



*Rechtsprechung aktuell:
Neue Entwicklungen im Steuerrecht (2026)*

Skript zum Nachweis von
5 Fortbildungsstunden
im Selbststudium gemäß § 15 Abs. 4 FAO

Herzlich willkommen zu Ihrer Fortbildung nach § 15 Abs. 4 FAO!

So funktioniert's:

Bearbeiten Sie die in diesem Skript dargestellten Entscheidungen innerhalb der vorgesehenen Fortbildungszeit.

Lernerfolgskontrolle:

Über die Seminareseite gelangen Sie anschließend zur Lernerfolgskontrolle im Multiple-Choice-Format. Die Fragen beziehen sich ausschließlich auf die Inhalte dieses Skripts. Die erforderliche Mindestpunktzahl beträgt 70 %. Sollten Sie diese nicht erreichen, können Sie die Kontrolle jederzeit und ohne zusätzliche Kosten wiederholen.

Zertifikat & Nachweis:

Nach bestandener Lernerfolgskontrolle werden Sie zur Zahlungsseite weitergeleitet. Sobald Ihre Zahlung eingegangen ist, erhalten Sie spätestens am nächsten Werktag alle erforderlichen Nachweise per E-Mail.

Viel Erfolg bei Ihrer Fortbildung!

Ihr Team von Hanse Seminare

Entscheidung 1 – BFH Urt. v. 30.7.2025 – II R 12/24:

Tenor:

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 31.01.2024 – 1 K 231/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Gründe:

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts, die nicht als gemeinnützig anerkannt ist. Sie wurde mit Stiftungsgeschäft vom 07.01.2021 durch das Land Mecklenburg-Vorpommern (Land M-V) gegründet. Der Landtag des Landes M-V hat der Errichtung sowie der Ausstattung der Klägerin mit einem Grundstockvermögen in Höhe von 200.000 € durch das Land M-V am 07.01.2021 nach § 63 Abs. 1 der Landeshaushaltsordnung Mecklenburg-Vorpommern zugestimmt. In der Beschlussbegründung wurde in Aussicht gestellt, dass die X AG die Stiftung mit Zustiftungen unterstützt. Die Klägerin wurde vom Justizministerium Mecklenburg-Vorpommern stiftungsrechtlich am 08.01.2021 anerkannt.

§ 2 Abs. 1 Satz 1 ihrer damals gültigen Satzung lautete wie folgt: „Die Stiftung verfolgt insbesondere folgende Zwecke und der Stiftungszweck wird insbesondere, ggf. auch mittelbar, durch folgende Aktivitäten und Maßnahmen erfüllt:“. Anschließend folgte eine Aufzählung in elf Spiegelstrichen von Zwecken und Maßnahmen im Wesentlichen des Klima-, Umwelt-, Natur-, Arten-, Gewässer- und Trinkwasserschutzes. § 2 Abs. 2 der Satzung sah die Errichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vor, damit sich die Klägerin an der Fertigstellung eines Bauprojekts beteiligen konnte.

Organe der Stiftung waren der Stiftungsvorstand und das Kuratorium (§ 4 der Satzung), die jeweils von der Ministerpräsidentin oder dem Ministerpräsidenten des Landes M-V für die jeweilige Amtszeit zu bestellen waren. Der Vorstand hatte über die laufenden Geschäfte der Stiftung in eigener Verantwortung zu entscheiden, war weisungsunabhängig (§ 8 Abs. 1 Satz 1 und 2 der Satzung) und konnte aus wichtigem Grund abberufen werden (§ 7 Abs. 3 Satz 3 der Satzung). Das Kuratorium beriet den Vorstand in allen klima- und naturschutzfachlichen Fragen (§ 10 Abs. 1 Satz 2 der Satzung). Die Geschäfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sowie des gemeinwohlorientierten Bereichs wurden jeweils von einem Geschäftsführer geführt (§§ 5, 6 der Satzung).

§ 12 Abs. 1 der Satzung sah vor, dass der Stiftungsvorstand bei Zweckerreichung eine Änderung des Stiftungszwecks vorschlagen konnte, der dem ursprünglichen Zweck verwandt war und dessen dauernde und nachhaltige Verwirklichung ohne Gefährdung des ursprünglichen Zwecks gewährleistet erschien, wenn das Vermögen oder der Ertrag der Stiftung nur teilweise für die Verwirklichung des Stiftungszwecks benötigt wurde. Wurde der

Stiftungszweck unmöglich oder änderten sich die Verhältnisse derart, dass die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks nicht mehr sinnvoll erschien, ermöglichte § 12 Abs. 2 der Satzung unter anderem eine Änderung des Stiftungszwecks oder eine Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung.

§ 13 der Satzung sah bei Auflösung oder Aufhebung der Stiftung vor, dass das Vermögen in Höhe von 200.000 € an das Land M-V fiel und im Übrigen vom Stiftungsvorstand zu bestimmen war, an wen das Stiftungsvermögen fallen sollte. Nach Möglichkeit sollte sichergestellt sein, dass es den Stiftungszwecken direkt oder indirekt weiterhin zugutekam.

Die Klägerin schloss kurz nach ihrer Gründung mit der X AG einen schriftlichen Kooperationsvertrag. Der Vertrag hatte ausschließlich die Fertigstellung des Bauprojekts unter der Beteiligung der Klägerin und die Vergütung hierfür zum Gegenstand. Die Vergütung war in der Weise geregelt, dass sie anhand des Wertes der Waren und Dienstleistungen, die von der Klägerin „gehandhabt, koordiniert und gemanagt“ wurden, zuzüglich eines Aufschlags von 10% des Wertes der Waren und Dienstleistungen berechnet wurde. Die Klägerin verpflichtete sich, gegenüber der X AG binnen sechs Wochen nach Vollzug eine Berechnung der Gesamtvergütung vorzulegen. Die X AG verpflichtete sich, Anzahlungen nach einem Zahlungsplan zu leisten.

Unabhängig von dieser Vergütungsvereinbarung zahlte die X AG an die Klägerin am 08.02.2021 einen Betrag in Höhe von ... € und am 12.07.2021 einen Betrag in Höhe von ... €.

Zwischen der Klägerin und der X AG wurde nach den Zahlungen im Jahr 2021 der Entwurf einer Zuwendungsvereinbarung vom 10.01.2022 erstellt, in der sich die X AG zu weiteren jährlich erfolgenden Zahlungen in Höhe von ... € für einen Zeitraum von 20 Jahren an die Klägerin verpflichten sollte. Der Entwurf sah eine ausschließliche Verwendung der Zahlungen für die nach § 2 Abs. 1 der Satzung der Klägerin verfolgten Zwecke vor und nahm auch auf die bereits erfolgten Zahlungen in Höhe von ... € Bezug. Der Entwurf sah eine notarielle Beurkundung der Vereinbarung vor, zu der es allerdings nicht mehr kam.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) erließ am 16.09.2022 zwei Schenkungsteuerbescheide, mit denen er für die Zahlung vom 08.02.2021 in Höhe von ... € Schenkungsteuer in Höhe von ... € und für die Zahlung vom 12.07.2021 in Höhe von ... € Schenkungsteuer in Höhe von ... € festsetzte. Gegen die beiden Schenkungsteuerbescheide hat die Klägerin mit Zustimmung des FA Sprungklage erhoben.

Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1515 abgedruckt.

Mit der hiergegen gerichteten Revision macht die Klägerin eine Verletzung von § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2, § 13 Abs. 1 Nr. 17 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) geltend.

Die Zuwendungen seien entgegen der Ansicht des FG nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2 ErbStG von der Schenkungsteuer befreit, da sie ausschließlich Zwecken eines Landes dienen. Das FG habe das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit zu eng ausgelegt. Die Steuerbefreiungsvorschrift sei nicht dahingehend zu verstehen, dass der verfolgte Zweck eine

konkrete Vorgabe durch den Staat selbst erfordere. Eine derartige Bedingung lasse sich schon dem Wortlaut der Norm nicht entnehmen. Entscheidend sei, zu welchem Zweck die Gelder tatsächlich eingesetzt worden seien. Nur so könne abschließend entschieden werden, ob eine Zuwendung unter die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2 ErbStG falle. Dies verstoße auch nicht gegen das Stichtagsprinzip des § 9 Nr. 2 ErbStG, denn nur durch die Berücksichtigung der tatsächlichen Verwendung nach dem Steuerentstehungszeitpunkt könne überhaupt beurteilt werden, ob die Zuwendungen dem begünstigten Zweck dienen. Sollten tatsächlich Gelder außerhalb des begünstigten Verwendungszwecks eingesetzt werden – was im Streitfall nicht gegeben sei – würde dieser Teil aus der Steuerbefreiung ausgenommen. Im Übrigen sei die Steuerfreiheit zu gewähren. Die Gelder seien von den übrigen Vermögenswerten getrennt auf einem separaten Konto für den Gemeinwohlbereich erfasst worden. Die Verwendung beider Zuwendungen sei nachweisbar.

Entgegen der Ansicht des FG scheitere die Anwendung von § 13 Abs. 1 Nr. 15 Alternative 2 ErbStG auch nicht an einer zu allgemein gehaltenen Zweckbestimmung in der Satzung der Klägerin. Angesichts der Komplexität der Förderung des Umweltschutzes und der Ausgestaltung als Ewigkeitsstiftung sei es sinnvoll, die Satzungszwecke nicht zu sehr einzugrenzen. Die Kontrolle sei durch das Land M-V sichergestellt. Die Stiftung sei durch das Land M-V gegründet worden. Der Vorstand werde durch die Ministerpräsidentin oder den Ministerpräsidenten bestimmt und könne aus wichtigem Grund, zu dem die zweckfremde Verwendung der Gelder gehöre, abberufen werden. Zudem werde die Stiftung durch das Kuratorium kontrolliert.

Die Zuwendungen seien auch nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerbefreit, insbesondere sei die Verwendung zu dem bestimmten Zweck gesichert gewesen. Das FG überspanne die Anforderungen an die Kontrolle. Zur Überprüfung der Zwecksicherung müsse es ausreichen, wenn die zutreffende gemeinwohlorientierte Verwendung der Gelder nachgewiesen sei. Anhand der Kontenführung der Klägerin sei die tatsächliche Verwendung der Mittel erkennbar und nachweisbar. Die Gelder seien beispielsweise für die Entwicklung von see- und landgebundener Aquakultur zur Sicherung von Seegraspflanzen und Seegrassaatgut, für die Revitalisierung eines Moors, der Haff- und Flussforschung im Land M-V und die Erfassung und Pflege von Kopfweiden ausgegeben worden.

Die Klägerin beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Schenkungsteuerbescheide vom 16.09.2022 dahingehend zu ändern, dass die Schenkungsteuer für die Zuwendungen der X AG vom 08.02.2021 und vom 12.07.2021 jeweils mit 0 € festgesetzt wird.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Zur Begründung führt es aus, dass bereits Zweifel bestünden, ob die Revisionsbegründung den Anforderungen des § 120 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genüge. Im Übrigen schließt es sich der Begründung des FG an.

II.

Die Revision ist zulässig. Die Begründung genügt den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO.

1. Wendet sich die Revisionsklägerin gegen die materielle Sicht des FG, muss sie gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO mit ihrer Revisionsbegründung die Umstände bezeichnen, aus denen sich ihrer Ansicht nach die Rechtsverletzung ergibt. Hierzu muss sie neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstößes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach ihrer Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Notwendig ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass die Revisionsklägerin die Begründung dieses Urteils und ihr eigenes Vorbringen überprüft hat. Eine vollständige und umfassende Auseinandersetzung mit dem FG-Urteil ist nicht erforderlich; auch ist nicht geboten, dass die Revisionsbegründung die Argumentation des FG widerlegt (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 26.04.2023 – X R 4/21, BFHE 280, 252, BStBl II 2023, 870, Rz 14 f., m.w.N.).

2. Diesen Anforderungen genügt die Revisionsbegründung der Klägerin. Aus dieser ergibt sich, dass die Klägerin sich gegen die aus ihrer Sicht zu enge Auslegung des § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG und des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG wendet. Dabei setzt sich die Klägerin auch im ausreichenden Maße mit der Begründung des FG auseinander.

III.

Die Revision ist allerdings unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis richtig entschieden, dass die Zahlungen der X AG an die Klägerin vom 08.02.2021 in Höhe von ... € sowie vom 12.07.2021 in Höhe von ... € der Schenkungsteuer unterliegen und nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG oder nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerfrei sind.

1. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen der X AG an die Klägerin nicht um Zweckzuwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 8 ErbStG handelt.

a) Zweckzuwendungen sind gemäß § 8 ErbStG Zuwendungen von Todes wegen oder freigebige Zuwendungen unter Lebenden, die mit der Auflage verbunden sind, zugunsten eines bestimmten Zwecks verwendet zu werden, oder die von der Verwendung zugunsten eines bestimmten Zwecks abhängig sind, soweit hierdurch die Bereicherung des Erwerbers gemindert wird.

b) Das FG hat zugunsten der Klägerin als wahr unterstellt, dass die Zuwendungen mit der Auflage verbunden waren, dass die Klägerin diese für ihre satzungsmäßigen Zwecke des gemeinwohlorientierten Bereichs nach § 2 Abs. 1 der Satzung verwendet. Die mit der Zuwendung an eine Stiftung verbundene Auflage, die Zuwendung für eigene satzungsmäßige Zwecke der Stiftung zu verwenden, kommt dieser jedoch selbst zugute und mindert nach § 10 Abs. 9 ErbStG nicht deren Bereicherung (BFH-Urteil vom 16.01.2002 – II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303, unter II.1., m.w.N.). Es handelt sich somit nicht um eine Zweckzuwendung im Sinne des § 8 ErbStG.

2. Es liegt, wie das FG zu Recht angenommen hat, eine freigebige Zuwendung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.

a) Der Schenkungsteuer unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Eine freigebige Zuwendung setzt nach ständiger Rechtsprechung des Senats neben der Bereicherung des Bedachten durch eine Leistung des Zuwendenden voraus, dass die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist, und beim Zuwendenden in subjektiver Hinsicht den Willen zur Freigebigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 31.07.2024 – II R 20/22, BStBl II 2025, 498, Rz 11, m.w.N.). Unentgeltlich ist eine Vermögensübertragung, soweit sie weder synallagmatisch noch konditional oder kausal mit einer Gegenleistung verknüpft ist (BFH-Urteil vom 13.04.2011 – II R 45/09, BFHE 233, 178, BStBl II 2011, 732, Rz 15, m.w.N.). Eine die Unentgeltlichkeit ausschließende kausale Verknüpfung mit einer anderen Leistung ist bei einer rechtlichen Abhängigkeit beider Leistungen durch eine Zweckabrede gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2013 – II R 25/12, BFH/NV 2014, 537, Rz 9; Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 7 ErbStG Rz 83). Eine kausale Verknüpfung liegt insbesondere dann vor, wenn die Bewirkung der erstrebten Gegenleistung Geschäftsgrundlage für die eigene Leistung ist. Ob das der Fall ist, richtet sich nach dem Parteiwillen. Je mehr die Zweckerreichung dem Interesse des Zuwendenden oder eines Dritten dient, desto näher liegt die Annahme einer kausalen Verknüpfung oder Auflagenschenkung, gegebenenfalls in Form einer Zweckzuwendung nach § 8 ErbStG; je mehr sie dem eigenen Interesse des Bedachten dient, desto näher liegt die Annahme einer (Zweck-)Schenkung (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2009 – II R 22/08, BFHE 228, 165, BStBl II 2010, 363, unter II.1.a bb, m.w.N.; MüKoBGB/Koch, 9. Aufl., § 516 Rz 29 und § 525 Rz 8).

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen waren die streitgegenständlichen Zahlungen an die Klägerin freigebig, insbesondere nicht mit einer Leistung der Klägerin kausal verknüpft.

aa) Der vom FG als wahr unterstellte Vortrag der Klägerin, dass die Zuwendungen für ihre satzungsmäßigen Zwecke des gemeinwohlorientierten Bereichs nach § 2 Abs. 1 der Satzung zu verwenden gewesen seien, führt nicht zu einer kausalen Verknüpfung mit einer anschließenden zweckentsprechenden Verwendung durch die Klägerin. Dass die Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke der Klägerin im überwiegenden Interesse der X AG oder eines Dritten lag, ist – wie das FG zutreffend erkannt hat – nicht ersichtlich. Die Zuwendungen dienten überwiegend dem Interesse der Klägerin zur Verwirklichung ihrer Satzungszwecke.

bb) Die Zuwendungen waren auch nicht mit den Leistungen der Klägerin für die Fertigstellung des Bauprojekts, einen in ihrer Satzung vorgesehenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, kausal verknüpft. Zwar hatte die X AG ein existenzielles und damit möglicherweise über das der Klägerin hinausgehendes Interesse an der Fertigstellung des Bauprojekts. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass die Vergütung der Klägerin, die diese für die Beteiligung an dem Bauprojekt von der X AG unabhängig von den streitgegenständlichen Zuwendungen erhalten hat, nicht ausgeglichen gewesen wäre. Dies wäre jedoch Voraussetzung, um eine weitere kausal verknüpfte Gegenleistung in den Zuwendungen der X AG für die Beteiligung der

Klägerin an der Fertigstellung des Bauprojekts anzunehmen. Die Klägerin muss durch die in Betracht kommende Gegenleistung in geldwerter Weise tatsächlich belastet sein (Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 7 ErbStG Rz 56). Dies ist nicht der Fall, wenn sie – wie hier – für ihr Tätigwerden in Bezug auf das Bauprojekt separat entlohnt wurde und keine Anhaltspunkte aus den abgeschlossenen Vereinbarungen ersichtlich sind, dass über diese Entlohnung hinaus eine weitere Gegenleistung gewährt werden sollte.

3. Die freigebigen Zuwendungen der X AG an die Klägerin waren – wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat – nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG steuerfrei, denn die Klägerin verfolgte nicht ausschließlich Zwecke des Landes M-V im Sinne der Norm.

a) Nach der hier allein in Betracht kommenden zweiten Alternative von § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG sind Anfälle, die ausschließlich Zwecken des Bundes, eines Landes oder einer inländischen Gemeinde (Gemeindeverband) dienen, steuerfrei.

aa) Ausschließlichkeit im Sinne der Norm liegt vor, wenn die Zuwendung nur – also ausnahmslos und uneingeschränkt – Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dient. Eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG scheidet hingegen aus – wie das FG in seinem zweiten Begründungsstrang zutreffend erkannt hat –, wenn die Zuwendung weiteren nicht begünstigten Zwecken dient und eine eindeutige Abgrenzung zwischen begünstigter und nicht begünstigter Zweckbestimmung nicht möglich ist (vgl. FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 05.06.2002 – 2 K 627/00, EFG 2002, 1539, Rz 22, nicht rechtskräftig, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 01.12.2004 – II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311; FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 27.05.1999 – II 12/97, EFG 2000, 24, Rz 25, rechtskräftig; FG München, Urteil vom 16.02.2022 – 4 K 249/21, EFG 2022, 948, Rz 14; Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 97; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13 ErbStG Rz 135, Stand 11/2024; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rz 176; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 13 Rz 68; BeckOK ErbStG/Mühlhaus, 28. Ed. 01.07.2025, ErbStG § 13 Rz 475, 478; Schmitt in Tiedke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 1. Aufl., § 13 ErbStG Rz 293 f.; S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 13 ErbStG Rz 154 ff.). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob der Anfall ausschließlich Zwecken einer der genannten Gebietskörperschaften dient, ist der Steuerentstehungszeitpunkt (§ 9 ErbStG).

bb) Welchen Zwecken eine Zuwendung dienen soll, bestimmt der Zuwendende. Dieser muss für eine Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG bestimmt haben, dass das Zugewandte ausschließlich für Zwecke einer der genannten Gebietskörperschaften verwandt werden soll (Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 89; vgl. auch Finger, Erbschaftsteuergesetz 1931, S. 297, zum im Wesentlich gleichlautenden § 18 Abs. 1 Nr. 17 des Erbschaftsteuergesetzes in der Fassung vom 25.06.1931; Kipp, Kommentar zum Erbschaftsteuergesetz 1925, § 18 Rz 94, zur im Wesentlichen gleichlautenden Norm im Erbschaftsteuergesetz in der Fassung vom 22.08.1925). Macht sich der Zuwendende – wie hier – die vom Zuwendungsempfänger verfolgten Zwecke für die Verwendung seiner Zuwendung zu eigen, indem er diese nach dem Willen des Zuwendenden satzungsgemäß verwenden soll, kann die Zuwendung nur dann ausschließlich den Zwecken einer der

genannten Gebietskörperschaften dienen, wenn die vom Zuwendungsempfänger verfolgten Zwecke ausschließlich solche der jeweiligen Gebietskörperschaft sind. Maßgeblich ist die konkrete Ausgestaltung der Satzung und der Statuten, insbesondere die Zweckbestimmung, die Regelungen zur Zweckänderung sowie die Regelungen zum Verbleib des Vermögens im Auflösungsfall.

cc) Danach ist – anders als das FG angenommen hat – unerheblich, ob das Land M-V die Zwecke der Zuwendung hinreichend konkret selbst festgelegt hat und ob die Zuwendungen sich als abgekürzter Zahlungsweg in der Weise darstellen, dass das Land M-V die Zuwendungen hätte ebenso tätigen können (anderer Ansicht unter Berufung auf die Vorentscheidung Curdt in Kapp/Ebeling, § 13 ErbStG Rz 143; Jochum in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13 ErbStG Rz 135, Stand 11/2024). Eine solche einschränkende Auslegung lässt sich dem Wortlaut der Norm nicht entnehmen. Das Land M-V hat zudem keinen letztentscheidenden Einfluss auf den Zuwendungszweck. Dieser wird vom Zuwendenden bestimmt. Ist der Zuwendende – wie im Streitfall – keine Person der öffentlichen Hand, ist er bei der Bestimmung des Zuwendungszwecks weitgehend frei und unterliegt hierfür auch nicht denselben Beschränkungen wie das Land M-V als öffentlich-rechtliche Körperschaft. Der Zuwendende kann daher allgemein gehaltene Zwecke des Landes M-V fördern, wie es dem Land M-V aus unterschiedlichen Gründen, beispielsweise wegen der Höhe der Zuwendung, haushaltsrechtlich nicht möglich wäre. Die Errichtung von Stiftungen durch die öffentliche Hand verfolgt häufig das Ziel, private Gelder für die jeweilige öffentliche Aufgabe einzuwerben (Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) Vorbem zu §§ 80 bis 88 Rz 58; Kaluza, Die Stiftung privaten Rechts als öffentlich-rechtliches Organisationsmodell, S. 11 und S. 21, am Beispiel der Niedersächsischen Umweltstiftung). Darüber hinaus kann eine zu weit gehende Konkretisierung des Stiftungszwecks die Tätigkeit der Stiftung auch einengen oder gar unmöglich machen (BeckOK BGB/Stürner, 75. Ed. 01.08.2025, BGB § 81 Rz 6; Staudinger/Hüttemann/Rawert (2017) § 81 Rz 47) und dazu führen, dass Singularinteressen gefördert werden, sodass aus diesem Grund die Zuwendungen nicht ausschließlich Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dienen.

dd) Es kommt auch nicht darauf an und kann daher ebenfalls offenbleiben, ob der Klägerin als Stiftung des privaten Rechts – wie es teilweise in der Literatur vertreten wird – die demokratische Legitimation fehlt und eine Errichtung durch die öffentliche Hand daher generell unzulässig ist (vgl. Kaluza, Die Stiftung privaten Rechts als öffentlich-rechtliches Organisationsmodell, S. 73 ff., für die formelle Privatisierung; kritisch auch in Abhängigkeit von der konkreten Ausgestaltung Fiedler, Staatliches Engagement im Stiftungswesen zwischen Formenwahlfreiheit und Formenmissbrauch, S. 105 ff. und S. 212; derselbe, Zeitschrift zum Stiftungswesen, 2003, 191; Kilian, Zeitschrift fürs Stiftungs- und Vereinswesen, 2019, 135; Schulte, Staat und Stiftung, S. 69 ff.; derselbe, Non Profit Law Year Book 2001, 127, 142; vgl. zum Streit ausführlich MüKoBGB/Weitemeyer, 10. Aufl., § 80 Rz 188 ff., jeweils m.w.N.; vgl. zur demokratischen Legitimation von staatlichen Beteiligungen auch Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2017 – 2 BvE 2/11, BVerfGE 147, 50, Rz 215 ff.), oder ob die Gründung der Klägerin gegen rechtliche Vorgaben, insbesondere das Haushaltsrecht, verstoßen hat. Maßgeblich ist für die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG allein, ob die mit den Zuwendungen über die stiftungsrechtlich anerkannte Klägerin verfolgten

Zwecke ausschließlich solche des Landes M-V sind. Mit der Anerkennung der Stiftungsbehörde ist die Klägerin inter omnes rechtswirksam entstanden. Die Anerkennung wirkt konstitutiv (vgl. statt vieler Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 80 Rz 3; Erman/Wiese, BGB, 17. Aufl., § 80 Rz 10). Eine von der Stiftungsbehörde anerkannte Stiftung bleibt auch bei Mängeln des Stiftungsgeschäfts, beispielsweise bei einer Unwirksamkeit wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (vgl. dazu etwa Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 19.12.2012 – 16 A 1451/10, Deutsches Verwaltungsblatt 2013, 449), bis zur Rücknahme der Anerkennung, die ex nunc wirkt, rechtsfähig (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 26.04.1968 – VII C 103.66, Neue Juristische Wochenschrift 1969, 339; Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 84. Aufl., § 80 Rz 3). Ein Verstoß gegen gesetzliche Bestimmungen bei Errichtung der Klägerin mag daher für die Beurteilung der schenkungsteuerrechtlichen Behandlung der Zustiftung des Landes M-V an die Klägerin bedeutsam sein, wenn dieses dadurch den Rahmen seiner Aufgaben eindeutig überschritten hätte (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2004 – II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311, unter II.1.). Für die Beurteilung der Steuerbefreiung der Zuwendungen der X AG an die Klägerin ist ein Verstoß gegen gesetzliche Bestimmungen bei der Errichtung der Klägerin hingegen unerheblich.

b) Nach diesen Grundsätzen dienen die freigebigen Zuwendungen an die Klägerin nicht ausschließlich Zwecken des Landes M-V.

aa) Da sich die Zuwendende – die X AG – die Zwecke der Klägerin in § 2 Abs. 1 ihrer Satzung zu eigen gemacht hat, kommt es darauf an, ob die Satzungszwecke der Klägerin nach § 2 Abs. 1 der Satzung ausschließlich Zwecke des Landes M-V sind. Nach § 2 Abs. 1 der Satzung ist jedoch nicht sichergestellt, dass die Klägerin ausschließlich Zwecke des Landes M-V verfolgt. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die von der Klägerin verfolgten Zwecke lediglich „insbesondere“ verfolgt werden. Dies schließt es nicht aus, dass sie weitere nicht benannte Zwecke verfolgt, die nicht solche des Landes M-V sind. Offenbleiben kann daher, ob die einzeln aufgeführten Zwecke – wie es das FG angenommen hat – zu weit gefasst sind. Auch die Regelung zur Zweckänderung nach § 12 Abs. 1 der Satzung, wonach der geänderte Zweck lediglich verwandt mit dem ursprünglichen Zweck sein muss, und die Regelung zur Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung sowie zur Zweckänderung nach § 12 Abs. 2 der Satzung, die gar keine Anforderung an den geänderten Zweck beziehungsweise den Zweck der anderen Stiftung enthält, ermöglicht es, Zwecke zu verfolgen, die nicht ausschließlich Zwecke des Landes M-V sind. Entsprechendes gilt bei Auflösung der Stiftung nach § 13 der Satzung, wonach vom Stiftungsvorstand zu beschließen ist, an wen das Stiftungsvermögen, das über 200.000 € hinausgeht, fallen soll, und nur nach Möglichkeit sichergestellt sein soll, dass es den Stiftungszwecken direkt oder indirekt weiterhin zugutekommt.

bb) Diese Satzungsregelung lässt somit nicht mit hinreichender Deutlichkeit erkennen, dass die Zuwendungen bei Auflösung der Stiftung ausschließlich Zwecken des Landes M-V zugeführt werden. Damit ergibt sich aus den Satzungsbestimmungen nicht eindeutig und uneingeschränkt, dass die Zuwendungen ausnahmslos Zwecken des Landes M-V dienen. Diese Zweifel lassen sich auch nicht durch eine Auslegung der Satzung beseitigen. Soweit sich – wie im Streitfall – nicht zweifelsfrei erkennen lässt, dass mit der Zuwendung ausschließlich Zwecke

der jeweiligen Gebietskörperschaft verfolgt werden, gehen etwaige Unklarheiten zu Lasten desjenigen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft (vgl. BFH-Beschluss vom 07.02.2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544, Rz 8, m.w.N., zur Feststellung der Gemeinnützigkeit), hier also zu Lasten der Klägerin.

cc) Etwaige Unklarheiten in den Satzungsbestimmungen können nicht durch die tatsächliche Geschäftsführung beseitigt werden (vgl. zur ähnlich gelagerten Situation bei der Gemeinnützigkeit BeckOK AO/Erdbrügger, 33. Ed. 15.07.2025, AO § 60 Rz 22). Auf die tatsächliche Verwendung der Zuwendungen kommt es daher – anders als die Klägerin meint – bei der Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG nicht an (S. Viskorf in Viskorf/Schuck/Wälzholz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz, 7. Aufl., § 13 ErbStG Rz 155; anderer Ansicht Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 139). Eine nachträgliche Überprüfung ist in § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG nicht vorgesehen, verstieße gegen das Stichtagsprinzip und wäre – wie das FA zutreffend einwendet – insbesondere bei Ewigkeitsstiftungen unpraktikabel. Aufgrund des Stichtagsprinzips muss im Zuwendungszeitpunkt gewährleistet sein, dass der Anfall ausschließlich Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dient. Bei § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG handelt es sich auch nicht um eine von § 11 ErbStG abweichende Bestimmung (so aber Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 139). § 11 ErbStG betrifft den Bewertungsstichtag und nicht die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Tatbestandsvoraussetzungen der jeweiligen Steuernorm dem Grunde nach vorliegen müssen. Diese müssen auch bei § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9 ErbStG) vorliegen (s. bereits unter III.3.a aa; vgl. auch beispielsweise BFH-Urteil vom 11.12.2014 – II R 24/14, BFHE 248, 202, BStBl II 2015, 340, Rz 17, zu § 13c ErbStG, m.w.N.). Auch aus dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG ergibt sich nichts anderes. Danach muss der Anfall ausschließlich den Zwecken der jeweiligen Gebietskörperschaft dienen und nicht gedient haben.

dd) Auch die Regelung zum Kuratorium führt – anders als die Klägerin meint – zu keinem anderen Ergebnis. Das Kuratorium ist nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin zurzeit nicht besetzt und hat nach § 10 der Satzung lediglich beratende und keine Kontrollfunktion.

c) Offenbleiben kann danach, ob § 13 Abs. 1 Nr. 15 ErbStG nur auf Zweckzuwendungen im Sinne des § 8 ErbStG Anwendung findet (so Hartmann in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 13 ErbStG Rz 138; Weinmann in Christoffel/Geckle/Pahlke, Praxiskommentar zum Erbschaftsteuergesetz, 1. Aufl., § 13 Rz 69; anderer Ansicht und herrschende Meinung Kobor in Fischer/Pahlke/Wachter, ErbStG, 8. Aufl., § 13 Rz 80; Griesel in Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, BewG, 4. Aufl., § 13 ErbStG Rz 96; Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 13 Rz 176; Kiebele in Preißer/Seltenreich/Königer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Bewertungsgesetz, 4. Aufl., § 13 Rz 243; Kien-Hümbert in Moench/Weinmann, § 13 ErbStG Rz 89; Meincke/Hannes/Holtz, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Kommentar, 19. Aufl., § 13 Rz 68; BeckOK ErbStG/Mühlhaus, 28. Ed. 01.07.2025, ErbStG § 13 Rz 475; Schienke-Ohletz in von Oertzen/Loose/Stalleiken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 13 Rz 81), und ob die Zuwendungen an die Klägerin, die als eigenes Rechtssubjekt eine originär eigene Zweckverwirklichung verfolgt, überhaupt Zwecken des Landes M-V oder vorrangig eigenen Zwecken der Klägerin dienen (in diese Richtung wohl FG des Landes

Sachsen-Anhalt, Urteil vom 05.06.2002 – 2 K 627/00, EFG 2002, 1539, Rz 22, nicht rechtskräftig, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH-Urteil vom 01.12.2004 – II R 46/02, BFHE 208, 426, BStBl II 2005, 311; FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 27.05.1999 – II 12/97, EFG 2000, 24, Rz 25, rechtskräftig).

4. Das FG hat im Ergebnis auch zu Recht entschieden, dass die Zuwendungen nicht nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG steuerfrei sind. Dies ergibt sich – entgegen der Ansicht des FG – bereits daraus, dass die Zuwendungen an die Klägerin nicht ausschließlich den in der Norm aufgeführten steuerbegünstigten Zwecken gewidmet sind. Auf die Zwecksicherung kommt es insoweit nicht mehr an.

a) § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG befreit Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung für den bestimmten Zweck gesichert ist.

aa) § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG macht eine Begünstigung vom Ergebnis einer Einzelfallprüfung hinsichtlich Zweckwidmung und Zwecksicherung abhängig (BFH-Urteil vom 16.01.2002 – II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303, unter II.2.). Der Anwendungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG ist nicht auf Zweckzuwendungen im Sinne des § 8 ErbStG beschränkt. Es genügt, wenn die Zuwendung einem der begünstigten Zwecke gewidmet ist (BFH-Urteil vom 04.09.1996 – II R 21/95, BFH/NV 1997, 231, unter II.2.). Erforderlich ist in diesem Fall, dass die satzungseigenen Zwecke, denen die Zuwendung gewidmet ist, ausschließlich kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke sind.

bb) Ausschließlichkeit in diesem Sinne liegt nach dem Rechtsgedanken des § 56 der Abgabenordnung (AO) vor, wenn die satzungseigenen Zwecke des Zuwendungsempfängers, denen die Zuwendung gewidmet ist, nur – also ausnahmslos und uneingeschränkt – steuerbegünstigte Zwecke sind. Die §§ 51 ff. AO finden auf § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG zwar nicht unmittelbar Anwendung. Die in ihnen zum Ausdruck kommenden allgemeinen Rechtsgedanken sind jedoch zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2002 – II R 82/99, BFHE 197, 269, BStBl II 2002, 303, unter II.2.). Die Steuerbefreiung wird daher bei einer Auflage, die Zuwendungen unbeschränkt für satzungseigene gemeinwohlorientierte Zwecke zu verwenden, nur gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, und dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht sowie ausschließlich verfolgt wird. Dazu müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind. Zwar genügt es, dass diese Voraussetzungen aufgrund einer Auslegung der (gesamten) Satzungsbestimmungen als gegeben angesehen werden können. Jedoch muss die Satzung zweifelsfrei erkennen lassen, dass bei einer satzungsmäßigen Verwendung der Zuwendungen ausschließlich kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt werden. Insoweit bestehende Unklarheiten gehen zu Lasten desjenigen, der sich auf die Steuerbefreiung beruft (vgl. BFH-Beschluss vom 07.02.2018 – V B 119/17, BFH/NV 2018, 544, Rz 8, m.w.N.; BFH-Urteil vom 15.11.2017 – I R 39/15, BFH/NV 2018, 611, Rz 23, m.w.N.).

b) Diesen Anforderungen genügt die Satzung der Klägerin nicht. Die Klägerin führte an und das FG unterstellte als wahr, dass die Zuwendungen für die satzungsmäßigen Zwecke des gemeinwohlorientierten Bereichs der Klägerin nach § 2 Abs. 1 der Satzung verwendet werden sollten. Jedoch verfolgte die Klägerin nach § 2 Abs. 1 der Satzung lediglich „insbesondere“ die dort einzeln aufgeführten Zwecke. Dies schließt es nicht aus, dass sie weitere nicht benannte Zwecke verfolgt, die keine begünstigten Zwecke im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG sind. Auch die Regelungen zur Zweckänderung und zur Zusammenlegung mit einer anderen Stiftung nach § 12 der Satzung sowie zur Auflösung der Stiftung nach § 13 der Satzung lassen nicht mit hinreichender Deutlichkeit erkennen, dass die Zuwendungen ausschließlich begünstigten Zwecken zugeführt werden. Die Regelungen ermöglichen es vielmehr, dass die Zuwendungen für nicht steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Damit ergibt sich aus den Satzungsbestimmungen nicht zweifelsfrei, dass die Zuwendungen ausnahmslos kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Diese Zweifel lassen sich auch nicht durch eine Auslegung der Satzung beseitigen, sodass etwaige Unklarheiten zu Lasten der Klägerin gehen, die sich auf die Steuervergünstigung beruft.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 2 – BFH Urt. v. 7.10.2025 – IX R 26/24:

Tenor:

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.11.2024 – 2 K 1386/20 aufgehoben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird unter Änderung des Bescheids vom 12.12.2019 und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 mit der Maßgabe festgesetzt, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt X-Straße Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 11.514 € als Werbungskosten abgezogen werden.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 80% und der Beklagte zu 20% zu tragen.

Gründe:

I.

Die Beteiligten streiten über die Aufteilung von Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude bei einem denkmalgeschützten Objekt.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet. Der Kläger erwarb 2003 ein mit einem denkmalgeschützten Gebäude bebautes Grundstück in der X-Straße in Z. Der Kaufpreis betrug 800.000 €. Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 40.468,84 €.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2005 ermittelten die Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Absetzung für Abnutzung (AfA) auf der Grundlage der gesamten Anschaffungskosten. Eine teilweise Aufteilung auf den Grund und Boden erfolgte nicht. Zur Begründung führten die Kläger aus, aufgrund des Denkmalschutzes sei von einer unendlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen. Das Grundstück könne nicht ohne Gebäude genutzt werden. Ein Bodenwert sei in Zukunft nicht erzielbar. Unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 840.468,84 € und einer von ihnen angenommenen tatsächlichen Restnutzungsdauer für das Gebäude von 25 Jahren setzten die Kläger daher eine AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von 4% in Höhe von 33.619 € an.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) folgte dem Ansatz der Kläger nicht und zog zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA von den Anschaffungskosten einen Anteil für den Grund und Boden in Höhe von 59% der gesamten Anschaffungskosten ab. Das FA legte für das Gebäude eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 344.592,22 € (= 41% von 840.468,84 €) zugrunde. Unter Anwendung eines AfA-Satzes von 2,5% berücksichtigte es im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 26.01.2007 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten einen AfA-Betrag von 8.615 €.

Der dagegen eingelegte Einspruch blieb mit Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 ohne Erfolg.

Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA am 12.12.2019 einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2005. In diesem legte es einen Anteil der Anschaffungskosten für den Grund und Boden in Höhe von 57,44% und damit eine AfA-Bemessungsgrundlage von 357.703,54 € zugrunde. Die AfA setzte es ausgehend von einem AfA-Satz von 2,5% mit 8.943 € an.

Die Kläger erhoben nachfolgend Klage beim Finanzgericht (FG).

Im Klageverfahren holte das FG mit Beweisbeschluss vom 07.12.2021 ein Sachverständigengutachten ein. Das Gutachten wurde am 22.04.2022 erstellt. Der Sachverständige kam unter Anwendung des allgemeinen Ertragswertverfahrens (§ 27 Abs. 5 Nr. 1, § 28 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021, BGBl I 2021, 2805 – ImmoWertV 2021 –) zu dem Ergebnis, dass auf das Gebäude 41,10% und auf den Grund und Boden 58,90% der Anschaffungskosten entfielen. Der Sachverständige führte aus, ein wertmindernder Einfluss der Denkmaleigenschaft des Gebäudes auf den Kaufpreisanteil für den Grund und Boden sei nicht erkennbar. Das Gebäude habe auch keine unendliche oder „ewige“ Nutzungsdauer, sondern eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren. Der Argumentation, wonach der Bodenwert eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes 0 € betragen müsse, könne daher nicht gefolgt werden.

Die Kläger reichten im FG-Verfahren ein eigenes (Partei-)Gutachten ein. Laut diesem war auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§ 27 Abs. 5 Nr. 2, § 29 ImmoWertV 2021) der Kaufpreisanteil für den Grund und Boden mit 0 € anzusetzen und der gesamte Kaufpreis dem Gebäude zuzuordnen. Aufgrund der Bebauung des Grundstücks mit einem Denkmalobjekt habe der Grund und Boden wegen der unendlichen Restnutzungsdauer keinen eigenen Wert. In der mündlichen Verhandlung stellten die Kläger keine Beweisanträge.

Das FG wies die Klage mit Urteil vom 13.11.2024 – 2 K 1386/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2025, 560) als unbegründet ab. Das FG folgte hinsichtlich der Ermittlung des Werts von Grund und Boden dem Gutachten des von ihm beauftragten Sachverständigen.

Mit der Revision tragen die Kläger vor: Das FG, das FA und der vom FG beauftragte Sachverständige gingen zu Unrecht davon aus, dass die Anschaffungskosten nach dem „zweigleisigen“ allgemeinen Ertragswertverfahren nach § 28 ImmoWertV 2021 auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen seien. Dieses Verfahren sei nichts anderes als die vom Bundesfinanzhof (BFH) verworfene Restwertmethode. Es sei vielmehr das vereinfachte „eingleisige“ Ertragswertverfahren nach § 29 ImmoWertV 2021 anzuwenden. Zinse man – wie im vereinfachten Ertragswertverfahren vorgesehen – den Bodenwert ab, belaufe sich der Anteil für Grund und Boden auf 0 €. Denn für das unter Denkmalschutz stehende Gebäude sei eine „ewige“ Nutzungsdauer anzusetzen. Zudem seien die Bodenrichtwerte für das Grundstück nicht nachvollziehbar, weil es keine verlässliche Datengrundlage für diese Lage gebe. Daher sei der Verkehrswert von Grund und Boden und Gebäude unzutreffend ermittelt und damit die Aufteilung falsch vorgenommen worden. Das FG sei zudem ihrem Vortrag zur Nutzbarkeit des Grundstücks nicht gefolgt, sei von unzutreffenden Feststellungen ausgegangen und habe den Sachverhalt ungenügend aufgeklärt.

Nach Auffassung der Kläger folgt daraus die Ermittlung der AfA mit einem Prozentsatz von 2,5% aus der Bemessungsgrundlage in Höhe von 840.468,84 €.

Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG vom 13.11.2024 – 2 K 1386/20 aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2005 unter Änderung des Bescheids vom 12.12.2019 und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.06.2020 mit der Maßgabe festzusetzen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung AfA in Höhe von 21.012 € als Werbungskosten abgezogen werden.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Die Revision ist nicht begründet, soweit sich die Kläger gegen die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden sowie Gebäude wenden. Das FG hat zu Recht auf der Grundlage des von ihm eingeholten Sachverständigengutachtens die Anschaffungskosten für den Grund und Boden mit 495.036 € (58,90% von 840.468,84 €) bemessen. Ohne Rechtsfehler hat das FG seiner Bewertung das vom Sachverständigen angewandte allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) zugrunde gelegt (dazu unter 1.). Auch der Ansatz des Werts für den Grund und Boden ist ohne Rechtsfehler erfolgt (dazu unter 2.). Die von den Klägern dagegen erhobenen Einwände greifen nicht durch (dazu unter 3.). Die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge hat keinen Erfolg (dazu unter 4.). Die Revision ist begründet, soweit das FG auf der Grundlage von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG den AfA-Satz rechtsfehlerhaft mit 2,5% angesetzt hat. Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ist ein AfA-Satz von 3,3% anzusetzen (dazu unter 5.). Die Sache ist spruchreif (dazu unter 6.).

1. Das FG hat die vom gerichtlich bestellten Sachverständigen anhand des allgemeinen Ertragswertverfahrens (§ 28 ImmoWertV 2021) ermittelten Werte zutreffend seiner Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude zugrunde gelegt und letzteren als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der AfA angesetzt.

a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbaren Werbungskosten gehört gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die AfA für ein zur Einkünfteerzielung

genutztes Gebäude. AfA-Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG) des Gebäudes. Ist für die Anschaffung eines Immobilienobjekts ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Bodensowie den Gebäudeanteil aufzuteilen (vgl. Senatsurteile vom 29.10.2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 40; vom 21.07.2020 – IX R 26/19, BFHE 270, 133, BStBl II 2021, 372, Rz 30, und vom 20.09.2022 – IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 30, jeweils m.w.N.).

Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann im Streitfall die ImmoWertV 2021 herangezogen werden. Zwar richtet sich nach der Rechtsprechung des BFH die zeitliche Anwendbarkeit der ImmoWertV 2021 danach, ob sie am Bewertungsstichtag in Kraft war (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2020 – II R 1/18, BFHE 269, 406, BStBl II 2021, 594, Rz 12). § 53 Abs. 1 ImmoWertV 2021 regelt nunmehr jedoch ausdrücklich, dass bei Verkehrswertgutachten, die ab dem 01.01.2022 erstellt werden, die ImmoWertV 2021 Anwendung findet.

Die ImmoWertV 2021 enthält anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken. Nach deren Bestimmungen sind zur Wertermittlung das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren heranzuziehen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 ImmoWertV 2021). Die Verfahren sind nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu wählen; die Wahl ist zu begründen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 ImmoWertV 2021; zu der damals gültigen Immobilienwertermittlungsverordnung vom 19.05.2010, BGBl I 2010, 639 – ImmoWertV 2010 -: s. Senatsurteile vom 21.07.2020 – IX R 26/19, BFHE 270, 133, BStBl II 2021, 372, Rz 31, und vom 20.09.2022 – IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 31; Senatsbeschluss vom 15.11.2016 – IX B 98/16, Rz 4). Im Streitfall besteht Einvernehmen zwischen den Beteiligten, dass für die Ermittlung des Verkehrswerts das Ertragswertverfahren (§ 27 ImmoWertV 2021) heranzuziehen ist. Der Senat sieht deshalb von weiteren Erläuterungen ab.

Zwischen den Beteiligten ist allein streitig, ob das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) – so das FA – oder das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 29 ImmoWertV 2021) – so die Kläger – der Wertermittlung für die schätzweise Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude zugrunde zu legen ist. Die grundsätzliche Richtigkeit der Berechnungen des vom Gericht beauftragten Sachverständigen als auch des von den Klägern beauftragten Gutachters sind nicht streitig.

b) In § 27 Abs. 5 ImmoWertV 2021 werden alle drei Varianten des Ertragswertverfahrens gleichrangig aufgezählt, darunter das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 27 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV 2021) und das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 27 Abs. 5 Nr. 2 ImmoWertV 2021). Aus den Bestimmungen der ImmoWertV 2021 ergibt sich kein Vorrang einer der Varianten.

Das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) ermittelt den Wert der Immobilie durch Bildung der Summe aus dem kapitalisierten jährlichen Reinertragsanteil des Gebäudes zum Wertermittlungsstichtag, der unter Abzug der Bodenwertverzinsung ermittelt wurde (vorläufiger Ertragswert der baulichen Anlage) und dem anhand der Bodenrichtwerte ermittelten Bodenwert. Das allgemeine Ertragswertverfahren wird als Standardverfahren im Rahmen der steuerlichen Bewertung angewandt (vgl. Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 1569 f.). Es findet bei Mietwohn- und Geschäftsgrundstücken Anwendung (Jardin/Roscher, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, Rz 1062). Es kommt für die Ermittlung des Verkehrswerts einer Immobilie vor allem zur Anwendung, wenn die Restnutzungsdauer bis zu 30 Jahre beträgt und der Liegenschaftszins hoch, das heißt über 5,5% liegt. Bei einem niedrigeren Liegenschaftszins kommt es bis zu einer Restnutzungsdauer von circa 50 Jahren zur Anwendung (vgl. Sommer/Kröll, Lehrbuch zur Immobilienbewertung, 6. Aufl., Abschn. 9.2.3.4 und 9.4.1).

Das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 29 ImmoWertV 2021) demgegenüber ermittelt den Wert der Immobilie durch Bildung der Summe aus dem kapitalisierten jährlichen Reinertragsanteil des Gebäudes zum Wertermittlungsstichtag ohne Abzug einer Bodenwertverzinsung (Barwert des Reinertrags) und dem anhand der Bodenrichtwerte ermittelten und dem über die Restnutzungsdauer der baulichen Anlagen abgezinsten Bodenwert. Das vereinfachte Ertragswertverfahren kommt für die Ermittlung des Verkehrswerts vor allem zur Anwendung, wenn die Restnutzungsdauer länger als 30 Jahre und der Liegenschaftszins hoch, das heißt über 5,5% liegt. Bei einem niedrigeren Liegenschaftszins kommt es ab einer Restnutzungsdauer von circa 50 Jahren zur Anwendung (vgl. Sommer/Kröll, Lehrbuch zur Immobilienbewertung, 6. Aufl., Abschn. 9.2.3.4 und 9.4.1; Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke – Problematik und Lösungsansatz, 2018, S. 53).

Sowohl das allgemeine als auch das vereinfachte Ertragswertverfahren sind darauf ausgelegt, den zutreffenden Gesamtwert zu finden. Der Unterschied der beiden Varianten liegt darin, dass beim allgemeinen Ertragswertverfahren die Bodenwertverzinsung vom Reinertrag abgezogen wird, während beim vereinfachten Ertragswertverfahren der Bodenwert abgezinst wird. In beiden Varianten entspricht die Kapitalisierungs- oder Abzinsungsdauer der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Beide Varianten führen daher zu dem gleichen Ertragswert der Immobilie. Lediglich die Aufteilung des Ertragswerts auf Grund und Boden sowie Gebäude erfolgt unterschiedlich.

c) Im Hinblick auf die Wahl des Bewertungsverfahrens zur Ermittlung der Verkehrswerte von Grund und Boden sowie Gebäude hat der Senat stets betont, dass nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden ist, welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist. Die Ermittlung der Verkehrswertrelation ist Teil der Sachverhaltsfeststellung des FG, die für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend ist, wenn sie keinen Rechtsirrtum enthält, nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt und nicht auf einem Verfahrensmangel beruht (§ 118 Abs. 2 FGO).

Der BFH als Revisionsgericht muss – bei Heranziehung der ImmoWertV 2021 durch die Vorinstanz – aber prüfen, ob dabei die (rechtlichen) Vorgaben der maßgeblichen Bestimmungen – im Streitfall der §§ 28, 29 ImmoWertV 2021 – beachtet worden sind und ob seitens des FG die zutreffende Methode zugrunde gelegt worden ist (vgl. u.a. Senatsurteile vom 15.01.1985 – IX R 81/83, BFHE 143, 61, BStBl II 1985, 252, unter 1.a; vom 10.10.2000 – IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, unter II.2.; vom 29.05.2008 – IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668, unter II.2.; vom 29.10.2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 42; vom 20.09.2022 – IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 32, jeweils m.w.N.).

In Bezug auf das Ertragswertverfahren nach der damals jeweils gültigen Wertermittlungsverordnung vom 06.12.1988 (BGBl I 1988, 2209) beziehungsweise ImmoWertV 2010 hat der Senat bereits entschieden, dass dieses nicht mit dem von der Rechtsprechung des BFH verworfenen „Restwertverfahren“ identisch ist, bei dem vom gezahlten Kaufpreis zunächst der Grundstückswert abgezogen und lediglich der verbleibende Rest den Anschaffungskosten des Gebäudes zugerechnet wird (vgl. Senatsurteile vom 10.10.2000 – IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, unter II.2.; vom 20.09.2022 – IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 41; BFH-Beschluss vom 24.02.1999 – IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201, unter 1.e cc).

Ebenso hat der Senat entschieden, dass für die Zwecke der Aufteilung eines Kaufpreises in Grund und Boden und Gebäude der Ertragswert des Gebäudes „nur in der Weise ermittelt werden kann, dass von dem für die Vermietung des gesamten Grundstücks erzielten Reinertrag der Verzinsungsbetrag des Bodenwerts abgezogen wird“. Insoweit „handelt es sich um eine Methode, mit der der Wert des Gebäudes als solcher ausreichend sicher geschätzt werden kann“ (so wörtlich BFH-Beschluss vom 24.02.1999 – IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201, unter 1.e cc, sowie Senatsurteil vom 20.09.2022 – IX R 12/21, BFHE 278, 169, BStBl II 2024, 61, Rz 41). Damit hat der Senat zu erkennen gegeben, dass für die Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude das allgemeine Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) eine geeignete Methode darstellt (so auch Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 1431 und 1570; Jacoby, Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke – Problematik und Lösungsansatz, 2018, S. 55).

d) Bei Anwendung dieser Maßstäbe hat das FG ohne Rechtsfehler die Kaufpreisaufteilung des gerichtlich bestellten Sachverständigen nach dem allgemeinen Ertragswertverfahren (§ 28 ImmoWertV 2021) herangezogen.

Der Sachverständige hat das allgemeine Ertragswertverfahren auf der Grundlage marktüblich erzielbarer Erträge nach § 27 Abs. 1 Satz 1, § 28 ImmoWertV 2021 angewandt. Bei diesem Verfahren wird der Ertragswert ermittelt aus dem nach § 40 ImmoWertV 2021 ermittelten Bodenwert und dem um den Betrag der angemessenen Verzinsung des Bodenwerts verminderten und sodann kapitalisierten Reinertrag nach § 31 ImmoWertV 2021. Dabei sind bei der Ermittlung des Betrags der Bodenwertverzinsung der für die Kapitalisierung nach § 33 i.V.m. § 21 ImmoWertV 2021 maßgebliche Liegenschaftszins zugrunde zu legen.

Der Sachverständige hat die einschlägigen Mietwerte für die Ermittlung der marktüblich erzielbaren Erträge zugrunde gelegt. Den Liegenschaftszinssatz hat er ausgehend von den Werten des örtlichen Gutachterausschusses mit 5,75% ermittelt. Die Bewirtschaftungskosten hat er anhand von Erfahrungswerten mit rund 8% angesetzt und die Restnutzungsdauer mit 30 Jahren. Vor diesem Hintergrund ist die Wahl des allgemeinen Ertragswertverfahrens nicht zu beanstanden.

Das Gutachten des gerichtlich bestellten Sachverständigen berücksichtigt auch die Denkmaleigenschaft des streitigen Immobilienobjekts (zu den unterschiedlichen Modellen für die Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft s. etwa Jardin/Roscher, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, Rz 246 ff.; Kleiber, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 10. Aufl., S. 1081 f.; Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 831 f.; Huber, Immobilien & Bewerten, 2016, 16; Möckel, Grundstücksmarkt und Grundstückswert – GuG – 2002, 232; Jäpel, GuG 2001, 335; Loose, GuG 2008, 280). Der Sachverständige hat sich mit der Frage beschäftigt, ob mit Blick auf die Denkmaleigenschaft eine „ewige Restnutzungsdauer“ oder eine endliche Restnutzungsdauer anzusetzen ist. Unter Einbeziehung von Alter und Zustand des Gebäudes sowie der durchgeführten Modernisierungsmaßnahmen ist er zum Ergebnis einer zeitlich begrenzten Nutzungsdauer von 30 Jahren gekommen.

2. Auch die unter Heranziehung der Vorschriften der ImmoWertV 2021 erfolgte Ermittlung des Bodenwerts seitens des gerichtlich bestellten Sachverständigen hat das FG ohne Rechtsfehler zugrunde gelegt.

a) Der Bodenwert bebauter Grundstücke ist gemäß § 40 Abs. 1 ImmoWertV 2021 grundsätzlich im Wege des Vergleichswertverfahrens nach den §§ 24 bis 26 ImmoWertV 2021 zu ermitteln (vgl. auch Senatsurteil vom 20.08.2002 – IX R 68/00, BFH/NV 2003, 595, unter II.2.a). Der Bodenwert eines bebauten Grundstücks ist „ohne Berücksichtigung der vorhandenen baulichen Anlagen auf dem Grundstück“ (vgl. § 40 Abs. 1 ImmoWertV 2021), das heißt mit dem Wert zu ermitteln, der sich für ein vergleichbares unbebautes Grundstück ergibt. Dies deckt sich mit der einschlägigen Regelung zur Festlegung der Bodenrichtwerte in § 196 Abs. 1 Satz 2 des Baugesetzbuchs. Danach sind in bebauten Gebieten die Bodenrichtwerte mit dem Wert zu ermitteln, der sich ergeben würde, wenn der Boden unbebaut wäre (vgl. Huber, Immobilien & Bewerten 2016, 16, 20). Neben oder anstelle von Vergleichspreisen kann zur Bodenwertermittlung ein objektspezifisch angepasster Bodenrichtwert herangezogen werden (§ 40 Abs. 2, § 24 Abs. 1 Satz 2, § 26 Abs. 2 ImmoWertV 2021). Bei der Ermittlung des Bodenwerts wird nicht danach unterschieden, ob für die Ermittlung des Gesamtwerts der Immobilie das Vergleichswert-, das (allgemeine oder vereinfachte) Ertragswert- oder das Sachwertverfahren zur Anwendung kommt.

b) Der gerichtlich bestellte Gutachter hat von der Ableitung des Bodenwerts aufgrund von Vergleichskaufpreisen im Vergleichswertverfahren (§ 40 Abs. 1 i.V.m. §§ 24 bis 26 ImmoWertV 2021) Abstand genommen, da keine geeigneten Vergleichsverkäufe (§ 25 ImmoWertV 2021) vorlagen. Er hat dementsprechend unter Zuhilfenahme der Bodenrichtwertkarte der Stadt Z die Bewertung von Grund und Boden als unbebautes Grundstück vorgenommen. Er hat schlüssig und nachvollziehbar geprüft, ob der

Bodenrichtwert zur Wertableitung geeignet ist. Das Vorliegen einer „kaufpreisarmen Lage“ hat er berücksichtigt. Das gleiche gilt für den besonderen Zuschnitt des Grundstücks sowie die Besonderheiten des örtlichen Grundstücksmarkts.

Mit einer möglichen Auswirkung des Denkmalschutzes auf den Wert von Grund und Boden („Bodenwertdämpfung“) hat sich der Sachverständige ebenfalls beschäftigt. Einen wertmindernden Einfluss hat er – unter Befassung mit den dazu in Sachverständigenkreisen vertretenen unterschiedlichen Ansichten einschließlich einer umfangreichen Auswertung von Fachliteratur – aus sachverständiger Sicht verneint.

Zu dem in § 40 Abs. 5 Nr. 1 ImmoWertV 2021 vorgesehenen Vorbehalt einer erheblichen Abweichung der tatsächlichen von der nach § 6 Abs. 1 ImmoWertV 2021 maßgeblichen Nutzung hat der Gutachter ausgeführt, dass das Grundstück auch ohne denkmalgeschütztes Gebäude nicht besser oder höher ausnutzbar wäre. Das Grundstück ist nach seinen Erläuterungen durch die vorhandene Bebauung voll ausgenutzt. Daher ließe sich durch eine andere Bebauung kein höherer Ertrag erwirtschaften. Der durch den Denkmalschutz verursachte Erhaltungszwang für das bestehende Gebäude wirkt sich deshalb weder günstig noch ungünstig auf die bauliche Ausnutzbarkeit und damit den Wert von Grund und Boden aus.

3. Die von den Klägern gegen die Wertermittlung des gerichtlichen Sachverständigen erhobenen Einwände greifen nicht durch.

a) Soweit die Kläger eine „ewige“ oder „unbegrenzte“ Nutzungsdauer eines Denkmalobjekts zugrunde legen wollen (so auch Jäpel, GuG 2001, 335; Loose, GuG 2008, 280), geht ihre Argumentation fehl. Für die Restnutzungsdauer baulicher Anlagen gibt § 4 Abs. 3 Satz 1 ImmoWertV 2021 auch für denkmalgeschützte bauliche Anlagen vor, dass als Restnutzungsdauer die Anzahl der Jahre anzusehen ist, in denen die bauliche Anlage bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden kann. Auch ein Denkmalobjekt hat eine begrenzte Nutzungsdauer. Es muss in bestimmten Zeiträumen modernisiert und instandgesetzt, in extremen Fällen abgerissen und wiederaufgebaut werden, um den Rohertrag nachhaltig erzielen zu können (so auch Huber, Immobilien & Bewerten, 2016, 16; Möckel, GuG 2002, 232). Der Denkmalschutz erfordert nicht, dass ein Gebäude ununterbrochen in seinem Bestand erhalten und wirtschaftlich permanent revitalisiert wird. Das denkmalgeschützte Gebäude unterliegt daher wie jedes andere Gebäude der Abnutzung, was sich nicht zuletzt daran zeigt, dass für das hier streitige Gebäude auch AfA vorgenommen werden. Zudem kann ein Denkmalobjekt durch Brand oder Einfluss von Naturkatastrophen untergehen, oder die Denkmaleigenschaft kann aufgehoben werden.

Die allgemeinen denkmalrechtlichen Erhaltungspflichten des Eigentümers wirken sich wirtschaftlich nicht über den niedrigeren Ansatz des Grund und Bodens aus, sondern dergestalt, dass Instandhaltungsaufwendungen und (nachträgliche) Herstellungskosten in höherem Umfang als bei anderen Gebäuden anfallen und deswegen auch in höherem Umfang steuerlich abzugsfähig sind. Dies zeigt nicht zuletzt die Regelung des § 7i EStG, die erhöhte Absetzungen für nach Landesrecht anerkannte Baudenkmale vorsieht.

b) Der von den Klägern begehrte Ansatz des Werts von Grund und Boden mit 0 € scheidet daher aus. Im Streitfall steht nach den Feststellungen des FG nur das Gebäude unter Denkmalschutz, nicht – wie bei Bodendenkmälern im Sinne der Denkmalschutzgesetze – die darunter liegende Fläche. Die Einschränkungen des Denkmalschutzes betreffen nur das Gebäude und haben grundsätzlich keinen Einfluss auf den Grund und Boden. So werden im Rahmen des Ertragswertverfahrens zur Ermittlung des Marktwerts denkmalgeschützter Immobilien die für vergleichbare Objekte marktüblich erzielbaren Erträge, die marktüblich anfallenden Bewirtschaftungskosten und – falls vorhanden – ein den Denkmalschutz berücksichtigender Liegenschaftszinssatz herangezogen (vgl. Kleiber, Marktwertermittlung nach ImmoWertV, 10. Aufl., S. 831). Folglich kann sich für die Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude eine durch die Denkmaleigenschaft mögliche Wertminderung auch nur auf das Gebäude auswirken (so auch Büchter-Hole, EFG 2025, 562; Kleinmanns, Betriebs-Berater 2025, 817).

Der Wert von Grund und Boden drückt insbesondere die Lage aus und ist in dieser Hinsicht zum Stichtag fest und unveränderlich. Eine längere Nutzungsdauer des Gebäudes hat keinen Einfluss auf den Bodenwert. Deshalb ist die Ansicht der Kläger, dass bei einer längeren Restnutzungsdauer von einem geringeren Wert von Grund und Boden auszugehen sei als bei einer kürzeren, mit dem Grundsatz unabhängiger Wertermittlung von Grund und Boden und Gebäude nicht vereinbar. Dem entspricht auch die bisherige Senatsrechtsprechung, die bei der Bewertung von Grundstücken mit denkmalgeschützten Gebäuden den Grund und Boden stets mit einem positiven Wert versehen hat (vgl. Senatsurteile vom 20.08.2002 – IX R 68/00, BFH/NV 2003, 595, unter II.2., und vom 29.10.2019 – IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 50).

4. Soweit sich die Kläger mit der Rüge mangelnder Sachaufklärung gegen die Feststellungen des FG zur Nutzbarkeit des Gebäudes wenden, hat die Verfahrensrüge keinen Erfolg. Die Kläger haben in der mündlichen Verhandlung vor dem FG dazu keine Beweisanträge mit dem Ziel einer weiteren Sachaufklärung gestellt. Vielmehr wenden sie sich mit ihrem Vorbringen insoweit gegen die tatsächliche Würdigung seitens des FG, die im Revisionsverfahren grundsätzlich nicht überprüft wird (§ 118 Abs. 2 FGO).

5. Die Revision ist insoweit begründet, als das FG auf der Grundlage von § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG den AfA-Satz rechtsfehlerhaft mit 2,5% angesetzt hat. Denn aufgrund der vom gerichtlich bestellten Sachverständigen festgestellten Restnutzungsdauer von 30 Jahren ist der AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mit 3,3% zu berücksichtigen.

a) Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 der Vorschrift die der tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes entsprechenden AfA vorgenommen werden. Nutzungsdauer im gesetzlichen Sinne ist der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (§ 11c Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein („können“), ob er sich mit dem typisierten festen AfA-Satz nach Satz 1 der Vorschrift zufriedengibt oder eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer geltend macht. Die kürzere Nutzungsdauer ist durch ein

Sachverständigengutachten nachzuweisen. Die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gemäß § 4 Abs. 3 ImmoWertV 2021 ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode (vgl. dazu näher Senatsurteile vom 28.07.2021 – IX R 25/19, Rz 17 ff., und vom 23.01.2024 – IX R 14/23, BFHE 284, 16, Rz 18 ff., jeweils m.w.N.).

b) Danach ist die AfA im Streitfall nach Maßgabe der verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu bemessen. Der gerichtlich bestellte Sachverständige hat nach den Vorgaben der ImmoWertV 2021 anhand der Substanz des Gebäudes, bestehender Baumängel sowie vorgenommener Umbauten und Modernisierungen die Lebensdauer des Gebäudes ermittelt und mit 30 Jahren angesetzt. Die Kläger hatten die AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG auch bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geltend gemacht und dies in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

6. Die Sache ist spruchreif. Den Feststellungen der Vorinstanz lassen sich die Anschaffungskosten der Immobilie (840.468,84 €), der Aufteilungsmaßstab (41,10% für das Gebäude, 58,90% auf den Grund und Boden) und die maßgebliche Restnutzungsdauer (30 Jahre) entnehmen. Der Senat kann daher in der Sache selbst entscheiden und gibt der Klage im tenorierten Umfang statt. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Verteilung der Verfahrenskosten ergibt sich aus dem Umfang, in dem das Revisionsbegehren erfolgreich war.

Entscheidung 3 – BFH Urt. v. 17.6.2025 – VI R 15/23:

Tenor:

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 27.10.2022 – 10 K 3292/18 insgesamt und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 04.12.2018 betreffend die Einkommensteuer 2011 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 02.05.2017 wird dahingehend geändert, dass der Festsetzung der Einkommensteuer zusätzliche außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 264 € zugrunde gelegt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Revision wegen Einkommensteuer 2011 zurückgewiesen und die Klage abgewiesen.

Betreffend die Einkommensteuer 2012 bis 2014 wird die Sache an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Gründe:

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden in den Streitjahren (2011 bis 2014) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Ihr gemeinsamer Sohn ... – M- (2003 geboren) leidet seit seiner Geburt an einer spinalen Muskelatrophie und ist auf einen Rollstuhl angewiesen. Der Grad seiner Behinderung beträgt 100, zudem erfüllt er die Merkzeichen G, aG, B und H. Die Kläger haben zwei weitere in den Jahren 2012 und 2013 geborene Kinder.

Der Kläger ist Geschäftsführer der ... GmbH (GmbH) mit Sitz in B-Stadt und am Stammkapital der Gesellschaft zu 94% beteiligt. Er unterhält zudem einen Gewerbebetrieb, in dessen Betriebsvermögen er seine Beteiligung an der GmbH hält.

Im Eigentum der GmbH steht das Grundstück A-Straße in B-Stadt, das ursprünglich mit zwei freistehenden Häusern bebaut war: einem Wohnhaus mit sechs Zimmern, Küche und Bad zu 151,39 m² (A-Straße, Haus 1) und einem als Büro mit einer Einliegerwohnung von zwei Zimmern, Küche und Bad nutzbaren Haus zu 161,11 m² (A-Straße, Haus 2).

Mit Mietvertrag vom 01.10.1998 vermietete die GmbH das Wohnhaus in der A-Straße („Haus 1“) als in § 1 (Mieträume) geregelten Mietgegenstand an den Kläger. Nach § 4 Abs. 1 (Miete und Nebenkosten) betrug die Miete 2.000 DM inklusive Nebenkosten wie Grundsteuer, Müllabfuhr, Strom, Wasser und Abwasser. § 15 Abs. 2 des Vertrags sah vor, dass Änderungen oder Ergänzungen des Mietvertrags der Schriftform bedurften.

Im Jahr 2009 ließ die GmbH auf eigene Kosten einen barrierefreien Verbindungsbau von circa 70 m² zwischen den Häusern 1 und 2 erstellen, in dem -abgestimmt auf die Behinderung von M – ein behindertengerechtes Pflegebad mit Dusche, Badewanne, Waschbecken und Toilette zu 34,92 m² eingebaut wurde. Der Verbindungsbau ist nicht unterkellert, hat ein Flachdach und besteht nur aus einem Erdgeschoss. Die Baukosten betrugen insgesamt 297.511,17 € und entfielen auf die Errichtung des Verbindungsbaus, die dafür erforderlichen Veränderungen an den beiden bereits bestehenden Wohnhäusern und den Carport. Die Kläger trugen lediglich die Kosten für das Waschbecken in dem Pflegebad, für das sie im Jahr 2009 einen Zuschuss von der Pflegekasse in Höhe von 2.600 € erhalten hatten. Im Erdgeschoss des Hauses 2 befand sich nun auch der Schlafbereich von M.

Im September 2009 änderten der Kläger und die GmbH mit einer schriftlichen Vereinbarung den Mietvertrag vom 01.10.1998 „aufgrund des behindertengerechten Umbaus“ mit Wirkung ab dem 01.10.2009 dahingehend ab, dass die in § 4 (Miete und Nebenkosten) geregelte monatliche Miete inklusive Nebenkosten auf 2.250 € erhöht wurde. Die übrigen Bestimmungen des Mietvertrags vom 01.10.1998 sollten unverändert bestehen bleiben.

In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärten die Kläger unter anderem im Zusammenhang mit der Behinderung ihres Sohnes M außergewöhnliche Belastungen in Form einer „Mehrmiets“ infolge des behindertengerechten Umbaus des Anwesens A-Straße in Höhe von insgesamt jeweils 14.498 € (= 1.208,16 € * 12).

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) lehnte eine Berücksichtigung zunächst jeweils ab. Im Einspruchsverfahren erkannte er eine behinderungsbedingte Mehrmiets in Höhe von jeweils 7.128 € für die Streitjahre an. Daneben setzte er jeweils den Pflege-Pauschbetrag in Höhe von 924 € an. Aufgrund von Kontrollmitteilungen über verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der GmbH an den Kläger erhöhte das FA zudem zuletzt dessen Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Streitjahre 2012 bis 2014 um jeweils 7.000 €. Im Übrigen wies es die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück.

Mit der im Anschluss erhobenen Klage beehrten die Kläger für das Streitjahr 2011 die Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen in Höhe von 7.370 € (behinderungsbedingte Mehrmiets). Für die Streitjahre 2012 bis 2014 beehrten sie zusätzliche außergewöhnliche Belastungen in Höhe von jeweils 14.370 € (behinderungsbedingte Mehrmiets und fiktive Aufwendungen in Höhe der vGA) sowie einen Ansatz der vGA in Höhe von jeweils 4.200 €.

Nach Einholung mehrerer Sachverständigengutachten gab das Finanzgericht (FG) der Klage teilweise statt. Das FA habe die außergewöhnlichen Belastungen der Kläger für die Streitjahre zu Recht nur mit jeweils 7.128 € berücksichtigt. Die durch die Errichtung des behindertengerechten Verbindungsbaus mit Pflegebad zwischen den Häusern 1 und 2 veranlasste Erhöhung der jährlichen Miete sei insoweit als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, als sie sich in gegenständlicher Hinsicht auf den Verbindungsbau erstrecke und der Höhe nach auf im Mittelwert geschätzte Baukosten in Höhe von 148.500 € inklusive Umsatzsteuer sowie eine Verzinsung in Höhe von 4,8% („rund 5%“) zurückzuführen sei. Die unentgeltliche Überlassung des Hauses 2 sei nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von 8.484,60 € (2012), 6.884,40 € (2013) und 6.945,60 € (2014) als vGA bei den

Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Insoweit komme ein korrespondierender, fiktiver Ansatz als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

Sie beantragen sinngemäß,

das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 04.12.2018 aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 02.05.2017 dahingehend zu ändern, dass der Festsetzung der Einkommensteuer zusätzliche außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 7.370 € zugrunde gelegt werden, sowie die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 jeweils vom 26.02.2018 dahingehend zu ändern, dass der Festsetzung der Einkommensteuer bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb jeweils eine vGA nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von lediglich 4.200 € und jeweils zusätzliche außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 14.370 € zugrunde gelegt werden.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Kläger wegen Einkommensteuer 2011 ist teilweise begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Die Revision wegen Einkommensteuer 2012 bis 2014 ist begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass durch die Änderungsvereinbarung vom September 2009 lediglich der behinderungsbedingte Verbindungsbau in das bestehende Mietverhältnis betreffend das Haus 1 einbezogen worden ist (dazu unter 1.).

Der Ansatz der vGA durch das FG in den Streitjahren 2012 bis 2014 ist dem Grunde und der Höhe nach revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden (dazu unter 2.).

In Bezug auf den Verbindungsbau zwischen den Häusern 1 und 2 kommt eine Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen nur in geringem Umfang in Betracht (dazu unter 3.).

Die Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen hinsichtlich des von M im Haus 2 genutzten Schlafbereichs hat das FG zu Unrecht abgelehnt (dazu unter 4.). Die Feststellungen der Vorinstanz reichen insoweit nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, in welcher Höhe den Klägern in den Streitjahren 2012 bis 2014 hierdurch behinderungsbedingte Mehraufwendungen entstanden sind. Die Sache muss deshalb insoweit an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

1. Das FG ist davon ausgegangen, die Änderungsvereinbarung vom September 2009 habe zusätzlich zur ursprünglichen Anmietung des Hauses 1 lediglich den behinderungsbedingten Verbindungsbau betroffen und diesen damit in das Mietverhältnis einbezogen, nicht jedoch auch das Erdgeschoss des Hauses 2 mit dem Schlafbereich von M, dieses sei vielmehr unentgeltlich überlassen worden.

Diese Auslegung des Mietvertrags und der Änderungsvereinbarung ist jedenfalls möglich und damit für den Senat im Ergebnis gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend. Denn die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, das heißt jedenfalls möglich ist (ständige Rechtsprechung, s. Senatsurteil vom 14.09.2023 – VI R 27/21, BFHE 282, 268, BStBl II 2024, 38, Rz 29, m.w.N.). Hiergegen wenden sich die Kläger auch nicht.

2. Der Ansatz der vGA in den Streitjahren 2012 bis 2014 bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb durch das FG ist dem Grunde und der Höhe nach revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.

a) Dass der Kläger, der die Beteiligung an der GmbH nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs hält, in den Streitjahren 2012 bis 2014 durch die – nach den vorstehenden Ausführungen bedingte – unentgeltliche Überlassung des Anwesens A-Straße, Haus 2 seitens der GmbH dem Grunde nach jeweils eine vGA vereinnahmt hat, die nach Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG), ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht mehr streitig. Der erkennende Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab.

b) Aber auch der Höhe nach kommt eine Minderung der vGA – wie von den Klägern weiterhin beantragt – nicht in Betracht.

aa) Gegen die Ermittlung der vGA durch die Sachverständige unter Heranziehung der Kostenmiete (hierzu s. BFH-Urteile vom 17.11.2004 – I R 56/03, BFHE 208, 519; vom 27.07.2016 – I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 214 und vom 27.07.2016 – I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217) im Gutachten vom 17.11.2021 sowie den Ergänzungsgutachten vom 04.03.2022, 03.06.2022 und 07.07.2022 haben die Kläger im Revisionsverfahren keine Einwendungen mehr vorgebracht.

bb) Soweit die Kläger auch im Revisionsverfahren den Ansatz der vGA nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens – abweichend von den vom FG festgestellten Einkünften – mit jährlich 4.200 € begehren, weil sie nur 60% des Hauses 2 genutzt hätten, vermögen sie damit nicht durchzudringen. Die Ermittlung der vGA durch das FG basiert auf der vollständigen Überlassung des Hauses 2 an die Kläger. Hiergegen haben die Kläger im Revisionsverfahren ebenfalls keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe erhoben, so dass dieser Umstand als tatsächliche Feststellung für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindend ist.

3. Eine Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen in Bezug auf den Verbindungsbau kommt nur in geringem Umfang in Betracht.

a) Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Aufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

aa) Auch Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung können als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG abziehbar sein (s. Senatsurteile vom 24.02.2011 – VI R 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012, Rz 10, und vom 17.07.2014 – VI R 42/13, BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931, Rz 10). Diese Aufwendungen sind weder durch den Grund- oder Kinderfreibetrag (§ 32a Abs. 1 EStG, § 32 Abs. 6 EStG) noch durch den Behinderten- und Pflege-Pauschbetrag abgegolten (s. Senatsurteil vom 22.10.2009 – VI R 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280, unter II.1.a, m.w.N.).

bb) Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds erwachsen in der Regel auch zwangsläufig (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Denn eine Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen begründet eine tatsächliche Zwangslage, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unausweichlich macht (s. Senatsurteile vom 24.02.2011 – VI R 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012, Rz 11, und vom 17.07.2014 – VI R 42/13, BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931, Rz 11).

Die Notwendigkeit einer behindertengerechten Ausgestaltung des Wohnumfelds und damit die Zwangsläufigkeit der darauf entfallenden Mehrkosten aus tatsächlichen Gründen beruht nicht auf der frei gewählten Wohnsituation des Steuerpflichtigen, sondern auf seiner Krankheit oder Behinderung (Senatsurteil vom 24.02.2011 – VI R 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012, Rz 12).

cc) Dagegen sind Aufwendungen, die – wie die Größe des Grundstücks und die konkrete Gestaltung des Hauses, insbesondere dessen Wohnfläche – auf dem Geschmack, den Lebensgewohnheiten, den dem Steuerpflichtigen für den Bau zur Verfügung stehenden Mitteln und anderen selbstbestimmten Vorentscheidungen beruhen – das heißt auf seinen persönlichen Wohnvorstellungen – auch dann nicht zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige oder ein in seinem Haushalt lebender Angehöriger infolge einer Krankheit oder eines Unfalls in seiner bisherigen Wohnung beziehungsweise in seinem bisherigen Haus nicht wohnen bleiben kann (s. Senatsurteil vom 17.07.2014 – VI R 42/13, BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931, Rz 14). Dies gilt auch für solche Mehrkosten, die erforderlich sind, um die persönlichen Wohnvorstellungen behinderten- oder krankheitsgerecht zu verwirklichen. Denn diese Mehrkosten sind, anders als bauliche Maßnahmen, die – wie beispielsweise der Einbau einer barrierefreien Dusche oder eines Treppenlifts (vgl. Senatsurteil vom 06.02.2014 – VI R 61/12, BFHE 244, 395, BStBl II 2014, 458)- den krankheits- und behinderungsbedingten Lebenserschwernissen des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen Rechnung tragen, nicht

vornehmlich der Krankheit oder Behinderung geschuldet, sondern in erster Linie Folge der frei gewählten Wohnungsgröße (Wohnflächenbedarf) des Steuerpflichtigen. Sie werden daher ebenfalls von der Abgeltungswirkung des Grundfreibetrags erfasst und können nicht nochmals nach § 33 EStG steuerliche Berücksichtigung finden (Senatsurteil vom 17.07.2014 – VI R 42/13, BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931, Rz 14).

b) Bei Heranziehung dieser Grundsätze kommt eine Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen in Bezug auf den Verbindungsbau nur teilweise in Betracht. Das FG ist insoweit im Ausgangspunkt zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die behinderungsbedingte Mehrmiete nicht auf Grundlage der von der GmbH für den Verbindungsbau tatsächlich aufgewandten Baukosten, sondern basierend auf den insoweit bei einer konventionellen (Standard-)Bauweise anfallenden Baukosten zu ermitteln ist (dazu unter bb). Dabei hat es die Baukosten aber zu Unrecht auf einen geschätzten Mittelwert begrenzt (dazu unter cc).

aa) Das FG ist zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass die von der GmbH getragenen Baukosten für die Errichtung des Verbindungsbaus zwischen den Häusern 1 und 2 und darauf resultierend die von den Klägern hierfür gezahlte Mehrmiete dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Insbesondere hat die Sachverständige hierzu folgende Feststellungen getroffen:

im Gutachten vom 07.06.2016, dass die baulichen Maßnahmen mit Ausnahme des Daches des Carports der behindertengerechten Ausgestaltung für ein Pflegebad und für die rollstuhlgerechte Nutzung der Wohnräume durch M dienen;

in der ergänzenden Stellungnahme vom 29.09.2016, dass der Umbau des im Haus 1 vorhandenen Bads in ein behindertengerechtes Pflegebad nicht möglich gewesen wäre;

in der ergänzenden Stellungnahme vom 17.01.2017, dass in das Erdgeschoss des Hauses 1 kein behindertengerechtes Schlafzimmer für M hätte eingebaut werden können.

Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig, so dass der erkennende Senat von weiteren Ausführungen absieht.

bb) Das FG hat dem Grunde nach auch zu Recht entschieden, dass die Aufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds nicht nach dem freien Ermessen der Kläger, sondern vorliegend der Höhe nach begrenzt nur auf den Mehraufwand abzugsfähig sind, der bei Erstellung des Verbindungsbaus in konventioneller Bauweise angefallen wäre.

(1) Die Sachverständige hat in ihrer ergänzenden Stellungnahme vom 17.01.2017 festgestellt, dass der behindertengerechte Verbindungsbau mit Pflegebad gegenüber den von der GmbH aufgewandten Baukosten in Höhe von 297.511,17 € im Fall der Herstellung in konventioneller Bauweise mit geschätzten Kosten zwischen 143.000 € bis 154.000 € inklusive Nebenkosten und Umsatzsteuer hätte erstellt werden können.

Durch Zugrundelegung der Baukosten für eine Herstellung in konventioneller (Standard-)Bauweise lassen sich im Streitfall die Baukosten, die infolge der Behinderung von M zwangsläufig anfielen und denen sich die Kläger daher nicht entziehen konnten, von

denjenigen abgrenzen, die Folge einer von ihrem Geschmack, ihren Lebensgewohnheiten und ihren finanziellen Möglichkeiten abhängenden frei beeinflussbaren Entscheidung waren.

Auf diese Weise wird einerseits berücksichtigt, dass aufgrund der Behinderung von M weder ein Umbau des vorhandenen Bads im Haus 1 noch die Einrichtung eines behindertengerechten Schlafzimmers im Erdgeschoss des Hauses 1 möglich waren und folglich der Verbindungsbau mit Pflegebad und Übergang zum Schlafbereich von M im Haus 2 als solcher erforderlich war. Andererseits wird berücksichtigt, dass die insoweit entstandenen Baukosten auch maßgeblich vom Geschmack, den Lebensgewohnheiten und den finanziellen Möglichkeiten der Kläger (beziehungsweise der von dem Kläger beherrschten GmbH) abhingen, indem der Verbindungsbau konstruktiv und gestalterisch an die bestehenden Häuser 1 und 2 angepasst wurde. Insoweit besteht kein Bezug der Baukosten zu der Behinderung von M. Gewählt wurde vielmehr ein Verbindungsbau in gehobener Ausführung in Holzständerbauweise mit einem hohen Anteil an Verglasung der Firma, von der auch die Häuser 1 und 2 stammen. Im Vergleich dazu hat die Sachverständige die Kosten geschätzt, die für einen Verbindungsbau in konventioneller Bauweise mit denselben Ausmaßen und Anpassungsarbeiten entstanden wären.

(2) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Ansicht der Kläger nicht aus den Senatsurteilen vom 01.02.1957 – VI 30/55 und vom 17.07.1981 – VI R 77/78 (BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711), weil es sich –so die Kläger – bei der Frage der Höhe, des Umfangs und der Zweckmäßigkeit einer Krankheitsbehandlung um eine höchstpersönliche Angelegenheit des Steuerpflichtigen handele. Vorliegend geht es indes um die – insoweit nicht vergleichbare – Anerkennung von Aufwendungen anlässlich einer behindertengerechten Ausgestaltung des privaten Wohnumfelds. Diese hängen – wie vorstehend ausgeführt – auch vom Geschmack, den Lebensgewohnheiten, den ihm für den Bau zur Verfügung stehenden Mitteln und anderen selbstbestimmten Vorentscheidungen des Steuerpflichtigen ab. Die Mehrkosten sind, wie der erkennende Senat bereits entschieden hat, auch nur insoweit abziehbar, als sie einen angemessenen Betrag nicht überschreiten (s. Senatsurteil vom 24.02.2011 – VI R 16/10, BFHE 232, 518, BStBl II 2011, 1012, Rz 16).

cc) Das FG ist allerdings zu Unrecht von einem Mittelwert in Höhe von vorliegend 148.500 € ausgegangen.

(1) Ist der angemessene Betrag der behinderungsbedingten Mehraufwendungen im Einzelfall zu schätzen, ist auch zu berücksichtigen, dass regelmäßig nicht nur ein bestimmter Mehraufwand als angemessen angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt. Nicht mehr allein zwangsläufig infolge der durch Krankheit oder Behinderung notwendig gewordenen Umgestaltung des privaten Wohnumfelds und damit nicht mehr angemessen im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG sind dann nur diejenigen Beträge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

(2) Bei einem geschätzten Kostenrahmen für die Herstellung in konventioneller Bauweise von bis zu 154.000 € inklusive Nebenkosten und Umsatzsteuer ist unter Heranziehung der vom Kläger und der GmbH ermittelten Mieterhöhung durch Verzinsung der Baukosten mit 4,8% danach von (angemessenen) behinderungsbedingten Mehraufwendungen in Höhe von

jährlich 7.392 € auszugehen. Der vom FA für die Streitjahre bereits berücksichtigte Betrag von jährlich 7.128 € ist folglich jeweils um 264 € zu erhöhen, was für die Streitjahre 2012 bis 2014 vom FG im zweiten Rechtsgang zu beachten ist.

4. Das FG ist zudem unzutreffend davon ausgegangen, dass – bezogen auf die behinderungsbedingte Nutzung des Hauses 2 (Schlafbereich des M)- ein anteiliger (fiktiver) Abzug der vGA als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht kommt.

a) Mit dem in § 33 Abs. 1 EStG verwendeten Begriff der „Aufwendungen“ stellt das Gesetz – wie bei den Begriffen „Werbungskosten“, „Betriebsausgaben“ und „Sonderausgaben“ auch – auf das Merkmal der tatsächlichen Verausgabung ab. Insoweit gilt ein einheitlicher Aufwendungsbegriff (s. BFH-Urteil vom 10.06.1988 – III R 248/83, BFHE 154, 63, BStBl II 1988, 814, unter 2.b aa). Hierunter fallen Vermögensabflüsse in Geld oder in Geldeswert (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 – GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C.III.2.d aa) im Sinne einer bewussten und gewollten Vermögensverwendung (s. BFH-Beschluss vom 19.06.2006 – III B 37/05, BFH/NV 2006, 2057, unter II.2.b).

b) Nach allgemeinen Grundsätzen können außergewöhnliche Belastungen nur bei demjenigen steuermindernd berücksichtigt werden, der sie getragen hat. Denn das Einkommensteuergesetz ist durch die Grundsätze des objektiven und subjektiven Nettoprinzips sowie der Individualbesteuerung geprägt. Eine Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben setzt danach grundsätzlich voraus, dass der Steuerpflichtige den Tatbestand des Einkommensteuergesetzes selbst verwirklicht hat. Ausgaben Dritter (sogenannter Drittaufwand) können grundsätzlich nicht bei dem insoweit nicht belasteten Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Sie können nur im Fall eines abgekürzten Zahlungs- oder Vertragswegs als Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu werten sein (s. Senatsurteil vom 06.12.2017 – VI R 41/15, BFHE 260, 252, BStBl II 2018, 355, Rz 25).

c) Im Fall von vGA in Form von ersparten Aufwendungen (hier: ersparte Miete) geht die Rechtsprechung indes davon aus, dass die vGA aus Gleichheitsgesichtspunkten so zu behandeln ist wie eine offene Ausschüttung und ein hinzutretender Leistungsaustausch, wie er unter Dritten durchgeführt worden wäre (vgl. BFH-Urteil vom 14.08.1975 – IV R 30/71, BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88, unter 2.c bb). Darum wird auch berücksichtigt, dass dem Gesellschafter – hätte er eine offene Ausschüttung empfangen und sich die Leistung (hier: das Nutzungsrecht) wie ein fremder Dritter beschafft – Aufwendungen entstanden wären, die er durch die vGA erspart hat. Diese ersparten Aufwendungen sind beim Gesellschafter grundsätzlich als (fiktive) Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar (s. BFH-Urteile vom 15.11.1960 – I 189/59 S, BFHE 72, 210, BStBl III 1961, 80; vom 09.03.1962 – I 203/61 S, BFHE 75, 193, BStBl III 1962, 338; vom 03.02.1971 – I R 51/66, BFHE 101, 501, BStBl II 1971, 408; vom 19.03.1975 – I R 137/73, BFHE 116, 12, BStBl II 1975, 722; vom 14.08.1975 – IV R 30/71, BFHE 117, 44, BStBl II 1976, 88, unter 2.c bb, und Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 – GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.II.2.b; s.a. Senatsurteil vom 25.09.1970 – VI R 122/67, BFHE 100, 301, BStBl II 1971, 53; ebenso z.B. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3c EStG Rz 63; Hamacher/Dahm in Korn, § 20 EStG Rz 167; Schlarb in HK GmbH-Recht, 9. Aufl., Kapitel III B.I.2.g bb (2) Rz 163; Kohlhepp, Der Betrieb 2011, 1598, 1603 f.).

d) Bei Heranziehung dieser Grundsätze hat das FG die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Nutzung des behindertengerechten Schlafzimmers von M im Haus 2 zu Unrecht nicht (anteilig) anerkannt.

aa) Nach der vom FG vorgenommenen möglichen und daher bindenden Auslegung des Mietvertrags erfolgte die Überlassung des Hauses 2 an die Kläger unentgeltlich. Für die Nutzung unter anderem auch des dort eingerichteten Schlafzimmers von M erbrachten die Kläger gegenüber der GmbH als Eigentümerin keine Aufwendungen, so dass eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach allgemeinen Grundsätzen ausscheidet.

bb) Ein Fall des abgekürzten Zahlungs- oder Vertragswegs ist im Streitfall ebenfalls nicht gegeben. Insoweit kommt ein Abzug der von der GmbH getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht. Denn den Klägern ist von der GmbH lediglich die unentgeltliche Nutzungsmöglichkeit des Schlafzimmers und kein Teil eines Wirtschaftsguts oder dessen Herstellungskosten zugewendet worden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.08.1999 – GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c). Mit den Herstellungskosten für das Schlafzimmer bleibt allein die GmbH belastet. Die (anteiligen) Herstellungskosten können – losgelöst von einer tatsächlichen Belastung – zivilrechtlich und steuerrechtlich nicht übertragen oder zugewendet werden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.08.1999 – GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c cc).

cc) Durch die vGA wird nach den vorstehenden Ausführungen aber durch die ersparten Aufwendungen insoweit ausnahmsweise (anteilig) abzugsfähiger Aufwand bedingt. Für außergewöhnliche Belastungen kann im Hinblick auf den einheitlichen Aufwendungsbegriff nichts anderes gelten als für Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben. Dabei sind die Aufwendungen in vollem Umfang abzugsfähig. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist schon deshalb nicht anwendbar, weil es sich nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

e) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat daher – von seinem Standpunkt aus zu Recht – keine hinreichenden Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe die vGA in den Streitjahren 2012 bis 2014 auf die behinderungsbedingte Nutzung des Schlafzimmers im Haus 2 durch M entfallen. Dies hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Die Sache geht daher mangels Spruchreife an die Vorinstanz zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, z.B. BFH-Urteile vom 28.11.2019 – IV R 43/16, Rz 43, und vom 17.11.2011 – IV R 2/09, Rz 50).

Entscheidung 4 – BFH Urt. v. 21.5.2025 – III R 45/22:

Tenor:

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 14.12.2021 – 3 K 10/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Gründe:

I.

Streitig ist, ob die in den Veranlagungszeiträumen 2008 bis 2016 (Streitjahre) erklärten Einkünfte aus der geplanten gewerblichen Vermietung einer „Burg“ nebst Anbauten einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind oder ob wegen Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht ein sogenannter Liebhabereibetrieb vorliegt.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben vier gemeinsame Kinder. Der Kläger ist Nachfahre der Familie B, in deren Eigentum sich seit Mitte des 19. Jahrhunderts die „Burg A“ – ein Herrenhaus auf den Grundmauern von Vorgängerbauten – befand.

Der Kläger konnte nach der deutschen Wiedervereinigung aufgrund seiner Herkunft land- und forstwirtschaftliche Flächen wiedererwerben. Im Jahr 2005 erwarb er die „Burg A“ nebst Anbau sowie weitere Teile des vormaligen Gutes (Kornspeicher, Pferdestall).

Im Januar 2008 erstellte ein Architekt für die „Burg A“ und den Anbau im Rahmen eines Fördermittelantrags eine Maßnahmenbeschreibung und Kostenschätzung nach DIN 276. Danach war vorgesehen, die Gesamtanlage in Teilschritten nach den Anforderungen, Genehmigungen und Auflagen des Landesamts für Denkmalpflege instand zu setzen, zu sanieren und zu modernisieren. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde zur Realisierung der Gesamtmaßnahme damals ein Zeitraum von zehn Jahren in Betracht gezogen, da der Kläger plante, überwiegend Fördermittel und Spenden einzusetzen. Nach der Kostenschätzung sollten im Zeitraum 2009 bis 2018 insgesamt ... € investiert werden.

Die Konzeption sah vor, den Anbau zu einem Gästehaus mit Gästezimmern für Tagungsteilnehmer, Seminargäste und sonstige Gäste von öffentlichen und privaten Veranstaltungen umzubauen und zu vermieten. Das Erdgeschoss in der „Burg A“ sollte als Wohnung der Kläger sowie für die Verwaltung des Anwesens genutzt werden. Geplant wurden eine Gästegarderobe sowie Gästetoiletten. Das Foyer sollte der Allgemeinheit zugänglich sein, das 1. Obergeschoss mit historisch wertvollen Wand- und Deckenmalereien ausgestattet werden und als Öffentlichkeitsbereich für kulturelle Veranstaltungen, Vorträge, Konzerte, Seminare und Hochzeiten genutzt werden. Das 2. Obergeschoss sollte „wie in alten

Zeiten“ mit einfachen Gästezimmern hergerichtet werden. Das Dachgeschoss sollte nach den Vorstellungen des Klägers in einem kleinen Teilbereich als Museum genutzt werden.

Im Zuge der Sanierungsmaßnahmen wurde in den Jahren 2012/2013 eine erhebliche Schadstoffbelastung im Dach der „Burg A“ festgestellt. Die Baumaßnahmen wurden daraufhin unterbrochen. In den folgenden Jahren stockte die weitere Sanierung des Gebäudes. Dem Kläger gelang es erst am Jahresende 2017, neue Fördermittel für die Schadstoffsanierung einzuwerben. Die Fertigstellung erfolgte bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens im Dezember 2021 nicht.

Während der schadstoffbedingten Sanierungspause in der „Burg A“ stellte der Kläger in den Jahren 2014 bis 2019 die Sanierung des ebenfalls erworbenen Pferdestalls fertig, die des mehrstöckigen Kornspeichers konnte er maßgeblich voranbringen. Der Pferdestall wurde in den Streitjahren als landwirtschaftliche Maschinenhalle genutzt, soll aber zukünftig auch für touristische Großveranstaltungen verwendet werden. Der Kornspeicher soll als Tagungs- und Konferenzzentrum mit Hotellerie und Gastronomie eingerichtet werden, im Dachgeschoss soll ein ... entstehen.

Der Kläger erzielte in den Streitjahren neben den hier streitigen Einkünften auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie weitere gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen an einer Windpark KG und einer Windpark GbR. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Kläger wurden für die Jahre 2008 bis 2014 zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Die Bescheide waren gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung teilweise vorläufig. In den Erläuterungen wurde jeweils ausgeführt, dass die Festsetzung hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorläufig sei, weil die Gewinnerzielungsabsicht zur Zeit nicht abschließend geprüft werden könne.

Der Kläger ermittelte seinen Gewinn aus den im Streit stehenden gewerblichen Einkünften gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Hinsichtlich der Ergebnisse laut Gewinnermittlung in den Streitjahren und darüber hinaus in den Jahren 2017 bis 2020 sowie hinsichtlich der Ergebnisse laut Betriebskonzept in den Jahren 2017 bis 2039 wird auf die tabellarische Auflistung auf der Seite 6 des FG-Urteils Bezug genommen.

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2012 und 2013 gelangte der Betriebsprüfer zu der Feststellung, dass in die planerischen Überlegungen zur Sanierung der „Burg A“ von Anfang an keine betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte einbezogen worden seien. Es seien keinerlei kalkulatorische Grundlagen zur Ermittlung eines Ertrags erkennbar. Da von Anfang an keine ausreichenden finanziellen Mittel für die beabsichtigten Baumaßnahmen zur Verfügung gestanden hätten, sei vom Kläger sehr „blauäugig“ losgebaut worden. Es seien von Anfang an nicht alle denkbaren Einnahmemöglichkeiten genutzt, sondern durch Erweiterung der privaten Nutzung sogar noch verhindert worden. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass der Kläger nach eigenen Angaben Betriebswirtschaftslehre studiert habe und somit davon auszugehen sei, dass er sich über alle vorgenannten Missetände von Anfang an im Klaren gewesen sei. Die Betriebsprüfung gehe daher davon aus, dass es sich bei der „gewerblichen Vermietung der Burg A“ von Beginn an um keinen einkommensteuerlich relevanten

Erwerbsbetrieb gehandelt habe und die Ursachen für die dortigen Renovierungstätigkeiten ausschließlich im privaten Bereich lägen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 20.01.2017 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2014, in denen die streitigen gewerblichen Einkünfte nicht mehr berücksichtigt wurden.

Mit Bescheiden über Einkommensteuer für 2015 und 2016 jeweils vom 03.08.2018 wurden die Kläger ohne die Berücksichtigung der streitbefangenen Einkünfte, aber im Übrigen erklärungsgemäß veranlagt.

Die Kläger erhoben Einspruch. Im Einspruchsverfahren legte der Kläger ein „Bewirtschaftungskonzept und Ergebnisprognose (Gesamtgewinn) Gebäudeensemble Gut A 2017 bis 2038“ eines Unternehmensberatungsunternehmens vom 13.02.2017 vor. Die Planungsansätze des Bewirtschaftungskonzepts und der Ergebnisprognose gehen davon aus, dass die Sanierungsarbeiten im Jahr 2019 abgeschlossen werden würden und spätestens im Jahr 2020 mit der beabsichtigten Nutzung der „Burg A“ begonnen werden könne. Wegen der weiteren Einzelheiten nahm das FG auf das Gutachten Bezug.

Durch Einspruchsentscheidung vom 07.12.2018 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück, da es eine Gewinnerzielungsabsicht des Klägers als nicht feststellbar ansah.

Das FG wies die daraufhin erhobene Klage durch Gerichtsbescheid vom 14.12.2021 – 3 K 10/19 hinsichtlich der Einkommensteuer als unbegründet zurück. Der insoweit gemäß § 90a Abs. 3 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als Urteil wirkende Gerichtsbescheid ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 504 veröffentlicht.

Mit der vom FG zugelassenen Revision rügen die Kläger eine Verletzung von Bundesrecht in Gestalt des § 15 Abs. 2 EStG.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

den Gerichtsbescheid des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 14.12.2021 – 3 K 10/19 aufzuheben, soweit mit diesem die Klage hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 bis 2016 abgewiesen wurde,

die betreffenden Bescheide für die Jahre 2008 bis 2014 vom 20.01.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2018 aufzuheben und die Bescheide für die Jahre 2015 und 2016 vom 03.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2018 dahin zu ändern, dass weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2015 in Höhe von ... € und im Jahr 2016 in Höhe von ./... € (Verlust) zu berücksichtigen sind, sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Das Verfahren wurde beim Bundesfinanzhof (BFH) ursprünglich unter dem Aktenzeichen X R 1/22 geführt. Infolge einer Änderung des Geschäftsverteilungsplans wurde das Verfahren an den zuständigen III. Senat abgegeben.

II.

Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO der Gerichtsbescheid aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen ist. Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass ein Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsgewinn mangels eines ihn berücksichtigenden, schon bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzepts im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht zu erfassen sei. Ausgehend von den Feststellungen des FG kann der Senat nicht beurteilen, ob der Kläger die in den Streitjahren noch nicht realisierte, sondern nur geplante gewerbliche Vermietung von Räumlichkeiten der „Burg A“ mit der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht betrieben hat. Diese Entscheidung bleibt dem FG vorbehalten, das als Tatsacheninstanz im zweiten Rechtsgang erneut über die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers in den Streitjahren zu entscheiden hat.

1. Die Rechtsgrundsätze zur einkommensteuerlichen Anerkennung von gewerblichen Verlusten und zu deren Abgrenzung von der keiner Einkunftsart unterfallenden sogenannten Liebhaberei sind hinreichend geklärt.

a) Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen sind gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Außerdem ist ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b aa (1); seitdem ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2023 – IV R 10/21, BFHE 282, 300, Rz 24, m.w.N.). Die Gewinnerzielungsabsicht kann gemäß § 15 Abs. 2 Satz 3 EStG nur ein Nebenzweck sein, sie muss aber vorliegen, um (positive oder negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen.

b) Gewinnerzielungsabsicht ist das Bestreben, das Betriebsvermögen zu mehren und auf Dauer, nämlich für die gesamte Zeit zwischen Betriebsgründung und Betriebsbeendigung, einen Totalgewinn zu erzielen (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c). Sie bestimmt sich nach den Besonderheiten der jeweiligen Einkunftsart (BFH-Urteil vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 38). Angestrebt werden muss ein positives Ergebnis aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa). Fehlt das Bestreben, Gewinn zu erzielen, liegt eine unter keine Einkunftsart fallende, einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor (vgl. Beschluss des Großen Senats des

BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c aa (1); BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 13).

c) An der Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt es, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ist und der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 26.02.2004 – IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455; vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 16; vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39). Als „innere“ Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb; BFH-Urteil vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39). Diese Feststellung liegt im Wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung und obliegt insoweit dem FG (BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 15). Die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen der Gewinnerzielungsabsicht trägt der einen Verlust geltend machende Steuerpflichtige (vgl. BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 21).

d) Für die trichterliche Beurteilung ist insbesondere von Bedeutung, ob der Betrieb bei objektiver Betrachtung nach seiner Art, der Gestaltung der Betriebsführung und den gegebenen Ertragsaussichten auf Dauer einen Totalgewinn erwarten lässt. Der Betrachtungszeitraum für die Prognose des Totalgewinns ist im Regelfall die Gesamtdauer der Betätigung. Er ist stets einzelfallbezogen zu beurteilen, feste zeitliche Vorgaben gibt es dabei nicht (vgl. zum Bereich der Land- und Forstwirtschaft die BFH-Urteile vom 11.10.2007 – IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465 und vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 41, mit Verweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb (1); zum Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vgl. BFH-Urteil vom 06.11.2001 – IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 und BFH-Beschluss vom 18.04.2018 – I R 2/16, BFHE 261, 298, BStBl II 2018, 567, Rz 22; zum Bereich der gewerblichen Einkünfte vgl. die BFH-Beschlüsse vom 05.03.2007 – X B 146/05, BFH/NV 2007, 1125 und vom 10.04.2013 – X B 106/12, BFH/NV 2013, 1090, Rz 17 f.).

e) Der für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebliche Totalgewinn setzt sich aus den in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinnen/Verlusten und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungsbeziehungsweise Aufgabegewinn/-verlust zusammen (BFH-Urteil vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 40). Maßgebend für die Bestimmung des Totalgewinns ist der steuerliche Gewinn (BFH-Urteil vom 17.03.2010 – IV R 60/07, BFH/NV 2010, 1446, Rz 27). Einzubeziehen sind steuerbare Veräußerungs- und Aufgabegewinne, auch soweit sie steuerfrei sind (BFH-Urteil vom 18.09.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408, unter II.3.d), und somit auch die im steuerlichen Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven (vgl. BFH-Urteile vom 25.11.2004 – IV R 8/03, BFH/NV 2005, 854; vom 30.08.2007 – IV R 12/05, BFH/NV 2008, 759, unter II.1.d; vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 40). Kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Betrieb veräußert wird, so ist der Schätzung des Totalgewinns ein (fiktiver) Aufgabegewinn/-verlust gemäß § 16 Abs. 3 EStG zugrunde zu legen (BFH-Urteile vom

11.10.2007 – IV R 15/05, BFHE 219, 508, BStBl II 2008, 465, unter II.2.a; vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 40).

f) Ist bei objektiver Betrachtung ein Totalgewinn nicht zu erwarten, kann der Steuerpflichtige gleichwohl nachweisen, dass er die objektiven Gegebenheiten verkannt und erwartet habe, dass zunächst angefallene Verluste im Laufe der weiteren Entwicklung des Betriebs durch Gewinne ausgeglichen würden und insgesamt ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne (BFH-Urteil vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39). Denn die objektive Prognose eines negativen Totalgewinns erlaubt nicht ohne Weiteres den Schluss, dass der Steuerpflichtige auch subjektiv die Erzielung eines Totalgewinns nicht beabsichtigte. Unmittelbar ist ein solcher (widerlegbarer) Schluss nur dann gerechtfertigt, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkunftssphäre zu dienen (sogenannter Hobbybereich). Bei anderen Tätigkeiten müssen zusätzliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verluste aus persönlichen Gründen oder Neigungen hingenommen werden. Bei einer längeren Verlustperiode spricht vor allem das fehlende Bemühen, die Verlustursachen zu ermitteln und ihnen mit geeigneten Maßnahmen zu begegnen, schon für sich genommen dafür, dass die langjährigen Verluste aus im persönlichen Bereich liegenden Neigungen und Motiven hingenommen werden. In diesem Fall sind an die Feststellung persönlicher Gründe und Motive, die den Steuerpflichtigen trotz der Verluste zur Weiterführung seines Unternehmens bewogen haben könnten, keine hohen Anforderungen zu stellen (BFH-Urteile vom 20.09.2012 – IV R 43/10, BFH/NV 2013, 408, Rz 13 f.; vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 16 f.). Die Feststellung, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt, muss aber möglich sein (BFH-Urteil vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 17, m.w.N.). Der Beweis, dass ein über Jahre hin mit Verlusten arbeitender Betrieb nicht mit der Absicht der Gewinnerzielung geführt wird und der Steuerpflichtige die ständige finanzielle Belastung aus persönlichen Gründen zu tragen bereit ist, kann in der Regel dann als erbracht gelten, wenn feststeht, dass der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nicht nachhaltig mit Gewinnen arbeiten kann (BFH-Urteile vom 23.10.2018 – VI R 5/17, BFHE 262, 425, BStBl II 2019, 601, Rz 22 und vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 39).

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Denn der gemäß § 90a Abs. 3 Halbsatz 1 FGO als Urteil wirkende Gerichtsbescheid des FG entspricht in mindestens einem Punkt nicht den bereits hinreichend geklärten Rechtsgrundsätzen zur Absicht der Gewinnerzielung gemäß § 15 Abs. 2 EStG. Mangels Spruchreife kann der Gerichtsbescheid auch nicht als im Ergebnis richtig angesehen werden.

a) Das FG hat einen Betriebsaufgabe- oder -veräußerungsgewinn mit der rechtsfehlerhaften Begründung nicht in die Totalgewinnprognose einbezogen, dass ein solcher Gewinn mangels eines ihn berücksichtigenden Betriebskonzepts nicht zu berücksichtigen sei. Entgegen der Auffassung des FG ist die Berücksichtigung stiller Reserven nicht davon abhängig, dass sie „in einem bei Betriebsbeginn vorliegenden Betriebskonzept ... berücksichtigt“ oder „in nachprüfbarer Weise bei Betriebsbeginn festgehalten“ worden sind. Dies gilt nicht nur für die Totalgewinnprognose bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (BFH-Urteil vom

13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 59), sondern gleichermaßen bei gewerblichen Betrieben.

Zwar dürfen rein spekulative stille Reserven bei beiden Einkunftsarten nicht angesetzt werden. Stille Reserven durch nicht realisierte Wertsteigerungen, mit deren Realisierung im Fall einer Betriebsveräußerung zu rechnen ist oder die im Fall einer Betriebsaufgabe zu steuerbaren Einkünften führen, sind nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen zur Ermittlung des Totalgewinns oder -verlusts bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht jedoch bei beiden Einkunftsarten anzusetzen. Die im Rahmen einer erst zukünftigen Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zu berücksichtigenden stillen Reserven können bei Betriebsbeginn schon denkllogisch regelmäßig noch nicht „in nachprüfbarer Weise ... festgehalten“ werden. Dem Steuerpflichtigen ist es in der Regel gar nicht möglich, dafür zu sorgen, dass „bei Betriebseröffnung die zukünftige Bildung stiller Reserven quantifiziert und dokumentiert“ wird, wie es das FG für deren Berücksichtigung bei der Ermittlung des Totalgewinns gefordert hat (so zu Recht BFH-Urteil vom 13.12.2023 – VI R 3/22, BFHE 283, 324, BStBl II 2024, 823, Rz 59 f., das ebenfalls zu einer Vorentscheidung des 3. Senats des FG ergangen ist, s. Gerichtsbescheid vom 22.12.2021 – 3 K 412/17, EFG 2022, 1037).

b) Die Revision ist nicht gemäß § 126 Abs. 4 FGO wegen der Ergebnisrichtigkeit des erstinstanzlichen Urteils zurückzuweisen. Ausgehend von den vom FG getroffenen Feststellungen lässt sich nicht entscheiden, ob die Entscheidung des FG auch im Ergebnis unzutreffend ist oder aus anderen Gründen doch richtig sein könnte.

Das FG hat festgestellt, dass sich die Gesamt-Betriebseinnahmen bis einschließlich 2021 auf ... € beliefen und ein Großteil der „sonstigen Betriebseinnahmen“ in Fördermitteln der Bundesrepublik Deutschland, des Landes Mecklenburg-Vorpommern, der Deutschen Stiftung Denkmalschutz und des Fördervereins zum Erhalt der Burg A sowie Spenden Dritter bestanden habe. Das FG geht von einem Verlust bis zum Ablauf des Streitzeitraums in Höhe von ... € und bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2020 in Höhe von ... € aus (FG-Urteil S. 18 oben). Selbst nach den sehr optimistischen Annahmen des Bewirtschaftungskonzepts mit Ergebnisprognose vom 13.02.2017 ergäbe sich bis einschließlich 2039 ein Verlust von ... € beziehungsweise bei Zugrundelegung einer im Urteil (S. 19 oben) erläuterten Alternativberechnung in Höhe von ... €.

Das FG argumentiert unter anderem damit, dass der Kläger nicht über ausreichende finanzielle Mittel für die Projektdurchführung verfüge und sich nicht an einem unternehmerischen Plan beziehungsweise Betriebskonzept orientiert habe. Die eigenen finanziellen Mittel seien im Hinblick auf die Größe und den daraus folgenden Sanierungsaufwand offensichtlich viel zu gering gewesen. Ein solches „planloses Handeln“ beweise nachdrücklich das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht. Der Kläger könne nicht unbegrenzt einen etwaigen steuerlich relevanten Gewerbebetrieb fortführen, wenn gleichzeitig feststehe, dass dieser vermeintliche Gewerbebetrieb keinen Totalgewinn mehr erzielen werde. Vielmehr könne in einem solchen Fall nur die Betriebsaufgabe den Strukturwandel zur Liebhaberei vermeiden.

Die Annahme eines nicht mehr erzielbaren Totalgewinns beruht jedoch auf dem oben unter II.2.a beschriebenen Rechtsfehler des FG, der zur Urteilsaufhebung führt. Das FG hat die denkbaren stillen Reserven im Rahmen der Totalgewinnprognose mit der rechtsfehlerhaften

Begründung gänzlich unberücksichtigt gelassen und zu deren Höhe – von seinem Rechtsstandpunkt aus konsequent – keine Feststellungen getroffen. Angesichts der Höhe des vom FG zugrunde gelegten Totalverlusts erscheint es nicht ausgeschlossen, dass sich durch die Berücksichtigung eines etwaigen realistischen Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns doch ein Totalgewinn ergeben könnte, wobei in diesem Zusammenhang auch noch zu prüfen ist, ob der Kläger die erhaltenen zweckgebundenen Fördermittel im Fall einer Veräußerung zurückzahlen hätte. Mangels Feststellungen des FG hierzu ist die Sache nicht spruchreif.

Die vom FG bisher genannten Gründe genügen insbesondere auch nicht, um mangels eines ein positives Gesamtergebnis ausweisenden Betriebskonzepts zu Beginn der geplanten gewerblichen Vermietung bereits die Anerkennung von Anlaufverlusten zu versagen oder um ab einem bestimmten späteren Zeitpunkt oder Streitjahr von bloßer Liebhaberei auszugehen. Die Frage, ob der in Frage stehende Gewerbebetrieb des Klägers zu jenen gehöre, deren Unternehmensgegenstand (nur) dazu bestimmt und geeignet sei, der Befriedigung persönlicher Neigungen zu dienen, hat das FG in seiner Entscheidung ausdrücklich offengelassen.

3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat ohne Bindungswirkung gemäß § 126 Abs. 5 FGO auf Folgendes hin:

a) Im Grundsatz zutreffend ist zwar, dass eine gewerbliche Vermietung mit Gewinnerzielungsabsicht auch bei einem Objekt wie der „Burg A“ in Betracht kommen kann. Insbesondere scheidet sie nicht von Anfang an daran, dass im Zeitpunkt des Gebäudeerwerbs noch kein von einem fremden Dritten erstelltes Betriebskonzept vorlag. Aufgabe des FG ist es allerdings zu klären, ob und inwieweit der Kläger eine Absicht der gewerblichen Vermietung und eine diesbezügliche Gewinnerzielungsabsicht hatte. Inhalt und Reichweite des Veranstaltungs-, Gastronomie-, Hotel- und Ferienwohnungskonzepts, wie es der Kläger beschreibt, sind bislang jedoch nur unzureichend festgestellt. Gleiches gilt für die Frage, ob und gegebenenfalls welche Überlegungen und Recherchen der Kläger zur Marktgängigkeit des geplanten Angebots angestellt hat. Sofern es während des streitigen Zeitraums zu Änderungen der geplanten Nutzung gekommen ist, wären gegebenenfalls auch Zeitpunkt, Art und Umfang solcher Änderungen des Konzepts sowie deren Gründe und Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeit des Betriebs festzustellen.

b) Der Vorentscheidung lässt sich insbesondere nicht eindeutig entnehmen, welche Gebäude oder Gebäudeteile und sonstigen Wirtschaftsgüter nach den Vorstellungen des Klägers im Streitzeitraum zum Betrieb der geplanten gewerblichen Vermietung gehören sollten, welche dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen sollten und welche für eine private Nutzung durch den Kläger und seine Familienmitglieder vorgesehen waren. Bei verschiedenen, wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen ist die Gewinnerzielungsabsicht nicht einheitlich für die gesamte Tätigkeit, sondern im Wege der sogenannten Segmentierung gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen (vgl. BFH-Urteile vom 15.11.2006 – XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434, unter II.1.a, und vom 23.08.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36, Rz 14). Auch Planungs- oder Nutzungsänderungen sind jeweils entsprechend zu berücksichtigen. Hieraus könnte sich ergeben, dass die einzelnen Streitjahre eventuell unterschiedlich zu beurteilen sind.

c) Bei der Totalgewinnprognose stellt sich zunächst die Frage des Umfangs und der Grenzen des geltend gemachten Gewerbebetriebs. Wichtig ist dabei die sachliche und zeitliche Abgrenzung, welche Teile des „Guts A“ und der „Burg A“ zu welcher Zeit in welchem Nutzungs- und Funktionszusammenhang standen beziehungsweise stehen sollten (vgl. „Bewirtschaftungskonzept und Ergebnisprognose (Gesamtgewinn) Gebäudeensemble Gut A 2017 bis 2038“ sowie die BFH-Urteile vom 18.08.2010 – X R 30/07, BFH/NV 2011, 215, Rz 61, und vom 26.09.2023 – IX R 14/22, BFHE 282, 284, BStBl II 2024, 256, Rz 19). Zu klären ist auch, ob sich die Nutzungsabsicht zu Zwecken der Einnahmeerzielung in irgendeiner Form objektiviert hat. Dabei sind auch die jeweiligen tatsächlichen Nutzungsverhältnisse von Bedeutung. Soweit eine betriebliche Nutzungsabsicht festgestellt werden kann, sind die Gewinnermittlungen darauf zu überprüfen, ob die darin berücksichtigten Einnahmen und Ausgaben betrieblich veranlasst und welche Ausgaben sofort abzugsfähig waren.

4. Nach § 143 Abs. 2 FGO ist die Kostenentscheidung auf das FG zu übertragen, das auch über den Antrag zu entscheiden hat, die Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären (vgl. BFH-Urteile vom 31.01.2024 – X R 7/22, BFHE 284, 206, Rz 40; vom 15.10.2024 – IX R 5/23, BStBl II 2025, 446, Rz 52).

Entscheidung 5 – BFH Urt. v. 15.7.2025 – IX R 25/24:

Tenor:

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.09.2024 – 16 K 16096/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Gründe:

I.

Streitig ist, ob eine Finanzbehörde Auskunft über eine anonyme Anzeige erteilen oder deren Inhalt zur Verfügung stellen muss.

Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.), eine Personenhandelsgesellschaft, führte einen gastronomischen Betrieb. Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. sowie der Kläger und Revisionskläger zu 3. (Klägerin zu 2. und Kläger zu 3.) sind deren Gesellschafter. Sie sind zudem gemeinsam als Prozessbevollmächtigte nach § 62 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) tätig und vertreten die rechtlichen Interessen der Klägerin zu 1.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) führte in der Folge einer anonymen Anzeige bei der Klägerin zu 1. im Juni 2023 eine Kassen-Nachschau durch. Steuerstrafrechtliche oder ordnungsrechtliche Vorwürfe erwachsen hieraus ebenso wenig wie steuerliche Nachforderungen.

Die Klägerin zu 1. beantragte im Nachgang zur Kassen-Nachschau am 20.06.2023 Einsicht in die für sie beim FA geführten Verwaltungsvorgänge, um auf diese Weise Kenntnis vom Inhalt der anonymen Anzeige zu erhalten. Diesen Antrag lehnte das FA am 27.06.2023 und auf wiederholten Antrag vom 06.07.2023 erneut am 24.07.2023 ab.

Mit weiterem Schreiben vom 06.07.2023 beantragten sämtliche Kläger beim FA Auskunft, ob und falls ja, welche personenbezogenen Daten über sie verarbeitet würden (Art. 15 der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der RL 95/46/EG – Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)). Mit Bescheid vom 12.07.2023 erteilte das FA Auskunft. Die von den Klägern insbesondere begehrte Auskunft über den Anzeigeersteller und die wortgetreue Wiedergabe der Anzeige lehnte es dagegen ab.

Am 05.08.2023 erhoben die Klägerinnen zu 1. und 2. gegen den Bescheid vom 12.07.2023 Klage zum Finanzgericht (FG). Sie begehrten nach Maßgabe der Datenschutz-Grundverordnung die Übersendung einer Kopie der anonymen Anzeige, hilfsweise die Mitteilung deren Inhalts.

Die von der Klägerin zu 1. eingelegten Einsprüche gegen die Ablehnung der Akteneinsicht (Schreiben vom 06.07.2023 und 24.07.2023) wurden vom FA nicht beschieden.

Nach einem richterlichen Hinweis, dass über den geltend gemachten prozessualen Anspruch unter allen rechtlich denkbaren Gesichtspunkten zu entscheiden sei, erklärten die Klägerinnen zu 1. und 2. mit Schreiben vom 24.08.2023, sie wollten auch die beiden ablehnenden Entscheidungen des FA zur Akteneinsicht zum Gegenstand des Klageverfahrens machen.

Auf Anregung der Klägerinnen zu 1. und 2. stimmte das FA am 11.09.2023 einer Klageerweiterung und einer Sprungklage in Bezug auf die Ablehnung der Akteneinsicht zu.

Mit Schreiben vom 20.09.2023 beantragte der Kläger zu 3., ihn „als weiteren Kläger aufzunehmen“.

Nach einer Erörterung des Sach- und Streitstands hob das FA sämtliche angefochtenen Bescheide auf. Im Nachgang hierzu lehnte es sowohl den Antrag auf Akteneinsicht als auch den Antrag auf Auskunft über den Inhalt der anonymen Anzeige nach Art. 15 DSGVO erneut ab (verbundener Bescheid vom 08.03.2024).

Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2025, 529 veröffentlichtem Urteil vom 25.09.2024 ab.

Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die Verletzung von Bundesrecht und Verfahrensfehler geltend machen.

Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 25.09.2024 – 16 K 16096/23 aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Bescheids vom 08.03.2024 zu verpflichten, Auskunft über den Inhalt der anonymen Anzeige zu erteilen, und zwar durch Übersendung einer Kopie, hilfsweise durch Mitteilung des Inhalts.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision, die sowohl die Ablehnung des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO als auch die Ablehnung eines Akteneinsichtsrechts zum Gegenstand hat (dazu unter 1.), ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Dies gilt für die Revision des Klägers zu 3. bereits deshalb, da für dessen Klage die Sachurteilsvoraussetzungen in Gänze nicht vorgelegen haben und das FG die Klage daher als unzulässig hätte abweisen müssen (dazu unter 2.). Soweit sich die Klägerin zu 2. gegen die Ablehnung der Akteneinsicht wendet, ist die Revision aus prozessualen -das erstinstanzliche Verfahren betreffenden – Erwägungen unbegründet (dazu unter 3.). Die Revision der Klägerin zu 1. ist unbegründet, da das FG bei der abgelehnten Akteneinsicht zutreffend keine Ermessensfehler des FA erkannt (dazu unter 4.) und den auf Art. 15 DSGVO gestützten Auskunftsanspruch rechtsfehlerfrei verneint hat (dazu unter 5.). Aus dem letztgenannten Grund ist auch die den datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruch betreffende Revision der Klägerin zu 2. zurückzuweisen (dazu unter 6.).

Die geltend gemachten Verfahrensmängel liegen nicht vor (dazu unter 7.). Von einer Aussetzung des Revisionsverfahrens zum Zweck eines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) konnte der Senat absehen (dazu unter 8.).

1. Die Klage und die Revision haben sowohl die mit Bescheid vom 12.07.2023 abgelehnte Erteilung auf Auskunft über den Inhalt der anonymen Anzeige gemäß Art. 15 DSGVO als auch die mit Bescheiden vom 27.06.2023 und 24.07.2023 jeweils abgelehnte Einsichtnahme in die beim FA für die Klägerin zu 1. geführten Akten zum Gegenstand. Die Bescheide sind im Laufe des Klageverfahrens durch den Bescheid vom 08.03.2024 ersetzt worden.

Die Klägerin zu 1. und die Klägerin zu 2. haben sich mit ihrer Klage vom 05.08.2023 zwar zunächst nur gegen den Bescheid vom 12.07.2023 gewandt. Allerdings haben sie mit Schreiben vom 24.08.2023 im Wege einer Klageerweiterung gemäß § 67 Abs. 1 FGO auch die Ablehnungsbescheide vom 27.06.2023 und 24.07.2023 in das gerichtliche Verfahren einbezogen.

Als Klageerweiterung ist darüber hinaus der mit Schreiben vom 20.09.2023 erklärte Beitritt des Klägers zu 3. zu werten (zutreffend hierzu FG Hamburg, Beschluss vom 28.08.2020 – 4 K 223/14, EFG 2020, 1855, Rz 2; Krumm in Tipke/Kruse, § 67 FGO Rz 8a).

2. Die Revision des Klägers zu 3. ist unbegründet, da für seine Klage die Sachurteilsvoraussetzungen, die das Revisionsgericht in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen hat (statt vieler Senatsurteil vom 23.01.2024 – IX R 7/22, BFHE 284, 12, BStBl II 2024, 406, Rz 17), nicht erfüllt sind. Die Klage war unzulässig.

a) Die mit dem Schreiben vom 20.09.2023 bewirkte Klageänderung im Sinne von § 67 Abs. 1 FGO führte zu einer Änderung des Streitgegenstands während der Rechtshängigkeit. Eine solche Klageänderung ist nur zulässig, wenn nicht nur für das ursprüngliche, sondern auch für das geänderte Klagebegehren die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen steht nicht zur Disposition der Beteiligten. Es kommt daher nicht allein darauf an, ob das FG die Klageänderung für sachdienlich hält oder das FA zustimmt (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 20.07.2012 – VII R 12/10, Rz 9). Durch eine Klageänderung dürfen die Sachurteilsvoraussetzungen nicht unterlaufen werden (Senatsurteil vom 08.04.2025 – IX R 8/24, Rz 23).

b) Die Sachurteilsvoraussetzungen für die in Bezug auf den Kläger zu 3. mit Schreiben vom 20.09.2023 vollzogene Erweiterung der ursprünglichen Klage liegen aus zwei Gründen nicht vor.

aa) Hinsichtlich der Ablehnung der Erteilung einer Auskunft über den Inhalt der anonymen Anzeige nach Art. 15 DSGVO hat der Kläger zu 3. die gesetzliche Klagefrist nicht gewahrt.

aaa) Das FA hat die – auch vom Kläger zu 3. für sich selbst beantragte – Erteilung einer Auskunft zum Inhalt der anonymen Anzeige mit Bescheid vom 12.07.2023 abgelehnt. Statthafte Klageart für die Geltendmachung eines gegen eine Finanzbehörde gerichteten Anspruchs aus Art. 15 DSGVO ist die Verpflichtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 Alternative 2 FGO. Denn die erstrebte Erteilung einer datenschutzrechtlichen Auskunft ist als Verwaltungsakt im Sinne von § 118 Satz 1 AO anzusehen (vgl. Senatsurteil vom 06.05.2025 –

IX R 2/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 11 ff., m.w.N.). Ein außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (Vorverfahren) ist insoweit nach § 32i Abs. 9 Satz 1 AO ausgeschlossen. Demzufolge ist die Klage innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der behördlichen Entscheidung über die Ablehnung der datenschutzrechtlichen Auskunft zu erheben (§ 47 Abs. 1 Satz 1 und 2 FGO).

bbb) Der Kläger zu 3. hat erst durch seine dem FG am 20.09.2023 zugegangene Erklärung, ihn „als weiteren Kläger aufzunehmen“, gegen die auch ihn betreffende – mit ordnungsgemäßer Rechtsbehelfsbelehrung versehene – Entscheidung vom 12.07.2023 und damit außerhalb der Frist des § 47 Abs. 1 FGO Klage erhoben. Die fristgerechte Klageerhebung durch die Klägerinnen zu 1. und 2. vermochte die vom Kläger zu 3. selbst zu achtende Frist nicht zu wahren.

Insoweit ist unerheblich, dass das FA am 08.03.2024 einen neuen Ablehnungsbescheid erlassen hat. Jener Bescheid ersetzte lediglich den bisherigen Bescheid vom 12.07.2023 und trat damit an dessen Stelle (§ 68 Satz 1 FGO). Eine Heilung der Fristversäumnis geht hiermit nicht einher (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 16.12.2008 – I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539, unter II.2.d bb, und BFH-Beschluss vom 31.01.2008 – IV B 153/06, BFH/NV 2008, 1135, unter 2.b, jeweils m.w.N.).

bb) Soweit sich der Kläger zu 3. auch gegen die Ablehnung der Einsichtnahme in die Verfahrensakten wendet, ist seine Klage nicht verfristet. Denn den Ablehnungsbescheiden vom 27.06.2023 und 24.07.2023 fehlt jeweils eine Rechtsbehelfsbelehrung, sodass die Jahresfrist des § 55 FGO zur Anwendung kommt. Allerdings liegt keine Beschwerde des Klägers im Sinne von § 40 Abs. 2 FGO vor.

aaa) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. § 40 Abs. 2 FGO macht die Zulässigkeit der Klage ausdrücklich davon abhängig, dass der Kläger die Verletzung eigener Rechte geltend macht (vgl. Senatsurteile vom 12.11.2024 – IX R 20/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 24, sowie vom 06.05.2025 – IX R 2/23, Rz 23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Dies setzt zwingend voraus, dass der Erlass eines Verwaltungsakts oder die bestimmte Handlung der Behörde vor Klageerhebung beantragt wurde. Die Beschwerde muss als Sachurteilsvoraussetzung schon zum Zeitpunkt der Klageerhebung gegeben sein (Senatsurteil vom 08.04.2025 – IX R 8/24, Rz 24).

Prozessökonomische Erwägungen lassen nur dann das Erfordernis des vorherigen Antrags bei der Behörde entfallen, wenn das Beharren auf einer Vorbefassung der Verwaltung als bloße Förmerei erscheint, weil die Behörde klar und eindeutig zu erkennen gegeben hat, dass sie einen solchen Antrag definitiv ablehnen wird (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 06.05.2025 – IX R 2/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 26, m.w.N.).

bbb) Nach diesen Rechtsgrundsätzen fehlt es in Bezug auf das mit Schreiben vom 20.06.2023 und 06.07.2023 jeweils geltend gemachte Recht auf Akteneinsicht für den Kläger zu 3. an den Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 FGO.

Der Kläger zu 3. hat sich insoweit nicht aus eigenem Recht vor Klageerhebung an das FA gewandt. Lediglich die Klägerin zu 1. hat beim FA Akteneinsicht beantragt. Insoweit hat der Kläger zu 3. ausdrücklich erklärt, dass er – ebenso wie die Klägerin zu 2.- mit der Wahrnehmung der rechtlichen Interessen der Klägerin zu 1. beauftragt sei. Beide Schreiben sind unter Verwendung des Briefbogens der Kanzlei der Klägerin zu 2. und des Klägers zu 3. verfasst worden. Ausweislich des Betreffs sind die Schreiben jeweils im Zuge der Streitigkeiten zwischen der Klägerin zu 1. und dem FA unter Nennung deren Steuernummer ergangen.

Eine Beschwer kann auch nicht mit der Zustimmung des FA zur Sprungklage begründet werden. Diese macht lediglich das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren als Sachurteilsvoraussetzung entbehrlich (vgl. § 45 Abs. 1 FGO). Über eine fehlende generelle Vorbefassung der Behörde hilft die Sprungklage hingegen nicht hinweg.

Schließlich bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass das FA dem Kläger zu 3. gegenüber vor Klageerhebung zum Ausdruck gebracht hat, sein Begehren auf Akteneinsicht nicht erfüllen zu wollen.

c) Es bedarf daher keiner Entscheidung des Senats, ob der Kläger zu 3. in der Sache aus eigenem Recht einen Anspruch auf Einsichtnahme in die die Klägerin zu 1. betreffenden Verwaltungsvorgänge zur Kassen-Nachschau überhaupt hätte geltend machen können.

3. Die vorgenannten Ausführungen gelten sinngemäß, soweit sich die Klägerin zu 2. mit ihrer Klage gegen die gegenüber der Klägerin zu 1. verfügte Ablehnung der Einsichtnahme in die Verwaltungsvorgänge wendet.

4. Das FG hat frei von Rechtsfehlern erkannt, dass der Klägerin zu 1. kein Anspruch zusteht, Kenntnis vom Inhalt der anonymen Anzeige auf Grundlage eines Akteneinsichtsrechts zu erlangen.

a) Einem Revisionserfolg stehen insoweit keine prozessualen Erwägungen entgegen.

Die Ablehnungsbescheide vom 27.06.2023 und 24.07.2023 sind mit Schreiben vom 24.08.2023 zulässigerweise durch eine Klageänderung gemäß § 67 Abs. 1 Halbsatz 1 FGO in das finanzgerichtliche Klageverfahren eingeführt worden; die Sachurteilsvoraussetzungen lagen vor. Unerheblich ist, dass das FA nicht abschlägig über die gegen beide Bescheide eingelegten Einsprüche entschieden hat. Zwar setzt eine gerichtliche Sachentscheidung in Fällen, in denen -wie vorliegend – ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, grundsätzlich voraus, dass das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist (§ 44 Abs. 1 FGO). Allerdings entpflichtet eine wirksam erhobene Sprungklage gemäß § 45 FGO vom Erfordernis des Abschlusses eines Vorverfahrens (vgl. § 44 Abs. 1 FGO).

aa) Nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO ist die Klage ohne Vorverfahren zulässig, wenn die Behörde, die über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zu entscheiden hat, innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift dem Gericht gegenüber zustimmt. Zweck der Norm ist es insoweit, das Vorverfahren entbehrlich zu machen, wenn von diesem eine Förderung des Verfahrens nicht mehr zu erwarten ist. Eine Sprungklage kann deshalb nicht neben einem Einspruch erhoben werden und umgekehrt; daher ist eine Sprungklage neben einem bereits

zuvor eingelegten Einspruch zum selben Streitgegenstand unzulässig und umgekehrt. Allerdings besteht innerhalb der jeweiligen Einspruchs- oder Klagefrist die Möglichkeit, den Charakter des zuvor erhobenen zulässigen Rechtsbehelfs zu ändern und insoweit entweder von einer Sprungklage zu einem Einspruch oder umgekehrt von einem Einspruch zu einer Sprungklage zu wechseln. Daher ist anerkannt, dass auch nach Einlegung eines Einspruchs innerhalb der Rechtsbehelfsfrist eine Sprungklage erhoben werden kann und sich die Klageerhebung dann als Umwandlung des Einspruchs in eine Klage darstellt (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 08.11.2016 – I R 1/15, BFHE 256, 195, BStBl II 2017, 720, Rz 10 f., m.w.N.).

bb) Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin zu 1. prozessual wirksam Sprungklage gegen die Ablehnungsbescheide vom 27.06.2023 und 24.07.2023 erhoben. Die zuvor eingelegten Einsprüche wurden innerhalb der – nach § 55 Abs. 2 FGO zu bestimmenden – Klagefrist in eine Sprungklage umgewandelt. Das FA hat der Sprungklage nach Zugang des Schreibens vom 24.08.2023 innerhalb der Monatsfrist des § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO, nämlich am 11.09.2023, zugestimmt.

b) Allerdings hat das Revisionsbegehren der Klägerin zu 1. in der Sache keinen Erfolg. Die angefochtene Entscheidung verletzt kein Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat zutreffend erkannt, dass der Klägerin zu 1. kein Anspruch zusteht, Einsicht in die für sie beim FA geführten Verwaltungsvorgänge zu nehmen, um auf diese Weise Kenntnis vom Inhalt der anonymen Anzeige zu erlangen.

aa) Die Abgabenordnung enthält keine Regelung, nach der ein Anspruch auf Akteneinsicht besteht. Ein während eines Verwaltungsverfahrens um Akteneinsicht nachsuchender Steuerpflichtiger hat aber Anspruch auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung der Finanzbehörde. Denn die Behörde ist nicht gehindert, in Einzelfällen Akteneinsicht zu gewähren. Grundlage dieses Anspruchs ist das Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. dem Prozessgrundrecht gemäß Art. 19 Abs. 4 GG (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 07.05.2024 – IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 14, m.w.N.).

aaa) Die Ausübung der behördlichen Ermessensentscheidung unterliegt nur einer eingeschränkten gerichtlichen Überprüfung. Nach § 102 Satz 1 FGO ist die Überprüfung darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Ein eigenes Urteil, ob eine andere Entscheidung sachgerechter oder zweckmäßiger gewesen wäre, steht dem Gericht nicht zu (BFH-Urteil vom 22.10.2024 – VIII R 18/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2025, 108, Rz 16, m.w.N.). Wegen der beschränkten Prüfungskompetenz kann das FG die Behörde nur dann nach § 101 Satz 1 FGO zum Erlass einer bestimmten Entscheidung verpflichten, wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt, sogenannte Ermessensreduzierung auf Null (vgl. BFH-Urteil vom 23.09.2009 – XI R 56/07, BFH/NV 2010, 12, unter II.1.).

bbb) Bei der Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens im Rahmen einer Entscheidung über den Antrag auf Einsicht in Steuerakten oder auf Auskunftserteilung über Bestandteile von Steuerakten ist die Wahrung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 Abs. 1 AO zu

berücksichtigen. Dem Steuergeheimnis unterliegt auch die Identität eines Anzeigerstatters (BFH-Beschluss vom 07.12.2006 – V B 163/05, BFHE 216, 15, BStBl II 2007, 275, unter II.2.b, m.w.N.). Gleiches gilt für den Inhalt der Anzeige (vgl. BFH-Beschluss vom 28.12.2006 – VII B 44/03, BFH/NV 2007, 853, unter II.3.). Die Rechtsprechung begründet dies mit dem Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts des Anzeigerstatters (vgl. BFH-Urteil vom 08.02.1994 – VII R 88/92, BFHE 174, 197, BStBl II 1994, 552, unter II.2.b aa) sowie dem Zweck des § 30 AO, die Steuerquellen möglichst vollständig zu erschließen und die Auskunftsbereitschaft Dritter zu erhalten (vgl. BFH-Beschluss vom 07.12.2006 – V B 163/05, BFHE 216, 15, BStBl II 2007, 275, unter II.2.b; s.a. Klein/Maetz, AO, 18. Aufl., § 30 Rz 46).

Gerade wegen der Beachtung des Steuergeheimnisses ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Ablehnung einer Akteneinsicht nicht fehlerhaft ist. Dies gilt selbst dann, wenn die Offenbarung nach § 30 Abs. 4 oder Abs. 5 AO zulässig wäre. Denn in den dort geregelten Fällen ist die Behörde nur zur Offenbarung befugt, nicht aber verpflichtet (vgl. BFH-Urteil vom 07.05.1985 – VII R 25/82, BFHE 143, 503, BStBl II 1985, 571, unter 2.).

Ausnahmsweise kann sich eine Verpflichtung der Behörde zur Offenbarung ergeben, wenn der Schutz des allgemeinen Persönlichkeitsrechts des Angezeigten dies gebietet. Insoweit ist zwischen dem durch § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO geschützten Interesse des Anzeigerstatters an der Wahrung des Steuergeheimnisses und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht des Angezeigten abzuwägen (vgl. BFH-Beschluss vom 28.12.2006 – VII B 44/03, BFH/NV 2007, 853, unter II.3.). In den Abwägungsprozess einzubeziehen sind auch die Belange der Finanzbehörde (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 04.06.2003 – VII B 138/01, BFHE 202, 231, BStBl II 2003, 790, unter II.2.a, m.w.N.). Demnach kann das Offenbarungsinteresse des Angezeigten überwiegen, wenn er in Folge einer anonymen Anzeige zu Unrecht strafrechtlichen Ermittlungstätigkeiten ausgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 08.02.1994 – VII R 88/92, BFHE 174, 197, BStBl II 1994, 552, unter II.2.b bb). Dagegen kommt dem Informantenschutz höheres Gewicht als dem Persönlichkeitsrecht des Angezeigten zu, wenn sich die vertraulich mitgeteilten Informationen im Wesentlichen als zutreffend erweisen und zu Steuernachforderungen führen (vgl. BFH-Beschluss vom 07.12.2006 – V B 163/05, BFHE 216, 15, BStBl II 2007, 275, unter II.2.b, m.w.N.).

ccc) Maßgeblich für die Ermessensabwägung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung. Regelmäßig kommt es daher auf den Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung an. Ist die Durchführung eines Vorverfahrens – wie vorliegend wegen § 45 Abs. 1 FGO – nicht erforderlich, ist der Zeitpunkt der ursprünglichen Entscheidung der Behörde maßgeblich. Hat die Behörde nach Klageerhebung einen geänderten Bescheid erlassen, der – wie hier – gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist (zur sinngemäßen Anwendung der Norm im Fall einer Verpflichtungsklage vgl. Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 5, m.w.N.), ist für die gerichtliche Kontrolle auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Erlasses des geänderten Bescheids abzustellen (BFH-Urteil vom 12.05.2016 – II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822, Rz 19).

bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht nicht in Frage gestellt, dass das Akteneinsichtsrecht auch seit Einführung des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs gemäß Art. 15 DSGVO weiterhin als Ermessenstatbestand ausgestaltet ist. Der erkennende Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass das Akteneinsichtsrecht ein Aliud zum

Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 14.01.2025 – IX R 25/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 46). Inwieweit ein Anspruch auf Auskunft über die Verarbeitung personenbezogener Daten besteht, ist damit für einen Anspruch auf Auskunft über den Inhalt der anonymen Anzeige auf der Grundlage eines Rechts zur Akteneinsicht ohne Bedeutung. Ebenso wenig ist in diesem Zusammenhang erheblich, ob § 32c Abs. 1 AO den Anforderungen des Art. 23 DSGVO genügt; dieser Ausschlusstatbestand betrifft nur den Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO. Der Einwand der Klägerin zu 1., die Datenschutz-Grundverordnung „überlagere“ die Abgabenordnung, ist jedenfalls in diesem Kontext unzutreffend.

cc) Die Entscheidung der Vorinstanz, das FA habe die begehrte Akteneinsicht ermessensfehlerfrei abgelehnt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

aaa) Das FA hat das Interesse der Klägerin zu 1. an einer Offenbarung des Inhalts der anonymen Anzeige und das hiermit kollidierende Geheimhaltungsinteresse des Anzeigeerstatters und der Finanzbehörde gegeneinander abgewogen und mit in sich schlüssigen und nachvollziehbaren Ausführungen Letzterem den Vorrang eingeräumt. Es hat hierbei insbesondere das Argument der Klägerin zu 1. berücksichtigt, bereits mehrfach Opfer anonymer Anzeigen geworden zu sein und die zivil- und/oder strafrechtliche Verfolgung unwahrer Tatsachenbehauptungen deshalb eine Identitätsfeststellung erfordere. Diesem Interesse hat das FA den Schutz des Vertrauens des Anzeigeerstatters in die Amtsverschwiegenheit gegenübergestellt und hervorgehoben, dass dieser Schutz in Besondere gelte, falls die Anzeige zur Vermeidung persönlicher Nachteile – wie hier – anonym abgegeben werde, im Fall der Preisgabe aber dennoch Rückschlüsse auf den Verfasser möglich seien. Gegen das Offenbarungsinteresse streitet darüber hinaus – wie das FA zu Recht erwogen hat – das Interesse der Finanzbehörden an einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung, zu dessen Erfüllung die Finanzämter auf die Ermittlung von „Insider-Kenntnissen“ angewiesen sind. Diese Erkenntnisquelle würde versiegen, wenn der Anzeigeerstatter mit einer Preisgabe an den Angezeigten rechnen müsste.

bbb) Frei von Ermessensfehlern hat das FA im Zuge des Abwägungsprozesses insbesondere auch angeführt, dass die anonyme Anzeige bei der Klägerin zu 1. keinen unmittelbaren Nachteil oder steuerlichen Schaden hervorgerufen hat. Nach den Feststellungen des FG war die Anzeige kein Anlass, gegen die Klägerin zu 1. beziehungsweise deren Verantwortliche strafrechtliche Ermittlungsmaßnahmen einzuleiten. Zudem fehlen Feststellungen der Vorinstanz, dass der Inhalt der Anzeige und die aus der nachfolgenden Kassen-Nachscha gewonnenen Erkenntnisse bislang zu Steuernachforderungen geführt hätten. Dass die Anzeige die Durchführung einer Kassen-Nachscha ausgelöst hat, war von der Klägerin zu 1. – wie das FA und das FG zutreffend gewertet haben – hinzunehmen. Die Kassen-Nachscha nach § 146b AO bedarf keines konkreten Anlasses (vgl. Bleschick, Der Betrieb 2018, 2390, 2392) und ist anders als ein durch eine Anzeige eingeleitetes (steuer-)strafrechtliches Ermittlungsverfahren mit keinem Unwerturteil gegenüber dem betroffenen Betrieb verbunden.

ccc) Inwieweit die Klägerin zu 2. und der Kläger zu 3. infolge der anonymen Anzeige in ihrem allgemeinen Persönlichkeitsrecht beeinträchtigt worden sein sollen, ist hinsichtlich des (allein) durch die Klägerin zu 1. geltend gemachten Anspruchs auf Akteneinsicht nicht von Bedeutung

und kann daher offenbleiben. Die Klägerin zu 1. kann eine solche Beeinträchtigung jedenfalls nicht für sich in Anspruch nehmen.

ddd) Anhaltspunkte für eine Ermessensreduzierung auf Null zu Gunsten einer Offenbarung der anonymen Anzeige bestehen nicht. Für den von der Klägerin zu 1. insoweit angeführten Umstand, die Anzeige enthalte willentlich gesetzte Falschbehauptungen, fehlen Feststellungen der Vorinstanz. Dieser Einwand widerspricht auch den vom FA angeführten Erkenntnissen aus der Kassen-Nachschau, denen zufolge zumindest formale Kassenführungs- und Aufzeichnungsmängel vorgelegen haben. Ob diese – von der Klägerin zu 1. in Streit gestellten – Erkenntnisse auf die anonyme Anzeige zurückzuführen waren, bedurfte keiner Sachaufklärung durch das FG. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen sein sollte, wäre hieraus nicht zwingend der Schluss zu ziehen, dass die Anzeige bewusst wahrheitswidrig verfasst worden wäre. Aus diesem Grund sind auch die von der Klägerin zu 1. betonten Begleitumstände der Kassen-Nachschau (betroffener Zeitraum, Kassenstandort, Befragung durch Bedienstete des FA) für die hier maßgebliche Interessenabwägung ohne Relevanz.

5. Das FG hat zutreffend verneint, dass der Klägerin zu 1. ein datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch gemäß Art. 15 DSGVO zusteht. Der in Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 1 DSGVO formulierte Anwendungsbereich für einen Auskunftsanspruch ist für die die Klägerin zu 1. betreffende anonyme Anzeige zwar eröffnet (dazu unter a). Allerdings ist jener Anspruch nach Art. 23 DSGVO i.V.m. § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen (dazu unter b). Ein Anspruch auf Übersendung einer Kopie der anonymen Anzeige besteht nach Art. 15 Abs. 3 DSGVO nicht (dazu unter c).

a) Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 1 DSGVO, der nach § 2a Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO sinngemäß auch für Personenhandelsgesellschaften gilt, gewährt der betroffenen Person das Recht, von dem Verantwortlichen eine Bestätigung darüber zu verlangen, ob sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet werden. Ist dies der Fall, hat sie ein Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten und auf die näher in Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 2 Buchst. a bis h DSGVO bezeichneten Informationen.

aa) Personenbezogene Daten sind alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person (bzw. Personenvereinigung im Sinne von § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO) beziehen (Art. 4 Nr. 1 Halbsatz 1 DSGVO).

Der Begriff „personenbezogene Daten“ ist weit zu verstehen (vgl. Senatsurteil vom 08.04.2025 – IX R 22/22, Rz 21, m.w.N.). Er ist nicht auf sensible oder private Informationen beschränkt, sondern umfasst potenziell alle Arten von Informationen sowohl objektiver als auch subjektiver Natur, unter der Voraussetzung, dass es sich um Informationen über die in Rede stehende Person handelt. Die letztgenannte Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Information aufgrund ihres Inhalts, ihres Zwecks oder ihrer Auswirkungen mit einer bestimmten Person verknüpft ist (vgl. EuGH-Urteil Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 – C-487/21, ECLI:EU:C:2023:369, Rz 23 f.; Urteile des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 22.02.2022 – VI ZR 14/21, Rz 11, sowie vom 06.02.2024 – VI ZR 15/23, Rz 7).

Personenbezogene Daten, die Bestandteil von Steuerakten der Finanzverwaltung sind, dort also im Sinne von Art. 4 Nr. 2 DSGVO erfasst, geordnet und/oder gespeichert werden, unterfallen dem Anwendungsbereich des Art. 15 DSGVO (vgl. hierzu Senatsurteile vom

05.09.2023 – IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 18, 25, sowie vom 12.03.2024 – IX R 35/21, BFHE 283, 266, BStBl II 2024, 682, Rz 16). Schreiben der betroffenen Person an den Verantwortlichen gemäß Art. 4 Nr. 7 DSGVO sind ihrem gesamten Inhalt nach als personenbezogene Daten einzustufen, da die personenbezogene Information bereits darin besteht, dass die betroffene Person sich dem Schreiben gemäß geäußert hat (vgl. BGH-Urteile vom 27.09.2023 – IV ZR 177/22, Rz 48, sowie vom 06.02.2024 – VI ZR 15/23, Rz 8).

bb) Hieran anknüpfend, ist ein an den Datenverantwortlichen gerichtetes Schreiben, das eine anonyme Anzeige zum Gegenstand hat, in Gänze jedenfalls als personenbezogene Information des Verfassers der Anzeige zu werten. Es wird als solches aber nicht ohne Weiteres zu einer personenbezogenen Information desjenigen, der über den Inhalt der Anzeige Auskunft verlangt. Nur falls die Anzeige – was allerdings der Regelfall sein dürfte – Informationen beinhaltet, die den Auskunftsantragsteller persönlich betreffen, liegen insoweit für ihn personenbezogene Daten im Sinne von Art. 4 Nr. 1 DSGVO vor, die grundsätzlich dem Auskunftsanspruch nach Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 2 DSGVO unterliegen.

cc) Nach diesen Grundsätzen steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit, dass die anonyme Anzeige Informationen enthalten kann, die die Klägerin zu 1. persönlich betreffen können. Hierfür spricht insbesondere, dass die Anzeige für das FA Anlass war, bei der Klägerin zu 1. eine Kassen-Nachschau durchzuführen, um somit die offenbar durch den Anzeigersteller in Zweifel gezogene Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung und der Aufzeichnungen zu überprüfen.

aaa) Unerheblich für das Bestehen eines Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO ist, dass die in der anonymen Anzeige enthaltenen personenbezogenen Daten ohne Aufforderung des FA durch einen Dritten – den Anzeigersteller – an die Behörde herangetragen wurden, diese sich die Daten also nicht aktiv beschafft hat. Vielmehr genügt es für die Auskunftspflicht, dass der Verantwortliche die von Dritten auf deren eigene Initiative spontan übermittelten Daten im Sinne von Art. 4 Nr. 2 DSGVO verarbeitet hat (zutreffend BGH-Urteil vom 22.02.2022 – VI ZR 14/21, Rz 13, m.w.N.). Dies ist im Streitfall durch die Veraktung der anonymen Anzeige der Fall.

bbb) Einem Auskunftsrecht kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Klägerin zu 1. mit ihrem auf Art. 15 DSGVO gestützten Begehren ersichtlich keine datenschutzrelevanten Gründe verfolgt, sondern erwägt, gegen den Anzeigersteller zivilrechtliche und/oder strafrechtliche Schritte anzustrengen. Der Antragsteller muss seinen Antrag nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO nicht begründen, was zugleich bedeutet, dass er auch nicht zurückgewiesen werden kann, wenn mit ihm ein anderer Zweck verfolgt wird als der, von der Verarbeitung Kenntnis zu nehmen und deren Rechtmäßigkeit zu überprüfen (vgl. Senatsurteil vom 07.05.2024 – IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 24, m.w.N.).

b) Das FG hat mit zutreffenden Erwägungen auch entschieden, dass der Auskunftsanspruch der Klägerin zu 1. nach Maßgabe von § 32c Abs. 1 AO, der unionsrechtlichen Vorgaben entspricht (dazu unter aa), und den hierauf Bezug nehmenden Tatbeständen des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO (dazu unter bb) sowie des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (dazu unter cc) ausgeschlossen ist.

aa) Der Auskunftsanspruch gemäß Art. 15 DSGVO besteht nach § 32c Abs. 1 AO nicht, soweit die betroffene Person nach § 32a Abs. 1 AO oder nach § 32b Abs. 1 oder Abs. 2 AO nicht zu informieren ist. Dieser Ausschlussstatbestand beruht auf Art. 23 DSGVO, der unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen bestimmt, dass durch Rechtsvorschriften der Union oder der Mitgliedstaaten Pflichten und Rechte gemäß Art. 12 bis 22 DSGVO beschränkt werden können, sofern eine solche Beschränkung den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achtet und entweder den Schutz der betroffenen Person oder die Rechte und Freiheiten anderer Personen sicherstellt.

aaa) § 32c Abs. 1 AO regelt bereichsspezifisch für die Steuerverwaltung, unter welchen Voraussetzungen ein Auskunftsrecht gegenüber einer Finanzbehörde gemäß Art. 15 DSGVO nicht besteht (vgl. BTDrucks 18/12611, S. 74, 85, 87; Senatsurteil vom 07.05.2024 – IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, Rz 26).

§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO, auf den § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO Bezug nimmt, bestimmt, dass die Pflicht der Finanzbehörde zur Information der betroffenen Person gemäß Art. 14 Abs. 1, 2 und 4 DSGVO nicht besteht, soweit die Erteilung der Information die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden oder anderer öffentlicher Stellen liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. d bis h DSGVO gefährden würde und deswegen das Interesse der betroffenen Person an der Informationserteilung zurücktreten muss. § 32b Abs. 1 Satz 2 AO erklärt die Vorschrift des § 32a Abs. 2 AO für entsprechend anwendbar. Dort ist festgelegt, unter welchen Voraussetzungen von einer Gefährdung der ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben der Finanzbehörden ausgegangen werden kann.

§ 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO schließt darüber hinaus den Auskunftsanspruch aus, wenn die Daten, ihre Herkunft, ihre Empfänger oder die Tatsache ihrer Verarbeitung nach § 30 AO oder ihrem Wesen nach, insbesondere wegen überwiegender berechtigter Interessen Dritter im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO, geheim gehalten werden müssen und deswegen das Interesse der betroffenen Person an der Informationserteilung zurücktreten muss.

bbb) Diese – auf nationaler Gesetzgebung beruhende – Beschränkung des Auskunftsanspruchs ist mit den in Art. 23 DSGVO geregelten unionsrechtlichen Anforderungen vereinbar (vgl. hierzu bereits BFH-Urteil vom 17.11.2021 – II R 43/19, BFHE 274, 496, BStBl II 2022, 427, Rz 26 ff.).

(1) Dies gilt zunächst für die abschließend in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a bis j DSGVO angeführten zulässigen Beschränkungszwecke.

Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO lässt die Beschränkung des Auskunftsanspruchs zur Sicherstellung des Schutzes (sonstiger) wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, insbesondere eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im Währungs-, Haushalts- und Steuerbereich sowie im Bereich der öffentlichen Gesundheit und der sozialen Sicherheit, zu. Diesen Zweck greift § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO auf. Denn die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung von Steuern nach Maßgabe der Gesetze (Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. § 85 Satz 1 AO) gehört zu den von Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO

gedeckten, im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden Kernaufgaben (vgl. hierzu bereits Senatsurteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 29, 41).

Soweit der im vorliegenden Kontext ebenfalls relevante Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO den Schutz der betroffenen Person oder den Schutz der Rechte und Freiheiten anderer Personen als Zweck für die Beschränkung des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs benennt, hat der nationale Gesetzgeber eine hieran anknüpfende Beschränkungsmöglichkeit mit § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO umgesetzt.

(2) Die vorgenannten nationalen Tatbestände achten das in Art. 23 Abs. 1 DSGVO genannte Prinzip der Erforderlichkeit („notwendig“) und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (vgl. auch BFH-Urteil vom 17.11.2021 – II R 43/19, BFHE 274, 496, BStBl II 2022, 427, Rz 33). Ersteres ergibt sich daraus, dass der Ausschluss des Auskunftsanspruchs in § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO nicht in Gänze, sondern nur in dem Umfang angeordnet ist, der für die Sicherstellung der in § 32b Abs. 1 AO genannten Zwecke nötig ist („soweit“). Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wird durch die in § 32b Abs. 1 Satz 1 AO kodifizierte Interessenabwägung ausreichend berücksichtigt.

(3) Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die in § 32c Abs. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 AO geregelten Ausschlusstatbestände den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten nicht achten würden (vgl. Art. 23 Abs. 1 DSGVO).

Das Recht jeder Person, Auskunft über die sie betreffenden erhobenen Daten zu erhalten und die Berichtigung der Daten zu erwirken, ist in Art. 8 Abs. 2 Satz 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh) im Rahmen des Rechts auf Schutz personenbezogener Daten verbürgt. Es dient dem Zweck, dass sich die betroffene Person der Verarbeitung der sie betreffenden Daten bewusst wird und deren Rechtmäßigkeit überprüfen kann (vgl. BGH-Urteil vom 22.02.2022 – VI ZR 14/21, Rz 24, m.w.N.). Der Wesensgehalt dieses Rechts (vgl. Art. 52 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh) wird durch den Ausschluss des Auskunftsanspruchs in den in § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO geregelten Fällen aber nicht berührt. Vielmehr steht der Ausschluss unter der Bedingung des im Rahmen eines Abwägungsprozesses gewonnenen Vorrangs anderer gewichtiger – von Art. 23 Abs. 1 Buchst. a bis j DSGVO gedeckter – Rechte und Rechtsgüter. Hiermit ist der Achtung der Wesensgehaltsgarantie Genüge getan (vgl. Kühling/Buchner/Bäcker, 4. Aufl., DS-GVO, Art. 23 Rz 57, m.w.N.).

(4) Die in Art. 23 Abs. 2 DSGVO aufgeführten zusätzlichen Anforderungen an den Inhalt von Beschränkungsmaßnahmen hat der nationale Gesetzgeber hinreichend beachtet.

Art. 23 Abs. 2 DSGVO gibt vor, dass jede Gesetzgebungsmaßnahme zur Beschränkung des Auskunftsanspruchs „insbesondere gegebenenfalls spezifische Vorschriften“ in Bezug auf die in Abs. 2 Buchst. a bis h genannten Anforderungen enthalten muss. Durch den Einschub „gegebenenfalls“ gelten diese Anforderungen allerdings nur, soweit sie sich für die konkrete Regelungssituation als relevant erweisen (vgl. Paal in Paal/Pauly, DS-GVO, 3. Aufl., Art. 23 Rz 44, m.w.N.). Die Regelung muss in jedem Fall hinreichend klar erkennen lassen, auf welche Verarbeitungen sich die Beschränkung bezieht (vgl. Kühling/Buchner/Bäcker, 4. Aufl., DS-GVO, Art. 23 Rz 43).

Diesen Anforderungen werden § 32c i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 AO gerecht. Die Normen zeigen insbesondere auf, welches Betroffenenrecht – nämlich der Auskunftsanspruch – beschränkt wird (vgl. Art. 23 Abs. 2 Buchst. c DSGVO), welche Datenverarbeitungen die Beschränkung erfasst (vgl. Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DSGVO) und welchem Ziel die Beschränkung dient (vgl. Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DSGVO), nämlich dem Schutz der in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 AO genannten Aufgabenerfüllung und Rechte. Die nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. e DSGVO erforderlichen Angaben zum Verantwortlichen finden sich in § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO selbst (Finanzbehörde).

Auch die von der Klägerin zu 1. vermissten Garantien gegen Missbrauch oder gegen unrechtmäßigen Zugang oder unrechtmäßige Übermittlung (Art. 23 Abs. 2 Buchst. d DSGVO) werden in den nationalen Beschränkungsnormen abgebildet. Dieses Erfordernis soll die durch die Beschränkung des Auskunftsanspruchs eintretenden Risiken der betroffenen Person in Bezug auf die Verwendung ihrer Daten kompensieren (vgl. Gola/Heckmann/Gola, DS-GVO, 3. Aufl., Art. 23 Rz 20).

Eine solche Garantie beziehungsweise Schutzvorkehrung hat der Gesetzgeber mit § 32c Abs. 4 Satz 1 AO geschaffen (vgl. bereits BFH-Urteil vom 17.11.2021 – II R 43/19, BFHE 274, 496, BStBl II 2022, 427, Rz 37). Die Vorschrift regelt, dass die Finanzbehörde bei Ablehnung der Erteilung einer Auskunft nach Art. 15 DSGVO ihre Entscheidung der betroffenen Person gegenüber zu begründen hat. Diese Pflicht stellt nach zutreffender Einschätzung des nationalen Gesetzgebers eine Maßnahme unter anderem zum Schutz der Rechte gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. d DSGVO dar. Denn hierdurch wird die betroffene Person in die Lage versetzt, die Ablehnung der Auskunftserteilung nachzuvollziehen und gegebenenfalls durch die oder den Bundesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit prüfen zu lassen (BTDrucks 18/12611, S. 88; Drüen in Tipke/Kruse, § 32c AO Rz 23). Die Einrichtung einer solchen unabhängigen Kontrollstelle bei der Ablehnung von Auskünften genügt als Schutzvorkehrung im Sinne von Art. 23 Abs. 2 Buchst. d DSGVO (vgl. insoweit auch Dix in Simitis/Hornung/Spiecker, gen. Döhlmann, Datenschutzrecht, 2. Aufl., Art. 23 DSGVO Rz 43; Kühling/Buchner/Bäcker, 4. Aufl., DS-GVO Art. 23 Rz 52). Regelungen zum Umgang mit willentlichen Falschbehauptungen von (anonymen) Anzeigeerstattern – vergleichbar zu § 9 Abs. 1 des Hinweisgeberschutzgesetzes – bedarf es nicht. Die Schutzbedürftigkeit des von einer solchen Anzeige Betroffenen wird im Rahmen der nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 AO erforderlichen Abwägung der widerstreitenden Interessen ausreichend berücksichtigt.

bb) Dies vorangestellt, hat das FG rechtsfehlerfrei entschieden, dass das FA nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO keine Auskunft nach Art. 15 DSGVO geben musste.

Die ordnungsgemäße Erfüllung der in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO genannten Aufgaben der Finanzbehörden (vgl. Senatsurteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 29, 41) würde im Sinne von § 32b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32a Abs. 2 AO gefährdet, falls die Behörde gegenüber dem betroffenen Steuerpflichtigen nach Maßgabe von Art. 15 Abs. 1 DSGVO verpflichtet wäre, Auskunft über die Person des Anzeigeerstatters und/oder über die personenbezogenen Daten in der Anzeige zu informieren. Die Erwägung der Vorinstanz, dass die Finanzbehörde ohne Informationen Dritter in einer Vielzahl von Fällen ohne Kenntnis über steuerungsrelevante Sachverhalte bliebe, ist revisionsrechtlich

nicht zu beanstanden. Gleiches gilt für die Einschätzung, dass bei einer auf Art. 15 DSGVO gestützten Offenbarungspflicht die Bereitschaft Dritter, auf solche Sachverhalte aufmerksam zu machen, spürbar zurückgehen und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde.

Das Informationsinteresse der Klägerin zu 1. muss im vorliegenden Einzelfall gegenüber dem Geheimhaltungsinteresse des FA zurücktreten. Auch im datenschutzrechtlichen Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die anonyme Anzeige für die Klägerin zu 1. weder strafrechtliche noch bislang feststellbare finanzielle Nachteile in Form von steuerlichen Nacherhebungen mit sich zog. Soweit die Klägerin zu 1. vorbringt, dass dies nicht gelten könne, wenn die anonyme Anzeige willentliche Falschbehauptungen enthalte, bedarf dies keiner Entscheidung des Senats, da es an entsprechenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz fehlt.

cc) Darüber hinaus ist der Auskunftsanspruch der Klägerin zu 1. nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ausgeschlossen.

Das FG hat nach einer dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Rechnung tragenden Abwägung zwischen dem Informationsinteresse der Klägerin zu 1. und dem Geheimhaltungsinteresse des Anzeigerstatters zutreffend eine Auskunft nach Art. 15 DSGVO versagt. Sowohl die Identität des Anzeigerstatters als auch der Inhalt seiner Anzeige unterliegen nach den oben genannten Ausführungen dem Geheimnisschutz nach § 30 AO. Dieser Schutz ist im Streitfall insbesondere deshalb stark ausgeprägt, weil die Klägerin zu 1. ihr Auskunftsbegehren vornehmlich deshalb verfolgt, um den Anzeigerstatter zu identifizieren. Die Interessenabwägung geht – wie der Anspruch auf Akteneinsicht – zu Lasten der Klägerin zu 1. aus. Das tragende Argument der Vorinstanz, der Klägerin zu 1. seien infolge der anonymen Anzeige keine schwerwiegenden, höher als das Geheimhaltungsinteresse des Anzeigerstatters zu wertende Nachteile entstanden, enthält keine Rechtsfehler. Willentliche Falschbehauptungen des Anzeigerstatters, die das Geheimhaltungsinteresse geringer gewichten könnten (vgl. hierzu BGH-Urteil vom 22.02.2022 – VI ZR 14/21, Rz 26), hat die Vorinstanz nicht festgestellt.

c) Ist nach alledem ein Anspruch auf Auskunft nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO gesetzlich ausgeschlossen, bedarf es keiner Entscheidung mehr, ob der Klägerin zu 1. nach Maßgabe der Grundsätze der Senatsrechtsprechung zu Art. 15 Abs. 3 DSGVO ausnahmsweise ein Anspruch zusteht, die Auskunft durch die Übersendung einer Kopie von Dokumenten, in denen personenbezogene Daten enthalten sind, erfüllt zu bekommen. Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO beinhaltet keinen gegenüber Art. 15 Abs. 1 DSGVO eigenständigen Anspruch gegen den Verantwortlichen auf Zurverfügungstellung von Dokumenten mit personenbezogenen Daten (hierzu grundlegend Senatsurteil vom 12.03.2024 – IX R 35/21, BFHE 283, 266, BStBl II 2024, 682, Rz 26 ff., m.w.N.).

6. Aus den vorgenannten Gründen bleibt auch die den datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruch betreffende Revision der Klägerin zu 2. ohne Erfolg und ist daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

7. Die geltend gemachten Verfahrensfehler greifen nicht durch.

a) Der angeführte Verstoß gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG, § 119 Nr. 3 i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO) wurde nicht hinreichend dargelegt.

Der Gehörsanspruch verpflichtet das Gericht, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen (sogenannte Beachtungspflicht). Jener Anspruch verpflichtet aber nicht, sich mit Ausführungen der Beteiligten auseinanderzusetzen, auf die es für die Entscheidung nicht ankommt. Ebenso wenig besteht die Pflicht, sich mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich zu befassen. Der Gehörsanspruch ist erst verletzt, wenn das Gericht Vorbringen, auf das es ankommen kann, nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet, sondern bei seiner Entscheidung überhaupt nicht berücksichtigt (Senatsurteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 79, m.w.N.).

Bei Beachtung dieser Maßstäbe haben die Kläger nicht hinreichend dargelegt, aus welchem Grund eine Auseinandersetzung des FG mit den von den Klägern geschilderten Abläufen zur Kassen-Nachschauf zu einer anderen Entscheidung in der Sache hätte führen können. Gegen eine Entscheidungserheblichkeit spricht insbesondere, dass das FG nicht von einer willentlich falschen Tatsachenbehauptung des Anzeigerstatters ausgegangen ist und die Einwendungen gegen die Erkenntnisse aus der Kassen-Nachschauf für unsubstantiiert hielt.

b) Aus diesem Grund greift auch der von den Klägern gerügte Sachaufklärungsmangel (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht durch. Zudem beanstanden die Kläger im Kern ihres Vorbringens die aus ihrer Sicht fehlerhafte Würdigung des FG, dass kein Anspruch auf Auskunft über den Inhalt der anonymen Anzeige bestehe, das heißt die Unrichtigkeit der angefochtenen Entscheidung. Eine materiell-rechtlich fehlerhafte Rechtsanwendung ist kein Verfahrensfehler (statt vieler Senatsbeschluss vom 21.03.2017 – IX B 132/16, Rz 2).

c) Von einer weitergehenden Begründung sieht der Senat gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab.

8. Einer Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union bedarf es im vorliegenden Verfahren nicht. Die Rechtslage ist eindeutig („acte clair“; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 04.03.2021 – 2 BvR 1161/19, Rz 55; EuGH-Urteil Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA gegen Ministero della Sanità vom 06.10.1982 – C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335, Rz 16).

Der Senat sieht keine rechtlichen Anhaltspunkte dafür, dass die im Streitfall einschlägigen Ausschlussstatbestände des § 32c Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 AO mit Unionsrecht kollidieren. Die Vorgaben in Art. 23 Abs. 1 und Abs. 2 DSGVO werden aus oben genannten Gründen offenkundig eingehalten. Der Einwand der Kläger, die nationalen Normen hielten keine spezifischen – ausdrücklichen – Regelungen für den Fall vor, dass eine gegen den Steuerpflichtigen gerichtete anonyme Anzeige willentliche Falschbehauptungen des Anzeigerstatters enthält, trifft – unbeschadet dessen fehlender Entscheidungserheblichkeit – zwar zu, wird vom Katalog des Art. 23 Abs. 2 DSGVO aber auch nicht gefordert. Art. 23 Abs. 2 Buchst. d DSGVO betrifft die Einrichtung von Schutzvorkehrungen gegen eine rechtswidrige Weiterverarbeitung von Daten (vgl. Kühling/Buchner/Bäcker, 4. Aufl., DS-GVO Art. 23 Rz 52), nicht aber eine solche gegen eine rechtswidrige Behauptung falscher personenbezogener Informationen von dritter Seite. Die von den Klägern eingeforderte Einhaltung der Vorgaben der Richtlinie (EU) 2019/1937 des

Europäischen Parlaments und des Rates vom 23.10.2019 zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden (Amtsblatt der Europäischen Union 2019, Nr. L 305, 17, „Whistleblower-Richtlinie“) steht ersichtlich in keinem unionsrechtlichen Kontext zur allein hier maßgeblichen Beschränkung des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO.

9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 6 – BFH Beschl. v. 1.7.2025 – VIII R 18/22:

Tenor:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 24.08.2022 – 12 K 1540/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Gründe:

I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wird im Jahr 2011 (Streitjahr) einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte gewerbliche Beteiligungseinkünfte sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Kapitalvermögen.

Am ...2007 legte die A S.A. mit Sitz in Luxemburg den Y Fonds (im Folgenden: Fonds) als Spezialinvestmentfonds nach luxemburgischem Recht in der Rechtsform eines Fonds commun de placement (ISIN: ...) auf. Die A S.A. war vertraglich für die Verwaltung und Geschäftsleitung des Fonds verantwortlich. Sie schloss mit der C Bank S.A., ebenfalls mit Sitz in Luxemburg, einen Fondsmanagervertrag und beauftragte diese mit der Anlageverwaltung des Fonds. Die C Bank S.A. war ferner Verwahr-, Register- und Transferstelle sowie Zentralverwaltungsstelle des Fonds.

Der Fonds wurde als rechtlich unselbständiges Sondervermögen aus Wertpapieren und sonstigen Vermögenswerten sowie als Alternativer Investmentfonds für gemeinschaftliche Rechnung der Inhaber von Anteilen unter Beachtung des Grundsatzes der Risikostreuung gegründet. Nach dem luxemburgischen Aufsichtsrecht war er als Spezialfonds konzipiert, der sich an institutionelle, professionelle und andere sachkundige Anleger im Sinne des Art. 2 Abs. 1 des Luxemburger Gesetzes vom 13.02.2007 über spezialisierte Investmentfonds richtete und dessen Anteile auch von einem einzelnen Anleger gezeichnet werden konnten. Der Fonds investierte im Streitjahr fast ausschließlich in andere Investmentfonds, die die X SICAV selbst auflegte und am Kapitalmarkt vertrieb. Die auf der Fondsebene erzielten Erträge wurden thesauriert. Die Besteuerungsgrundlagen des Fonds wurden jährlich im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht. Am ...2007 zeichnete der Kläger ... Anteile zu je 100 € Anteilswert für insgesamt ... €.

Wenn der Kläger den Erwerb oder den Verkauf eines Vermögensgegenstands für den Fonds befürwortete, füllte er ein Anlagevorschlagsformular aus und sandte dieses an einen Mitarbeiter der Fondsmanagerin. Auf dem Vorschlagsformular konnte die Fondsmanagerin ihre Zustimmung oder Ablehnung des Anlagevorschlags vermerken. Im Streitjahr wich die Fondsmanagerin von den Vorschlägen des Klägers nicht ab.

Für das Streitjahr erklärte der Kläger in Übereinstimmung mit den im Bundesanzeiger veröffentlichten Besteuerungsgrundlagen ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von insgesamt ... € als Kapitalerträge ohne inländischen Steuerabzug. Der Beklagte und

Revisionskläger (Finanzamt – FA –) veranlagte den Kläger für das Streitjahr mit Einkommensteuerbescheid vom 19.03.2013 zunächst erklärungsgemäß.

Mit Schreiben vom 28.08.2015 unterrichtete der Kläger das FA über die Abwicklung der Transaktionen. Dabei gab er an, faktisch Einfluss auf die Verwaltung des Fonds genommen zu haben. Zudem teilte er die Besteuerungsgrundlagen vorsorglich unter Außerachtlassung der Regelungen des Investmentsteuergesetzes 2004 für den Fall mit, dass die faktische Einflussnahme entgegen seiner Auffassung zum Wegfall der Anwendbarkeit des Investmentsteuergesetzes 2004 führe. Gegen den Kläger wurde auf dieses Schreiben hin ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet.

Nach Auffassung des Finanzamts für Steuerfahndung und Steuerstrafsachen B (Steufa) war für den Fonds die Fondseigenschaft im Sinne des Investmentsteuergesetzes 2004 zu versagen. Im Bericht der Steufa vom 09.05.2018 heißt es für das Streitjahr unter anderem, dass ein Investmentvermögen ein von den Anlegern rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes, gepooltes Vermögen darstelle, das der gemeinsamen Kapitalanlage diene. Notwendige Voraussetzung für die Anerkennung des Investmentvermögens als eigenständig sei auch eine Abschirmung vom Vermögensverwaltungsrecht der Anleger. Die Voraussetzung der eigenständigen Verwaltung des Investmentvermögens ergebe sich aus der in § 1 Satz 2 des vormaligen Investmentgesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (InvG) niedergelegten Eigenständigkeit des gepoolten Vermögens. Nur wenn das Vermögen von der A S.A. verwaltet werde und von Einflussnahmen durch den Anleger abgeschirmt sei, werde die Kapitalanlagegesellschaft dem gesetzlichen Verwaltungsauftrag für ein verselbständigtes Vermögen gerecht (Grundsatz der Fremdverwaltung). Zwar lasse es § 16 InvG zu, dass Teile der Verwaltungstätigkeit unter bestimmten Voraussetzungen auf Dritte ausgelagert würden. Hierzu bedürfe es jedoch vertraglicher Vereinbarungen, einer maßgeblichen Qualifikation des Auslagerungsunternehmens sowie der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Eine faktische Übernahme der Portfolioverwaltung durch konkrete Einzelanweisungen der Anleger an die Kapitalanlagegesellschaft sei gesetzlich gerade nicht vorgesehen. Aus dieser Gesetzssystematik folge, dass die Verwaltungsbefugnis der Kapitalanlagegesellschaft nicht unterlaufen werden dürfe. Konkrete Einzelanweisungen des Anlegers seien nicht zulässig. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse habe der Kläger nachhaltig in die Verwaltungsbefugnis der A S.A. als Kapitalanlagegesellschaft eingegriffen. Deren Verwaltungs- und Letztentscheidungsbefugnis sei nur formeller Art gewesen. Das Anlagevehikel „Y Fonds“ sei daher kein Investmentfonds, sondern eine Direktanlage, die mit Hilfe des Investmentsteuerrechts auf eine steuerliche Privilegierung in Gestalt der Steuerfreiheit thesaurierter Veräußerungsgewinne und von Gewinnen aus Termingeschäften abgezielt habe. Da kein Investmentfonds vorliege, finde das Investmentsteuergesetz 2004 keine Anwendung und die Erträge seien dem Kläger nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) unmittelbar zuzurechnen. Selbst wenn das Investmentsteuergesetz 2004 anzuwenden wäre, könne eine direkte Zurechnung der Erträge aus dem Fonds mit § 39 AO begründet werden, da ein faktisches Treuhandverhältnis angenommen werden könne. Für das Streitjahr seien vom Kläger dementsprechend weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von insgesamt ... € zu versteuern.

Das FA folgte der Rechtsauffassung der Steufa und erließ unter dem 02.07.2018 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in welchem es

die Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes um ... € auf ... € erhöhte.

Mit Verfügung der Staatsanwaltschaft E vom ...2019 wurde das Strafverfahren gegen den Kläger gemäß § 170 Abs. 2 der Strafprozessordnung eingestellt.

Gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr legte der Kläger Einspruch ein, welchen das FA mit Einspruchsentscheidung vom 12.06.2019 als unbegründet zurückwies.

Die hiergegen erhobene Klage hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 579 mitgeteilten Gründen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat entschieden, der Anwendung des Investmentsteuergesetzes 2004 habe die nachhaltige Einflussnahme des Klägers auf die Anlageentscheidungen des Fondsverwalters nicht entgegengestanden. Nach den für das Streitjahr einschlägigen Fassungen des Investmentsteuergesetzes und des Investmentgesetzes sei das Vorliegen einer Fremdverwaltung bei ausländischen Investmentfonds keine notwendige Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Investmentsteuergesetzes gewesen.

Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts. Es meint, der Gesetzgeber habe den Fremdverwaltungsgrundsatz nicht explizit regeln müssen, da er sich aus der Grundsystematik der gesetzlichen Regelungen ergebe. Der Tatbestand der „gemeinschaftlichen Vermögensanlage auf Rechnung der Anleger“ setze eine Fremdverwaltung des Fondsvermögens voraus. Das Tatbestandsmerkmal der „gemeinschaftlichen Kapitalanlage“ in § 1 Satz 2 InvG decke sich mit den seit Einführung des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften 1957 normierten Prinzipien. Auch bei Einführung der ab 2018 geltenden Rechtslage habe der Gesetzgeber nicht das Erfordernis gesehen, den Fremdverwaltungsgrundsatz als eigenständiges Tatbestandsmerkmal in das Investmentsteuergesetz oder das Kapitalanlagegesetzbuch aufzunehmen, da dieser bereits seit jeher der Investmentidee und der „gemeinschaftlichen Vermögensanlage auf Rechnung der Anleger“ innewohne. Steuere der Anleger die Verwaltung des Fondsvermögens durch konkrete Einzelanweisungen, die von der Verwaltungsgesellschaft umgesetzt würden, sei die aufsichtsrechtliche Verselbständigung des Vermögens nicht mehr gegeben.

Das FA beantragt,

das Urteil des FG Köln vom 24.08.2022 – 12 K 1540/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

1. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei der zu beurteilenden Fondsbeteiligung des Klägers um einen ausländischen Investmentanteil im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 des Investmentsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (InvStG 2004) handelt (dazu a). Ebenfalls zutreffend hat das FG die Voraussetzungen für eine von § 2 Abs. 1 InvStG 2004 abweichende Zurechnung der Fondserträge nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO verneint (dazu b).

a) Die zu beurteilende Fondsbeteiligung des Klägers erfüllte die Voraussetzungen eines ausländischen Investmentanteils im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG 2004.

aa) Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 InvStG 2004 erstreckt sich der Begriff der Investmentanteile im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 auch auf ausländische Investmentanteile im Sinne von § 2 Abs. 9 InvG. Nach der Begriffsbestimmung des § 2 Abs. 9 InvG sind ausländische Investmentanteile Anteile an ausländischen Investmentvermögen im Sinne von § 2 Abs. 8 InvG, bei denen der Anleger verlangen kann, dass ihm gegen Rückgabe des Anteils sein Anteil an dem ausländischen Investmentvermögen ausgezahlt wird, oder bei denen der Anleger kein Recht zur Rückgabe der Anteile hat, aber die den Anteil ausgebende ausländische Investmentgesellschaft in ihrem Sitzstaat einer Aufsicht über Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage unterstellt ist (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 15.03.2021 – I R 1/18, Betriebs-Berater – BB – 2021, 2337, Rz 21). Ausländische Investmentvermögen sind nach § 2 Abs. 8 Satz 1 InvG Investmentvermögen im Sinne des § 1 Satz 2 InvG, die dem Recht eines anderen Staates unterstehen.

bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

aaa) Nach den Feststellungen des FG hatte der Kläger, wie von § 2 Abs. 9 InvG vorausgesetzt, nach dem von ihm gezeichneten Angebot einen Anspruch auf Auszahlung seines Anteils am Fondsvermögen gegen Rückgabe seines Fondsanteils.

bbb) Der Fonds unterstand luxemburgischem Aufsichtsrecht und damit im Sinne von § 2 Abs. 8 Satz 1 InvG dem Recht eines anderen Staates. Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, ob hierfür ein ausländischer Sitzstaat des die Anteile ausgebenden Vermögensträgers maßgeblich ist (so BFH-Urteil vom 15.03.2021 – I R 1/18, BB 2021, 2337, Rz 21; Köndgen in Berger/Steck/Lübbelshausen, 1. Aufl. 2010, InvG § 2 Rz 52) oder ob es darauf ankommt, dass sich die rechtliche Ausgestaltung des Vermögens und der Vertragsbedingungen, der Satzung, der Anlagebedingungen oder vergleichbaren Bestimmungen, nach denen sich das Rechtsverhältnis der Anleger zu dem Vermögen bestimmt, nach dem Recht eines anderen Staates oder eines seiner Gliedstaaten als der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) richtet (so Rundschreiben der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht – BaFin – vom 22.12.2008 – 14/2008 (WA), s. Anh. 7 zum Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 18.08.2009, BStBl I 2009, 931). Nach beiden Definitionen unterstand der Fonds luxemburgischem Recht. Nach den Feststellungen des FG hatte die A.S.A., die den Fonds aufgelegt hatte, ihren Sitz in Luxemburg. Der Fonds wurde außerdem nach den Feststellungen des FG auf der Grundlage des luxemburgischen Spezialfondsgesetzes vom 13.02.2007 errichtet. Auch die Rechtsbeziehungen zwischen dem Kläger und der A.S.A. unterlagen dem luxemburgischen Recht; gleiches galt für den Fonds sowie die Rechtsbeziehungen zwischen

den Anlegern, der Verwaltungsgesellschaft und der C Bank S.A. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

ccc) Der Fonds erfüllt auch die Voraussetzungen eines Investmentvermögens im Sinne des § 1 Satz 2 InvG. Bei dem Fonds handelte es sich um ein Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage, das nach dem Grundsatz der Risikomischung in Vermögensgegenstände im Sinne des § 2 Abs. 4 InvG angelegt war.

(1) Ein Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage setzt voraus, dass das Vermögen mehr als einen Anleger haben kann (so auch BaFin-Rundschreiben vom 22.12.2008 – 14/2008 (WA), s. Anh. 7 zum BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl I 2009, 931). Es muss sich um eine grundsätzlich zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage geeignete Struktur handeln. Vom Begriff des ausländischen Investmentvermögens werden somit auch Vermögensmassen erfasst, die nur einen Anleger haben, sofern sie rechtlich mehr als einen Anleger haben könnten (Helios/Schmies, BB 2009, 1100, 1105; Berger in Berger/Steck/Lübbelshausen, 1. Aufl. 2010, InvStG § 1 Rz 39, m.w.N.). Ein Vermögen zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage erfordert außerdem, dass das Vermögen durch einen von dem oder den Anlegern verschiedenen Fondsverwalter auf Rechnung des oder der Anleger verwaltet wird.

Diese Voraussetzungen waren im Streitfall nach den Feststellungen des FG erfüllt. Nach dem Verkaufsprospekt war eine Beteiligung von mehr als einem Anleger an dem Fonds möglich. Der Fonds als rechtlich unselbständiges Sondervermögen wurde außerdem durch die A S.A. beziehungsweise in deren Auftrag durch die C Bank S.A. als Fondsmanagerin auf Rechnung des Anlegers oder der Anleger verwaltet.

(2) Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob ein ausländisches Sondervermögen nur dann als ausländisches Investmentvermögen angesehen werden kann, wenn das Vermögen zum Zwecke der Risikostreuung in mehr als drei Vermögensgegenständen mit unterschiedlichen Anlagerisiken angelegt ist und außerdem tatsächlich oder nach seinem objektiven Geschäftszweck unmittelbar zu mehr als 90% des Nettoinventarwertes in die in § 2 Abs. 4 InvG einschließlich der in Nr. 8 bis 11 genannten Vermögensgegenstände angelegt oder auf eine solche Anlage ausgerichtet ist (so BaFin-Rundschreiben vom 22.12.2008 – 14/2008 (WA), s. Anh. 7 zum BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl I 2009, 931). Nach den Feststellungen des FG bestand das Vermögen des Fonds nahezu ausschließlich aus Investmentfondsanteilen als Vermögensgegenstände im Sinne von § 2 Abs. 4 Nr. 7 InvG an jeweils mehr als drei anderen in Luxemburg aufgelegten Y Fonds jeweils unterschiedlicher Risikoklasse. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

ddd) Weitergehende materielle Anforderungen an die Art und den Inhalt der Vermögensverwaltung durch die Kapitalanlagegesellschaft ergeben sich weder aus dem Wortlaut des § 1 Satz 2 InvG noch aus systematischen oder geschichtlichen Erwägungen. Insbesondere lässt sich § 1 Satz 2 InvG kein Gebot der Fremdverwaltung des Inhalts, dass die Vermögensverwaltung durch den Fondsverwalter von jeglichen Einflussnahmen durch den oder die Anleger abgeschirmt sein müsse, entnehmen.

(1) Der Wortlaut des § 1 Satz 2 InvG spricht von einer „gemeinschaftlichen Kapitalanlage“. Aus diesem Begriff lassen sich keine Anforderungen an den Grad zulässiger Einflussnahmemöglichkeiten des Anlegers ableiten.

(2) In systematischer Hinsicht knüpft der Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes an den Anwendungsbereich des Investmentgesetzes an. Das Investmentsteuergesetz 2004 war aufgrund der unmittelbaren Verweise auf die Vorschriften des Investmentgesetzes stets anwendbar, wenn ein Investmentvermögen im investmentaufsichtsrechtlichen Sinn vorlag (vgl. Brandis/Heuermann/Wenzel, 176. Ergänzungslieferung, April 2025, InvStG 2004 § 1 Rz 10). Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, ob aufgrund der Anknüpfung des Anwendungsbereichs des Investmentsteuergesetzes 2004 an das Investmentgesetz dem aufsichtsrechtlichen Begriffsverständnis einer „gemeinschaftlichen Kapitalanlage“ für das Steuerrecht zwingend zu folgen ist (so BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl I 2009, 931, Tz. 5). Nach der Definition der BaFin ist ein Vermögen zur „gemeinschaftlichen Kapitalanlage“ ein eigenständiges Vermögen, dessen objektiver Geschäftszweck hauptsächlich auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteilsinhaber gerichtet ist (so BaFin-Rundschreiben vom 22.12.2008 – 14/2008 (WA), s. Anh. 7 zum BMF-Schreiben vom 18.08.2009, BStBl I 2009, 931). Zur Ausgestaltung der Rechtsbeziehungen und zu unschädlichen oder schädlichen Einflussnahmemöglichkeiten der Anleger äußert sich die aufsichtsrechtliche Definition der BaFin nicht. Erst recht ergibt sich aus dieser kein Gebot der Fremdverwaltung im Sinne einer Abschirmung des Fondsvermögens vor jeglicher Einflussnahme der Anleger.

(3) Die Gesetzesmaterialien des Investmentmodernisierungsgesetzes vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2676), durch die die im Streitfall anwendbaren Fassungen des Investmentgesetzes und des Investmentsteuergesetzes eingeführt wurden, lassen nicht den Schluss zu, dass der Gesetzgeber mit § 1 Satz 2 InvG materielle Anforderungen an die Art und den Inhalt der Vermögensverwaltung durch die Kapitalanlagegesellschaft regeln wollte. Das Investmentsteuergesetz 2004 trat an die Stelle der steuerlichen Regelungen des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften und des Auslandinvestment-Gesetzes. Der Gesetzgeber wollte die Änderungsrichtlinien 2001/107/EG und 2001/108/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21.01.2002 zur Änderung der RL 85/611/EWG des Rates vom 20.12.1985 zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW-Richtlinie) umsetzen und gleichzeitig in einem eigenständigen Investmentsteuergesetz die bisherigen steuerrechtlichen Regelungen im Investmentwesen im Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften und im Auslandinvestment-Gesetz zusammenfassen und modernisieren (BTDrucks 15/1553, S. 65). Das Investmentgesetz sollte durch die Legaldefinition des Begriffes „Investmentvermögen“ in § 1 Satz 2 InvG auch für die Regulierung neuer Anlagevehikel, die von dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften bisher nicht erfasst worden waren, geöffnet werden (BTDrucks 15/1553, S. 74). Ein Gebot der Fremdverwaltung wird weder in der Gesetzesbegründung des Investmentgesetzes noch des Investmentsteuergesetzes 2004 als Voraussetzung für die Annahme eines Investmentvermögens erwähnt. Vielmehr geht die Gesetzesbegründung von einem weiten Begriff des Investmentvermögens aus, der (nur) durch die im Investmentgesetz ausdrücklich geregelten Einschränkungen der Formen, die abschließende Aufzählung der Vermögensgegenstände und die Anlagegrenzen beschränkt werden sollte (BTDrucks 15/1553, S. 74).

Auch die Änderungsrichtlinie 2001/107/EG zur OGAW-Richtlinie, die in Abschn. III die Verpflichtungen der Fondsverwaltungsgesellschaften regelt, stellt keine Anforderungen an die Unabhängigkeit der Fondsverwaltung von Einflussnahmen der Anleger. Insbesondere in

Abschn. III, Titel C, Art. 5h der Änderungsrichtlinie, der Grundsätze für Wohlverhaltensregeln der Verwaltungsgesellschaft formuliert, findet sich keine Regel, nach der eine Abschirmung der Fondsverwaltung von Einflüssen der Anleger sichergestellt sein müsste.

Auch die Gesetzesmaterialien zu späteren Gesetzesänderungen lassen nicht erkennen, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers nur solche Kapitalanlagen unter das Investmentgesetz und das Investmentsteuergesetz fallen sollten, die von jeglicher Einflussnahme der Anleger abgeschirmt sind. In seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (BTDrucks 16/6739, S. 30) wies der Finanzausschuss darauf hin, Luxemburg habe sein Investmentrecht dahingehend geändert, dass Privatpersonen sich bereits ab einer Mindesteinlage von 1,25 Mio. € als alleinige Anleger an einem Spezialfonds beteiligen könnten. Derartige Fonds unterlägen mangels öffentlichen Vertriebs in Deutschland nicht der strengen deutschen Investitionsaufsicht nach dem Investmentgesetz. Die Anleger könnten – vergleichbar einem Direktanleger – zumindest faktisch auf die Anlagepolitik ihres Fonds Einfluss nehmen und von den speziellen Besteuerungsregeln des Investmentsteuergesetzes 2004 profitieren. Auf Vorschlag des Finanzausschusses wurde daraufhin durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) § 18 Abs. 2a InvStG 2004 (später § 21 Abs. 2a InvStG) mit dem Ziel eingeführt, ungerechtfertigte Steuervorteile für sogenannte Millionärsfonds zu verhindern und eine steuerfreie Umschichtung von Portfolien nach Einführung der Abgeltungsteuer zu erschweren (vgl. Bäuml in Berger/Steck/Lübbehüsen, 1. Aufl. 2010, InvStG § 18 Rz 46). Diese Entwicklung zeigt, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers auch ausländische Ein-Anleger-Fonds, bei denen der Anleger Einfluss auf die für den Fonds getroffenen Anlageentscheidungen nehmen konnte, in den Anwendungsbereich des Investmentgesetzes und des Investmentsteuergesetzes 2004 fielen. Andernfalls hätte keine Veranlassung bestanden, diese Gestaltungen mit der Regelung in § 18 Abs. 2a InvStG 2004 einzudämmen.

eee) Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, ob und in welchen Ausnahmefällen es trotz eines vorhandenen institutionalisierten investimentrechtlichen Rahmens für das Sondervermögen an einer gemeinschaftlichen Kapitalanlage fehlen könnte, wenn der Anleger auf die täglichen Geschäfte des Fonds Einfluss nimmt. Im Schrifttum wird dies beispielsweise für den Fall diskutiert, dass dem oder den Anlegern vertraglich bindende Weisungsrechte hinsichtlich der Anlageentscheidungen zukommen oder die Anleger über einzelne Vermögensgegenstände des Fondsvermögens verfügen können (vgl. etwa Helios/Schober, BB 2023, 1623, 1626). Im Streitfall ist jedenfalls kein solcher Ausnahmefall gegeben. Nach den vertraglichen Vereinbarungen über die Errichtung und Verwaltung des Fonds oblagen die Anlageentscheidungen ausschließlich der A S.A. oder einem von dieser hinzugezogenen Fondsmanager. Weder aus dem Verkaufsprospekt noch aus dem Fondsmanagervertrag mit der C Bank S.A. ergaben sich Weisungs- oder Verfügungsrechte des Klägers als Anleger. Der Kläger war auch nicht faktisch in der Lage, der Fondsmanagerin Anlageentscheidungen bindend vorzugeben. Nach den Feststellungen des FG hatte der Kläger der Fondsmanagerin im Gegenteil reine Anlagevorschläge unterbreitet, an die diese weder vertraglich noch faktisch gebunden war. Der Umstand, dass den Anlagevorschlägen des Klägers gefolgt wurde, genügt nicht für die Annahme von durchsetzbaren Kontroll-, Weisungs- und Verfügungsrechten, die auf eine Eigenverwaltung des Sondervermögens durch den Kläger schließen ließen. Durch die Errichtung des Sondervermögens hatte der Kläger auch keinen Zugriff auf das Vermögen des Sondervermögens mehr, sondern unterlag den Vorgaben des

luxemburgischen Investmentrechts und der konkreten Ausgestaltung der Möglichkeiten zur Anteilsrücknahme und Liquidation.

b) Schließlich kommt auch eine direkte Zuordnung der Vermögensgegenstände des Fondsvermögens zum Kläger und damit eine von § 2 Abs. 1 Satz 1 InvStG 2004 abweichende Zurechnung der Fondserträge nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht in Betracht. Die Besteuerung nach dem Investmentsteuergesetz 2004 ist bei einem Privatanleger abschließend und vorrangig gegenüber einer Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften (BFH-Urteil vom 24.10.2023 – VIII R 8/20, BFHE 282, 428, BStBl II 2025, 305, Rz 23, 24). Dies steht auch einer Zuordnung der Kapitalanlagen des Fonds gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zum Kläger entgegen.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.