

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

Online

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
Allensbach am Bodensee
(verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

61 **Editorial**
Wagner

62 **Stellungnahme des DAV zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Kassenpflicht, zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und zur weiteren Digitalisierung des Steuerrechts**

Beiträge

63 Hartmann **Die Familiengesellschaft als Gestaltungsinstrument der vorweggenommenen Erbfolge**

71 Wulf/Beh **BFH nimmt erstmalig steuerliches Verwertungsverbot aus Verstößen gegen die StPO an**

75 Zacher **Wirtschaftsgüter neben Grund und Boden und Gebäude – Eine dritte Dimension (auch) bei der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau gem. § 7b EStG**

79 Barekzai **Geld hat man zu haben: BFH lehnt Billigkeitserlaß trotz hoher Optionsverluste ab (IX R 18/23)**

81 Wagner **Weg mit der Allstimmigkeit**

82 Kalender / Impressum

Ausgabe 3/2026
28. Jahrgang

I.

www.steuerrecht.org: Die Website der Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im DAV ist nach dem Relaunch und der Integration des digitalen steueranwaltsmagazin online eine Baustelle. Und das ist gut so. Also wünschen wir uns weiterhin konstruktive Kritik und zahlreiche Beiträge.

II.

Aus der **Stellungnahme des DAV zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2026**, Dr. Klaus Olbing, Berlin (Berichterstatter)

Der DAV begrüßt die Initiative des BMF, im Jahressteuergesetz 2026 eine Vielzahl von Reformen anzustoßen. Gegenstand der jetzigen Stellungnahme sollen nicht die einzelnen Änderungen sein. Vielmehr sind die nachfolgenden Punkte aus anwaltlicher Sicht von grundsätzlicher Bedeutung.

1. Zunächst wird ausdrücklich begrüßt, die umsatzsteuerliche Organschaft in dem neuen § 2c UStG rechtsicherer zu regeln. Die derzeitige Gefahr des nachträglichen Erkennens von bereits länger bestehenden Organschaften wird damit verhindert und der notwendige Gleichklang auf der Ebene des Organträgers und der Organgesellschaft sichergestellt. Die gesetzliche Einbeziehung von Personengesellschaften entspricht dem Bedürfnis der Praxis.

2. Zudem begrüßt der DAV die Anhebung der verschiedenen Schwellenwerte, um eine Vereinfachung der Besteuerungsverfahren herbeizuführen. Hervorzuheben ist hier § 50a EStG mit der Anpassung der Beitragsgrenze von 10.000 Euro auf 100.000 Euro. Der DAV wünscht sich ähnlich mutige und sinnvolle Anhebungen auch in den anderen Bereichen.

3. Der DAV sieht die Notwendigkeit der Anpassung des Zinssatzes für die Verzinsung nach § 233a AO. Um die weiterhin bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken bei den anderen Verzinsungen zu beseitigen, sollte diese Änderung zum Anlaß genommen werden, den neuen Zinssatz grundsätzlich einzuführen sowie den Zinsanteil bei den Säumniszuschlägen entsprechend anzupassen.

4. Der DAV begrüßt die vorgesehenen Schritte zur Digitalisierung der Finanzverwaltung. Weitere Schritte sind notwendig. An dieser Stelle fordern wir nochmals mit Nachdruck, das Nutzungsverbot des besonderen elektronischen Anwaltspostfachs (beA) zu streichen. Der DAV hat bereits in seiner Stellungnahme vom Mai 2024 sowie mit der Resolution des Steueranwaltstages vom 02.11.2024 auf die massiven Probleme hingewiesen, die mit dem aktuell bestehenden Verbot verbunden sind. Das Verbot stellt die Anwaltschaft in der Praxis vor erhebliche praktische Probleme, die vorliegen-

de Zersplitterung der elektronischen Kommunikation ist für die Rechtsanwaltschaft eine kosten- und arbeitsintensive Zumutung. Das als vermeintliche Alternative zur Verfügung stehende Elstersystem ist kein adäquater Ersatz für die anwaltliche Kommunikation. Auch bestehen nach wie vor erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel an der bestehenden Regelung. Der DAV fordert weiterhin nachdrücklich, die Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte wie folgt in den Ausnahmekatalog des § 78a Abs 1 S 2 2. HS AO aufzunehmen: „... das gilt nicht für Gerichte, Staatsanwaltschaften und Rechtsanwälte, sowie in den Fällen...“

Red. (mehr dazu auf steuerrecht.org)

III.

Diplomaten sagen ungern, was sie denken, während Politiker ungern denken, was sie sagen.

Frei nach Sir Peter Ustinov (1921-2004)

Einen schönen Rest-Sommer mit mehr Wasser wünscht

Ihr

Jürgen Wagner, LL. M.

Red. steueranwaltsmagazin online

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin online, insbesondere zur Aufmachung, zur Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

Redaktion

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Bonn (JS)

joerg.stalleiken@fgs.de

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Allensbach am Bodensee/Zürich (JW)

wagner@wagner-vereinsrecht.com

Mitschreibende dieser Ausgabe:

Christian Hartmann, Rechtsanwalt in Bonn; Dr. Martin Wulf, Rechtsanwalt in Berlin und Leonie Beh, Rechtsreferendarin in Berlin; Prof. Dr. Thomas Zacher, Rechtsanwalt in Köln; Wahed T. Barezai, Rechtsanwalt in Köln; Jürgen Wagner, Rechtsanwalt in Allensbach am Bodensee.

Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Kassenpflicht, zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und zur weiteren Digitalisierung des Steuerrechts

Stellungnahme des DAV vorbereitet durch den Ausschuss Steuerrecht,
Nr. 53/2026 Berlin, im August 2026

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluß der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV versammelt ca. 60.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sowie Anwaltsnotarinnen und Anwaltsnotare, die in 253 lokalen Anwaltvereinen im In- und Ausland organisiert sind. Er vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene. Der DAV ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung zur Registernummer R000952 eingetragen.

Der DAV hat Verständnis dafür, daß die Steuerhinterziehung effektiv bekämpft werden muß. Eine gerechte und effiziente Steuererhebung ist unabdingbare Voraussetzung nicht nur für die Finanzierung des Staates und damit des Gemeinwesens, sondern auch zur Stärkung des Vertrauens in die staatlichen Behörden und zur Sicherung eines gerechten Wettbewerbs in der Wirtschaft. Dabei müssen die eingesetzten Maßnahmen aber verhältnismäßig sein.

Bargeldintensive Tätigkeiten sind besonders anfällig für die bewußte (wie auch versehentliche) Nichterfassung von Einnahmen. Hier spielen offene Ladenkassen eine nicht unerhebliche Rolle. Von daher hat der DAV Verständnis für das Vorhaben, den Einsatz, das Bewerben und das Inverkehrbringen von Manipulationsprogrammen für elektronische Aufzeichnungssysteme

explizit in § 369 Abs. 1 Nr. 4 AO unter Strafe zu stellen.

Hingegen hält der DAV die vorgesehene Regelung des § 146b AO mit einer allgemeinen Kassenpflicht für unverhältnismäßig. Die vorgesehene Angriffsgrenze in Höhe von 100.000 Euro würde dazu führen, daß auch nicht bargeldintensive Geschäftsbereiche erfaßt würden: Steuerpflichtige, die fast ausschließlich bargeldlosen Umsatz über 100.000 Euro erzielen, müßten für eine (eventuelle) Bareinnahme eine entsprechende Kasse vorhalten. Bezogen auf die Rechtsanwälte würde das dazu führen, daß für jeden Standort eine entsprechende Kasse vorzuhalten wäre, auch wenn der weit überwiegende Umsatz bargeldlos erzielt wird. Alternativ müßte die Beratung gegen Barzahlung abgelehnt werden, was aber dem verfassungsrechtlichen Anspruch für eine gesicherte und nicht unnötig erschwerte Rechtsberatung widersprechen würde.

Vor dem Hintergrund fordert der DAV, die 100.000-Euro-Grenze auf die Barumsätze zu begrenzen. Darüber hinaus fordert der DAV, daß Rechtsanwälte (und andere regulierte Freiberufler wie die Steuerberater) in der Verordnung zur Bestimmung von Ausnahmen zur Kassenpflicht aufgenommen werden. Ansonsten muß sich die Finanzverwaltung darauf einstellen, daß ein Großteil der ca. 167.000 in Deutschland zugelassenen Rechtsanwälte Einzelanträge stellt.

Die Familiengesellschaft als Gestaltungsinstrument der vorweggenommenen Erbfolge

Rechtsanwalt/Steuerberater *Christian Hartmann*, Fachanwalt für Steuerrecht, MEYER-KÖRING
Rechtsanwälte Steuerberater PartG mbB, Bonn

Die Familiengesellschaft¹ ist keine eigenständige Rechtsform, sondern ein Gestaltungs- und Strukturierungsinstrument zur Ordnung und Sicherung des familiären Vermögens. Ihr besonderer Vorteil liegt darin, Vermögenssubstanz, Ertragszuordnung, Kontrolle und Nachfolge voneinander zu entkoppeln und die Vermögensnachfolge nicht als punktuellen Übertragungsakt, sondern als dauerhafte Ordnung des Familienvermögens auszugestalten. Gerade bei Immobilienvermögen, Beteiligungen und sonstigem gebündelten Familienvermögen kann die gesellschaftsrechtliche Struktur gegenüber unmittelbaren Einzelübertragungen vorteilhaft sein. Voraussetzung ist allerdings, daß Rechtsformwahl, steuerliche Ausgangslage und steuerliche Folgen ebenso wie Gesellschafterbindung, Ausscheidens- und Abfindungsregelungen, etwaige Vorbehaltsrechte sowie eine Beteiligung Minderjähriger von Beginn an in einem konsistenten Gesamtkonzept aufeinander abgestimmt werden.

Im Mittelpunkt stehen Familiengesellschaften in Form einer Personengesellschaft, insbesondere eGmbH und KG, daneben die entprägte sowie die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG und die GmbH als Kapitalgesellschaft. Besonderes Gewicht liegt auf den in der Praxis entscheidenden Fragen: Wann ist die Gesellschaftslösung gegenüber der unmittelbaren Einzelübertragung vorzugswürdig? Welche Rechtsform ist geeignet? Und welche steuerlichen Aspekte sind bei Errichtung, Übertragung und laufender Verwaltung zu beachten?

I. Ausgangspunkt: Vermögensnachfolge als Organisationsfrage

In der Beratungspraxis wird die vorweggenommene Erbfolge vielfach als unmittelbare Übertragung einzelner Vermögensgegenstände umgesetzt. Typische Gestaltungen betreffen die Übertragung eines vermieteten Grundstücks oder des selbstgenutzten Familienheims auf die nächste Generation unter Vorbehalt eines Nießbrauchs oder Wohnrechts, flankiert durch Rückforderungsrechte und unter Ausnutzung der persönlichen Freibeträge nach dem ErbStG. Dieses Modell ist häufig

vergleichsweise einfach handhabbar und zweckmäßig. Es stößt jedoch an Grenzen, wenn etwa umfangreiches Immobilienvermögen auf mehrere Abkömmlinge verteilt werden soll, einzelne Immobilien nicht sach- und wertgerecht zugeordnet werden können, die Übergeber die Verwaltung dauerhaft steuern wollen oder die Familie über mehrere Generationen hinweg an ein gemeinsames Vermögenskonzept gebunden werden soll.

An dieser Stelle setzt die Familiengesellschaft an. Sie verlagert die Nachfolge von der Einzelobjekt- auf die Anteilsebene. Übertragen wird nicht mehr das einzelne Grundstück, sondern eine Beteiligung an einem gesellschaftsrechtlich gebündelten Vermögen, die bei Bedarf stufenweise und unter gesellschaftsvertraglichen Bindungen auf die nächste Generation übergehen kann. Die Bedeutung von Familiengesellschaften liegt daher weniger in einem isolierten steuerlichen Vorteil als in der Verbindung zivilrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher und steuerlicher Gestaltungswirkungen.²

II. Begriff, Einsatzbereich und Zielrichtung der Familiengesellschaft

Der Begriff der Familiengesellschaft ist gesetzlich nicht definiert. Gemeint ist regelmäßig eine Gesellschaft, deren Gesellschafter dem Familienkreis angehören und deren Zweck in der langfristigen Verwaltung, Sicherung und Weitergabe von Vermögen besteht.³ Häufig steht dabei die Verwaltung von Immobilienvermögen im Vordergrund. Steuerlich ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaft lediglich vermögensverwaltend tätig ist, originär gewerbliche Einkünfte erzielt oder kraft Rechtsform als gewerblich gilt. Diese Einordnung prägt sowohl die laufende Besteuerung als auch die steuerlichen Folgen von Anteils- und Objektübertragungen.

Die Familiengesellschaft verfolgt typischerweise mehrere Zielrichtungen. Zum einen ermöglicht sie eine schrittweise Übertragung von Vermögen unter Nutzung der persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG und unter Berücksichtigung des Zehnjahreszeitraums des § 14 ErbStG. Die nächste Generation kann frühzeitig und mit gestuftem Einfluß an die Verantwortung für die

¹ In der Praxis werden anstatt des Begriffs „Familiengesellschaft“ auch die Begriffe „Familienpool“ oder „Familiengrundbesitzgesellschaft“ bzw. „Familienvermögensverwaltungsgesellschaft“ verwendet.

² Siehe z.B. *Krauß*, ErbR 2025, 86 ff.; *Harbecke*, RNotZ 2022, 521 ff.; *Vosseler/Regierer*, ZEV 2018, 434 ff.

³ *Münch FamR-NotGP/Munzig*, 4. Aufl. 2023, § 12 Rn. 1 ff.

Verwaltung des familiären Vermögens herangeführt werden; zugleich lassen sich künftige Wertsteigerungen frühzeitig auf sie verlagern. Zum anderen können Erträge, Verwaltung und Kontrolle trotz Anteilsübertragung weitgehend beim Übergeber verbleiben. Schließlich kann der Gesellschaftsvertrag den Zusammenhalt des Vermögens generationenübergreifend sichern, indem Übertragungen, Belastungen, Kündigungsrechte und Nachfolgeregelungen flexibel ausgestaltet werden.

Gerade hierin liegt ein wesentlicher Unterschied zur bloßen Bruchteilsgemeinschaft, bei der mehrere Abkömmlinge unmittelbar an Immobilien der Eltern beteiligt werden. Während Bruchteilseigentümer im Ausgangspunkt über ihren Anteil frei verfügen können und Konflikte nicht selten in gegenseitiger Blockade, Auseinandersetzung oder Teilungsversteigerung münden, läßt sich in der Gesellschaft ein vorbeugendes Regelungsregime schaffen. Hierzu gehören insbesondere Zustimmungserfordernisse für Anteilsübertragungen, qualifizierte Nachfolgeklauseln, Regelungen zu Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnissen, Zustimmungskataloge für bestimmte Rechtsgeschäfte, besondere Ausschußgründe sowie Abfindungsregelungen. Die Gesellschaft ist damit nicht lediglich ein steuerliches Vehikel, sondern ein Ordnungsrahmen für die familiäre Vermögensbindung.

III. Abgrenzung zur unmittelbaren Vermögensübertragung

Die unmittelbare Übertragung eines einzelnen Grundstücks – bei Bedarf unter Vorbehalt eines Nießbrauchs oder eines Wohnrechts – bleibt in vielen Fällen die schlankere Lösung. Sie kann sich insbesondere empfehlen, wenn einzelne Objekte bestimmten Erwerbern sinnvoll zugeordnet werden können, das Vermögen überschaubar ist und kein Bedürfnis besteht, die Verwaltung langfristig zu zentralisieren. Ein Vorbehaltsnießbrauch sichert dem bisherigen Eigentümer die Erträge und kann schenkungsteuerlich die Bereicherung des Erwerbers mindern. Flankierende Rückforderungsrechte im Schenkungsvertrag schützen vor Risiken wie Vorversterben, Insolvenz, Veräußerung oder Scheidung des Erwerbers.

Die Gesellschaftslösung kann demgegenüber von Vorteil sein, wenn mehrere Immobilien vorhanden sind und deren Einzelübertragung wirtschaftlich oder familiär nicht sinnvoll ist. Sie vermeidet eine Zersplitterung in Bruchteilsgemeinschaften, erleichtert spätere stufenweise Übertragungen und ermöglicht eine einheitliche Verwaltung. Hinzu kommt, daß Gesellschaftsanteile

regelmäßig leichter quotenmäßig übertragen werden können als Bruchteile an einzelnen Immobilien. Sollen Kinder, Enkel oder einzelne Familienstämme schrittweise oder in unterschiedlichem Umfang beteiligt werden, läßt sich dies auf Anteilsebene häufig präziser und kostenschonender abbilden.

Die Entscheidung zugunsten einer Familiengesellschaft darf allerdings nicht allein durch steuerliche oder sonstige rechtliche Erwägungen getragen sein. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Struktur auch wirtschaftlich, familiär und organisatorisch tragfähig ist. Dies setzt ein Mindestmaß an familiärer Kooperationsfähigkeit, klare Governance-Strukturen und eine belastbare Verwaltungsorganisation voraus. Ist absehbar, daß die Beteiligten unterschiedliche Ziele verfolgen, einzelne Nachfolger bestimmte Immobilien selbst nutzen wollen, freie Verfügungsmöglichkeiten anstreben oder die nachfolgende Generation bereits erheblich zerstritten ist, kann die unmittelbare Einzelübertragung sachgerechter sein.

IV. Rechtsformwahl: eGbR, GmbH & Co. KG oder GmbH?

1. Eingetragene GbR

Für die reine Verwaltung von Privatvermögen, insbesondere von Grundbesitz, ist die eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts seit Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024 in vielen Fällen die naheliegende Grundform. Sie ist flexibel, nicht kaufmännisch geprägt und unterliegt als solche weder handelsrechtlichen (§§ 238 ff. HGB) noch steuerlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten (§§ 140, 141 AO). Hält die Gesellschaft Grundstücke in ihrem Vermögen oder soll sie solche erwerben, ist ihre Eintragung in das Gesellschaftsregister faktisch erforderlich. Denn ein Recht zugunsten einer GbR soll im Grundbuch nur eingetragen werden, wenn die Gesellschaft im Gesellschaftsregister eingetragen ist (§ 47 Abs. 2 GBO).⁴

Damit ist der frühere Vorteil der Diskretion einer grundbesitzhaltenden GbR infolge fehlender Registerpublizität weitgehend entfallen. Zugleich profitiert die rechtsfähige GbR nunmehr von der vollständigen Verkehrsfähigkeit, der Umwandlungsfähigkeit nach UmwG sowie vom positiven und negativen Vertrauensschutz des § 707a Abs. 3 Satz 1 BGB i.V.m. § 15 HGB.⁵

Für grundbesitzende Familiengesellschaften kann die eGbR zudem mietrechtliche Vorteile bieten. Nach der bis zum Inkrafttreten des MoPeG ergangenen Rechtsprechung des BGH kann eine GbR als

⁴ Zur (Teil-)Rechtsfähigkeit der Außen-GbR nach alter Rechtslage bis zum 31.12.2023 grundlegend BGH, Urt. v. 29.01.2001 - II ZR 331/00, NJW 2001, 1056 und zur Grundbuchfähigkeit BGH, Beschluß v.

04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594; zur Entwicklung der GbR im Grundbuch siehe auch *Reymann*, DNotZ 2021, 103 ff.

⁵ *Harbecke*, RNotZ 2022, 521 (527).

Vermieterin von Wohnraum unter bestimmten Voraussetzungen Eigenbedarf zugunsten eines Gesellschafters oder dessen Angehörigen geltend machen.⁶ Ob diese Rechtsprechung nach der Neuordnung des Personengesellschaftsrechts durch das MoPeG und der damit verbundenen gesetzlichen Verankerung der rechtsfähigen GbR uneingeschränkt fortgeführt werden kann, ist jedoch umstritten.⁷ Bis zu einer höchstrichterlichen Klärung verbleiben insoweit Rechtsunsicherheiten.

Gegen die eGbR spricht vor allem die nach außen hin grundsätzlich unbeschränkte persönliche Haftung sämtlicher Gesellschafter (vgl. § 721 BGB). Bei rein vermögensverwaltenden Immobiliengesellschaften mag das Risiko wirtschaftlich begrenzt erscheinen; insbesondere bei der Beteiligung von (minderjährigen) Kindern oder einem größeren Gesellschafterkreis ist eine persönliche Haftung aber oftmals nicht gewollt. Besondere Bedeutung gewinnt das Haftungsrisiko zudem, wenn umfangreiche Bau- oder Sanierungsmaßnahmen, insbesondere unter Einsatz von Fremdfinanzierung, geplant sind.

2. Vermögensverwaltende KG

Die vermögensverwaltende KG verbindet die personalistische Struktur der Personengesellschaft mit der Haftungsbeschränkung der Kommanditisten. Sie eignet sich insbesondere dann, wenn Minderjährige oder ein größerer Gesellschafterkreis beteiligt werden sollen, ohne daß sämtliche Beteiligten nach außen unbeschränkt haften oder in gleichem Umfang Einfluß auf die laufende Verwaltung nehmen sollen. Die Übergeber können als Komplementäre die Geschäftsführung übernehmen und sich damit weitgehende Entscheidungsbefugnisse vorbehalten. Die nachfolgende Generation kann demgegenüber zunächst als Kommanditist beteiligt werden. Sie hat damit regelmäßig nur eingeschränkte Mitspracherechte, haftet dafür aber nach außen nur mit ihrer Einlage. Dieses Rollenmodell paßt häufig zur Nachfolgegestaltung: Die Elterngeneration behält die operative Kontrolle über das Familienvermögen, während die nächste Generation bereits substantiell beteiligt wird.

Die im Handelsregister eingetragene KG gilt handelsrechtlich als Kaufmann (§§ 161 ff., 107 Abs. 1 Satz 1, 6 Abs. 1 HGB) und unterliegt daher grundsätzlich den handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten nach §§ 238 ff. HGB. Aus steuerlicher

Sicht ist eine vermögensverwaltende KG allerdings mangels Gewerbebetriebs nicht zwingend buchführungs- und bilanzierungspflichtig.⁸

3. Entprägte und gewerblich geprägte GmbH & Co. KG

Die GmbH & Co. KG bietet den Vorteil, daß kein Familienmitglied die persönliche Haftung als Komplementär übernehmen muß. Zugleich eröffnet sie die Möglichkeit, eine professionelle, auch familienfremde Geschäftsführung über die Komplementär-GmbH einzubinden. Ertragsteuerlich ist jedoch strikt zwischen der entprägten und der gewerblich geprägten GmbH & Co. KG zu unterscheiden.

Eine gewerbliche Prägung liegt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vor, wenn ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. In diesem Fall gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Die Gesellschaft hält dann steuerliches Betriebsvermögen; die Gesellschafter erzielen gewerbliche Einkünfte, auch wenn die Gesellschaft der Sache nach lediglich Vermögen verwaltet.

Die gewerbliche Prägung kann bewußt gewollt sein, etwa um bereits bestehende Betriebsvermögensstrukturen aufrechtzuerhalten oder um § 6b EStG zur Übertragung stiller Reserven zu nutzen. Bei privatem Immobilienvermögen ist sie jedoch häufig nachteilig. Die Grundstücke bleiben steuerverstrickt; Wertsteigerungen können daher nicht nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 EStG steuerfrei realisiert werden. Soll die GmbH & Co. KG lediglich Privatvermögen verwalten, muß die Entprägung sorgfältig umgesetzt werden. Erforderlich ist insbesondere, daß nicht ausschließlich die Kapitalgesellschaft oder gesellschaftsfremde Personen zur Geschäftsführung befugt sind. In der Praxis wird dies regelmäßig dadurch erreicht, daß zumindest einem Kommanditisten Geschäftsführungsbefugnis eingeräumt wird.⁹

4. Familiengesellschaft als GmbH

Die GmbH ist als Instrument der Vermögensnachfolge nur in bestimmten Konstellationen geeignet. Sie bietet Haftungsbeschränkung, klare Organstrukturen und die Möglichkeit einer Fremdgeschäftsführung. Steuerlich

⁶ BGH Urt. v. 15.03.2017 – VIII ZR 92/16, NJW-RR 2017, 583; BGH Urt. v. 14.12.2016 – VIII ZR 232/15, NJW 2017, 547; BGH Urt. v. 16.07.2009 – VIII ZR 231/08, NJW 2009, 2738.

⁷ Ablehnend z.B. AG Hamburg, Urt. v. 18.09.2025 – 44 C 159/25, ZPG 2025, 474; BeckOK BGB/Caspers, 77. Ed. 01.02.2026, BGB § 573 Rn. 39b; Brinkmann, NJW 2024, 177; bejahend z.B. LG Bochum, Urt. v.

12.09.2025 – 10 S 41/25, ZPG 2025, 468; MüKoBGB/Schäfer, 9. Aufl. 2024, BGB § 705 Rn. 228.

⁸ Schmidt/Weber-Grellet, 45. Aufl. 2026, EStG § 5 Rn. 7; Brandis/Heuermann/Krumm, 180. EL Dezember 2025, EStG § 5 Rn. 118.

⁹ Zur GmbH & Co. KG vgl. BFH, Urt. v. 13.07.2017 – IV R 42/14, BStBl. II 2017, 1126; BFH, Urt. v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538.

verfügt sie jedoch nach Auffassung des BFH über keine außerbetriebliche Sphäre.¹⁰ Grundstücke und sonstige Wirtschaftsgüter sind Betriebsvermögen der Gesellschaft; bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften sind sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG).

Die Übertragung von Immobilien in eine GmbH kann Grunderwerbsteuer und ertragsteuerliche Realisationstatbestände auslösen. Zwar kann insbesondere bei bereits voll abgedeckten Immobilien auf Ebene der GmbH neues Abschreibungspotential entstehen; dieser Effekt ist jedoch gegen die Steuerbelastungen und die dauerhafte steuerliche Verstrickung der stillen Reserven abzuwägen. Spätere Veräußerungsgewinne bleiben steuerverstrickt. Zugleich sind Satzungsstrenge, Beurkundungserfordernisse und Offenlegungspflichten stärker ausgeprägt als bei Personengesellschaften.¹¹

Vorteile kann die GmbH insbesondere bieten, wenn laufende Erträge weitgehend in der Gesellschaft thesauriert und reinvestiert werden sollen und Ausschüttungen an die Gesellschafter nicht im Vordergrund stehen. In die Gesamtbetrachtung sind dann jedoch nicht nur die laufende Körperschaftsteuer- und ggf. Gewerbesteuerbelastung, sondern auch die zweite Besteuerungsebene bei späteren Ausschüttungen sowie Exit- und Liquidationsszenarien einzubeziehen.¹² Für die typische private Immobiliennachfolge ist die GmbH daher regelmäßig nicht das vorrangige Gestaltungsinstrument, so daß der Fokus dieses Beitrags im Weiteren auf der Ausgestaltung als Personengesellschaft liegt.

V. Steuerliche Leitplanken der Familiengesellschaft

1. Ertragsteuer bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

Bei rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften gilt für Zwecke der Einkommensteuer im Grundsatz das Transparenzprinzip. Die Gesellschaft ist zwar Zurechnungs- und Feststellungseinheit; die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte werden grundsätzlich gesondert und einheitlich festgestellt (§§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a), 181 AO). Sie unterliegt jedoch selbst nicht der Einkommensteuer. Besteuert werden vielmehr

die Gesellschafter nach Maßgabe der ihnen zuzurechnenden Einkünfte. Die Wirtschaftsgüter der Gesellschaft werden den Gesellschaftern für steuerliche Zwecke anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Bei vermieteten Immobilien erzielen die Gesellschafter daher regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG.¹³

Beschränkt sich die Gesellschaft auf die Verwaltung eigenen Immobilienvermögens und wird die Grenze zur Gewerblichkeit nicht überschritten, bleiben die Grundstücke steuerlich Privatvermögen der Gesellschafter. Gewinne aus der Veräußerung solcher Immobilien unterliegen daher grundsätzlich nur dann der Einkommensteuer, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre liegen (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach Ablauf dieser Frist können Immobilienveräußerungsgewinne auch bei Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft grundsätzlich steuerfrei realisiert werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß bei unentgeltlichem Erwerb die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger für Zwecke des § 23 EStG zugerechnet wird;¹⁴ die Zehnjahresfrist beginnt insoweit nicht neu zu laufen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG). Entsprechendes gilt für die Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie für die AfA (§ 11 d EStDV).

Im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung von Immobilien sind allerdings die Grenzen zum gewerblichen Grundstückshandel im Blick zu behalten. Ein gewerblicher Grundstückshandel wird regelmäßig indiziert, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf, i.d.R. von etwa fünf Jahren, mindestens vier Objekte veräußert werden (sog. „Drei-Objekt-Grenze“).¹⁵ Diese Grenze hat jedoch keine starre Bedeutung. Gewerblichkeit kann im Einzelfall auch unterhalb der Drei-Objekt-Grenze oder bei Veräußerungen nach Ablauf von fünf Jahren in Betracht kommen, wenn besondere Umstände auf eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht schließen lassen.¹⁶

Die Einbringung von Grundbesitz des Privatvermögens in eine vermögensverwaltende Personengesell-

¹⁰ Grundlegend BFH, Urt. v. 04.12.1996 - I R 54/95, DStR 1997, 492.

¹¹ Krauß, ErbR 2025, 86 (90).

¹² Werden GmbH-Anteile im Privatvermögen gehalten, so unterliegen Ausschüttungen bei den Gesellschaftern nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 32d Abs. 1 EStG grds. dem für Kapitalerträge geltenden Abgeltungsteuertarif von 25% (inkl. Solidaritätszuschlag 26,375%). Beträgt die Beteiligung des Gesellschafters mindestens 1%, so unterliegt ein Gewinn aus einer Anteilsveräußerung gemäß § 17 EStG im Ergebnis zu 60% der Besteuerung (sog. Teileinkünfteverfahren, §§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c), 3c Abs. 2 EStG), wobei der progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt. Bei Beteiligungen von weniger als 1% unterliegt ein Gewinn aus

einer Anteilsveräußerung grds. als Kapitalertrag der Abgeltungsteuer (§§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 32 d Abs. 1 EStG).

¹³ Zur Zurechnung bei Personenmehrheiten vgl. Brandis/Heuermann/Schallmoser, 180. EL Dezember 2025, EStG § 21 Rn. 46 ff.

¹⁴ Schmidt/Levedag, 45. Aufl. 2026, EStG § 23 Rn. 37 f., 46.

¹⁵ BFH, Urt. v. 28.10.2015 - X R 22/13, BStBl. II 2016, 95; BFH, Urt. v. 18.09.1991 - XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135; BMF, Schr. v. 26.03.2004 - IV A 6 - S 2240 - 46/04, BStBl. I 2004, 434.

¹⁶ BFH, Beschl. v. 10.12.2001 - GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

schaft ist ertragsteuerlich regelmäßig unschädlich, soweit die Beteiligungsquoten an der Gesellschaft den bisherigen Eigentumsquoten am Grundbesitz entsprechen bzw. keine Gegenleistungen erbracht werden.¹⁷ Werden dagegen Ausgleichszahlungen geleistet, Verbindlichkeiten übernommen oder sonstige Gegenleistungen gewährt, kann insoweit ein entgeltlicher oder teilentgeltlicher Vorgang vorliegen.¹⁸ Innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 EStG kann dies einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn im Privatvermögen auslösen. Für teilentgeltliche Grundstücksübertragungen hat der BFH jüngst bestätigt, daß der Vorgang für Zwecke des § 23 EStG nach dem Verhältnis von Gegenleistung und Verkehrswert in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist (sog. strenge Trennungstheorie).¹⁹ Soweit die Einbringung entgeltlich erfolgt und sich die steuerliche Zuordnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ändert, ist zudem zu beachten, daß hinsichtlich des entgeltlich übertragenen Anteils grundsätzlich eine neue Zehnjahresfrist i.S.d. § 23 EStG zu laufen beginnt.

Soweit Gesellschaftsanteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft entgeltlich übertragen werden, ist § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG zu beachten. Danach gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Für die Beratung bedeutet dies, daß nicht nur unmittelbare Grundstücksveräußerungen, sondern auch entgeltliche Anteilsübertragungen auf vorherige Anschaffungsvorgänge, Vorbesitzzeiten und die Zehnjahresfrist des § 23 EStG zu prüfen sind.

2. Ertragsteuer bei gewerblich geprägten Personengesellschaften

Beschränkt sich die Gesellschaft der Sache nach auf die Verwaltung eigenen Immobilienvermögens, kann eine Gewerblichkeit insbesondere aufgrund gewerblicher Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eintreten. Dies ist - wie bereits oben dargestellt - bei der GmbH & Co. KG der Fall, wenn ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder gesellschaftsfremde Personen zur Geschäftsführung befugt sind. Die Tätigkeit der Gesellschaft gilt dann steuerlich in vollem Umfang als Gewerbebetrieb; die Immobilien gehören zum Betriebsvermögen und die Gesellschafter erzielen als Mitunternehmer gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG.²⁰

Die laufenden Einkünfte einer gewerblich geprägten Immobiliengesellschaft unterliegen dem Grunde nach auch der Gewerbesteuer. Beschränkt sich die Gesellschaft jedoch auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, kann auf Antrag die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eingreifen. In diesem Fall wird der maßgebliche Gewerbeertrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die Erträge einer rein grundstücksverwaltenden gewerblich geprägten Personengesellschaft unterliegen daher bei Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzungen regelmäßig nicht der Gewerbesteuer. Schädliche Nebentätigkeiten oder nicht begünstigte Erträge können jedoch zum Verlust oder zur Einschränkung der Kürzung führen.²¹

Greift die erweiterte Kürzung nicht ein, verbleibt es bei der Gewerbesteuerpflicht. Bei natürlichen Personen als Mitunternehmern kann die Gewerbesteuerbelastung nach Maßgabe des § 35 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Dies gilt jedoch nur im Rahmen der gesetzlichen Anrechnungsbegrenzungen und führt nicht stets zu einer vollständigen „Neutralisierung“ der Gewerbesteuer.

Der wesentliche ertragsteuerliche Nachteil der Gewerblichkeit liegt aber darin, daß die Immobilien dauerhaft steuerverstrickt sind. Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Grundstücken werden nicht nach Ablauf der Zehnjahresfrist des § 23 EStG steuerfrei, sondern als betriebliche Gewinne erfaßt.

Wird Grundbesitz aus dem Privatvermögen in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht, ist zunächst zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen zu unterscheiden. Soweit eine Immobilie des Privatvermögens etwa gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder gegen Übernahme von Verbindlichkeiten in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht wird, liegt ertragsteuerlich grundsätzlich ein entgeltlicher Vorgang vor.²² Liegt die Anschaffung der Immobilie nicht länger als zehn Jahre zurück, kann die Einbringung daher ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auslösen.

Erfolgt die Zuführung des Grundstücks dagegen unentgeltlich in das Betriebsvermögen der gewerblich geprägten Personengesellschaft, richtet sich der steuerliche Wertansatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Einlagen sind danach grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; wurde das Grundstück innerhalb der letzten drei Jahre vor der Zuführung

¹⁷ Brandis/Heuermann/Schallmoser, 180. EL Dezember 2025, EStG § 21 Rn. 86, Beckervordersandfort/Escher, ZErB 2021, 85 (87).

¹⁸ BFH, Urt. v. 18.10.2011 - IX R 15/11, BStBl. II 2012, 205.

¹⁹ BFH, Urt. v. 11.03.2025 - IX R 17/24, BStBl. II 2025, 550.

²⁰ Schmidt/Wacker, 45. Aufl. 2026, EStG § 15 Rn. 231.

²¹ BeckOK GewStG/Jahndorf, 17. Ed. 01.03.2026, GewStG § 9 Rn. 245 ff.

²² BFH, Urt. v. 24.01.2008 - IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617.

angeschafft oder hergestellt, ist der Wertansatz auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Einlage erhöht den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft nicht, da Einlagen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG außer Ansatz bleiben.²³

Für den einlegenden Gesellschafter löst die unentgeltliche Einlage regelmäßig keine unmittelbare Besteuerung nach § 23 EStG aus. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn die Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG im Zeitpunkt der Einlage noch nicht abgelaufen ist. Zu beachten ist jedoch § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG: Die Einlage eines Wirtschaftsguts in ein Betriebsvermögen gilt als Veräußerung, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb von zehn Jahren seit seiner ursprünglichen Anschaffung aus dem Betriebsvermögen veräußert wird. Veräußert die Gesellschaft das Grundstück innerhalb dieses Zeitraums, wird die vorherige Einlage für Zwecke des § 23 EStG wie eine Veräußerung behandelt.

Gesondert zu betrachten ist schließlich die Übertragung des Anteils an der gewerblich geprägten Personengesellschaft selbst. Erfolgt diese unentgeltlich, kann sie unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten erfolgen. Die in dem Mitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reserven werden dann nicht aufgedeckt, so daß die Übertragung beim Übertragenden keinen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn auslöst.²⁴

3. Schenkungsteuer

Schenkungssteuerlich liegt der Vorteil der Familiengesellschaft weniger in einer besonderen Steuerbefreiung als in der Bündelung des Vermögens und der Vereinheitlichung des Übertragungsgegenstands. Gesellschaftsanteile lassen sich quotenmäßig so übertragen, daß die persönlichen Freibeträge nach § 16 ErbStG²⁵ möglichst paßgenau und bei Bedarf stufenweise genutzt werden. Nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums des § 14 ErbStG stehen die Freibeträge erneut zur Verfügung. Künftige Wertsteigerungen und Entschuldungseffekte treten nach der Übertragung bereits bei den Erwerbern ein. Durch den Vorbehalt eines Nießbrauchs an den Gesellschaftsanteilen oder an dem eingebrachten Grundbesitz kann zudem die schenkungssteuerlich maßgebliche Bereicherung gemindert werden.

Bei Immobilienvermögen ist ferner der Bewertungsabschlag für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13d ErbStG im Blick zu behalten. Danach sind begünstigte Grundstücke mit 90% ihres Werts anzusetzen. Das klassische Familienheim soll regelmäßig nicht in der Familiengesellschaft gehalten werden, so daß die hierfür vorgesehenen Steuerbefreiungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG für die Familiengesellschaft bereits aus diesem Grund kaum von Bedeutung sind.²⁶

Die Betriebsvermögensverschonungen der §§ 13a bis 13c ErbStG greifen bei typischem vermietetem Privatvermögen regelmäßig nicht. Bei rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften fehlt es bereits an begünstigungsfähigem Betriebsvermögen. Bei gewerblichen oder gewerblich geprägten Immobiliengesellschaften ist zusätzlich zu beachten, daß Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke grundsätzlich Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG darstellen, sofern kein Ausnahmetatbestand eingreift. Die Verschonungsregelungen greifen daher bei klassischen Familiengrundbesitzgesellschaften mit vermietetem Privatvermögen regelmäßig nicht.²⁷

4. Grunderwerbsteuer

Die Übertragung von Grundbesitz auf eine Familiengesellschaft ist grunderwerbsteuerlich grundsätzlich ein steuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG. Bei Personengesellschaften können jedoch die gesamthandsbezogenen Vergünstigungen der §§ 5, 6 GrEStG weiterhin Bedeutung haben. § 24 GrEStG fingiert insoweit für Zwecke der Grunderwerbsteuer die Fortgeltung des Gesamthandsprinzips jedenfalls bis zum 31.12.2026.²⁸ Wird ein Grundstück auf eine Personengesellschaft übertragen, wird die Steuer nach § 5 GrEStG insoweit nicht erhoben, als der übertragende Gesellschafter vor und nach der Übertragung wirtschaftlich in gleicher Höhe am Grundstück beteiligt bleibt.

Hierbei sind allerdings Nachbehaltensfristen zu beachten. Nach § 5 Abs. 3 GrEStG entfällt die Vergünstigung grundsätzlich, soweit sich der Anteil des Übertragenden am Gesellschaftsvermögen innerhalb von zehn Jahren nach dem Grundstücksübergang vermindert. Die Vorschrift ist als Mißbrauchsverhinderungsvorschrift jedoch einschränkend auszulegen, wenn eine objektive Umgehungsmöglichkeit ausscheidet, etwa weil eine unmittelbare Grundstücksübertragung

²³ BeckOK EStG/Meyer, 24. Ed. 1.11.2025, EStG § 4 Rn. 829 ff.

²⁴ Schmidt/Kulosa, 45. Aufl. 2026, EStG § 6 Rn. 723.

²⁵ Zwischen Eltern und Kindern liegt dieser aktuell bei 400.000 Euro und zwischen Großeltern und Enkeln i.d.R. bei 200.000 Euro.

²⁶ Bei lebzeitigen Übertragungen an Kinder oder Enkel scheidet eine Befreiung nach diesen Vorschriften ohnehin aus.

²⁷ Die Ausnahme z.B. für gewerbliche Wohnungsunternehmen dürfte grds. nicht greifen, da hiervon nach Ansicht der Finanzverwaltung regelmäßig erst ab 300 Wohneinheiten auszugehen ist, vgl. RE 13b.17 Abs. 3 S. 2 ErbStR 2019.

²⁸ Krauß, ErbR 2025, 86 (90).

ihrerseits nach § 3 GrEStG steuerfrei wäre.²⁹ Für die Familiennachfolge sind daher insbesondere die Befreiungen für Schenkungen unter Lebenden (§ 3 Nr. 2 GrEStG), für Übertragungen zwischen Ehegatten oder Lebenspartnern (§ 3 Nr. 4 GrEStG) sowie für Erwerbe in gerader Linie (§ 3 Nr. 6 GrEStG) von Bedeutung.

Auch spätere Anteilsübertragungen an einer grundbesitzenden Personengesellschaft können grunderwerbsteuerlich relevant sein, soweit die persönlichen Befreiungen nach § 3 GrEStG nicht greifen. Zu prüfen sind insbesondere § 1 Abs. 2a GrEStG bei einer Änderung des Gesellschafterbestands von mindestens 90% innerhalb von zehn Jahren sowie die Ergänzungstatbestände der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG.

Für die Gestaltungspraxis folgt daraus, daß Grundstücksübertragungen auf eine Familienpersonengesellschaft und anschließende Übertragungen von Gesellschaftsanteilen auf Ehegatten, Kinder oder Enkel zwar häufig grunderwerbsteuerneutral strukturiert werden können. Eine pauschale Grunderwerbsteuerfreiheit besteht jedoch bei Gesellschaften nicht; erforderlich bleibt stets die Prüfung von persönlichen bzw. sachlichen Steuerbefreiungen.

VI. Ertragszurechnung

Von zentraler Bedeutung ist ferner die Frage, wem die laufenden Erträge aus dem Immobilienvermögen wirtschaftlich und steuerlich zugeordnet werden sollen. Bei Familiengesellschaften kommen hierfür insbesondere zwei Gestaltungsinstrumente in Betracht: der Vorbehalt eines Nießbrauchs und eine von den Beteiligungsquoten abweichende Gewinnverteilung.

1. Gewinnzuordnung und disquotale Ergebnisverteilung

Der Gesellschaftsvertrag kann Ergebnisverteilung und Substanzbeteiligung voneinander trennen. Dies ist in der Nachfolgepraxis besonders bedeutsam, wenn zwar Vermögenssubstanz auf Kinder oder Enkel übertragen werden soll, die laufenden Erträge aber zunächst ganz oder teilweise der Elterngeneration verbleiben sollen. Eine von den Beteiligungsquoten abweichende Gewinnverteilung ist gesellschaftsrechtlich grundsätzlich zulässig, solange sie nicht im Einzelfall gegen zwingende gesetzliche Grenzen, insbesondere § 138 Abs. 1 BGB, verstößt.³⁰ Zudem können einzelnen Gesellschaftern auch Vorabvergütungen beispielsweise für

eine geschäftsführende Tätigkeit eingeräumt werden.³¹ Bei schenkweise übertragenen Anteilen kann eine zumindest vorübergehend eingeschränkte Gewinnbeteiligung sachgerecht sein, etwa bis zur Vollendung einer bestimmten Altersgrenze oder solange die Übergeber ihren Lebensunterhalt aus den Erträgen sichern müssen.³²

Steuerlich ist eine disquotale Ergebnisverteilung bei Familiengesellschaften jedoch sorgfältig zu prüfen. Die Finanzverwaltung erkennt eine disquotale Gewinnverteilung bei Personengesellschaften einkommensteuerrechtlich grundsätzlich nur in gewissen Grenzen an. Insbesondere sollte beachtet werden, daß die Ergebnisverteilung gesellschaftsvertraglich klar geregelt, tatsächlich durchgeführt und wirtschaftlich nachvollziehbar ist. Es sollten in jedem Fall außersteuerliche Gründe für die disquotale Ergebnisverteilung bestehen.³³

2. Nießbrauch

Der Vorbehalt eines Nießbrauchs stellt in der Nachfolgeplanung innerhalb von Familiengesellschaften ein zentrales Instrument zur Versorgung des Einbringenden sowie ggf. seines Ehegatten oder weiterer begünstigter Personen dar. Dogmatisch ist zwischen dem Sachnießbrauch gemäß §§ 1030 ff. BGB am eingebrachten Vermögensgegenstand – regelmäßig Grundbesitz – und dem Rechtsnießbrauch gemäß §§ 1068 ff. BGB an den schenkweise übertragenen Gesellschaftsanteilen zu unterscheiden. Während der Sachnießbrauch, insbesondere am in das Gesellschaftsvermögen eingebrachten Grundstück, zivilrechtlich weitgehend unproblematisch ist, wirft der Nießbrauch an Gesellschaftsanteilen erhebliche Abgrenzungsfragen hinsichtlich der verbleibenden Gesellschafterrechte und der Befugnisse des Nießbrauchers auf; diese sind sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich in zahlreichen Einzelfragen umstritten.³⁴

Einkommensteuerlich ist beim Nießbrauch an vermietetem Grundbesitz entscheidend, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Behält sich der Übergeber unmittelbar an dem in eine vermögensverwaltende Familiengesellschaft eingebrachten Grundstück den Nießbrauch vor, ist dies im Ausgangspunkt nicht anders zu behandeln als bei einer unmittelbaren Grundstücksschenkung.³⁵ Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind grundsätzlich

²⁹ BFH, Urteil vom 07.10.2009 - II R 58/08, BStBl. II 2010, 302; gleichlautende Erlasse v. 05.03.2024, BStBl. I 2024, 410 Rn. 65 ff.

³⁰ MUKoHGB/Pöschke, 6. Aufl. 2026, HGB § 120 Rn. 82.

³¹ MUKoHGB/Pöschke HGB § 120 Rn. 94.

³² Harbecke, RNotZ 2022, 521 (528); Oppermann, RNotZ 2005, 453 (460 f.).

³³ Vosseler/Regierer, ZEV 2018, 434 (439); BMF v. 17.12.2013, BStBl. I 2014, 63 allerdings zur steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften.

³⁴ Harbecke, RNotZ 2022, 521 (528 f.); Löcherbach/Wegener, DStR 2020, 1599 ff.

³⁵ Vosseler/Regierer, ZEV 2018, 434 (438).

demjenigen zuzurechnen, der die Rechte und Pflichten eines Vermieters trägt, die Nutzungen tatsächlich zieht, das Grundstück besitzt und verwaltet. Bei einem mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Grundstück ist dies regelmäßig der Nießbraucher.³⁶ Demgegenüber werden die Einkünfte einer Personengesellschaft nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich festgestellt und den steuerlichen Zurechnungssubjekten zugeordnet; bei einem Nießbrauch am Gesellschaftsanteil ist dabei nach Maßgabe der konkreten Ausgestaltung zu prüfen, ob und inwieweit der Ergebnisanteil dem Gesellschafter oder dem Nießbraucher zuzurechnen ist.³⁷

Besondere Vorsicht ist bei einem Vorbehaltsnießbrauch an Anteilen einer gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft geboten. Hier entscheidet sich die Einkünftezurechnung maßgeblich nach der Mitunternehmerstellung. Beim Nießbrauch an Gesellschaftsanteilen ist insbesondere die Mitunternehmerstellung sowohl des Nießbrauchers als auch des belasteten Gesellschafters kritisch zu würdigen. Die wechselseitige Beschränkung von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko kann dazu führen, daß die steuerliche Anerkennung einer Mitunternehmerstellung gefährdet ist. Hinzu kommt, daß nach neuerer Rechtsprechung des BFH zweifelhaft erscheint, ob eine doppelte Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Gesellschafter überhaupt möglich ist.³⁸ Bis zu einer abschließenden Klärung empfiehlt es sich daher, den Vorbehalt eines Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen, insbesondere an solchen einer gewerblichen Personengesellschaft, zurückhaltend zu handhaben.

VII. Fazit

Die Familiengesellschaft ist bei der Nachfolgeplanung kein Selbstzweck. Ihr Einsatz ist vor allem dort sachge-

recht, wo Vermögen gebündelt, Verwaltungszuständigkeiten zentralisiert, Nachfolgeprozesse gestreckt und familiäre Bindungen gesellschaftsvertraglich abgesichert werden sollen. Gegenüber der unmittelbaren Einzelübertragung liegt ihr Mehrwert nicht in einem isolierten steuerlichen Vorteil, sondern in der Möglichkeit, Vermögenssubstanz, Ertragszuordnung, Kontrolle und Nachfolge dauerhaft in einer einheitlichen Struktur zu ordnen.

Steuerlich verlangt diese Struktur jedoch eine sorgfältige Gesamtbetrachtung. Die Nutzung schenkungssteuerlicher Freibeträge bildet dabei nur einen Ausschnitt. Ebenso entscheidend sind die ertragsteuerliche Einordnung als vermögensverwaltende, gewerbliche oder gewerblich geprägte Gesellschaft, die Ausgestaltung von Einbringungen und Übertragungen, grunderwerbsteuerliche Folgen sowie die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen.

Für die Beratungspraxis folgt daraus, daß die Familiengesellschaft von Beginn an als abgestimmtes Gesamtkonzept angelegt werden muß. Gesellschaftsvertrag, Schenkungs- und Übertragungsverträge, Finanzierung, etwaige Vorbehalts- und Sonderrechte sowie Testamente und Eheverträge dürfen nicht isoliert nebeneinanderstehen, sondern müssen ineinandergreifen. Gelingt diese Abstimmung, kann die Familiengesellschaft ein leistungsfähiges Instrument sein, um insbesondere Immobilienvermögen generationenübergreifend zusammenzuhalten und steuerlich kontrolliert zu übertragen. Fehlt es hingegen an klaren Regelungen, familiärer Kooperationsfähigkeit oder einer belastbaren steuerlichen Konzeption, kann die Struktur selbst zum Ausgangspunkt erheblicher Konflikte und steuerlicher Risiken werden.

³⁶ BMF v. 30.09.2013, BStBl. I 2013, 1184 Rn. 1, 41; Brandis/Heuermann/Schallmoser, 180. EL Dezember 2025, EStG § 21 Rn. 98.

³⁷ BFH, Urt. v. 15.11.2022 – IX R 4/20, BStBl. II 2023, 389.

³⁸ BFH, Urt. v. 20.03.2025 – IV R 12/2, DStRE 2025, 966; BFH, Urt. v. 19.07.2018 – IV R 10/17, DStR 2018, 2372.

BFH nimmt erstmalig steuerliches Verwertungsverbot aus Verstößen gegen die StPO an

Zugleich Anmerkung zum BFH-Beschluß vom 23.04.2025 – I B 51/22

Rechtsanwalt *Dr. Martin Wulf*, Fachanwalt für Steuerrecht, Streck Mack Schwedhelm, Berlin, und *Leonie Beh*, LL.M., Rechtsreferendarin am Kammergericht Berlin

I. Einleitung und Problemstellung

In Steuerstreit- und Steuerfahndungsverfahren kommt es immer wieder zu Situationen, in denen Informationen aus strafrechtlichen Ermittlungen, insbesondere Papiere oder elektronische Dokumente aus Durchsuchungsmaßnahmen, dazu verwendet werden, Steuerbescheide zu erlassen und Steuernachforderungen zu rechtfertigen, um die dann anschließend in einem steuerlichen Rechtsbehelfsverfahren gestritten wird. Nun behandeln deutsche Ermittlungsbehörden die Vorschriften der StPO (und die dazu ergangene Rechtsprechung des BVerfG) ungefähr so, wie der durchschnittliche deutsche Autofahrer die Vorgaben der Straßenverkehrsordnung: Man ist durchaus gewillt, sich im Kern daran zu halten, läßt in Bereichen, die man selbst als lästig empfindet, aber durchaus auch einmal „fünfe gerade sein“. Leider ist der Rechtsschutz gegen solche Grenzüberschreitungen in der StPO schwach ausgestaltet. Formal steht den Betroffenen zwar der Weg zur gerichtlichen Entscheidung des Amtsgerichts und zur Überprüfung von amtsgerichtlichen Entscheidungen durch die Beschwerde zum Landgericht offen – in der Praxis weiß aber jeder gute Strafverteidiger und jede gute Strafverteidigerin zu berichten, daß diese Rechtsbehelfe selten erfolgreich sind und die Strafgerichte – selbst bei klaren Vorgaben des BVerfG – dazu tendieren, über Rechtsverstöße im Rahmen von Ermittlungsmaßnahmen hinwegzusehen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen man sich möglicherweise im Besteuerungsverfahren gegen die Rechtswidrigkeit von Maßnahmen der Strafverfolgungsbehörden wehren und ein Verwertungs- oder Verwendungsverbot geltend machen kann.

Insoweit hat der BFH im April letzten Jahres einen geradezu spektakulären Beschluß erlassen, in dem erstmals ein Verwendungsverbot im Besteuerungsverfahren auf Basis von einfachrechtlichen Verstößen gegen die Vorschriften der StPO anerkannt und im konkreten Fall ausgesprochen wurde.

II. Sachverhalt der BFH-Entscheidung vom 23.04.2025

Der Beschluß des BFH vom 23.04.2025 - I B 51/22¹ beschäftigt sich mit der Frage der Verwertbarkeit von Daten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung, die zuvor in einem davon unabhängigen und auf außersteuerliche Verstöße bezogenen Ermittlungsverfahren gewonnen wurden.

Die Klägerin war eine Ltd. mit satzungsmäßigem Sitz auf Zypern, deren alleinige Anteilseignerin eine in Deutschland ansässige GmbH war, deren Anteile wiederum im Betriebsvermögen einer OHG gehalten wurden. Formeller Geschäftsführer der Ltd. war ein in Zypern ansässiger deutscher Staatsbürger. Im Zuge eines Ermittlungsverfahrens wegen Verstößen gegen das WpHG, das sich gegen die Gesellschafter der GmbH und der OHG richtete, wurde bei der OHG eine Festplatte sichergestellt. Rechtsgrundlage für die Maßnahme der Kriminalpolizei war ein Beschluß des Amtsgerichts über die Durchsuchung der Geschäftsräume der Gesellschaft und die Beschlagnahme (unbenannter) elektronischer Geräte und Speichermedien.

Die Staatsanwaltschaft bzw. Kripo übergab den Datenträger später im Wege der Amtshilfe auf Anforderung ungefiltert an die Finanzverwaltung. Der zuständige Außenprüfer wertete insbesondere den auf der Festplatte gespeicherten E-Mail-Verkehr aus und gelangte so zu der Annahme, daß die Geschäftsleitung der Ltd. faktisch von Deutschland aus stattgefunden habe. Das Finanzamt nahm daraufhin das Vorliegen einer inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte an und erließ Steuerbescheide unter Annahme einer unbeschränkten Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht der Klägerin. Die Klage gegen diese Bescheide war vom Finanzgericht zurückgewiesen worden. Hiergegen erhob die Klägerin die Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH.

¹ BFH/NV 2025, 883; wistra 2025, 436 m. Anm. Wulf, DStRK 2025, 181 m. Anm. Meinert, NZWiSt 2025, 351 m. Anm. Gehm, NJW-Spezial,

2025, 378 m. Anm. Beukelmann/Heim.

III. Entscheidungsgründe

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts, das diese Daten in seine Beweiswürdigung einbezogen hatte, wegen des Vorliegens eines Verfahrensmangels auf und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung zurück.

Der BFH stellt klar, daß § 393 Abs. 3 S. 1 AO den Finanzbehörden zwar grundsätzlich die Nutzung strafprozessual gewonnener Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren erlaubt, dies jedoch voraussetzt, daß die Datenerhebung rechtmäßig und verfassungskonform erfolgt ist. Diese Voraussetzungen sah der BFH als nicht erfüllt an: Die fehlende Durchsicht durch die Staatsanwaltschaft führte dazu, daß sämtliche Daten – unabhängig von ihrer Relevanz für das strafrechtliche Ermittlungsverfahren – an die Finanzverwaltung gelangten. Dadurch erhielt der Außenprüfer faktisch Zugriffsmöglichkeiten, die ihm nach der AO nicht zustehen. Zudem verblieb die Festplatte fast drei Jahre ungesichtet bei den Ermittlungsbehörden, was den Grundrechtseingriff weiter verstärkte.

Der BFH sah darin eine Verletzung des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG) und bejahte ein qualifiziertes Verwertungsverbot mit Fernwirkung („Verwendungsverbot“). Somit durften weder die unmittelbar aus der Festplatte stammenden Daten noch mittelbar gewonnene Erkenntnisse im Besteuerungsverfahren berücksichtigt werden.

IV. Rechtsgrundlage der Datenverwertung

1. Nach § 393 Abs. 3 Satz 1 AO dürfen rechtmäßig im Rahmen eines Strafverfahrens erlangte Erkenntnisse grundsätzlich auch im Besteuerungsverfahren verwendet werden. Die Vorschrift ist weit gefaßt und gilt grundsätzlich auch für Zufallsfunde sowie Erkenntnisse aus Verfahren wegen Nicht-Steuerstraftaten.

Dieses Verwertungsrecht endet jedoch dort, wo verfassungsrechtlich geschützte Positionen des Steuerpflichtigen beeinträchtigt werden. In solchen Fällen greifen sog. qualifizierte materiell-rechtliche Verwertungsverbote, die eine Berücksichtigung der gewonnenen Informationen schlechthin ausschließen.

2. *Bleschick* hat die gesetzliche Ausgangslage und die bisherige Rechtsprechung des BFH in seiner Anmerkung zu der vorliegenden Entscheidung knapp und prägnant zusammengefaßt:¹

Der Gesetzgeber hat die Entwicklung eines steuerrechtlichen Verwertungsverbotes ausdrücklich der richterlichen Rechtsfortbildung überlassen.² Der BFH unterscheidet seit einem Grundsatzurteil des VIII. Senats des BFH aus dem Jahr 1997 in ständiger Rechtsprechung zwischen formellen oder verfahrensrechtlichen Verwertungsverböten einerseits („einfache Verwertungsverbote“) und qualifiziert materiell-rechtlichen Verwertungsverböten andererseits („qualifizierte Verwertungsverbote“).³ Dem Urteil des VIII. Senat haben sich andere Senate angeschlossen.⁴ Danach gilt, daß schwerwiegende (v.a. grundrechtsrelevante Verstöße) oder bewußt und willkürlich begangene Verfahrensverstöße, zu einem qualifizierten Verwertungsverbot führen. Derartig gravierende Verfahrensverstöße sollen eine ausnahmslose Unverwertbarkeit der so ermittelten Tatsachen zur Folge haben, ohne daß Heilungsmöglichkeiten selbst durch zulässige, erneute Ermittlungsmaßnahmen bestünden.⁵ Dagegen sollen einfache Verfahrensmängel grundsätzlich nicht zu einem endgültigen Verwertungsverbot führen (Fälle des einfachen oder „schwachen“ Verwertungsverbots). Hier ist es bei der gebotenen Abwägung zwischen den Individualinteressen von Steuerpflichtigen, nicht aufgrund verfahrensfehlerhafter Ermittlungsmaßnahmen mit einer materiell-rechtlich an sich zutreffenden Steuer belastet zu werden, und der Pflicht des Staates, eine gesetzmäßige und gleichmäßige Steuerfestsetzung zu gewährleisten, regelmäßig gerechtfertigt, die erlangte Information trotz des zugrundeliegenden Verfahrensrechtsverstößes im Besteuerungsverfahren zu verwerten und/oder eine Fernwirkung eventueller Verwertungsverböte auf spätere, rechtmäßig erlangte Ermittlungsergebnisse zu verneinen.⁶

3. *Bleschick* weist auf die folgenden, praktisch relevanten Beispielfälle hin:

a) Wegen des Vorliegens eines einfachen Verwertungsverbots können Erkenntnisse verwertbar sein, auch wenn diese ohne eine Prüfungsanordnung oder infolge einer nicht ordnungsgemäßen (= erfolgreich angefochtenen) Prüfungsanordnung erlangt werden. Dies gilt

¹ *Bleschick*, jurisPR-SteuerR 31/2025 Anm. 2.

² Vgl. BT-Drs. 7/4292, Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf einer AO, Begründung, S. 25.

³ BFH vom 25.11.1997 – VIII R 4/94 Rn. 31 f., BStBl. II 1998, 461.

⁴ BFH vom 28.04.1998 – IX R 24/94 Rn.15, BFH/NV 1998, 1192; BFH vom 26.02.2001 – VII B 265/00 Rn. 16, BStBl. II 2001, 464; BFH vom 23.01.2002 – XI R 10, 11/01, BStBl. II 2002, 328; BFH vom 15.05.2002 – V B 74/01 Rn. 22, BFH/NV 2002, 1279; BFH vom 02.04.2004 – II B 13/02, BFH/NV 2005, 58; BFH vom 04.10.2006 – VIII R 53/04 – BStBl. II 2007, 227.

⁵ BFH vom 25.11.1997 – VIII R 4/94 Rn. 31, BStBl. II 1998, 461; BFH vom 04.12.2012 – VIII R 5/10, BStBl. II 2014, 220; Anm. *Fischer*, jurisPR-SteuerR 18/2023 Anm. 2; vgl. zum strafrechtlichen Verwertungsverbot: BVerfG vom 02.07.2009 – 2 BvR 2225/08 Rn. 16 „Beweisverwertung, Wohnungsdurchsuchung“, NJW 2009, 3225; BVerfG vom 09.11.2010 – 2 BvR 2101/09 Rn. 45 „Steuer-CD“, BFH/NV 2011, 182.

⁶ BFH vom 29.08.2017 – VIII R 17/13 Rn. 48, BStBl. II 2018, 408; Anm. *Jachmann-Michel*, jurisPR-SteuerR 21/2018 Anm. 2; BFH vom 04.12.2012 – VIII R 5/10 Rn. 18, BStBl. II 2014, 220; Anm. *Fischer*, jurisPR-SteuerR 18/2023 Anm. 2.

stets bei Erstbescheiden und Bescheiden, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. In solchen Fällen fehlender, unwirksamer oder erfolgreich angefochtener Prüfungsanordnungen besteht ein Verwertungsverbot nur dann, wenn die in der „rechtswidrigen“ Außenprüfung bekanntgewordenen Tatsachen der Aufhebung oder Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheides zugrundegelegt werden. Begründet wird diese Differenzierung damit, daß ein FA für eine umfassende Aufklärung des Sachverhalts für Zwecke der erstmaligen Steuerfestsetzung keiner förmlichen Prüfungsanordnung bedürfe. Das FA ist zur Erforschung des steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts nach den §§ 85, 88 ff. AO von Amts wegen verpflichtet.

Verfahrensrechtliche Verstöße, selbst wenn sie ein Verwertungsverbot zur Folge hätten, können zudem im Rahmen einer neuen Sach- und Rechtsprüfung im Einspruchsverfahren (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO) geheilt werden.⁷

b) Den dahinterstehenden Rechtsgedanken eines fehlenden Zusammenhangs zwischen Verfahrensverstoß und Steuerfestsetzung hat die Rspr. des BFH für die Fälle aufgegriffen, in denen die Steuerfestsetzung unter einem Vorbehalt der Nachprüfung steht und die Festsetzung (wegen der weiten Änderungsmöglichkeit nach § 164 Abs. 2 AO) vergleichbar den Fällen einer Erstveranlagung noch „offen“ ist.⁸

c) Ein „schwaches Verwertungsverbot“ nimmt der BFH auch dann an, wenn ein Beschuldigter entgegen § 393 Abs. 1 Satz 4 AO nicht darüber belehrt wird, sich nicht selbst belasten zu müssen. Generell liegt dem die Auffassung zugrunde, daß einfache strafprozessuale Verfahrensfehler, die die Maßnahme nach der StPO rechtswidrig machen (wie die unterlassene Belehrung) der Verwendung im Besteuerungsverfahren grundsätzlich nicht entgegenstehen.⁹

4. In der zitierten Entscheidung ging es nicht um ein solches „schwaches“, sondern um ein qualifiziertes Verwertungsverbot. Mit dem Beschluß vom 23.04.2025 (I B 51/22) hat der BFH das oben skizzierte und in der Rechtsprechung bislang zuvor nur abstrakt beschriebene „starke Verwertungsverbot“ aufgrund von Verletzungen der StPO erstmals konkret umgesetzt. Er hat anerkannt, daß Verstöße gegen Verfahrensvorschriften

der StPO ein qualifiziertes steuerliches Verwertungsverbot begründen können.

Im vorliegenden Fall war die ungefilterte Weitergabe der Festplatte an die Außenprüfung nach Ansicht des BFH ein unverhältnismäßiger Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung und konnte daher nicht von § 393 Abs. 3 S. 1 AO gedeckt werden. Nach der überzeugenden Analyse des BFH befanden sich die Daten strafprozessual noch im Stadium der vorläufigen Sicherstellung nach § 110 StPO, denn der erlassene „Beschlagnahmebeschluß“ des Amtsgerichts war nicht hinreichend konkret, um als richterliche Anordnung im Sinne von § 98 StPO anerkannt zu werden.¹⁰

In der Folge hat der BFH die erforderliche Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse an einer umfassenden steuerlichen Sachaufklärung und dem Schutz der grundrechtlich gewährleisteten informationellen Selbstbestimmung erstmals eindeutig zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden.¹¹ Damit konkretisiert der Beschluß das Prinzip, daß die Wahrung der in der StPO kodifizierten und auf das Verfassungsrecht Bezug nehmenden Grenzen Vorrang vor fiskalischen Ermittlungsinteressen hat.

V. Bedeutung des § 110 StPO und Grundrechtsbezug

Zentrale dogmatische Bezugspunkte der Entscheidung sind die Vorgaben des § 110 StPO. Diese Vorschrift verpflichtet die Ermittlungsbehörden zur Durchsicht sichergestellter Unterlagen und Datenträger, um verfahrensrelevante von irrelevanten Informationen zu trennen und so die Eingriffsintensität in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu begrenzen. Die nach dieser Prüfung für das Verfahren irrelevanten Daten sind sodann an den Betroffenen herauszugeben oder zu löschen. Anders könnte dies – und so hatte auch das FG erstinstanzlich noch argumentiert – allenfalls dann sein, wenn die Daten im Rahmen der Durchsuchung bereits gemäß § 98 StPO beschlagnahmt worden wären. Mangels hinreichend konkreter Beschreibung der (potenziell) zu beschlagnahmenden Gegenstände in der Durchsuchungsanordnung war diese indes nach

⁷ BFH vom 13.12.1995 – XI R 43-45/89 Rn. 30, BStBl. II 1996, 232.

⁸ Bleschick a.a.O. unter Hinweis auf BFH vom 23.08.1994 – VII R 93/93 Rn. 14, BFH/NV 1995, 572; BFH vom 17.01.2002 – V B 88/01 Rn. 14, BFH/NV, 748.

⁹ BFH vom 30.05.2008 – V B 76/07, juris; BFH vom 23.01.2002 – XI R 10, 11/01, BStBl. II 2002, 328, DStRE 2002, 720; BFH 28.10.2009 – I R 28/08, IStR 2010, 103.

¹⁰ BFH/NV 2025, 883 Rz. 20.

¹¹ BFH vom 23.04.2025 a.a.O. Rn. 22; soweit der BFH in vorangegangenen Entscheidungen bereits „starke Verwertungsverbote“ anerkannt

hatte, beruhte dies jeweils auf verfassungsrechtlichen Einwänden und nicht auf einfachgesetzlichen Verstößen gegen Vorgaben der StPO. In BFH vom 26.02.2001 (VII B 265/00, wistra 2002, 31) hat der Senat es wegen der fehlenden gesetzlichen Grundlage nach Art. 10 GG für unzulässig erklärt, Informationen aus abgehörten Telefonaten im Besteuerungsverfahren zu verwerten (insofern leitete sich das Verwertungsverbot dort unmittelbar aus verfassungsrechtlichen Vorgaben ab); ebenso auch BFH 24.04.2013 – VII B 202/12, BStBl. II 2013, 987, mit der Anordnung, daß sich das verfassungsrechtliche Verwertungsverbot auch auf Zufallserkenntnisse aus einer TKÜ erstreckt, die Nicht-Katalogdaten betreffen; zu dieser Einordnung auch bereits Wulf wistra 2025, 238.

Ansicht des BFH nicht zugleich als Beschlagnahme-anordnung auszulegen.¹²

Die unterlassene Durchsicht führte dazu, daß die Finanzverwaltung ungefilterten Zugriff auf sämtliche gespeicherte Daten erhielt – einschließlich solcher ohne strafrechtliche Relevanz. Verschärft wurde der Eingriff durch die knapp dreijährige Untätigkeit der Ermittlungsbehörden, die den verfassungsrechtlich gebotenen Grundsatz der zügigen Prüfung verletzte.

Damit zeigt die Entscheidung exemplarisch, welche wesentliche Schutzfunktion den Vorgaben aus § 110 StPO für die informationelle Selbstbestimmung zukommt und daß es sich bei diesen Vorgaben nicht nur um eine verfahrensrechtliche Förmerei handelt.

Bemerkenswert ist, daß diese (klaren) strafprozessualen Ausführungen von einem Senat der Finanzgerichtsbarkeit stammen; man würde sich wünschen, daß Strafgerichte sich dies zu eigen machen.

VI. Annahme eines qualifizierten Verwertungsverbots

Zwar stellt der BFH erneut klar, daß verfahrensfehlerhaft erlangte Beweise nicht automatisch auch einem Verwertungsverbot unterliegen; wird durch die Art und Weise der Beweiserhebung allerdings ein verfassungsrechtlich geschützter Bereich des Steuerpflichtigen verletzt, so sind die so ermittelten Tatsachen „schlechthin und ohne Ausnahme unverwertbar.“¹³

Hervorzuheben ist die ausdrückliche Anerkennung einer Fernwirkung: Auch mittelbar gewonnene Erkenntnisse, die ohne den rechtswidrigen Zugriff nicht erlangt worden wären, unterfallen dem qualifizierten Verwertungsverbot. Damit hat der BFH eine konsequente Barriere gegen eine mittelbare Verwertung (= „Verwendung“) strafprozesswidrig erlangter Informationen in diesen Fällen errichtet.

VII. Grenzen der Befugnisse der Finanzverwaltung

Der BFH weist ausdrücklich darauf hin, daß § 200 AO den Außenprüfer lediglich zum Betreten und

Besichtigen von Geschäftsräumen ermächtigt, nicht jedoch zur eigenständigen Durchsuchung oder Beschlagnahme. Die ungefilterte Weitergabe einer durch die Behörden „weggenommenen“ Festplatte verschafft der Finanzverwaltung faktisch Ermittlungsbefugnisse, die ihr das Gesetz bewußt vorenthält.

Damit wird die Grenze zwischen zulässiger Amtshilfe und unzulässiger Erweiterung der Prüfungs- und damit auch Eingriffsbefugnisse überschritten. Die Entscheidung erinnert eindringlich daran, daß auch im Rahmen interbehördlicher Zusammenarbeit die jeweiligen gesetzlichen Zuständigkeitsgrenzen und damit einhergehenden Befugnisse strikt zu beachten sind.

VIII. Bewertung und Bedeutung für die Praxis

Die Entscheidung ist für das Verhältnis von Straf- und Steuerverfahren von erheblicher Tragweite. Sie verdeutlicht, daß die Generalklausel des § 393 Abs. 3 AO nicht als Freibrief zur umfassenden Datenverwertung verstanden werden darf, sondern den Bindungen der Verfassung unterliegt. Mit der Anerkennung eines qualifizierten Verwertungsverbots samt Fernwirkung stärkt der BFH den Schutz der informationellen Selbstbestimmung und setzt deutliche Grenzen für die Nutzung strafprozessualer Zufallsfunde im Steuerrecht.

Für Beraterinnen und Berater bietet die Entscheidung des BFH eine Blaupause dafür, wie zu argumentieren ist, um in eigenen Fällen ein steuerrechtliches Verwertungsverbot zu erreichen. Dabei ist darauf zu achten, bereits im Strafverfahren die Weichen so zu stellen, daß das Finanzgericht nicht später von einer rechtmäßigen Beweisgewinnung im Sinne der „Tatbestandsverwirklichung“ von strafprozessualen Anordnungen ausgehen muß (oder kann), auch wenn es im konkreten Fall, den der BFH entschied, nicht darauf ankam.

¹² BFH/NV 2025, 883 Rz. 20.

¹³ BFH/NV 2025, 883 Rz. 25.

Wirtschaftsgüter neben Grund und Boden und Gebäude – Eine dritte Dimension (auch) bei der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau gem. § 7b EStG

Rechtsanwalt/Steuerberater Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, zacher rechtsanwälte|steuerberater, Köln

§ 7b EStG erfordert (neben den weiteren besonderen Voraussetzungen) eine Differenzierung danach, welche Anschaffungs- oder Herstellungskosten der „neuen Wohnung“ zuzurechnen sind. Nicht nur die Abgrenzung zu Grund und Boden ist dabei relevant, sondern ggf. auch die Unterscheidung von anderen Wirtschaftsgütern, welche ggf. zusammen mit der Immobilie hergestellt bzw. angeschafft werden.

I. Alte Gewißheiten und neue Zweifelsfragen

Nicht erst durch § 7b EStG oder seine aktuelle Fassung gibt es bei der Abschreibung von Immobilien „klassische“ Fragen der Abgrenzung verschiedener Wirtschaftsgüter bei der ertragsteuerlichen Behandlung im Rahmen der Absetzung für Abnutzung.¹ Insb. gilt dies auch bei den hier fokussierten Wohnimmobilien, welche zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermietet werden und die durch die Sonderabschreibung gem. § 7b EStG – sowie die ggf. gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG kumulativ anwendbare degressive AfA für Wohnimmobilien nach § 7 Abs. 5a EStG – besonders gefördert werden sollen. Die hierdurch in erheblichem Maße zeitlich vorverlagerten Möglichkeiten zur Berücksichtigung höherer Anteile an der insgesamt anfallenden Abschreibung sollen entsprechend dem erklärten politischen Willen den Wohnimmobilienneubau fördern. Dies neben weiteren flankierenden Maßnahmen wie KfW-Darlehen oder Zuschüssen zur Erzielung bestimmter energetischer Standards etc. Anders als manchmal durch die schlagwortartige Bezeichnung als „Steuervorteile“ oder gar „Steuergeschenke“ suggeriert, führen allerdings besondere Regelungen innerhalb des AfA-Gefüges nicht etwa zu einem grundsätzlichen (Teil-)Steuererlaß oder gar Zuzahlungen des Staates, sondern eben strukturell nur zu einer zeitlichen Verschiebung. Hierdurch treten steuerentlastende Wirkungen für den Investor früher ein. Finanzmathematisch gesehen können auch Barwertvorteile generiert

werden. Allerdings steht spiegelbildlich auf der Zeitachse dann in späteren Jahren bei grundsätzlich gleichbleibender Gesamtdauer der Abschreibung entsprechend weniger Abschreibungsvolumen und damit steuerentlastende Wirkungen zur Verfügung. Abhängig von der (voraussichtlichen) individuellen Entwicklung der Einkünfte sollten auch diese Wirkungen für den einzelnen Investor stets bedacht werden, wenn etwa bei wachsender Steuerprogression in späteren Jahren sich dort eigentlich höhere Steuereffekte ergeben könnten.

Ein Klassiker ist in diesem Umfeld zunächst die Aufteilung zwischen dem Grund und Boden und dem Aufwand für das Gebäude selbst.² Grundsätzlich läßt sich durch einen relativ möglichst niedrigen Anteil von Grund und Boden bei einem gegebenen Gesamtbetrag für den Grund und Boden und das Gebäude ein positiver steuerlicher Effekt erzielen, insoweit sogar im Sinne eines zeitunabhängigen materiellen steuerlichen Vorteils. Grund und Boden ist eben nicht abzuschreiben und dessen Wertentwicklung somit steuerlich gesehen bis zu einem etwaig steuerpflichtigen Veräußerungsfall grundsätzlich irrelevant.³ Der Gebäudeanteil hingegen unterliegt der normalen ebenso wie einer ggf. gesondert geregelten Abschreibung für Abnutzung.

Die diesbezüglichen Diskussionspunkte sind hinlänglich bekannt. Zwar kann im Regelfall die im Notarvertrag regelmäßig niedergelegte Aufteilung zwischen den beiden Kaufpreisbestandteilen zunächst zugrunde gelegt werden. Sie ist aber für die Finanzverwaltung letztlich nicht bindend. Kommt es zu einer Nachprüfung, kommen in Abstufung ggf. Bodenrichtwerte der Gutachterausschüsse, Vergleichswerte aus vergleichbaren Objekten bis hin zu einem individuellen und auf das Objekt bezogenen Bewertungsgutachten in Betracht, ggf. im Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwertverfahren bzw. einer Kombination aus diesen zur Ermittlung des Gebäudewertes.⁴ Dies herkömmlicherweise zur Vermeidung ungerechtfertigt niedriger Kaufpreisanteile für Grund und Boden, wenn sie als Gestaltungsmittel zur Erzielung eines möglichst hohen AfA-fähigen

¹ Zum Teil spielen ähnliche – aber nicht völlig deckungsgleiche – Aspekte z.B. auch bei der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer oder in anderen Bereichen eine Rolle. Auf diese speziellen Aspekte wird im Weiteren jedoch nicht gesondert eingegangen.

² Im Folgenden wird dabei grundsätzlich nicht mehr zwischen Herstellungs- und Anschaffungskosten differenziert, für die prinzipiell im

Hinblick auf die Abgrenzungsproblematik ähnliche Maßstäbe sowie gleichartige Problemfelder bestehen. Im Fokus stehen allerdings hier die Anschaffungskosten beim Erwerb von Wohnimmobilien zu Vermietungs- bzw. Anlagezwecken.

³ Statt aller Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 5 Rdnr. 116.

⁴ Vgl. hierzu auch die aktuelle Arbeitshilfe des BMF.

Gebäudeanteils dienen sollen.

Dabei sind auch die sog. Anschaffungsnebenkosten wie etwa Maklergebühren, Provisionen, Notarkosten, Grundbuch- und Gerichtskosten, Grunderwerbsteuer und Kosten bestimmter Dienstleister mit einzubeziehen. Dies ist im Grundsatz ebenso unangefochten wie der Umstand, daß sie regelmäßig prozentual auf den zuvor ermittelten „zutreffenden“ Verteilungsschlüssel auf Grund und Boden und des Gebäudes verteilt werden. Dies ist auch im Rahmen der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG grundlegend anerkannt.⁵

Schon in herkömmlichen Fällen spielt jedoch zum Teil eine „dritte Dimension“ eine Rolle. Oft geht es dabei bei Wohnbauten um Kaufpreisbestandteile für (bewegliche) Bestandteile der Wohnungseinrichtung, die Küchenausstattung, aber auch um die Frage, inwieweit Garagen und Stellplätze, besondere Außenanlagen oder Spielplätze selbstständige Wirtschaftsgüter darstellen. Ist dies zu bejahen, führt dies zu einem (ggf. jeweils) gesonderten Abschreibungsregime. Dabei liegt herkömmlicherweise das Interesse des Abschreibungsberechtigten durchaus in einer gesonderten Betrachtung solcher „Bestandteile“ nicht des Gebäudes als einem Wirtschaftsgut, sondern „nur“ des Gesamterwerbs, zumal die Abschreibungszeiträume für derartige besondere Wirtschaftsgüter regelmäßig kürzer als die für das Gebäude sind. In der praktischen Wirkung stehen also ein gewisser Aufteilungsaufwand und ggf. auch Nachweisschwierigkeiten wiederum „verbesserten“ AfA-Möglichkeiten gegenüber. Auch echte Ersparnisse lassen sich damit bei konsequenter Handhabung erzielen, da jedenfalls insoweit manche Anschaffungsnebenkosten wie z.B. auch die Grunderwerbsteuern z.B. nicht auf bewegliche Gegenstände entfallen, mögen sie auch anlässlich des Immobilienerwerbs miterworben worden sein. Das Gleiche kann ggf. auch für anderweitige Nebenkosten der Anschaffung wie Makler- oder Sachverständigenkosten gelten.

II. Abgrenzungsfragen im Licht des § 7b EStG

Bei der (zusätzlichen) Sonderabschreibung nach § 7b EStG, welche das herkömmliche Abschreibungsregime ergänzt, aber dieses nicht ersetzt, wird zunächst auch von der klassischen Aufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude ausgegangen.⁶ Auffällig ist jedoch, daß gerade hier oft die Behandlung der „dritten Säule“ gesondert abzuschreibender Wirtschaftsgüter

neben dem Gebäude und zum grundsätzlich nicht einzubeziehenden Grund und Boden vernachlässigt wird. Dies wird zwar manchmal am Rande erwähnt, aber in den Wirkungen kaum vertieft.⁷ Dabei spielt dieser Bereich gerade im Rahmen der AfA nach § 7b EStG eine besondere Rolle; dies in dreifacher Hinsicht:

Zunächst stellt sich stets die Frage, ob der miterworbene Vermögensgegenstand überhaupt Bestandteil einer „Wohnung“ im Sinne von § 7b Abs. 1 EStG ist. Dieser Begriff ist primär weder aus zivilrechtlichen noch steuerlichen Blickwinkeln zu sehen, sondern aus sachlicher Sicht. Er umfaßt alles, was zur „neuen Wohnung“ gehört, einschl. der Nebenräume. Eindeutig nicht berücksichtigt werden z.B. die Kosten für alte Außenanlagen, Möblierung, wobei lange Zeit auch die Einberechnung von (Tief-) Garagen im Detail streitig war.

Was danach nicht „zur Wohnung“ gehört, kann schon begrifflich nicht an der Sonderabschreibung teilhaben und unterliegt dann ggf. einem anderen Abschreibungsregime.

Zum zweiten ist die Frage der Einbeziehung oder Separierung bei der Berechnung der Kostenobergrenze nach § 7b Abs. 2 Satz 2 EStG relevant. Denn insoweit ist nicht nur wiederum Grund und Boden aus der Berechnung zu exkludieren, sondern bei zutreffender Handhabung auch etwaige Kaufpreisbestandteile, welche eben (neben den Bestandteilen für Grund und Boden) nicht dem Wohngebäude bzw. (anteilig) der dort erworbenen Wohneinheit zugerechnet werden können. Gerade aufgrund des zusätzlichen aktuellen Erfordernisses der Erteilung des Qualitätssiegels Nachhaltiges Gebäude, bei dem vielfältige Faktoren auch über die reine Gebäudeausführung hinaus im Rahmen der Zertifizierung eine Rolle spielen können, kann es insoweit zu – bei steuerlicher Betrachtung – gesondert zu behandelnden Wirtschaftsgütern kommen.

Schließlich ist auch „innerhalb“ der genauen Berechnung der aktuell maßgeblichen Baukostenobergrenze von 5.200 Euro pro qm eine genaue Differenzierung erforderlich. Zwar wird hier von der Finanzverwaltung bei der Relation zwischen Kaufpreisannteil und Nutzfläche neben der reinen Berechnung der Nutzfläche nach Wohnflächenverordnung⁸ auch eine „erweiterte“ Anwendung der Wohnflächenverordnung unter Einbeziehung von Nebenräumen etc. zugelassen, soweit diese zur Benutzung durch einzelne oder alle Hausbewohner bestimmt sind; schließlich sogar alternativ auch die nochmals tendenziell zu etwas höheren Flächenwerten führende Berechnung nach BGF

⁵ Entsprechend auch zu § 7b EStG z.B. Schmidt/Kulosa, EStG, § 7b, Rdnr. 16.

⁶ Vgl. hierzu Anwendungsschreiben vom 21.05.2025 des BMF, GZ IV C3-S2197/00009/011/024, Rdnr. 38 ff. und 53 ff.

⁷ So z.B. BMF-Schreiben vom 21.05.2025, Rdnr. 45 und 46, sowie Brandis/Heuermann/Riehl, EStG, § 7b Rdnr. 18 f.

⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 21.05.2025, Rdnr. 50.

gem. DIN 277 bei Nachweis anhand der Bauunterlagen. Auch dort kann es jedoch sowohl Kaufpreisanteile wie auch Flächenanteile geben, welche dem Grunde nach nicht einzubeziehen sind, obwohl sie auch dem Grund und Boden zuzurechnen sind. Dies kann im Einzelfall über die Förderungsfähigkeit nach § 7b EStG dem Grunde nach entscheiden, da der genannte Betrag als Höchstgrenze über die Förderungsfähigkeit an sich entscheidet und nicht nur eine Kappungsgrenze oder eine Förderungshöchstgrenze wie etwa der Betrag von aktuell 4.000 Euro gem. § 7b Abs. 3 Nr. 2 EStG ist. Dieser Aspekt wird derzeit manchmal vernachlässigt,⁹ obwohl er von hoher praktischer Relevanz ist.

III. Typische Problembereiche in der aktuellen Praxis

Da gerade in Ballungsräumen die Kostenobergrenze von 5.200 Euro pro qm auch durchaus unterhalb der politisch als nicht förderungsbedürftig angesehenen „Luxusobjekte“, tendenziell eher bei relativ kleineren Wohnungen, eine Rolle spielt, haben hier in der Praxis verschiedene besondere Konstellationen auch schon Diskussionsbedarf nach sich gezogen. Einige dieser Aspekte werden nachfolgend angesprochen.

1. Hoher Anteil für Grund und Boden

Gleichsam entgegen dem klassischen Bestreben, den Anteil für Grund und Boden im Sinne möglichst hoher abschreibungsfähiger Kaufpreisvolumina gering zu halten, wird teilweise jetzt in die entgegengesetzte Richtung gedacht. Ein hoher Anteil für Grund und Boden – der für die Baukostenobergrenze einschl. der anteilig auf ihn entfallenden Nebenkosten eben exkludiert wird – findet in die Berechnung der Baukostenobergrenze keinen Eingang und führt deshalb tendenziell dazu, daß diese (noch) nicht tangiert wird. Hiervor ist allerdings im doppelten Sinne zu warnen. Entsprechend der oben kurz skizzierten Maßstäbe ist zwar eine entsprechende Aufteilung in den Kaufverträgen als indikative Richtschnur durchaus bedeutsam, aber keineswegs zwingend. Sie muß im Zweifel stets einer Nachprüfung standhalten und sollte daher nicht – in jetzt umgekehrtem Sinne – überstrapaziert werden. Ein wirtschaftlicher Aspekt kommt hinzu. Damit jedem erhöhten Kaufpreisanteil für Grund und Boden auch gerade bei dessen Anerkennung entsprechende Abschreibungsvolumina verloren gehen, mögen diese Effekte zwar geeignet sein, die Verletzung der Kostenobergrenze zu vermeiden und damit das Objekt als „7b-fähig“ vermarkten zu können; bei einer steuerlichen Gesamtbetrachtung

können sich solche „Verschiebungen“ für den Investor jedoch langfristig auch nachteilig auswirken.

2. Einbeziehung von sonstigen Wirtschaftsgütern in die gesamten Anschaffungskosten

Sind einzelne Wirtschaftsgüter nicht schon dem Grunde nach dem Wohngebäude bzw. der einzelnen Wohnung zuzuordnen, stellt sich *vor* der Frage ihrer anteiligen Zuordnung auf einzelne Einheiten im weiteren Rechenvorgang die Frage, ob die insoweit aufgewandten Beiträge überhaupt dem Grunde nach einzubeziehen sind, wie etwa bei Blockheizkraftwerken, Photovoltaikanlagen, bewußt allgemein zugänglichen Park-, Garten- oder Spielplatzanlagen, öffentlichen oder separat zu vermietenden Kfz- oder Fahrradstellplätzen und anderem mehr. Diese und auch andere Wirtschaftsgüter spielen gerade bei der QNG-Zertifizierung eine relevante Rolle und werden dort oft „gerne gesehen“, sind aber steuerlich ggf. nicht dem Gebäude bzw. einer Wohnung zuzuordnen, sondern separat zu betrachten.

3. Verteilung der Kaufpreisnebenkosten

Ein weiterer Aspekt ist im Einzelfall die Verteilung der Kaufpreisnebenkosten. Die der allgemeinen quotalen Aufteilung zwischen Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits folgende Zweiteilung der gesamten Kaufpreisnebenkosten mag im Grundsatz angängig und auch für die Praxis vereinfachend sein; sie ist aber jedenfalls bei daneben miterworbenen weiteren Wirtschaftsgütern nicht immer zwingend und sollte jedenfalls bei naheliegender abweichender Zuordnung zumindest in ihrer Folgewirkung simuliert werden, um die legalen Gestaltungsmöglichkeiten zu nutzen, sich aber zugleich vor bösen Überraschungen zu schützen. Ein Beispiel ist z.B. die Grunderwerbsteuer, aber ggf. auch Makler- und Dienstleistungsgebühren, welche für bestimmte gesonderte Wirtschaftsgüter nicht anfallen.

4. (Keine)Berücksichtigung besonderer Flächen

Komplementär zu der vorstehenden Überlegung gilt zugleich, daß (Gebäude-)Flächen, die nicht unmittelbar oder anteilig den jeweiligen Wohnungen zugerechnet werden können, eben nicht in die Flächenberechnung mit einbezogen werden können. Dies gilt unabhängig von der angewandten Methode der Flächenberechnung und auch bei der tendenziell günstigeren Heranziehung

⁹ Vgl. z.B. die Nachweise FN 5, in denen dieser Aspekt nur am Rande erwähnt wird, aber auch das amtliche Formular „Angaben zur

Sonderabschreibung nach § 7b EStG“ und viele aktuelle Erläuterungen aus der kommerziellen Praxis.

der Bruttogeschoßflächen nach DIN 277.¹⁰ Wenn dies auch theoretisch zu einem die Förderung nach § 7b EStG mit Blick auf die Kostenobergrenze nachteiligen Effekt wegen einer Verminderung der zugrunde zu legenden Flächen führt, so ist dieser doch in der Praxis meist geringer als umgekehrt die Bedeutung der entsprechenden Exklusion insoweit nicht zu berücksichtigender Kosten. Denn da – unabhängig von der Berechnungsweise – jedenfalls nur die Quadratmeter-Werte des Gesamtgebäudes eine Rolle spielen, aber insoweit vielfach die gesondert zu betrachtenden Wirtschaftsgüter innerhalb des betreffenden Gebäudes keine oder allenfalls sehr geringe Gebäudeflächen in Anspruch nehmen, ist bei mathematischer Betrachtung oft eine relevante Reduktion der auf das Gebäude tatsächlich entfallenden Gesamtkosten festzustellen, der keine verhältnisgleiche Verminderung der in die Berechnung einzubeziehenden Gesamtfläche gegenübersteht. Auch deshalb lohnt es sich oft, hier genau zu rechnen.

IV. Schlußfolgerungen für die Praxis

Die Zerteilung des Gesamtaufwandes in Grund und Boden einerseits und Kosten für das Gebäude bzw. die Wohnung andererseits unter entsprechender quotaler Aufteilung der Anschaffungsnebenkosten führt auf einem relativ einfachen Wege zu schnell umsetzbaren Ergebnissen. Sie ist aber oft dann nicht sachgerecht, wenn

weitere Wirtschaftsgüter eine Rolle spielen, die an den besonderen Bedingungen der Abschreibung nach § 7b EStG nicht teilhaben. Dies sind nicht nur grundsätzlich zu anderweitigen (gewerblichen) Zwecken genutzte Gebäudeflächen o.ä., welche z.B. auch in den amtlichen Verlautbarungen des BMF mit entsprechenden Rechen- und Aufteilungsbeispielen dargestellt werden,¹¹ sondern auch bei reinen „Wohnimmobilien“ oft Vermögensgegenstände, welche nicht (mehr) dem Begriff der Wohnung zuzurechnen sind. Das Erfordernis einer QNG-Zertifizierung fördert bzw. fordert sogar oftmals die Herstellung und den Erwerb von solchen gesondert zu betrachtenden Wirtschaftsgütern. Dann ist aber sowohl im Hinblick auf das grundsätzlich anzuwendende Abschreibungsregime als auch im Hinblick auf die zu berücksichtigenden Kosten einerseits wie auf die diesen gegenüberzustellende Quadratmeterzahl der Wohnfläche darauf zu achten, daß hier eine sachgerechte Erfassung und ggf. auch Separierung stattfindet. Dies kann gerade in Grenzfällen auch zum Erhalt der Förderungsfähigkeit nach § 7b EStG mit Blick auf die Kostenobergrenze je Quadratmeter Wohnfläche führen. Auch die amtlichen Bearbeitungshinweise und -hilfen sollten dies vielleicht stärker mit einbeziehen, selbst unter Berücksichtigung des aner kennenswerten Gedankens einer möglichst einfachen und klaren Handhabung.

¹⁰ Vgl. FN 5, dort Rdnr. 50 ff.

¹¹ Vgl. FN 4, dort etwa Rdnr. 54 und 60.

Geld hat man zu haben: BFH lehnt Billigkeitserlass trotz hoher Optionsverluste ab (IX R 18/23)

Keine Billigkeitskorrektur bei Verlusten aus Spekulationsgeschäften

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
Wahed T. Barekzai, LL.M., Steuerstrafverteidiger, Köln

Worum es geht

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 03.03.2026 eine harte, aber konsequente Entscheidung zur abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen getroffen. Im Kern ging es um die Frage, ob Einkommensteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen niedriger festgesetzt werden muß, wenn der Steuerpflichtige zwar nach dem Gesetz hohe steuerpflichtige Einkünfte erzielt hat, tatsächlich aber wegen erheblicher Verluste aus Optionsgeschäften nicht genügend liquide Mittel hat, um die festgesetzte Steuer zu zahlen.

Der BFH verneint einen Billigkeitserlaß. Von dem gesetzlichen Verlustausgleichs- und Verlustabzugsverbot für sonstige Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ist keine Ausnahme aus sachlichen Billigkeitsgründen zu machen, nur weil das reale Einkommen im Verlustjahr nicht ausreicht, um die festgesetzte Einkommensteuer zu zahlen.

Der entschiedene Fall

Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2002 erhebliche positive Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug 519.482 Euro. Daneben erlitt sie aber Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften und sonstigen Leistungen von insgesamt 426.227 Euro. Bei den sonstigen Leistungen handelte es sich um Verluste aus Stillhalterbeziehungsweise Optionsgeschäften.

Diese Verluste beruhten im Wesentlichen auf *realen* Geldabflüssen. Die Klägerin mußte also tatsächlich erhebliche Geldbeträge aufwenden. Gleichwohl blieben die Verluste bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2002 aufgrund der gesetzlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen zunächst unberücksichtigt.

Das Finanzamt setzte Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag von insgesamt mehr als 254.000 Euro fest. Die Klägerin beantragte später eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen. Sie argumentierte, ihr sei nach Steuerzahlung nicht einmal das steuerliche Existenzminimum verblieben. Das Finanzgericht Köln gab ihr zunächst teilweise recht. Der BFH hob diese Entscheidung jedoch auf und wies die Klage ab.

Verlustverrechnung ist gesetzlich bewußt beschränkt

Der BFH stellt klar, daß die Verlustverrechnungsregelungen des § 22 Nr. 3 EStG bewußt so ausgestaltet sind. Verluste aus sonstigen Leistungen können nicht beliebig mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Sie sind nur in einem besonderen Verlustverrechnungskreis nutzbar, nämlich mit entsprechenden positiven Einkünften aus derselben Einkunftsart.

Diese gesetzliche Beschränkung beruht auf einer bewußten Entscheidung des Gesetzgebers. Sie soll insbesondere bei schwer überprüfbaren und hochspekulativen Geschäften verhindern, dass Verluste aus nicht auf Überschuß angelegten Tätigkeiten sofort mit anderen Einkünften verrechnet werden.

Eine Billigkeitsmaßnahme darf diese gesetzliche Grundentscheidung nicht allgemein unterlaufen. Sie ist nur für atypische Ausnahmefälle gedacht, in denen die Anwendung des Gesetzes zu einem ungewollten Überhang führt. Ein solcher Ausnahmefall lag nach Auffassung des BFH hier nicht vor.

Verfassungsrechtlicher Hintergrund

Die Entscheidung steht im Zusammenhang mit der seit Jahren diskutierten Frage, ob Verlustverrechnungsbeschränkungen bei sonstigen Leistungen und privaten Veräußerungsgeschäften verfassungsgemäß sind. Der BFH hält diese Beschränkungen im Grundsatz für verfassungsgemäß. Dies gilt sowohl für Verluste aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG als auch für Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG.

Ausgangspunkt ist eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1998. Danach war der frühere vollständige Ausschluß der Verlustverrechnung bei § 22 Nr. 3 EStG verfassungswidrig. Zugleich hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber aber zugestanden, die Verlustverrechnung typisierend zu beschränken. Auf dieser Grundlage geht der BFH davon aus, daß die später eingeführten beschränkten Verlustverrechnungskreise verfassungsrechtlich zulässig sind.

Eine abschließende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu jeder heutigen Einzelkonstellation liegt damit nicht vor. Nach der gegenwärtigen BFH-Rechtsprechung sind die Verlustverrechnungsbeschränkungen jedoch grundsätzlich hinzunehmen. Eine Korrektur über Billigkeitsmaßnahmen kommt nur in echten atypischen Ausnahmefällen in Betracht.

Kein Schutz des Existenzminimums bei Optionsverlusten

Besonders deutlich ist die Aussage des BFH zum Existenzminimum. Zwar muß das Existenzminimum steuerfrei bleiben. Der Staat darf dem Steuerpflichtigen nicht das Einkommen besteuern, das dieser zur Sicherung seines notwendigen Lebensunterhalts benötigt.

Der BFH betont aber, daß dieser Schutz nicht dazu verpflichtet, Verluste aus hochspekulativen Stillhalter- oder Optionsgeschäften bereits im Verlustjahr steuerlich freizustellen. Solche Verluste gehören nicht zu den existenzsichernden Aufwendungen. Sie sind keine Kosten der notwendigen Lebensführung, sondern Folge eines bewußt eingegangenen spekulativen Risikos.

Mit anderen Worten: Wer hohe Risiken aus Options- oder Stillhaltergeschäften eingeht, kann sich bei Verlusten nicht ohne Weiteres darauf berufen, die Steuer müsse aus Billigkeitsgründen reduziert werden, weil die Liquidität zur Steuerzahlung fehlt.

„Geld hat man zu haben“

Die Entscheidung wirkt auf den ersten Blick streng. Sie folgt aber der steuerrechtlichen Grundlinie, daß die Liquiditätsbelastung allein regelmäßig keine sachliche Unbilligkeit begründet. Das Steuerrecht fragt zunächst nach der gesetzlich ermittelten Leistungsfähigkeit. Wenn bestimmte Verluste nach dem Gesetz nur beschränkt verrechenbar sind, führt ein tatsächlicher Liquiditätsabfluß nicht automatisch zu einer Billigkeitskorrektur.

Die plakative Formel lautet daher: Geld hat man zu haben. Wer nach der gesetzlichen Einkommensermittlung steuerpflichtige Einkünfte erzielt, muß die darauf entfallende Steuer grundsätzlich zahlen, auch wenn andere, gesetzlich nicht sofort verrechenbare Verluste die reale Liquidität stark belasten.

Verlustverrechnung in späteren Jahren bleibt möglich

Der BFH weist außerdem darauf hin, daß die Verluste nicht endgültig verloren waren. Sie konnten in späteren Jahren mit entsprechenden positiven Einkünften verrechnet werden. Im entschiedenen Fall wurden in den Folgejahren tatsächlich erhebliche Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften und sonstigen Leistungen mit späteren Gewinnen verrechnet.

Auch dies sprach gegen eine sachliche Unbilligkeit. Es ging also nicht darum, daß die Verluste steuerlich niemals berücksichtigt wurden. Sie wurden nur nicht sofort im Verlustentstehungsjahr mit anderen Einkünften verrechnet.

Praxishinweis

Die Entscheidung ist für Steuerpflichtige mit spekulativen Kapital- und Optionsgeschäften von praktischer Bedeutung. Sie zeigt, daß gesetzliche Verlustverrechnungsbeschränkungen ernst genommen werden müssen. Wer hohe Verluste in einem gesonderten Verlustverrechnungskreis erzielt, kann nicht sicher damit rechnen, diese Verluste sofort gegen andere positive Einkünfte geltend machen zu können.

Für Berater bedeutet dies: Bei risikobehafteten Geschäften sollte nicht nur die wirtschaftliche, sondern auch die steuerliche Liquiditätswirkung geprüft werden. Eine hohe Steuerlast kann selbst dann entstehen, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich erhebliche Verluste getragen hat.

Fazit

Der BFH lehnt eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen ab. Verluste aus Stillhalter- beziehungsweise Optionsgeschäften müssen nicht bereits im Verlustjahr berücksichtigt werden, nur weil das reale Einkommen nicht ausreicht, um die festgesetzte Steuer zu zahlen.

Die Entscheidung ist streng, aber folgerichtig: Das subjektive Nettoprinzip schützt das Existenzminimum, nicht aber Verluste aus hochspekulativen Geschäften. Wer solche Risiken eingeht, muß auch die steuerlichen Folgen der gesetzlichen Verlustverrechnungsbeschränkungen einkalkulieren.

Weg mit der Allstimmigkeit

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht *Jürgen Wagner*, LL.M., Allensbach am Bodensee/Zürich

Für die Beschlußfassung sieht das Gesetz ab und zu eine qualifizierte Mehrheit vor, v.a. bei Satzungsänderungen und der Auflösung von Vereinen, §§ 32 und 41 BGB. Einstimmigkeit ist nur im Personengesellschaftsrecht vorgesehen, z.B. in § 709 Abs. 3 BGB. Die Satzung kann (allerdings in beiden Richtungen) davon abweichen, § 40 BGB.

Gibt's denn so was?

Unter Allstimmigkeit versteht man die Zustimmung **aller** Beteiligten. Im Gegensatz zur Einstimmigkeit, die nur die Anwesenden z.B. bei einer Versammlung einschließt, müssen bei der **Allstimmigkeit ausnahmslos alle Mitglieder** – auch Abwesende oder Vertretene – zustimmen.

Anwendungsbeispiel 1: Alles gut

Ein Beispiel ist die Zustimmung aller **Wohnungseigentümer im WEG-Recht** (§ 23 Abs. 3 Satz 1 WEG) die explizite Zustimmung aller im Grundbuch eingetragenen Eigentümer. Als Ausweg ist vorgesehen: Bei Umlaufbeschlüssen muß in der Regel allstimmig zugestimmt werden, es sei denn, die Eigentümer haben zuvor in einer Präsenzversammlung beschlossen, daß für diesen speziellen Fall die einfache Mehrheit ausreicht.

Anwendungsbeispiel 2: Überholt

Mag man die Allstimmigkeit im WEG-Recht noch rechtfertigen können (die Wohnungseigentümer können sich ja schlecht dauerhaft aus dem Weg gehen), so ist im **Vereinsrecht** in § 32 Abs. 3 BGB bei sog. **Umlaufbeschlüssen**, also Beschlüssen außerhalb der Mitgliederversammlung, ebenfalls die Zustimmung aller Mitglieder vorgesehen. Die dogmatische Begründung dieser Vorschrift (seit Inkrafttreten des BGB unverändert) fragt nicht, wie das in Deutschland im Jahr 2026 gehen soll. Bereits ein einziges Mitglied, das vielleicht

gar nicht in böser Absicht seine Stimme nicht abgibt, reicht aus, um den Beschluß zu kippen. Daß die Stimmabgabe statt in Schriftform nun in Textform abgegeben werden kann, mag von digital-natives gefeiert werden. Realitätsferner Unsinn bleibt die Vorschrift dennoch: Gut 625.000 eingetragene Vereine arbeiten mit der Gestaltungskraft des Mehrheitsprinzips, was hier gerade verhindert wird.

Der Dino lebt noch...

Die ursprüngliche Begründung war der **Minderheitenschutz**. Braucht es heutzutage hierfür die Allstimmigkeit? Nein, der Minderheitenschutz braucht keine Einstimmigkeit, geschweige denn die Allstimmigkeit. Im Gegenteil: Minderheitenschutz funktioniert durch feste qualifizierte Mehrheiten (wie eine Zwei-Drittel- oder Dreiviertelmehrheit), die verhindern, daß eine einfache Mehrheit schwächere Gruppen überstimmt. Die einfache Mehrheit (50% plus eine Stimme) reicht oft für den Alltag, birgt aber die Gefahr des "Diktats der Mehrheit". Ein höheres Quorum schützt Minderheiten bei wichtigen Entscheidungen vorschnellen oder nachteiligen Änderungen, ohne eine Blockade durch Einzelne zu riskieren.

Der Ausweg

§ 32 Abs. 3 BGB sieht bei der Allstimmigkeit den Ausweg lediglich über § 40 BGB, wonach vom gesetzlichen Leitbild des BGB abgewichen werden darf. Freilich bedarf es dazu einer **Satzungsänderung**, die mit dem Normalfall des § 33 Abs. 1 BGB mit 3/4 der anwesenden Stimmberechtigten immer noch ein hohes Quorum voraussetzt.

Fazit

Die Allstimmigkeit ist ein unnötiges Hindernis im Management moderner Vereine und sollte als **vereinschädigende Vorschrift** aus dem BGB gestrichen werden. Ersatzlos.

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

Online

Newsletter Nr. 7/2026
Steueranwaltstag, Frankfurt a.M.
Newsletter Nr. 8/2026

27.10.2026
06.-07.11.2026
12.12.2026

Fachbeirat

Allgemeines Steuerrecht

RA/FAStR **Malte Norstedt**, Dinkgraeve Norstedt Krämer, München;
RA/FAStR **Dr. Frank Rozanski**, Hannover;
RA/FAStR/StB **Katharina Rogge**, Essen;
RA/StB **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin;
RA **Dr. Martin Geraats**, Meyer-Köring, Bonn;
RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S&P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich/Paris;
RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf;
RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomeczak**, equitus.law, Frankfurt a.M.

Steuerstrafrecht

RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Kantenwein Zimmermann Spatscheck & Partner, München;

RA/Dipl. Fw. **Rainer Biesgen**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

Europarecht

RA/FAStR **Prof. Dr. Klaus von Brocke**, Weissach b. München;
RA/StB/FAStR **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin,
Telefon 0 30/72 61 52-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, www.boorberg.de

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Die Zeitschrift erscheint vier Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data-Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

ISSN 1615-5610