



Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

Ausgabe 1, 8. Januar 2026

Inhalt

01	Pillar 2: Side-by-Side Package der OECD veröffentlicht.....	3
	Neues BMF-Schreiben zur Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	4
	Aktuelle Rechtsprechung	6
	Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung.....	6
	Behandlung von GmbH-Anteilen des Mitunternehmers als Sonderbetriebsvermögen II bei der Mitunternehmerschaft.....	6
	"Unechte" Realteilung beim Ausscheiden einer Mitunternehmerkapitalgesellschaft aus einer Personengesellschaft gegen Übertragung "eigener" Anteile.....	7
	Aufwendungen für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.....	8
	Thesaurierungsbegünstigung: Berücksichtigung von gesonderten Feststellungen nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG	8
	Rückwirkendes Ereignis - vorzeitige Berücksichtigung im Jahr der Rückwirkung - keine rückwirkende Beseitigung einer vGA durch Anrechnung auf den Kaufpreis nach Bestellung eines "Vorkaufsrechts"	9
03	Rechtsprechung im Blog	10
	Einbringung von Anteilen an grundbesitzender Personengesellschaft in zuvor gegründete Kapitalgesellschaft nicht steuerbefreit.....	10
	Kein Buchwertprivileg für die unentgeltliche Übertragung eines Teil- Mitunternehmeranteils auf eine Körperschaft.....	12
	Business Meldungen	17

04	Service.....	18
	Terminplaner.....	18
	Veranstaltungen	18
	Noch Fragen?	18
	Redaktion	18
	Datenschutz.....	19



Neues aus Gesetzgebung und Finanzverwaltung

Pillar 2: Side-by-Side Package der OECD veröffentlicht

Am 5. Januar 2026 gab die OECD bekannt, dass "147 members of the Inclusive Framework (IF)" zu BEPS einem neuen Paket administrativer Leitlinien im Rahmen der globalen Mindeststeuerelemente der Säule Zwei zugestimmt haben.

Fundstelle

Mehr zum Thema lesen Sie hier:

[pwc-oecd-announces-agreement-on-range-of-new-pillar-two-safe-harbours.pdf](#)

Hintergrund

Das vereinbarte "Side-by-side Paket" umfasst u.a. folgende Punkte:

- Der CBCR Safe-Harbour wird um ein Jahr bis 2027 verlängert, wobei der zu erreichende effektive Steuersatz 17 Prozent (wie auch in 2026) ist.
- Es wird einen UPE-Safe Harbour als faktischen Ersatz für den Ende 2025 ausgelaufenen UTPR-Safe Harbour geben, dessen Geltungsbereich jedoch auch weiterhin auf die Anwendung der UTPR und auf die UPE-Jurisdiktion beschränkt ist.
- Der eigentliche side-by-side Safe Harbour betrifft auch die IIR und Jurisdiktionen außerhalb der UPE-Jurisdiktion, nicht aber QDMTTs.
- Ein permanenter ETR-Safe Harbour, der im Kern als „Vollberechnung light“ ab 2027 (uU schon für 2026) angewendet werden kann; light bedeutet dabei aber nicht nur ein weniger, sondern es treten auch neue Aspekte hinzu.
- Ein substance based tax incentives safe harbour, der eine Verringerung der Ergänzungssteuer - im Grundgedanken vergleichbar, in der technischen Umsetzung jedoch abweichend zum substanzbasierten Freibetrag - vorsieht.



Daneben soll an weiteren Safe Harbours und auch an einer Vereinfachung der Vollberechnung gearbeitet werden.

Neues BMF-Schreiben zur Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Das Bundesfinanzministerium der Finanzen hat mit aktuellem Schreiben seine Auffassung zur Berücksichtigung des OECD-Musterkommentars bei der Auslegung von DBA geändert. Hintergrund ist die Veröffentlichung eines Urteils des Bundesfinanzhofs aus 2023 im Bundessteuerblatt.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom 24. Dezember 2025 (**IV B 2 - S 1301/01508/004/038**).

Einen englischen Beitrag zu diesem Thema finden Sie **hier**.

Hintergrund

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung galt, dass die Auslegung eines Abkommens grundsätzlich nicht auf den Zeitpunkt seines Abschlusses „eingefroren“ wird. Daraus ergab sich, dass der OECD-Kommentar bei der Bestimmung der Auslegung von Vorschriften des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) bzw. diesen entsprechenden Vorschriften von zwischen OECD-Mitgliedsstaaten bestehenden DBA im Sinne einer sogenannten Indizwirkung zu berücksichtigen ist. Dies war insbesondere für nachträgliche Ergänzungen und Präzisierungen der Kommentierung der Fall.

Der BFH hatte in einem Urteil vom 5. Dezember 2023 (**IR 42/20**) u. a. entschieden, dass Doppelbesteuerungsabkommen statisch und nicht dynamisch auszulegen sind (RZ 46 ff. im Urteil). Daran anknüpfend hält das BMF an seiner im Schreiben vom 19. April 2023 vertretenen gegenteiligen Auffassung nicht mehr fest.

BMF ersetzt früheres BMF-Schreiben durch aktuelle Verlautbarung

Zur Auslegung von DBAs bezieht das BMF nun u. a. wie folgt Stellung:

1. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass DBA als völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihrer Ziele und Zwecke auszulegen sind. Dabei stellt der Wortlaut einer Bestimmung eines DBA die Grenze der Auslegung dar.



2. Ist der Wortlaut einer auszulegenden Bestimmung eines DBA zwischen OECD-Mitgliedsstaaten mit einer Bestimmung des OECD-MA **identisch** oder zumindest vergleichbar, ist der OECD-Musterkommentar (OECD-MK) zu dieser Bestimmung als ein widerlegliches Indiz für die Staatenpraxis der OECD-Mitgliedsstaaten bei der Auslegung der dem OECD-MA entsprechenden Vorschriften ihrer DBA anzusehen.

3. Der OECD-MK beinhaltet in seiner jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltenden Fassung das Verständnis der OECD-Mitgliedsstaaten zur Auslegung der Bestimmungen des OECD-MA. Er **stellt keine gesetzliche Norm dar**, verfolgt aber das Ziel, Auslegungskonflikte zu vermeiden und Entscheidungsharmonie zu fördern. Daher ist nach Auffassung der Verwaltung auch die jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltende Fassung des OECD-MK für die Auslegung heranzuziehen, soweit es sich gegenüber früheren Fassungen des OECD-MK insbesondere um Klarstellungen und Präzisierungen handelt.

4. Ist der Wortlaut einer auszulegenden Bestimmung eines DBA zwischen OECD-Mitgliedsstaaten mit einer Bestimmung des OECD-MA **nicht identisch** oder nicht zumindest vergleichbar, scheidet eine Auslegung unter Heranziehung des OECD-MK aus.

5. Soweit sich aus anderen Verwaltungsanweisungen (dazu zählt auch die Veröffentlichung von Entscheidungen des BFH im Bundessteuerblatt Teil II) ein anderes Abkommensverständnis ergibt, geht dieses demjenigen des OECD-MK vor.

Das aktuelle Schreiben ersetzt das frühere Schreiben vom 19. April 2023.



Aktuelle Rechtsprechung

BFH-Entscheidungen, veröffentlicht am 8. Januar 2026

Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

Urteil vom 23. September 2025, II R 19/24

Zum [Urteil](#).

§ 7 Abs. 8 Satz 1 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) fingiert eine Schenkung. Die Vorschrift enthält kein subjektives Tatbestandsmerkmal, weder in Gestalt eines Bewusstseins der Unentgeltlichkeit noch einer Bereicherungsabsicht (Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.04.2024 - II R 22/21, BStBl II 2025, 356).

Besteht die Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG in der Abtretung eines GmbH-Anteils, stimmt der Ausführungszeitpunkt im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG grundsätzlich mit dem Zeitpunkt, zu dem die Abtretung zivilrechtlich wirksam wird, überein. Ob die Leistung zu einer Werterhöhung der Anteile der Gesellschafter geführt hat, ist auf diesen Zeitpunkt bezogen zu prüfen.

Ist ein Abtretungsvertrag aufgrund des Handelns eines vollmachtlosen Vertreters nach § 177 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) schwebend unwirksam, entsteht die Schenkungsteuer erst mit der nach § 184 Abs. 1 BGB erforderlichen Genehmigung. Die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung hat schenkungsteuerrechtlich keine Bedeutung.

Behandlung von GmbH-Anteilen des Mitunternehmers als Sonderbetriebsvermögen II bei der Mitunternehmerschaft

Urteil vom 25. September 2025, IV R 12/23

Zum [Urteil](#).

Eine Tochter-Kapitalgesellschaft erfüllt eine wesentliche wirtschaftliche Funktion ihrer Mutter-Personengesellschaft im Sinne der Rechtsprechung zur Qualifizierung von Kapitalbeteiligungen als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II nicht bereits dadurch, dass sie der Muttergesellschaft allein aufgrund deren finanzieller Beteiligung die Teilhabe an den von ihr erzielten Vermögensmehrungen ermöglicht



(Bestätigung von Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.03.1996 - IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736).

Beteiligt sich der Kommanditist einer GmbH & Co. KG an einer GmbH, deren Anteile bislang die GmbH & Co. KG allein gehalten hat, führt die bestehende Beteiligung der GmbH & Co. KG an der GmbH allein nicht dazu, dass die neu erworbene Kapitalbeteiligung des Kommanditisten für das Unternehmen der Personengesellschaft als wirtschaftlich vorteilhaft und damit als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen ist.

Die Annahme von Sonderbetriebsvermögen II setzt neben der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft kumulativ voraus, dass der Mitunternehmer die Kapitalgesellschaft beherrscht. Er muss seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellen (Bestätigung von BFH-Urteil vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131).

Ein "verlustgeneigtes" Wirtschaftsgut, das nicht dem gewillkürten (Sonder-)Betriebsvermögen zugeordnet werden kann, liegt nicht nur vor, wenn der "innere Wert" des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung herabgesetzt ist, sondern auch dann, wenn die Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts seinen Verkehrswert erheblich übersteigen, so dass eine Vermutung dafür spricht, dass es dem Betrieb keinen Nutzen, sondern Verluste bringen wird.

"Unechte" Realteilung beim Ausscheiden einer Mitunternehmerkapitalgesellschaft aus einer Personengesellschaft gegen Übertragung "eigener" Anteile

**Urteil vom 21. August
2025, IV R 16/22**

Zum Urteil.

Der durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 25.05.2009 (BGBl I 2009, 1102) eingefügte § 272 Abs. 1a und Abs. 1b des Handelsgesetzbuchs hat nichts an der Beurteilung geändert, dass es sich bei den von der Kapitalgesellschaft erworbenen eigenen Anteilen, die nicht zur Einziehung bestimmt sind, steuerrechtlich um Wirtschaftsgüter handelt.

Werden im Zuge der Realteilung Einzelwirtschaftsgüter in das inländische Betriebsvermögen einer Mitunternehmerkapitalgesellschaft übertragen, regelt § 16 Abs. 3



Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abschließend die Frage, ob der hierdurch bedingte Übergang stiller Reserven in das Körperschaftsteuerregime der Sicherstellung deren Besteuerung entgegensteht.

§ 16 Abs. 3 Satz 4 EStG ist --ebenso wie § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG-- im Wege teleologischer Reduktion dahin auszulegen, dass der Ansatz des gemeinen Werts hinsichtlich des übertragenen Einzelwirtschaftsguts ausscheidet, wenn kein Wechsel stiller Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime erfolgt. Danach sind die Buchwerte fortzuführen, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens der Mitunternehmerkapitalgesellschaft an der Personengesellschaft ausschließlich (inländische) Körperschaften beteiligt sind (entgegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.12.2018, BStBl I 2019, 6, Rz 11).

Der durch das Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) --JStG 2024-- eingefügte § 16 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 6 Abs. 5 Satz 7 EStG gilt nach § 52 Abs. 12 Satz 19 EStG i.d.F. des JStG 2024 erstmals für Übertragungen von Wirtschaftsgütern, die nach dem 18.10.2024 stattfinden.

Aufwendungen für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Urteil vom 20. November 2025, VI R 4/23

Zum [Urteil](#).

Kosten für die Anmietung eines Pkw-Stellplatzes gehören nicht zu den Unterkunftskosten, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes nur mit höchstens 1.000 € im Monat angesetzt werden können. Sie sind, soweit notwendig, als Werbungskosten wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung abziehbar.

Thesaurierungsbegünstigung: Berücksichtigung von gesonderten Feststellungen nach § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG

Urteil vom 09. September 2025, VI R 23/23

Zum [Urteil](#).

Für die Prüfung der Thesaurierungsbegünstigung gemäß § 34a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hat das Finanzgericht, soweit die damit zusammenhängenden Einkünfte vom Lage-/Betriebsfinanzamt im Sinne des § 18 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gesondert festgestellt worden



sind, im Einzelfall festzustellen, ob vom Lage-/Betriebsfinanzamt auch ein Feststellungsbescheid über die maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen gemäß § 34a Abs. 10 Satz 1 EStG erlassen worden ist.

Rückwirkendes Ereignis - vorzeitige Berücksichtigung im Jahr der Rückwirkung - keine rückwirkende Beseitigung einer vGA durch Anrechnung auf den Kaufpreis nach Bestellung eines "Vorkaufsrechts"

Urteil vom 21. Oktober 2025, VIII R 19/23

Zum [Urteil](#).

§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung gebietet die Berücksichtigung nachträglicher Änderungen der Sachlage nur in den Grenzen des formellen Rechts.

Ein bestimmter Sachverhalt kann steuerlich nur einmal und grundsätzlich nur in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden, in dem er sich ereignet hat. Davon kann aus Gründen der Prozessökonomie abgewichen werden, wenn die Gefahr divergierender Entscheidungen nicht besteht.

Beruhet eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) auf der Annahme, das durch den Gesellschafter entgeltlich bestellte "Vorkaufsrecht" (hier: nach spanischem Recht) an einem Grundstück habe den Gesellschafter als Eigentümer nicht belastet und für die Gesellschaft als Vorkaufsberechtigte keinen Wert, und verkauft der Gesellschafter als Grundstückseigentümer das Grundstück später an die Gesellschaft als Vorkaufsberechtigte, führt die Anrechnung des Kaufpreises für das "Vorkaufsrecht" auf den Kaufpreis für das Grundstück nicht dazu, dass die vGA rückwirkend entfällt (Abgrenzung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.08.1994 - X R 42/91, BFHE 175, 362, BStBl II 1995, 57).



Rechtsprechung im Blog

Einbringung von Anteilen an grundbesitzender Personengesellschaft in zuvor gegründete Kapitalgesellschaft nicht steuerbefreit

In einem aktuell veröffentlichten Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Wechsel im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft aufgrund Einbringung sämtlicher Anteile einer mittelbar beteiligten in eine kurz zuvor neu gegründete Kapitalgesellschaft nicht von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Für eine Steuerbefreiung, so der Bundesfinanzhof in einem aktuell veröffentlichten Urteil, müsse der Einbringende innerhalb von fünf Jahren vor der Einbringung zu mindestens 95 % an der anteilsaufnehmenden Kapitalgesellschaft beteiligt gewesen sein.

Sachverhalt

Fundstelle

BFH-Urteil vom 8. Oktober 202 (**II R 33/23**) – veröffentlicht am 18. Dezember 2025.

Die Klägerinnen, zwei inländische Kommanditgesellschaften, besaßen jeweils inländisches Grundvermögen. An den Klägerinnen war mittelbar zu 100% die ausländische D Company beteiligt, an welcher wiederum der Staat Z zu 100 % beteiligt war. Zum 19.1.2017 gründete der Staat Z eine weitere 100 %-ige Tochtergesellschaft, die I Company, und übertrug mit Wirkung zum 19.2.2017 sämtliche Anteile an der D Company auf die I Company.

Das Finanzamt setzte für diesen Übertragungsvorgang gegen die Klägerinnen jeweils Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG fest. Eine Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG (Umstrukturierungen im Konzern) gewährte es nicht.

Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben. Es war der Auffassung, § 6a Satz 4 GrEStG stehe der Gewährung der Steuervergünstigung nicht entgegen. Die Vorbehaltsfrist sei im Streitfall zwar nicht eingehalten worden. Der Gesetzgeber habe Umstrukturierungen im Konzern aber begünstigen wollen. Die Beschränkung auf Konzernsachverhalte im Rahmen von § 6a GrEStG diene der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen (hierzu: **Blogbeitrag vom 4. November 2024**).



Entscheidung des BFH

Der BFH hielt die Revision des Finanzamts für begründet. Die Einbringung von 100 % der Anteile an der D-Company in die I-Company erfüllt den Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG.

Die nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbare Einbringung ist nicht von der Steuer befreit

Beim Übergang eines Grundstücks von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand wird nach § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG die Steuer nicht erhoben, soweit Anteile der Gesellschafter am Vermögen der erwerbenden Gesamthand den jeweiligen Anteilen dieser Gesellschafter am Vermögen der übertragenden Gesamthand entsprechen. Für die Anwendung dieser Regelung kommt es nach Ansicht des BFH nicht darauf an, dass der unmittelbare Gesellschafterbestand der Klägerinnen von der Einbringung der Anteile an der D-Company in die I-Company unberührt blieb und damit auf der unmittelbaren Beteiligungsebene Beteiligungsgleichheit gewährleistet war. Entscheidend ist, dass die D-Company, die aufgrund des vollständigen Wechsels ihres unmittelbaren Gesellschafterbestandes als Neugesellschafterin der Klägerinnen anzusehen ist, nicht mehr am Vermögen der fiktiv neuen Gesamthandsgemeinschaft beteiligt war.

Der Umstand, dass die Regierung des Staates Z auch nach der Einbringung der Anteile an der D-Company in die I-Company auf der obersten Beteiligungsebene weiterhin (mittelbar) an den Klägerinnen beteiligt blieb, genügt ebenfalls nicht für eine Anwendung der erwähnten Steuerbefreiungsvorschrift, da diesbezüglich nicht durch eine Kapitalgesellschaft auf die dahinterstehenden mittelbar Beteiligten "durchgeschaut" werden kann.

Des Weiteren sind für den steuerbaren Einbringungsvorgang die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG nicht erfüllt

Nach dieser Vorschrift wird für einen - wie vorliegend - steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG, einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage die Steuer nicht erhoben. Die Anwendung des § 6a GrEStG scheitert im Streitfall jedenfalls daran, so der BFH, dass an dem Einbringungsvorgang entgegen den Anforderungen aus § 6a Satz 3 und 4 GrEStG nicht ausschließlich ein



herrschendes und eine von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaft beteiligt waren.

Auf die Einhaltung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist kann nicht verzichtet werden

Bei einer Ausgliederung zur Neugründung müssen die in § 6a Satz 4 GrEStG genannten Fristen (jeweils fünfjährige Vorbehaltens- und Nachbehaltensfrist) nur insoweit eingehalten werden, als sie aufgrund eines begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können.

Anders als bei einer Ausgliederung zur Neugründung, bei der die neu gegründete Gesellschaft rechtlich erst durch den Umwandlungsvorgang entsteht, ist es bei einer Einbringung von Anteilen in eine zuvor gegründete Gesellschaft rechtlich möglich, dass das herrschende Unternehmen an der abhängigen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Einbringungsvorgang beteiligt ist. Zwar fallen im Streitfall der Zeitpunkt der Gründung der I-Company und der Zeitpunkt der Einbringung der Anteile an der D-Company in die I-Company auf denselben Tag. Allerdings handelt es sich nicht um einen einheitlichen Einbringungsvorgang aus Rechtsgründen, bei dem die I-Company selbst als neue Gesellschaft zwangsläufig erst als Folge der Einbringung entsteht. Vielmehr erfolgte die Gründung der I-Company eigenständig und getrennt von dem Einbringungsvorgang.

Kein Buchwertprivileg für die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine Körperschaft

Die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine nicht gemeinnützige Stiftung kann nach § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. EStG nicht zu Buchwerten erfolgen. Die Gewährung des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 3 Satz 1, 1. Halbs. EStG für die Übertragung von ganzen Mitunternehmeranteilen auch an nicht natürliche Personen stellt keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG dar. Dies hat das Finanzgericht Baden-Württemberg in einem aktuellen Urteil entschieden.



Fundstelle

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 6. Juni 2025 (5 K 397/24); die Revision ist beim BFH unter dem Az. IV R 13/25 anhängig, siehe den Newsletter 2/2025 des Finanzgerichts.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Kommanditist war im Streitjahr 2020 unter anderem B, der mit 20,59 % am Kommanditkapital beteiligt war. Der Kommanditanteil wurde von B in dessen Privatvermögen gehalten.

B übertrug einen Teil seines Kommanditanteils (3 % am Kommanditanteil der Klägerin) unentgeltlich in das Grundstockvermögen einer nicht gemeinnützigen Stiftung (Beigeladene). Die Klägerin behandelte die Übertragung zunächst gewinnneutral zu Buchwerten.

Das beklagte FA ging nach einer Betriebsprüfung davon aus, dass durch den Übertragungsvorgang stille Reserven aufzudecken seien. Der Übertragungsgewinn aus der Teil-Anteilsübertragung sei als laufender Gewinn zu versteuern und unterliege der Gewerbesteuer. Die aufgedeckten stillen Reserven würden auf den Firmenwert der Klägerin entfallen und müssten bei der Beigeladenen in einer Ergänzungsbilanz abgebildet werden. Der Übertragungsgewinn wurde im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten B erfasst.

Die Klägerin erhob gegen den Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und den Gewerbesteuermessbescheid 2020 Einspruch, der erfolglos blieb.

Richterliche Entscheidung

Die Klage hatte nur teilweise Erfolg. Das Finanzgericht Baden-Württemberg änderte die angefochtenen Bescheide dahingehend ab, dass der festgestellte Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen bei dem Kommanditisten B herabgesetzt und der Gesamthandsgewinn der Klägerin heraufgesetzt wird. Dieser Gewinnanteil wurde dem Kommanditisten B (nicht nach Quote verteilt) voll zugerechnet. Im Übrigen wurde die Klage abgewiesen.

Die Klage sei hinsichtlich der Erfassung des streitgegenständlichen Gewinns aus der Aufdeckung der stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen des Herrn B begründet, im Übrigen sei sie nicht begründet. Das FA sei zu Recht davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung des streitgegenständlichen Teil-Mitunternehmeranteils vom Kommanditisten B auf die Beigeladene nicht zu Buchwerten erfolgen konnte und die auf diesen Anteil entfallenden stillen Reserven aufzudecken und als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind.



§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt für die unentgeltliche Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen ausdrücklich auf natürliche Personen als Übernehmer ab

Die unentgeltliche Übertragung sei nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) nur in bestimmten Fällen unter Beibehaltung der Buchwerte zulässig. Werde ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so seien nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers (Mitunternehmers) die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt sei. Dies gelte auch bei der unentgeltlichen Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen sowie bei der unentgeltlichen Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person.

Im Streitfall liege eine unentgeltliche Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. Alt. 2 EStG vor. Unter dieser sei die Übertragung eines Bruchteils der Anteile des Gesellschaftsvermögens auf den Rechtsnachfolger zu verstehen. B habe einen Teil seines Kommanditanteils unentgeltlich in das Grundstockvermögen der Beigeladenen übertragen. Allerdings sei die Übertragung nicht, wie von § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. Alt. 2 EStG vorausgesetzt, auf eine natürliche, sondern auf eine juristische Person erfolgt. Daher sei die Vorschrift hier nicht einschlägig, eine Buchwertfortführung somit nicht möglich. Im Gegensatz zum ersten Halbsatz, in dem die Übertragung an jeden Empfänger zu Buchwerten erfolgen könne, erwähne der zweite Halbsatz allein die Übertragung auf eine natürliche Person.

Aus der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 14/6882, S. 32) ergebe sich nichts Anderes. Der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung des § 6 Abs. 3 EStG im Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (UntStFG) vom 20.12.2001 eindeutig nur die bisherige Besteuerungspraxis in Bezug auf die Übertragung von Teil-Mitunternehmeranteilen auf eine natürliche Person regeln und damit eine gesetzliche Klarstellung herbeiführen wollen. Die Übertragung auf Körperschaften oder Personengesellschaften sollte nach dem Willen des Gesetzgebers offenkundig nicht (mehr) steuerneutral erfolgen. Dass dies eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gewesen sei, lasse die Entstehungsgeschichte der Vorschrift erkennen. Der zweite Halbsatz des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG sei erst neu in das Gesetz eingefügt und durch den Finanzausschuss so belassen worden, wie es der Regierungsentwurf



ursprünglich vorgesehen hatte. Hierbei habe es sich also ganz offensichtlich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gehandelt.

Der Ansicht des Klägervertreters, dass trotz der gesetzlichen Einschränkung der Buchwertfortführung in § 6 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbs. EStG auf natürliche Personen als Empfänger, weiterhin auch eine Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf Personengesellschaften und Körperschaften zu Buchwerten möglich sei, könne nicht gefolgt werden. Die gesetzliche (Teil-)Regelung ergebe dann keinen Sinn. Warum sollte der Gesetzgeber nur die Übertragung auf eine natürliche Person gesetzlich regeln, bei der Übertragung auf Personengesellschaften und Körperschaften dagegen auf die vormalige und vom Großen Senat des BFH (Beschluss vom 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123) gerügte Verwaltungspraxis vertrauen? Auch hieraus könne geschlossen werden, dass der Gesetzgeber ausschließlich die unentgeltliche Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person zu Buchwerten zulassen wollte, jedoch nicht auf Personengesellschaften und Körperschaften.

Bei § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG handele es sich um eine Ausnahmvorschrift, die als solche grundsätzlich eng auszulegen sei. Sie könne zumindest nicht über den Wortlaut hinaus ausgelegt werden. § 6 Abs. 3 EStG nehme eine Sonderstellung im System des vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägten Einkommensteuerrechts ein, als er ausnahmsweise und im Widerstreit zur personalen Struktur des Einkommensteuerrechts eine interpersonelle Übertragung der stillen Reserven auf den Rechtsnachfolger anordne. So dürfe die Aussage, § 6 Abs. 3 EStG sei lediglich deklaratorischer Natur, angesichts des Prinzips der Individualbesteuerung nicht dahingehend ausgeweitet werden, es gebe einen allgemeinen Rechtsgrundsatz dergestalt, dass eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven zu unterbleiben habe, wenn die Besteuerung beim Rechtsnachfolger sichergestellt sei. Vielmehr stehe es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen stille Reserven noch vom Rechtsvorgänger aufzudecken und zu versteuern sind, oder auf den Rechtsnachfolger übergehen und später von ihm aufzudecken und zu versteuern seien. Eine gesetzliche Regelung, die das Übergehen stiller Reserven auf einen anderen Rechtsträger anordne, bewirke zwar einerseits eine steuerliche Entlastung desjenigen, der die stillen Reserven erwirtschaftet habe, andererseits aber stets eine Belastung desjenigen, der die stillen Reserven nicht erwirtschaftet habe, dem sie indes buchmäßig zugeordnet werden. Die darin liegende Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bedürfe einer besonderen Rechtfertigung.



Auch fehle es im Streitfall nicht – wie vom Klägervorteiler angenommen – an einem Gewinnrealisierungstatbestand. Die Abs. 3 bis 6 des § 6 EStG regelten sowohl die Bewertung als auch die Gewinnrealisierung, denn bei den hier erfassten Übertragungstatbeständen sei der Wertansatz im Ziel-Betriebsvermögen zugleich mit dem letzten Ansatz im Herkunfts-Betriebsvermögen – und daher mit der Auflösung stiller Reserven – verknüpft.

Der Senat könne auch keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG erkennen. Eine Aussetzung des Verfahrens, um eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen, sei nicht geboten. Dem Gesetzgeber stehe es grundsätzlich frei, die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen stille Reserven noch vom Rechtsvorgänger aufzudecken und zu versteuern, oder auf den Rechtsnachfolger übergehen und später von ihm aufzudecken und zu versteuern seien. Er dürfe hierbei lediglich nicht willkürlich handeln. Dies sei nach Auffassung des Senats hier jedoch nicht der Fall.

Die Durchbrechung des Individualsteuergrundsatzes lasse sich unter Lenkungszwecken mit Blick auf die Förderung von Unternehmensnachfolgen (typischerweise im Familienverbund) rechtfertigen. Die bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils durch § 6 Abs. 3 EStG bewirkte Buchwertfortführung diene der ertragsteuerrechtlich unbelasteten Vermögensübertragung zur Sicherung der Liquidität der nach dem Rechtsträgerwechsel fortgeführten betrieblichen Einheit und damit typischerweise der Erleichterung der Generationennachfolge.

Wenn dagegen nicht der ganze Betrieb, ein für sich lebensfähiger Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen würden, sondern nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils, der ursprüngliche Mitunternehmer somit ebenfalls noch im Unternehmen verbleibe, sei aus Sicht des erkennenden Senats eine Einschränkung der Buchwertfortführung auf natürliche Personen als Empfänger nachvollziehbar und damit nicht willkürlich. Denn hier erfolge, anders als bei § 6 Abs. 3 Satz 1, 1. Halbs. EStG, eben kein vollständiger Übergang auf die nächste Generation. Eine Abkehr vom Grundsatz der Individualbesteuerung bei der zusätzlichen Aufnahme von Personengesellschaften oder Körperschaften sei hier nur schwer zu rechtfertigen. Die Begünstigung der unentgeltlichen Übertragung eines Teil-Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person sei dagegen gerechtfertigt, da hier davon ausgegangen werden könne, dass der Generationenübergang in Teilschritten



erfolgt, um die Nachfolge zu erleichtern. Bei Personengesellschaften und Körperschaften sei solch ein „schleichender“ Übergang dagegen nicht geboten.

Der angefochtene Bescheid für 2020 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sei im Hinblick auf die Feststellung des streitgegenständlichen Gewinns als Gewinn aus Sonderbetriebsvermögen bei dem Kommanditisten B rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten. Allerdings sei der streitgegenständliche Gewinn im Gesamthandsgewinn als laufender Gewinn zu berücksichtigen und dort dem Kommanditisten B direkt zuzurechnen.

Die Kommanditanteile des B hätten sich in seinem Privat- und nicht in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin befunden. Daher sei der durch die Aufdeckung der stillen Reserven aufgrund der Übertragung des Teil-Mitunternehmeranteils angefallene Gewinn laufender Gesamthandsgewinn. Dementsprechend habe das FA die aufgedeckten stillen Reserven bei der Beigeladenen auch als Firmenwert in einer Ergänzungsbilanz im Gesamthandsvermögen berücksichtigt. Der Anteil am Gesamthandsgewinn, der aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultiere, sei dem Kommanditisten B direkt zuzurechnen.

Business Meldungen

Mehr dazu

[Den Beitrag finden Sie hier.](#)

Aktuelle Informationen zum 19. Sanktionspaket gegen Russland und Auswirkungen auf die Finanzindustrie

RegCORE Client Alert | Bankenunion, Kapitalmarktunion + Spar- und Investitionsunion und Digitaler Binnenmarkt der EU



Service



New Tax Compliance Spotlight – Smarte Steuerlösungen: Pillar Two, Automatisierung und der Einsatz von KI in der Praxis

Webcast, 22.01.2026

Wir freuen uns auf Sie!

Terminplaner

[Zum Seminar](#)



PwC Veranstaltungssuche

Alle aktuellen Veranstaltungen finden Sie in der PwC Veranstaltungssuche.

Veranstaltungen

[Veranstaltungssuche](#)



Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

Noch Fragen?

[E-Mail senden](#)

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung.

Gabriele Nimmrichter

PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: +49 171 7603269

Gunnar Tetzlaff

PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: +49 171 5503930



gabriele.nimmrichter@pwc.com

gunnar.tetzlaff@pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

Wenn Sie den PDF-Newsletter „steuern + recht aktuell“ bestellen oder abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ bzw. „Abbestellung“ an folgende Adresse: adresse@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Januar 2026 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de

