresende

1. Neues zur Einkünfteerzielungsabsicht

- Wer aus „unübersichtlichen“ Projekten vieljährige Anfangsverluste geltend machen will, sollte ein **belastbares Konzept für die rentable Bewirtschaftung** vorlegen können. Dieses vermissten das Finanzamt und das Finanzgericht in folgendem Fall: Der Steuerpflichtige erwarb das seit dem 19. Jahrhundert im Familienbesitz befindliche Anwesen nebst landwirtschaftlich genutzten Grundstücken nach der deutschen Wiedervereinigung wieder. Er plante, unter Beantragung öffentlicher Förderungen den Anbau zu einem Gästehaus mit Gästezimmern für Tagungsteilnehmer, Seminargäste und sonstige Gäste von öffentlichen und privaten Veranstaltungen umzubauen und zu vermieten. Im Erdgeschoss befand sich seine Wohnung. Infolge hohen Aufwands für die Umgestaltung des Herrenhauses und Verzögerungen durch Komplikationen ergaben sich für die Jahre 2008 bis 2016 ununterbrochen Verluste (der Betrieb war bei Beginn des Steuerstreits im Jahr 2021 noch nicht aufgenommen worden, weil die Herrichtung des Anwesens noch nicht abgeschlossen war). Gleichwohl hat der BFH mit Urteil v. 21.5.2025 - III R 45/22, NWB QAAAK-00919, die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben, da das Finanzgericht die geltend gemachte Einbeziehung eines möglichen zukünftigen Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsgewinns in die Totalgewinnprognose allein deshalb abgelehnt hat, weil die Höhe der erwartbaren Wertsteigerung des Anwesens keinen ausdrücklichen Eingang in das ursprüngliche Betriebskonzept gefunden hatte. Ein denkbarer künftiger Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn ist, wie der BFH klargestellt hat, bei der Totalgewinnprognose auch dann zu berücksichtigen, wenn er nicht von vornherein Gegenstand des Betriebskonzepts war. Wird im zweiten Rechtsgang festgestellt, dass die voraussichtliche Höhe der stillen Reserven die hohen Anlaufverluste überkompensiert, ist die steuerliche Anerkennung der Verluste in den Streitjahren „gerettet“.
- Das Finanzamt hatte Verluste durch vorbereitende Aufwendungen für die beabsichtigte Gründung eines Cafés und Bistros zwar einstweilen anerkannt, den betroffenen Steuerbescheid jedoch wegen Ungewissheit der Einkünfteerzielungsabsicht mit einem Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO versehen. Dagegen wandte sich die Klägerin. Sie hatte bereits im Jahr 2017 Verluste aus einer geplanten Betriebsgründung geltend gemacht, die nicht zustande kam. Ein weiterer Versuch führte im Streitjahr 2020 wiederum zu Verlusten in der Zeit vor Aufnahme des Betriebs. Der BFH hat den Vorläufigkeitsvermerk mit Beschluss v. 16.1.2025 - X B 23/24, NWB AAAAJ-84033 (s. dazu Brill, NWB 7/2025 S. 426, NWB OAAAJ-85009), gebilligt. Zwar spreche nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der Anlaufphase eines neu gegründeten Betriebs ein Anscheinsbeweis für das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht. Die Wirkung des Anscheinsbeweises gehe aber nicht so weit, dass noch ohne Kenntnis der künftigen Entwicklung stets eine „Ungewissheit“ i. S. des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO zu verneinen wäre. Eine unrühmliche Rolle hat sicherlich gespielt, dass die Klägerin der Aufforderung nicht nachkam, eine Prognose zu den künftigen Einnahmen und Ausgaben abzugeben.
- Rechtssicherheit für die Gestaltungs- und Beratungspraxis vermittelt es, dass die Rechtsprechung im **Anwendungsbereich des § 20 EStG** von der widerlegbaren **Vermutung** ausgeht, dass **Einkünfteerzielungsabsicht besteht**. Der BFH hat dies mit Urteil v. 1.7.2025 - VIII R 3/23, BStBl 2025 II S. 739, bestätigt und (Rz. 20 der Urteilsbegründung) hervorgehoben, die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht gelte „auch für atypische, strukturell verlustgeneigte Kapitalanlagen“. Im Streitfall ist der Ausfall der Regressforderung aus einer unentgeltlich übernommenen Bürgschaft als Verlust i. S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG anerkannt worden.
- Häufig ist die Einkünfteerzielungsabsicht in Fällen der **Vermietung von Ferienwohnungen** streitig. Für diese hat die Rechtsprechung die grundsätzlich bestehende widerlegbare Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht bei

Wohnungsvermietungen bestätigt (mit der Rechtsprechungsentwicklung und dem aktuellen Diskussionsstand hat sich ausführlich Tenbeitel, NWB 17/2025 S. 1172 , auseinandergesetzt). Für die Besteuerungspraxis interessant ist das Urteil des BFH v. 12.8.2025 - IX R 23/24 , NWB FAAAK-02025. Der BFH hat das die Klage abweisende Urteil des Finanzgerichts aufgehoben, den Streitfall, in dem keine Eigennutzung der Wohnung stattfand, zur weiteren Sachverhaltsermittlung zurückverwiesen und im Leitsatz zur Entscheidung formuliert: „Bei einer ausschließlich an Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist grundsätzlich und typisierend von der Absicht des Steuerpflichtigen auszugehen, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, wenn das Vermieten die ortsübliche Vermietungszeit von Ferienwohnungen – abgesehen von Vermietungshindernissen – nicht erheblich (das heißt um mindestens 25 %) unterschreitet.“ Als Beobachtungszeitraum will der Senat einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren zugrunde legen.

- Die Prüfung, ob der Betrieb von **Photovoltaikanlagen** mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt, hat nur noch Bedeutung, soweit Verluste entstehen und nicht die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG eingreift. Bei der etwaig erforderlichen Totaleinkünfteprognose berücksichtigt die Finanzverwaltung auch private Stromentnahmen, bewertet mit den Herstellungskosten, die über die prognostizierten Gesamtkosten der voraussichtlich erzeugten Gesamtstrommenge in 20 Jahren errechnet werden sollen, FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 13.2.2025, NWB XAAAJ-86766, mit Beispiel. Von einem 20-jährigen Prognosezeitraum ist auch das FG Baden-Württemberg, Urteil v. 13.11.2023 - 10 K 646/22 , NWB HAAAJ-61277 (rkr.), ausgegangen, das die Einkünfteerzielungsabsicht für die Jahre 2018 und 2019 aus einer auf dem Dach eines Zweifamilienhauses installierten Anlage nicht anerkannt hat, obwohl grundsätzlich der Beweis des ersten Anscheins für Gewinnerzielungsabsicht spreche. Das Finanzgericht ist davon ausgegangen, dass der selbst verbrauchte Strom mit dem Teilwert zu bewerten ist (Anschaffungskosten der Anlage und Betriebskosten verteilt auf 20 Jahre, davon ausgehend, dass nach 20 Jahren kein Restwert verbleibt).

2. Ertragsteuerliche Probleme beim Vorbehaltsnießbrauch an Unternehmen und Gesellschaftsanteilen

Als „Steuerfalle“ hat sich die **Übertragung von Gewerbebetrieben** unter Nießbrauchvorbehalt erwiesen, nachdem der BFH entschieden hat, der den Betrieb unentgeltlich **unter Nießbrauchvorbehalt** Übertragende, der den Betrieb als Nießbraucher fortführt, könne nicht die Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG beanspruchen. Der vorbehaltene Nießbrauch sei zwar kein für die Buchwertfortführung schädliches Entgelt, jedoch setze das Buchwertfortführungsprivileg voraus, dass der Betriebsübergebende seine Betätigung für diesen Betrieb vollends einstellt. Die unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragenen Wirtschaftsgüter werden steuerliches Privatvermögen des Erwerbers; es tritt danach eine vollständige steuerliche Gewinnrealisierung ein. Für die Übertragung eines verpachteten Gewerbebetriebs entschied der BFH dies schon mit Urteil v. 25.1.2017 - X R 59/14, BStBl 2019 II S. 730 . Mit Urteil v. 29.1.2025 - X R 35/19, NWB DAAAJ-89813, hat der BFH diese Beurteilung auf die Übertragung aktiver Gewerbebetriebe ausgedehnt, s. dazu Nöcker, NWB 32/2025 S. 2176 . Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung an, hilft den Betroffenen jedoch – indes nur in Fällen der Übertragung aktiver Gewerbebetriebe – mit einer Übergangsregelung für Betriebsübertragungen vor dem 17.4.2025 (Datum der Veröffentlichung des neuen Urteils): „Auf gemeinsamen, unwiderruflichen Antrag des Nießbrauchnehmers und des Nießbrauchgebers können in diesen Fällen unverändert die Buchwerte nach § 6 Abs. 3 EStG aus Vertrauensschutzgründen fortgeführt werden. Die zum Buchwert übertragenen Wirtschaftsgüter bleiben beim Nießbrauchnehmer weiterhin nach § 15 EStG steuerverstrickt.“ In dem BMF-Schreiben v. 28.10.2025, NWB TAAAK-03053, stellt die Finanzverwaltung unter Hinweis auf die Rechtsprechung klar, dass das Buchwertfortführungsgebot nach § 6 Abs. 3 EStG für die unentgeltliche Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe unter Nießbrauchvorbehalt unverändert anzuwenden ist, ebenso wie auf die Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils unter Vorbehaltsnießbrauch, wenn der neue Gesellschafter Mitunternehmer wird (BFH, Urteil v. 6.11.2019 - II R 34/16 , BStBl 2020 II S. 465 ; BMF, Schreiben v. 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 1291), und ebenso im Fall der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen oder der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils.

Hinweis:

Für die Übertragung eines **Mitunternehmeranteils** muss Gestaltungsziel sein, durch die Vertragsgestaltung und deren Vollzug sicherzustellen, dass sowohl der Gesellschafter als auch der Vorbehaltsnießbraucher Mitunternehmer sind (Verdoppelung der Mitunternehmerstellung). Dass dies möglich ist, bestätigt das Urteil des BFH v. 20.3.2025 - IV R 12/21 , NWB LAAAJ-92501, ebenso wie der zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ergangene Ländererlass

v. 5.10.2022, BStBl 2022 I S. 1494 , Rz. 21; s. dazu Strahl, NWB 24/2025 S. 1632 , NWB VAAAJ-93095 (Zweifel, die das Urteil des BFH v. 1.3.2018 - IV R 15/15 , BStBl 2018 II S. 539 , Rz. 31, 33, im Hinblick auf die doppelte Mitunternehmerstellung ausgelöst hatte, dürften damit überholt sein). Die Vertragsgestaltung erfordert indes Fingerspitzengefühl, weil beiden Betroffenen Mitunternehmerinitiative und ein Mitunternehmerisiko vermittelt werden muss. Im Einzelfall kann die Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO erwägenswert sein.

Werden zum steuerlichen Privatvermögen gehörende **Anteile an Kapitalgesellschaften unter Nießbrauchvorbehalt übertragen**, ist klar, dass der Nießbrauchvorbehalt einkommensteuerrechtlich kein Entgelt ist, folglich nicht zu einer Gewinnrealisierung nach §§ 17 , 20 Abs. 2 EStG führt. Steuerlicher Streitpunkt ist hingegen häufig, wer die Gewinnausschüttungen, die auf die unter Nießbrauchvorbehalt stehenden Ausschüttungen der Gesellschaft entfallen, zu besteuern hat. Angestrebt wird in der Gestaltungspraxis i. d. R., dass dies der Nießbraucher sein soll, der die Ausschüttungen erhält. In der Kautelarpraxis wurde versucht, dies durch vertragliche Verstärkung der vertraglichen Rechte des Nießbrauchers sicherzustellen. Die aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung muss jedoch so verstanden werden, dass eine Besteuerung der Gewinnausschüttungen durch den Nießbraucher nur dann erreichbar ist, wenn er nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile (beim Vorbehaltsnießbraucher: geblieben) ist, BFH-Urteil v. 14.2.2022 - VIII R 29/18 , BStBl 2022 II S. 544 ; v. 20.9.2024 - IX R 5/24, NWB KAAAJ-80110; v. 11.2.2025 - IX R 14/24, NWB DAAAJ-90846; BMF, Schreiben v. 14.5.2025, BStBl 2025 I S. 1330 , Rz. 117a (es ist „darauf abzustellen, wer die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte [insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht] sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung innehat“).

Gestaltungshinweis:

Sind Anteilsübertragungen unter Nießbrauchvorbehalt nicht so ausgestaltet, dass der Nießbrauchberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile bleibt, die er unter Nießbrauchvorbehalt übertragen hat, ist zu prüfen, inwieweit Handlungsbedarf besteht. Besteuert in diesen Fällen der Anteilseigner die nicht von ihm bezogenen Gewinnausschüttungen und ist das für die Betroffenen akzeptabel, besteht kein Handlungsbedarf. Sind hingegen bisher die Ausschüttungen einkommensteuerrechtlich dem Nießbraucher zugerechnet worden, obwohl er (möglicherweise) nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile geblieben ist, sollte erwogen werden, es zunächst dabei zu belassen und eine Reaktion des Finanzamts abzuwarten. Dies könnte damit gerechtfertigt werden, dass die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 23.11.1983, BStBl 1983 I S. 508 , beim Vorbehaltsnießbrauch an Kapitalvermögen die Kapitaleinkünfte grundsätzlich steuerlich dem Nießbraucher zugerechnet hatte (dieses BMF-Schreiben ist nicht ausdrücklich aufgehoben worden, befindet sich seit 2008 aber nicht mehr in der Positivliste der anzuwendenden BMF-Schreiben). Als bewusste Reaktion auf die Rechtsentwicklung kommt in Betracht, auf die Besteuerung beim Nießbrauchverpflichteten (rückwirkend?) umzustellen und eventuell einen zivilrechtlichen Ausgleich für die Steuerbelastung des Anteilseigners für die Steuerbelastung auf die Ausschüttungen, die er nicht erhält, herbeizuführen. Denkbar ist ferner eine Verstärkung der Rechtsposition des Nießbrauchers, die ihn zum wirtschaftlichen Eigentümer macht. Eine weitere Gestaltungsoption ist, den Nießbrauch unentgeltlich oder entgeltlich aufzuheben. Die entgeltliche Aufhebung führt – wenn der Nießbraucher die Einkünfte bisher nicht zu versteuern hatte – nach der Rechtsprechung nicht zu Einkünften des Nießbrauchers, BFH-Urteil v. 11.2.2025 - IX R 14/24 , NWB DAAAJ-90846; v. 20.9.2024 - IX R 5/24, NWB KAAAJ-80110, s. dazu Bodden, NWB 50/2024 S. 3478 , NWB VAAAJ-81314. Bei Anteilseignern i. S. des § 17 EStG hat der BFH allerdings das Entgelt für die Nießbrauchablösung als nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile anerkannt, ohne die Entscheidung zu problematisieren, ob dies auch gilt, falls der Anteilseigner und nicht der Nießbraucher die Einkünfte besteuert hat, BFH-Urteil v. 18.11.2014 - IX R 49/13 , BStBl 2015 II S. 224 . Die Reaktion der Finanzverwaltung auf die sich eröffnende Möglichkeit, Werterhöhungen bei GmbH-Anteilen in nicht steuerbarer Weise zu entstricken, bleibt abzuwarten (das BFH-Urteil IX R 5/24 wurde noch nicht im BStBl II veröffentlicht), vgl. auch Dorn, NWB 30/2025 S. 2048, 2059 . – Zu beachten sind etwaige schenkungsteuerliche Reaktionen auf die in steuerliche Schieflage geratenen Nießbrauchfälle und die Reaktion darauf. § 7 ErbStG knüpft allerdings an das Zivilrecht an; selbst wenn der Nießbraucher zivilrechtlicher Eigentümer bleibt, kann eine Schenkung vorliegen, vgl. z. B. BFH-Urteil v. 15.10.1997 - II R 68/95 , BStBl 1997 II S. 820 ; Götz, DStR 2013 S. 448; Dorn, NWB 30/2025 S. 2048, 2051 .

3. Planungen für anstehende Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Erwartet eine Kapitalgesellschaft für das Wirtschaftsjahr 2025 Gewinne, ist es sinnvoll, bereits vor Ende des Veranlagungszeitraums 2025 zu prüfen, ob, wann und in welcher Form sie ausgeschüttet werden sollen. Soll grundsätzlich ausgeschüttet werden, ist vorab zu entscheiden, ob (Regelfall) die Ausschüttung im Jahr 2026 beschlossen werden und erfolgen soll oder ob es Gesichtspunkte dafür gibt, noch im Jahr 2025 eine **Vorabausschüttung** vorzunehmen. Vorabausschüttungen einer GmbH sind zulässig, bei einer AG nach § 59 Abs. 1 AktG jedoch erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Voraussetzung ist gesellschaftsrechtlich, dass eine begründete Gewinnerwartung für das laufende Jahr besteht und kein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vorliegt.

Vorabausschüttungen einer GmbH stehen nach ganz herrschender Meinung nicht unter einem Satzungsvorbehalt (vgl. z. B. BFH, Urteil v. 28.9.2022 - VIII R 20/20, BStBl 2024 II S. 697, Rz. 28 m.w.N.). Die Aufstellung eines Zwischenabschlusses ist dazu nicht zwingend erforderlich, eine Dokumentation (etwa in Gestalt der laufenden kurzfristigen Erfolgsrechnung) aber empfehlenswert. Der Vollzug der Vorabausschüttung löst bei den Gesellschaftern den Zufluss der Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus.

Dass die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH zur inkongruenten Gewinnausschüttung uneingeschränkt akzeptiert (BMF, Schreiben v. 4.9.2024, BStBl 2024 I S. 1246), vermittelt Gestaltungsspielraum und Gestaltungssicherheit (s. dazu IV, 1 Stichwort „Inkongruente Gewinnausschüttung und Gewinnverteilung“). Der Gestaltungsspielraum hat sich nochmals erweitert, weil auch im rechtswirksamen Ausschüttungsbeschluss vereinbarte inkongruente Gewinnauskehrungen („gespaltene Gewinnausschüttungen“) toleriert werden (BFH, Urteil v. 28.9.2021 - VIII R 25/19, BStBl 2024 II S. 688; BMF, Schreiben v. 4.9.2024, BStBl 2024 I S. 1246, Rz. 6). Damit wird also anerkannt, dass die beschlossene (auch beteiligungskongruente) Gewinnausschüttung einer GmbH z. B. an die Minderheitsgesellschafter ausgezahlt wird (und zufließt), während die auf den beherrschenden Gesellschafter entfallende Ausschüttungsquote, die vereinbarungsgemäß einer personenbezogenen Rücklage der GmbH zugeführt wird, diesem noch nicht zufließt. Das bedeutet, dass jeder Gesellschafter – auch ein beherrschender – die Gewinnausschüttungen besteuert, die ihm nach den wirksam getroffenen Beschlüssen zustehen. Derartige Ausschüttungsbeschlüsse sind wirksam, wenn die Satzung sie gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG bzw. § 60 Abs. 3 AktG vorsieht. Bei einer GmbH reicht dazu eine **Öffnungsklausel** in der Satzung aus, der zufolge mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter eine von der satzungsmäßigen oder den gesetzlichen Regelungen abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann. Darüber hinaus wird ein **punktualer Gesellschafterbeschluss (ohne Öffnungsklausel)** über eine inkongruente **Vorabausschüttung**, der von der Gesellschafterversammlung mit den Stimmen aller Gesellschafter gefasst worden ist und von keinem Gesellschafter angefochten werden kann, bei einer GmbH als zivilrechtlich wirksamer Ausschüttungsbeschluss anerkannt. Nicht steuerlich anerkannt wird ein satzungsdurchbrechender Gesellschafterbeschluss ohne Öffnungsklausel, der einen vom Regelungsgehalt der Satzung abweichenden rechtlichen Zustand mit Dauerwirkung herbeiführt, wenn bei der Beschlussfassung nicht alle materiellen und formellen Bestimmungen einer Satzungsänderung (z. B. notarielle Beurkundung und Eintragung in das Handelsregister) eingehalten werden.

Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Kapitaleinkünften, soweit das Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als verwendet gilt. Abgesehen davon, dass ein Direktzugriff auf das Einlagekonto nicht zulässig ist, sondern für Ausschüttungen gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG vorrangig der auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ausschüttbare Gewinn als verwendet gilt (BFH, Urteil v. 11.2.2015 - I R 3/14, BStBl 2015 II S. 816), ist für die Ausschüttungsdispositionen zu beachten, dass nur zum Ende des der Ausschüttung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach § 27 Abs. 2 KStG formell festgestellte Einlagen steuerfrei ausgeschüttet werden können, vgl. BFH, Urteil v. 28.1.2015 - I R 70/13, BStBl 2017 II S. 101; v. 19.5.2010 - I R 51/09, BStBl 2014 II S. 937. Sind z. B. im Wirtschaftsjahr 2025 (oder in Vorjahren) Einlagen erfolgt und sollen diese unbesteuert zurückgewährt werden, darf die Ausschüttung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2025 erfolgen, nachdem die Gewährung der Einlagen zuvor Gegenstand der gesonderten Feststellung des Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 KStG auf das Ende des Wirtschaftsjahres 2025 geworden ist. Die Verrechnung einer Ausschüttung mit dem steuerlichen Einlagekonto wird überdies nur anerkannt, wenn eine Bescheinigung gem. § 27 Abs. 3 KStG spätestens bis zur erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für das Jahr der Leistung erteilt wird. Fehlende Steuerbescheinigungen führen nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf Null (BFH, Beschluss nach § 126a FGO v. 11.7.2018 - I R 30/16, BStBl 2019 II S. 283).

Hinweis:

Im Fall der **Körperschaftsteueroption** nach § 1a KStG sehen Deffner/Mögele/Steiner/Ullmann, DStR 2024 S. 1578, eine Möglichkeit zum Direktzugriff auf das Einlagekonto mithilfe von inkongruenten Gewinnausschüttungen („Entnahmeschaukel“).

4. Einflussnahme auf den Beginn des Gewerbebetriebs

In der Praxis kann sich bei Neugründung eines Gewerbebetriebs das Problem auftun, dass **gewerbesteuerrechtlich** der Betrieb nach § 2 Abs. 1 Sätze 1, 2 GewStG erst mit der **Aufnahme der werbenden Tätigkeit** entsteht. Zuvor getätigte Aufwendungen sind zwar vorweggenommene Betriebsausgaben, gehen gewerbesteuerrechtlich indes verloren; denn ein **Gewerbeverlust** i. S. des § 10a GewStG wird für den Zeitraum vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit **nicht**

festgestellt. Etwas anderes gilt nur für **Kapitalgesellschaften**, weil diese nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG ab ihrer Errichtung als stehender Gewerbebetrieb gelten, s. zum Vorstehenden ausführlich Strahl, kösdi 2023 S. 23534; zu Gestaltungshinweisen ders., kösdi 2024 S. 23742.

Soll der Verlust eines Gewerbeverlustes vermieden werden – etwa bei Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit zu **Beginn des Jahres 2026** –, sind bei **Personenunternehmen** folgende Umstände zu berücksichtigen, vgl. zuletzt BFH-Urteil v. 20.2.2025 - IV R 23/22, NWB OAAAJ-90115, dazu Strahl, NWB 19/2025 S. 1296, NWB YAAAJ-90797.

- Ist Gegenstand des Gewerbebetriebs der **Handel**, stellt der Vertragsabschluss über den Erwerb der zu veräußernden Wirtschaftsgüter den frühestmöglichen Zeitpunkt für den Beginn des Gewerbebetriebs dar, vgl. auch BFH-Urteil v. 1.9.2022 - IV R 13/20, BStBl 2024 II S. 121. Da eine **Mitunternehmerschaft** stets nur einen einzigen Gewerbebetrieb hat, vgl. BFH-Urteil v. 22.2.2024 - IV R 14/21, BStBl 2024 II S. 408, wird der – einheitliche – **Gewerbebetrieb** bereits **aufgenommen**, wenn eine – geringfügige – **gewerbliche Nebentätigkeit** im Vorfeld zur späteren Haupttätigkeit entfaltet wird. Dies kann im Gestaltungswege zu berücksichtigen sein.
- Bei einem **gewerblichen Dienstleistungsunternehmen** beginnt der Gewerbebetrieb regelmäßig mit der tatsächlichen Aufnahme der Tätigkeit.
- Gleichermaßen beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht einer **gewerblich geprägten Personengesellschaft** mit Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit, wobei dafür der Vertragsabschluss hinreichend ist, vgl. BFH-Urteil v. 25.5.2023 - IV R 33/19, BStBl 2023 II S. 927.

5. Sicherstellung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung

Grundstücksverwaltende Personen- und Kapitalgesellschaften haben sicherzustellen, nicht gegen das **Ausschließlichkeitsgebot** des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu verstoßen, um die **erweiterte Gewerbesteuerkürzung** zu erhalten. Der BFH hat dazu zuletzt mit Urteilen v. 24.7.2025 - III R 23/23, NWB VAAAK-03891, und v. 17.10.2024 - III R 1/23, BStBl 2025 II S. 158, entschieden, die Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung in Gestalt der Ausschließlichkeit sei gleichermaßen **qualitativ, quantitativ** sowie **zeitlich** zu verstehen. In zeitlicher Hinsicht ist das Ausschließlichkeitsgebot nicht erfüllt, wenn eine grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaft ihr einziges Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert und sie über diesen Zeitpunkt hinaus fortbesteht (es kommt dann nicht zur Annahme eines abgekürzten Erhebungszeitraums, anders als bei einer grundstücksverwaltenden Personenunternehmung, die nach der Veräußerung des letzten Grundstücks keine gewerbliche Tätigkeit mehr ausübt). **Ausnahmen vom Ausschließlichkeitserfordernis** wegen Geringfügigkeit aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes **lehnt der BFH in ständiger Rechtsprechung ab**, vgl. dazu auch das BFH-Urteil v. 15.6.2023 - IV R 6/20, NWB IAAAJ-45444, wonach der Betrieb eines Stands auf dem Weihnachtsmarkt durch eine grundstücksverwaltende Personengesellschaft die erweiterte Gewerbesteuerkürzung ausschließt, auch wenn daraus nur **sehr geringe Einnahmen** erzielt werden, die darüber hinaus gespendet werden (etwas anderes soll in Anwendung von § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG nur dann gelten, wenn der Weihnachtsmarkt [oder eine andere Veranstaltung] der grundstücksverwaltenden Gesellschaft nur Mietern oder Pächtern dieser Gesellschaft zugänglich ist, vgl. Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 17.6.2022, BStBl 2022 I S. 958). Die erweiterte Grundstückskürzung ist aus Sicht des BFH auch zu verwehren, wenn eine schädliche Nebentätigkeit ohne Einnahmenerzielung erfolgt, vgl. BFH-Urteil v. 24.7.2025 - III R 23/23, NWB VAAAK-03891, s. dazu Strahl, NWB 47/2025 S. 3176, NWB FAAAK-04342.

Grundstücksverwaltende Gesellschaften sollten darauf achten, den Rahmen der **erlaubten Nebentätigkeiten** (welche zwar der Gewerbesteuer unterliegen, der Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung aber nicht entgegenstehen) nach § 9 Nr. 1 Satz 2, Satz 3 GewStG nicht zu überschreiten, vgl. dazu Bodden, kösdi 2025 S. 24180, 24189 f.

6. Hinweise zur Buchwertübertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Sollen einzelne Wirtschaftsgüter von oder in **Mitunternehmerschaften** zum Buchwert übertragen werden, setzt dies nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1, 2 EStG voraus, dass die Übertragung **unentgeltlich** oder gegen Gewährung oder Minderung von **Gesellschaftsrechten** vorgenommen wird. Angesprochen werden darf somit nur ein **Gesellschaftereigenkapitalkonto**, nicht aber ein Gesellschafterfremdkapitalkonto, weil insofern eine Gutschrift oder eine Belastung einen schuldrechtlichen Anspruch gewährt oder mindert.

Ein **Gesellschaftereigenkapitalkonto** liegt dabei nur vor, vgl. zuletzt BFH-Urteil v. 16.1.2025 - IV R 28/23 , BStBl 2025 II S. 389 ; s. dazu Strahl, NWB 15/2025 S. 962 , NWB RAAAJ-89253, wenn

- auf dem Konto auch **Verluste** erfasst werden (eine finale Erfassung bei Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft ist hinreichend) und
- **Verfügungsbeschränkungen** bestehen, nach denen eine freie Entnahmemöglichkeit eines Guthabens nicht gegeben ist, sondern sämtliche Entnahmen, die über den gesetzlichen Entnahmeanspruch hinausgehen, eines Gesellschafterbeschlusses bedürfen.

Es kann ratsam sein, die **Gesellschaftsverträge** von Mitunternehmerschaften daraufhin zu prüfen, ob die dort angelegten Eigenkapitalkonten diesen Vorgaben entsprechen.

Durch das JStG 2024 v. 2.12.2024, BGBl 2024 I Nr. 387, ist in Umsetzung der Rechtsprechung des BVerfG, vgl. Beschluss v. 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, NWB SAAAJ-56714, s. dazu Strahl, NWB 4/2024 S. 222 , NWB MAAAJ-57607, in § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG kodifiziert worden, zwischen den Gesamthandsvermögen **beteiligungsidentischer Mitunternehmerschaften** sei eine Buchwertübertragung einzelner Wirtschaftsgüter (nur) zulässig, wenn sie **unentgeltlich** erfolgt.

Damit darf insoweit zur Wahrung der Buchwertfortführung nur ein Gesellschaftereigenkapitalkonto angesprochen werden, welches **keine Gesellschaftsrechte** gewährt. Es handelt sich dabei entweder um das – steuerlich noch so zu bezeichnende – gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto oder aber um das personifizierte Kapitalkonto II. Auch hier ist der Gesellschaftsvertrag dahingehend zu würdigen, dass entsprechende Eigenkapitalkonten für die Gesellschafter geführt werden.

7. Update zu Steuerfragen bei Photovoltaikanlagen

Das JStG 2024 hat die durch das JStG 2022 eingeführte Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG für die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von auf, an oder in Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen ausgedehnt, und zwar für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden (§ 52 Abs. 4 EStG); ausführlich zur ertragsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen Wrangler/Wagner, NWB 2/2025 S. 101 , und zu Photovoltaikanlagen im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften NWB 8/2025 S. 520 ; s. zur Einkünfteerzielungsabsicht, die im Fall der Anwendbarkeit der Steuerbefreiung irrelevant ist, oben unter III, 1. Bisher galt die Steuerbefreiung für Anlagen auf, an oder in Einfamilienhäusern oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden mit einer installierten Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und Photovoltaikanlagen auf, an oder in sonstigen Gebäuden mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit, insgesamt aber nur bis zu höchstens 100 kW (peak) je Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. Nach neuem Recht gilt vereinheitlichend, dass Einnahmen und Entnahmen bei Anlagen auf, an oder in Gebäuden (einschließlich Nebengebäuden) befreit sind, wenn die installierte Bruttoleistung lt. Marktstammdatenregister bis zu 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit und insgesamt höchstens 100 kW (peak) je Steuerpflichtigem oder Mitunternehmerschaft beträgt. Damit ist die zulässige Bruttoleistung von 15 kW auf 30 kW je Wohn- und Geschäftseinheit erhöht und zugleich klargestellt worden, dass auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten (aber ohne Wohneinheiten) bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind; klargestellt worden ist auch, dass es sich um eine Freigrenze, nicht um einen Freibetrag handelt, vgl. zur Gesetzesänderung Hörster, NWB 5/2025 S. 301 ; Seifert, NWB 11/2025 S. 688 ; aktuelle Kommentierung des § 3 Nr. 72 EStG von Tormöhlen in Korn, EStG , § 4 Nr. 72 (August 2025). Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG ist durch das JStG 2022 v. 16.12.2022 **rückwirkend** zum 1.1.2022 eingeführt worden (§ 52 Abs. 4 Satz 28 EStG). Es ist zweifelhaft, ob die „unechte“ Rückwirkung verfassungskonform ist. In einem Streitfall, in dem die Anlage im Dezember 2022 an das Stromnetz angeschlossen wurde, nachdem der Auftrag vom Lieferer der Anlage bereits im Juni 2021 erteilt worden ist, die Installation sich jedoch durch die Corona-Krise verzögerte, hat das FG Düsseldorf, Urteil v. 24.6.2025 - 4 K 1286/24 E , NWB VAAAJ-99634 (Rev. BFH X R 17/25), **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** gegen die Ablehnung der Verlustberücksichtigung mit dem Argument, bei gebotener veranlagungszeitraumübergreifender Betrachtung entstehe keine ungerechtfertigte rückwirkende Belastung; die Steuerpflichtigen hätten, als sie die Erweiterung der Photovoltaikanlage in Auftrag gaben, mit einer

positiven Einkünfteprognose rechnen können, so dass – über die Jahre – die Steuerbefreiung für sie vorteilhaft war; kritisch Mücke, DStR 2025 S. 2122.

Es ist umstritten, ob die Rückgängigmachung eines in einem Veranlagungszeitraum vor 2022 in Anspruch genommenen **Investitionsabzugsbetrags** nach erfolgter Investition im Jahr 2022 in eine nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigte Photovoltaikanlage erforderlich ist. Dies bejaht die Finanzverwaltung, lässt aber wegen zahlreicher anhängiger Rechtsbehelfe (auch Klageverfahren vor den Finanzgerichten) Einspruchsverfahren mit Zustimmung der Steuerpflichtigen ruhen, Kurzinformation 2024/12 des FinMin Schleswig-Holstein zum Erlass v. 13.2.2025, NWB XAAAJ-86766. Der BFH hat ernstliche Zweifel geäußert und AdV befürwortet, Beschluss v. 15.10.2024 - III B 24/24 (AdV), BStBl 2025 II S. 30. Im Fachschrifttum wird die Frage kontrovers diskutiert, vgl. dazu Hoffmann, NWB 46/2024 S. 3168, NWB FAAAJ-78808; Mücke, NWB 16/2024 S. 1060; Seifert, NWB 20/2024 S. 1374; Wrangler/Wagner, NWB 2/2025 S. 101, 109, empfehlen, einschlägige Fällen offenzuhalten.

Im Wesentlichen nur noch für die **Vorjahre** ist dies interessant: Entstehen ab 1.1.2022 für nach § 3 Nr. 72 EStG steuerbefreite Anlagen, deren Betrieb vor dem 1.1.2022 steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte hervorbrachte, **nachträgliche**, im Zeitraum vor 2022 verursachte **Betriebsausgaben**, will die Finanzverwaltung den (nachträglichen) Betriebsausgabenabzug nicht anerkennen, FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 13.2.2025, NWB XAAAJ-86766; ebenso FG Nürnberg, Urteil v. 19.9.2024 - 4 K 1440/23, NWB CAAAJ-77367 (Rev. BFH III R 35/24). Diese Beurteilung überzeugt nicht, vgl. auch FG Münster, Urteil v. 6.11.2024 - 7 K 105/24 E, NWB MAAAJ-82918 (Rev. BFH X R 30/24); Ulbrich, NWB 10/2025 S. 614; Seifert, NWB 11/2025 S. 688.

Der Betrieb von Photovoltaikanlagen kann – auch wenn sie unter die Steuerbefreiung fallen – **steuerliche Nebenwirkungen** auslösen: (a) Für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist der Betrieb der Anlagen schädlich, wenn die Einnahmen aus schädlichen Nebentätigkeiten insgesamt die in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG gezogenen Grenzen überschreiten, s. auch Bodden, Körsdi 2025 S. 24181, 24190. (b) Die steuerfreien Einnahmen entfalten nach § 3 Nr. 72 EStG bei Personengesellschaften keine Infektionswirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. (c) Durch das Steueränderungsgesetz 2025 soll in den Katalog der für gemeinnützige Körperschaften steuerunschädlichen Betätigungen nach § 58 Nr. 11 AO-E ab 1.1.2026 die Verwendung von Mitteln für die Errichtung und den Betrieb von Photovoltaikanlagen aufgenommen werden, soweit es sich dabei nicht um die Haupttätigkeit der Körperschaft handelt. (d) Werden Dach- oder Freiflächen einer beherrschten, gewerblich tätigen Gesellschaft zur Nutzung überlassen und entsteht dadurch kein steuerliches Sonderbetriebsvermögen, kann eine steuerliche Betriebsaufspaltung entstehen, wenn es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen handelt; die Finanzverwaltung hält dies für denkbar, vgl. LfSt Niedersachsen, VfG. v. 17.10.2023, NWB BAAAJ-51734; vgl. dazu auch Bodden in Korn, EStG, § 15 Rz. 3457 (April 2025). Zu beurteilen ist die Wesentlichkeit aus dem Blickwinkel der Gesellschaft, die die überlassenen Wirtschaftsgüter nutzt. U. E. sind die Flächen nur dann wesentliche Betriebsgrundlagen, wenn die nutzende Gesellschaft einen wesentlichen Teil (mehr als 25 %?) ihrer Erträge aus dem Betrieb der Photovoltaikanlagen erzielt, die sie auf den Flächen errichtet und betreibt, die ihr die beherrschenden Gesellschafter zur Nutzung überlassen, so auch das FG Düsseldorf, Urteil v. 19.2.2025 - 5 K 814/22 G,F, NWB UAAAK-01022 (Rev. BFH III R 12/25); a. A. FG des Landes Sachsen-Anhalt, Beschluss v. 8.3.2018 - 3 V 476/17, EFG 2019 S. 784 (rkr.), in einem AdV-Verfahren. Zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Errichtung und des Betriebs von Photovoltaikanlagen hat sich ausführlich die OFD Karlsruhe, VfG. v. 10.8.2025, DB 2025 S. 2268, geäußert, deren wesentliche Aussagen in Körsdi 2025 S. 24427 (Report Nr. 451) zusammengefasst worden sind.

8. Zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

Bei den gemischt genutzten Gebäuden kann es sich um Immobilien handeln, die nur teilweise unternehmerisch genutzt werden, oder Immobilien, die in vollem Umfang zum Unternehmensvermögen gehören, die aber nur teilweise der Erzielung steuerpflichtiger Umsätze dienen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Für nur teilweise unternehmerisch genutzte Gebäude besteht, wenn es sich um nicht unternehmerische Verwendungen (insbesondere Privatnutzungen) handelt, ein Wahlrecht (das zeitnah ausgeübt und spätestens bis zum Ablauf der Steuererklärungsfrist am 31.7. des Folgejahres offenbart werden muss, Abschn. 15.2c Abs. 16 Satz 4 UStAE), sie anteilig dem Unternehmensvermögen entsprechend der unternehmerischen Nutzungsquote zuzuordnen, das gesamte Gebäude dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder das Gebäude insgesamt nicht dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen (Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b UStAE). Besteht die gemischte Nutzung in einer teilweise nicht wirtschaftlichen Verwendung (z. B. bei Vereinen), gehört nur der unternehmerisch genutzte Teil – ohne dass ein Wahlrecht besteht – zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen

(Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a UStAE). Gehören Gebäude danach teilweise nicht zum Unternehmensvermögen, sind die Vorsteuern aus Leistungsbezügen für das Gebäude nur nach § 15 UStG abziehbar, soweit sie für das Unternehmensvermögen bestimmt sind. Eine weitere Beschränkung des Vorsteuerabzugs entsteht für Leistungsbezüge für das Unternehmensvermögen, soweit dieses zur Erzielung steuerfreier, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet wird. An dieser Stelle angesprochen wird die Vorsteueraufteilung, die erforderlich ist, soweit Gebäude zwar zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen gehören, die Leistungsbezüge jedoch teilweise der Erzielung von steuerfreien Umsätzen dienen, die nach § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (dazu aktuell und ausführlich Brill, Körsdi 2025 S. 24344, m. w. N., der mit Nachdruck empfiehlt, sich zur Optimierung des Vorsteuerabzugs intensiv mit den im Einzelfall anzutreffenden Verhältnissen zu befassen). Für die Vorsteueraufteilung bei teilunternehmerischer Verwendung wendet die Finanzverwaltung § 15 Abs. 4 UStG „entsprechend“ an (Abschn. 15.6a Abs. 4 UStAE). Fallen **Herstellungs- oder Anschaffungsaufwendungen** für (ganz oder teilweise) unternehmerisch genutzte Gebäude an, erfolgt die Zuordnung der jeweils dafür verwendeten Leistungsbezüge nach § 15 Abs. 4 UStG einheitlich nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel für die gesamten Leistungsbezüge für die jeweilige Maßnahme. Eine individuelle Vorabzuordnung zuordenbarer Leistungsbezüge unterbleibt, vgl. BFH-Urteil v. 10.8.2016 - XI R 31/09 , BStBl 2022 II S. 736 ; Abschn. 15.17 Abs. 5 UStAE . Leistungsbezüge für **Instandsetzung und -haltung**, Wartung von Gebäuden und Grundstücksverwaltung werden ad hoc im Zeitpunkt ihrer Entstehung individuell zugeordnet. Dabei sind Schätzungen erforderlich, soweit sie gleichermaßen übergreifend unterschiedlich genutzte Gebäudeteile betreffen. Ob es sich um Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand handelt, grenzt die Finanzverwaltung nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ab, ausgenommen anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG , die umsatzsteuerrechtlich den Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten zugerechnet werden, Abschn. 15.17 Abs. 6 UStAE . Es konkurrieren für die Zuordnung von **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** folgende **Aufteilungsschlüssel**:

- Gebäudeflächen (objektbezogener Flächenschlüssel),
- objektbezogener Umsatzschlüssel (Verhältnis der Nutzungsvergütungen),
- unternehmensbezogener Umsatzschlüssel („Gesamtschlüssel“),
- zeitraumbezogener Schlüssel für alternierende Gebäudenutzungen (Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 4 UStAE),
- in Fällen des Gebäudeerwerbs (nicht der Herstellung) Verhältnis der Ertragswerte (Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 5 Nr. 4 UStAE).

Schon bisher hat die Finanzverwaltung – sich auf die Rechtsprechung stützend – bei vermieteten oder verpachteten Gebäuden den **Flächenschlüssel präferiert**. Gesetzliche Grundlage ist die bisherige Fassung des § 15 Abs. 4 Satz 2 und 3 UStG , die durch das JStG 2024 folgende Fassung erhalten hat: „Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen ist nur zulässig, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist.“ Die Dominanz des Flächenschlüssels wird verstärkt, wenn § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG gem. Regierungsentwurf für das Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung, BT-Drucks. 21/1930 v. 1.10.2025 (s. oben II, 9), folgende Fassung erhält: „Für Grundstücke ist dabei eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzungsflächen vorzunehmen, es sei denn, eine andere Methode führt zu einer demgegenüber präziseren wirtschaftlichen Zuordnung“ (die Gesetzesänderung soll nach Art. 23 Abs. 1 des Gesetzentwurfs am Tag nach seiner Verkündung in Kraft treten). Der Gesetzgeber beabsichtigt damit eine Klarstellung im Sinne der aktuellen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung, gesteht den Gesetzesanwendern aber zu (S. 134 der Gesetzesbegründung): „Sollte im Einzelfall eine andere Aufteilungsmethode zu einem (noch) präziseren wirtschaftlichen Ergebnis führen, kann stattdessen auch diese angewandt werden.“

Hinweis:

Wer den strikten Flächenschlüssel für die Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand nicht angewendet wissen will und einen höheren Vorsteuerabzug als den, der sich danach ergibt, begehrt, muss im Einzelfall Argumente vortragen, aus denen sich ergibt, dass die anderweitige Aufteilung präzisere wirtschaftliche Ergebnisse zeitigt. Dies erfordert eine Einzelfallbeurteilung. Unterschiedliche Bausubstanz oder Ausstattungsmerkmale führen nicht zur Modifizierung des Flächenschlüssels, sondern – wenn sie signifikant sind – zur etwaigen Anwendung eines anderen Schlüssels als präzisere Aufteilungsmethode, z. B. des objektbezogenen Umsatzschlüssels oder umbauten Raums.

Alljährlich ist bei gemischt genutzten Gebäuden innerhalb der gesetzlichen Zehnjahresfrist zu prüfen, ob Vorsteuerberichtigungen nach **§ 15a UStG** wegen Änderung der Verhältnisse für den Vorsteuerabzug erforderlich sind, was besonders häufig bei Anwendung des Umsatzschlüssels akut wird.

9. Handlungsbedarf für Gemeinnützige

a) Mittelverwendung und Rücklagenbildung

Gemeinnützige Körperschaften und Vermögensmassen sollten zum **Ende des Jahres 2025** prüfen, ob sich Handlungsbedarf aus dem Gebot der **zeitnahen Mittelverwendung** nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ergibt. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Bis zum Ende des Jahres 2025 sind mithin grundsätzlich Mittel zu verwenden (begünstigt ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen), welche **im Jahr 2023 zugeflossen** sind. Dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen dabei **sämtliche Mittel** der Körperschaft (mit Ausnahme jener nach § 62 Abs. 3 AO), mithin auch der Gewinn aus Zweckbetrieben und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung, vgl. AEAO zu § 55, Nr. 3 Sätze 1 und 2. – Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung ist nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45.000 € (brutto) beachtlich, § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 AO (diese Grenze soll nach Maßgabe des Regierungsentwurfs eines Steueränderungsgesetzes 2025 etwaig ab dem VZ 2026 auf 100.000 € [brutto] erhöht werden, vgl. dazu oben unter II, 2, d).

Wird festgestellt, dass die Mittel nicht zeitnah verwendet wurden, kann das Finanzamt nach § 63 Abs. 4 Satz 1 AO eine angemessene **Frist für die Verwendung** der Mittel setzen. Die tatsächliche Geschäftsführung (vgl. § 63 Abs. 1 AO) gilt nach AEAO zu § 63, Nr. 2 als ordnungsgemäß, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft die Mittel innerhalb der gesetzten Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet. Aus Sicht der Rechtsprechung kann einen Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Verwendung aber etwaig auch eine Mittelfehlverwendung i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO (Selbstlosigkeit) darstellen. Dies hat der BFH in einem obiter dictum ausdrücklich offengelassen, vgl. BFH-Urteil v. 20.3.2017 - X R 13/15, BStBl 2017 II S. 1110, Rz. 63.

Vor diesem Hintergrund ist zu empfehlen, dem Gebot der zeitnahen Verwendung der Mittel zu entsprechen und ggf. **(zulässige) Rücklagen** nach § 62 Abs. 1 AO zu bilden (die Bildung der Rücklagen hat innerhalb der o. g. Frist für die zeitnahe Mittelverwendung zu erfolgen, vgl. § 62 Abs. 2 Satz 1 AO). Besondere Bedeutung kommt dabei der **freien Rücklage** gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO bei, weil diese dem Vermögen der steuerbegünstigten Körperschaft zugeführt und dergestalt endgültig dem Gebot der zeitnahen Verwendung entzogen werden kann, vgl. AEAO zu § 62, Nr. 11 Abs. 3 Satz 2.

b) Änderung von Satzungszwecken

Soll der Katalog der steuerbegünstigten Zwecke, die durch die steuerbegünstigte Körperschaft aktiv gefördert werden sollen, **erweitert** werden, bedarf es vor der Ausdehnung des Handlungsrahmens im Hinblick auf die Erfüllung des neuen Zwecks seiner Eintragung im **Vereins- oder Handelsregister**. Im Übrigen würde gegen das **Gebot der Ausschließlichkeit** verstoßen werden, vgl. dazu BFH-Urteil v. 23.7.2020 - V R 40/18, BStBl 2021 II S. 3. Auch insofern kann somit eine **Satzungsänderung noch im laufenden Jahr 2025** – und zumal ihre nachfolgende Eintragung im einschlägigen Register – anzustoßen sein, wenn der neue steuerbegünstigte Zweck ab dem kommenden Jahr verfolgt werden soll.

Nicht vom Gebot der Ausschließlichkeit betroffen sind indes **Maßnahmen zur Erreichung** der satzungsmäßigen Zwecke, vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO /FGO, § 56 AO Rz. 2 (Stand: April 2020). Weitere Maßnahmen zur Zweckverwirklichung können mithin auch ohne vorherige Satzungsänderung aufgenommen werden (womit auch die Eintragung einer solchen Satzungsänderung im einschlägigen Register hinfällig ist), wenn sie auf die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet sind.

10. Handlungsbedarf für juristische Personen des öffentlichen Rechts

a) Verlängerung der Übergangsfrist für die erstmalige Anwendung von § 2b UStG

Durch das JStG 2024 vom 2.12.2024, BGBl 2024 I Nr. 387, ist das Ende der Übergangsfrist in § 27 Abs. 22a Satz 1 UStG für die erstmalige Anwendung des § 2b UStG (nochmals) auf Leistungen verschoben worden, die **nach dem 31.12.2026** ausgeführt werden. Dies steht unter der Voraussetzung, dass die jeweilige juristische Person des öffentlichen Rechts gegenüber dem Finanzamt bis zum 31.12.2016 erklärt hatte, § 2 Abs. 3 UStG a.F. in der Übergangsfrist weiterhin anwenden zu wollen und sie diese Erklärung nicht zwischenzeitlich widerrufen hat.

Damit bleiben juristische Personen des öffentlichen Rechts, welche erklärt hatten, § 2 Abs. 3 UStG a.F. noch anwenden zu wollen, weiterhin nur mit solchen Leistungen unternehmerisch tätig, die im **Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA)** oder eines **land- und forstwirtschaftlichen Betriebs** ausgeführt werden, vgl. dazu Abschn. 2.11 Abs. 2, Abs. 4 UStAE. Leistungen des **Hoheitsbetriebs** oder der **Vermögensverwaltung** sind demgegenüber nach wie vor **nicht umsatzsteuerbar**. Eine Beschränkung der Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG a.F. auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nach § 27 Abs. 22a Satz 3 UStG nicht zulässig.

In Anbetracht dieser Regelungslage sollte das **kommende Jahr 2026** für eine **Revision von Vertragswerken** genutzt werden – insbesondere im Hinblick auf **vermögensverwaltende** Leistungen, die nach dem 31.12.2026 gem. § 2b Abs. 1 UStG umsatzsteuerbar werden könnten, sowie **Beistandsleistungen** an den Hoheitsbetrieb einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nach dem 31.12.2026 etwaig nicht von einer Ausnahmeregelung nach § 2b Abs. 2, 3 UStG erfasst werden.

Diese Empfehlung gilt, obzwar aufgrund der **Begründung** der Verlängerung der Übergangsfrist eine weitere zeitliche Ausdehnung über den 31.12.2026 hinaus nicht ausgeschlossen scheint, vgl. BT-Drucks. 20/12780 v. 9.9.2024 S. 188: „Eine wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs durch die erneute Verlängerung der Übergangsregelung ist unter Zugrundelegung der Erfahrungen der letzten zwei Jahre auch weiterhin nicht zu befürchten.“

b) Verlängerung der Übergangsfrist für Verpachtungsbetriebe

Ein **Verpachtungs-BgA** i. S. des § 4 Abs. 4 KStG liegt nach dem BFH-Urteil v. 10.12.2019 - I R 58/17, BStBl 2021 II S. 945, **nicht vor**, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der **Verpächter die wirtschaftliche Last** des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Dies ist etwa der Fall, wenn das öffentliche Hallenbad an eine GmbH zur Nutzung durch die Kommune überlassen wird (eine Beteiligung der Kommune an der GmbH besteht nicht) und ein Betriebskostenzuschuss auf schuldrechtlicher Basis gewährt wird, welcher das Pachtentgelt übersteigt. Die Finanzverwaltung hat sich mit BMF-Schreiben v. 15.12.2021, BStBl 2021 I S. 2483, dieser Beurteilung angeschlossen, die dafür gewährte Übergangsregelung aber mit BMF-Schreiben v. 14.1.2025, BStBl 2025 I S. 303, zum zweiten Mal bis zum **31.12.2026** verlängert. Dies gilt allerdings nur, wenn die Norm des § 2b UStG für die verpachtende juristische Person des öffentlichen Rechts noch keine Anwendung findet und für den betreffenden Verpachtungs-BgA bis zum 31.12.2024 von der bisherigen Übergangsregelung Gebrauch gemacht wurde.

Bestand von vornherein **keine Entgeltlichkeit**, ist davon auszugehen, dass zu keinem Zeitpunkt ein Verpachtungs-BgA vorlag. **Entfällt** hingegen die **Entgeltlichkeit** der Überlassung nach Ablauf der Übergangsregelung, kommt es zur **Aufgabe des BgA** unter Aufdeckung der stillen Reserven. In diesem Fall ist **Vorsorge** zu treffen, etwa durch einvernehmliche Anhebung des Pachtzinses oder durch Übergang von der Verpachtung zu einer **aktiven Tätigkeit**.