

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

3/2024

136 . Ausgabe | 26. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL. M.  
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

69 **Editorial**  
Wagner

## Beiträge

- 71 Bock **Wegzugsbesteuerung: Folgeentscheidung des BFH nach dem EuGH-Urteil Wächter**
- 80 Hallerbach **Beschränkter Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4 a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung**
- 84 Stein **Kennen Sie den Güterstand Ihrer Mandanten/-innen? Auswirkungen ausländischen Familienrechts auf die Besteuerung im Inland (Teil 1)**
- 90 Norstedt **Die Zweitwohnungsteuer – Die unterschätzte Exotin: Ausgewählte Fallkonstellationen**
- 94 Söffing **Selbstkosten und Gebäudeanbau: Zwei Problemfelder des gewerblichen Grundstückshandels (Teil 2)**
- 98 **LiteraTour**
- Gestaltungstip**
- 99 Söffing **Schenkungsteuerliche Anzeige i.S. des § 30 Abs. 2 ErbStG**



## Topaktuelle Arbeitsgrundlage.

WWW.BOORBERG.DE

### LADEMANN Kommentar zum Einkommensteuergesetz mit Nebengesetzen

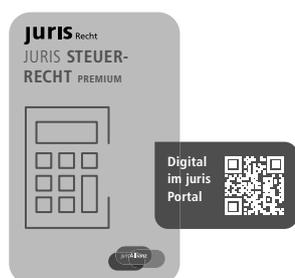
Loseblattwerk, ca. 16.810 Seiten, € 298,-  
einschl. 14 Ordnern

In Zusammenarbeit mit Deutscher Fachverlag  
GmbH – Fachmedien Recht und Wirtschaft  
ISBN 978-3-415-02393-2

Die Schwerpunkte des Kommentars:

- EStG kompakt: Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung – Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- Kommentierung des EStG, Vorblätter zu aktuellen Änderungen
- Erläuterungen zu steuerlichen Nebengesetzen, u.a.:
  - Umwandlungssteuergesetz
  - Außensteuergesetz
  - 5. VermBG
- Kommentierung zentraler BFH-Entscheidungen unmittelbar nach Veröffentlichung durch BFH-Richterinnen und -Richter
- Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen durch Ministerialrätin Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF i.R.

Die Aktualisierungsrate des Werks ist die höchste unter den Einkommensteuer-Kommentaren: **8–9 Ergänzungslieferungen pro Jahr.**



 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0624

I.  
25 Jahre **steueranwaltsmagazin**. Wir kommen gelegentlich darauf zurück. Allen treuen Lesern herzlichen Dank.

II.  
„Ein kurzer Blick in die Wirklichkeit trübt gewaltig das reichlich geschönte Selbstbild des Menschen. Sobald sich die religiösen Märchenerzähler auch in den weltlichen Machtapparat eingeschlichen hatten, jagte ein grausamer Krieg den nächsten. Mit beispielloser Skrupellosigkeit wurde im ersten Kreuzzug (1099) Jerusalem erobert, es folgte Konstantinopel (1204), man ermordete alles, was zwei Beine hatte, zerstörte und plünderte die zur damaligen Zeit prächtigste und reichste Stadt. Man teilte den ungeheuren Reichtum zwischen den Kriegsfürsten des Kreuzzugs und den Venezianern auf, die schließlich Teile des „christlichen“ Plünderungsfeldzugs mitfinanziert hatten. Dieses Geschäftsmodell hatte sich hervorragend bewährt und wurde permanent wiederholt. (...)

Man erfand die Inquisition, man erfand den Krieg gegen die Hexen, man folterte, verbrannte, enteignete den Besitz der Häretiker und Hexen samt den ihrer Verwandten, denn die gewaltige Bürokratie der Inquisition verschlang immer mehr Geld. Schließlich spaltete sich die mater ecclesia sancta (lateinisch für „heilige Mutter Kirche“), aus deren Händen Blut in Strömen floss. (...)

Aus: *Der blaue Reiter*, Ausgabe 53 („Krieg“)

III.  
Unsinn aus dem Internet: „Die gute Nachricht für alle: Der IQ erhöht sich pro Generation um 10 Punkte. Grund dafür ist der bessere Zugang zu Bildung heutiger Generationen. Lag vor 60 Jahren ein IQ von 100 noch am oberen Ende der Skala, ist er heute nur noch Durchschnitt (siehe Flynn-Effekt).“

Aus: *karrierebibel.de*

Einen schönen Frühsommer wünscht

Ihr  
Jürgen Wagner, LL. M.  
Red. **steueranwaltsmagazin**

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum **steueranwaltsmagazin**, 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, Konstanz/Zürich (JW) *wagner@wagner-vereinsrecht.com*

Die 137. Ausgabe des **steueranwaltsmagazin** erscheint am 15. August 2024.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Rüdiger Bock*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Dorotheé Hallerbach*, Rechtsanwältin in Augsburg; *Thomas Stein*, Rechtsanwalt in Ulm; *Malte Norstedt*, Rechtsanwalt in München; *Claudius* und *Matthias Söffing*, Rechtsanwälte in Düsseldorf.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB/FAHGR **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; 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, Rechtsanwaltgesellschaft 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-Tomczak**, LSV Rechtsanwalts GmbH, Frankfurt

### 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; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; 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, Scharstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-500, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: Reemers Publishing Services GmbH, 47799 Krefeld  
Druck: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73303 Geislingen/Steige

Anzeigenverwaltung: Verlag

Anzeigenpreisliste: Nr. 6 vom 01.01.2023

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 176,40 EUR inkl. Versandkosten jährlich.

ISSN 1615-5610



## Für Ausbildung und Praxis.

WWW.BOORBERG.DE

### Die rechtlichen und steuerlichen Wesensmerkmale der verschiedenen Gesellschaftsformen Vergleichende Tabellen

von Professor Dr. Heinz Stehle, Wirtschafts-  
prüfer und Steuerberater, Dr. Anselm Stehle,  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und  
Professor Dr. Wolfgang Hirschberger, Wirt-  
schaftsprüfer und Steuerberater

2021, 23. Auflage, 96 Seiten, € 28,-  
ISBN 978-3-415-06952-7



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415069527](http://www.boorberg.de/9783415069527)

Das Buch bietet die **einzige Gesamtübersicht** der handelsrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Wesensmerkmale der wichtigsten Gesellschaftsformen in vergleichenden Tabellen. Umfangreiche Änderungen, vor allem durch die **Corona-Gesetze**, sind in die 23. Auflage eingearbeitet.

In einer kurzen Einführung geben die Autoren allgemeine begriffliche Erklärungen und zeigen die grundsätzlichen Strukturmerkmale und Rechtsquellen auf. Die vergleichende tabellarische Darstellung ist in zwei Hauptteile gegliedert, einen handelsrechtlichen und einen steuerlichen.

Der erste Teil enthält eine Übersicht über die rechtlichen Wesens- und Unterscheidungsmerkmale der **verschiedenen Unternehmensformen**, wobei zu wesentlichen Kriterien in knapper Form Stellung genommen wird. Der handelsrechtliche Bereich wurde vollständig aktualisiert und an die Rechtsentwicklung angepasst.

In der zweiten Übersicht wird die **steuerliche Behandlung** der Gesellschaften und der Gesellschafter nach den wichtigsten Steuerarten dargestellt. Hier sind insbesondere auch die einschlägigen EU-Vorgaben berücksichtigt.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0424

### Wegzugsbesteuerung: Folgeentscheidung des BFH nach dem EuGH-Urteil Wächtler

Rüdiger Bock, Rechtsanwalt, LL.M. Internationales Wirtschaftsrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht, Konstanz

*In der Folge einer Entscheidung des EuGH (Urt. v. 26.02.2019, Wächtler, C-581/17) hat nun der Bundesfinanzhof (Urt. v. 06.09.2023 – IR 35/20) in dem vom Verfasser seit über 10 Jahren geführten Verfahren entschieden, daß die Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) bei einem Wegzug in die Schweiz dauerhaft und zinslos zu stunden ist, wobei die Stundung allenfalls von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden kann. Das Urteil ist zur bis zum 31.12.2021 geltenden Fassung der Wegzugsbesteuerung (im Folgenden „a.F.“) ergangen, dürfte aber auch auf die Neuregelung Auswirkungen haben, welche für Wegzüge ab 2022 gilt.*

#### 1. Historie der Wegzugsbesteuerung

##### 1.1 Erste Fassung des AStG

Im Jahr 1968 zog der Unternehmer *Helmut Horten* von Deutschland in die Schweiz. Von dort aus verkaufte er seine gesamten Firmenanteile an einer Kaufhauskette. Der Gewinn war steuerfrei, da die Schweiz Gewinne aus privaten Veräußerungsgewinnen von Kapitalgesellschaftsanteilen nicht besteuert. Daraufhin hat die Bundesrepublik Deutschland das Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz, AStG, auch bekannt als „Lex Horten“) eingeführt, welches am 13.09.1972 in Kraft getreten ist. Gemäß § 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F. wurde bei natürlichen Personen, die insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und die in den vorangegangenen fünf Jahren eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens einem Prozent gehalten haben, bei Aufgabe ihres Wohnsitzes in Deutschland der nicht realisierte Wertzuwachs aus der Beteiligung der deutschen Einkommensteuer unterworfen. Der fiktive Veräußerungsgewinn wird der Einkommensteuer unterworfen (§ 17 EStG). Für die Besteuerung werden 60% des gemeinen Werts der Anteile (§ 11 BewG) als Bemessungsgrundlage herangezogen (Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG).

##### 1.2 Änderungen durch das SEStEG

Nachdem der EuGH im Jahr 2004 entschieden hatte, daß die ähnlich ausgestaltete französische Wegzugsbesteuerung

dem Gebot der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 52 des EG-Vertrages widerspricht, wenn die Verlagerung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat der EU erfolgt (EuGH, Urt. v. 11.03.2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant, C-9/02), forderte die EU-Kommission auch Deutschland förmlich auf, seine Rechtsvorschriften über die Wegzugsbesteuerung aufzuheben (EU-Kommission, Pressemitteilung vom 19.04.2004, P/04/493). Deutschland hat in der Folge mit dem SEStEG zwar eine Änderung, teilweise aber noch eine Verschärfung eingeführt (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006). Damit wurden nicht mehr nur Beteiligungen an inländischen, sondern auch an ausländischen Gesellschaften erfaßt, die nach dem Typenvergleich einer deutschen Kapitalgesellschaft entsprechen. Neben dieser Verschärfung wurde durch das SEStEG in § 6 Abs. 5 AStG a.F. auch eine Regelung eingeführt, in Folgederer die nach § 6 Absatz 1 AStG a.F. geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden ist, sofern der Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des EWR-Abkommens ist und er nach der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem dieser Staaten (Zuzugsstaat) einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Weitere Voraussetzung war, daß die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesem Staat gewährleistet ist. Die Schweiz wurde in dieser Stundungsregelung nicht berücksichtigt, obwohl auch mit der Schweiz ein bilaterales Abkommen bestand, das sogenannte Freizügigkeitsabkommen (Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit, FZA, ABl. L 114 v. 30.04.2002).

Eine weitere Stundungsmöglichkeit, die auch für Wegzüge in Drittstaaten galt, war beschränkt auf Härtefälle und sah eine Aufteilung in maximal fünf verzinsliche Jahresraten gegen Sicherheitsleistung vor (§ 6 Absatz 4 Satz 1 AStG a.F.).

### 1.3 Neuregelung seit dem 01.01.2022

In der Folge einer Entscheidung des EuGH (Urt. v. 26.02.2019, Wächtler, C-581/17, hierzu ausführlich unten Ziffer 4.2), welches in der sofortigen Erhebung der Wegzugsbesteuerung einen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen in Bezug zur Schweiz feststellte, reagierte zunächst das BMF mit einer Anweisung, wonach abweichend von § 6 Absatz 4 Satz 1 AStG a.F. eine Stundung auf Antrag des Steuerpflichtigen in fünf gleichen Jahresraten vorzunehmen ist, die nach § 234 AO zu verzinsen sind, ohne daß es auf eine erhebliche Härte bei alsbaldiger Einziehung ankommt, allerdings nur gegen Sicherheitsleistung, wenn der Steueranspruch, z.B. mangels Beitreibungshilfe, gefährdet erscheine (BMF v. 13.11.2019 – IV B 5 – S 1325/18/10001:001). Allerdings sah sich der Gesetzgeber statt der Übernahme dieser Regelung des BMF veranlaßt, § 6 AStG komplett neu zu gestalten.

#### 1.3.1 Neue Stundungsregelung

Die seit dem 01.01.2022 geltende Neuregelung des § 6 AStG sieht nunmehr gar keine Differenzierung mehr zwischen Wegzügen in EU-/EWR und Drittstaaten vor. Insbesondere wurde die dauerhafte zinslose Stundung bis zur Anteilsveräußerung gestrichen (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.) und durch die Möglichkeit ersetzt, eine Zahlung der Steuer in sieben Jahresraten zu beantragen (§ 6 Abs. 4 AStG n.F.). Diese Regelung stellt also in Bezug auf Wegzüge in EU-/EWR-Fälle eine erhebliche Verschlechterung dar, jedoch in Bezug auf Wegzüge in Drittstaaten eine Erleichterung.

#### 1.3.2 Nachträgliche Wertverluste

In der Altfassung war vorgesehen, daß nachträgliche Wertminderungen die Wegzugsbesteuerung reduzieren können, sofern der Zuzugsstaat diese bei der Einkommensbesteuerung nicht berücksichtigt (§ 6 Abs. 6 AStG a.F., vgl. zum Erfordernis der fehlenden Berücksichtigung im Zuzugsstaat auch BFH v. 26.07.2023 – I R 39/20). In der Neuregelung ist diese Möglichkeit ersatzlos gestrichen, so daß keine Korrekturmöglichkeit mehr vorgesehen ist, wenn sich der Wert der Anteile nach dem Wegzug verringert. Dies kann dazu führen, daß Steuern auf fiktive Veräußerungsgewinne zu zahlen sind, die durch den Steuerpflichtigen effektiv nie realisiert werden können.

Der EuGH hat in einem Urteil im Jahr 2006 festgestellt, daß ein Steuerpflichtiger, der aus den Niederlanden wegzieht, gegenüber einer Person, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden beibehält, benachteiligt wird (EuGH-Urt. v. 07.09.2006, „N“, C-470/04). Wie der EuGH festhielt, wurde eine Person allein wegen des Wegzugs mit dem Einkommen steuerpflichtig, das noch nicht realisiert war und über das er nicht verfügte, wohingegen, wenn er in den Niederlanden wohnen geblieben wäre, der Wertzuwachs nur besteuert worden wäre, wenn und soweit er tatsächlich realisiert worden wäre. Diese unterschiedliche Behandlung sei geeignet, den Betroffenen vom Wegzug aus den Niederlanden abzu-

halten. Zudem wurden nach der Verlegung des Wohnsitzes eintretende Wertminderungen zu dem maßgeblichen Wegzugszeitpunkt nicht steuermindernd berücksichtigt. Somit hätte die Steuer auf den nicht realisierten Wertzuwachs, die zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung festgesetzt, gestundet und bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung fällig geworden wäre, die Steuer übersteigen können, die der Steuerpflichtige hätte entrichten müssen, wenn die Veräußerung zu demselben Zeitpunkt stattgefunden hätte, ohne daß der Steuerpflichtige aus den Niederlanden weggezogen wäre. Die Einkommensteuer wäre dort auf der Grundlage des bei der Veräußerung tatsächlich realisierten Wertzuwachses berechnet worden, der niedriger oder gar inexistent hätte sein können.

Indem die Neufassung des § 6 AStG keine nachträgliche Minderung vorsieht, wenn ein tatsächlicher Veräußerungsgewinn niedriger ausfällt und dadurch die beim Wegzug festgesetzte Steuer diejenige Steuer übersteigt, die der Steuerpflichtige hätte entrichten müssen, wenn die Veräußerung zu demselben Zeitpunkt stattgefunden hätte, ohne daß der Steuerpflichtige aus Deutschland weggezogen wäre, sollten die Argumente aus der Rechtssache „N“ auch gegen das Fehlen der Berücksichtigung nachträglicher Verluste vorgebracht werden können, zumindest bei einem Wegzug in einen EU-/EWR-Staat oder in die Schweiz.

#### 1.3.3 Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht

Eine weitere Änderung betrifft die nötige Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht vor dem Wegzug. Nach der Altregelung war es ausreichend, daß der Steuerpflichtige insgesamt mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war (§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F.). Dies kann demnach in einem Zeitraum liegen, in dem der Steuerpflichtige die Kapitalgesellschaftsanteile überhaupt noch nicht innehatte. Es reichte aus, wenn eine Person irgendwann in ihrer Kindheit in Deutschland 10 Jahre gewohnt hatte. Nach der Neuregelung gilt die Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem Auslösen der Wegzugsbesteuerung insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sind (§ 6 Abs. 2 AStG n.F.). Je nach Sachverhalt der betreffenden Personen, kann dies also eine Verschärfung oder eine Erleichterung im Vergleich zur Altfassung darstellen.

#### 1.3.4 Vorübergehender Wegzug

Geändert wurde zudem die Regelung über die vorübergehende Abwesenheit (zum Erfordernis einer Rückkehrabsicht vgl. BFH, Urt. v. 21.12.2022 – I R 55/19, BStBl II 2023, 898). Wird der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch unter im Gesetz genauer definierten Voraussetzungen, insbesondere dürfen die Anteile zwischenzeitlich nicht veräußert worden sein (§ 6 Abs. 3 AStG n.F.). Die Frist von sieben Jahren kann auf Antrag des Steuerpflichtigen insgesamt um

höchstens fünf Jahre verlängert werden, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.

### 1.3.5 Weitere Auslösungstatbestände

Die Wegzugsbesteuerung kann neben der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht (Wegzug) auch durch andere Tatbestände ausgelöst werden. Zum einen ist zu nennen die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG n.F.), zum anderen der Ausschluß oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.

In der Altfassung war noch als Tatbestand zur Auslösung der Wegzugsbesteuerung geregelt die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG a.F.). Auf Grund einiger Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz (siehe hierzu unten Ziffer 2) konnte es zu Fällen kommen, in denen die Wegzugsbesteuerung durch eine Verlagerung der Ansässigkeit in die Schweiz ausgelöst wurde, obwohl das Besteuerungsrecht Deutschlands für Veräußerungsgewinne bezüglich der Kapitalgesellschaftsanteile weiterhin in Deutschland verblieben ist. Im Anwendungserlaß zum AStG a.F. war das noch ausdrücklich vorgesehen (BMF v. 14.05.2004, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes Ziffer 6.3, Nr. 2). Wenn die Person zu einem späteren Zeitpunkt ihren deutschen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland dann endgültig aufgab, wurde die Wegzugsbesteuerung erneut ausgelöst (§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG a.F.).

Bezüglich der Neuregelung, die statt der Ansässigkeitsverlagerung das Erfordernis „Ausschluß oder Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile“ vorsieht, erläutert der aktuelle Anwendungserlaß (BMF, Schreiben v. 22.12.2023, RN 89): *„Ein Ausschluß des deutschen Besteuerungsrechts liegt vor, wenn die natürliche Person für Abkommenszwecke im anderen Vertragsstaat ansässig ist und das DBA für den Fall einer künftigen Veräußerung der Anteile dem ausländischen Staat auf Grund einer mit Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA 2017 vergleichbaren Regelung das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist.“* Durch die Formulierung, daß dem Zuzugsstaat das *ausschließliche* Besteuerungsrecht zugewiesen sein muß, läßt sich argumentieren, daß – sofern das Besteuerungsrecht Deutschlands auf Grund der Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz bestehen bleibt – die bloße Ansässigkeitsverlagerung die Wegzugsbesteuerung nicht auszulösen vermag. Hierfür spricht auch die Verwendung des Wortes „und“, welches für eine kumulative Voraussetzung spricht. Eindeutig ist diese Formulierung im Anwendungserlaß allerdings nicht, da die Fallgruppe der Sonderregelungen nicht erwähnt ist, sondern

lediglich auf Art. 13 des Abkommens verwiesen wird. Es wird sich daher die Einholung einer verbindlichen Auskunft empfehlen (§ 89 Abs. 2 AO).

### 1.4 Wertermittlung

Für die Wertermittlung kann grundsätzlich das vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden, wonach der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird (§§ 11, 199 ff. BewG, insbesondere § 203 BewG: Faktor 13,75). Allerdings wird oftmals auf einen abweichenden Wert nach einem Gutachten nach Ertragswertverfahren (z.B. IDW S1) abgestellt, da das vereinfachte Ertragswertverfahren oft zu überhöhten Werten führen würde. Diesbezüglich ergibt sich durch die Neuregelung keine Änderung.

## 2. Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz

Verschiedene Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz können dazu führen, daß die Wegzugsbesteuerung eingreift, obwohl Deutschland noch ein Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne behält.

### 2.1 Nachgelagertes Besteuerungsrecht bei wesentlichen Kapitalgesellschaftsanteilen

Nach Art. 13 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) sind Veräußerungsgewinne von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Ausnahmen sind für die Fälle vorgesehen, in denen der Wert zu mehr als 50% auf unbeweglichem Vermögen beruht, das in dem anderen Vertragsstaat liegt. Zudem gilt eine Ausnahme, wenn die Anteile Betriebsvermögen einer Betriebsstätte darstellen, welches ein Unternehmen im anderen Vertragsstaat hat. Grundsätzlich aber hat nur der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen. Für ein „normales“ DBA, welches dem OECD-Standard entspricht, ist die Regelung der Wegzugsbesteuerung also verständlich, da mit dem Wegzug regelmäßig das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaats für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften enden würde.

Nach Art. 13 Abs. 4 des DBA Deutschland-Schweiz hingegen behält bei einer Ansässigkeitsverlagerung einer natürlichen Person der frühere Ansässigkeitsstaat noch für fünf Jahre das Besteuerungsrecht. Dies gilt unter der Voraussetzung, daß die Person eine wesentliche Beteiligung hält, welche definiert ist als „mehr als ein Viertel“. Weitere Voraussetzung ist, daß die Person für den Veräußerungsgewinn im

Ansässigkeitsstaat keiner Besteuerung unterliegt. Dies ist bei der Schweiz aktuell der Fall, da die Schweiz keine Steuer auf Veräußerungsgewinne erhebt, die aus Kapitalgesellschaften stammen, welche eine natürliche Person im Privatvermögen hält. Die Ausnahmeregelung in Art. 13 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz ist also speziell für solche Konstellationen entwickelt, in denen eine natürliche Person von Deutschland in die Schweiz zieht und dort ihre Kapitalgesellschaftsanteile veräußert.

Auf Grund dieser Sonderregelung im DBA Deutschland-Schweiz kann es demnach zu der Situation kommen, daß das Besteuerungsrecht Deutschlands während dieser Fünfjahresfrist bestehen bleibt, jedoch die Wegzugsbesteuerung trotzdem ausgelöst wird. In solchen Fällen erscheint die von der Rechtsprechung des EuGH entwickelte Rechtfertigungsmöglichkeit einer Wegzugsbesteuerung durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Vertragsparteien zweifelhaft (vgl. EuGH, Urt. v. 17.03.2022, Allianz-GI-Fonds AEVN, C-545/19, Rn. 82).

## 2.2 Wartefrist für wegziehende Personen

Die Bundesrepublik Deutschland hat zudem noch weitere Sonderregelungen im DBA Deutschland-Schweiz vorgesehen, die ihr ein Besteuerungsrecht zuweisen, welche im OECD-MA nicht vorgesehen sind. Nach Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz kann Deutschland bei einer natürlichen Person, die nicht die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt, während des Wegzugsjahrs und weiteren fünf Jahren die aus Deutschland stammenden Einkünfte besteuern, auch wenn die anderen Abkommensartikel diese Einkünfte eigentlich der Schweiz zuweisen und eine Freistellung in Deutschland vorsehen würden. Voraussetzung hierfür ist, daß die Person in Deutschland insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war. Eine Ausnahme ist vorgesehen, wenn die Person in der Schweiz ansässig geworden ist, um hier eine echte unselbständige Arbeit auszuüben. Das schweizerische Besteuerungsrecht bleibt hierdurch unberührt.

Die Ausnahmeregelung in Art. 4 Abs. 4 DBA Deutschland-Schweiz ist demnach ebenfalls speziell für Konstellationen entwickelt, in denen eine natürliche Person von Deutschland in die Schweiz zieht. Auch nach dieser Vorschrift können Gewinne aus der Veräußerung von deutschen Kapitalgesellschaftsanteilen noch weiter in Deutschland besteuert werden, auch wenn die Regelung in Art. 13 DBA Deutschland-Schweiz das Besteuerungsrecht ausschließen würde, wenn eine Beteiligung am Stammkapital zwischen 1–25% vorliegt. Deutschland geht mit der Ausnahmeregelung für Arbeitnehmer davon aus, daß in solchen Fällen das Motiv der Steuervermeidung nicht im Vordergrund steht. Ausreichend soll dafür auch sein, wenn das Motiv der Arbeitsausübung in der Schweiz nicht das Hauptmotiv für den Umzug war, wenn nur die Absicht hinzukommt, dort einer unselbständigen Arbeit nachzugehen.

Es ist auch nicht erforderlich, daß die beabsichtigte Arbeitsaufnahme schon konkrete Formen angenommen hat. Insbesondere müssen weder der Arbeitgeber noch der Arbeitsplatz noch die Art der auszuübenden Tätigkeit beim Zuzug in die Schweiz feststehen. Schließlich genügt es, wenn beim Zuzug in die Schweiz die Absicht der Arbeitsaufnahme vorhanden gewesen ist, selbst wenn diese Absicht dann später endgültig und auf Dauer aufgegeben wird (BFH, Urt. v. 02.09.2009 – I R 111/08, BStBl II 2010, 387). Im Übrigen schadet auch nicht, wenn der Umzug in die Schweiz erst mehrere Jahre nach Aufnahme der dortigen Arbeitstätigkeit erfolgt ist (BFH, Urt. v. 19.10.2010 – I R 109/09, BStBl II 2011, 443). Bei dieser Regelung dürfte wiederum die Rechtfertigungsmöglichkeit einer Wegzugsbesteuerung durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Vertragsparteien zweifelhaft sein.

## 2.3 Überdachende Besteuerung bei ständiger Wohnstätte

Schließlich hat sich Deutschland – entgegen dem OECD-MA – zeitlich unbefristet ein Besteuerungsrecht für den Fall vorbehalten, daß der Steuerpflichtige zwar in der Schweiz ansässig ist (also in der Regel dort seinem Lebensmittelpunkt hat), aber noch eine ständige Wohnstätte in Deutschland hat (Art. 4 Abs. 3 S. 1 DBA Deutschland-Schweiz). Bei dem im Abkommen nicht definierten Begriff der „ständigen Wohnstätte“ handelt es sich um einen Wohnsitz, der in das übliche Leben des Steuerpflichtigen eingebunden ist und nicht nur an wenigen Tagen im Jahr genutzt wird. Auf eine Mindestzahl an Tagen will sich die Rechtsprechung hierfür allerdings nicht festlegen lassen (BFH, Urt. v. 05.06.2007 – I R 22/06, BStBl II 2007, 812).

Demnach kann in solchen Konstellationen Deutschland weiterhin eine Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vornehmen. Nach § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AStG a.F. und dem hierzu ergangenen Anwendungserlaß wollte Deutschland dennoch die Wegzugsbesteuerung anwenden, da nach dem Gesetzeswortlaut allein die Verlagerung der Ansässigkeit in einen Staat, mit dem Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, zu einer Verwirklichung des Tatbestands der Wegzugsbesteuerung führte. Nach der Neuregelung dürfte dies nicht mehr möglich sein (vgl. oben Ziffer 1.3.5).

## 2.4 Amtshilfe, große Auskunftsklausel

Im Jahr 2009 hat die Schweiz ihre Amtshilfepolitik dem weltweiten Trend zur Transparenz angepaßt und beschlossen, den OECD-Standard in ihre DBA zu übernehmen. Der OECD-Standard beinhaltet, daß Amtshilfe generell auch für die Durchsetzung des internen Rechts geleistet werden soll und zwar unter Durchbrechung des Amtsgeheimnisses. Die Schweiz hat mit Art. 27 des DBA Deutschland-Schweiz auch

die im Jahre 2005 neu in das OECD-Musterabkommen aufgenommenen Bestimmungen durch das das Protokoll vom 27.10.2010 zum Abkommen übernommen (große Auskunfts-klausel bzw. große Amtshilfe).

### 3. Freizügigkeitsabkommen

#### 3.1 Niederlassungsfreiheit

Das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz (FZA) ist Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung (Art. 216, 217 AEUV). Es bindet daher die Mitgliedstaaten. Nach dem Wortlaut des zweiten Satzes der Präambel des Abkommens sind die Vertragsparteien „entschlossen, [die] Freizügigkeit zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“. Das FZA lehnt sich deutlich an die Bestimmungen des AEUV zur Arbeitnehmerfreizügigkeit, zur Niederlassungsfreiheit, zur Dienstleistungsfreiheit und an das allgemeine Freizügigkeitsrecht sowie an das freizügigkeitsspezifische Sekundärrecht der EU an. Der persönliche Anwendungsbereich des FZA umfaßt die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten und der Schweiz, der räumliche erstreckt sich auf das Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten und der Schweiz (Art. 1 FZA). Das Ziel des Abkommens besteht insbesondere darin, zu Gunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der EU und der Schweiz die Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien und die Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer zu gewährleisten (Art. 1 Buchst. a und d FZA). Zur Erreichung der Ziele des FZA treffen die Vertragsparteien alle erforderlichen Maßnahmen, damit in ihren Beziehungen gleichwertige Rechte und Pflichten wie in den Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft, auf die Bezug genommen wird, Anwendung finden (Art. 16 Abs. 1 des FZA). Soweit für die Anwendung des FZA Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des EuGH vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt (Art. 16 Abs. 2 Satz 1 des FZA).

Der Zeitpunkt der Unterzeichnung des FZA ist der 21.06.1999. Damit ist die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auch auf das Verhältnis zur Schweiz übertragbar, welche vor dem Zeitpunkt ergangen ist. Der EuGH hat vor diesem Datum in verschiedenen Urteilen festgestellt, daß eine direkte Besteuerung seitens der Mitgliedstaaten unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts zu erfolgen hat (EuGH-Urt. v. 14.02.1995, Schumacker, C-279/93). Die Niederlassungsfreiheit natürlicher Personen wird durch das FZA in vergleichbarer Weise geschützt, wie es beim AEUV der Fall ist. Das gilt auch und insbesondere in Bezug auf steuerliche Maßnahmen der Vertragsstaaten. Dies ergibt sich zum einen

aus der Zielsetzung des Abkommens, zum anderen auch aus dem Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH, welche bereits vor Unterzeichnung des FZA die wesentlichen Grundsätze festgestellt hatte.

Der EuGH hat zudem festgestellt, daß das Abkommen nicht lediglich im Fall der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit, also dann anwendbar sei, wenn die Staatsangehörigen einer Vertragspartei im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei gegenüber Inländern ungleich behandelt würden (EuGH, Urt. v. 28.02.2013, Ettwein, C-425/11). Es ist nämlich möglich, daß die Staatsangehörigen einer Vertragspartei unter bestimmten Umständen und nach Maßgabe der anwendbaren Bestimmungen aus dem Abkommen abgeleitete Rechte auch gegenüber ihrem eigenen Land geltend machen können (EuGH, Urt. v. 15.12.2011, Bergström, C-257/10).

#### 3.2 Bedeutung des Art. 21 FZA

Auf Grund einer Sonderregelung im FZA stellt sich die Frage, ob in Bezug auf das Steuerrecht die Berufung auf das FZA eingeschränkt ist. Nach Art. 21 Abs. 2 FZA ist keine Bestimmung dieses Abkommens so auszulegen, daß sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden. Nach Art. 21 Abs. 3 FZA hindert keine Bestimmung dieses Abkommens die Vertragsparteien daran, Maßnahmen zu beschließen oder anzuwenden, um nach Maßgabe der Bestimmungen der nationalen Steuergesetzgebung einer Vertragspartei oder der zwischen der Schweiz einerseits und einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft andererseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstiger steuerrechtlicher Vereinbarungen die Besteuerung sowie die Zahlung und die tatsächliche Erhebung der Besteuerung zu gewährleisten oder die Steuerflucht zu verhindern.

Daß auf Steuerpflichtige, die sich nicht in vergleichbaren Situationen befinden, unterschiedliche Regelungen angewendet werden können, war bereits in der Rechtsprechung des EuGH vor Unterzeichnung des FZA anerkannt (bspw. EuGH-Urteil Schumacker a.a.O.). Hiermit ist allerdings dem Gesetzgeber nicht gestattet, in solchen Situationen beliebige Regelungen vorzusehen, sondern die Maßnahmen sind unter dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu würdigen. Auch daß die Gewährleistung der tatsächlichen Erhebung der Steuern und Verhinderung der Steuerflucht einen Rechtfertigungsgrund darstellen kann, war in der Rechtsprechung des EuGH vor Unterzeichnung des FZA anerkannt (bspw. EuGH, Urt. v. 17.07.1997, Leur-Bloem, C-28/95). Demnach ist zunächst festzuhalten, daß die in Art. 21 des FZA festgelegten Grundsätze lediglich eine Wiedergabe der ohnehin über Art. 16 des FZA anzuwendenden Rechtsprechung des EuGH darstellen.

## 4. Verfahren in der Rechtssache Wächtler

### 4.1 Sachverhalt des Streitfalls

Der Kläger ist deutscher Staatsangehöriger. Er gründete zusammen mit einem Partner eine GmbH in der Schweiz, wobei er an dem Stammkapital zu 50% beteiligt war. Der Kläger ist Geschäftsführer der GmbH und war zunächst als Grenzgänger von Konstanz aus tätig. Im Jahr 2011 ist er unter Aufgabe des deutschen Wohnsitzes in die Schweiz umgezogen, woraufhin das Finanzamt Konstanz eine Wegzugsbesteuerung erhoben hat. Der Kläger hat die Wegzugsbesteuerung bezahlt, ohne eine Stundung zu beantragen und hiergegen Klage zum Finanzgericht Baden-Württemberg erhoben.

### 4.2 EuGH-Verfahren C-581/17 – Wächtler

Das Finanzgericht sah in der sofortigen Erhebung der Wegzugsbesteuerung einen möglichen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen und stellte beim EuGH ein Ersuchen um Vorabentscheidung. Der EuGH verwies die Sache auf Grund der Bedeutung der Rechtssache an die mit 15 Richtern besetzte Große Kammer. In dem Verfahren hatte der Vertreter der Bundesrepublik Deutschland zunächst bestritten, daß das FZA auch für Personen gelte, die ihre Tätigkeit mittels einer eigenen Kapitalgesellschaft ausüben wollen. Der EuGH hatte hingegen schon früher entschieden, daß die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers unter die Freizügigkeit für Selbständige falle (EuGH, Urt. v. 15.03.2018, Picart, C-355/16). Allerdings hatte der EuGH in der Rechtssache Picart auch festgehalten, daß sich aus dem Wortlaut des Art. 12 Abs. 1 des Anhangs I des FZA ergebe, daß das Niederlassungsrecht voraussetze, daß sich die Person zwecks Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei niederlassen wolle. Demnach wäre das Beibehalten einer selbständigen Tätigkeit im Herkunftsstaat nicht ausreichend für diesen Tatbestand. Für selbständige Grenzgänger gibt es noch eine andere Vorschrift, nämlich Art. 13 Abs. 1 des Anhangs I des FZA. Hierfür wäre allerdings Voraussetzung, daß die Person in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an ihren Wohnort zurückkehrt. Im Streitfall wurde die Tätigkeit im Zuzugsstaat Schweiz ausgeübt, weshalb der Anwendungsbereich des FZA grundsätzlich eröffnet war.

In seiner Entscheidung Wächtler stellte der EuGH zunächst fest, daß die deutsche Regelung zur Wegzugsbesteuerung geeignet sei, die durch das FZA gewährte Niederlassungsfreiheit einzuschränken (EuGH, Urt. v. 26.02.2019, Wächtler, C-581/17). Besondere Bedeutung kam daher der Frage zu, ob diese Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, wie etwa die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Vertragsparteien, gerechtfertigt sei. Dabei sind im Verhältnis zur Schweiz dieselben Maßstäbe an Rechtfertigungsgründen

anzulegen wie im EU-/EWR-Fall (EuGH-Urt. v. 23.09.2003, Ospelt und Schlössle Weissenberg, C-452/01). Zwar findet im Verhältnis zur Schweiz die EU-Amtshilferichtlinie keine Anwendung. Allerdings ist durch die Große Auskunfts-klausel im DBA Deutschland-Schweiz von einem identischen Schutzniveau auszugehen (vgl. oben Ziffer 2.4).

Der EuGH hatte bereits in der Vergangenheit festgestellt, daß ein Mitgliedstaat nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse, das Recht hat, diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern (EuGH, Urt. v. 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, Rn. 47 und v. 21.12.2016, Kommission/Portugal, C-503/14, Rn. 57). Als weiterer möglicher Rechtfertigungsgrund kann als zwingendes Allgemeininteresse die Wirksamkeit der Steueraufsicht und der steuerlichen Kontrolle in Betracht kommen (EuGH, Urt. v. 15.05.1997, Futura Participations und Singer, C-250/95, und Urt. v. 14.09.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04). Es sei daher grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn ein Mitgliedstaat Maßnahmen trifft, um die tatsächliche Erfassung der Besteuerungsgrundlagen sicherzustellen.

Infolgedessen hat der EuGH in der Rechtssache Wächtler festgestellt, daß die Festsetzung einer Wegzugsbesteuerung geeignet sei, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland sicherzustellen. Allerdings stelle die Festsetzung und Stundung der Steuer bis zu einer tatsächlichen Veräußerung die Steuerzahlung ebenso sicher wie eine Sofortbesteuerung und sei zudem eine Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigt als die sofortige Einziehung der Steuer. Im Verhältnis zur Schweiz könne allenfalls eine Sicherheitsleistung gefordert werden, da die Schweiz keine Hilfe bei der Vollstreckung von ausländischen Steuern leistet. Die von Deutschland (BMF-Schreiben v. 13.11.2019, a.a.O.) vorgesehene Regelung zur Zahlung der Steuer in höchstens fünf Teilbeträgen bei Härtefällen sei nicht ausreichend. Im Ergebnis hat der EuGH die sofortige Erhebung Wegzugsbesteuerung daher für nicht mit dem Freizügigkeitsabkommen vereinbar erklärt.

### 4.3 Fortgang des nationalen Gerichtsverfahrens

Das Finanzgericht Baden-Württemberg mußte in der Folge über die Auslegung des EuGH-Urteils entscheiden. Die Schwierigkeit der Auslegung bestand darin, daß der EuGH wörtlich das geltende „Steuersystem“ als abkommenswidrig angesehen hatte, ohne die Rechtsfolge zu bestimmen, womit diese Aufgabe nun den nationalen Gerichten zukam. Mit Gerichtsbescheid vom 31.08.2020 – 2 K 835/19 hat das Finanzgericht Baden-Württemberg sodann entschieden, das EuGH-Urteil sei so auszulegen, daß eine dauerhafte und zinslose Stundung nötig sei, die unmittelbar und von Amts wegen der Festset-

zung folgt, wie sie etwa § 6 Abs. 5 AStG für den Fall des Wegzugs in einen EU-/EWR-Staat vorsah. Ein solcher Mechanismus fehle im nationalen deutschen Recht allerdings für den Wegzug in die Schweiz. Die gemäß dem BMF-Schreiben v. 13.11.2019 (a.a.O., s. oben Ziffer 1.3) vorgesehene verzinsliche Stundung auf fünf Jahresraten werde dem nicht gerecht. Da der EuGH das „Steuersystem“ an sich verworfen habe und nach nationalem Recht keine abkommensgemäße Regelung vorliege, sei diese zu verwerfen, mit der Rechtsfolge, daß keine wirksame Festsetzung erfolgt sei.

Hiergegen hat das Finanzamt Konstanz die Revision zum Bundesfinanzhof ergriffen. In das Revisionsverfahren hat sich Ende 2021 auch das BMF eingeschaltet (Beitritt gem. § 122 Abs. 2 FGO). Nach Ansicht des BMF sei es auf Grund neuerer Urteile des EuGH zulässig, statt einer dauerhaften Stundung eine ratierliche Zahlung vorzusehen (EuGH, Urt. v. 23.01.2014 – C-164/12, DMC, Rn. 59 ff. und v. 21.05.2015 – C-657/13, Verder Lab Tec, Rn. 50 ff.). Demnach sei eine auf fünf oder zehn Jahre gestaffelte Erhebung einer Entstrickungs- oder Wegzugsteuer unionsrechtlich zulässig. In Zusammenschau mit dem EuGH-Urteil Kommission/Portugal (EuGH-Urt. v. 21.12.2016 – C-503/14, Rn. 56), wonach es „im Rahmen der Rechtfertigung, die sich auf das Ziel der Sicherstellung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten stützt, keinen objektiven Grund [gebe], bei der Wegzugsbesteuerung für latente Wertzuwächse zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen zu unterscheiden“, sei eine solche Ratenzahlung auch bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen als zulässig zu betrachten. Losgelöst von der Frage der Dauer der Stundung könne die gestundete Steuer nach dem EuGH-Urteil National Grid Indus (EuGH-Urt. v. 29.11.2011 – C-371/10, Rn. 73) verzinst werden, wenn dies auch sonst im nationalen Recht so vorgesehen ist. Da § 234 AO grundsätzlich eine Verzinsung des Stundungsbetrags vorsehe, sei dies der Fall.

Nach mündlicher Verhandlung am 06.09.2023, an der auch das BMF vertreten war, hat der BFH das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben (I R 35/20). Demnach kann die Wegzugsbesteuerung entgegen der Ansicht des Finanzgerichts zwar festgesetzt werden. Allerdings hat der BFH festgehalten, daß die Entscheidung des EuGH so auszulegen sei, daß die festgesetzte Wegzugsbesteuerung dauerhaft und zinslos von Amts wegen zu stunden ist. So der BFH in dem am 10.01.2024 zugestellten Urteil wörtlich:

*„Auch wenn auf der Grundlage des im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens ergangenen EuGH-Urteils Wächtler § 6 AStG geltungserhaltend mit der Maßgabe anzuwenden ist, daß die Wegzugsteuer im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens dauerhaft und zinslos von Amts wegen zu stunden ist, kann sie im (hier angegriffenen) Einkommensteuerbescheid festgesetzt werden.“*

Der BFH stützt sich dabei darauf, daß in dem EuGH-Urteil Wächtler (Rn. 68) die Feststellung getroffen wurde, die Maßnahme der Ratenzahlung sei jedenfalls nicht geeignet, den

Liquiditätsnachteil aufzuheben, der mit der Verpflichtung zur Zahlung eines Teils der Wegzugsteuer im Wegzugszeitpunkt einhergehe. Außerdem bleibe diese Maßnahme kostspieliger als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung der Anteile vorsähe. Die vom BMF angeführten Urteile in anderen Sachen seien „zu anderen Lebenssachverhalten und anderen nationalrechtlichen Bestimmungen ergangen“ und daher hier nicht maßgeblich. Im Rahmen einer geltungserhaltenden Reduktion sei durch das „Hineinlesen“ der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene Norm Rechnung zu tragen, so daß zwar die Festsetzung erfolgen könne, allerdings eine zinslose Stundung bis zur Anteilsveräußerung – ggf. gegen Sicherheitsleistung – vom Amts wegen zu gewähren.

## 5. Mögliche Auswirkungen des BFH-Urteils auf die Neuregelung des § 6 AStG

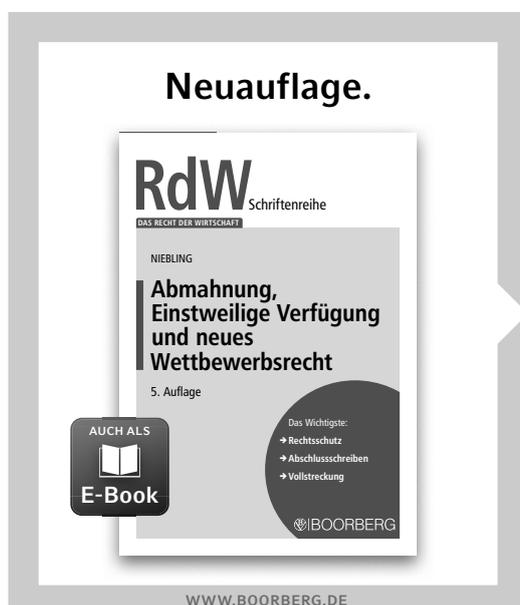
Das Urteil des BFH v. 06.09.2023 (I R 35/20) erging zu der Regelung der bis zum 31.12.2021 geltenden Fassung des § 6 AStG, dürfte aber auch Auswirkungen für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung haben. Allerdings ist nicht zu erwarten, daß die deutsche Finanzverwaltung dies ohne weiteren Streit akzeptieren wird. Dies wird zum einen aus der selbstbewußten Position des BMF im Gerichtsverfahren Wächtler deutlich, welches umfangreich und mit Verweis auf die jüngere Rechtsprechung des EuGH begründet hat, weshalb aus seiner Sicht die Aufteilung des festgesetzten Wegzugsbetrags in mehrere Jahresraten ausreichend sei (s. oben Ziffer 1.3.1). In einem *obiter dictum* (da hier gar nicht im Streit stehend) führt das BMF zudem aus, warum nachträgliche Wertverluste nicht berücksichtigt werden müßten (s. oben Ziffer 1.3.2). Auch führt das BMF aus, der Gesetzgeber habe sich im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ATAD-Umsetzungsgesetz (BGBl I 2021, 2035) ausweislich der Gesetzesmaterialien (BT-Drucksache 19/28652, 47 f.; Wortprotokoll der 137. Sitzung des BT-Finanzausschusses am 03.05.2021, Protokoll 19/137, 5, 9, 10, 13, 14, 15) „äußerst intensiv“ mit der hier streitgegenständlichen Randnummer 68 des EuGH-Urteils v. 26.02.2019 – C-581/17 (Wächtler), und der Frage befaßt, ob sich dieser Randnummer Anhaltspunkte für eine grundsätzliche Unzulässigkeit der ratierlichen Zahlung/Stundung der Wegzugsteuer bei natürlichen Personen in der EU bzw. dem EWR sowie in den Fällen des Freizügigkeitsabkommens Schweiz entnehmen lassen. Insbesondere verweist das BMF auf die Ausführungen von Professor David Hummel, wissenschaftlicher Mitarbeiter beim EuGH vor dem BT-Finanzausschuß (vgl. Protokoll 19/137, 16 sowie dessen Urteilsanmerkung ISR 2019, 437).

Insofern stellt sich die Frage, ob die Finanzverwaltung argumentieren kann, die zur Altfassung des § 6 AStG ergangenen Grundsätze im EuGH-Urteil Wächtler – die zinslose, bis zur Anteilsveräußerung dauerhafte Stundung – würden

keine über die Altregelung hinausgehende Wirkung entfalten. Hierzu sind gewisse Angriffspunkte denkbar, so ist im Urteil des BFH die Passage enthalten, das EuGH-Urteil Wächtler stelle eine den Senat „bindende Momentaufnahme“ dar (so allgemein *Cordewener* in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 895, 910). Im Umkehrschluß könnte man annehmen, daß der EuGH zu der in der Neuregelung vorgesehenen Stundung in sieben Jahresraten möglicherweise erneut entscheiden müsse. Dafür könnte die Passage im EuGH-Urteil sprechen, wonach die „fehlende Möglichkeit der Stundung der in Rede stehenden Steuer jedenfalls eine Maßnahme [sei], die über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist“ (EuGH, Urteil Wächtler, a.a.O., Rn. 65). Hieraus könnte möglicherweise gefolgert werden, der EuGH habe nur zum Fall der fehlenden Stundungsmöglichkeit entschieden.

Dagegen läßt sich anführen, daß der EuGH nur drei Absätze später (Rn. 68) festhielt, daß die Wegzugsbesteuerung für den Steuerpflichtigen „kostspieliger [sei] als eine Maßnahme, die die Stundung der geschuldeten Steuer bis zur Veräußerung dieser Gesellschaftsanteile vorsähe“. Zudem – und das könnte das wichtigste Argument sein – greift der EuGH den auch schon vom Generalanwalt in den Schlußanträgen genannten Liquiditätsnachteil auf. Eine Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen sei „nicht

geeignet, in einem solchen Fall den Liquiditätsnachteil aufzuheben, den die Verpflichtung des Steuerpflichtigen darstellt, im Zeitpunkt der Verlegung seines Wohnsitzes in die Schweiz einen Teil der für die latenten Wertzuwächse der betreffenden Gesellschaftsanteile geschuldeten Steuer zu zahlen“. Der Generalanwalt hatte diesbezüglich festgehalten, die sofortige Zahlung der Steuer auf die Wertzuwächse könnte für den Steuerpflichtigen zu ernsthaften Liquiditätsschwierigkeiten führen und ihn zwingen, den betreffenden Vermögenswert zu veräußern, obwohl er beim Wegzug aus dem Staat der Besteuerung keine dahin gehende Absicht hatte und dies auch durch keine andere wirtschaftliche Erwägung geboten war (Schlußanträge des Generalanwalts *Melchior Wathelet* vom 27.09.2018, Rn. 106). Dem ist auch aus der Praxis des Unterzeichners zuzustimmen. Tatsächlich stellt auch die in Teilbeträgen zu zahlende Steuer für viele Inhaber von Kapitalgesellschaftsanteilen eine nicht überwindbare Hürde dar. Die meisten werden daher von einem Wegzug ganz absehen, einige wenige werden ihre Anteile veräußern oder versuchen, die Wegzugsbesteuerung über eine Umstrukturierung zu vermeiden. Dies zeigt praktisch deutlich, wie sehr auch die rätierliche Wegzugsbesteuerung die Niederlassungsfreiheit beschränkt. Die Entscheidung des EuGH dürfte somit grundlegenden Charakter haben und auch für die Neuregelung maßgebliche Vorgaben enthalten, neben der Schweiz auch für Wegzüge in EU-/EWR-Staaten.



## Abmahnung, Einstweilige Verfügung und neues Wettbewerbsrecht

von Dr. Jürgen Niebling, Rechtsanwalt

2024, 5., überarbeitete Auflage, 122 Seiten, € 15,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07520-7

Es lohnt sich, eine Abmahnung zunächst einmal zu prüfen und nicht sogleich zu akzeptieren. Hier liegt ein Schwerpunkt der Neuauflage, die aktuelle Rechtsprechung und Rechtsentwicklungen in der Literatur berücksichtigt.

»Abmahnmissbrauch effektiv verhindern«, so lautet die Überschrift eines Gesetzes zur Stärkung des fairen Wettbewerbs. Betroffene können missbräuchliche Abmahnungen leichter darlegen und bekommen einen Gegenanspruch auf Ersatz der Kosten für die erforderliche Rechtsverteidigung. Abmahnende dürfen sich zudem bei Rechtsverletzungen im Internet nicht länger aussuchen, vor welchem Gericht sie klagen.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG  
BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0624



BUCHSERVICE ist eine hochleistungsfähige Versandbuchhandlung, die Ihnen umgehend jedes lieferbare Verlagsprodukt beschafft und ins Haus liefert.

## Unsere Leistungen – Ihre Vorteile:



Erfahrene und qualifizierte Buchhändlerinnen und Buchhändler als Ansprechpartner/-in



Besorgung von über 14 Mio. lieferbaren Titeln



Rechnungslegung



Persönliche Betreuung durch unsere Innen- und Außendienstteams



Ein Auftrag – ein Lieferant – eine Rechnung



Transparenz der Bezüge



24-Stunden-Bestellannahme



Tägliche und portofreie Belieferung



Zugang und Anbindung an alle wesentlichen RWS-Datenbanken

**BUCHSERVICE**

im RICHARD BOORBERG VERLAG GmbH & Co KG  
Levelingstraße 6a · 81673 München

» Tel. 089/43 60 00-40  
» Fax 089/43 60 00-85  
» Internet: [www.bs-muenchen.de](http://www.bs-muenchen.de)  
» E-Mail: [buchservice@boorberg.de](mailto:buchservice@boorberg.de)

# Beschränkter Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4 a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften im Lichte der aktuellen BFH-Rechtsprechung

Prof. Dr. Dorothee Hallerbach, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, EHK Epple, Dr. Hörmann & Kollegen Partnerschaftsgesellschaft mbB, Augsburg

## 1. Einführung

Nach § 4 Abs. 4 a EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 Prozent der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Beträge, um die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren der Gewinn und die Einlagen die Entnahmen überstiegen haben (Unterentnahmen) ermittelt.

Die Vorschrift war die Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Abzug von Schuldzinsen bei Zwei- oder Mehrkontenmodellen. Sie soll durch pauschalierende Begrenzung des Schuldzinsenabzugs verhindern, daß Steuerpflichtige Entnahmen aus dem betrieblichen Bereich fremdfinanzieren und die Schuldzinsen gewinnmindernd ansetzen können. Als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift findet sie auch auf Mitunternehmerschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Anwendung. Die Rechtsprechung hat zu einer Vielzahl von Themen bereits Stellung genommen<sup>1</sup>, auch die Finanzverwaltung hat sich in zwei BMF-Schreiben<sup>2</sup> mit der Auslegung der Vorschrift befaßt, dennoch werden immer wieder Einzelaspekte bis zum BFH getragen. In einer aktuellen Entscheidung des BFH<sup>3</sup> war zu klären, wie Überentnahmen in einem mehrstöckigen Personengesellschaftskonzern zu behandeln sind.

## 2. Allgemeine Grundsätze

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>4</sup> hat die Prüfung der Beschränkung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4 a EStG zweistufig zu erfolgen. Eine Anwendung dieser Vorschrift kommt überhaupt nur in Betracht, soweit die Schuldzinsen betrieblich veranlaßt sind. Ist dies der Fall, ist in einem zweiten Schritt die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 4 a EStG zu prüfen. Für den Entnahmebegriff zieht die Rechtsprechung zunächst die Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG heran, nach der grundsätzlich jede Überführung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4 a darstellt.<sup>5</sup>

Im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 a EStG ist – anders als nach der finalen Entnahmetheorie – für die Definition der Entnahme nicht die endgültige Lösung des betrieblichen Veranlassungszusammenhangs entscheidend, sondern die Lösung des betrieblichen Funktionszusammenhangs<sup>6</sup> mithin der Eigenkapitalentzug auf der Ebene der jeweiligen betrieblichen Einheit. Unter Ablehnung der finalen Entnahmetheorie<sup>7</sup> bei der Anwendung des § 4 Abs. 4 a EStG geht der BFH davon aus, daß die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs bei mehreren Betrieben des Steuerpflichtigen oder bei der Beteiligung an mehreren Mitunternehmerschaften jeweils gesondert für jeden Betrieb und jeden Mitunternehmeranteil zu prüfen ist.<sup>8</sup> Die Ermittlung der Überentnahmen ist in der Folge nach ständiger Rechtsprechung<sup>9</sup> und der herrschenden Meinung in der Literatur<sup>10</sup> streng betriebsbezogen vorzunehmen.

## 3. Übernahmeermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften

Die aktuelle BFH-Rechtsprechung<sup>11</sup> greift die Übernahmeermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften auf.

1 Siehe dazu im Folgenden.

2 BMF v. 17.11.2005 – IV B 2 – S 2144 – 50/05, BStBl. 2005 II S. 1019; BMF v. 02.11.2018 – IV C 6 – S 2144/07/10001:007, BStBl. 2018 II, S. 1207.

3 BFH-Urt. v. 27.09.2023 – IV R 8/21, BStBl 2024 II, S. 110.

4 Z.B. BFH-Urt. v. 27.09.2023 – IV R 8/21, BStBl 2024 II, S. 110; BFH-Urt. v. 22.03.2022 – IV R 19/19, Rn. 12, BFH/NV 2022, S. 1045 m.w.N.

5 Ständige Rspr. z.B. BFH-Urt. v. 22.09.2011 – IV R 33/08, BStBl 2012 II, S. 10; BFH-Urt. v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl 2014 II, S. 316; BFH, Urt. v. 24.11.2016 – IV R 46/13, BStBl 2017 II, S. 268.

6 BFH-Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06, BStBl 2009 II, S. 464.

7 Nach dieser früher von der Rechtsprechung vertretenen Theorie liegt keine gewinnrealisierende Entnahme vor, wenn ein Wirtschaftsgut innerhalb des betrieblichen Bereichs eines Steuerpflichtigen von einem Betrieb in einen anderen übergeht und die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven sichergestellt ist, vgl. BFH, Beschl. v. 07.10.1974 – GrS 1/73, BStBl. 1975 II, S. 168.

8 BFH-Urt. v. 29.03.2007 – IV R 72/02, BStBl. 2008 II, S. 420; BFH, Urt. v. 24.11.2016 – IV R 46/13, BStBl. 2017 II, S. 2680.

9 BFH-Urt. v. 27.09.2023 – IV R 8/21, BStBl 2024 II, S. 110 m.w.N.

10 Ley, KÖSDI 2021, 22230; Hallerbach in K/K/B EStG 9. Aufl. 2024 § 4 Rn. 575; Korn u.a./Korn/Strahl/Mirbach/Bartone/Seifert/Feldgen/Stahl/Schiffers in Korn, Einkommensteuergesetz, 150. Ergänzungslieferung, Januar 2024, § 4 EStG Rn. 832; Wendt, FR 2000, 417 ff.

11 BFH-Urt. v. 27.09.2023 – IV R 8/21, BStBl 2024 II, S. 110.

Zu entscheiden war über eine Sale-and-Lease-Back-Gestaltung, bei der die mittlere Personengesellschaft im Wege des Sale-and-Lease-Back ihre Immobilien an zwei Tochter-Personengesellschaften veräußerte. Die Finanzierung erfolgte dergestalt, daß die Veräußerin ihrer Alleingeschafterin – ebenfalls einer GmbH & Co. KG – ein Darlehen gewährte, diese ihrerseits reichte Darlehen an die „Enkel“-Personengesellschaften aus, die davon die Kaufpreise zahlten. Das Darlehensverhältnis zwischen der Veräußerin und ihrer Geschafterin wurde aufgelöst, in dem der Gewinnauszahlungsanspruch mit der Darlehensforderung verrechnet wurde. Strittig war, ob bei der mittleren Gesellschaft Überentnahmen vorlagen.

### a) Allgemeine Grundsätze der Überentnahmeermittlung bei Personengesellschaften

Die Anwendung des beschränkten Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4 a EStG erfolgt bei Personengesellschaften/Mitunternehmenschaften analog zu den allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung von Mitunternehmenschaften einerseits gesellschafterbezogen, andererseits gesellschaftsbezogen.<sup>12</sup> Während die Zurechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen und des Freibetrags sowie die individuelle Ermittlung der Über-/Unterentnahmen gesellschafterbezogen erfolgt,<sup>13</sup> sind die nicht abziehbaren Schuldzinsen gesellschaftsbezogen zu ermitteln. Daraus folgt, daß der Freibetrag nach § 4 Abs. 4 a Satz 4 EStG als Bestandteil der Ermittlung für die Personengesellschaft nur einmal zur Verfügung steht<sup>14</sup> und entsprechend der Schuldzinsenanteile auf die Mitunternehmer aufzuteilen ist.<sup>15</sup> Grund für diese Zweiteilung ist die Doppelstellung des Mitunternehmers als einerseits Subjekt der Besteuerung und andererseits nicht am Vermögen beteiligter Geschafter einer Personengesellschaft.

### b) Betriebsbezogene Betrachtungsweise

In einer aktuellen Entscheidung stellt der BFH nun klar, daß die streng betriebsbezogene Betrachtung auch bei doppelstöckigen oder mehrstöckigen Personengesellschaften gilt.<sup>16</sup> Auch hier ist klar zu trennen zwischen den Betriebsbereichen der jeweiligen Personengesellschaft, die aus dem jeweiligen Gesamthandsbereich zuzüglich der jeweiligen Ergänzungs- und Sonderbilanzen besteht.<sup>17</sup> Betriebliche Einheit ist hierbei nicht der gesamte Personengesellschaftskonzern, sondern die jeweilige einzelne Gewinnermittlungseinheit Personengesellschaft, für die eine eigenständige Gewinnermittlung durchzuführen ist. Auch die Entnahme von Mitteln für konzerninterne Zwecke stellt bezogen auf die jeweilige Konzerngesellschaft durch die betriebsfremde Verwendung der Mittel einen Kapitalentzug, mithin eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 4 a EStG dar. Begründet wird dies seitens des BFH einerseits mit der fehlenden Rechtsgrundlage für eine Konzernbesteuerung, diese sei dem Einkommensteuerrecht fremd, zum anderen sei auch der Entnahmebegriff des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG weit gefaßt, er erfasse nicht nur die Entnahme für

private Zwecke, sondern auch die Entnahme für andere betriebsfremde Zwecke. Eine einschränkende Auslegung sei auch nicht mit dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4 a EStG zu rechtfertigen. Der Anlaß der Regelung zum beschränkten Schuldzinsenabzug, nach der der Unternehmer ohne nachteilige Folgen für den Schuldzinsenabzug nicht mehr die vollständigen Betriebseinnahmen, sondern nur noch den im Unternehmen erwirtschafteten Gewinn sowie geleistete Einlagen entnehmen darf, habe nach Ansicht des BFH in der Neuregelung der pauschalierenden Bestimmung des § 4 Abs. 4 a EStG keinen (unmittelbaren) Niederschlag gefunden. Es würde der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung widersprechen, wenn in Konzernsachverhalten oder bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen eine betriebsübergreifende Betrachtung anzustellen wäre.

Für eine Zusammenrechnung der verschiedenen Ebenen gibt es keine gesetzliche Grundlage, weder im allgemeinen Ertragsteuerrecht, noch ergibt sich eine solche aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG. Die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung doppelstöckiger Personengesellschaften nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH<sup>18</sup> zur Behandlung von Sondervergütungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften müssen jedoch dazu führen, daß im Rahmen der betriebsbezogenen Betrachtungsweise des § 4 Abs. 4 a EStG keine Zusammenrechnung von Entnahmen und Einlagen durch die verschiedenen Gesellschaften hindurch erfolgen kann. Es handelt sich um jeweils eigenständige Gewinnermittlungseinheiten, die eine Konzernbetrachtung ausschließen.

### c) Einzelfälle

#### aa) Gewinnauszahlung

Gewinnauszahlungen führen auch dann zur Entnahme, wenn sie mit einer Darlehensverbindlichkeit des Geschafterers verrechnet werden, sofern die Darlehensverbindlichkeit nicht zum Sonderbetriebsvermögen des Geschafterers gehört. Die Entnahme wird in diesem Fall nicht durch eine korrespondierende Einlage in der Gesamtbilanz der auszahlenden Gesellschaft neutralisiert. Durch Verrechnung eines Gewinnauszahlungsanspruchs mit der Verbindlichkeit aus einem Darlehen der Gesellschaft an den Geschafterer fällt zwar eine

12 BFH-Ur.l v. 29.03.2007 – IV R 72/02 BStBl 2008 II, S. 420; BMF v. 02.11.2018, BStBl 2018 I, S. 1207 ff. Rn. 10; Loschelder in Schmidt, EStG 42. Aufl. 2023 § 4 Rn. 535; Hallerbach in K/K/B EStG 9. Aufl. 2024 § 4 Rn. 575.

13 BFH-Ur. v. 29.03.2007 – IV R 72/02, BStBl. 2008 II, S. 420; BMF v. 02.11.2018 – IV C 6 – S 2144/07/10001:007, BStBl. 2018 I S. 1207, Rn. 27.

14 BFH-Ur. v. 29.03.2007 – IV R 72/02 BStBl 2008 II, S. 420; so auch Prinz, FR 2000, S.134; Groh, DStR 2001, S. 105.

15 BFH-Ur. v. 29.03.2007 – IV R 72/02, BStBl. 2008 II, S. 420.

16 BFH-Ur. v. 27.09.2023 – IV R 8/21, BStBl 2024 II, S. 110.

17 Schallmoser in H/H/R EStG, 314. Ergänzungslieferung Stand Oktober 2022, § 4 Anm. 1041.

18 BFH, Beschl. v. 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl 1991 II, S. 691.

Verbindlichkeit weg, eine Einlage ins Betriebsvermögen ist damit nicht verbunden, wenn kein Sonderbetriebsvermögen vorliegt.<sup>19</sup>

#### bb) Darlehensverhältnisse

Bezüglich der Darlehensverhältnisse sind nach der Entscheidung zur Überentnahmeermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften aufgrund der betriebsbezogenen Betrachtung im Übrigen folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- Bei Darlehensgewährung der Gesellschaft an den Gesellschafter und umgekehrt, die nicht den Sonderbetriebsvermögensbereich berühren, stellt die Tilgung des Darlehens – wie auch die Gewährung des Darlehens – einen reinen Aktivtausch dar, wenn die Tilgung aus Mitteln des Gesellschafters/der Gesellschaft erfolgt.
- Berührt das Darlehensverhältnis den Sonderbetriebsvermögensbereich, so soll nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH eine Entnahme aus dem Gesamthandsvermögen vorliegen, die durch eine korrespondierende Einlage ins Sonderbetriebsvermögen neutralisiert wird. Im Zusammenhang mit § 4 Abs. 4 a EStG sollte m.E. bei Vermögensverschiebungen zwischen Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen nicht von Entnahme und Einlage gesprochen werden. In diesem Fall wird aufgrund der Zusammenfassung von Sonderbetriebsvermögen und Gesamthandsvermögen in der steuerlichen Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft der betriebliche Funktionszusammenhang nicht gelöst/begründet. Dies erfolgt erst, wenn der Vermögenswert endgültig aus dem Gesamthandsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen ausscheidet oder aus dem außerbetrieblichen Bereich in das Gesamtvermögen der Mitunternehmerschaft eingelegt wird. Für die Gewährung von Darlehen an eine Mitunternehmerschaft bedeutet dies, daß die Einlage der Mittel ins Sonderbetriebsvermögen als Zuführung in den betrieblichen Bereich der Mitunternehmerschaft auch eine Einlage nach § 4 Abs. 4 a EStG darstellt, die Weiterleitung an die Gesamthand ist dann für die Überentnahmeermittlung irrelevant.<sup>20</sup> Die Tilgung des Darlehens durch die Gesamthand stellt eine Entnahme dar,<sup>21</sup> sofern die Mittel im Sonderbetriebsvermögen nicht wieder zu Gunsten der Mitunternehmerschaft verwendet werden, z.B. durch Anschaffung eines Wirtschaftsguts, das der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurde.

#### cc) Übertragung/Überführung von Wirtschaftsgütern

Für die Übertragung/Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Satz 2 und Satz 3 EStG im Zusammenhang mit der Anwendung von § 4 Abs. 4 a EStG muß m.E. differenziert werden.

Bei einer Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG<sup>22</sup> aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt sowie bei der

Überführung zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei verschiedenen Mitunternehmerschaften liegt jeweils eine Entnahme und eine Einlage vor. Dies gilt auch bei einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft und nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 2. Alternative EStG bei der Übertragung aus einem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderem Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist. In allen diesen Fällen wird der Zusammenhang mit dem jeweiligen Betrieb aufgelöst.

Keine Entnahme oder Einlage liegen dagegen vor bei einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 1. Alternative EStG, weil hier der Bereich der Mitunternehmerschaft nicht verlassen wird.

Problematisch ist der Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG, die Übertragung vom Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers derselben Mitunternehmerschaft, der sich mit der streng betriebsbezogenen Betrachtung m.E. nicht lösen läßt. Es kommt zwar nicht zu einem Eigenkapitalentzug der jeweiligen Personengesellschaft, dennoch muß bezogen auf die Entnahme aufgrund der transparenten Besteuerung eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise greifen, die die betriebsbezogene Betrachtung überlagert. Das Wirtschaftsgut wird einem anderen Steuerpflichtigen zugeordnet, dies muß bei seiner individuellen Überentnahmeermittlung berücksichtigt werden. Dies hat zur Folge, daß beim abgebenden Mitunternehmer eine Entnahme und beim annehmenden Mitunternehmer eine Einlage vorliegt. Die Rechtsprechung des BFH<sup>23</sup> zu § 6 Abs. 3 EStG, nach der bei einer unentgeltlichen Übertragung keine Entnahme bzw. Einlage anzunehmen ist, kann m.E. auf den Fall des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG nicht entsprechend angewandt werden, weil es sich anders als bei § 6 Abs. 3 EStG nicht um betriebliche Einheiten handelt.

#### dd) Unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG

Bei der unentgeltlichen Rechtsnachfolge in den Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 EStG tritt der Rechtsnachfolger in die Rechtsposition des Rechtsvorgängers ein. Dies gilt auch für die Überentnahmeermittlung,<sup>24</sup> zutreffend gehen daher die beim bisherigen Betriebsinhaber entstandenen Über- oder Unterentnahmen auf den Rechtsnachfolger über. Auch die Übertragung des Mitunternehmeranteils selbst führt nicht zu einer Entnahme, ebenso wenig die damit in

19 BFH-Urt. v. 27.09.2023 – IV R 8/21, BStBl 2024 II, S. 110.

20 So im Ergebnis *Wendt*, FR 2000, 417 ff.; a.A. *Pach-Hanssenheim*, DStR 2012, S. 2519.

21 *Wendt*, FR 2000, S. 417 ff.

22 So auch BMF v. 02.11.2018, BStBl 2018 I, S. 1207 ff. Rn. 10.

23 BFH-Urt. v. 22.09.2011 – IV R 33/08, BStBl. 2012 II, S. 10, BFH-Urt. v. 12.12.2013 – IV R 17/10, BStBl. 2014 II, S. 316.

Zusammenhang stehende Übertragung des Sonderbetriebsvermögens.

#### ee) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Entsteht im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, in deren Folge wegen des Bestehens einer Bilanzierungskonkurrenz das Sonderbetriebsvermögen von einer Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen oder das Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft übergeht, so führt dies nach der Rechtsprechung des BFH ebenfalls entgegen der betriebsbezogenen Betrachtungsweise nicht zu einer Entnahme bei der einen Personengesellschaft und zur Einlage bei der anderen. Begründet wird dies damit, daß die Zuordnung zur ursprünglichen Personengesellschaft latent vorhanden bleibt und wieder auflebt, wenn die Betriebsaufspaltung endet. Der Zuordnungswechsel soll nach der Rechtsprechung, wenn er zum Buchwert erfolgt, nicht mit der endgültigen Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern gleichgestellt werden, weil er nicht endgültig ist.<sup>25</sup> Nach dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4 a EStG ist diese Rechtsprechung zweifelhaft. Auch durch einen Zuordnungswechsel wird dem jeweiligen Betrieb Kapital entzogen. Entscheidend ist hier m.E., daß dies nicht willentlich, sondern aufgrund steuerlicher Zuordnungsregelungen erfolgt. Nach dem allgemeinen Entnahmebegriff des § 4 Abs. 1 EStG, der grundsätzlich auch bei § 4 Abs. 4 a EStG gilt,<sup>26</sup> ist für die Entnahme der Wille erforderlich, den betrieblichen Zusammenhang auf Dauer zu lösen.<sup>27</sup> Die Entnahme muß unmißverständlich – entweder ausdrücklich oder durch schlüssiges Verhalten – erklärt werden.<sup>28</sup>

#### ff) Sondervergütungen

Bezüglich der Sondervergütungen hatte der BFH basierend auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG BFH entschieden, daß Zahlungen (im konkreten Fall Darlehenszinsen) an den Mitunternehmer bei der Überentnahmeermittlung nicht zu erfassen sind, sofern sie im Rahmen der Gesamtgewinnermittlung als Sondervergütungen wieder hinzuzurechnen sind. Dies gilt angesichts der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1

Nr. 2 Halbs. 2 EStG auch bei mittelbarer Beteiligung. Betroffen ist aber nur der enge Bereich der Sondervergütungen. Im Übrigen sind auch bei doppelstöckigen Personengesellschaften die Gewinnermittlungssphären der einzelnen Gesellschaften zu trennen.

#### gg) Einbringung nach § 24 UmwStG

Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>29</sup> führt eine Einbringung nach § 24 UmwStG unabhängig vom Wertansatz nicht zu einer Entnahme beim Einbringenden und zu einer Einlage bei der Zielgesellschaft. Zu berücksichtigen ist nur ein eventuell entstehender Einbringungsgewinn. Über- und Unterentnahmen sowie ein kumulierter Entnahmenüberschuß sind fortzuführen. Diese Auffassung ist zutreffend. Die Einbringung führt nicht zu einer Änderung der betrieblichen Zuordnung. Der Betrieb wird lediglich in einem anderen Rechtskleid fortgeführt. Dies ist unabhängig vom Wertansatz des übergehenden Betriebs.

## 4. Zusammenfassung

Die Rechtsfragen, die sich im Zusammenhang mit § 4 Abs. 4 a EStG ergeben sind weitgehend vom BFH entschieden.<sup>30</sup> Die aktuelle Entscheidung liefert eine weitere Facette zum Gesamtbild, daß der Einlage- und Entnahmebegriff des § 4 Abs. 4 a EStG über den Begriff des § 4 Abs. 1 EStG hinaus einer eigenen Auslegung unterliegt. Die strenge betriebsbezogene Betrachtung greift auch bei der Anwendung der Vorschrift auf Personengesellschaften, insbesondere auch bei doppelstöckigen Personengesellschaften, bei denen jede Gesellschaftsebene für sich zu betrachten ist.

24 BFH-Urt. v. 22.09.2011 – IV R 33/08, BStBl. 2012 II, S. 10.

25 BFH-Urt. v. 22.09.2011 – IV R 33/08, BStBl. 2012 II, S. 10 Rn. 23.

26 *Hallerbach* in K/K/B EStG 9. Aufl. 2024 § 4 Rn. 258.

27 *Hallerbach* in K/K/B EStG 9. Aufl. 2024 § 4 Rn. 258 m.w.N.

28 BFH, Beschl. v. 07.10.1974 – GrS 1/73, BStBl 1975 II, S. 168.

29 BMF v. 02.11.2018 – IV C 6 – S 2144/07/10001:007, BStBl. 2018 Rn. 1207, Rn. 37.

30 Vgl. *Prinz*, FR 2017, S. 632 ff.

## Kennen Sie den Güterstand Ihrer Mandanten/-innen? Auswirkungen ausländischen Familienrechts auf die Besteuerung im Inland (Teil 1)

Dr. Thomas Stein, Rechtsanwalt/Steuerberater, Stein & Partner mbB, Ulm

*Im Familienrecht tätige Juristen sind auf ständiger Basis mit ausländischen Güterständen und den daraus resultierenden Rechtsfragen im Bereich des Familienrechts vertraut und tätig. Bedeutsam ist aber, daß ausländische Güterstände auch in steuerrechtlicher Hinsicht andere Rechtsfolgen nach sich ziehen können, als dies etwa bei deutschen Güterständen der Fall ist. Vor diesem Hintergrund betrachtet der nachfolgende Beitrag steuerrechtliche Einordnungen anhand von Grundkategorisierung der ausländischen Güterstände.*

### 1. Bedeutung ausländischer Güterstände – Überblick und Problemaufriß

Ausländische Güterstände sind in vielfältiger Hinsicht nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich von Relevanz. Dabei sind ausländische Güterstände nicht nur eine Frage von verheirateten Ehegatten, die nach Deutschland zugezogen sind. Die Bedeutung und Beurteilungsnotwendigkeit von ausländischen Güterständen betrifft auch Inlandssachverhalte, sofern die Ehegatten nach den einschlägigen internationalprivatrechtlichen Regelungen dem ausländischen Güterrechtsregime unterliegen. Die güterrechtlichen Verhältnisse bestimmen sich aus deutscher, international-privatrechtlicher Sicht für Ehen, die nach dem 29.01.2019 abgeschlossen wurden gemäß den europäischen Güterrechtsverordnungen. Ehen, die vor dem 29.01.2019 geschlossen wurden, sind in güterrechtlicher Hinsicht weiterhin nach den Regeln von Artikel 15, 14 EGBGB zu beurteilen. Daneben kann sich das anzuwendende Güterrecht auch aus vorrangig zu beachtenden völkerrechtlichen Verträgen ergeben.

Während die international-privatrechtliche Beurteilung von Güterständen im Familienrecht häufig vorzunehmen ist, sind diese Beurteilungen im Bereich des Steuerrechts ein Fremdkörper und stehen insoweit nicht im Vordergrund. Ungeachtet dessen knüpfen steuerrechtliche Würdigungen vielfach an die güterstandsbezogenen Würdigungen an. Dies gilt nicht zuletzt für die erbschaftsteuerlichen Befreiungen gemäß § 5 ErbStG, wobei die tatsächlichen Auswirkungen weit darüber hinaus reichen. Mit diesen weiteren steuerrechtlichen Folgen befaßt sich dieser Beitrag.

Dabei ist in quantitativer Hinsicht zu beachten, daß insbesondere für vor dem 29.01.2019 geschlossene Ehen in etwa 5% der in Deutschland lebenden Ehepaare einem ausländischen Güterrechtsregime unterliegen. Dabei sind auch

zugezogene Ehegatten von dieser Größe umfaßt. In quantitativer Hinsicht ist festzuhalten, daß der ausländische Güterstand in den rechtlichen Beurteilungen im Inland zwar einen Ausnahmefall darstellt, aber keinen Seltenheitsfall. Vor diesem Hintergrund müssen Sie steuerrechtlich Beratende zumindest dem Grunde nach über das Auftreten von ausländischen Güterständen und deren Konsequenzen für die Beratung oder steuerliche Erklärungserstellung im Klaren sein.

### 2. Zivilrechtliche Bestimmung des anwendbaren Güterrechts

Bei der Bestimmung des anwendbaren Güterrechts ist zwischen Ehen zu unterscheiden, auf die die EU-Güterrechtsverordnungen Anwendung finden und solchen, die vor dem Inkrafttreten der europäischen Güterrechtsverordnungen abgeschlossen wurden. Für diese Althehen gilt ein Bestandsschutz.

#### a. Bestimmung des Güterstandes gemäß Art. 15 EGBGB für bis zum 28.01.2019 geschlossene Ehen

Der eheliche Güterstand greift zur Güterstandsbestimmung auf die Regelungen zu den allgemeinen Ehwirkungen zurück. Dabei sieht Art. 15 i.V.m. Art. 14 EGBGB eine klare abgestufte Rangfolge der Beurteilungskriterien vor, die gerade keine Alternativität der einzelnen Kriterien zu Grunde legt:

- das Recht des Staates, dem beide Ehegatten angehören,
- subsidiär das Recht des Staates, in dem beide Ehegatten ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Zeitpunkt der Eheschließung haben,
- weiter subsidiär das Recht des Staates, mit dem die Ehegatten auf andere Weise gemeinsam am engsten verbunden sind.

Wichtig ist daher, daß es für die Beurteilung der Ehwirkungen und Güterstandsfragen bis zum 28.01.2019 abgeschlossener Ehen aus deutscher Sicht nicht darauf ankommt, wo die Ehe geschlossen wurde und auch nicht vorrangig darauf, wo die Ehegatten leben. Erstes Anknüpfungskriterium für solche Ehen ist die gemeinsame Staatsangehörigkeit der Ehegatten aus deutscher Perspektive. Art. 69 Abs. 3 der EuGüVO sichert die Fortgeltung dieser Betrachtung.

Dabei ist in einem weiteren, vorgelagerten Schritt zu prüfen, ob auch das ausländische Recht nach dessen Regelungen die jeweilige Ehe dessen Sachrecht (entsprechend dem deutschen BGB) unterwirft.

Viele andere EU-Mitgliedstaaten haben für bis zum 28.01.2019 abgeschlossene Ehen international privatrechtlich ebenfalls vorrangig an die Staatsangehörigkeit angeknüpft, so daß es häufig zur Anwendung ausländischen Sachrechts kommt. Dies bedeutet, daß sowohl ein deutscher Zivilrichter wie ein deutscher Finanzbeamter den Sachverhalt auf Basis des ihnen möglicherweise weniger bekannten ausländischen Güterrechts zu beurteilen haben. Besitzen hingegen beide Ehegatten mit mehreren Staatsangehörigkeiten jeweils auch die deutsche Staatsangehörigkeit, so wird der gemeinsamen deutschen Staatsangehörigkeit für diese Beurteilungsfrage aus deutscher Sicht der Vorrang eingeräumt.

### b. Bestimmung des Güterstandes nach den Europäischen Güterrechtsverordnungen

Bei Rechtswahlen betreffend den ehelichen Güterstand seit dem 29.01.2019 bzw. für seitdem eingegangene Ehen gelten hingegen die Regelungen der EuGüVO. Kennzeichnend ist, daß sich durch die EuGüVO der primäre Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des anwendbaren Güterrechts verschoben hat. Dies ist nun nicht mehr die gemeinsame Staatsangehörigkeit. Der eheliche Güterstand beurteilt sich gemäß Art. 26 EuGüVO – vorbehaltlich einer Güterstandswahl – nach dem Recht des Staates,

- in dem die Ehegatten nach der Eheschließung ihren ersten gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalt haben, oder anderenfalls,
- dessen Staatsangehörigkeit beide Ehegatten zum Zeitpunkt der Eheschließung besitzen, sofern nicht mehrere gemeinsame Staatsangehörigkeiten bestehen, oder anderenfalls,
- mit dem die Ehegatten unter Berücksichtigung aller Umstände zum Zeitpunkt der Eheschließung gemeinsam am engsten verbunden sind.
- Zusätzlich ist einem Gericht gemäß Art. 26 Abs. 3 EuGüVO in Ausnahmefällen die Möglichkeit eröffnet, auf Antrag eines Ehegatten zu entscheiden, daß das Recht eines anderen Staates zum Tragen kommt – welches gemäß den vorstehenden Ziffern anwendbar ist –, sofern nachgewiesen wird, daß der letzte gemeinsame gewöhnliche Aufenthalt in diesem anderen Staat gegeben war und beide Ehegatten auf dieses Recht des anderen Staates bei der Regelung oder Planung ihrer vermögensrechtlichen Beziehungen vertrauten.

Wenngleich nach den Regelungen der EuGüVO, die vorrangig am ersten gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalt nach der Eheschließung anknüpfen, weniger ausländische Güterstände Gegenstand von familienrechtlichen Beurteilungen im Inland sein dürften, bleibt deren Zahl im Hinblick auf die Bestandsregelung für vor dem 29.01.2019 abgeschlossene Ehen und auch für Zuzugsfälle wesentlich. Sonderregelun-

gen der Bestimmung des anwendbaren Güterrechts durch völkerrechtliche Verträge sind fortwährend zu beachten.

## 3. Die Charakterisierung der ausländischen Güterstände

Ausländische Güterstände orientieren sich nach den jeweiligen nationalen Regelungen. Dies bedeutet, daß Abweichungen von den Betrachtungen der Zugewinnngemeinschaft, die dem deutschen Rechtsanwender bekannt ist, an der Tagesordnung liegen.

### a. Überblick über die Güterstände im Ausland

Aus internationaler Sicht ist die Zugewinnngemeinschaft nach deutschem Vorbild selten. Diese wird lediglich in Griechenland und auf Zypern als ähnlicher gesetzlicher Güterstand geregelt. Der Zugewinnngemeinschaft nahe steht noch die sogenannte Errungenschaftsbeteiligung nach schweizerischem bzw. seit 2002 auch türkischem Recht.<sup>1</sup>

Österreich, Schweden, Finnland, Dänemark sehen als gesetzlichen Güterstand eine Gütertrennung mit gütergemeinschaftsähnlichen Verteilungsfolgen bei Beendigung der Gemeinschaft vor, die eine Tendenz zur Naturalteilung bei Gemeinschaftsbeendigung beinhaltet. Eine Nähe zur Zugewinnngemeinschaft besteht auch hier. Die gesetzlichen Güterstände in England und Irland werden hingegen als Arten der Gütertrennung charakterisiert. Andere Staaten wiederum sehen als gesetzlichen Güterstand eine Gütergemeinschaft vor. In diesen Rechtskreis wird etwa Albanien gefaßt.

Der überwiegende Güterstand in Europa ist hingegen die Errungenschaftsgemeinschaft. Die Errungenschaftsgemeinschaft ist etwa in Belgien, Slowenien, Frankreich, Luxemburg, Spanien, Estland, Lettland, Malta, Tschechien, Polen, Ungarn, Italien, Litauen, Kroatien, Bulgarien, Portugal, die Slowakei und Rumänien der gesetzliche Güterstand. Uneinheitlich, da staatenbezogen, ist das güterrechtliche System der USA.<sup>2</sup>

### b. Klassifizierung der Errungenschaftsgemeinschaft als häufigstem gesetzlichen Güterstand in Europa

Wenngleich die einheitliche Verwendung des Typusbegriffs „Errungenschaftsgemeinschaft“ eine Deckungsgleichheit der gesetzlichen Güterrechte dieser Staaten vermuten lassen könnte, sind dennoch die nationalen Ausprägungen zu beachten. Diese bleiben für die güterrechtlichen Beurteilungsfragen entscheidend.

Gemeinsam ist den Betrachtungen der Errungenschaftsgemeinschaft, daß in der Errungenschaftsgemeinschaft ein

1 OLG Hamm, Beschl. v. 21.03.2019 – 10 W 31/17, ERbR 2019, 647.

2 Siehe zu den Eindrungen der Güterstände der USA nach Grundkategorien: OLG München, Beschl. v. 22.01.2013 – 34 Wx 413/12, FamRZ 2013, 1488.

Eigengut besteht, das eben nicht gemeinschaftliches Vermögen ist. Dies ist der Unterschied gerade zur Gütergemeinschaft. Dieses Eigengut umfaßt insbesondere das vorehelich erworbene Vermögen und die unentgeltlich während der Ehe erworbenen Vermögenswerte.<sup>3</sup> Häufig werden auch weitere Gegenstände aus dem Errungenschaftsvermögen ausgenommen, etwa solche, die ausschließlich dem Gebrauch eines Ehegatten oder der Berufsausübung dienen oder die als Schadensersatz erlangt werden.<sup>4</sup> Die während der Ehe erworbenen Vermögenswerte hingegen gelten demgegenüber als errungen und werden Gegenstand der Errungenschaftsgemeinschaft.

Unterschiede sind nach den jeweiligen nationalen Rechten danach auszumachen, welche Vermögenswerte als „errungen“ gelten. Zumeist werden alle Vermögensgegenstände als „errungen“ eingeordnet, die mit Mitteln erworben werden, die während der Ehe zufließen. Andere differenzieren weiter zwischen Vermögenserwerben durch Arbeitseinkommen und solchen aus Einkünften aus dem Eigengut. Nur erstere sollen der Errungenschaftsgemeinschaft unterfallen.<sup>5</sup>

Wichtig zu betonen ist daher, daß die jeweilige Einordnung und Klassifizierung nach dem jeweiligen ausländischen Güterrecht entscheidend bleibt für die Frage, ob ein Vermögensgegenstand einem ehelichen Gemeinschaftsvermögen unterfällt oder nicht. Dies gilt auch für die Frage, ob das jeweilige ausländische Recht die deutsche Vorstellung von gemeinschaftlichem Vermögen in eigentumsrechtlicher Sicht teilt.<sup>6</sup>

Die deutsche Rechtsprechung in jüngerer Zeit ordnete in Fällen der Errungenschaftsgemeinschaft die während der Ehe erworbenen Vermögenswerte grundsätzlich dem gemeinschaftlichen Errungenschaftsvermögen zu.

Einen Fremdkörper stellt die Errungenschaftsgemeinschaft im deutschen Recht nicht dar. Bis zum 01.07.1958 war gem. § 1519 BGB die Errungenschaftsgemeinschaft auch ein deutscher Güterstand. Für die Grundeinordnungen dürften auch die damaligen Vorstellungen der deutschen Errungenschaft von Bedeutung sein. Diese umfaßt auch das ausführliche BFH-Gutachten vom 18.02.1959 für die steuerlichen Folgerungen aus dem Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft.<sup>7</sup> Bis 1990 war die Errungenschaftsgemeinschaft auch der gesetzliche Güterstand nach dem Familiengesetzbuch der DDR (§ 13 FamGB-DDR).

### c. Auszüge aus der Rechtsprechung zu ausländischen Güterständen

Die Rechtsprechung hatte sich in den letzten Jahren wieder vermehrt mit den ausländischen Güterständen und deren Rechtswirkungen zu befassen. Bei den Entscheidungen handelte es sich meist um Entscheidungen in Grundbuchsachen:

#### aa. Zum italienischen gesetzlichen Güterstand, OLG München, 25.06.2020 – 34 Wx 504/19<sup>8</sup>

Zutreffend geht das Grundbuchamt davon aus, daß italienische Staatsangehörige, die miteinander verheiratet sind,

ohne daß im Zuge der Hochzeit oder nach dem 28.01.2019 ein Ehevertrag abgeschlossen oder auf sonstige Weise von einem diesbezüglichen Wahlrecht Gebrauch gemacht worden ist, hinsichtlich der güterrechtlichen Wirkungen der Ehe dem italienischen Recht als Recht des Staates unterliegen, dem beide Ehegatten angehören.

Das italienische Recht kennt seinerseits für in Deutschland lebende und hier ein Grundstück erwerbende Staatsangehörige keine Rückverweisung auf das deutsche Recht, vielmehr bestimmen die einschlägigen Regelungen des italienischen IPR, daß die Ehegatten grundsätzlich dem Heimatrecht unterliegen (Art. 29, 30 des italienischen Gesetzes über die Reform des italienischen Systems des internationalen Privatrechts vom 31.05.1995, IPRG).

Nach Art. 177 des italienischen Zivilgesetzbuchs (Codice Civile, fortan CC) ist die Errungenschaftsgemeinschaft der gesetzliche Güterstand von Eheleuten, die im Hinblick auf einen Neuerwerb während der Ehe nicht mit einer Bruchteilsgemeinschaft zu vergleichen ist, sondern eher einer Gesamthandsgemeinschaft entspricht.

Ebenso befand es das OLG Zweibrücken<sup>9</sup> zum italienischen Güterrecht.

*Denn nach Art. 15 Abs. 1 EGBGB kommt es auf die maßgebliche Rechtslage gerade zum Zeitpunkt der Eheschließung an. Dieser Umstand ist auch bei der Anwendung der allgemeinen Bestimmungen des IPR zu berücksichtigen. Erwerben die Ehegatten nach ihrer Eheschließung eine gemeinsame effektive Staatsangehörigkeit oder einer der Ehegatten zusätzlich die deutsche Staatsangehörigkeit, begründen sie später einen gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen Staat, vereinbaren sie erst nach der Eheschließung ein Statut für die allgemeinen Ehwirkungen usw., so sind alle diese Vorgänge für die Bestimmung des maßgeblichen Ehegüterstatuts grundsätzlich unerheblich.*

*Nach den Vorschriften der Art. 159, 177 des ital. Zivilgesetzbuchs (Codice Civile) ist die Errungenheitsgemeinschaft der gesetzliche Güterstand von Eheleuten, die im Hinblick auf Neuerwerb während der Ehe nicht mit einer Bruchteilsgemeinschaft zu vergleichen ist, sondern eher einer Gesamthandsgemeinschaft entspricht. Jedenfalls wäre die „Errungenheitsgemeinschaft nach italienischem Recht“, nicht aber die beantragte Bruchteilsgemein-*

3 Zum Umfang etwa für Italien: Art. 177 CC; auf deutsch als Fassung der Südtiroler Landesregierung abrufbar: <https://recht.provinz.bz.it/de/ubersetzte-rechtvorschriften>.

4 Siehe etwa in Italien: Art 179 CC; mit weiteren Verweisen: OLG München, Beschl. v. 25.06.2020 – 34 Wx 504/19, FamRZ 2020, 1470; für Spanien: Art 1346 CC.

5 Huzel in Süß/Ring, Eherecht in Europa, 3. Aufl. 2017, 1046.

6 Siehe etwa für Italien: Art. 177 CC; zu den Haftungsfolgen des Ehevermögens nach italienischem Recht: Art. 186, 189 CC; für Spanien: Art. 1316 CC.

7 BFH v. 18.02.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263, NJW 1959, 1341.

8 OLG München, Beschl. v. 25.06.2020 – 34 Wx 504/19, FamRZ 2020, 1470.

9 OLG Zweibrücken, Beschl. v. 09.12.2015 – 3 W 115/15, FG Prax 216, 113.

schaft nach § 47 Abs. 1 GBO in das Grundbuch als das „für die Gemeinschaft maßgebliche Rechtsverhältnis“ einzutragen.

**bb. Zum spanischen gesetzlichen Güterstand, OLG Düsseldorf, 20.01.2010 – I-3 Wx 258/09<sup>10</sup>**

Da es sich bei dem spanischen Regelgüterstand der „Sociedad de Gananciales“ um eine Erscheinungsform der „Errungenschaftsgemeinschaft“ handelt, bei der in der Ehe erworbenes Vermögen gemeinschaftliches Eigentum beider Ehegatten wird, stehen die Beteiligten jedenfalls während bestehender Ehe güterrechtlich in Gesamthandsgemeinschaft, das heißt, ein Jeder ist am Ganzen berechtigt, also Inhaber des ganzen Rechts, jeweils jedoch beschränkt auf die Mitberechtigung des Anderen. Dem einzelnen Ehegatten steht also nicht wie bei der Bruchteilsgemeinschaft ein quotenmäßiger Anteil am Gesamteigentum (ideeller Bruchteil) zu, über den er frei verfügen kann (§ 747 S. 1 BGB) und der rechtlich selbständig ist, sondern er hat als Gesamthänder keinen rechtlich abgrenzbaren übertragbaren oder verpfändbaren Anteil an den einzelnen Vermögensgegenständen.

**cc. Zum bosnisch-herzegowinischen Güterstand – OLG München, 20.11.2012 – 34 Wx 404/12<sup>11</sup>**

Bei der Errungenschaftsgemeinschaft handelt es sich um den gesetzlichen Güterstand in allen Landesteilen. Grundsätzlich wird, was während der Ehe erworben wird, als Gesamtgut gemeinschaftliches Vermögen und wird gemeinsam verwaltet.

Errungenschaftsgemeinschaften müssen sich, wie die Gütergemeinschaft deutschen Rechts, hinsichtlich der einzelnen Vermögensgegenstände auseinandersetzen, wenn sie aufgelöst werden sollen (vgl. etwa Art. 255 FamG der Föderation vom 06.06.2005, Art. 272 ff. FamG der Republik Srpska vom 29.07.2002), etwa durch vertragliche Aufteilung in Bruchteile.

Zu den Folgen einer zwischenzeitlichen Rechtswahl zur Zugewinnngemeinschaft bei eingetragener Errungenschaftsgemeinschaft wird im Weiteren ausgeführt:

Jedoch wirkt der Statutenwechsel grundsätzlich *ex nunc*, das heißt, der alte Güterstand, der vorher galt, ist entsprechend dessen Regeln abzuwickeln und das Gesamtgut auseinanderzusetzen. Grundbuchrechtlich bedarf es dazu der Übertragung des Grundstücks (Wohnungseigentums) auf einen (oder anteilig auf beide) Ehegatten, also der Auflassung und konstitutiven Eintragung.

**dd. Zum kroatischen Güterstand – OLG München, 24.06.2013 – 34 Wx 117/13<sup>12</sup>**

Die Beteiligten sind Ehegatten, die im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft nach kroatischem Recht leben.

Nach dem kroatischen Ehegüterrecht in der Fassung des Familiengesetzes vom 14.07.2003 wird Vermögen, das die Ehegatten während der Dauer der Ehegemeinschaft durch Arbeit erwerben oder das – wie etwa Erträge oder Surrogate – aus diesem Vermögen stammt, Gesamtgut und gehört den Ehegatten „gemeinschaftlich zu gleichen Anteilen“. Eine abweichende Vereinbarung zum jeweiligen Umfang der Anteile ist jedoch möglich (siehe Art. 249 Abs. 1 FamG <Kro.>). Daraus wird – in sich widersprüchlich – geschlossen, daß die eheliche Errungenschaft

eine Gemeinschaft nach (gleichen) Bruchteilen ist. Zum Teil wird das kroatische Ehegüterrecht auch dahingehend verstanden, daß das Gesamtgut den Eheleuten nicht notwendig zur gesamten Hand zustehen müsse, sondern zum Teil auch Bruchteilseigentum bestehe. Für den Erwerb eines Grundstücks gilt nichts anderes, sondern daher nach § 249 FamG <Kro.>, daß die Ehegatten zu gleichen Teilen Miteigentümer des ehelichen Vermögens werden (Abs. 1), wenn sie nichts anderes vereinbart haben (Abs. 2 i.V.m. § 255 FamG <Kro.>).

Die Verfügungsbefugnis der einzelnen Beteiligten, die durch das Gemeinschaftsverhältnis bestimmt wird, hat sich daher regelmäßig aus der Eintragung zu ergeben.

Die Eintragung eines Gemeinschaftsverhältnisses, das durch ausländisches Recht bestimmt ist und daher dem deutschen Rechtsverständnis nicht entspricht, ist mit einem Hinweis auf das Gemeinschaftsverhältnis [im Grundbuch] einzutragen. Es kann dabei allerdings vorkommen, daß das im ausländischen Recht vorgesehene Gemeinschaftsverhältnis nur schwer mit Begriffen aus dem deutschen Recht beschrieben werden kann. Dennoch genügt in solchen Fällen nicht der bloße Hinweis, daß die eingetragenen Personen Eigentümer „nach dem gesetzlichen Güterstand“ einer näher bezeichneten ausländischen Rechtsordnung sind.

**ee. Zum polnischen Güterstand – OLG München, 30.11.2015 – 34 Wx 364/15<sup>13</sup>**

Danach ist gesetzlicher Güterstand die Gütergemeinschaft in der Form einer Errungenschaftsgemeinschaft. Diese zeichnet sich dadurch aus, daß sich das Vermögen der Eheleute aus drei Massen zusammensetzt: dem ehelichen Gesamtgut (Art. 31 § 1 FVGB; Text bei Bergmann/Ferid S. 51 ff.) und dem Vorbehaltsgut jeweils beider Eheleute (Art. 33 FVGB).

Allerdings sei zu prüfen, ob das maßgebliche Recht es zulasse, die Entstehung gemeinschaftlichen Vermögens im Vorfeld zu verhindern; in diesem Fall würden die Eheleute Bruchteilseigentum nur an der gegenständlichen Immobilie erwerben, so daß alles übrige Vermögen gemeinschaftliches Vermögen bleibe, soweit es in die Errungenschaftsgemeinschaft falle. Abschließend wird darauf hingewiesen, daß mehrere Rechtsordnungen, deren gesetzlicher Güterstand die Errungenschaftsgemeinschaft ist, derartige Möglichkeiten kennen.

Dazu gehört auch das polnische Recht. Nach Art. 47 FVGB können die Ehegatten durch einen notariell beurkundeten Vertrag (für den nach Art 52 Nr. 3 IPRG) die gesetzliche Gemeinschaft erweitern oder beschränken. Ergibt deshalb die grundbuchamtliche Prüfung, daß – abstrakt betrachtet – auch in dem maßgeblichen ausländischen Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft ein Alleinerwerb bzw. ein Erwerb zu Miteigentum eines

10 OLG Düsseldorf, Beschl. v. 20.01.2010 – I-3 Wx 258/09, FG Prax 2010, 117.

11 OLG München, Beschl. v. 20.11.2012 – 34 Wx 404/12, FamRZ 2013, 1486.

12 OLG München, Beschl. v. 24.06.2013 – 34 Wx 117/13, RPflegler 2013, 672.

13 OLG München, Beschl. v. 30.11.2015 – 34 Wx 364/15, FamRZ 2016, 906.

jeden Ehegatten möglich ist, so wird antragsgemäß in dem bezeichneten Verhältnis (§ 47 Abs. 1 GBO) einzutragen sein.

**ff. Zum kalifornischen Güterstand, OLG München, 22.01.2013 – 34 Wx 413/12<sup>14</sup>**

*Sofern das Güterrecht des US-Bundesstaats Kalifornien für maßgeblich anzusehen ist, so ist gesetzlicher Güterstand die Errungenschaftsgemeinschaft (Bardy RNotZ 2005, 137/143). Für die Zuordnung des während der Ehe erworbenen Grundbesitzes gilt der Grundsatz der dinglichen Surrogation, d.h. der Charakter des für den Grundstückskauf aufgewandten Vermögens bleibt erhalten. Es wäre zwar zu kurz gegriffen, aus dem Umstand der Fremdfinanzierung durch eine Bank bereits schließen zu wollen, der Immobilienerwerb erfolge nicht mit gemeinschaftlichem Vermögen der Eheleute. Denn es dürfte eine Rolle spielen, mit welchen Mitteln das Bankdarlehen zurückgezahlt wird.*

**d. Möglichkeit der abweichenden Erwerbszuordnung – Bruchteilseigentum statt Errungenschaftsgut**

Selbst bei Geltung des ausländischen Güterstandes der Errungenschaftsgemeinschaft muß zugleich hinterfragt werden, ob das ausländische Recht andere Erwerbsformen zuläßt. Dies kann etwa bedeuten, daß in Errungenschaftsgemeinschaft verheiratete Ehegatten eine Eigentumszuweisung außerhalb des Errungenschaftsvermögens vereinbaren. Deren Zulässigkeit bleibt aber eine Frage des ausländischen Rechts. Regelmäßig werden den Ehegatten entsprechende Wahlrechte an die Hand gegeben.<sup>15</sup>

Aus deutscher Sicht wird eine Offenheit gegenüber entsprechenden (ausdrücklichen) Zuweisungen signalisiert, so daß auch in Errungenschaftsgemeinschaft verheiratete Ehegatten bei entsprechender Wahl in Bruchteilsgemeinschaft Eigentum erwerben können.<sup>16</sup> Hierfür wurde bislang aber eine ausdrückliche Wahl im jeweiligen Erwerbsvertrag verlangt.<sup>17</sup> Da der Umfang und die Ausgestaltung des ausländischen Güterstands aber dem jeweiligen ausländischen Recht unterliegt, bleibt dieses maßgebend. Dies muß sich auch auf die Modalitäten und Formvorschriften erstrecken, nach denen eine Ausnahme vom Errungenschaftsgut für einen bestimmten Gegenstand vereinbart werden kann.

Entgegen der Meinung des OLG Zweibrücken, ggf. auch nur im Hinblick auf die Nichterörterung durch das Gericht, wäre etwa für Ehegatten einer italienischen Errungenschaftsgemeinschaft eine Wahlmöglichkeit zum Erwerb in Bruchteilseigentum nach Art 179 Abs. 2 CC eröffnet,<sup>18</sup> wobei an eine solche Wahl nicht unerhebliche Voraussetzungen geknüpft sind:

*„Der Erwerb von unbeweglichen oder der in Artikel 2683 aufgezählten beweglichen Sachen, der nach der Eheschließung erfolgt, ist von der Gütergemeinschaft gemäß den Buchstaben c), d) und f) des vorhergehenden Absatzes ausgeschlossen, wenn dieser Ausschluß aus dem Erwerbsakt hervorgeht und auch der andere Ehegatte Partei dieses Erwerbsakts ist.“*

Wiederum bezogen auf das italienische Güterrecht bestünde neben der Herausnahme eines Gegenstands bei des-

sen Erwerb aus dem Errungenschaftsvermögen auch die Möglichkeit einer generellen Modifikation des gemeinschaftlichen Vermögens durch Ehevertrag. Eine solche ist in Art. 210 CC ff. geregelt.

In der Vertragsgestaltung wird daher in entsprechenden Fällen darauf zu achten sein, daß ein Grundstückserwerb oder anderer Vermögenserwerb abseits des gemeinschaftlichen Vermögens erfolgt. Der Vereinbarungsinhalt ist auf die jeweiligen nationalen Vorgaben abzustimmen.

**e. Zur Prüfungspflicht der Notariate und Grundbuchämter bei Verträgen mit Güterrechtsbezug – eingeschränkte Rechtssicherheit**

Wenngleich den beurkundenden Notariaten und den Grundbuchämtern von der Rechtsprechung keine umfassende Überprüfungspflicht der Güterstände der beteiligten Vertragspartner trifft, besteht dennoch bei entsprechenden Indizien eine Nachfrage und Aufklärungspflicht.

Begründete Zweifel an der Richtigkeit der beantragten Eintragung des Grundstückserwerbs zu Bruchteilen können sich nach Auffassung der Rechtsprechung sicher noch nicht aus den ausländischen Nachnamen der Vertragsparteien ergeben. Allerdings mag die Tatsache, daß beide Erwerber als italienische Staatsangehörige geheiratet haben und weiterhin diese Staatsangehörigkeit besitzen, bereits Grundlage für weitere Nachforschungen sein.<sup>19</sup>

Für die steuerliche und familienrechtliche Praxis zeigt sich daher, daß zwar offensichtlich fehlerhafte Eigentumseintragungen vor dem güterrechtlichen Hintergrund vermieden werden. Eine Verlässlichkeit der Grundbucheintragungen mit der Folge, daß rechtssichere Beurteilungen und Strukturierungen auf Basis einer Grundbucheinsicht erfolgen können, besteht aber in diesem Kontext nicht. Gerade in der Gestaltungsberatung werden Rechts- und Steuerberater daher zur Vermeidung unerwünschter Konsequenzen gehalten sein, weitere Erkundungen zum Ehegüterstand bzw. Absicherungen des Ehegüterstands vorzunehmen. Dies kann auch eine Güterstands- oder Güterrechtswahl zur Absicherung beinhalten.

*Der Beitrag wird in Teil 2 (im nächsten Heft) fortgesetzt.*

14 OLG München, Beschl. v. 22.01.2013 – 34 Wx 413/12, FamRZ 2013, 1488.

15 § 255 kroatisches Familiengesetz; Art. 171, 177, 178 serbisches Familiengesetzbuch; für Polen: OLG München FGPrax 2016, 70; für Italien: OLG München, Beschl. v. 25.06.2020 – 34 Wx 504/19, FamRZ 2020, 1470.

16 Milzer FGPrax 2016, 114.

17 OLG München, Beschl. v. 25.06.2020 – 34 Wx 504/19, FamRZ 2020, 1470.

18 So auch Milzer FGPrax 2016, 114; siehe für Polen: OLG München, Beschl. v. 30.11.2015 – 34 Wx 364/15, FamRZ 2016, 906.

19 OLG Zweibrücken, Beschl. v. 09.12.2015 – 3 W 115/15, FGPrax 2016, 113. Ebenso OLG Düsseldorf, Beschl. v. 20.01.2010 – I-3 Wx 258/09, FGPrax 2010, 117.

# Gesetzbuch 24.de

## Vorschriften-Konfigurator

Sie wählen aus über 10.000 Vorschriften eine Gesetzessammlung nach Ihrem Bedarf aus!



Foto: © bunditmay - stock.adobe.com

## Ihre Vorteile:

- ✓ Am PC stellen Sie rechtssichere Vorschriften einfach und gezielt zusammen
- ✓ Wählen Sie dabei aus der permanent aktualisierten Gesetzesdatenbank aus
- ✓ Neu: Nutzen Sie die deutlich komfortableren Schnell- und Detailsuchen
- ✓ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ✓ Versandfertig innerhalb 24 Stunden

## Noch Fragen?

**Dann nehmen Sie bitte Kontakt auf:**

Katja Ciekowski

☎ 089/436000-84

✉ k.ciekowski@boorberg.de

Dr. Gabriel Deinzer

☎ 0711/7385-238

✉ g.deinzer@boorberg.de

Hanno Thielen

☎ 0711/7385-308

✉ h.thielen@boorberg.de

Ein Produkt von  BOORBERG  
www.gesetzbuch24.de

## Die Zweitwohnungsteuer – Die unterschätzte Exotin: Ausgewählte Fallkonstellationen

Malte Norstedt, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, LL.M.Eur, Partner bei DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München

### A. Einführung

Jeder kennt sie, aber nur die wenigsten Berater haben mit ihr zu tun: Die Zweitwohnungsteuer führt ein Schattendasein. Sie ist nicht Teil der Steuerberaterausbildung, die Rechtsprechung befaßt sich kaum mit ihr und auch in der Fachliteratur ist sie selten Thema.

Folglich sind zahlreiche Problemstellungen rund um die „unterschätzte Exotin“ ungeklärt, obwohl die Zweitwohnungsteuer nicht zuletzt wegen der immer beliebter werden Online-Vermietungsportale – insbesondere Airbnb – schnell auf die Tagesordnung rücken kann.

Im Folgenden sollen ausgewählte Fallkonstellationen dargestellt und diskutiert werden, insbesondere sollen die Unterschiede an den Nachweis subjektiver Merkmale herausgearbeitet werden.

### B. Überblick

Die Zweitwohnungsteuer ist eine örtliche Aufwandsteuer i.S.d. Art. 105 Abs. 2 a GG. Grundsätzlich haben die Länder hierfür die Gesetzgebungskompetenz. Allerdings haben fast alle Bundesländer die Kompetenz an die Gemeinden übertragen.<sup>1</sup> Folglich wird sie von den Gemeinden erhoben und verwaltet. Ihnen steht auch das Steueraufkommen zu. Die konkrete Ausgestaltung der Zweitwohnungsteuer erfolgt durch eine Abgabensatzung, die durch die jeweilige Gemeinde erlassen wird.<sup>2</sup>

Besteuerungsgegenstand ist das Innehaben einer (Zweit-)Wohnung innerhalb des jeweiligen Gemeindegebietes.<sup>3</sup> Was als Zweitwohnung gilt, regeln die Gemeindegatzungen. Bemessungsgrundlage der Zweitwohnungsteuer ist i.d.R. die jährliche Nettokaltmiete.<sup>4</sup>

Der Inhaber einer Zweitwohnung ist zur Abgabe einer Zweitwohnungsteuererklärung verpflichtet.<sup>5</sup> Die Zweitwohnungsteuer wird von den Gemeinden i.d.R. als Jahressteuer erhoben und entsteht i.d.R. am 01.01. des Kalenderjahres.<sup>6</sup> Die Festsetzung erfolgt durch Zweitwohnungsteuerbescheid.

### C. Ausgewählte Fallkonstellationen

#### I. Die Klassiker

Es gibt ein paar „Klassiker“, die zwar rechtlich nicht komplex sind, dafür aber in der Praxis häufig vorkommen. Hierzu gehören vor allem die „Studentenbude“ sowie das „ehemalige Kinderzimmer“.

##### 1. Die „Studentenbude“

Sofern im Elternhaus weiterhin ein Zimmer zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung gehalten wird („ehemaliges Kinderzimmer“), zu welchem eine Zugangsmöglichkeit (z.B. Schlüssel) gegeben ist, besteht eine Wohnung. Sofern dann in einer anderen Stadt, z.B. am Studienort, eine Wohnung angemietet wird, besteht eine weitere Wohnung. Je nachdem, wo die Hauptwohnung liegt, kann entweder an dem einen oder anderem Ort eine Zweitwohnung vorliegen, die – sofern die entsprechende Gemeinde eine Zweitwohnungsteuer erhebt – zweitwohnungsteuerpflichtig ist, sofern die Gemeindegatzung keine entsprechende Ausnahme enthält.<sup>7</sup>

Dieser Fall beinhaltet keine wesentlichen rechtlichen Probleme. Beachtet werden sollte aber, daß manche Bundesländer in ihren Kommunalabgabengesetzen Befreiungen vorgesehen haben. So wird z.B. in Bayern eine Zweitwohnungsteuer nicht erhoben, sofern die Summe der positiven Einkünfte des Steuerpflichtigen nach § 2 Abs. 1, 2 und 5 a EstG im vorletzten Jahr vor Entstehen der Zweitwohnungsteuerpflicht 29.000 Euro nicht überschritten hat (Art. 3

1 Z.B. Art. 3 Abs. 1 und Abs. 3 S. 2 sowie Art. 18 Kommunalabgabengesetz – KAG (Bayern); § 1 Abs. 1 sowie § 3 Abs. 1 Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG).

2 Vgl. z.B. Art. 2 Abs. 1 S. 2 KAG-Bayern bezüglich des notwendigen Regelungsinhaltes der Abgabensatzung.

3 Z.B. Art. 3 Abs. 3 S. 2 KAG-Bayern; exemplarisch: § 1 der Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt München vom 22.12.2006 (MüABl. S. 1).

4 Z.B. § 4 Abs. 1 der Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt München.

5 Z.B. § 8 Abs. 1 der Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt Frankfurt am Main vom 03.12.2018.

6 Z.B. § 6 Abs. 1 und 2 der Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt München vom 22.12.2006 (MüABl. S. 1).

7 So z.B. § 3 Nr. 4 der Zweitwohnungsteuersatzung der Stadt Stuttgart vom 03.12.2009.

Abs. 3 S. 2 KAG-Bayern). Diese Befreiungsmöglichkeit ist insbesondere für Studenten interessant.

## 2. Das „ehemalige Kinderzimmer“

Besteht die Hauptwohnung am Studienort, kann das ehemalige Kinderzimmer als Zweitwohnung gelten, sofern es weiterhin dem ausgezogenen „Kind“ zur Verfügung steht. Sämtliche Zweitwohnungsteuersatzungen lassen sich Wohnung jeden umschlossenen Raum, der zum Wohnen oder Schlafen genutzt wird, ausreichen (z.B. Art. 2 Abs. 4 ZWStS Stadt Frankfurt am Main).

Auch in diesem Fall können Befreiungsmöglichkeiten greifen, wie sie etwa Art. 3 Abs. 3 S. 2 KAG-Bayern bei Unterschreiten bestimmter Einkunftsgrenzen vorsieht.

## II. Typische Fälle

Problembehaftet sind hingegen jene Fälle, in welchen der Gedanke an eine etwaige Zweitwohnungsteuerpflicht so fern liegt, daß oft erst nach Jahren – aus Sicht des Betroffenen – völlig unvermittelt, ein Zweitwohnungsteuerbescheid zugeht. Diese Fälle werden nachfolgend näher beleuchtet, insbesondere bezüglich des Merkmals des „Innehabens einer (Zweit-)Wohnung“:

### 1. Die Ferienwohnung

#### a. Fall und Rechtslage

Die Vermietung von Ferienwohnungen dient oft als Kapitalanlage. Diese Investition kann schnell nach hinten losgehen, sofern man die Rechnung ohne die Zweitwohnungsteuer macht, was anhand des folgenden Falles veranschaulicht werden soll:

*A ist Eigentümer einer strandnahen Wohnung auf Rügen. Er hat eine Agentur damit beauftragt, die Vermietung an Feriengäste zu vermitteln. Diese übernimmt die Buchung der Ferienwohnung, die Schlüsselübergabe sowie den Vertragsabschluß mit den Feriengästen und organisiert die Belegung der Wohnung. Die Vermietung erfolgt im Namen und für Rechnung des A. Im Jahr 2023 stand die Ferienwohnung an insgesamt 55 Tagen leer, da keine Gäste gebucht haben.*

*Die Gemeinde erläßt einen an A gerichteten Zweitwohnungsteuerbescheid für 2023 mit der Begründung, daß aufgrund des Leerstandes eine Eigennutzungsmöglichkeit des A bestanden hätte.*

Die zentrale Frage ist, ob A wirklich eine Zweitwohnung innehat. Denn Wohnungen, die als reine Geld- oder Vermögensanlage gehalten werden, scheiden als Zweitwohnungsteuerobjekte grds. aus.<sup>8</sup> Zur Beurteilung der Frage, welchen Verwendungszweck (Kapitalanlage oder Einkommensverwendung) eine Wohnung hat, sind allerdings alle objektiven, nach außen in Erscheinung tretenden, verfestigten und von Dritten nachprüfbaren Umstände heranzuziehen. Die nur vorgetragene subjektive Zweckbestimmung des Wohnungsinhabers ist hingegen unerheblich, da unüberprüfbar.<sup>9</sup>

Dabei darf die Gemeinde von einem Vorhalten der Wohnung auch für Zwecke der privaten Lebensführung ausgehen, wenn sich deren Inhaber rechtlich die Möglichkeit einer zumindest zeitweiligen Eigennutzung offenhält. Ob diese Möglichkeit tatsächlich wahrgenommen wird, ist unerheblich.<sup>10</sup>

Allerdings kann diese Vermutung durch den Wohnungsinhaber erschüttert werden, indem er z.B. die Übertragung der Vermietung an eine Agentur unter Ausschluß der Eigennutzung nachweist. Ein Ausschluß der Eigennutzung liegt aber nur dann vor, wenn vertraglich vereinbart ist, daß die Verfügungsbefugnis des Wohnungsinhabers dahingehend wirksam ausgeschlossen ist, daß er nicht mehr über die rechtliche Möglichkeit verfügt, während des Veranlagungszeitraums eine Eigennutzung vorzunehmen bzw. die Wohnung unentgeltlich an Dritte zu überlassen.<sup>11</sup>

### b. Fazit

Da die Eigennutzung im Vertrag nicht ausgeschlossen ist und A die – ggf. auch nur theoretische – Möglichkeit hätte, die Wohnung auf Rügen selbst zu nutzen, löst diese Wohnung Zweitwohnungsteuer aus. Dies, obwohl A die Wohnung als reine Vermögensanlage nutzt.

### c. Stellungnahme

Knackpunkt des Falles war hier, ob A die Wohnung als reine Vermögensanlage zur Einkommenserzielung hält oder sie zumindest auch für die private Lebensführung als Zweitwohnung vorhält. Die Zweitwohnungsteuer hängt hier also von dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines subjektiven Merkmals ab.

Da subjektive Merkmale naturgemäß nicht nachprüfbar sind, ist es folgerichtig, daß die Vorstellung, ob die Wohnung der Einkommenserzielung oder der Einkommensverwendung dient, anhand von objektiven Kriterien festzustellen ist. Dies wird auch in anderen Steuerrechtsgebieten so gehandhabt. So haben Verwaltung und Rechtsprechung z.B. im Einkommensteuerrecht objektive Kriterien entwickelt, anhand derer die Gewinnerzielungsabsicht bei den Einkunftsarten beurteilt werden kann.<sup>12</sup> Ein wichtiges Kriterium für die Abgrenzung zwischen dem Innehaben einer Wohnung zur Kapitalanlage oder zur eigenen Verwendung, ist sicherlich die Ausgestaltung des Vermittlungsvertrages mit der Agentur. Dieses darf aber nicht das einzige sein oder zu stark gewichtet werden.

Was sich jedoch weder aus dem Gesetz noch den Zweitwohnungsteuersatzungen entnehmen läßt, ist die von der Recht-

8 BVerwG, Urt. v. 30.06.1999 – 8 C 6/98, BVerwGE 109, S. 188.

9 Z.B. BVerwG, Urt. v. 10.10.1995 – 8 C 40/93, BVerwGE 99, S. 303.

10 OVG Niedersachsen, Beschl. v. 14.05.2014 – 9 ME 230/13, ECLI:DE:OVGNI:2014:0514.9ME230.13.0A.

11 OVG Niedersachsen, Beschl. v. 14.05.2014 – 9 ME 230/13, ECLI:DE:OVGNI:2014:0514.9ME230.13.0A.

12 Vgl. H 15.3 EStH.

sprechung aufgestellte Vermutung, eine Zweitwohnung vorzulegen, wenn der Inhaber sich rechtlich eine – zumindest zeitweilige – Eigennutzung offenhält. Dies führt dazu, daß meist allein die Formulierung des Vermittlungsvertrages über die Zweitwohnungsteuerpflicht entscheidet, obwohl andere Kriterien gegen eine Eigennutzungsmöglichkeit sprechen. Das Problem verschärft sich dadurch, daß die Vermittlungsverträge i.d.R. nicht individualvertraglich ausgehandelt werden, sondern Formularverträge (AGBs) darstellen, die von dem jeweiligen Vermittler, meist den Kurverwaltungen, vorgeformuliert sind. Bei Ausgestaltung dieser Formularverträge dürfte kaum jemand an die Zweitwohnungsteuer gedacht haben.

Die von der Rechtsprechung geschaffene Vermutungsregelung verschiebt daher die „Beweislast“ zu stark auf den Wohnungsinhaber, der die Vermutung oft nur schwer erschüttern kann.

Die Frage, ob eine Wohnung als Kapitalanlage dient oder zur eigenen Verwendung vorgehalten wird, ist vielmehr eine Einzelfallentscheidung, in welche alle objektiven Tatsachen einzubeziehen sind. Der Wortlaut des Vermittlungsvertrages ist dabei ein Anhaltspunkt. Weitere Anhaltspunkte können aber durchaus auch die tatsächliche Nutzung sein. Nutzt der Wohnungsinhaber die Wohnung tatsächlich im Veranlagungsjahr oder sogar über mehrere Jahre gar nicht, ist das ein gewichtiges Indiz für die Verwendung als reine Kapitalanlage. Auch die Distanz zum „Hauptwohntort“ des Inhabers kann im Rahmen der Entscheidung eine Rolle spielen. Hat z.B. der Wohnungsinhaber seinen „Hauptwohnsitz“ in München und vermietet eine Ferienwohnung in Kiel, spricht dies gegen eine Eigenverwendung. Das bedeutet natürlich nicht, daß eine kurze Distanz zwischen Ferienwohnung und „Hauptwohnsitz“ automatisch ein Indiz für eine eigene Verwendungsabsicht darstellt. Es sind alle objektiven bzw. objektiv nachprüfbar Gegebenheiten in die Entscheidung einzubeziehen.

Sofern letztlich nicht mehr aufklärbar ist, ob die Wohnung als Kapitalanlage dient oder zur – zumindest zeitweiligen – Eigennutzung, muss nach den Regeln der Feststellungslast entschieden werden. Da es sich bei dem Tatbestandsmerkmal des „Innehabens“ einer Wohnung um ein steuerbegründendes Merkmal handelt, geht die Unaufklärbarkeit zu Lasten der Gemeinde. Anders wäre es nur, wenn z.B. ein Tatbestandsmerkmal eines Befreiungstatbestandes nicht aufklärbar wäre, was das „Innehaben“ jedoch gerade nicht ist.

## 2. Die geerbte Wohnung/längerer Leerstand

### a. Fall und Rechtslage

Weitere Fälle, in denen selten an die Zweitwohnungsteuer gedacht wird, sind die Leerstandsfälle. Deren Klassiker ist der Leerstand einer geerbten Wohnung. Trauer, Erbstreitigkeiten oder Renovierungsbedarf können Gründe für den längeren Leerstand darstellen:

*B wohnt in Nürnberg und hat 2018 eine Wohnung in München geerbt. Seitdem steht die Wohnung leer. Die Stadt München erläßt einen Zweitwohnungsteuerbescheid an B.*

Auch hier geht es um das Merkmal des „Innehabens“ einer Wohnung. Ebenso wie im vorherigen Fall, ist die Abgrenzung zwischen Kapitalanlage und Vorhalten für den privaten Lebensbereich ausschlaggebend für die Zweitwohnungsteuerpflicht.

Es ist eindeutig, daß B jederzeit Zugang zu der Wohnung hätte. Auch könnte er sie unproblematisch vermieten, was er jedoch nicht tut. Es spricht also zunächst alles dafür, daß B eine Zweitwohnung innehat.

Gleichwohl kann sogar in einem solchen Fall von einer Kapitalanlage ausgegangen werden. Denn das Innehaben einer Wohnung bedeutet, daß die Wohnung entweder tatsächlich bewohnt wird oder zumindest die Absicht besteht, diese zu bewohnen oder zumindest dafür bereitzuhalten.<sup>13</sup> Somit stellt der Leerstand einer Wohnung ohne aktuellen Nutzungszweck gerade kein Innehaben zu Wohnzwecken dar.<sup>14</sup> Würde die Wohnung mit Zweitwohnungsteuer besteuert, obwohl sie gerade nicht der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf dient, wäre die Steuererhebung ähnlich einer Vermögenssteuer.<sup>15</sup>

Auch hier ist die subjektive Zweckbestimmung aber nach objektiven Kriterien zu bestimmen. Solche Kriterien hat die Rechtsprechung insbesondere darin gesehen, daß die Wohnung über Jahre hinweg leer stand und Verbrauchsdaten für die Wohnung vorgelegt werden, aus denen hervorgeht, daß kein bzw. nur sehr wenig Strom und Wasser verbraucht worden ist. Dies jedenfalls dann, wenn fehlende Verkaufsbemühungen plausibel erklärt werden können (z.B. mit einem Baumängelprozeß).<sup>16</sup>

### b. Fazit

Sofern es B gelingt, eine grundsätzlich bestehende Verkaufsabsicht plausibel darzulegen sowie anhand von geeigneten Unterlagen (z.B. Strom- und Wasserrechnungen mit den entsprechenden Verbrauchsdaten) nachzuweisen, daß tatsächlich keine Nutzung über mehrere Jahre stattgefunden hat, hätte ein Vorgehen gegen den Zweitwohnungsteuerbescheid Aussicht auf Erfolg.

Bei längerem Leerstand gilt also: Unbedingt die Verbrauchsdaten der Energieversorger aufbewahren.

### c. Stellungnahme

Auch hier ging es um den objektiven Nachweis einer subjektiv nicht bestehenden privaten Nutzungsabsicht.

Der Nachweis des tatsächlichen Leerstandes anhand von Verbrauchsdaten ist sowohl eine geeignete als auch beson-

13 VGH München, Urt. v. 27.06.2013 – 4 B 13.592, DVBl. 2013, S. 1267.

14 OVG Münster, Beschl. v. 08.06.2000 – 14 B 2135/99, NVwZ-RR 2001, S. 54 ff.

15 Vgl. BFH, Urt. v. 05.03.1997 – II R 28/95, BStBl. II 1997, S. 469; VGH München, Urt. v. 27.06.2013 – 4 B 13.592, DVBl. 2013, S. 1267.

16 Vgl. zu diesem Absatz: VGH München, Urt. v. 27.06.2013 – 4 B 13.592, DVBl. 2013, S. 1267; BVerwG, Urt. v. 15.10.2014 – 9 C 5/13, KommJur 2015, S. 147.

ders praxistaugliche Möglichkeit, einen fehlenden privaten Nutzungswillen nachzuweisen.

Besonders interessant ist, daß es in den Leerstandsfallen offensichtlich nicht schädlich ist, daß der Wohnungsinhaber die Wohnung rechtlich jederzeit nutzen könnte und auch die Verfügungsmacht über diese hat. Bei der Ferienwohnung hatte das OVG Niedersachsen<sup>17</sup> – wie dargestellt – einen tatsächlichen Leerstand nicht ausreichen lassen, um den fehlenden Eigennutzungswillen auszuschließen. Dabei könnten auch in den Ferienwohnungsfällen anhand der Verbrauchsdaten nachgewiesen werden, ob die Wohnung tatsächlich (durch den Inhaber) genutzt wurde oder nicht.

### III. Fazit zu den Fallkonstellationen

Den beiden Fallkonstellationen ist gemein, daß es um den objektiven Nachweis einer subjektiven Vorstellung, nämlich des Innehabens einer Wohnung als Kapitalanlage geht.

Die beiden Fallkonstellationen zeigen aber auch, wie unterschiedlich die Anforderungen an den objektiven Nachweis ausfallen können. Im ersten Beispiel (Ferienwohnung) stellt der Vermittlungsvertrag das zentrale Beweismittel dar. Selbst die abstrakte Möglichkeit, daß der Inhaber während der Leerstandszeiten der Ferienwohnung die Möglichkeit hätte, diese selbst zu nutzen bzw. „an sich selbst zu vermieten“, reicht nach der Rechtsprechung aus, um von einem Vorhalten zu privaten Wohnzwecken auszugehen und nicht von einer Kapitalanlage. Die Tatsache, daß der Inhaber (in diesem Fall A) die Wohnung während der Leerstandszeiten tatsächlich nicht nutzte, sah das Gericht als unerheblich für die Beurteilung des „Innehabens“ an.

Ganz anders im zweiten Fall. Hier war der über mehrere Jahre bestehende Leerstand – trotz der Eigennutzungsmöglichkeit – ein zentrales Kriterium für das Fehlen der Eigennutzungsabsicht. Als Nachweis des Leerstandes dienten die Verbrauchsdaten der Energielieferer. Das ist auch konsequent, da die Zweitwohnungsteuer als Aufwandssteuer ausschließlich die im Vorhalten zu persönlichen Wohnzwecken zum Ausdruck kommende gesteigerte Leistungsfähigkeit zum Gegenstand hat. Die Sanktionierung unwirtschaftlichen Verhaltens oder die fehlende Vermietung von Immobilien sind hingegen nicht Steuerzweck.<sup>18</sup> Folglich kann die bloße Eigennutzungsmöglichkeit nicht herangezogen werden, um von einem Vorhalten einer Wohnung zu privaten Wohnzwecken auszugehen. Dies gilt auch in den Ferienwohnungsfällen. Selbst wenn der Vermittlungsvertrag gar keine Regelung zum Ausschluß der Eigennutzung enthält, kann dies allein nicht zur Zweitwohnungsteuerpflicht führen.

### D. Gesamtfazit

Die Zweitwohnungsteuer wird zu Unrecht unterschätzt. Insbesondere die Kapitalanlage in Immobilienvermögen sollte nicht ohne Gedanken an die Zweitwohnungsteuer erfolgen. Bereits bei der Anlageberatung sollte daran gedacht werden, wie das subjektive Motiv, die Immobilie als Anlagegegenstand zu halten, objektiv nachgewiesen werden kann. Ansonsten kann schnell ein erheblicher Teil der Rendite, im schlimmsten Fall sogar die gesamte Rendite, durch die Zweitwohnungsteuer „aufgefressen“ werden.

Dauervermietungen stellen kein Problem dar, da weder rechtlich noch tatsächlich eine Eigennutzungsmöglichkeit des Inhabers möglich ist. Bei kurzfristigen Vermietungen, z.B. an Feriengäste, sollte – sofern eine Agentur eingeschaltet wird – ein besonderes Augenmerk auf die Ausgestaltung des Vermittlungsvertrages gelegt werden, da diesem – entgegen der hier vertretenen Auffassung – von der Rechtsprechung ein sehr hoher Beweiswert bezüglich des Ausschlußes der Eigennutzung beigemessen wird. Sofern keine Agentur eingeschaltet wird, sollte – sofern technisch umsetzbar – während der Leerstandszeiten Wärme, Wasser und Strom so weit wie möglich abgestellt bzw. heruntergeschraubt werden, damit die nicht erfolgte Eigennutzung durch Vorlage der Verbrauchsdaten untermauert werden kann.

Aber auch auf Seiten der Gemeinde können durch die Ausgestaltung der Gemeindefassung Rechtsklarheit geschaffen und dadurch Rechtsstreitigkeiten vermieden werden. So kann z.B. in der Satzung generell eine Befreiungsmöglichkeit für Ferienwohnungen vorgesehen werden. Im Rahmen der Satzungsautonomie können die Gemeinden dabei auch weniger strenge Anforderungen an den Nachweis der Nutzung als Ferienwohnung stellen, als es z.B. die Rechtsprechung im dargestellten Fall an das Merkmal des „Innehabens“ gestellt hat. So kann in der Gemeindefassung z.B. geregelt werden, daß von einer Ferienwohnung auszugehen ist, wenn sie zumindest an einer bestimmten Anzahl von Tagen im Jahr von Feriengästen genutzt wird. Auch längere Leerstandszeiten würden dann keine Diskussion über die Frage der Eigennutzung auslösen.

Fazit ist jedenfalls: Die Zweitwohnungsteuer ist eine Exotin, die von vielen unterschätzt wird, die einen Wohnungsinhaber aber empfindlich treffen kann. Daher immer an die Zweitwohnungsteuer denken, sobald eine Person mehr als eine Wohnung hat – egal zu welchem Zweck.

<sup>17</sup> OVG Niedersachsen, Beschl. v. 14.05.2014 – 9 ME 230/13, ECLI:DE:OVGN:2014:0514.9ME230.13.0A.

<sup>18</sup> OVG NRW, Beschl. v. 08.06.2000 – 14 B 2135/99, openJur 2011, S. 78687.

## Selbstkosten und Gebäudeanbau: Zwei Problemfelder des gewerblichen Grundstückshandels<sup>1</sup> (Teil 2)

Claudius Söffing, Rechtsanwalt, S&P Söffing Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/München/Zürich

In dem **zweiten Teil** des sich mit dem gewerblichen Grundstückshandels befassenden Aufsatzes soll – nachdem die Grundlagen sowie die Selbstkosten dargestellt worden sind – auf den praxisrelevanten Fall eines Anbaus eingegangen werden. Die wichtigste **Feststellung** dieses Aufsatzes ist, daß eine Bebauung eines bereits bebauten Grundstücks möglich ist, ohne in eine schädliche Verwertungsmaßnahme im Sinne des gewerblichen Grundstückshandels und somit zu einer Verlängerung des engen zeitlichen Zusammenhangs zu gelangen.

Nicht selten sind die Fälle, in denen es bei einer Bestandsimmobilie zu einer Erweiterung der Geschossflächen oder zu einem Anbau kommt, z.B. um die Ertragskraft der Immobilie zu steigern. Bei einem anschließenden Verkauf sind jedoch die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels zu beachten, da evtl. die gesamte Immobilie oder ein Teil der Immobilie als Zählobjekt zu qualifizieren ist.

Zunächst sollen die Begrifflichkeiten im Zusammenhang mit dem Anbau erläutert und qualifiziert werden. Anschließend werden drei gängige Fallgruppen aufgezeigt und hinsichtlich der verschiedenen Voraussetzungen analysiert.

Ein Zählobjekt i.S. des gewerblichen Grundstückshandels liegt bei einer branchentypischen Tätigkeit (z.B. Immobilienmakler, Architekten, Bauhandwerker, Bauunternehmer usw.) vor, wenn zwischen Anschaffung, Errichtung oder Modernisierung und Veräußerung ein Zeitraum von bis zu zehn Jahren liegt (sog. zeitlicher Zusammenhang 2. Stufe).

**Hinweis:** An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, daß die Spekulationsfrist nach § 23 EStG und der enge zeitliche Zusammenhang 2. Stufe im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze streng voneinander zu unterscheiden sind. Ein Anbau ist für die rechtliche Würdigung, ob die Spekulationsfrist verlängert wird und somit evtl. ein steuerbarer Vorgang nach § 23 EStG vorliegt, nicht von Bedeutung. Maßgeblich ist die Anschaffung des Grundstücks. Die weitere Verwendung des Grundstücks, bspw. durch Bebauung, ist im Gegensatz zu der Beantwortung der Frage, ob es sich um ein Zählobjekt handelt, unerheblich. Hier ist zu beachten, daß gerade ein Anbau eine schädliche Verwertungsmaßnahme darstellen kann, die zu einem erneuten Beginn der Bewertung des engen zeitlichen Zusammenhangs 2. Stufe führt.

Wird bspw. an einem Gebäude, das sich seit weit über zehn Jahren im steuerlichen Privatvermögen des Steuerpflichtigen befindet, ein Anbau vorgenommen und das Ge-

samtgebäude sodann innerhalb von zehn Jahren nach Fertigstellung veräußert, ist fraglich, wie dieser Anbau im Hinblick auf ein Zählobjekt zu würdigen ist.

Würde der Anbau ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellen oder würde der Anbau gar den Altbau dergestalt infizieren, daß der Altbau und der Anbau zusammen ein neues Wirtschaftsgut ergeben, dann könnte insoweit ein Zählobjekt anzunehmen sein, weil auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Anbaus und nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Altbaus abzustellen wäre.

Ausgangspunkt für die rechtliche Qualifizierung eines Anbaus bzw. einer Erweiterung ist die Abgrenzung zwischen einem neuen Wirtschaftsgut und einer bloßen Erweiterung/Verbesserung im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB. Diese Abgrenzung erfolgt grundsätzlich durch eine bautechnische Betrachtung oder einen Nutzungs- und Funktionszusammenhang.<sup>2</sup> Die hierzu nötigen Voraussetzungen lassen sich jedoch nicht aus dem BMF-Schreiben<sup>3</sup> herleiten. Das BMF-Schreiben<sup>4</sup> nimmt unter der Rn. 24 nur dahingehend Stellung, daß dann eine schädliche Verwertungsmaßnahme angenommen wird, wenn durch eine vorgenommene Modernisierung eine andere Marktgängigkeit entsteht. Folge einer solchen schädlichen Verwertungsmaßnahme ist, daß der enge zeitliche Zusammenhang 2. Stufe erneut zu laufen beginnt. Es ist somit auf die Rechtsprechung und auf andere Rechtsquellen bei der Qualifizierung eines Anbaus oder einer Erweiterung zurückzugreifen. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang das BFH-Urt.<sup>5</sup> v. 15.01.2020 zu erwähnen.

Bevor jedoch auf die einzelnen Voraussetzungen eingegangen wird, sollen zunächst einige Begrifflichkeiten geklärt werden. Denn es werden verschiedene Begriffe immer wieder verwandt, jedoch ohne eine konkrete Definition darzulegen. So spricht der erkennende Senat des BFH<sup>6</sup> in seiner Entscheidung v. 05.05.2020 von „Erweiterung“ und „Anbau“, sowie von „Gebäude“ und „Gebäudeteilen“.

1 Dem Beitrag liegt ein Vortrag des Verfassers auf dem Steueranwalts-tag 2023 in Berlin zugrunde. Teil 1 ist erschienen in [steueranwaltsmagazin](#) 2/2024, 35.

2 Vgl. BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, Rn. 36 ff., juris.

3 BMF v. 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04 BStBl 2004 I S. 434.

4 BMF v. 26.03.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04 BStBl 2004 I S. 434.

5 BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, Rn. 36 ff., juris.

6 BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, juris.

## A. Begriffsbestimmungen

### I. Anbau/Ausbau/Erweiterung

Die Begriffe „Anbau“, „Ausbau“ und „Erweiterung“ hängen miteinander zusammen. Dabei stellt die Erweiterung den Oberbegriff dar und umfaßt den Anbau als Unterbegriff. Unter Erweiterung wird die erstmalige Schaffung neuen Nutz- und Wohnraums verstanden. Bei einem Anbau handelt es sich um eine horizontale Erweiterung und bei einem Ausbau um eine vertikale Erweiterung.

### II. Gebäude

Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet sowie fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist.<sup>7</sup>

### III. Gebäudeteil

Ferner findet sich in der Rechtsprechung immer wieder der Begriff eines „Gebäudeteils“. Hierbei handelt es sich um einen Teil eines Gebäudes, der in Bezug auf die übrige Nutzung des Gebäudes in einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht und ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt. Diese bilanzsteuerrechtliche Betrachtung führt dazu, daß ein Gebäude letztlich aus verschiedenen Wirtschaftsgütern, je nach dem jeweiligen Nutzungs- und Funktionszusammenhang bestehen kann. Als Beispiel kann das BFH-Urt. v. 04.05.2004<sup>8</sup> herangezogen werden, in dem der fremdvermietete Dachausbau aufgrund einer eigenständigen Nutzung von dem übrigen Gebäude, das zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, zu unterscheiden war.

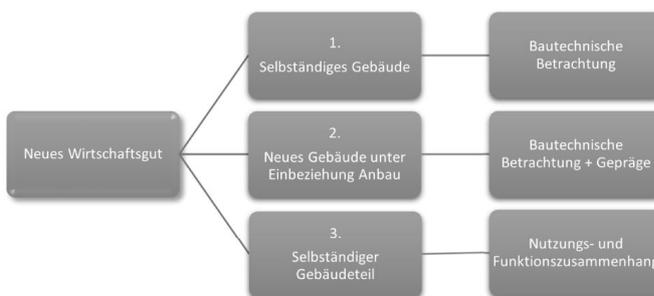
## B. Die drei Fallgruppen

Diese Klarstellung der Begrifflichkeiten ist deshalb wichtig, weil die höchstfinanzrichterliche Rechtsprechung bei der Beantwortung der Frage, was für ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist, zwischen drei wesentlichen Fallgruppen unterscheidet und zwar zwischen (siehe rechte Spalte erste Abb. oben).

Im Kern dreht es sich also um die Frage, ob durch die Vornahme von Baumaßnahmen das bereits bestehende Wirtschaftsgut „Gebäude“ nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert, sondern ein neues Wirtschaftsgut (nach den drei Fallgruppen) hergestellt wird. Es ist also zwischen einem neuen Wirtschaftsgut und einer unbeachtlichen Erweiterung/Verbesserung des bestehenden Gebäudes zu unterscheiden. Dabei ist der Begriff der Erweiterung nicht unmittelbar mit dem des § 255 HGB gleichzusetzen. Ob es sich um



eine Erweiterung im Sinne des § 255 HGB (oder Verbesserung) handelt oder ob ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist, wird zunächst nach einer **bautechnischen Betrachtung**<sup>9</sup> oder dem **Nutzungs- und Funktionszusammenhang**<sup>10</sup> entschieden. Je nach Fallgruppe ist eine andere Prüfung anzusetzen, so daß sich daraus folgende Ableitung bildet:



### I. Erste Fallgruppe „Selbständiges Wirtschaftsgut“

Gegenstand der ersten Fallgruppe ist die Überprüfung, ob durch den Anbau ein von dem Altbau losgelöst zu betrachtendes Gebäude und somit ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist. Maßgeblich für die Beantwortung dieser Frage ist eine **bautechnische Betrachtungsweise**.

Hierbei wird geklärt, ob der in Rede stehende Anbau eine eigene **statische Standfestigkeit** besitzt. Eine solche eigene statische Standfestigkeit liegt dann vor, wenn der Anbau eigene, ausschließlich ihn tragende Mauern und ein eigenes Fundament hat.<sup>11</sup> Liegen diese Merkmale vor, ist nach dem V. Senat des BFH<sup>12</sup> davon auszugehen, daß eine eigene Standfestigkeit vorliegt und damit ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist.

**Beispiel:** Demnach ist eine normale Doppelhaushälfte, die einen eigenen Keller, eigene tragende Wände und ein eigenes Fundament hat sowie durch eine Brandmauer von der ande-

<sup>7</sup> EStR 7.1 Abs. 5.

<sup>8</sup> BFH, Urt. v. 04.05.2004 – XI R 43/01, juris.

<sup>9</sup> BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, Rn. 36 ff., juris.

<sup>10</sup> BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, Rn. 36 ff., juris.

<sup>11</sup> BFH, Urt. v. 15.02.1990 – V R 7/85, Rn. 17, juris.

<sup>12</sup> BFH, Urt. v. 15.02.1990 – V R 7/85, Rn. 17, juris.

ren Hälfte getrennt ist, als ein eigenständiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren. Dies wird selbst dann der Fall sein, wenn die eine Doppelhaushälfte mit einem zeitlichen Versatz von einem Jahr gegenüber der anderen Doppelhaushälfte angebaut wird. Jede Hälfte stellt ein eigenes Wirtschaftsgut dar.

Von den doch sehr eindeutigen Doppelhausfällen sind die problematischen Fälle abzugrenzen, wo die statische Standfestigkeit näher zu beleuchten ist. Gerade in den klassischen Anbaufällen, in denen der Altbau und der Neubau durch Stahlträger miteinander verbunden werden, ist die Frage der statischen Standfestigkeit berechtigt. Denn durch die verbindenden Bauelemente, ist, auch wenn der Anbau ein eigenes Fundament aufweist, nicht automatisch eine eigenständige statische Standfestigkeit gegeben, da sich der Altbau und der Neubau tragende Elemente, wie zum Beispiel die Wände, teilen. Demnach können die Voraussetzungen der ersten Fallgruppe nicht bejaht werden, wodurch ein Rückgriff auf die zweite Fallgruppe vorzunehmen ist.

## II. Zweite Fallgruppe „Neues Gebäude unter Einbeziehung des Altbaus“

Bei der zweiten Fallgruppe wird nicht geprüft, ob mit dem Anbau ein selbständiges neues, also von dem Altbau unabhängiges, Gebäude entstanden ist. Prüfungsgegenstand ist der Alt- und der Neubau und die damit einhergehende Frage, ob durch den Neubau der Altbau derart in den Hintergrund tritt, daß ein völlig neues Gebäude, unter Einbeziehung des Altbaus, und somit ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist.

Voraussetzung für die Annahme eines neuen Wirtschaftsguts ist, daß nach einer **bautechnischen Betrachtung** die statische Standfestigkeit des Alt- und Neubaus durch eine **bautechnische Verschachtelung**<sup>13</sup> vorliegt und zusätzlich eine **Prägung** des Neubaus auf den Altbau wirkt.

### a. Bautechnische Betrachtung

Abweichend zu der ersten Fallgruppe beinhaltet die bautechnische Betrachtung zwar auch die Beantwortung der Frage nach der statischen Standfestigkeit des Gebäudes. Abweichend zu der ersten Fallgruppe wird die statische Standfestigkeit jedoch durch eine bautechnische Verschachtelung begründet und nicht durch die ausschließlich tragenden Elemente.<sup>14</sup>

Die bautechnische Verschachtelung wird durch einen wesentlichen Punkt geprägt, nämlich den der baulichen Verbindungen.<sup>15</sup> Unter dem Begriff der **baulichen Verbindungen** werden eine Mehrzahl von Verbindungen verstanden, wodurch eine Trennung der Bauwerke voneinander nicht ohne erheblichen Bauaufwand vorgenommen werden kann.<sup>16</sup> Prägend für solche Verbindungen sind insbesondere die einheitlichen tragenden Bauelemente.<sup>17</sup> Demnach ist zu überprüfen, ob bei einem vorzunehmenden Abriß des Altbaus der Anbau ohne Sicherungsmaßnahme einstürzen würde.<sup>18</sup> Sollte dies der Fall sein, ist von einer baulichen Verbindung auszugehen.

Als weitere Indizien für die Annahme einer baulichen Verbindung stellt die Rechtsprechung darauf ab, ob der Alt- und der Neubau ein zusammengeführtes Versorgungssystem aufweisen, also ob bspw. ein einheitliches Heizungs-, Strom- und Wassernetz besteht. Auch andere objektive Elemente, wie zum Beispiel ein gemeinsamer Haupteingang, sind in die Abwägung der baulichen Verbindungen miteinzubeziehen.<sup>19</sup>

### b. Prägung

Gelangt man nach der Prüfung der baulichen Verbindung zu dem Ergebnis, daß Alt- und Neubau eine Einheit bilden, dann ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der Neubau dem Altbau das Gepräge gibt. Gibt nämlich der Neubau dem Altbau das Gepräge, so ist insgesamt ein neues Gebäude entstanden. Maßgeblich für die Beantwortung dieser Frage, ob der Anbau dem Altbau das Gepräge gibt, sind die Größen- und Wertverhältnisse.<sup>20</sup> Voraussetzung für die Prägung ist, daß die Neubauteile dem Gesamtgebäude mit Blick auf die Größen- und Wertverhältnisse das Gepräge verleihen. Diese Annahme stammt aus der zu dem Investitionszulagenrecht ergangenen Rechtsprechung, die von einer Prägung ausgehen, wenn eine Flächenvergrößerung von gut 150% gegeben ist.<sup>21</sup> Liegt eine solche Vergrößerung vor, ist von einer Prägung des Anbaus auf den Altbau auszugehen, so daß von einem neuen einheitlichen Gebäude gesprochen werden muß. Demnach geht das Altgebäude in dem Anbau unter.

**Beispiel:** Der Anbau hat ein (nicht ausschließlich) eigenes Fundament, ist aber mit dem Altbau durch eine Verzahnung der Mauern und des Daches verbaut worden. Ein Abriß des Anbaus würde nur durch erhebliche Sicherungsmaßnahmen des Altbaus dazu führen, daß der Altbau bestehen bliebe und nicht einstürzen würde.

Beträgt nun jedoch die erweiterte Fläche im Verhältnis zu der bereits bestehenden Fläche weniger als 150%, dann liegen die Voraussetzungen der zweiten Fallgruppe nicht vor. Der Anbau gibt dem Gesamtgebäude in diesem Fall nicht das Gepräge, so daß auf die dritte Fallgruppe einzugehen ist.

## III. Dritte Fallgruppe „Nutzungs- und Funktionszusammenhang“

Sollte man bei der zweiten Fallgruppe zu dem Ergebnis kommen, daß eine Prägung durch den Anbau fehlt und somit

13 BFH, Urt. v. 15.09.1977 – V R 14/76, Rn. 9, juris.

14 Vgl. BFH, Urt. v. 15.09.1977 – V R 14/76; BFH, Beschl. v. 13.05.1997 – I B 4/97; BFH, Urt. v. 25.01.2007 – III R 49/06.

15 BFH, Urt. v. 15.09.1977 – V R 14/76, Rn. 9, juris.

16 BFH, Beschl. v. 13.05.1997 – I B 4/97, Rn. 4, juris.

17 BFH, Beschl. v. 13.05.1997 – I B 4/97, Rn. 4, juris.

18 BFH, Urt. v. 25.01.2007 – III R 49/06, Rn. 25, juris.

19 BFH, Urt. v. 25.01.2007 – III R 49/06, Rn. 25, juris.

20 BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, Rn. 36 ff., juris.

21 BFH, Urt. v. 15.01.2020 – X R 18/18, X R 19/18, Rn. 36 ff., juris.

kein neues Wirtschaftsgut anzunehmen ist, kann jedoch die dritte Fallgruppe einschlägig sein und unter dem Gesichtspunkt des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ein neues Wirtschaftsgut begründet worden sein.

Maßgeblich für die dritte Fallgruppe ist allein der Nutzungs- und Funktionszusammenhang, in dem der Anbau zu dem Bestandsgebäude steht. Ein Gebäudeteil (hier der Anbau), der nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (hier der Altbau) steht, ist ein selbständiges Wirtschaftsgut. Nach EStH H 4.2 (3) Satz 2 ist ein Gebäudeteil dann ein selbständiges Wirtschaftsgut, wenn er besonderen Zwecken dient, mithin in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Deshalb kann ein Gebäude letztlich aus vier Wirtschaftsgütern bestehen, nämlich dann, wenn es teils eigenbetrieblichen, teils fremdbetrieblichen, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt wird.<sup>22</sup> Folgegemaß nimmt der BFH dann ein selbständiges Gebäude an, wenn der Neubau/Anbau in einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht als der Altbau.<sup>23</sup> Von

einer solchen Funktionsänderung ist dann auszugehen, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, das bedeutet die Zweckbestimmung, ändert.<sup>24</sup> Eine solche Bewertung ist im Einzelfall schwer durchzuführen. Die Rechtsprechung entschied bislang Fälle, in denen eine Apotheke in eine Wohnung,<sup>25</sup> eine Mietwohnung in eine Arztpraxis,<sup>26</sup> ein Wohnhaus in ein Bürogebäude,<sup>27</sup> ein Zweifamilienhaus in ein Einfamilienhaus<sup>28</sup> oder eine Pension in ein Haus zur Dauervermietung umgewandelt<sup>29</sup> worden ist.

22 EStH H 4.2 (4) Satz 1.

23 BFH, v. 25.01.2007, BStBl II 2007, 586, Rn. 21; *Oellerich* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. Aufl. 2020, § 6 Rn. 578.

24 *Oellerich* in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. Aufl. 2020, § 6 Rn. 578.

25 BFH, Ur. v. 29.06.1965, BStBl. III 1965, 507.

26 BFH, Ur. v. 15.10.1996, BStBl. II 1997, 533.

27 BFH, Ur. v. 04.03.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998.

28 BFH, Ur. v. 22.01.2003, BFH/NV 2003, 763.

29 BFH, Beschl. v. 23.02.2005 – IX B 151/04, BeckRS 2005, 25007961.

Empfehlenswert.



SCHMECKENBECHER · SCHEUNGRAB

**Kostenübersichtstabellen**  
Gebühren und Kosten  
bei Anwalt und Gericht  
26. Auflage

AUCH ALS  
**E-Book**

BOORBERG

WWW.BOORBERG.DE

## Kostenübersichtstabellen

Gebühren und Kosten bei Anwalt und Gericht

begründet von Manfred Schmeckenbecher, fortgeführt von Dipl.-Rechtspflegerin (FH) Karin Scheungrab, Dozentin, KS Seminare, Seminare für die Anwaltskanzlei, Leipzig/München

2021, 26. Auflage, 126 Seiten, € 23,80  
mit Spiralbindung und Griffregister  
ISBN 978-3-415-06963-3

Das **Kostenrechtsänderungsgesetz** von 2021 brachte zahlreiche Änderungen in RVG, GKG, FamGKG und JVEG. In die 26. Auflage des »Schmeckenbecher« sind sowohl die Gesetzesänderungen als auch die seit der Voraufgabe ergangenen maßgeblichen Entscheidungen der Rechtsprechung eingearbeitet.

Die 26. Auflage verdeutlicht die Auswirkungen auf die tägliche Abrechnungspraxis, gibt Tipps und Tricks zum Gebührenmanagement und ist damit das »Must-have« für alle, die nach RVG oder GNotKG abrechnen.

Umgesetzt sind insbesondere:

- das komplette Kostenrechtsänderungsgesetz 2021,
- die Novellierungen im Bereich der Europäischen Zwangsvollstreckung,
- die Änderungen im Gerichtsvollzieherkostengesetz sowie
- die Anhebung der Pfändungsfreigrenzen.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415069633](http://www.boorberg.de/9783415069633)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE  
TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0624

Die Rubrik „LiteraTour“ greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

*Peske-Kontny*

### **Steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2023, 259 Seiten

Ein handliches, zeitgemäßes, aktuelles Werk über die Gemeinnützigkeit, sprich steuerbegünstigte Zwecke von Körperschaften. Ein Fachbuch, kein Kommentar. Geschrieben von einem ehem. Konzernbetriebsprüfer in der Berliner Steuerverwaltung.

Ein Co-Autor hätte dem Werk gut getan: Eine einseitige und verkürzte Sichtweise bspw. zu den Bestrebungen, das Gemeinnützigkeitsrecht in Europa zu vereinheitlichen und weiterzuentwickeln (S. 243) stellt das Licht des Werkes gleichzeitig wieder in den Schatten.

*Heide*

### **Private Nachfolge im Zivil- und Steuerrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2023, 259 Seiten

Ein Buch für den Praktiker: Gestaltungsansätze zu Lebzeiten bilden den eindeutig überwiegenden Hauptteil, Handlungsmöglichkeiten nach dem Erbfall bilden lediglich Randbemerkungen zum Schluß. Das ist kein Lehrbuch, sondern eine

Darstellung von Möglichkeiten, die bei der Nachfolgeplanung sensibilisieren sollen. Rechtliche Gestaltung und steuerliche Optimierung müssen Hand in Hand gehen. Die Kompaktheit der Darstellung hilft sehr.

*Barzen*

### **Das neue Stiftungsrecht**

Erich Schmidt Verlag, Berlin 2022, 346 Seiten

Die Verknüpfung zwischen altem und neuem Recht, zwischen Wortlaut und Begründung war immer schon eine recht schwierige, weil unübersichtliche Angelegenheit. Ein neues Stiftungsrecht mag mehr oder weniger begrüßt werden.

Der Autor verweist auf den „Schatz“, der in § 86 BGB n.F. verborgen sein mag. Diese Vorschrift „enthält bzw. verweist auf insgesamt 43 Sätze oder Halbsätze (Sinneinheiten). Die Korrespondenzstellen sind auf 8 Paragraphen bzw. 14 Absätze verstreut.“

Statt gelungener Gesetzgebung ist dies gesetzgeberischer Murks. Denn es würde dem Inhalt keinen Abbruch tun, wenn er (einigermaßen) verständlich daherkäme.

*Im nächsten Heft:*

*Schumann, Familienstiftungen als Instrument der Unternehmensnachfolge*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2023;

*Rohde, Basiswissen Erbschaft- und Schenkungsteuer*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 2023.

*Redaktion*

### Ein kleiner Gestaltungstip

#### Schenkungsteuerliche Anzeige i.S. des § 30 Abs. 2 ErbStG

In der heutigen Erbengeneration ist es schon fast üblich, daß die Kinder von Ihren Eltern eine Immobilie geschenkt bekommen. Diese Schenkung unterliegt u.a. auch nach § 311 b Abs. 1 Satz 1 BGB der notariellen Beurkundung. Der damit verbundene Gang zum Notar löst nicht nur Kosten aus, sondern auch die Gewißheit der Beteiligten, daß der Notar nach § 34 Abs. 1 ErbStG über die Beurkundung bei dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt eine schriftliche Anzeige zu erstatten hat. Zwar trifft sowohl den Schenker als auch den Beschenkten nach § 30 Abs. 1 und 2 ErbStG eine Anzeigepflicht. Dieser Anzeige bedarf es jedoch nicht, wenn eine Schenkung unter Lebenden notariell beurkundet ist (§ 30 Abs. 3 Satz 2 ErbStG), da diese Anzeigepflicht durch die Anzeigepflicht des Notars nach § 34 Abs. 1 ErbStG ersetzt wird. Vor diesem Hintergrund erstatten Schenker und Beschenkte regelmäßig keine eigene Schenkungsanzeige beim zuständigen Finanzamt.

So weit so gut, denn in aller Regel wird nach der Erstattung der Schenkungsanzeige durch den Notar das Schenkungsteuerfinanzamt den Beschenkten zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung auffordern. Damit findet hinsichtlich der Verjährung die Vorschrift des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO Anwendung. D.h., die Festsetzungsverjährung bezüglich der Schenkungsteuer beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Erklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Gleiches gilt auch, wenn der Steuerpflichtige verpflichtet ist, eine Anzeige zu erstatten, so wie dies für den Schenker und den Beschenkten in § 30 Abs. 1 ErbStG festgelegt ist. Hier ist nun eine Unterscheidung zu treffen. Die Anzeige i.S. des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO muß von dem Steuerpflichtigen selbst, einem Vertreter oder einer für ihn handelnden Person ausgelöst werden (BFH 26.10.2006 – II R 16/05, BFH/NV 2007, 852 Tz. 11), wohingegen die Anzeige i.S. des § 30 ErbStG durch die Anzeige des Notars ersetzt wird. Die Anzeigepflicht des Notars läßt lediglich die Anzeigepflicht des Erwerbers selbst entfallen (BFH 26.10.2006 – II R 16/05, BFH/NV 2007, 852 Tz. 11). Diese Differenzierung wird in der Beratungspraxis des Öfteren übersehen, was in manchen Fällen zu einer Verlängerung der Festsetzungsfrist führen kann.

Die nachfolgenden drei Beispiele mögen die Problematik verdeutlichen. (1) Der Grundstücksschenkungsvertrag wird im Oktober 2018 notariell beurkundet. Aufgrund der Anzeige

des Notars wird der Steuerpflichtige aufgefordert, eine Steuererklärung einzureichen. Dieser Aufforderung kommt er 2019 nach. Die Festsetzungsfrist beginnt am 01.01.2020 und endet mit Ablauf des Jahres 2023.

(2) Der Grundstücksschenkungsvertrag wird im November 2018 notariell beurkundet. Aufgrund eines Büroversehens erfolgt die Anzeige des Notars erst im Jahr 2022. Daraufhin wird der Steuerpflichtige noch 2022 aufgefordert, eine Steuererklärung einzureichen. Dieser Aufforderung kommt er im darauf folgenden Jahr, also 2023, nach. Die Festsetzungsfrist würde grundsätzlich nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO am 01.01.2022 beginnen. Denn nach dieser Norm beginnt die Festsetzungsfrist spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahres zu laufen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. Hiervon macht aber § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO dahingehend eine Ausnahme, daß die Festsetzungsfrist nach den Absätzen 1 und 2 nicht vor Ablauf des Kalenderjahres zu laufen beginnt, in dem die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat. Die Finanzbehörde hat durch die Anzeige des Notars im Jahr 2022 Kenntnis von der vollzogenen Schenkung erlangt, so daß die Festsetzungsfrist mit dem 01.01.2023 zu laufen beginnt.

(3) Höchst problematisch sind die Fälle, in denen keinem der beteiligten Personen eine Schenkung bewußt ist. Im Jahr 2018 erwirbt der Sohn von der Mutter entgeltlich ein Grundstück für 2 Mio. Euro. Der Notar macht, da er von einem vollentgeltlichen Geschäft ausgeht, keine Anzeige nach § 34 ErbStG beim Schenkungsteuerfinanzamt. Erst nach zehn Jahren, also 2028, erhält das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung von diesem Kaufvertrag Kenntnis und sieht darin eine gemischte Schenkung, da der Verkehrswert des Grundstücks 3 Mio. Euro beträgt. Die Finanzbehörde kann noch einen Schenkungsteuerbescheid erlassen, denn es ist noch keine Verjährung eingetreten. Die Hemmung des Beginns der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO wird von der Spezialnorm des § 170 Abs. 5 Nr. 2 AO verdrängt. Die Festsetzung beginnt erst mit Ablauf des Jahres 2028, also am 01.01.2029, zu laufen.

**Gestaltungstip:** Wie gerade das letzte Beispiel verdeutlicht, kann manchmal eine versteckte gemischte Schenkung vorliegen, da die Steuerpflichtigen und auch der Notar von einem vollentgeltlichen Geschäft ausgegangen waren. Bei dieser Konstellation sollte zwecks Ingangsetzung des Laufs der Festsetzungsfrist überlegt werden, prophylaktisch eine

Schenkungsanzeige vorzunehmen. Ist man bereits selbst nicht sicher, daß der Kaufpreis dem Verkehrswert entspricht, sondern möglicherweise unter dem Verkehrswert liegt, sollte sogar zwingend eine Anzeige erstattet werden. Diese Sachverhalte sind insbesondere bei den vermögensverwaltenden

Familienpersonengesellschaften gegeben, denn wegen der verwandtschaftlichen Nähe der beteiligten Personen zueinander liegt schnell die Annahme einer Unentgeltlichkeit vor.

*(Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Matthias Söffing)*



## Rechtssicherheit für Vereine.

AUCH ALS  
  
**E-Book**

[WWW.BOORBERG.DE](http://WWW.BOORBERG.DE)

### Der Verein im Zivil- und Steuerrecht

begründet von Dr. Rudi W. Märkle, Ministerialdirigent a.D., ehemals Leiter der Steuerabteilung beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), bearbeitet von Professor Matthias Alber, Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Dipl.-Finanzwirt (FH), Wolfgang Horn, Oberregierungsrat a.D., ehemals bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe, Andreas Leis, Oberregierungsrat beim Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, und Jürgen Wagner LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz 2022, 13. Auflage, 670 Seiten, € 79,80  
ISBN 978-3-415-04921-5

Dieses Standardwerk ist ein fundierter Ratgeber vor allem in steuerlichen, gemeinnützigkeits- und spendenrechtlichen sowie in zivilrechtlichen Fragen rund um den Verein. Die Autoren haben das Handbuch für die 13. Auflage in weiten Teilen überarbeitet. Sie gehen dabei ausführlich ein auf die inzwischen in Kraft getretenen, für Vereine **wichtigen Änderungen**, u.a. durch das JStG 2020, zu den Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung sowie zu Kooperationen und Bildung von Holdingstrukturen bei gemeinnützigen Vereinen.

Die Verfasser haben zudem die **jüngere Rechtsprechung** der Zivilgerichte, der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs sowie des Europäischen Gerichtshofs eingearbeitet. Außerdem geben sie die Auffassung der Finanzverwaltung zu wichtigen praktischen Problemen der Vereine, ihrer Mitglieder und Organe wieder.



RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0624



## Praxisgerechte Kommentierung.



WWW.BOORBERG.DE

### Kommentar Hinweisgeberschutzgesetz (HinSchG)

hrsg. von Professor Dr. Klaus Krebs, Hochschule für Polizei Baden-Württemberg, und Professor Dr. Matthias Schatz, Hochschule für Polizei Baden-Württemberg

2024, 392 Seiten, € 89,-

ISBN 978-3-415-07560-3



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415075603](http://www.boorberg.de/9783415075603)

Der Kommentar erklärt das Hinweisgeberschutzgesetz HinSchG umfassend und kompetent. Rund ein Dutzend ebenso erfahrener wie spezialisierter Autorinnen und Autoren bringen ihre Expertise ein. Dabei liegt der Schwerpunkt des Kommentars auf praxisgerechten Erläuterungen. Formulierungshilfen und Checklisten erleichtern die praktische Umsetzung.

Unternehmen und Verwaltungen ab 50 Beschäftigten sind seit dem 17.12.2023 zur Einrichtung von internen Meldestellen verpflichtet, an die sich Hinweisgeberinnen und Hinweisgeber ebenso wenden können wie an die behördlicherseits zu betreibenden externen Meldestellen.

Hinweisgebersysteme avancieren zum Kernelement jeder Compliance in Unternehmen sowie öffentlicher Verwaltung.

Das Werk bietet allen mit dem HinSchG befassten Verantwortlichen der internen sowie externen Meldestellen eine zuverlässige Orientierung im Umgang mit den neuen Gesetzesvorgaben.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0424



**Online  
immer aktuell.**

WWW.BOORBERG.DE

**Steuergesetze 2024**  
mit allen aktuellen Änderungen und Stichwortverzeichnis,  
inkl. Online-Service

hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

2024, 1510 Seiten, € 15,80;

ab 5 Expl. € 14,50; ab 10 Expl. € 12,90

Mengenpreise nur bei Endabnahme zum Eigenbedarf.

DStI-Praktikertexte

ISBN 978-3-415-07510-8

Die 23 wichtigsten Steuervorschriften sind in der gedruckten Ausgabe auf Stand 1. Januar 2024 sowie **online jederzeit auf neuestem Stand** verfügbar.

Unter **steuergesetze.boorberg.de** erhalten die Käuferinnen und Käufer der Textausgabe Zugang zu einer komfortablen Online-Vorschriftensammlung. Alle in der Printausgabe enthaltenen Vorschriften sind hier bequem recherchierbar und tagesaktuell verfügbar – sämtliche Änderungen des Gesetzgebers in 2024 werden unmittelbar nach Bekanntmachung eingearbeitet. Zukünftige und ältere Gesetzesfassungen können parallel aufgerufen und verglichen werden. Das Team der Boorberg-Rechtsdatenbank sichert die hohe Qualität der Vorschriftentexte.

Außerdem unverzichtbar für die praktische Arbeit: Die Textausgabe enthält das **GmbH-Gesetz** und – in Auszügen – das **Handelsgesetzbuch** sowie das **Grundgesetz**. Griff- und Sachregister erleichtern das Auffinden der gesuchten Vorschriften.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG BESTELLUNG@BOORBERG.DE TEL 0711/7385-343 FAX 0711/7385-100

SC0624