



# Real Estate Tax Newsletter

1. Ausgabe 2026



# Inhalt



**04 | Neues BMF-Schreiben zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, AHK, Herstellungskosten und anschlussnahen Herstellungskosten bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden**



**20 | Ertragsteuerliche Organschaft – BFH konkretisiert Anforderungen an die tatsächliche Durchführung**



**08 | Betriebsstättenfragen bei der Immobilienverwaltung**



**24 | Vorsteuer bei Immobilien: Flächenschlüssel als Regelfall**



**16 | Update Grundsteuer**



**28 | Ausschluss von Hotel-Nebenleistungen von ermäßigtem Steuersatz unionrechtskonform**

## **Willkommen zur aktuellen Ausgabe unseres Tax Newsletters 2026!**

Wir halten Sie über die entscheidenden steuerlichen Entwicklungen im Immobilienbereich auf dem Laufenden – kompakt, relevant und praxisnah.

Freuen Sie sich in dieser Ausgabe auf spannende Einblicke zu Betriebsstätten, aktuelle Neuerungen rund um die Grundsteuer sowie auf praxisrelevante Fragen zum umsatzsteuerlichen Flächenschlüssel – und vieles mehr.

Unser Anspruch ist es, komplexe steuerliche Themen verständlich aufzubereiten und Ihnen Impulse zu liefern, die echten Mehrwert für Ihre tägliche Praxis bieten. Ob strategische Weichenstellungen oder konkrete Umsetzungshinweise: Wir zeigen Ihnen, worauf es jetzt ankommt.

Tauchen Sie mit uns ein in die wichtigsten Steuertrends 2026 – wir freuen uns, Sie auch in diesem Jahr mit fundiertem Know-how und frischen Perspektiven zu begleiten.

Viel Freude bei der Lektüre!

### **Stefan Kunze**

Head of Real Estate Tax





# Neues BMF-Schreiben zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, AHK, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

# 01

# Mehr Klarheit bei Gebäudesanierung

Mit dem Schreiben vom 26. Januar 2026 präzisiert die Finanzverwaltung die steuerliche Einordnung von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen und ersetzt die Vorgaben aus 2003, ohne die Grundstruktur aufzugeben. Inhaltlich entscheidend ist, dass die bisherige Systematik bestätigt, sprachlich geschärft und an technische Entwicklungen angepasst wird. Damit entsteht mehr Rechtsklarheit in häufig streitigen Fällen, insbesondere an den Schnittstellen zwischen Erhaltungsaufwand, Herstellungskosten und den anschaffungsnahen Herstellungskosten.



Zentraler Anker der Beurteilung bleibt die Standardprüfung anhand der vier sogenannten Ausstattungsmerkmale. Das neue Schreiben definiert diese Merkmale ausdrücklich und abschließend als Heizung, Sanitär, Elektroinstallation und Fenster; andere Bauteile oder Eigenschaften gehören nicht dazu. Die Frage, ob eine Standardhebung vorliegt, knüpft weiterhin daran an, ob in mindestens drei dieser vier Bereiche eine substantielle Verbesserung erreicht wird. Diese Festlegung beendet frühere Auslegungsunsicherheiten und führt zu einer stringenteren, auf den Gebrauchswert der Wohnung bezogenen Betrachtung.

Die energetische Sanierung wird erstmals in dieser Eindeutigkeit in das System eingeordnet, ohne die Standardprüfung inhaltlich zu verschieben. Wärmedämmmaßnahmen – etwa Fassadendämmung oder zusätzliche Verkleidungen – werden für die Standardermittlung ausdrücklich nicht berücksichtigt; sie zählen nicht zu den Ausstattungsmerkmalen und können deshalb für sich genommen keine Standardhebung begründen. Das gilt ebenso für den Austausch eines Wärmeerzeugers: Der Wechsel von einer Öl- oder Gasheizung zu einer Wärmepumpe oder der Anschluss an Fernwärme führt allein nicht zu einer Anhebung des Standards, solange nicht zugleich in zwei weiteren Ausstattungsbereichen Verbesserungen erfolgen. Diese Klarstellungen trennen Energiepolitik und Steuerrecht deutlicher und beantworten praxisrelevante Zweifelsfragen ohne jede Doppelung der Argumentation.

Die Linie zur „wesentlichen Verbesserung“ bleibt unverändert: Herstellungskosten liegen nur vor, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand deutlich steigt; eine bloße zeitgemäße Wiederherstellung reicht nicht aus. Der ursprüngliche Zustand wird weiterhin an den Zeitpunkt von Herstellung beziehungsweise entgeltlichem Erwerb angeknüpft; bei unentgeltlichem Übergang ist auf den Erwerb oder die Herstellung beim Rechtsvorgänger abzustellen. Diese historische Perspektive verhindert, dass ein heute naheliegender mittlerer Standard automatisch als Verbesserung gewertet wird, wenn er seinerzeit bereits mittlerem Standard entsprach.

Wesentlich für die Praxis ist die Verkürzung der Zeitachse bei gestreckten Maßnahmen. Die Vermutungsregel der „Sanierung in Raten“ erfasst nunmehr nur noch drei Jahre und nicht mehr fünf. Maßnahmen, die sich über diesen Zeitraum planmäßig erstrecken und in ihrer Gesamtheit den Gebrauchswert erhöhen, können weiterhin zu einer einheitlichen Beurteilung führen; die zeitliche Harmonisierung reduziert indes das Risiko, dass lange auseinandergedragene Arbeiten rückwirkend als Gesamtmaßnahme zusammengefasst werden. Gleichzeitig bleibt es dabei, dass auch geringfügige Erweiterungen Herstellungskosten auslösen können; eine Wesentlichkeitsschwelle sieht das Schreiben hierfür nicht vor.

Die Verwaltung grenzt die steuerliche Sicht zudem bewusst von der handelsrechtlichen ab. Nach IDW RS IFA 1 n. F. kann bereits eine erhebliche Senkung des Endenergiebedarfs eine wesentliche Verbesserung auslösen und zur Aktivierung führen; steuerlich ist dies unbeachtlich, weil die Standardprüfung ausschließlich auf die vier Ausstattungsmerkmale abstellt und eine reine Effizienzsteigerung nicht genügt. In der Folge sind identische Baumaßnahmen potenziell handelsrechtlich aktivierungspflichtig, steuerlich aber sofort abzugsfähig, was eine saubere Doppel-dokumentation und getrennte Argumentation in Bilanz und Steuer erfordert. Ungeklärt bleibt hierbei jedoch die Frage der weiterhin bestehenden und gesetzlich kodifizierten Maßgeblichkeit der Handelsbilanz nach § 5 EStG für die Steuerbilanz. Insofern wäre eine gesetzliche Klärstellung im Einkommensteuergesetz erforderlich.

Der Dreijahreszeitraum für die anschaffungsnahen Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bleibt von alledem unberührt, wird durch das neue Schreiben aber gewissermaßen „synchronisiert“. Innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung führt das Überschreiten der 15% Grenze bezogen auf die Gebäudekosten dazu, dass sämtliche Instandsetzungen und Modernisierungsaufwendungen – ausdrücklich einschließlich Schönheitsreparaturen – zu aktivieren sind. In dieser Prüfungsebene spielt es keine Rolle, ob eine Standard-

hebung vorliegt oder ob die Maßnahmen energetisch motiviert sind. Auch Wärmedämmungen, die für die Standardfrage neutral sind, zählen in die 15% Quote voll hinein, wenn sie innerhalb der Frist anfallen. Der praktische Effekt des Schreibens liegt somit weniger in einer materiellen Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, sondern in der klareren Trennung der Prüfschritte und der nun konsistenten zeitlichen Bezugspunkte beider Systeme.

Hervorzuheben sind schließlich die Aussagen zu Feststellungslast und Mitwirkung. Grundsätzlich hat das Finanzamt die Tatsachen zu ermitteln, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen. Kann der ursprüngliche Zustand des Gebäudes oder der Standard zum maßgeblichen Erwerbszeitpunkt nicht mehr festgestellt werden, wird die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen betont. Bei fehlender Mitwirkung darf die Verwaltung aus Indizien – etwa einer umfassenden Modernisierung kurzerhand nach Erwerb oder deutlichen Mietsteigerungen – auf eine Standardhebung schließen. Das erhöht die Bedeutung einer belastbaren Ausgangsdokumentation (Bauzustand, Ausstattungsniveau, Fotos, Kostengliederungen) bereits vor Beginn der Arbeiten.



**In der Gesamtbetrachtung führt das Schreiben zu einem konsistenten, handhabbaren Rahmen:**

Die vier Merkmale sind abschließend definiert und damit justiziabel greifbar;

- Energetische Maßnahmen, einschließlich Wärmedämmung, sind für die Standardfrage neutral und werden nicht mehr mit einer zweiten Begründungsschleife versehen;
- Die Verkürzung auf drei Jahre ordnet die Ratensanierung zeitlich neu und passt sie an die Logik der anschaffungsnahen Herstellungskosten an;
- Und die bewusste Abgrenzung zur handelsrechtlichen Sicht verhindert, dass energetische Effizienzgewinne allein steuerliche Aktivierungstatbestände auslösen.

Für die Praxis empfiehlt sich eine zweistufige Prüf- und Dokumentationslogik: zunächst Standardprüfung an den vier Merkmalen mit klarem Fokus auf substantziellen Verbesserungen in mindestens drei Bereichen; anschließend, eigenständig und unabhängig, die Prüfung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG mit taggenauer Dreijahresfrist und 15% Quote, in die sämtliche relevanten Arbeiten einbezogen werden. So lassen sich Streitpunkte vorwegnehmen und die steuerliche Behandlung belastbar begründen.





## Betriebsstättenfragen bei der Immobilienverwaltung

# 02

# I. Einleitung

Der Begriff der Betriebsstätte hat sich im internationalen Kontext in jüngerer Zeit dynamisch entwickelt. Zwar ist der in § 12 AO normierte Betriebsstättenbegriff seit der Einführung der Abgabenordnung in 1977 unverändert geblieben. Gleichwohl hat sich das Begriffsverständnis gerade in jüngerer Zeit gewandelt, um sich ändernden wirtschaftlichen Gegebenheiten (z. B. zunehmende virtuelle oder automatisierte Tätigkeiten, mobile Tätigkeit von überall – remote working, working from anywhere) Rechnung zu tragen.

Dieses sich wandelnde Begriffsverständnis fußt wesentlich auf in den letzten Jahren ergangener Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH. Darüber hinaus wurde der Betriebsstättenbegriff, wie er in den Doppelbesteuerungsabkommen verwendet wird, in jüngerer Zeit maßgeblich durch die OECD weiterentwickelt, einerseits in Gestalt des Art. 5 OECD-MA und die dort normierte Betriebsstättendefinition, andererseits durch den von der OECD verfassten Musterkommentar, der in jüngerer Zeit mehrmals angepasst wurde. Der Musterkommentar hat zwar keinen rechtsverbindlichen Charakter für die Vertragsstaaten bei der Auslegung des jeweiligen anwendbaren DBA. Gleichwohl ist dem Musterkommentar eine erhebliche Bedeutung beizumessen. Dabei ist die Tendenz von Finanzverwaltungen zu beobachten, die jeweils aktuelle Fassung des Musterkommentars auch für die Auslegung älterer DBA zugrunde zu legen.



**Betrachtet man das sich wandelnde Begriffsverständnis der Betriebsstätte im Zusammenhang mit der Immobilienverwaltung, so zentrieren sich die Fragen um die nachfolgend näher beleuchteten drei Aspekte:**

- Wer übt die geschäftsleitenden Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Immobilienverwaltung von welchem Ort aus bzw. wo befindet sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Immobilienunternehmens?
- Kann Home Working im Zusammenhang mit der Immobilienverwaltung eine Betriebsstätte begründen?
- Können Dienstleistungen von Dritten im Zusammenhang mit der Immobilienverwaltung eine Betriebsstätte für das Immobilienunternehmen begründen?

## II. Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Immobilienunternehmens

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hat jedes gewerbliche Unternehmen eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO. Immobilienunternehmen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden, haben zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Gleichmaßen haben Immobilienunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft, die entweder auf Grund ihrer Tätigkeit als gewerblich tätig anzusehen sind oder als gewerblich geprägt i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG behandelt werden, zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte.

Als Ausgangspunkt mag zunächst dienen, dass ein Immobilienunternehmen nach der Rechtsprechung des BFH in aller Regel keine Betriebsstätte in den

von ihm vermieteten oder verpachteten Immobilien hat, es sei denn, es übt in diesen Immobilien seine Tätigkeit aus, z. B. weil es dort selbst eine feste Einrichtung, z. B. in Gestalt eines eigengenutzten Büros, unterhält.

Verfügt das Immobilienunternehmen, dessen Tätigkeit als gewerblich qualifizierend unterstellt, über eine feste Einrichtung, begründet dies eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 1 AO. Dabei ist zu beachten, dass nach den Rechtsprechungstendenzen des BFH in jüngerer Zeit die Schwelle, ab wann ein Unternehmen Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung hat, niedriger geworden zu sein scheint.

So hat der BFH es für das Vorliegen einer Betriebsstätte genügen lassen, wenn sogenannte personenbeschränkte Nutzungsstrukturen bestehen, die sich z. B. in Form von abschließbaren Bürocontainern oder Spinden oder von Schreibtischen manifestieren, die Mitarbeiter eines Unternehmens nutzen, obgleich das Unternehmen keine Verfügungsmacht über separate Räume oder Büros hat (z. B. auf Grundlage eines Mietvertrags). In gewisser Weise folgt dies dem internationalen Trend, die Kriterien für das Vorliegen einer Betriebsstätte für Zwecke der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen aufzuweichen, indem das Kriterium des Vorliegens einer Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung zugunsten einer rein tätigkeitsorientierten Betrachtung verdrängt wird, bei der es darauf ankommt, wo die Tätigkeiten ausgeübt werden.

Bei geschäftsleitenden Tätigkeiten ist diese tätigkeitsorientierte Betrachtung indes auch dem nationalen Recht nicht fremd, ist es doch ständige Spruchpraxis des BFH, in den Fällen, in denen ein Unternehmen keine Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung hat, die Geschäftsleitungsbetriebsstätte in den privaten Räumlichkeiten eines Geschäftsführers zu verorten oder aber in den Räumlichkeiten eines Dritten (zu letzterem mehr unter IV.). Diese Spruchpraxis basiert darauf, dass § 12 Satz 2 Nr. 1 AO als eine Definitionserweiterung des Satzes 1 von § 12 AO verstanden wird, bei der das Vorliegen der Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung eben nicht erforderlich ist.

Nicht abschließend geklärt ist in diesem Zusammenhang, unter welchen Voraussetzungen ein Unternehmen mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten haben kann. Mit Blick auf § 10 AO, der den Begriff der Geschäftsleitung definiert, geht die Rechtsprechung des BFH davon aus, dass ein Unternehmen i. d. R. nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte hat; in Fällen, in denen geschäftsleitende Tätigkeiten an verschiedenen Orten (ggf. auch durch verschiedene Personen) ausgeübt werden, sind diese Tätigkeiten zu gewichten und diese eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte ist mittels der Gewichtung zu bestimmen. Indes hat der BFH in besonderen Fällen zu erkennen gegeben, dass ein Unternehmen auch mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten haben kann, wenn gleich zu gewichtende geschäftsleitende Tätigkeiten an verschiedenen Orten ausgeübt werden.

Für Immobilienunternehmen, deren Tätigkeit aus steuerlicher Sicht als gewerblich einzustufen ist, bedeutet all dies: Da die geschäftsleitenden Tätigkeiten meist in erheblichem Umfang flexibel und ortsunabhängig ausgeübt werden können, bedarf es einer sorgfältigen Planung und auch einer belastbaren Dokumentation, wo diese Tätigkeiten ausgeübt

werden, um das Entstehen unerwünschter – sprich: falsch verorteter – Geschäftsleitungsbetriebsstätten zu vermeiden.



Dies zeigt sich auch an einer kürzlich ergangenen Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg im zweiten Rechtsgang (11 K 11108/17, EFG 2023, 1671). Hierbei ging es um eine Immobilienverwaltungs-GmbH mit Satzungssitz in Deutschland, deren Tätigkeit die Vermietung einer in Deutschland belegenen Immobilie umfasste. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Immobilienverwaltungs-GmbH war in Luxemburg wohnhaft. Der BFH (III R 35/20 BFH/NV 2023, 1291) hatte das Verfahren an das FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesen mit der Aufforderung zu prüfen, wo sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Immobilienverwaltungs-GmbH befand, da diese über keine feste Einrichtung verfügte, in der die Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu verorten gewesen wäre. Im zweiten Rechtsgang kam das FG Berlin-Brandenburg entgegen der Auffassung des Klägers zum Ergebnis, die Geschäftsleitungsbetriebsstätte hätte sich im Inland befunden, und zwar in den Räumlichkeiten einer von der Immobilien-GmbH beauftragten Dienstleistungsgesellschaft. Der Wohnsitz des Gesellschafter-Geschäftsführers der Immobilienverwaltungs-GmbH in Luxemburg begründete hingegen nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg nicht ohne Weiteres eine dort belegene Betriebsstätte, sondern hätte des Nachweises entsprechender Tätigkeiten von dort aus erfordert, die offensichtlich nicht erbracht wurden.

### III. Home Working im Zusammenhang mit der Immobilienverwaltung

Jenseits der geschäftsleitenden Tätigkeiten stellt sich die Frage, ob im „Home Office“ ausgeübte Tätigkeiten (Home working) von Arbeitnehmern eine Betriebsstätte des arbeitgebenden Unternehmens begründen können. Relevant ist diese Frage bei der Immobilienverwaltung im Grunde nur, wenn diese gewerblich betrieben wird und das Immobilienunternehmen Angestellte hat, denen Home working entweder erlaubt ist oder Home working mangels Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten durch das Immobilienunternehmen zwangsläufig und mitunter sogar arbeitsvertraglich geregelt ist.

Das BMF hat hierzu kürzlich Stellung genommen (BMF-Schr. v. 5.2.2024 zur Änderung des AEAO (§ 10 AO/§ 12 AO, BStBl. I 2024, 177). Danach begründet die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice (das BMF verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff des häuslichen Homeoffice, möglicherweise in Abgrenzung zu anderen Formen des Remote working) i.d.R. keine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Auch abkommensrechtlich soll nach Auffassung des BMF ein häusliches Homeoffice nach deutscher Anwenderstaatsperspektive i.d.R. keine Betriebsstätte (feste Einrichtung gem. Art. 5 Abs. 1 und Abs. 4 OECD-MA) begründen. Dies soll sogar gelten bei Übernahme der Kosten für das Homeoffice durch den Arbeitgeber und sogar bei Abschluss eines Mietvertrags über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen

Arbeitgeber (Mieter) und Arbeitnehmer (Vermieter), außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall befugt, die Räume anderweitig zu nutzen.

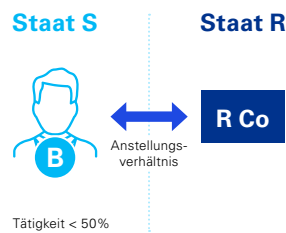
Auch die OECD hat sich jüngst mit der Thematik des Home Working ausführlich beschäftigt und die Erkenntnisse in ihrer Aktualisierung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen im Dezember 2025 (OECD-MK 2025) aufgenommen. Abweichend von der vorstehend erläuterten Position der deutschen Finanzverwaltung scheint die OECD sich nicht von dem Kriterium einer Verfügungsmacht des Unternehmens über eine feste Einrichtung leiten zu lassen. Vielmehr gibt sie einer primär tätigkeitsorientierten Beurteilungssicht den Vorzug. So lautet es in Rn. 44.8 zu Art. 5 OECD-MK 2025 sinngemäß: Im konkreten Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnstätte durch eine Person zur Durchführung von Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Geschäft eines Unternehmens würde diese Wohnstätte im Allgemeinen nicht als feste Einrichtung des Unternehmens gelten, wenn die Person von dieser Wohnstätte aus **weniger als 50%** ihrer gesamten Arbeitszeit für dieses Unternehmen gearbeitet hat. Wird diese 50%-Schwelle hingegen erreicht, kommt es nach Rn. 44.11 OECD-MK 2025 darauf an, ob es einen **wirtschaftlichen Grund** für die Aktivitäten gibt, die diese Person im Vertragsstaat ausüben soll, in dem sich ihre Wohnstätte befindet.

#### Als mögliche wirtschaftliche Gründe gelten gem. Rn. 44.17 OECD-MK 2025 u.a.:

- Treffen mit Kunden des Unternehmens
- Zugang zu geschäftsrelevanter Expertise, die bei der Durchführung der Aktivitäten des Unternehmens genutzt wird, wie etwa regelmäßige Treffen mit Mitarbeitern einer Universität, die Forschung betreibt, welche für das Geschäft des Unternehmens relevant ist
- Aufbau einer neuen Kundenbasis oder Identifikation von Geschäftsmöglichkeiten
- Erbringung von Dienstleistungen für Kunden oder Mandanten in diesem anderen Staat, wo diese Leistungen die physische Anwesenheit von Mitarbeitern oder anderen Mitarbeitern des Unternehmens in diesem anderen Bundesstaat erfordern (z. B. Schulungs- oder Reparaturdienste auf dem Gelände des Kunden)
- Identifikation neuer Lieferanten, Pflege von Beziehungen zu Lieferanten
- Überwachung oder Verwaltung vertraglicher Vereinbarungen mit Lieferanten;
- Die Echtzeit- oder nahezu Echtzeit-Interaktion mit Kunden oder Lieferanten in verschiedenen Zeitzonen (z. B. Bereitstellung von Callcenter-Diensten oder virtuellem IT-Support)

### Beispiel 1 – angelehnt an OECD-MK 2025 zu Art. 5 – 44.21 Beispiel B

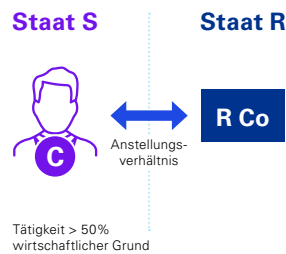
- B arbeitet von zu Hause aus im Staat S für ein oder zwei Tage pro Woche über einen Zeitraum von zwölf Monaten (insgesamt 30% ihrer Arbeitszeit im betreffenden zwölfmonatigen Zeitraum)



- Entsprechend der Auffassung der OECD verbringt B weniger als 50% ihrer Arbeitszeit von zu Hause aus im Staat S. Sofern keine anderen Tatsachen und Umstände existieren, begründet die Wohnstätte von B keine feste Einrichtung von R Co im Staat S, durch die die Geschäftstätigkeit von R Co ausgeübt wird.

### Beispiel 2 – angelehnt an OECD-MK 2025 zu Art. 5 – 44.21 Beispiel C

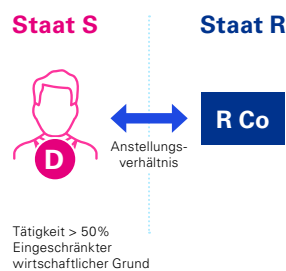
- C arbeitet von zu Hause aus im Staat S für 80% ihrer Arbeitszeit in einem Zeitraum von zwölf Monaten
- C besucht regelmäßig Kunden von R Co im Staat S, um diesen Kunden Dienstleistungen anzubieten
- C verbringt mindestens 50% ihrer Arbeitszeit von zu Hause aus im Staat S



- Entsprechend der Auffassung der OECD hat R Co einen wirtschaftlichen Grund für die Anwesenheit von C in Staat S, da sie die Erbringung von Dienstleistungen durch R Co (über die Person) an Kunden im Staat S erleichtert, wo sich die Wohnstätte von C befindet.
- Sofern keine anderen Tatsachen und Umstände existieren, ist die Wohnstätte von C im Staat S eine feste Geschäftseinrichtung von R Co im Staat S, durch die die Geschäftstätigkeit von R Co ausgeübt wird.

### Beispiel 3 – angelehnt an OECD-MK 2025 zu Art. 5 – 44.21 Beispiel D

- D arbeitet von zu Hause aus im Staat S für 60% ihrer Arbeitszeit in einem Zeitraum von zwölf Monaten
- D hat eine ausschließlich kundenorientierte Rolle und bietet Dienstleistungen für Kunden von R Co im Staat R, im Staat S und in Drittstaaten an
- D erbringt diese Dienste remote und tut dies, ohne die Kunden persönlich zu treffen. Einmal im Quartal besucht sie die Räumlichkeiten eines Kunden im Staat S



- Obwohl D mehr als 50% ihrer Arbeitszeit von zu Hause aus im Staat S arbeitet, müssen nach Auffassung der OECD auch andere Umstände, einschließlich des Aufenthaltsgrundes von D in Staat S, berücksichtigt werden
- Die bloße Anwesenheit von Kunden im Staat S bedeutet nicht zwangsläufig, dass es insoweit einen wirtschaftlichen Grund für ihre Anwesenheit im Staat S gibt
- Die Besuche von D beim Kunden in S sind sporadisch. Daher gibt es keinen hinreichenden wirtschaftlichen Grund für sie, Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Geschäft von R Co in ihrer Wohnstätte im Staat S auszuüben.

**Aus alledem folgt:** Auch wenn die Auffassung des BMF eine gewisse Erleichterung bringt, was betriebsstättenbegründende Home office-Tätigkeiten angeht, darf dies nicht darüber hinwegtäuschen, dass bei grenzüberschreitenden Immobilienunternehmen auch die Sichtweise anderer involvierter Staaten zu berücksichtigen ist, die – wie unschwer an den OECD-Verlautbarungen zu sehen ist – mitunter einer überwiegend tätigkeitsorientierten Beurteilung zuneigen.

## IV. Dienstleistungen an das Immobilienunternehmen und Begründung einer Betriebsstätte

**Üblicherweise werden bei Immobilienunternehmen Tätigkeiten, die das Grundstück betreffen, in unterschiedlichem Umfang an Dienstleistungsunternehmen ausgelagert, sei es an verbundene Unternehmen oder sei es, wie meist, an fremde Dritte. Bislang ist es allgemeine Rechtsauffassung, dass das Dienstleistungsunternehmen separat von dem beauftragenden Immobilienunternehmen zu betrachten ist, wenn es darum geht, welches Unternehmen wo eine Betriebsstätte hat. M.a.W.: Die Betriebsstätte des Dienstleistungsunternehmens ist i.d.R. nicht dem Immobilienunternehmen zuzurechnen.**



Diese allgemeine Rechtsauffassung gilt indes nicht uneingeschränkt, wie auch an dem bereits oben erläuterten Streitfall erkennbar ist, den das FG Berlin-Brandenburg im zweiten Rechtsgang entschieden hat. Im ersten Rechtsgang ging es nämlich darum, ob die Räumlichkeiten der eingeschalteten Dienstleistungsgesellschaft (unverbundenes inländisches Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH) eine Betriebsstätte für die beauftragende Immobilienverwaltungs-GmbH begründen können. Denn wesentliche Tätigkeiten, die die vermietete Immobilie betrafen, wie Hausverwaltungstätigkeiten, wurden an ebendiese Dienstleistungsgesellschaft ausgelagert. Das FG Berlin-Brandenburg kam im ersten Rechtsgang zum Ergebnis, dass das inländische Büro der Dienstleistungs- und Managementgesellschaft eine Betriebsstätte der Immobilienverwaltungs-GmbH begründete, auch wenn hierüber der Immobilienverwaltungs-GmbH kein vertraglich eingeräumtes Recht zur Nutzung der Räumlichkeiten der Dienstleistungs- und Managementgesellschaft zustand.

Der BFH sah dies indes anders und bestätigte im Grunde seine bisherige Rechtsprechung, dass das Outsourcing von auch umfassenden Tätigkeiten die Betriebsstätte eines Auftragnehmers nicht ohne Weiteres zur Betriebsstätte des Auftraggebers macht. Dies allerdings – in Fortsetzung seiner bisherigen Rechtsprechungslinie – mit dem einschränkenden Vorbehalt, dass bei Vorliegen besonderer Umstände wie Identität der Leitungsorgane

oder fortlaufenden Überwachungstätigkeiten des beauftragenden Immobilienunternehmens in den Räumlichkeiten des Dienstleistungsunternehmens durchaus eine Betriebsstätte der auftraggebenden Immobilienverwaltungs-GmbH in den Räumlichkeiten des Dienstleistungsunternehmens vorliegen kann. Diese besonderen Umstände waren aber offenkundig im Streitfall nicht hinreichend gegeben, was den BFH, wie bereits erwähnt, dazu veranlasste, den Streitfall an das FG Berlin-Brandenburg zurückzuverweisen, mit der Maßgabe zu prüfen, wo sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Immobilienverwaltungs-GmbH befand.

In der Linie dieser BFH-Rechtsprechung ist auch die Position des BMF im bereits erwähnten Schreiben v. 5.2.2024 zur Änderung des AEAO (§ 10 AO/§ 12 AO) zu sehen. Hiernach vertritt das BMF die Auffassung, dass eine Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers bestehen kann, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen die Geschäftsleitung von dem Auftragnehmer tatsächlich ausgeübt wird.

In der Gesamtschau gilt daher: Bei der Auslagerung von Tätigkeiten eines Immobilienunternehmens an Dienstleister ist mit Blick auf die Entstehung unerwünschter Betriebsstätten Vorsicht geboten, insbesondere wenn die „Substanz“ des Immobilienunternehmens gemessen am Umfang des Outsourcings gering ist.



## V. Ausblick

Was die meist unerwünschte Begründung einer Betriebsstätte angeht, sind oftmals Nuancen in der Sachverhaltsgestaltung ausschlaggebend dafür, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht. Gerade bei gewerblichen Immobilienunternehmen betrifft diese Nuancierung Fragen, ob und wo eine feste Einrichtung vorliegt und inwieweit hierfür Verfügungsmacht besteht, sie betrifft aber auch die Verortung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Immobilienunternehmens.

Das BMF plant nach derzeitigem Stand, ein umfassendes Schreiben zum Betriebsstättenbegriff in Kürze zu veröffentlichen, das im Wesentlichen die Ausführungen in dem sog. Weihnacherlass des BMF vom 24.12.1999 auf die aktuellen Entwicklungen anpassen soll. Einen Entwurf hat das BMF am 13.2.2026 veröffentlicht ([Bundesfinanzministerium - Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht](#)). Auch wenn der Entwurf durch die Verwendung zahlreicher Beispiele an vielen Stellen mehr Klarheit erwarten lässt: Daran, dass in zahlreichen Fällen letztlich eine Beurteilung nur anhand des Einzelsachverhalts möglich sein wird, wird das BMF-Schreiben nichts ändern können.

**Dr. Oliver Heinsen**  
Partner  
Tax Services







## Update Grundsteuer

03

# Die Grundsteuerreform bleibt zentrales Thema im Immobilienbereich

Die Grundsteuerreform bleibt eines der zentralen steuerlichen Themen im Immobilienbereich. Mit den Urteilen des Bundesfinanzhofs („BFH“) vom 12.11.2025 (II R 25/24, II R 31/24, II R 3/25) wurde das **Bundesmodell** für Wohnimmobilien im **Ertragswertverfahren** als verfassungsgemäß bestätigt. Der BFH hat dabei das Zonenwertkonzept zur Bodenwertermittlung und die typisierten Mietansätze als zulässig anerkannt. Die Revisionen wurden zurückgewiesen, da der BFH keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 GG sah und die typisierende, pauschalierende Ausgestaltung des Bewertungssystems als zulässig erachtet. Der Gesetzgeber darf sich am Regelfall orientieren und muss nicht allen Besonderheiten durch Sonderregelungen Rechnung tragen.



Praktikabilitätsabwägungen können gegenüber Ermittlungsgenauigkeit Vorrang haben, auch wenn dies zu Bewertungsunschärfen führt. Die Verfassungsmäßigkeit wird auch dadurch gestützt, dass unter bestimmten Bedingungen nunmehr ein niedrigerer gemeiner Wert mittels Gutachten zum Ansatz gebracht werden kann. Das Ertragswertverfahren folgt konzeptionell einer Verkehrswertorientierung und soll im Durchschnitt aller Objekte den objektivierten Grundstückswert innerhalb eines Korridors des gemeinen Werts annäherungsweise zutreffend erfassen. Die BFH-Urteile schaffen damit für Wohnimmobilien eine hohe Rechtssicherheit und bestätigen die grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit der aktuellen Bewertungsansätze im Bundesmodell.

Den Urteilen folgend wurden vom Bund der Steuerzahler Deutschland und Haus & Grund Deutschland beim Bundesverfassungsgericht Verfassungsbeschwerden gegen das Bundesmodell eingeleitet (1 BvR 472/26). Die Verbände kritisieren systematische Ungenauigkeiten und Belastungsverschiebungen, insbesondere durch die zentrale Bewertung auf Basis von Bodenrichtwerten und pauschalisierten, teils fiktiven Mietwerten. Sofern das Bundesverfassungsgericht von einem Verstoß gegen das Grundgesetz ausgehen sollte, wird dies voraussichtlich

wie bisher als eine Pro-futuro-Rechtsprechung erfolgen, sodass nicht mit rückwirkenden Änderungen zu rechnen ist. Dies würde auch die Haushaltslage der Kommunen in wirtschaftliche Schwierigkeiten bringen. Die Entscheidung wird vermutlich noch einige Zeit auf sich warten lassen. Steuerpflichtige sollten beachten, dass die Kosten für Klageverfahren häufig die Grundsteuerbelastung um ein Vielfaches übersteigen. Daher empfiehlt es sich, nur in besonders geeigneten Fällen auf laufende Musterverfahren aufzuspringen und das Ruhen des eigenen Verfahrens unter Bezug auf das Aktenzeichen 1 BvR 472/26 zu beantragen.

Für Nicht-Wohngrundstücke, die nach dem **Sachwertverfahren** (§§ 219 ff. BewG) bewertet werden, ist die verfassungsrechtliche Prüfung weiterhin offen. Jedoch ist zum Sachwertverfahren beim BFH ein Revisionsverfahren unter dem Az. II R 26/25 (Vorinstanz: FG Sachsen v. 3.4.2025 – 3 K 771/23) anhängig. Steuerpflichtige mit Nicht-Wohngrundstücken, die sich einer ungerechtfertigten Belastung ausgesetzt sehen, sollten daher weiterhin Einspruch gegen Grundsteuerwertbescheide mit dem Hinweis auf das genannte Revisionsverfahren einlegen, um ihre Rechte zu sichern.



Für die Bundesländer mit eigenem Landesgrundsteuergesetz sind jedoch die Entscheidungen des BFH vom 12.11.2025 nicht einschlägig, da der BFH über deren Bemessungsgrundlage nicht entschieden hat. Für Bayern, Hamburg und Hessen sind jedoch Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Für das Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg (LGrStG BW), das auf ein Bodenwertmodell setzt, sind die meisten Einwände nach unserer Auffassung durch die BFH-Entscheidungen ausgeräumt worden, da das Modell dem Zonenwertkonzept des Bundesrechts folgt und somit als verfassungsgemäß gelten sollte. Allerdings ist eine Hauptsacheentscheidung des BFH zum Ländermodell Baden-Württemberg für Mai 2026 angekündigt. Für das Niedersächsische Grundsteuergesetz (NGrStG) fehlt es bisher an einer Hauptsacheentscheidung durch das FG Niedersachsen. Die endgültige Klärung der Ländermodelle steht daher noch aus. Der BFH hat jedoch in seinen Urteilen betont, dass alle Grundsteuergesetzgeber einen Gestaltungsspielraum besitzen, dessen Reichweite aber erst durch die ausstehenden Entscheidungen konkretisiert wird.

Das Bundesrecht sieht für Wohnimmobilien eine abgesenkte Grundsteuermesszahl (**Steuermesszahlspreizung**) vor (§ 15 GrStG). In mehreren Bundesländern können Gemeinden die Hebesätze für Wohn- und Nichtwohngrundstücke unterschiedlich festsetzen. Die Rechtsprechung hierzu ist nicht einheitlich: Während einige Gerichte die Spreizung für zulässig halten (z. B. FG München 28.11.2017 – 13 K 1106/16; FG Berlin-Brandenburg 11.5.2011 – 3 K 3107/07), sehen andere darin eine unzulässige

Belastungsverschiebung. Das Verwaltungsgericht Gelsenkirchen (VG Gelsenkirchen 12.9.2013 – 5 K 839/13) hat eine Verschönerung von Wohngrundstücken grundsätzlich für zulässig gehalten, aber eine Gegenfinanzierung durch höhere Hebesätze für Nicht-Wohngrundstücke abgelehnt (**Hebesatzspreizung**). Die endgültige Klärung durch den BFH steht noch aus. Auch die Messzahlspreizung, also die Differenzierung der Messzahlen für Wohn- und Nichtwohnimmobilien, ist weiterhin Gegenstand gerichtlicher Überprüfung. Das FG München hat keinen gleichheitsrechtlichen Verstoß bei der Messzahldifferenzierung (FG München 28.11.2017 – 13 K 1106/16) erkannt. Die Frage, ob die unterschiedlichen Messzahlen mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar sind, bleibt aber weiterhin umstritten und Bedarf der Klärung durch den BFH.

Steuerpflichtige können im Bundesmodell nach § 220 Abs. 2 BewG einen **niedrigeren gemeinen Wert** nachweisen, wenn der festgestellte Grundsteuerwert den tatsächlichen Wert um mindestens 40% übersteigt. Hierfür ist in der Regel ein Gutachten eines Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen erforderlich (§ 198 Abs. 2 BewG). Die Kosten für ein solches Gutachten werden nur in Ausnahmefällen erstattet, etwa wenn die Überbewertung offensichtlich war und die Kostenfrage als Rechtsschutzhindernis anerkannt wurde (vgl. FG Baden-Württemberg v. 16.10.2025- 8 K 626/24). Im Regelfall sind die Gutachterkosten nicht erstattungsfähig.

## Fazit/Key Facts:

Insgesamt ist festzuhalten, dass die Grundsteuerreform für Wohnimmobilien durch die BFH-Urteile weitgehend abgesichert ist.

Für Nicht-Wohngrundstücke bleibt die verfassungsrechtliche Prüfung des Sachwertverfahrens abzuwarten. Die Rechtsprechung zur Messzahl- und Hebesatzspreizung ist uneinheitlich und wird voraussichtlich in den kommenden Monaten durch weitere BFH-Entscheidungen konkretisiert. Steuerpflichtige sollten die Entwicklungen aufmerksam verfolgen und ihre Rechte durch Einspruch gegen Grundsteuerwertbescheide sichern. In geeigneten Fällen kann das Ruhen des Verfahrens unter Bezug auf das beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren (Az. 1 BvR 472/26) beantragt werden.

Bis zu einer Entscheidung des BVerfG ist nicht mit rückwirkenden Änderungen zu rechnen, da das Gericht erfahrungsgemäß eine Pro-futuro-Rechtsprechung verfolgt. Die Grundsteuer bleibt damit ein dynamisches Feld, das weiterhin von gerichtlichen und gesetzgeberischen Entwicklungen geprägt wird.

**Jürgen  
Lindauer**  
Director,  
Tax Services



**Jan  
Tietje**  
Manager,  
Tax Services





## Ertragsteuerliche Organschaft – BFH konkretisiert Anforderungen an die tatsächliche Durchführung

# 04

# Ertragssteuerliche Organschaft

BFH konkretisiert Anforderungen an die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei ertragsteuerlicher Organschaft

Der BFH hat zur tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags bei ertragsteuerlicher Organschaft mit Urteil vom 05.11.2025 (I R 37/22) Folgendes entschieden:

- (1) Die Gewinnabführungs- bzw. Verlustübernahmeverpflichtungen sind zeitnah zu erfüllen. Grundsätzlich genügt hierfür eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten nach Fälligkeit.
- (2) Durch Nutzung eines Verrechnungskontos können GAV-Ansprüche tatsächlich erfüllt werden, sofern es sich nicht um ein unechtes Verrechnungskonto handelt, auf dem weder Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen gebucht werden noch ein regelmäßiger Rechnungsabschluss vorgenommen wird.

**Zeitliche Frist für die Erfüllung der aus dem GAV resultierenden Ansprüche (Gewinnabführung/Verlustübernahme):**



Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird ein GAV tatsächlich durchgeführt im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG, wenn er entsprechend den **vertraglichen Vereinbarungen** vollzogen wird.<sup>1</sup> Dazu gehört die vertragliche Verpflichtung der Organgesellschaft zur Abführung ihres ganzen Gewinns bzw. die Verpflichtung der Organträgerin zur Übernahme des ganzen Verlusts.

Die tatsächliche Erfüllung ist **zweistufig**: Zunächst sind die Verpflichtungen und Forderungen aus dem GAV in den Jahresabschlüssen von Organgesellschaft und Organträger zu zeigen. In einem zweiten Schritt folgt der tatsächliche Ausgleich aller aus dem GAV resultierenden Forderungen und Verbindlichkeiten, z. B. durch Zahlung oder Verrechnung (Aufrechnung).<sup>2</sup>

Unter welchen **zeitlichen Voraussetzungen** die Ansprüche aus dem GAV tatsächlich zu erfüllen sind, war bisher nicht höchstrichterlich geklärt. Die Meinungen in der Literatur reichen von drei Monaten nach Fälligkeit bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Organschaft.

**Der BFH hat nun entschieden:**

1. Die tatsächliche Durchführung muss „**zeitnah**“ erfolgen.
2. „Grundsätzlich“ genügt eine Erfüllung innerhalb von **zwölf Monaten** nach Fälligkeit.

Es genügt nach Ansicht des BFH nicht, wenn die Ansprüche aus dem GAV **irgendwann oder spätestens nach Beendigung** der Organschaft erfüllt werden.

Gemäß BFH genügt eine Erfüllung innerhalb von zwölf Monaten "grundsätzlich". Das könnte so interpretiert werden, dass im Einzelfall bei Vorliegen besonderer Gründe ausnahmsweise auch eine (etwas) spätere Erfüllung ausreichend sein könnte.

<sup>1</sup> BFH, Urteil v. 05.04.1995, I R 156/93, BFH/NV 1995, 69; v. 21.10.2010, IV R 21/07, BStBl. II 2014, 481.

<sup>2</sup> BFH, Urteil v. 02.11.2022, I R 37/19, BStBl. II 2023, 409; v. 02.11.2022, I R 29/19, BStBl. II 2023, 405.

## Erfüllung der GAV-Ansprüche durch Verbuchung auf einem Verrechnungskonto:

Im Urteilsfall verbuchte die Organgesellschaft die an den Organträger abzuführenden Gewinne auf dem Konto „**Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter (Verrechnungskonto)**“. Neben den Gewinnabführungen (und den vom Organträger zu übernehmenden Verlusten) wurden auf dem Konto nur noch die hierauf zu zahlenden Zinsen verbucht. Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen wurden dagegen nicht auf diesem Konto verbucht.

Der BFH entschied, dass es durch die bloße Buchung auf dem Verrechnungskonto nicht zur Erfüllung der Ansprüche auf Gewinnabführung gekommen ist. Die Buchung auf einem Verrechnungskonto könne zwar grundsätzlich **geeignet** sein, eine erforderliche Erfüllung der GAV-Ansprüche **herbeizuführen**, allerdings sei vorliegend **keine Buchung von Gegenforderungen oder Pauschalzahlungen** erfolgt. Insbesondere sei es auch nicht zu einem regelmäßigen **Rechnungsabschluss** gekommen (§ 355 HGB), was zivilrechtlich Voraussetzung für das Erlöschen der dort eingestellten Forderungen und Verbindlichkeiten wäre (= Überführung in ein abstraktes Schuldanerkenntnis oder in ein Darlehen). Daraus folgt laut BFH, dass im Streitfall allenfalls ein „**unechtes**“ Verrechnungskonto vorliegt, auf dem die Ansprüche aus dem GAV kumuliert gebucht worden sind.

## Betroffenheit:

Das Urteil betrifft

- im Allgemeinen alle Unternehmen mit ertragsteuerlicher Organschaft und
- im Speziellen Unternehmen mit seit mindestens zwölf Monaten fälligen GAV-Ansprüchen sowie Unternehmen, die zur Erfüllung der GAV-Verpflichtungen ein Verrechnungskonto verwenden.

Empfehlenswert ist eine Bestandsaufnahme der individuellen Situation und des aktuellen „GAV-Managements“. Darauf aufbauend können – unabhängig vom aktuellen Durchführungsweg – bestehende Möglichkeiten zur Reduzierung des Risikos einer verunglückten Organschaft analysiert werden.



## Fazit/Key Facts:

Aus den Urteilsgrundsätzen können sich Risiken für bestehende Organschaftsstrukturen ergeben, wenn die GAV-Verpflichtungen nicht innerhalb von 12 Monaten nach Fälligkeit erfüllt werden und/oder die Verbuchung über Verrechnungskonten erfolgt. Die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil bleibt abzuwarten.

**Alexander  
Hahn**  
Senior Manager,  
Tax Services



**Julian  
Fey**  
Senior Manager,  
Tax Services





# Vorsteuer bei Immobilien: Flächenschlüssel als Regelfall

# 05

Mit Wirkung zum 01. Januar 2026 hat der Gesetzgeber die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken neu geregelt. Der Flächenschlüssel wird zum gesetzlichen Regelfall und verdrängt bisherige Gestaltungsspielräume, etwa die Verwendung eines Umsatzschlüssels. Unternehmen mit gemischt genutzten Immobilien müssen ihre Aufteilungssystematik nun prüfen, dokumentieren und ggf. anpassen.

Mit dem Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung hat der Gesetzgeber eine bedeutsame Änderung des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorgenommen. § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG wurde neu gefasst und ist mit Wirkung zum 01. Januar 2026 in Kraft getreten. Nach der Neuregelung ist bei gemischt genutzten Grundstücken die Vorsteuer grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen (sog. Flächenschlüssel)

aufzuteilen. Von diesem Grundsatz darf nur dann abgewichen werden, wenn nachweislich eine andere Methode zu einer präziseren wirtschaftlichen Zuordnung führt. Die Regelung findet ausdrücklich auch auf die Fälle des § 15 Abs. 1b UStG Anwendung, mithin insbesondere auch auf Gebäude, die sowohl für steuerpflichtige als auch für nicht steuerbare Umsätze (z. B. hoheitliche oder ideelle Tätigkeiten) genutzt werden.

## Von der Auslegung zur gesetzlichen Norm

Die Aufteilung der Vorsteuer bei gemischt genutzten Grundstücken war bislang in der Praxis häufig Gegenstand von Auslegungsfragen und streitigen Auseinandersetzungen. Zwar wurde der Flächenschlüssel von der Finanzverwaltung (vgl. Abschn. 15.17 Abs. 7 S. 5 UStAE) und der höchstrichterlichen Rechtsprechung bereits vor der Gesetzesänderung als regelmäßig sachgerechteste Methode anerkannt, jedoch bestand bislang ein gewisser Auslegungsspielraum, ob nicht auch ein

(modifizierter) Umsatzschlüssel oder andere Methoden zur Anwendung gelangen können.

Mit der Neufassung des § 15 Abs. 4 Satz 4 UStG wird der Flächenschlüssel nunmehr ausdrücklich als gesetzlicher Regelfall für Grundstücke normiert. Eine abweichende Methode ist nur zulässig, wenn nachgewiesen werden kann, dass diese zu einer noch präziseren wirtschaftlichen Zuordnung führt.

## Anpassungsbedarf bei der Vorsteueraufteilung

**Für Unternehmen, die gemischt genutzte Immobilien halten oder nutzen, besteht nunmehr akuter Prüfungsbedarf:**

- Die bislang angewandten Methoden zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken sollten einer Überprüfung unterzogen werden. Insbesondere ist zu prüfen, ob bislang der Umsatzschlüssel oder eine andere Methode verwendet wurde und ob deren weitere Anwendung unter der neuen Gesetzeslage noch zulässig ist.
- Soweit bislang nicht der Flächenschlüssel angewendet wurde, kann eine Umstellung auf diese Methode erforderlich werden – es sei denn, es kann nachweislich eine präzisere Methode im erforderlichen Umfang begründet werden.
- Die gewählte Aufteilungsmethode sowie deren Begründung sollten sorgfältig dokumentiert werden, um im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die Einhaltung der neuen gesetzlichen Vorgaben gegenüber der Finanzverwaltung nachweisen zu können.
- Soweit verbindliche oder unverbindliche Abstimmungen mit dem Finanzamt zur Anwendung einer vom Flächenschlüssel abweichenden Aufteilungsmethode erfolgten, muss kritisch geprüft werden, ob diese nach der Gesetzesänderung weiterhin Bestand haben.

## Fazit/Key Facts:

Der Flächenschlüssel ist ab 01. Januar 2026 gesetzlicher Regelfall für die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken. Alternative Methoden sind nur noch bei eindeutig nachweisbarer höherer Präzision zulässig. Unternehmen sollten bestehende Aufteilungsmodelle zeitnah überprüfen, ggf. auf den Flächenschlüssel umstellen und ihre Methodik detailliert dokumentieren, um Haftungs- und Prüfungsrisiken zu minimieren.

**Dr. Bastian  
Liegmann**  
Partner,  
Indirect Tax  
Services



**Fernando  
Campal**  
Manager,  
Indirect Tax  
Services



---

### Quellen:

- 1 [DIP - Gesetz zur Modernisierung und Digitalisierung der Schwarzarbeitsbekämpfung](#)
- 2 [§ 15 UStG - Einzelnorm](#)
- 3 [UStAE 2010 15.17. - Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG - NWB Datenbank](#)





## Ausschluss von Hotel-Nebenleistungen von ermäßigtem Steuersatz unionrechtskonform

# 06

Mit Urteil vom 5.3.2026 bestätigt der EuGH die unionsrechtskonforme Ausgestaltung des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG.<sup>1</sup> Deutschland darf den ermäßigten Steuersatz von 7% bei kurzfristigen Beherbergungsleistungen auf die eigentliche Übernachtung beschränken und Leistungen wie Frühstück, Parkplätze, Fitness-/Wellnessangebote oder WLAN vom ermäßigten Steuersatz ausnehmen, selbst wenn sie als Nebenleistungen gelten.



### Kernaussage des EuGH

Nach Auffassung des EuGH können Mitgliedstaaten im Rahmen des ihnen durch Art. 98 MwStSystRL eingeräumten Wertungsspielraums die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes innerhalb einer in Anhang III genannten Leistungskategorie selektiv ausgestalten. Voraussetzung ist zum einen, dass die ermäßigte Besteuerung auf klar umrissene, konkrete und spezifische Aspekte dieser Kategorie begrenzt wird, die anhand objektiver, klarer und genauer Kriterien bestimmt sind. Zum anderen darf die selektive Anwendung nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, wonach gleichartige und miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen umsatzsteuerlich nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen.

### Rechtlicher Rahmen und deutscher Sonderweg

Im deutschen UStG sieht der EuGH diese Voraussetzungen als erfüllt an. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG legt fest, dass die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen sowie von Campingflächen dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegt, allerdings „Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen“, von der Begünstigung ausgenommen sind, auch wenn sie mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten werden. Abschn. 12.16 UStAE konkretisiert diese Abgrenzung, indem er einerseits Leistungen benennt, die als unmittelbar der Beherbergung dienend angesehen werden (z. B. Überlassung des möblierten und ausgestatteten Zimmers, Stromanschluss, Bettwäsche, Reinigung, einfache Serviceleistungen wie Weckdienst, vgl. Abs. 4), und andererseits Beispiele für Leistungen nennt, die nicht begünstigt sind (u.a. Überlassung von Tagungsräumen, gesondert vereinbarte

Parkplätze, bestimmte Freizeit- und Mobilitätsleistungen, vgl. Abs. 5). Diese Systematik bewertet der EuGH als hinreichend präzise und geeignet, die begünstigten von den nicht begünstigten Leistungen innerhalb der Beherbergungskategorie zu unterscheiden.

### Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungen

Bemerkenswert ist, dass der Gerichtshof ausdrücklich klarstellt, dass die Frage, ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers eine einheitliche Leistung vorliegt, für die selektive Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes nicht maßgeblich ist, wenn der Mitgliedstaat seinen Spielraum nach Art. 98 MwStSystRL genutzt und konkrete Leistungsbestandteile normativ herausgelöst hat. Die bekannte Einheitsleistungsrechtsprechung (Haupt- und Nebenleistung) bleibt zwar für die Abgrenzung des Leistungsgegenstands an sich relevant, tritt aber bei der Frage des Steuersatzes hinter die gesetzgeberische Entscheidung zurück, bestimmte Elemente einer Leistungskategorie von der Steuerermäßigung auszunehmen. Anders als in der Entscheidung „Stadion Amsterdam“, in der der Mitgliedstaat seinen Spielraum gerade nicht selektiv genutzt hatte und deshalb auf die einheitliche Leistung als Ganzes abzustellen war, hatte der deutsche Gesetzgeber im Bereich der Beherbergungsleistungen eine explizite Differenzierung vorgesehen. Vor diesem Hintergrund konnte der EuGH bestätigen, dass Frühstück, Parkplätze, Fitness- und Wellnesseinrichtungen sowie WLAN trotz ihres Nebenleistungscharakters nicht zwingend dem ermäßigten Steuersatz der Beherbergung folgen müssen.

<sup>1</sup> EuGH, Urteil v. 05.03.2026 - C-409/24, C-411/24, DStR 2026, 598

## Bestätigung der Verwaltungspraxis in Deutschland

Für Hotels, Pensionen, Ferienanlagen und sonstige Beherbergungsbetriebe in Deutschland bedeutet das Urteil in erster Linie eine Bestätigung der bisherigen Verwaltungspraxis. Die eigentliche Beherbergungsleistung – also die Überlassung des Zimmers einschließlich der unmittelbaren, im UStAE näher beschriebenen Nebenleistungen wie Möblierung, Stromversorgung, Bettwäsche und Reinigung – bleibt mit 7% begünstigt. Dagegen unterliegen Leistungen wie das Frühstück, die Nutzung von Parkplätzen, Fitness- und Wellnessseinrichtungen sowie die Bereitstellung eines WLAN-Zugangs auch dann dem Regelsteuersatz von 19%, wenn sie in einem Übernachtungspaket enthalten sind und gesondert nicht in Rechnung gestellt werden. Entscheidend ist nicht, ob der Gast diese Leistungen als Teil eines Gesamtpakets wahrnimmt, sondern die gesetzliche und verwaltungsrechtliche Einordnung als nicht unmittelbar der Vermietung dienende Leistungen. Der EuGH stützt damit ausdrücklich die Sichtweise der Finanzverwaltung, wonach der Grundsatz der steuerlichen Neutralität gerade dadurch gewahrt wird, dass Hotels für Zusatzleistungen wie Frühstück, Sauna oder Parken keinen günstigeren Steuersatz in Anspruch nehmen können als ein Restaurant, Saunabetreiber oder Parkhaus in unmittelbarer Nähe, die dieselben Leistungen eigenständig anbieten.



## Praktische Umsetzung und Systemanforderungen

Weiterhin gilt: Beherbergungsbetriebe müssen sicherstellen, dass die in Pauschalpreisen enthaltenen Leistungsbestandteile intern sauber kalkulatorisch aufgeteilt werden, um die Entgelte zutreffend in einen dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Beherbergungsanteil und einen mit 19% zu versteuernden Anteil für die nicht begünstigten Nebenleistungen aufzuschlüsseln. Dies betrifft insbesondere Angebote wie „Übernachtung inklusive Frühstück“,

„Arrangement mit Wellness-Nutzung und Parkplatz“ oder „Business-Package“ mit zusätzlichen Serviceleistungen. Kassen- und ERP-Systeme sollten so ausgestaltet sein, dass die unterschiedlichen Leistungsbestandteile getrennt erfasst und mit den jeweils zutreffenden Steuersätzen abgebildet werden können. Vertragsunterlagen und Preislisten sollten die interne Kalkulationslogik reflektieren, um im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen die gewählte Aufteilung plausibel belegen zu können.

## Fazit/Key Facts:

Unionsrechtliche Angriffsflächen gegen das Aufteilungsgebot in § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG sind durch das EuGH-Urteil weitgehend entfallen. Statt auf eine spätere Korrektur durch die Rechtsprechung zu setzen, sollten Unternehmen ihre Prozesse konsequent an der nun bestätigten Rechtslage ausrichten und die Trennung zwischen begünstigter Beherbergung und nicht begünstigten Hotel-Nebenleistungen organisatorisch und systemseitig fest verankern.

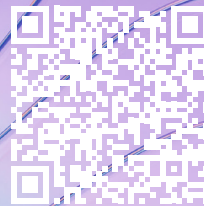
**Dr. Bastian  
Liegmann**  
Partner,  
Indirect Tax  
Services



**Fernando  
Campal**  
Manager,  
Indirect Tax  
Services



# Abonnieren Sie den KPMG Real Estate Tax Newsletter

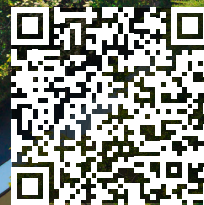


Die neusten Tax News und Trends!

- > **Jetzt abonnieren**  
um die neuste Version in Deutsch  
und Englisch zu erhalten



# Abonnieren Sie den KPMG Real Estate Bulletin



Die neusten News und Trends  
der Immobilienbranche!

- > **Jetzt abonnieren**





# Kontakt

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



**Stefan Kunze**  
Head of Real Estate Tax  
Partner, Steuerberater  
T +49 89 9282-6894  
skunze@kpmg.com



**Katrin Bernshausen**  
Financial Services Tax  
Partnerin, Steuerberaterin  
T +49 69 9587-3172  
kbernshausen@kpmg.com

# Impressum

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Ganghoferstraße 29  
80339 München

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2026 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.