

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

1/2024

134 . Ausgabe | 26. Jahrgang

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

Dr. Jörg Stalleiken,  
Flick Gocke Schaumburg,  
Bonn

## 1 Editorial

Wagner

## Beiträge

- 3 Wagner **Mädchen im Knabenchor**
- 8 Rozanski **Steuerrisiko und Haftungsfalle  
gemeinsames Eigenheim – privates  
Veräußerungsgeschäft nach Trennung  
der Miteigentümer**
- 14 Stein **Von Heiraten, Scheidungen  
und Todesfällen – Steuerthemen rund  
um die Familie (Teil 2)**
- 26 **Meldungen International**
- Gestaltungstip**
- 29 Söffing **Darlehensverhältnis zwischen  
Gesellschafter-Geschäftsführer und GmbH**
- 30 Söffing/Söffing **Erbfallkostenpausch-  
betrag für den Nacherben**
- 31 Söffing **Anzahlungen sind grundsätzlich  
keine schädlichen Finanzmittel i.S. des  
§ 13 b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG**

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

# Topaktuelle Erläuterungen.



**Rechtsstand: 1.1.2024**

von Dr. Jörg Grune, Rechtsanwalt und Steuerberater, Vors. Richter am Nieders. Finanzgericht a.D., und Professor Dipl.-Kaufmann Rolf-Rüdiger Radeisen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

2024, 1418 Seiten, DIN A4, 2 Bände,  
€ 119,-

ISBN 978-3-415-07565-8

 BOORBERG

Das Praxiswerk »Umsatzsteuer 2024« enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2024
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 1.1.2024 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2023
- Kommentierende Hinweise der Autoren zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 1.1.2024
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2024
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2024
- Weitere gesetzliche Änderungen/Neuerungen

- Aktuelles aus Rechtsprechung und Finanzverwaltung
- Hinweise auf anhängige Verfahren (Vorabentscheidungsersuchen) beim EuGH und BFH

Im Laufe des Jahres 2023 hat es im Bereich der Umsatzsteuer wieder viele praxisrelevante Änderungen gegeben. Darüber hinaus sind zum 1.1.2024 wichtige gesetzliche Neuerungen in Kraft getreten. Der aktuelle Leitfaden geht auf alle Änderungen mit praxisorientierten Gestaltungsmöglichkeiten ein.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415075658](http://www.boorberg.de/9783415075658)

WWW.BOORBERG.DE

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

## I.

SchülerInnen, Schüler und Schülerinnen, Schüler/in, ...

„Auch die Sprache muß dieser Forderung nach Gleichbehandlung angepaßt werden. In diesem Sinne werden bspw. männliche und weibliche Formen nebeneinander genannt. Eine Bundespräsidentin hat es bisher in Österreich zwar noch nicht gegeben, die Verwendung auch der weiblichen Form zeigt aber, daß das rechtlich schon lange möglich ist. Da sich Sprache nicht so ohne weiteres und schnell verändert, ist die sprachliche Gleichbehandlung von Männern und Frauen so wie Buben und Mädchen manchmal schwierig.“

Aus dem „Lexikon für junge Leute“, Österreich

## II.

Aus: *Heinrich Stader, Kurze Einführung in den Juristenhumor (Litzelstetter Libellen. Ganz Grosse Reihe (GGR)), 1997 (Auszug)*

„(...) Unter den eindrucklichen Praxisfällen verdienen wegen ihres coolen Humorpotentials besondere Aufmerksamkeit: Beuyssche Fettecke (S. 37 ff.), Hörsturz nach Heavy-Metal-Rock (S. 41 ff.), Onanieren im Windfang einer Kirche (S. 65 f.), Urheberrecht bei medialen Botschaften aus dem Jenseits (S. 69 f.), sittenwidrige Anpreisung von Saftpressen auf Kaffee- und Butter-Fahrten (S. 77 f.), Hühnerimmissionen in Nudelwerbung (S. 102 ff.) bzw. im Nachbarhof (S. 179 ff.), Echthaarperücken als Schlußverkaufware (S. 107 f.), Geckos in hawaiianischen Hotelzimmern (S. 114 ff.), Schweizerfolklore in der Karibik (S. 121 ff.), Doppelbett im Schwarzwald (S. 127 ff.), temperierter Riesling im Sektkübel (S. 131 ff.), Rheinischer Karneval (S. 155 ff.), Schwein frißt Transporterboden (S. 160), Kondom auf Sozialhilfe (S. 190 f.), Hundekot auf Terrasse (S. 201). Ein Fazit: „Womöglich besteht ein wesentlicher Teil der Rechtschaffenheit darin, aufs Recht nicht zu pochen. In Maßen zu verzichten. Kleines Unrecht zu dulden. Womöglich ist so einer der bessere Citoyen. – Merkwürdige Bilanz.“ (S. 191) (...)“

## III.

Oben und unten hat mehr zu bedeuten, als man ahnt: Worüber lachst du? Worunter leidest du?

In diesem Sinne: Einen schönen Winter 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](mailto:joerg.stalleiken@fgs.de)

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich (JW) [wagner@wagner-vereinsrecht.com](mailto:wagner@wagner-vereinsrecht.com)

Die 135. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. April 2024.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Thomas Stein*, Rechtsanwalt in Ulm; *Frank Rozanski*, Rechtsanwalt in Hannover; *Jürgen Wagner*, Rechtsanwalt in Konstanz; *Matthias Söffing* und *Claudius 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, Rechtsanwaltsgesellschaft mbH, Düsseldorf/ München/ Zürich/Paris; RA/FA Erbrecht/FAStR **Dr. Michael Holtz**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

### Internationales Steuerrecht

RA/StB **Dr. Mathias Link**, PwC, Düsseldorf; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-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, Scharnstraße 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

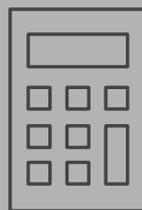


# juris

## KANN ICH IM STEUERRECHT ALLE SPEZIALFRAGEN BEANTWORTEN? **JA. MIT JURIS.**

Im Steuerrecht können kleinste Details den Unterschied machen. Mit juris Steuerrecht Premium beraten Sie Ihre Mandanten noch besser und effizienter – dank über 200 Premium-Titeln der jurisAllianz, intelligent vernetzt mit maßgeblicher Rechtsprechung und Vorschriften. Nutzen Sie die Expertise der renommiertesten Autoren und optimieren Sie Ihr Rechts- und Praxiswissenmanagement.

**juris** Recht  
**JURIS STEUER-  
RECHT PREMIUM**



Jetzt hier gratis testen.



[www.juris.de/steuerp](http://www.juris.de/steuerp)

**juris.de** Wissen, das für Sie arbeitet.

## Mädchen im Knabenchor

Jürgen Wagner, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich\*

*Recht und Wirklichkeit haben nicht immer etwas miteinander zu tun, Traditionen schon gar nicht. Die Schnittstelle ist dafür umso spannender und kann zur Reibungsfläche werden, an der sich Emotionen entladen, Vereine aber insgesamt auch „gegen die Wand fahren“ können. Schlagzeilen wie diese zeigen, worum es geht: „Frauen im Vereinsvorstand – über die Verteilung staunen Fachleute. Es ist zum Verzweifeln, denn selbst in Frauenvereinen dominieren die Männer“, so der Blog „Vereinstiger“ aus dem schweizerischen Winterthur. Daß Knabenchöre traditionellerweise nur für Knaben sind, hat mit der Forderung des Apostels Paulus zu tun: „Mulier taceat in ecclesia“, das Weib schweige in der Gemeinde (1. Korinther 14, 34).<sup>1</sup>*

### 1. Gemeinnützigkeit

Daß gemeinnützige Vereine, die keine Frauen aufnehmen wollen (und dies so in ihrer Satzung verankert haben) ihre Gemeinnützigkeit verlieren können, hat sich zwischenzeitlich herumgesprochen. Beschränkungen der Mitgliedschaft, die gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 3 GG) verstoßen, fördern nicht mehr die Allgemeinheit. Dies ist aber die Voraussetzung einer gemeinnützigen Betätigung schlechthin und v.a. die Voraussetzung des § 52 AO. So hat der BFH mit Ur. v. 17.05.2017 einer *Freimaurerloge*, die Frauen von der Mitgliedschaft ausschließt, die Gemeinnützigkeit entzogen.<sup>2</sup> Durch diese Rechtsprechung wird auch die Gemeinnützigkeit anderer Vereine, die bestimmte Bevölkerungsgruppen – insbesondere nach geschlechtlichen Unterscheidungen – von der Mitgliedschaft ausschließen, gefährdet.

Kriterien der Gemeinnützigkeit sind im Laufe der Zeit einem Wertewandel unterworfen: Aus der Kultur der Diskriminierung heraus sind Knabenchöre entstanden, unsere gegenwärtige Kultur der Gleichstellung könnte ihr Ende legitimieren. Denn auch das ist spezifisch für Kultur, sie ist im Wandel. Eine Kultur gibt, die andere nimmt. Das sollte gerade für schlecht historisch begründete Traditionskulturen gelten.

Zahlreiche Streitfälle und noch nicht aufgearbeitete Vereinssatzungen gibt es z.B. im Bereich der Brauchtumspflege (Bereich der Heimat- und Brauchtumspflege, § 52 Abs. 2 Nr. 22 und 23 AO), also bspw. Fastnacht/Karneval, Bruderschaften, Schützenvereine – aber auch den sonstigen Freizeitbetätigungen wie beim Frauenchor, aber auch den Ruderinnen.<sup>3</sup>

### 2. Aufnahmeanspruch oder Aufnahmepflicht?

#### a) Grundsätze

Ergibt sich aus dem Grundsatz der „Förderung der Allgemeinheit“ also ein Anspruch auf Aufnahme bzw. aus Sicht des Vereins ein *Aufnahmezwang*? Jedenfalls aus der Sicht der AO ergibt sich kein direkter Anspruch. Wenn der Verein nicht gemeinnützig sein will, braucht er auch keine Frauen aufzunehmen.<sup>4</sup>

Es ist allerdings ein Irrtum, zu glauben, ein Verein müsse eine *demokratische Organisation* haben, die etwa den Staatsaufbau widerspiegelt. Gerade etwa die Vereine, die staatliche Aufgaben (mit) übernehmen oder staatliche Finanzmittel erhalten, müßten sich bspw. bei der Amtsdauer ihrer Vorstandsmitglieder an bundesrechtliche Höchstgrenzen analog der Wahlperiode im Deutschen Bundestag o.Ä. halten. Hierbei wird bei Verstößen gar die Konsequenz angedacht, solche Vereine gem. § 395 FamFG zu löschen.<sup>5</sup>

Beispiel für undemokratische oder durchaus zulässige Regelungen: Der Verein muß hingegen einen Vorstand haben, dieser kann aber aus einer einzigen Person bestehen. Der Verein muß eine Mitgliederversammlung haben, deren Rechte können aber weitgehend beschnitten werden. Der Vorstand kann eine „übermächtige“ Stellung haben; einige Mitglieder können aufgrund der zulässigen Mehrstimmrechte dominieren. Die Berufung/Abberufung von Vorstandsmitgliedern sowie Satzungsänderungen können von der Zustimmung Dritter abhängig gemacht werden.<sup>6</sup> Zuzustimmen ist der Auffassung, daß die Grenzen der

\* Der Autor ist Wirtschaftsanwalt, LL.M. (Internationales Wirtschaftsrecht, Universität Zürich) und als niedergelassener europäischer Rechtsanwalt in Zürich, bis 2021 auch in Vaduz zugelassen. Er ist Chefredakteur des **steueranwaltsmagazin**, Herausgeber des Liechtenstein-Journal sowie Bundesbeauftragter Vereinsrecht der DLRG.

1 NZZ am Sonntag Magazin, 24.12.2023.

2 BFH 17.05.2017 – V R 52/15, BB 2017, 2148, BStBl. II 2018, 218; hierzu *Fischer*, Gemeinnützigkeit und Zeitgeist, DStR 2018, 1394; *Wionzeck*, GWR 2017, 409; *Sacksofsky*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit und Gleichberechtigung, Gutachten September 2019, Frankfurt (zit. *Sacksofsky*, „Gutachten“).

3 ZEIT online, 31.08.2022.

4 Leuschner in MüKo, BGB, 9. Aufl. 2021, § 38 Rn. 41.

5 Siehe auch Wagner, Verein und Verband, Rn. 39 und 237 (Amtsdauer); a.A. MüKo/Waldner, § 27 Rn. 23.

6 Palandt/*Ellenberger*, § 25 Rn. 8 m.w.N.; a.A. Sauter/Schweyer/*Waldner*, Rn. 136 für Satzungsänderungen.

Vereinsautonomie überschritten sind und es daher unzulässig ist, wenn die Satzung Willkür ermöglicht.<sup>7</sup> Ob diese Grenze bereits überschritten ist, wenn die Angelegenheiten des Vereins ausschließlich durch bestimmte Mitglieder entschieden werden, „auf deren Auswahl und Kontrolle die übrigen Mitglieder keinen Einfluß haben“, ist jedoch m.E. fraglich.<sup>8</sup>

Des Weiteren werden Fragen des *kartellrechtlichen Aufnahmeanspruchs* diskutiert. Dieser greift allerdings nur bei Vereinen mit Monopolstellung oder wenigstens einer überragenden Machtstellung. Außerdem muß ein *wesentliches Interesse* an dem Erwerb der Mitgliedschaft bestehen.<sup>9</sup> Insofern kommt es darauf an, ob der Einzelne auf die Leistungen des Vereins angewiesen ist und inwieweit auch Nichtmitglieder Zugang zu entsprechenden Leistungen haben.<sup>10</sup>

Aus dem AGG ergibt sich allenfalls (nur) in *Ausnahmefällen ein Aufnahmeanspruch*. Ob aus einem Verstoß gegen das grundsätzlich von allen Vereinen zu beachtende zivilrechtliche Diskriminierungsverbot nach § 19 AGG ein Kontrahierungszwang entstehen kann, ist nach wie vor umstritten.<sup>11</sup>

## b) Ausnahmen: Sachgerechte Differenzierung – Gleiches gleich, Ungleiches ungleich ...

Zu beachten ist auch auf dem Hintergrund des Freimaurer-Urteils des BFH, daß geschlechtliche Differenzierungen bei der Mitgliedschaft nicht generell gemeinnützigkeitsschädlich sind: Besteht – insbesondere aufgrund der gemeinnützigen Satzungsziele – ein *sachlicher Grund für die Differenzierung*, bleibt die Gemeinnützigkeit erhalten. Leider definiert der BFH nicht näher, was er unter einem solchen sachlichen Grund genau versteht. Er führt lediglich aus, daß dieser Grund in der „Natur“ der Frau oder des Mannes liegen müsse. Rechtfertigt also jahrhundertelange Tradition die Ungleichbehandlung?

Jeder Verein kann sich zwar auf seine *Vereinsautonomie*<sup>12</sup> gemäß Art. 9 GG berufen. Kollidiert dieses Grundrecht jedoch mit dem Grundrecht des weiblichen Mitglieds auf Gleichbehandlung<sup>13</sup> gemäß Art. 3 GG, muß eine Interessensabwägung vorgenommen werden, die zugunsten der Frauen ausfällt.

## c) Anders in der Schweiz

Ein aktuelles Urteil des schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts in St. Gallen zur Studentenverbindung Zofingia gegen die ETH Lausanne:<sup>14</sup> Die Zofingia ist eine Studentenverbindung, die nur Männer zur Mitgliedschaft zuläßt. Mit dem Ziel, die Gleichstellung zu fördern, weigerte sich die ETH Lausanne (ETHL) im August 2020, Zofingia als universitäre Studentenverbindung anzuerkennen. Das Statut der ETHL erlaubt es anerkannten Studentenverbindungen unter anderem, das Logo, die Räume und die offiziellen Kommunikationskanäle zu nutzen. Der Verein Zofingia hat den Entscheid

der ETHL bei der ETH-Beschwerdekommision angefochten und Recht bekommen. Diesen Entscheid hat die ETHL im September 2021 beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer) angefochten.

Das BVGer erwägt in seinem Urteil, daß die Gleichstellung der Geschlechter zu den Grundpfeilern der Bundesverfassung zählt und daß zu ihrer Verwirklichung noch weitere Anstrengungen erforderlich sind. Da die Vereinigungsfreiheit indessen ebenfalls ein Grundrecht ist, läge eine Grundrechtskollision vor, die es unter Einhaltung der Verhältnismäßigkeit zu lösen gilt. Im Ergebnis erachtet das BVGer die Verfügung der ETHL als unverhältnismäßig und weist ihre Beschwerde ab. Die ETHL verfüge über zahlreiche weniger einschneidende Mittel, um die Gleichberechtigung der Geschlechter zu verwirklichen. Zudem betreffe die Studentenverbindung Zofingia der ETHL nur rund vierzig Studenten und habe von daher wenig Einfluß auf die weibliche Studentenschaft. Die Anwesenheit der Zofingia-Mitglieder auf dem Campus bilde auch keine Gefahr für das Studium oder die Laufbahn der Studentinnen. Schließlich könne die Nichtanerkennung von Zofingia zu Beanstandungen über den Bestand von Frauenverbindungen an der ETHL führen. Die Interessenabwägung der ETH-Beschwerdekommision war somit insgesamt nicht zu beanstanden.

## d) Hilfe beim Bundesgericht?

Dieses Urteil kann beim Bundesgericht angefochten werden. Das wird wohl kaum etwas werden: Vor einigen Jahren gab das Bundesgericht der Zofingia Recht:<sup>15</sup>

Die nur Männern zugängliche Studentenverbindung Zofingia behält ihre Anerkennung als universitäre Vereinigung der Universität Lausanne. Das Bundesgericht wies die Beschwerde der Universität ab. Gemäß dem Urteil muß die verfassungsmäßig garantierte Gleichberechtigung von Frau und Mann in den Hintergrund treten.

Im Jahr 2011 entschied die Universität, der Zofingia die Anerkennung zu entziehen. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, daß die Studentenverbindung nur Männer als Mitglieder aufnimmt, die Universität gemäß ihrer Charta aber verpflichtet sei, die Gleichheit von Frau und Mann zu

7 KG Berlin 12.03.1962 – 1 W 76/62, NJW 1962, 1917.

8 So aber OLG Celle 18.10.1994 – 20 W 20/94, NJW-RR 1995, 1273.

9 *Leuschner* in MüKo, BGB, 9. Aufl. 2021, § 38 Rn. 42; BGH 02.12.1974 – II ZR 78/72, NJW 1975, 771.

10 *Leuschner* in MüKo, BGB, 9. Aufl. 2021, § 38 Rn. 42; BGH 10.12.1984 – II ZR 91/84, NJW 1985, 1216.

11 *Leuschner* in MüKo, BGB, 9. Aufl. 2021, § 38 Rn. 43 m. Verweis auf 8. Aufl. 2018, AGG § 21, Rn. 17 m.w.N.

12 Lesenswert BVerfG 27.05.2020 – 2 BvR 121/14, NVwZ-RR 2020, 665.

13 Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 692, 777 ff. Beispiele s. *Schöpflin* in MüHbGesR § 34 Rn. 34.

14 BVerfG CH, Urteil B-3985/2021 v. 07.12.2023.

15 Bundesgericht CH, Urt. 21.03.2014 – 2C\_421/2013.

fördern. Das Kantonsgericht des Kantons Waadt hob den Ausschluß 2013 auf. Die Universität gelangte ans Bundesgericht.

Die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts wies die Beschwerde der Universität ab. Gemäß dem Urteil hat die Zofingia als privater Verein das Recht, frei darüber zu bestimmen, wer bei ihr Mitglied sein darf. Ihr Entscheid, Frauen nicht aufzunehmen, kann sich auf das Grundrecht der Vereinigungsfreiheit stützen. Gleichzeitig garantiert zwar Artikel 8 der Bundesverfassung die Gleichberechtigung von Frau und Mann. In der konkret vorliegenden Kollision von Grundrechten müsse die Garantie der Gleichberechtigung in den Hintergrund treten.

#### e) Reicht ein sachlicher Grund aus? Und was ist das überhaupt?

Unklar ist aber, ob ein *einfacher sachlicher Grund* ausreicht, oder ob *zwingende Gründe*, insbesondere um eine bestehende Benachteiligung auszugleichen, erforderlich sind. Reinen Männer-Schützenvereinen oder Burschenschaften, die sich nur auf Tradition oder Brauchtum berufen („traditionsbedingte Geschlechterdiskriminierung“) ist angesichts des zukunftsgegenwärtigen Art. 3 Abs. 3 GG die Gemeinnützigkeit zu versagen.

Was also ist ein sachlicher Grund? Das deutsche BVerwG<sup>16</sup> läßt in einer lesenswerten Begründung das Klangbild des Konzertchores ausreichen. Dies müsse der Einschätzung des Chorleiters vorbehalten bleiben; diesem stehe bei dem künstlerisch-pädagogischen Werturteil ein gerichtlich nur beschränkt überprüfbarer Beurteilungsspielraum zu. Die gerichtliche Kontrolle beschränke sich auf die Prüfung einer ausreichenden Begründung, der Einhaltung von Verfahrensvorschriften, der Zugrundelegung zutreffender Tatsachen, der Nichtanstellung sachfremder Erwägungen, der Beachtung allgemeingültiger Bewertungsmaßstäbe sowie der Zugrundelegung eines richtigen Normverständnisses. (...).“

#### f) Zwischenfazit

Demzufolge legitimieren nicht faktische traditionelle Prägnungen, sondern das rechtlich schutzwürdige Kulturgut des Klangraums eines Knabenchores die mittelbare Geschlechterdiskriminierung. Die auf das Aufnahmekriterium des Knabenchorklangs zurückzuführende mittelbare Ungleichbehandlung ist auch durch die Kunstfreiheit des Chores und seines Chorleiters als gerechtfertigt angesehen worden.

Sofern kein Monopol vorliegt und der Verein von vornherein den Mitgliederkreis und damit die Aufnahme beschränkt, kommen auch *sonstige Ungleichbehandlungen*, vor allem *abgestufte Mitgliedschaften mit unterschiedlichen Rechten und Pflichten* in Betracht. Er darf einzelne Mitgliedgruppen günstiger bzw. ungünstiger behandeln, bspw. von den passi-

ven Mitgliedern höhere Beiträge verlangen. Der Verein kann durch eine entsprechende Satzungsbestimmung auch die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Mitgliedergruppe verschärfen.<sup>17</sup>

### 3. Gleichbehandlungsgrundsatz

Zwar bindet Art. 3 Abs. 1 GG unmittelbar nur die staatliche Hoheitsgewalt (vgl. Art. 1 Abs. 3 GG). Über die vereinsrechtliche Treuepflicht und die zivilrechtlichen General Klauseln aus §§ 138, 242 BGB wirkt der Gleichbehandlungsgrundsatz jedoch mittelbar auf das Rechtsverhältnis zwischen Verein und Mitglied ein (*sog. mittelbare Drittwirkung der Grundrechte*).

Eine ungleiche Behandlung ist von Normadressaten nur dann mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, wenn zwischen ihnen Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, daß sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können; Ungleichbehandlung und rechtfertigender Grund müssen außerdem in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstehen – Anspruch auf *relative Gleichbehandlung* genannt.<sup>18</sup>

Daher hat jedes Mitglied nur einen Anspruch auf eine *relative Gleichbehandlung*. Nur bei gleichen Voraussetzungen hat jedes Mitglied einen Anspruch auf Gewährung gleicher Rechte (und Auferlegung gleicher Pflichten); bei ungleichen Voraussetzungen ist eine sachlich angemessene Differenzierung der Rechte (und Pflichten) der Mitglieder zulässig.<sup>19</sup> Sind die Voraussetzungen für eine Beschränkung oder für den Entzug von Mitgliedschaftsrechten gegeben, so darf außerdem *kein Willküratbestand* in dem Sinne gegeben sein, daß die Mehrheit ihre Stimmenmacht gegenüber einer Minderheit in mißbräuchlicher Weise ausnutzt.<sup>20</sup>

### 4. Keine Frauen im Vorstand und/oder Ausschluß von bestimmten Aktivitäten

#### a) Stadtbachfischen in Memmingen

Das Urteil des LG Memmingen betraf v.a. den Ausschluß von Frauen aus *Tätigkeiten des Vereins*:<sup>21</sup> In dem Rechtsstreit

<sup>16</sup> VG Berlin 16.08.2019 – 3 K 113.19, juris (Aufnahme eines Mädchens in den Knabenchor); OVG Berlin-Brandenburg 21.05.2021 – 5 B 32.19, NVwZ-RR 2021, 892, BVerwG 08.04.2022 – 6 B 17.21, NVwZ-RR 2022, 610.

<sup>17</sup> *Schöpflin* in MÜHbGesR § 34 Rn. 33; Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 781 ff.

<sup>18</sup> Reichert/Wagner, Kap. 2 Rn. 771 ff., 780.

<sup>19</sup> Vgl. BGH 19.07.2010 – II ZR 23/09, NJW 2010, 352; Lang/Weidmüller/Schulte § 18 GenG Rn. 18.

<sup>20</sup> Siehe KG Berlin 12.03.1962 – 1 W 76/62, NJW 1962, 1917.

<sup>21</sup> AG Memmingen 31.08.2020 – 21 C 952/19; LG Memmingen 28.07.2021 – 13 S 1372/20 (Stadtbachfischer).

ging es um das jährliche Ausfischen des Memminger Stadtbachs. Der Fischertag, seit Jahrhunderten Anlaß für ein Stadtfest, dreht sich darum, wer die größte Forelle fängt und „Fischerkönig“ wird. Veranstalter ist ein Traditionsverein. In dem durften Frauen zwar Mitglieder werden, aber nur Männer am Ausfischen teilnehmen. Das sah die Satzung ausdrücklich vor. Eine Frau, die sich das Mitfischen nicht verbieten lassen wollte, klagte und hatte nacheinander vor dem Amtsgericht Memmingen und dem Landgericht Memmingen Erfolg.

Im Kern ging es bei dem Prozeß um die Frage, ob die Satzungsbestimmung zum Frauenausschluß unzulässig war, und ob die Frau einen Aufnahmeanspruch in die Vereins-Untergruppe der „Stadtbachfischer“ hatte. Den hatte sie: Das Gericht sah keinen Sachgrund, der die Beschränkung des Fischens auf männliche Vereinsmitglieder rechtfertigen konnte.

Der Fischertagsverein besitzt zwar nach Ansicht des LG Memmingen eine lokale Machtstellung: Nur seine Mitglieder konnten sich am Ausfischen beteiligen. Das Gericht sah aber kein grundlegendes Interesse der Frau an der Teilnahme. Dazu hätte sie zum Beispiel ein entsprechendes wirtschaftliches Bedürfnis nachweisen müssen.

Entscheidend ist auch ein anderer Aspekt des Urteils: Nur weil die Frau bereits Mitglied im Gesamtverein war, hatte sie *Anspruch auf Gleichbehandlung* gegenüber den männlichen Mitgliedern. Eine Außenstehende wäre mit einer Klage auf Teilnahme am Stadtfischen wohl gescheitert. Und selbst das klagende Vereinsmitglied hätte kaum Erfolg gehabt, wenn der Verein sich strikt der Nachahmung der mittelalterlichen Abläufe gewidmet hätte, statt den Spaßfaktor ins Zentrum zu stellen. In diesem Fall hätte der Zweck der Historientreue wohl als Sachgrund für den Ausschluß der Frau gereicht. Das deutet die Urteilsbegründung an.

## b) Zünfte in Zürich/Sechseläuten

Die Zunft zur Meisen in Zürich wurde 1336 gegründet und gehört damit zu den ältesten und größten Zunft Häusern. Trotzdem oder eben genau deswegen haben sie beschlossen, frischen Wind in die Sechseläuten-Tradition zu bringen: In der Zunft zur Meisen sind seit kurzem auch Zunftstöchter willkommen, aber nur als Gäste. Zwar dürfen Frauen am Sechseläuten mitlaufen – Mitglieder sind sie trotzdem nicht. Andere Zünfte haben seitdem eine Statutenänderung vorgenommen, die Frauen in der Zunft ausdrücklich verbietet. Andere Zürcher Zünfte hingegen seien dadurch dazu angeregt worden, sich selbst mit dieser Frage auseinanderzusetzen.

Tiefpunkt der bisherigen Auseinandersetzung war der vermeintliche Kompromiß: Selbstverständlich dürften die Frauenzünfte beim Sechseläuten-Umzug mitlaufen, sogar an der Spitze des Zuges. Danach beginnt der eigentliche Zug, freilich ausschließlich von Männern ...

## c) Ruderinnen: Der kleine Unterschied

Dem Hamburger Ruderinnen-Club drohte 2019 das Gemeinnützigkeits-Aus: Weil laut Satzung nur Frauen Mitglied des Clubs werden dürfen, verstoße der Verein gegen das Gleichheitsgebot. Weil der Verein keine Männer aufnimmt, sah das Hamburger Finanzamt eine Geschlechterdiskriminierung und entzog dem Verein die Gemeinnützigkeit. Eine Lösung in dieser paradoxen Situation scheint nun gefunden: Ein Adjektiv wird in der Satzung gestrichen. Die Vereinssatzung soll so geändert werden, daß zumindest theoretisch auch Männer Mitglied bei den Ruderinnen werden können. Wie der Verein damit später in der Praxis umgeht, wird sich danach zeigen.

Bisher heißt es noch in der Satzung: „Der Club hat ordentliche, außerordentliche und jugendliche weibliche Mitglieder.“ Neben der Streichung des Adjektivs soll es Erklärungen zu den Funktionsbezeichnungen wie Kassenwartin geben, die dann für alle Geschlechter gelten.

## d) Alles eine Sache der Sprache

Anders als der Ruderinnen-Club müssen die rein männlichen Vereine wohl nicht um die Gemeinnützigkeit bangen. In deren Satzungen ist nur die Rede von „Mitgliedern“, und weil es keine weibliche Form des Wortes gibt, kann auch nicht auf eine Diskriminierung geschlossen werden.

## e) Der umgekehrte Fall

Weg von den Privilegien – aus dem Herrenclub wird ein gemischter Club: Der vereinsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz hindert einen Verein nicht daran, seine Grundsätze, zum Beispiel für Leistungen an die Mitglieder, zu einem bestimmten Zeitpunkt zu ändern und von da an alle Mitglieder gleich zu behandeln. Ändert der Verein seine Vorgaben für die Mitglieder, können sich diese nicht darauf berufen, daß frühere Privilegien für andere Mitglieder weiterhin bestehen.<sup>22</sup>

## 5. Fazit

Sonderrechte und Bevorzugungen können mit Sachgründen verteidigt oder durch Zustimmung sämtlicher Mitglieder festgeschrieben werden. Allerdings droht der Entzug der Gemeinnützigkeit, wenn Vereine bestimmten Gruppen den Zugang verwehren oder ihre Leistungen auf bestimmte Gruppen beschränken. Ohne nachvollziehbaren sachlichen Grund führen solche Ungleichbehandlungen, die Teile der Allgemeinheit ausschließen, zum Verlust der steuerlichen Privilegien wie dem Steuerabzug von Spenden.

22 Oberlandesgericht Schleswig-Holstein 29.06.2022 – 12 U 137/21.

Im Zusammenhang mit der gesamten Thematik wird der „Charakter des Vereins“ immer wieder bemüht. Hierzu das OLG Frankfurt in Rn. 100:<sup>23</sup> „Wenn die obersten Leitsätze für die Vereinstätigkeit der lebendige Gedankenaustausch, insbesondere auf geistigem Gebiet, die Förderung des Allgemeinwohls und das Verfolgen gemeinnütziger Zwecke sind und dabei eine Beschränkung auf das männliche Geschlecht nicht stattfindet, können diese Grundsätze geschlechtsunabhängig von jeder sich dafür eignenden Person geleistet werden. Die Zulassung von Personen jeden Geschlechts zur Mitgliedschaft mag

zwar „den Charakter des Vereins“ verändern, seinen obersten Leitsatz läßt sie gleichwohl unberührt.“

Das Gericht stellte jedoch auch fest, daß die fehlende Öffnung für Personen jeglichen Geschlechts in der heutigen Gesellschaft nur schwer zu vermitteln sei.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> OLG Frankfurt 06.07.2018 – 3 U 22/17, npoR 2019 12 m. Anm. *Krüger/Saberzadeh* (Satzungsänderung zur Aufnahme aller Geschlechter als Vereinsmitglieder).

<sup>24</sup> OLG Frankfurt 06.07.2018 – 3 U 22/17, npoR 2019 12; *Schöpflin* in *MüHbGesR*, § 34 Rn. 31.



## Für Behörden und Unternehmen.

AUCH ALS  
  
**E-Book**

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

**Hinweisgeberschutzgesetz**  
**Mit Einführung und ergänzenden Vorschriften**  
 hrsg. von Professor Dr. Klaus Krebs,  
 Hochschule für Polizei Baden-Württemberg  
 2024, 188 Seiten, € 14,-  
 ISBN 978-3-415-07568-9

 Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/9783415075689](http://www.boorberg.de/9783415075689)

Die handliche Vorschriftensammlung verschafft allen für die Umsetzung Verantwortlichen den nötigen Überblick über das neue Hinweisgeberrecht mit seinen komplexen und gesetzlich breit gefächerten Anforderungen. Neben einer fundierten Einführung sind das Hinweisgeberschutzgesetz (HinSchG), die Hinweisgeberschutzgesetz-Externe-Meldestelle-des-Bundes-Verordnung, die BaFin-Hinweisgeberverordnung sowie Auszüge aus 27 betroffenen Gesetzen abgedruckt.

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

# Steuerrisiko und Haftungsfalle gemeinsames Eigenheim – privates Veräußerungsgeschäft nach Trennung der Miteigentümer

Dr. Frank Rozanski, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht\*

Der BFH entschied unlängst in seinem richtungsweisenden Urt. v. 14.02.2023 – IX R 11/21 eine betreffend private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG lange Zeit streitige Frage zur Nutzung der gemeinsamen Immobilie zu eigenen Wohnzwecken im Fall der Trennung der in Ehe/Partnerschaft lebenden Miteigentümer.<sup>1</sup> Die Richter des BFH erkannten, daß nach der Trennung weder haushaltszugehörige minderjährige Kinder noch der getrennte Partner „eigene Wohnzwecke“ vermitteln. Seitdem neigt die Finanzverwaltung dazu, vorschnell die Aufgabe der Selbstnutzung durch einen der beiden Miteigentümer anzunehmen, ungeachtet bestimmter Sachverhaltskonstellationen, die das vorgenannte BFH-Urteil gerade nicht erfaßt. Derartige Fälle sowie damit zusammenhängende Haftungsrisiken beratender Rechtsanwälte, Notare und Steuerberater werden nachfolgend exemplarisch aufgezeigt.

## I. Aktuelle Rechtslage

Schwerpunkt dieses Fachbeitrags bilden Sachverhalte, in denen die Miteigentümer einer Immobilie miteinander verheiratet sind bzw. waren oder diese in sonstiger Lebenspartnerschaft gemeinsam mit haushaltszugehörigen Kindern zu eigenen Wohnzwecken nutzen, sich trennen und nach der Trennung das Eigentum ganz oder teilweise veräußern. Steuerlich relevant sind nur die – nicht seltenen – Fälle, in denen zwischen Anschaffung und Veräußerung des Eigenheims nicht mehr als zehn Jahre vergangen sind.

### 1. Privates Veräußerungsgeschäft, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

Private Veräußerungsgeschäfte sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 S. 1 EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG werden sämtliche Gebäude, Gebäudeteile und Eigentumswohnungen erfaßt, die innerhalb der vorgenannten Frist errichtet wurden. **Ausgenommen sind nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG**

*Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.*

### 2. Eigene Wohnzwecke nach Ansicht des BFH

Der BFH setzte sich in den letzten Jahren in einer Reihe von Entscheidungen zum Begriff *eigene Wohnzwecke* i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auseinander. Im Folgenden wird auf gerichtlich beurteilte Sachverhalte näher eingegangen, in denen die Miteigentümer der betroffenen Immobilien miteinander verheiratet waren oder in sonstiger Lebenspartnerschaft das Wohneigentum gemeinsam mit ihren Kindern nutzten.

#### a) BFH, Urt. v. 24.05.2022 – IX R 28/21, NV

Im nicht veröffentlichten Urt. des BFH v. 24.05.2022 – IX R 28/21 (Vorinstanz: Niedersächsisches FG v. 16.06.2021 – 9 K 16/20, EFG 2022, 670) stellt der 9. Senat klar, daß eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auch gegeben ist, wenn die Überlassung der Wohnung unentgeltlich zur *teilweisen oder alleinigen Nutzung an ein unterhaltsberechtigtes Kind* erfolgt; dies stellt *eine Form der dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden „mittelbaren Eigennutzung“* dar.<sup>2</sup> Maßgeblich ist, daß das betroffene Kind nach § 32 EStG bei der Veranlagung des elterlichen Eigentümers zur Einkommensteuer zu berücksichtigen ist; im Urteilsfall schädlich war die Mitbenutzung der streitgegenständlichen, an mehrere Kinder überlassenen Wohnung durch teilweise nicht nach § 32 EStG berücksichtigungsfähige Geschwister.<sup>3</sup>

Nicht Gegenstand dieser Entscheidung war eine Trennungssituation der klagenden Eltern der die fragliche *mittelbare Eigennutzung* vermittelnden gemeinsamen Kinder. Eine solche wäre auch irrelevant gewesen, da laut Urteils Sachverhalt eine unmittelbare Nutzung der Eltern zu eigenen Wohnzwecken zu keiner Zeit stattfand und es sich um gemeinsame leibliche Kinder handelte. Dennoch sind die Grundsätze dieser BFH-Entscheidung bei der Gestaltungs- und Abwehrberatung in Trennungsfällen – gleichsam zur Vermeidung von Haftungsrisiken – zwingend zu beachten, was in der nachfolgend dargelegten Entscheidung des 9. Senats noch deutlicher wird.

\* Dr. Frank Rozanski ist in eigener Fachanwaltskanzlei in Hannover tätig, <https://dr-rozanski.de>.

1 Söffing, *steueranwaltsmagazin* 2023, 101; BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. Trossen.

2 BFH v. 24.05.2022 – IX R 28/21, BFH/NV 2023, 20, DStR 2022, 2430.

3 Ebda.

**b) BFH, Urte. v. 14.02.2023 – IX R 11/21**

In der Reihe zahlreicher Entscheidungen über die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG<sup>4</sup> entschied der BFH durch sein richtungsweisendes Urte. v. 14.02.2023 – IX R 11/21<sup>5</sup> (Vorinstanz: FG München v. 11.03.2021 – 11 K 2405/19<sup>6</sup>) u.a.:

*Der Ehegatte nutzt seinen Miteigentumsanteil nach dem Auszug aus dem Familienheim nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, wenn der geschiedene Ehepartner und das gemeinsame minderjährige Kind weiterhin dort wohnen. (Leitsatz)*

In den Urteilsgründen nimmt der 9. Senat ausführlich Stellung zu den Tatbestandsvoraussetzungen des privaten Veräußerungsgeschäfts, worauf hier nicht vollumfänglich im Detail eingegangen werden soll. Insoweit sind auch diverse Urteilsbesprechungen in der Fachliteratur empfehlenswert.<sup>7</sup>

Nachfolgend wird auf die die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausschließende **Zwangslage** sowie auf das die Eigennutzung beendende Kriterium **Auszug** aus dem Familienheim bei Weiternutzung durch den getrennten Partner und durch das gemeinsame Kind vor dem Hintergrund der **Nutzung zu eigenen Wohnzwecken** näher eingegangen.

**aa) Zwangslage verhindert willentliche Veräußerung**

Das private Veräußerungsgeschäft setzt die willentliche Veräußerung des Wirtschaftsguts voraus; daran fehlt es, wenn die Veräußerung unter Zwang zustande gekommen ist.<sup>8</sup> Eine solche Zwangslage liegt nach Ansicht des BFH jedoch nur bei einer Enteignung oder einem Verkauf zur Abwendung einer unmittelbar bevorstehenden, nicht aber bei einer lediglich *künftig drohenden* Enteignung vor.<sup>9</sup> Mithin ist auch eine (drohende) Zwangsversteigerung – etwaig veranlaßt durch einen Antrag auf Teilungsversteigerung – keine die willentliche Veräußerung i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ausschließende Zwangslage, da das Zwangsversteigerungsverfahren als willentliche Betätigung des betroffenen Steuerpflichtigen zu qualifizieren ist.<sup>10</sup>

**bb) Auszug beendet Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**

Kernaussage des BFH-Urteils v. 14.02.2023 ist: Wer aus dem gemeinsamen Eigenheim auszieht, gibt die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auf. Erfolgt die Veräußerung nicht im Jahr des Auszugs, sondern später, ist der Ausschlußtatbestand nicht mehr gegeben. Unschädlich ist nach Rechtsprechung des 9. Senats die Aufgabe der Wohnnutzung im Jahr der Veräußerung, wenn sie zumindest an einem Tag dieses Kalenderjahres – nach ununterbrochener Nutzung im Jahr davor und an zumindest einem Tag im zweiten Jahr vor der Veräußerung – stattfand.<sup>11</sup>

Vom BFH nicht entschieden wurde leider die Frage, inwieweit eine **Zwangslage bezogen auf den Auszug**, z.B. weil häusliche Gewalt stattfand oder drohte, im Rahmen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG zu berücksichtigen ist. Zwar wurde im Verfahren des Urteils v. 14.02.2023 vom Kläger vor-

gebracht, aufgrund drohender häuslicher Gewalt ihm und seinem Sohn gegenüber sei ein Verbleib im Einfamilienhaus weder möglich noch zumutbar gewesen; allerdings erfolgte dieses tatsächliche Vorbringen erst in der mündlichen Verhandlung vor dem BFH und war damit gem. § 118 Abs. 2 FGO nicht zu berücksichtigen.<sup>12</sup>

Für den in der Praxis nicht seltenen Fall der häuslichen Gewalt in Trennungssituationen wäre ein *Obiter Dictum* der obersten deutschen Finanzrichter wünschenswert gewesen, da die dogmatische Herleitung, einen erzwungenen Auszug aus dem Eigenheim noch als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zuzurechnen, nicht einfach sein dürfte. Denn im Unterschied z.B. zu § 13 Abs. 1 Nr. 4b, 4c ErbStG erfaßt der Wortlaut des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG gerade nicht die **verhinderte Selbstnutzung**. Der nach Art. 6 Abs. 1 GG garantierte besondere Schutz von Ehe und Familie dürfte das Festhalten am Gesetzeswortlaut für Fälle der (drohenden) häuslichen Gewalt aber erschweren.

**cc) Keine mittelbare Selbstnutzung durch minderjähriges Kind**

Abweichend von den Gründen der unter a) zuvor zitierten Entscheidung v. 24.05.2022 – IX R 28/21<sup>13</sup> lehnt der BFH im Urteilsfall die Zurechnung der Wohnnutzung des **minderjährigen Kindes** gemeinsam mit dem getrennten (Ehe-)Partner als mittelbare Eigennutzung des ausgezogenen (Ehe-)Partners mangels rechtlicher Grundlage ab. Im Sachverhalt zum Urte. v. 24.05.2022 maßgeblich anders war die Tatsache, daß das Wohneigentum der Eltern einem unterhaltsberechtigten und nach § 32 EStG zu berücksichtigenden Kind (neben weiteren Geschwistern) zur **alleinigen Nutzung** überlassen wurde, also keiner der beiden Eltern die Immobilie mitnutzte.<sup>14</sup>

Der BFH stellt in seinen Urteilsgründen v. 14.05.2023 – IX R 11/21 klar, daß allein schon die Mitnutzung des ehema-

4 Vgl. z.B. BFH v. 27.06.2017 – IX R 37/16 BStBl. II 2017, 1192; BFH v. 26.10.2021 – IX R 5/21, BStBl. II 2022, 403 m. Anm. *Morawitz*; BFH v. 24.05.2022 – IX R 28/21, BFH/NV 2023, 20; BFH v. 19.07.2022 – IX R 20/21, BStBl. II 2023, 234.

5 *Söffing*, **steueranwaltsmagazin** 2023, 101; BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. *Trossen*.

6 FG München, Urte. v. 11.03.2021 – 11 K 2405/19, DStRE 2022, 202.

7 *Söffing*, **steueranwaltsmagazin** 2023, 101; Engels, FamRZ 2023, 1775; *Menges*, BB 2023, 1562; *Intemann* in NZA 2023, 554; *Jachmann-Michel*, jM 2023, 300.

8 BFH v. 21.05.2019 – IX R 6/18, BFH/NV 2019, 1227; BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. *Trossen*.

9 BFH v. 21.05.2019 – IX R 6/18, BFH/NV 2019, 1227.

10 FG Düsseldorf v. 28.04.2021 – 2 K 2220/20 E, DStRE 2022, 267, NZB eingelegt, BFH – IX B 36/21; so wohl auch der BFH im Urte. v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760, wobei dort im Sachverhalt die drohende Zwangsversteigerung durch den willentlichen Abschluß einer Scheidungsfolgenvereinbarung abgewendet wurde.

11 BFH v. 03.08.2022 – IX B 17/22, BFH/NV 2022, 1179.

12 BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. *Trossen*.

13 BFH v. 24.05.2022 – IX R 28/21, BFH/NV 2023, 20, DStR 2022, 2430.

14 Ebda.

ligen Familienheims durch die geschiedene Ehefrau – neben dem gemeinsamen Kind – als **Fremdnutzung schädlich** für die fragliche mittelbare Eigennutzung des Ehemanns ist; die *Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft* der Miteigentümer ist mit deren dauernder Trennung aufgehoben; somit ist die unschädliche Mitnutzung durch das einkommensteuerlich nach § 32 EStG erfaßte Kind nur noch der das Wohneigentum weiternutzenden geschiedenen Ehefrau und Mutter zuzurechnen.<sup>15</sup> Der 9. Senat weist vor dem Hintergrund des Urteils v. 24.05.2022 – IX R 28/21<sup>16</sup> darauf hin, daß eine **isolierte Betrachtung** der Wohnnutzung durch das Kind jedenfalls dann ausgeschlossen ist, wenn es aufgrund seines Alters nicht eigenständig einen Haushalt führen kann.<sup>17</sup> Zudem scheidet die alleinige Überlassung des Miteigentumsanteils des ausgezogenen Elternteils an sein Kind mangels Realteilung am Bruchteilseigentum; eine ausschließliche Zuweisung von Räumen an das Kind, also die gegenständliche Konkretisierung des Miteigentumsanteils, kann in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht nicht ohne Weiteres angenommen werden.<sup>18</sup>

Darüber hinaus rechtfertigt nach Auffassung des BFH auch nicht eine etwaige Unterhaltspflicht des ausgezogenen Ehemanns gegenüber der das Eigenheim gemeinsam mit dem Kind weiternutzenden geschiedenen Ehefrau eine Zurechnung als mittelbare Selbstnutzung i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG; nach Aufhebung der *Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft* der ehemaligen Eheleute in Gestalt dauernden Getrenntlebens ist die Wohnnutzung des getrennten Partners stets als schädliche Fremdnutzung zu qualifizieren.<sup>19</sup>

Richter am BFH Dr. Nils Trossen schränkt in seiner Urteilsanmerkung<sup>20</sup> über die Entscheidungsgründe hinaus ein, für eine mittelbare Eigennutzung i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG durch unentgeltliche Überlassung an nach § 32 EStG begünstigungsfähige Kinder sei Volljährigkeit Voraussetzung. *Minderjährige Kinder, die dem Haushalt des sie betreuenden Elternteils zuzurechnen sind, können keine „eigenen Wohnzwecke“ vermitteln.*<sup>21</sup>

In konsequenter Anwendung der vorzitierten Rechtsprechung dürfte jedoch nach Ansicht des Verfassers eine alleinige Wohnnutzung durch ein minderjähriges, unterhaltsberechtigtes Kind eine mittelbare Eigennutzung i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG darstellen, wenn es aufgrund seines Alters eigenständig einen Haushalt führen kann, mithin Volljährigkeit keine zwingende Voraussetzung ist.

### c) BFH, Urt. v. 14.11.2023 – IX R 13/23

Im gleichen Themenkreis hat der BFH jüngst am 14.11.2023 unter dem Aktenzeichen IX R 13/23 entschieden, daß die alleinige und unentgeltliche Überlassung einer Eigentumswohnung an einen zivilrechtlich dem Grunde nach unterhaltsberechtigten Angehörigen nicht generell als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG zuzurechnen ist.<sup>22</sup> Im Streitfall handelte es sich um die Mutter bzw. Schwiegermutter der Kläger, in dem auch schon nach Ansicht der Vorinstanz, FG Düsseldorf, Urt. v.

02.03.2023 – 14 K 1525/19 E, F die Voraussetzungen für steuerlich nach § 33 a EStG anzuerkennenden Elternunterhalt nicht vorlagen.<sup>23</sup> Überdies ist nach Auffassung der Rechtsprechung bei nicht nach § 32 EStG zu berücksichtigenden Eltern nicht typisierend eine Unterhaltspflicht und das Entstehen von Aufwendungen zu unterstellen, sondern stets eine Einzelfallprüfung vorzunehmen.<sup>24</sup> Das FG Düsseldorf hatte seinerzeit die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, woraufhin der BFH die Ansicht des FG Düsseldorf nun im Wesentlichen bestätigte.

### 3. Nutzung mehrerer Wohnungen zu eigenen Wohnzwecken

Eine Wohnung wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn sie der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern sie ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht; denn eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken setzt weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus, noch muß sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden.<sup>25</sup>

Ein Steuerpflichtiger kann deshalb **mehrere Wohnungen gleichzeitig** zu eigenen Wohnzwecken nutzen; erfaßt sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden; ist deren Nutzung auf Dauer angelegt, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige noch eine oder mehrere weitere Wohnungen hat und wie oft er sich darin aufhält.<sup>26</sup>

Anders als in § 13 Abs. 1 Nr. 4 a bis 4 c ErbStG, wo von einem (einigen) *Familienheim* ausgegangen wird, bietet der

15 BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. Trossen.

16 BFH v. 24.05.2022 – IX R 28/21, BFH/NV 2023, 20, DStR 2022, 2430.

17 BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. Trossen.

18 Vgl. differenzierend BFH v. 18.05.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929, DStR 2004, 1333, wonach ein Mietverhältnis zwischen den Miteigentümern und Vermietungseinkünfte vorliegen, wenn der eine Miteigentümer gegen Entgelt auf sein „Mitgebrauchsrecht“ verzichtet und dem anderen das Wohneigentum zur Alleinnutzung überläßt.

19 BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, BStBl. II 2023, 642, DStR 2023, 760 m. Anm. Trossen; Schmidt/Levedag, 42. Aufl. 2023, EStG § 23 Rn. 28.

20 BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, DStR 2023, 760 m. Anm. Trossen.

21 Ebda.

22 BFH v. 14.11.2023 – IX R 13/23, DStR 2024, 177 m. Anm. Trossen.

23 FG Düsseldorf v. 02.03.2023 – 14 K 1525/19 F, EFG 2023, 754 m. Anm. Daniels.

24 BFH v. 14.11.2023 – IX R 13/23, DStR 2024, 177 m. Anm. Trossen; FG Düsseldorf v. 02.03.2023 – 14 K 1525/19 E, F, EFG 2023, 754 m. Anm. Daniels.

25 Vgl. BFH v. 31.05.1995 – X R 140/93, BStBl. II 1995, 720, DStR 1995, 1463; BFH v. 28.03.1990 – X R 160/88, BFH/NV 1990, 67, BStBl. II 1990, 815; BFH v. 23.07.1997 – X R 143/94, BFH/NV 1998, 160, NZM 1998, 495; BFH v. 28.05.2002 – IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284, BeckRS 2002, 25000781; BFH v. 28.11.2001 – X R 27/01, BStBl. II 2002, 145, DStRE 2002, 204.

26 BFH v. 27.06.2017 – IX R 37/16, BStBl. II 2017, 1192, DStR 2017, 2268.

Wortlaut des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG keine Anhaltspunkte dafür, daß der Gesetzgeber nicht dauernd bewohnte Zweitwohnungen und ausschließlich eigengenutzte Ferienwohnungen von der Begünstigung ausnehmen wollte.<sup>27</sup> Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich nichts anderes; in ihr wird lediglich auf die Selbstnutzung und deren Aufgabe (z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels) Bezug genommen.<sup>28</sup>

## II. Auswirkungen auf die steuerliche Praxis

Die vorzitierte jüngere Rechtsprechung des BFH hat erhebliche Auswirkungen auf die steuerliche Praxis. Die **Wohnsitzfinanzämter** gehen immer häufiger und intensiver Grundstücksveräußerungen bei einer Haltedauer von weniger als zehn Jahren nach, insbesondere wenn Miteigentümer betroffen sind, die zuvor behördlich bekannt in Ehe oder sonstiger Lebenspartnerschaft zusammenlebten. Anlässe für diese oftmals gesonderten Ermittlungen sind neben der Deklaration des Verkaufs in der Einkommensteuererklärung üblicherweise:

- Veräußerungsanzeigen des Notars,
- Ummeldung des Wohnsitzes über das Einwohnermeldeamt,
- Adressänderung im Rahmen der Steuererklärungen,
- getrennte Einkommensteuererklärungen nach vorheriger Zusammenveranlagung,
- bei Zusammenveranlagung Antrag auf Aufteilung der Steuerschuld nach §§ 268 ff. AO,
- Änderung bei der Kindergeldauszahlung nach der Trennung.

Die Finanzverwaltung ist infolge des BFH-Urteils v. 14.02.2023 – IX R 11/21 bestrebt, im Zuge von Grundstücksveräußerungen liierter Miteigentümer Trennungsfälle und damit verbundene Beendigungen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu identifizieren. Flankiert durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gem. § 90 AO neigt sie hierbei dazu, die Rechtssätze des BFH zu überdehnen und voreilig die Aufgabe der Eigennutzung durch den veräußernden (Mit-)Eigentümer zu unterstellen. Nachfolgend dargestellter typischer Fall aus der Anwaltspraxis des Verfassers soll diese Vorgehensweise der Finanzämter verdeutlichen.

### 1. Beispielfall aus der Anwaltspraxis

#### a) Sachverhalt

Eine Mandantin lebte mit nicht eingetragenen Lebenspartner und gemeinsamen minderjährigen Kindern in einem von beiden Eltern als Miteigentümer zu gleichen Teilen erworbenen Einfamilienhaus. Im Jahr 2018 trennte sich das Paar, das darauf einvernehmlich beschloß, die Immobilie zu verkaufen. Die Mandantin beauftragte dazu einen Rechtsanwalt mit der Interessenwahrnehmung. Beide Eltern nutzten das Wohneigentum abwechselnd weiterhin mit den Kin-

dern. Der jeweils abwesende Elternteil kam in der Zeit anderswo (z.B. bei den eigenen Eltern) unter.

Ende 2018 kam es zur häuslichen Gewalt gegenüber der Mandantin, woraufhin der Expartner durch Strafbefehl verurteilt wurde. Im Anschluß weigerte sich der Expartner das gemeinsame Haus zu verlassen, tauschte sogar die Schlösser aus, um der Mandantin den Zugang zu ihrem Eigentum zu erschweren. Um weitere gewalttätige Auseinandersetzungen zu verhindern und so auch ihre minderjährigen Kinder zu schützen, mietete die Mandantin im Jahr 2019 dauerhaft eine Zweitwohnung an. Diese meldete sie auch beim Einwohnermeldeamt an. Böswillig verzögerte der Expartner den Verkauf des Einfamilienhauses, zu dem es schlußendlich erst 2021 nach Beantragung der Teilungsversteigerung durch die Mandantin kam.

Im Einkommensteuerbescheid an die Mandantin für 2021 nahm das zuständige Finanzamt ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG an. Zur Begründung führte die Behörde im Wesentlichen aus, daß im Jahr der Veräußerung seitens der Mandantin keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken mehr stattgefunden habe und als solche auch nicht die unentgeltliche Überlassung an den Expartner oder die Kinder mittelbar zu qualifizieren sei. Maßgebliche Indizien für die Aufgabe der Eigennutzung des Einfamilienhauses seien die Anmietung einer anderen Wohnung und die entsprechende An- bzw. Ummeldung beim Einwohnermeldeamt gewesen.

#### b) Einspruch und Abhilfe

Der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid führte im Ergebnis zur Abhilfe durch Änderungsbescheid. Das betroffene Finanzamt konnte davon überzeugt werden, daß die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG vorlagen, das heißt, die Nutzung der Immobilie durch die Mandantin zu eigenen Wohnzwecken nicht vor dem Jahr der Veräußerung beendet wurde. Folgende Rechtsfragen, die allesamt Verfahrensgegenstand der zuvor zitierten BFH-Rechtsprechung waren, wurden intensiv erörtert und zugunsten der Mandantin entschieden:

- Die Anmietung einer Zweitwohnung führt nicht zwangsläufig zur Beendigung der Eigennutzung des anderen Wohneigentums. Ein Steuerpflichtiger kann im Rahmen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG mehrere Gebäude gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen. (vgl. Abschnitt I.3.)
- Die vorübergehende Abwesenheit von einer Wohnung ist unschädlich, wenn deren Nutzung auf Dauer angelegt ist. Es kommt nicht darauf an, wie oft der Steuerpflichtige sich darin aufhält. (vgl. Abschnitt I.3.)

<sup>27</sup> Vgl. BMF in BStBl. I 2000, 1383 Rn. 22; OFD Frankfurt/M. v. 21.02.2011 – S 2256 A 13-St 225 Rn. 22; Schmidt/Levedag, 42. Aufl. 2023, EStG § 23 Rn. 19.

<sup>28</sup> BFH v. 27.06.2017 – IX R 37/16, BStBl. II 2017, 1192, DStR 2017, 2268; BT-Drs. 14/265, 181.

- Ein freiwilliger Verzicht auf das „Mitgebrauchsrecht“<sup>29</sup> und Überlassung des Wohnungseigentums an den Miteigentümer, mit dem nach der dauernden Trennung keine *Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft* mehr besteht, zur Alleinnutzung, mithin eine schädliche Fremdnutzung, setzt willentliches Handeln des überlassenden Miteigentümers voraus. Dieses muß sich in einer zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung, z.B. Miet-, Leihvertrag, Scheidungs- oder Trennungsfolgenvereinbarung, manifestieren. Wird der Miteigentümer, z.B. durch häusliche Gewalt, an der Eigennutzung seiner Wohnung gehindert, liegt keine willentliche Aufgabe der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG vor, auch wenn sich der BFH insoweit bislang nicht konkret positioniert hat. (vgl. Abschnitt 1.2.)

## 2. Haftungsrisiken und Lösungsansätze in Trennungsfällen

Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit Scheidung bzw. Trennung von Ehen und anderen Lebenspartnerschaften begleiten überwiegend Kolleginnen und Kollegen mit familienrechtlichem Fokus. Es besteht dabei grundsätzlich die Gefahr, daß in der meist emotional angespannten Gemengelage zu regelnder Rechtspositionen – wie Vermögensauseinandersetzung, Zugewinnausgleich, Unterhalt, Sorgerecht – steuerliche Risiken unterschätzt oder gar nicht erst erkannt werden. Ein solcher haftungsträchtiger, ganz typischer Trennungssachverhalt liegt auch dem richtungsweisenden Ur. des BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21 zugrunde: Ein Ehepaar hatte ein gemeinsames Einfamilienhaus, es trennte sich, der Ehemann zog aus, die Ehefrau blieb mit gemeinsamem Kind im Haus wohnen, zwei Jahre später erfolgte die Scheidung und der Ehemann veräußerte im Zuge einer Scheidungsfolgenvereinbarung seinen Miteigentumsanteil an die geschiedene Ehefrau nach weniger als zehn Jahren Haltedauer.<sup>30</sup>

In der Literatur werden verschiedene **Lösungsansätze** diskutiert, inwieweit man Steuerrisiken im Zusammenhang mit der Veräußerung von Miteigentum an Immobilien in Trennungsfällen minimieren kann.<sup>31</sup> Die Steuerschädlichkeit der Veräußerung von Wohneigentum könnte in konsequenter Umsetzung der in diesem Fachbeitrag erörterten BFH-Rechtsprechung wie folgt vermieden werden:

- Die **Mindesthaltedauer** gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, also der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von mindestens zehn Jahren, wird eingehalten. In Trennungsfällen bietet sich zur Überbrückung bis zum Erreichen der Frist die Vermietung des ausziehenden Miteigentümers unter Verzicht auf sein Mitnutzungsrecht an den im Wohneigentum verbleibenden Miteigentümer zur Alleinnutzung an.<sup>32</sup>
- Die Aufgabe der Eigennutzung des gemeinsamen Wohnungseigentums, also der dauerhafte Auszug, sollte nicht vor-schnell und **erst im Jahr der Veräußerung**, andernfalls

durch beide Miteigentümer zeitgleich erfolgen. Bis dahin verbleiben Wohnungseinrichtung, persönliche Gegenstände etc. am besten unverändert im Gebäude. Die verkaufsvorbereitende Räumung und ein sich an die Selbstnutzung anschließender Leerstand sind steuerlich unschädlich.<sup>33</sup> Für den Fall, daß der Verkauf sich verzögert oder am Ende nicht stattfindet, sollten die Veräußerungsabsichten und die damit verbundenen Vermarktungsaktivitäten (z.B. Makleraufträge, Verkaufsanzeigen, Kommunikation mit Kaufinteressenten) mit aussagekräftigen Belegen nebst „Zeitstempel“ dokumentiert werden.

- Eine **vorübergehende Abwesenheit** von der Wohnung ist unschädlich, wenn der betroffene Miteigentümer an seinem Nutzungsrecht festhält und dieses auch jederzeit ausüben kann. Auch in diesem Zusammenhang sollte die Veräußerungsabsicht durch entsprechende Vereinbarung dokumentiert werden. Eine (trennungsbedingte) Veränderung der Anteile der Miteigentümer an den zu tragenden Kosten für das Wohneigentum könnte sich schädlich auswirken.
- Steuerlich unschädlich wäre nach Auszug beider Eltern die **unentgeltliche** Überlassung des Wohneigentums an ein **unterhaltsberechtigtes, nach § 32 EStG zu berücksichtigendes volljähriges Kind** zur alleinigen Nutzung, soweit es aufgrund seines Alters eigenständig einen Haushalt führen kann. Von der Gebrauchsüberlassung an ein minderjähriges Kind ist gegenwärtig (noch) abzuraten, auch wenn es nach Ansicht der Eltern in der Lage wäre, eigenständig einen Haushalt zu führen. Denn der BFH hat zu dieser Frage nach Wahrnehmung des Verfassers bislang keine klare Position bezogen, lediglich die mittelbare Selbstnutzung i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG bei Konstellationen mit volljährigen Kindern bejaht.
- In Fällen der **häuslichen Gewalt** und damit verbundener zwangsläufiger Hinderung an der Selbstnutzung der Immobilie muß der geschädigte Miteigentümer zur Dokumentation der Zwangslage Strafanzeige erstatten und **Strafantrag** stellen. Im Idealfall erfolgt eine strafrechtliche Verurteilung des häuslichen Gewalttäters. Der geschädigte Miteigentümer hätte grundsätzlich ein berechtigtes Interesse an der Einsicht in die Strafsakte. Diese wäre ein hinreichender Beleg dafür, daß die Aussetzung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG unfreiwillig erfolgte und folglich kein privates Veräußerungsgeschäft angenommen werden kann.

29 Vgl. BFH v. 18.05.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929, DStR 2004, 1333.

30 BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, DStR 2023, 760 m. Anm. *Trossen*.

31 Vgl. z.B. *Bäumler/Schramm*, Vermeidung von Spekulationssteuer bei Miteigentum, NJW-Spezial 2019, 644; *Sagmeister*, Private Veräußerungsgeschäfte im Rahmen von Scheidungsfolgenvereinbarungen, DStR 2011, 1589 m.w.N.

32 Vgl. BFH v. 18.05.2004 – IX R 49/02, BStBl. II 2004, 929, DStR 2004, 1333.

33 BMF in BStBl. I 2000, 1383, BeckVerw 026744 Rn. 25; BFH v. 14.02.2023 – IX R 11/21, DStR 2023, 760 m. Anm. *Trossen*.

- Keinesfalls zur Minimierung von Steuerrisiken zu empfehlen sind Verrechnungen/Übertragungen von Miteigentumsanteilen am Wohneigentum im Zusammenhang mit dem **Zugewinnausgleichsanspruch**. Da dieser Anspruch ausschließlich auf die Zahlung eines Geldbetrags gerichtet ist, führen derartige „Verrechnungen“ regelmäßig zu steuerschädlichen Veräußerungsvorgängen gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

### III. Fazit und Ausblick

Die erörterte jüngere BFH-Rechtsprechung beantwortet im Problemkreis privater Veräußerungsgeschäfte einige wesentliche Rechtsfragen bei Grundstücksveräußerungen von Miteigentümern, die die zugehörigen Gebäude oder Eigentumswohnungen zuvor gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken nutzten – zum Teil grundlegend, teilweise aber auch nur für Einzelfälle. Da dies überwiegend nicht zugunsten der Steuerpflichtigen erfolgte, schließt sich die

Finanzverwaltung insoweit der Auffassung der obersten deutschen Finanzrichter in der Steuerpraxis spürbar an. Hierbei wird jedoch nicht mit der gebotenen Sorgfalt berücksichtigt, daß sich der BFH bei Weitem noch nicht zu allen lebenswahrscheinlichen Fallkonstellationen in dieser Gemengelage geäußert hat, z.B. im Zusammenhang mit der Wohnungsüberlassung an unterhaltsberechtigte Kinder, Eltern und andere Angehörige oder bei Zwangslagen infolge häuslicher Gewalt. Daher sind hierzu weitere (ober-)gerichtliche Entscheidungen und womöglich auch Verwaltungsanweisungen des BMF zu erwarten. Da trennungsbedingte Grundstücksveräußerungen überwiegend einhergehen mit einer Reihe von anderen, häufig emotional behafteten Streitgegenständen, ist es eine besondere Herausforderung für Rechtsanwälte, Notare und Steuerberater, die Mandantschaft hinsichtlich der steuerlichen Risiken zu sensibilisieren und mit der aktuellen Rechtslage korrespondierende Gestaltungen nachdrücklich zu empfehlen, letztendlich auch zur Vermeidung eigener Haftungsrisiken.

### Fluggastrechte

Ratgeber für Flugpassagiere

von Stephan Handschug, Rechtsanwalt

2024, 3., vollständig überarbeitete Auflage, 178 Seiten, € 19,90

Das Recht der Wirtschaft

ISBN 978-3-415-07532-0

Gleich zwei Gründe führten zur Aktualisierung des Ratgebers: Erstens sind seit der Voraufgabe einige höchstrichterliche Entscheidungen sowohl des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) als auch des für die Fluggastrechte zuständigen X. Zivilsenats des Bundesgerichtshofs ergangen, die zu einer Klärung noch offener Rechtsfragen geführt haben. Diese Entscheidungen wurden in die 3. Auflage eingearbeitet.

Zweitens ist die Überarbeitung der während der Corona-Pandemie und der mittlerweile in diesem Zusammenhang ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung geschuldet. Denn nach wie vor stehen unbeantwortete Rechtsfragen im Raum, die ihre Ursache in der Pandemie und gleichzeitig Bezüge zum Reiserecht im Allgemeinen und den Fluggastrechten im Besonderen haben. Aufgrund der erheblichen Praxisrelevanz wurde diesem Themenkomplex erneut ein eigenes Kapitel gewidmet.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415075320](http://www.boorberg.de/9783415075320)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0224

# Von Heiraten, Scheidungen und Todesfällen – Steuerthemen rund um die Familie (Teil 2)

Dr. Thomas Stein, Rechtsanwalt/Steuerberater, Ulm

Forts. von [steueranwaltsmagazin](#) 2023, 211

## Kapitel 2: Bei bestehender Ehe

Die steuerliche Beratung der Ehegatten bei laufender Ehe wird die grundsätzlichen Überlegungen der steuerlichen Gestaltung bei Heirat weiter umsetzen und vertiefen. Ohnehin wird sich steuerlicher Gestaltungsanlaß regelmäßig erst später zeigen, so daß den Gegebenheiten der dann laufenden Ehe Rechnung getragen werden kann

### 1. Einkommensteuer, laufende Beratung

Die Überlegungen zur laufenden steuerlichen Beratung während der Ehe befaßt sich insbesondere mit der effizienten Zuordnung der Einkunftsquellen, der zweckmäßigen Einkunftserzielung sowie den Folgewirkungen, die an die steuerrechtliche Einkunftserzielung anknüpfen.

Die Zuordnung von Einkunftsquellen, auch im Hinblick auf Erwägungen zum Eigentumserwerb durch Ehegatten, beschränkt sich nicht nur auf steuerliche Betrachtungen. Schließlich knüpfen andere Gesetze für deren Beurteilungen an das Steuerrecht an. Allen voran fällt hierbei der Blick auf das Sozialversicherungsbeitragsrecht. Die Beachtung der Einkunftsquellen im Rahmen der Familienversicherung in der gesetzlichen Krankenkasse kann in diesem Kontext ein wichtiger Beratungsaspekt sein. Die Einkommensgrenze für die Familienversicherung liegt 2022 grundsätzlich bei 470 Euro im Monat, ab 2023 sind es 485 Euro. Die allgemeine Einkommensgrenze beträgt ein Siebtel (1/7) der monatlichen Bezugsgröße in der Sozialversicherung (2023 = 485 Euro). Allerdings handelt es sich bei dem maßgeblichen Gesamteinkommen um die Summe der Einkünfte im Sinne des Einkommensteuerrechts (§ 16 SGB IV). Deshalb können regulär Angestellte von ihren Bruttoeinnahmen noch ihre Werbungskosten oder den entsprechenden Pauschbetrag abziehen. Für Einkünfte aus Minijobs erhöht sich dieser Betrag auf 520 EUR. Auf die Überlegung der Familienmitversicherung des Ehegatten sind die Planungen der Einkünfterzielung somit auszurichten.

Entsprechendes kann auch für die Sozialversicherungspflicht der Lehrer, die auch bei Selbstständigkeit eingreift, gelten. Dies umfaßt auch Dozententätigkeiten. Selbstständig tätige Lehrer sind nach § 2 Satz 1 Nr. 1 Sozialgesetzbuch VI

versicherungspflichtig, wenn sie im Zusammenhang mit ihrer selbstständigen Tätigkeit keine versicherungspflichtigen Arbeitnehmer beschäftigen. Ob Nachhilfe, Sport oder Kreatives: Wer aktuell mit entsprechenden Tätigkeiten mehr als 520 Euro/Monat verdient, muß Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung leisten. Daher kann die Beachtung der Grenze und – je nach Tätigkeitsprofil der Ehegatten – eine Aufteilung der Lehraufträge eine entsprechende Rentenversicherungspflicht unterbinden.

Während der Zuordnung der einzelnen Einkünfte im Rahmen der Zusammenveranlagung wenig Bedeutung im Hinblick auf die Gesamtsteuerbelastung der Ehegatten zukommt, stellt sich dies anders dar, wenn aus gestalterischer Sicht ein Antrag auf getrennte Veranlagung erwogen wird. Dies kann etwa vor dem Hintergrund der besseren Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen oder zur effizienteren Nutzung des Verlustabzugs angezeigt sein. Entsprechendes kann auch im Anwendungsfall der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG für außerordentliche Einkünfte gelten. In diesen Konstellationen ist von Bedeutung, welcher Ehegatte in welchem Umfang Einkünfte erzielt.

Daneben treten Vergünstigungen, die jeder Ehegatte nur einmal in seinem Leben beanspruchen kann. Dies gilt etwa für den Freibetrag für Betriebsveräußerungen nach § 16 Abs. 4 EStG oder zur Nutzung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG für entsprechende Veräußerungen. Zumal diese steuerlichen Vorteile auch von persönlichen Voraussetzungen abhängig sind (Vollendung des 55. Lebensjahres; sozialversicherungsrechtliche Berufsunfähigkeit), können planerische Erwägungen zur Vermögens- und Einkunftszuordnung steuerliche Vorteile nach sich ziehen. Bestenfalls erfolgen diese Erwägungen bereits beim Erwerb des Vermögensgegenstands.

Für Ehegatten verdoppelte Höchstbeträge<sup>1</sup> des Abzuges von Rentenversicherungsprämien bzw. anderen Versicherungsprämien nach § 10 Abs. 4 EStG bzw. § 10 Abs. 3 S. 1 EStG lassen die Zahlungs- bzw. Vorauszahlungsweise von Versicherungsprämien zur Gestaltungsaufgabe der steuerlichen Berater werden. Nicht zuletzt können auch hierdurch steuerliche Vorteile erreicht werden, indem Höchstbeträge effizient ausgenutzt werden oder durch Vorauszahlungen Optimierungseffekte eintreten.<sup>2</sup> § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 5 EStG ermöglicht den steuerlichen Abzug von Beitragsvorauszah-

<sup>1</sup> § 10 Abs. 4 S. 3 EStG.

lungen bis zum Dreifachen der auf den Veranlagungszeitraum entfallenden Beiträge. Ziel der Gestaltung und Zuordnung im Ehegattenverhältnis ist auch, die Freibeträge nach § 10 Abs. 4 EStG in den Folgejahren nicht durch Krankenversicherungsbeiträge<sup>3</sup> aufgefüllt zur Verfügung zu haben.

Die grundsätzliche Unterscheidung zwischen Privat- und Betriebsvermögen im deutschen Einkommensteuerrecht läßt auch dieses Feld zum Beratungsaspekt für die einkommensteuerliche Beratung von Ehegatten werden. Während im Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter dauerhaft steuerlich verhaftet sind, gilt dies im Privatvermögen nur insoweit, als dies besonders gesetzlich angeordnet ist. Veräußerungsgewinne von Wirtschaftsgütern im Betriebsvermögen sind daher stets steuerpflichtig. Im Privatvermögen sind hingegen für Veräußerungsgewinne teils Fristenregelungen vorgesehen, etwa die Zehnjahresfrist für Immobilienveräußerungen nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG und die Ein-/Zehnjahresfrist nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Veräußerungsgewinne aus Kapitalvermögen sind nach § 20 Abs. 2 EStG hingegen zeitlich unbeschränkt steuerbar seit 2009. Diese Unterscheidung macht sich das sogenannte „Wiesbadener Modell“ zu eigen, um Betriebs-, Sonderbetriebs- und Betriebsaufspaltungsvermögen zu vermeiden. Insbesondere findet dies beim Erwerb von Immobilien und Rechten (etwa Lizenzen und Patenten) Anwendung. Soweit der Ehegatte, der nicht Betriebsinhaber ist, die Immobilien oder Patente als Unternehmensgrundlagen hält, können diese nach Ablauf der entsprechenden Haltedauern nicht steuerbar veräußert werden. Bei einem Erwerb durch den Unternehmerehegatten und einer Zuordnung zum steuerlichen Betriebsvermögen wäre dies hingegen nicht möglich.

## 2. Gestaltungen zur Hebung von Abschreibungspotenzial

Art. 6 GG gibt vor, daß Ehegatten aufgrund der Ehe nicht schlechter gestellt werden dürfen. Vielmehr müssen deren Rechtsverhältnisse als grundsätzlich getrennt betrachtet werden. Dies ist wiederum Ausgangspunkt für steuerliche Gestaltungsüberlegungen.

Gerade Immobilien haben in den letzten Jahren einen deutlichen Preisanstieg erlebt. Häufig ist der aktuelle Marktwert der Immobilie deutlich oberhalb der damaligen Anschaffungskosten. Bei über lange Zeiträume gehaltenen Immobilien im Privatvermögen kann das aus der ehemaligen Anschaffung zustehende Abschreibungsvolumen (2%/2,5% gutachterlich ermittelte Abschreibungsdauer) bereits verbraucht sein. In diesem Fall sind Mandanten bestrebt, zur Minderung ihrer Einkommensteuerlast, zusätzliche Werbungskosten zu generieren.

Hierzu bieten sich Verkäufe von Immobilien, die länger als zehn Jahre gehalten sind, unter Ehegatten an, ebenso wie Tauschvorgänge von Immobilien zwischen Ehegatten. Beide Vorgänge stellen beim veräußernden/tauschenden Ehegatten einen nichteinkommensteuerbaren Vorgang dar. Der

erwerbende Ehegatte hingegen tätigt einen steuerlichen Erwerb. Dieser steuerliche Erwerb ermöglicht es dem kaufenden Ehegatten, zukünftig die Abschreibung aus dem Kaufpreis/Gegenwert im Tauschfall für sich zu beanspruchen. Im Wege der Zusammenveranlagung profitiert sodann auch der veräußernde Ehegatte von diesem Vorgang; schließlich wird die Gesamtsteuerlast der Ehegatten vermindert. Da es sich bei diesen Vorgängen um Anschaffungsvorgänge und nicht um Einlagen handelt, ist die Abschreibungsbegrenzung nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG nicht anzuwenden.

Interessant wird in diesem Kontext auch die Gestaltung der „Güterstandschaukel plus“.<sup>4</sup> Diese Gestaltung kombiniert die Nichtschenkungsteuerbarkeit der Güterstandschaukel mit dem zusätzlichen ertragsteuerlichen Effekt, daß Leistungen an Erfüllung statt nach § 364 BGB einkommensteuerlich als Veräußerungen<sup>5</sup> eingeordnet werden. Die Leistung an Erfüllung statt durch Erfüllung der Zugewinnausgleichsverpflichtung durch Gegenstandshingabe darf somit nicht durchweg als Problem betrachtet werden, das Veräußerungsgewinne auslösen kann. Die Veräußerung des übertragenden Ehegatten hat ein Erwerbsgeschäft beim empfangenden Ehegatten zur Folge. Werden nicht steuerverhaftete Vermögenswerte als Leistungen an Erfüllung statt zur Erfüllung der Zugewinnausgleichsforderung gemäß § 1378 Abs. 1 BGB i.V.m. § 364 BGB übertragen, tritt eben dieser Vorgang ein. Ungeachtet der Nichtsteuerbarkeit des Vorgangs beim übergebenden Ehegatten, tätigt der Erwerber ein Erwerbsgeschäft. Der Erwerber schafft den Vermögenswert demnach zum Verkehrswert an. Infolgedessen begründet der Erwerber eine neue Abschreibungsreihe aus diesen Anschaffungskosten und kann hieraus Abschreibungen geltend machen.

## 3. Auch in der laufenden Beratung – ausländische Güterstände beachten

Sind Ehegatten in einem ausländischen Güterstand verheiratet, können nicht nur die Folgen der Partizipation an Vermögenszuwächsen während der Ehe gegenüber den Modalitäten der Zugewinnngemeinschaft abweichen. Die Folgen erstrecken sich auch auf die Beurteilung der Eigentumsfragen und damit auf die Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten insgesamt. Gerade bei Bestehen von Gemeinschaftsgut sind daher die Besonderheiten des jeweiligen Güterstandes bei der Auseinandersetzung, gerade infolge

2 *Posegga*, DStR 2022, 1073 (für sozialversicherungspflichtige Arbeitnehmer).

3 Beiträge zur Basisabsicherung in der Privaten Kranken-/Pflegeversicherung und in der gesetzlichen Kranken-/Pflegeversicherung sind nach § 10 Abs. 4 S. 4 EStG in vollem Umfang abzuziehen. Hier gilt nur die Beschränkung im Vorauszahlungsfall gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 5 EStG.

4 Ausführliche Darstellungen zum Vorschlag und den Hintergründen: *Stein*, ErbBstg 2022, 35; *Stein*, Scheidung Zugewinn Steuern (2023), Rn. 716 ff.

5 BFH, 30.03.2011 – IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323.

der Güterstandsbeendigung, zu beachten. Dies umfaßt sowohl die zivilrechtliche wie auch die steuerrechtliche Beurteilung. Die entsprechenden Unterschiede müssen erfaßt und deren Auswirkung auf die geplante Maßnahme in Abgrenzung zu den üblichen Folgen bei im Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft verheirateten Ehegatten beleuchtet werden.

Die Häufigkeit des Auftretens der ausländischen Güterstände in Deutschland ist dadurch bedingt, daß die Mehrzahl der Ehen aus deutschem Blickwinkel nach der international-privatrechtlichen Regelung des Art. 15, 14 EGBGB a.F. beurteilt wird.<sup>6</sup> Erst für Eheschließungen, die ab dem 29.01.2019 erfolgt sind oder für Rechtswahlen ab diesem Zeitpunkt, finden die EU-Güterrechtsverordnungen (EuGüVO) mit anderen Anknüpfungspunkten zur Bestimmung des einschlägigen Güterrechts Anwendung. Abweichend von Art. 15, 14 EGBGB regeln die EuGüVO die Bestimmung des auf eine Ehe anwendbaren nationalen Güterrechts vorrangig nach dem gemeinsamen gewöhnlichen Aufenthalt der Ehegatten nach der Eheschließung.<sup>7</sup>

Für bis zum 28.01.2019 geschlossene Ehen bleibt hingegen die gemeinsame Staatsangehörigkeit der Ehegatten vorrangig entscheidend, um aus deutscher Beurteilungsperspektive international-privatrechtlich das anwendbare Güterrecht unter Verweis auf das jeweilige ausländische internationale Privatrecht zu bestimmen. Der Ort der Eheschließung oder der gemeinsame gewöhnliche Aufenthalt ist in diesen Altfällen der Eheschließung vor dem 29.01.2019 (aus deutscher Sicht) daher zur Bestimmung des anwendbaren Güterrechts nicht entscheidend, sofern beide Ehegatten eine gemeinsame ausländische Staatsangehörigkeit haben und nicht zugleich doppelte Staatsangehörige mit deutscher Staatsangehörigkeit sind.

Die Häufigkeit der Errungenschaftsgemeinschaft, auch im europäischen Kontext, ist Kernpunkt der ertragsteuerlichen Problemlage. Schließlich führt der Ehegüterstand der Errungenschaftsgemeinschaft zum (teilweisen) Entstehen von ehelichen Gemeinschaftsvermögen, entsprechend der Einordnung der deutschen zivilrechtlichen Rechtsprechung.<sup>8</sup> Mitunter mag dies in Anbetracht den jeweiligen Einordnungen im ausländischen Recht im Falle einer einzelfallspezifischen Überprüfung zu anderen Ergebnissen führen. Die deutsche Rechtsprechung scheint aber bislang die ausländischen Errungenschaftsgemeinschaften konsequent angelehnt an den ehemaligen deutschen Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft (bis 01.07.1958: § 1519 BGB a.F.) zu verstehen – auch im Hinblick auf das Entstehen von Errungenschafts-/Gemeinschaftsgut.<sup>9</sup>

Gerade in steuerrechtlicher Hinsicht sei darauf hingewiesen, daß die fehlerhafte Beurteilung eines Güterstands steuerrechtlich diametral entgegengesetzte Ergebnisse zur Folge haben kann.<sup>10</sup> Nicht zuletzt rührt dies daher, daß Vermögensgegenstände des Gemeinschaftsguts beiden Ehegatten steuerlich zuzurechnen sind,<sup>11</sup> während dies ohne das Bestehen von Gemeinschaftsgut gerade nicht der Fall ist.

Gerade Grundstücke und andere funktional-wesentliche Betriebsgrundlagen, auch des Sonderbetriebsvermögens und bei Betriebsaufspaltung, können zum steuerlichen Fallstrick werden. Sämtliche Überlegungen zur Trennung zwischen Privat- und Betriebsvermögen, auch im Rahmen des Wiesbadener Modells, werden beim Entstehen von Gemeinschaftsgut obsolet. Der eheliche Güterstand, einschließlich eines ausländischen gesetzlichen Güterstandes, kann damit Anlaß geben zu abweichenden steuerrechtlichen Beurteilungen und muß beachtet werden. Einen Verstoß gegen Art 3 oder Art. 6 GG sieht das BVerfG<sup>12</sup> hierin wohl nicht; schließlich ist es Ehegatten stets möglich durch Ehevertrag oder Rechtswahl ihren Güterstand entsprechend den jeweiligen Vorstellungen um- oder auszugestalten, wie das BVerfG seinerzeit für die Gütergemeinschaft betonte.

Hierbei entsteht eine besondere Problemlage, wenn Grundstücke erworben wurden und der eheliche Güterstand damals nicht sorgfältig erhoben wurde. Es können somit Fälle unrichtiger Grundbucheintragungen auftreten. Ungeachtet einer etwaigen Alleineigentümereintragung eines Ehegatten im Grundbuch sind dennoch beide Ehegatten als Errungenschafts- oder Gütergemeinschaftler in dieser gesamthänderischen Verbundenheit tatsächliche Eigentümer des Grundstücks.<sup>13</sup> Die alleinige Einsichtnahme in das Grundbuch – auch zum Zweck der steuerlichen Beurteilung – kann daher zu Fehlschlüssen führen, soweit der ausländische Güterstand oder eine deutsche Gütergemeinschaft nicht gesondert in diese Betrachtungen einbezogen wird. Es sind daher weitergehende Prüfungen vorzunehmen, um diese Fälle steuerlich umfassend und richtig beurteilen zu können.

Problemlagen dieser Zuordnungen ergeben sich im Weiteren auch bei der Beurteilung der Gemeinschaftsfähigkeit von Gesellschaftsanteilen. Personengesellschaftsanteile sind nach deutschem Personengesellschaftsrecht nicht gesamthänderisch, so daß eine Gesamthand nicht Gesellschafter einer Personengesellschaft sein kann.<sup>14</sup>

6 Zur statischen Betrachtung: KG, FamRz 2007, 1564.

7 Art. 26 EuGüVO.

8 OLG München, 24.06.2013 – 34 Wx 117/13; Kroatien; OLG München, 30.11.2015 – 34 Wx 364/15; Polen; OLG München, FamRz 2013, 1488; Kalifornien; OLG Zweibrücken, NJW 2016, 1185; Italien; OLG Düsseldorf, FamRz 2010, 1564; Spanien.

9 Siehe hierzu auch BFH v. 18.02.1959 – VI D 1/58 S, BStBl. III 1959, 263, NJW 1959, 1341.

10 Stein, DStR 2020, 368, 372 f.

11 BFH, 07.10.1976 – IV R 50/72, BStBl II 1977, 201; Mai, BWNNotZ 2003, 55, 70.

12 BVerfG, 14.02.2008 – 1 BvR 19/07, BFH/NV 2008, 228.

13 OLG München, 30.11.2015 – 34 Wx 364/15, NJW 2016, 1186; OLG Zweibrücken, 09.12.2015 – 3 W 115/15, NJW 2016, 1185; OLG Düsseldorf, 20.01.2010 – I-3 Wx 258/09, FamRz 2010, 1564; s. zu den Berichtigungen: Mai, BWNNotZ 2003, 55.

14 Apffelbaum, MittBayNot 2006, 185; s.a. BFH, 07.03.1961 – I 287/60 U, BStBl III 1961, 253.

**Problemgruppe: Nichterfassung von Sonderbetriebsvermögen**

Beispiel: Die Ehefrau ist 100% Kommanditistin einer Einheits-GmbH & Co. KG. Die Räumlichkeiten, in denen das Gewerbe der GmbH & Co. KG betrieben wird, wurden in Umsetzung eines Wiesbadener Modells vom Ehemann erworben und sind an die KG vermietet. Aufgrund ihrer ausländischen Staatsangehörigkeit und Heirat vor dem 29.01.2019 sind die Ehegatten im ausländischen Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft verheiratet. Die GmbH & Co. KG und der Gewerbebetrieb wurden von der Ehefrau bereits vor der Ehe gegründet, die Betriebsimmobilie wurde vom Ehemann während der Ehezeit erworben. Die Ehefrau möchte nunmehr ihre Kommanditbeteiligung an ihr Kind als Betriebsnachfolger schenken.

**Perspektivische Lösung:** Während die Kommanditbeteiligung als voreheliches Vermögen im Rahmen der Errungenschaftsgemeinschaft nur der Ehefrau zuzuweisen ist, gilt die während der Ehe vom Ehemann erworbene Immobilie (ungeachtet der Grundbucheintragung) als „errungen“ und damit als gemeinschaftliches Vermögen der Ehegatten entsprechend der zuvor angeführten deutschen OLG-Judikatur. Ertragsteuerlich muß dieser Umstand der Zuordnung zum Gemeinschaftsvermögen mitunternehmerschaftlich gewürdigt werden. Obwohl keine Zuordnung der Immobilie zum Betriebsvermögen erfolgte, wird allein aufgrund des faktischen gemeinschaftlichen Eigentums die Gefahr bestehen, daß der Mitunternehmeranteil der Ehefrau neben dem Kommanditanteil auch den rechnerisch hälftigen Anteil am Grundstück (eheliches Gemeinschaftsvermögen) als funktional-wesentliches Sonderbetriebsvermögen umfaßt. Wird sodann lediglich der Kommanditanteil aufgrund ehегüterrechtlicher Fehlbeurteilungen übertragen, scheidet die Buchwertneutralität der Schenkung des Kommanditanteils an der Voraussetzung des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG, Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils.

Diese Fehlbeurteilung etwaigen Sonderbetriebsvermögens wirkt sich ebenso im Anwendungsbereich des § 20 UmwStG und auf die in diesem Zusammenhang beabsichtigte Buchwertneutralität aus. Wird ein Grundstücksanteil als funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen nicht nach § 20 UmwStG mit eingebracht, scheidet auch hier die Buchwertneutralität.

Planungsüberlegungen im Kontext des gewerblichen Grundstückshandels und der Drei-Objekt-Grenze können bei ehelichem Gemeinschaftsvermögen ebenfalls anders ausfallen. Sind beide Ehegatten gemeinschaftliche Eigentümer eines Objekts, stellt die Veräußerung eines Grundstücks ein Zählobjekt für beide Ehegatten dar. Deshalb ist auch bei Beurteilungen eines gewerblichen Grundstückshandels Vorsicht im Hinblick auf den ehelichen Güterstand und dessen Beurteilung geboten.

**4. Laufende Ehe – Änderung des Güterstands**

In der Praxis werden vornehmlich zivilrechtliche bzw. vermögensrechtliche Aspekte leitend sein für die Wahl und die

Änderung des Ehegüterstandes. Ungeachtet dessen fungiert die Änderung des Ehegüterstandes auch als Gestaltungsmittel im Kontext der schenkungsteuerlichen Planung oder Problembehandlung.

Ein Wechsel aus der Zugewinnngemeinschaft in die Gütertrennung eröffnet den Anwendungsbereich des § 29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Sofern in der Vergangenheit erfolgte Zuwendungen unter den Ehegatten gemäß § 1380 BGB in die Zugewinnausgleichsberechnung mit einbezogen werden, erlischt eine etwaige in der Vergangenheit entstandene Schenkungsteuer mit Rückwirkung. Vor diesem Hintergrund erweist sich ein Güterstandswechsel als schenkungsteuerliches Reparaturinstrumentarium. Dabei darf aber nicht unberücksichtigt bleiben, daß neben der schenkungsteuerlichen Exposition ein Steuerstraftatbestand<sup>15</sup> aus der Nichtanzeige einer Schenkung gem. § 30 ErbStG bestehen kann. Mithin sind Beratungen über die Durchführung einer Selbstanzeige erforderlich.<sup>16</sup>

Planerisch geleitet erfolgt der Güterstandswechsel hingegen im Rahmen der Güterstandschaukel. Während der persönliche Freibetrag mit 500.000 Euro limitiert ist und Zuwendungen alle zehn Jahre gemäß § 14 ErbStG zusammengerechnet werden, können über das Mittel der Güterstandschaukel bzw. einer Gütertrennungsvereinbarung im Rahmen des Zugewinnausgleichs – ohne weitere betragsmäßige Deckelung – Vermögenswerte auf den Ehegatten übertragen werden. Gerade zur Schaffung einer Vermögensgleichverteilung unter den Ehegatten, auch für weitere Nachfolgeplanungsschritte, ist dies häufig Gestaltungsziel. Allerdings dürfen bei Güterstandschaukel ertragsteuerliche Aspekte ebenso wenig wie die Besonderheiten der Nichtsteuerbarkeit nach § 5 Abs. 2 ErbStG unberücksichtigt bleiben.

Teils wird sogar empfohlen, von der Zugewinnngemeinschaft in die Gütergemeinschaft zu wechseln, um künftig einen gemeinsamen gleichmäßigen Vermögensaufbau zu betreiben.<sup>17</sup>

**5. Laufende Ehe – Familienheim**

Häufiger als güterstandsbezogene werden familienheimbezogene Gestaltungen in der Praxis umgesetzt. Dies hängt auch mit der Gesamtkomplexität der güterstandsbezogenen Maßnahmen zusammen und der einfacheren Gestaltung bei objektbezogenen Maßnahmen der Familienheimübertragung.

Für leibzeitige Zuwendungen des Familienheims eröffnet § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG eine betragsmäßig nicht gedeckelte Steuerbefreiung. Da für leibzeitige Zuwendungen des Famili-

15 Zur erforderlichen Vorsatzprüfung instruktiver: *Rollschke*, NZWiSt 2019, 141.

16 *Bülte* in Adick/Bülte, Fiskalstrafrecht, 2. A, 177 ff; zu praktischen Überlegungen *Wälzholz* in Viskorf/Schuck/Wälzholz, ErbStG, § 29, Rn. 41; eingehender zu den Überlegungen der Praxis auch *Stein*, Scheidung Zugewinn Steuern, S. 151 ff.; S. 162 ff.

17 *Schmitz*, BWNutz 2010, 218; *Stein*, NZFam 2023, 916; § 7 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, ggf. i.V.m. § 5 ErbStG, ist zu beachten.

enheims an den Ehegatten auch keine Behaltensfristen gesetzlich vorgesehen sind, erweist sich diese Gestaltung als simpler. Somit können ungeachtet der persönlichen Schenkungsteuerfreibeträge nach § 16 ErbStG über das Familienheim Vermögenswerte auf den anderen Ehegatten schenkungsteuerfrei transferiert werden

Diesen Umstand macht sich die Überlegung der Familienheimschaukel zu eigen. Die Familienheimschaukel kombiniert die Steuerbefreiung der Zuwendung des Familienheims mit der Nichtsteuerbarkeit der Veräußerung von Immobilien, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt sind gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Dabei hat sich folgende Abfolge etabliert:

Schritt 1: Schenkungsteuerbefreite Zuwendung des Familienheims

Schritt 2: Rückkauf des Familienheims durch den vorherigen Schenker, da keine Ertragsteuer gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG anfällt.

Karenzfristen zwischen den beiden Schritten sollten bei dieser Gestaltung aber stets eingeplant werden.

Zudem kann überlegt werden, diese Gestaltung auch im Wege der Familienheim GbR durchzuführen. In diesem Fall wird das Familienheim nicht direkt im Eigentum der Ehegatten gehalten, sondern steht im Eigentum einer GbR, an der die Ehegatten hälftig beteiligt sind. Zu beachten bleibt allerdings, daß nicht abschließend geklärt ist, ob die Übertragung eines Anteils an einer Gesellschaft, die das Familienheim hält, tatsächlich der Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG unterfällt. In diesem Fall wird schließlich nicht das Eigentum am Familienheim, sondern die Inhaberschaft an einem Gesellschaftsanteil übertragen. Für eine Anwendung der Begünstigung spricht etwa der Wortlaut des § 10 Abs. 1 S. 4 ErbStG,<sup>18</sup> die Vorsichtsbekundung steht im Zusammenhang mit den einschränkenden Auslegungen des II. Senats des BFH bei Anwendung dieser Norm.<sup>19</sup> Bei engem Wortlautverständnis ist die Steuerbefreiungsnorm nicht erfüllt. Ganz aktuell hat das Finanzgericht München<sup>20</sup> allerdings entschieden, daß auch die Übertragung einer Beteiligung an einer GbR, die das Familienheim hält, unter die Steuerbefreiung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG fällt. Diese FG-Entscheidung wirkt sich daher positiv auf die Überlegung der Familienheimschaukel in Form der GbR aus und ist in rechtlicher Hinsicht nach meinem Dafürhalten zu befürworten. Darüber, ob dies tatsächlich zutreffend ist, hat aber noch der BFH in der Rechtssache II R 18/23 zu befinden. Bis zur Entscheidung des BFH wird die Gestaltung mittels GbR leider weiterhin mit Fragezeichen zu versehen sein.

## 6. Generelle Reaktionsüberlegungen bei Zuwendungen der Ehegatten

Der Vermögenskontext der Ehegatten ist häufig deutlich weniger von rechtlichen Abgrenzungen tatsächlich geprägt, sondern unterliegt den Vorstellungen des gemeinschaftlichen Wirtschaftens. Ungeachtet dieser verständlichen Be-

trachtung gilt schenkungsteuerlich dennoch eine klare Trennung der Vermögenssphären der Ehegatten. Diese hat Schenkungen/Zuwendungen für Vermögensübertragungen zwischen den Ehegatten zur Folge.

Daher kann sich die praktische Notwendigkeit der Beurteilung und Einordnung entsprechender Vorgänge stellen. Wenngleich Zuwendungen an sich schenkungsteuerpflichtig sind, wird doch in der Praxis zu hinterfragen sein, ob tatsächlich eine Schenkung erfolgt ist. Andernfalls können Regelungen der Vermögenszuordnungen ggf. durch klarstellende Vereinbarungen in Betracht kommen. Diese füllen etwa Auslegungsregeln und gesetzliche Vermutungen einzelfallabhängig aus.

Zunächst aber bleibt die Zweckmäßigkeit von Regelungen auch in diesem Kontext festzuhalten, die vorab getroffen werden. Vermögensverhältnisse und Übertragungen werden bestmöglich vorab geregelt. Dies betrifft insbesondere die Vermögenszuweisung bei Gesamtgläubigerstellungen im Rahmen des § 428 BGB.

Festzustellen ist aber, daß diese Regelungen auch in Unkenntnis der Materie immer wieder unterbleiben. Dies geschieht auch, da die Vermögensbeziehungen in der Ehe nach der Betrachtungsweise mancher Ehegatten nicht zu sehr „verrechtlicht“ werden sollen. In diesen Fällen sollte ebenso ergründet werden, ob überhaupt eine Bereicherung/Entreichung und damit ein Vermögenstransfer vom einen zum anderen Ehegatten erfolgt ist.

Dies verdeutlicht auch ein Blick auf die Rechtsprechung des BFH, die eben diese Beurteilung zum Umgang mit Auslegungsregeln ebenso anlegt. Insbesondere wurde diese Notwendigkeit der Ergründung der Verhältnisse des Einzelfalls zur Feststellung einer Zuwendung im Falle der Gesamtgläubigerstellungen bei Gemeinschaftskonten und -depots vom BFH herausgearbeitet.<sup>21</sup>

Entsprechendes gilt auch für ein gemeinsames Nießbrauchsrecht der Ehegatten. Auch hier ist es mit dem BFH<sup>22</sup> einzelfallabhängig möglich, daß keine Berechtigung beider Ehegatten im Innenverhältnis besteht, sondern lediglich ein Ehegatte wirtschaftlich berechtigter Nießbraucher ist. Sodann wird es an der (weiteren) Einräumung eines Zuwendungsnießbrauchs durch Einräumung einer Mitberechtigungsbereits zu Lebzeiten des wirtschaftlich alleine berechtigten Ehegatten fehlen.

Abschließend ist zur Erfüllung des Zuwendungstatbestands weiterhin ungeklärt, ob bei gemeinsamem Verzehr einer Leistung eine Zuwendung überhaupt vorliegt. Das FG Hamburg hatte damals ausgehend von einer fehlenden Forderungsberechtigung eine Zuwendung des bezahlenden Ehe-

18 Schienke-Ohletz, von Oertzen/Loose, ErbStG, § 13, Rn. 33; Steiner, ErbStB 10, 180.

19 BFH 18.07.2013 – II R 35/11, BStBl II 2013, 1051.

20 21.06.2023 – 4 K 1639/21.

21 BFH, II R 33/10, BStBl II 2012, 473.

22 BFH, II R 23/19, BFH/NV 2022, 21.

gatten/Lebensgefährten an den Mitreisenden Ehegatten/Lebensgefährten verneint.<sup>23</sup> In seiner Revisionsentscheidung in der Rs. II R 24/18 hat der BFH das FG zwar bestätigt, aber aus anderem Grund. Daher ist diese Betrachtungsweise weiterhin offen, einschließlich des Umstands, ob dann eine Zuwendung vorliegt.

## Kapitel 3: Todesfall

Die Wirkungen der ehelichen Gemeinschaft und des Güterstands begleiten die Ehegatten bis in den Tod. Schließlich wird erst dann ihre wirtschaftliche Verflechtung aufgelöst. Dies zeigt sich am deutlichsten am Güterstand der Gütergemeinschaft. Dann wird mit dem Tod eines Ehegatten die Gemeinschaft tatsächlich beendet. Dies gilt, sofern nicht der Sonderfall der fortgeführten Gütergemeinschaft einschlägig ist, der §§ 1483 bis 1518 BGB geregelt wird.

### 1. Vermächtnisweise Regelungen

Zunächst gilt der Grundsatz, daß Erbschaften ertragsteuerlich unentgeltlich erfolgen. Dieser Grundsatz gilt zunächst auch für Vermächtnisse, ist aber im Anwendungsbereich der Vermächtnisse eingeschränkt. Das reine Vermächtnis ohne Bezug zum Betriebsvermögen und im Kontext mit Untervermächtnissen bleibt ertragsteuerneutral und unentgeltlich.

Die Unterscheidung auch im ertragsteuerlichen Kontext von Vermächtnis und Erbschaft hat folgende Grundlage: Zivilrechtlich ist der **Erbe Gesamtrechtsnachfolger** des Erblassers und tritt damit gemäß § 1922 BGB in dessen Fußstapfen. Der **Vermächtnisnehmer** hingegen erwirbt zivilrechtlich einen **schuldrechtlichen Anspruch** auf Herausgabe eines bestimmten Gegenstandes gegen den Erben. Für den Erben erfolgt ein Erwerb nach Universalsukzession, der Vermächtnisnehmer erwirbt in Singularsukzession. Eine Unterscheidung der beiden Formen ist daher bereits zivilrechtlich notwendig, und auch steuerlich nachzuvollziehen.

Hieraus ergeben sich folgende Unterschiede im Hinblick auf Entnahmetatbestände und Veräußerungsfolgen:

- Die Nachfolge in einen Personengesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) durch Verfügungen von Todes wegen per Vermächtnis kann zivilrechtlich und ertragsteuerlich kritisch werden. Vermächtniserfüllungen können schließlich Veräußerungsgeschäfte ertragsteuerlich auslösen, Erbauseinandersetzungen ohne Zuzahlungen von außen hingegen nicht.
- Ebenso hat der Erbe zivilrechtlich zumindest im Rahmen der Erbengemeinschaft „Zugriff“ auf die jeweiligen Gegenstände, der Vermächtnisnehmer muß den Gegenstand ggf. im Wege der Klage herausverlangen.
- Ein wesentlicher Problembereich beim Einsatz von Vermächtnissen im Rahmen der Nachfolgeplanung sind Ent-

nahmefolgen bei Vermächtnissen im Zusammenhang mit Mitunternehmeranteilen und Betriebsvermögen. Dies betrifft etwa die Fallgruppe, daß einzelne Gegenstände des Sonderbetriebsvermögens an einen Nichtmitunternehmer vermacht werden und somit ertragsteuerliche Entnahmefolgen eintreten.

- Ähnliches gilt, wenn Gegenstände des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft – etwa durch Herausgabeverpflichtungen an Nichtmitunternehmer – vermacht sind. Die auftretenden Entnahmefolgen können ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Natur sein.
- Weitere ertragsteuerliche Entnahmefolgen treten auf, wenn einzelne Gegenstände des Sonderbetriebsvermögens an einen Nichtmitunternehmer vermacht werden. Schließlich wird hierdurch die Verknüpfung zum Mitunternehmeranteil gelöst.
- Der Erwerb durch Erbschaft erfolgt ertragsteuerlich stets unentgeltlich, auch wenn Verbindlichkeiten mitübernommen werden. Der Erwerb durch Vermächtnis kann, wenn beim Vermächtnisvollzug Verbindlichkeiten mitzuübernehmen sind, ertragsteuerliche Veräußerungsgeschäfte auslösen.<sup>24</sup> Dem Grunde nach sind Vermächtnisse aber unentgeltlich.

Gerade Grundstücksvermächtnisse, bei denen Finanzierungsverbindlichkeiten vom Vermächtnisnehmer übernommen werden sollen (= Untervermächtnisgestaltungen), sind vor dem Hintergrund des § 23 EStG zu beleuchten.<sup>25</sup> Gleiches gilt bei Gesellschaftsanteilen gem. § 17 EStG. Auch Nachsteuerfristen können durch einen teilentgeltlichen Veräußerungsvorgang ausgelöst werden.

Der Veräußerungszeitpunkt, insb. bei Vorgängen mit Bezug zu § 23 EStG, kann hierbei eine wesentliche Bedeutung erlangen, um die Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit eines Vorgangs zu bestimmen. In der Rechtsprechung ist die Maßgeblichkeit des Veräußerungszeitpunktes in Fällen der entgeltlichen Vermächtniserfüllungshandlung nicht explizit entschieden. Die Ausführungen in der Entscheidung IX R 63/10 sprechen aber für eine Maßgeblichkeit des Vermächtniserfüllungsvertrages, so daß es nicht auf den Todeszeitpunkt ankäme. Kommt es nach dieser Auffassung auf den Zeitpunkt der Vermächtnisannahme bzw. des Vermächtniserfüllungsvertrags an, wäre im Anwendungsbereich des § 23 EStG und der Zehnjahresfrist die Steuerentstehung gestaltbar.

Bei Übertragungen des Mitunternehmeranteils mit funktional-wesentlichem Sonderbetriebsvermögen regelt § 6 Abs. 3 EStG die Buchwertfortführung für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Vorausgesetzt wird durch die Rechtsprechung des BFH und nach den Richtlinien der Fi-

<sup>23</sup> FG Hamburg, 3 K 77/17, EFG 2018, 1559.

<sup>24</sup> BFH, 29.06.2011 – IX R 63/10; BStBl II 2011, 873; vgl. auch BFH, IX R 50, 51/97, DStRE 2000, 1127.

<sup>25</sup> Weitere Ausführungen zur Thematik Stein, ZEV 2021, 28; einschl. Lösungsansätze.

nanzverwaltung, daß der gesamte Mitunternehmeranteil einschließlich des funktional-wesentlichen Sonderbetriebsvermögens mit übergeht. Da zivilrechtlich der steuerliche Mitunternehmeranteil aus verschiedenen Vermögenswerten besteht, die unterschiedlich übertragen werden können, bedarf dies einer entsprechenden Sicherstellung in der Nachfolgeplanung.

Wird dem nicht Rechnung getragen und geht funktional-wesentliches Sonderbetriebsvermögen nicht mit über, so ist eine Betriebsaufgabe der steuerlichen Betrachtung zugrunde zu legen.<sup>26</sup> Ein Ausnahmefall hierzu ist § 6 Abs. 3 S. 2 EStG, wonach das Zurückbehalten von funktional-wesentlichem Sonderbetriebsvermögen, das weiterhin zu Betriebsvermögen derselben Mitunternehmerschaft gehört, die Buchwertneutralität nicht gefährdet, aber eine Nachsteuerfrist auslöst.

Dabei ist festzuhalten, daß Vermächtnisgestaltungen im Hinblick auf die singuläre Übertragbarkeit von Vermögensgegenständen schneller diese ertragsteuerliche Problematik auslösen als Erbeneinsetzungen. Zu beachten ist hierbei auch die zivilrechtliche Nachfolgefähigkeit in Personengesellschaftsanteile, um den Gleichlauf der Nachfolge in das Sonderbetriebsvermögen und die Personengesellschaftsanteile sicherzustellen. Gesellschaftsrechtlich ist es möglich, durch entsprechende gesellschaftsvertragliche Vorkehrungen bestimmte Personen oder Personengruppen vom Eintritt in die Gesellschaft fernzuhalten.

## 2. Sukzessivnießbrauch als Zuwendung

Der Nießbrauchswert hat gerade beim Sukzessivnießbrauch (= verlängerter Vorbehaltsnießbrauch) zugunsten des Ehegatten eine duale Komponente, so daß auch niedrige Nießbrauchswerte teils erstrebenswert sein können.<sup>27</sup>

Schließlich hat der Sukzessivnießbrauch zur Folge, daß mit dem Tod des Vorbehaltsnießbrauchers dem längerlebenden Ehegatten ein Nießbrauchsrecht zugewandt wird. Diese Zuwendung stellt einen steuerbaren Erwerb von Todes wegen in Form eines Zuwendungsnießbrauchs dar. Diesen erwirbt der längerlebende Ehegatte vom verstorbenen Ehegatten. Demzufolge ist dieser Erwerb auch in der Erbschaftsteuererklärung zu erfassen.

Rechtstechnisch basiert dies auf einem Vertrag zugunsten Dritter (= dem Ehegatten), der im ursprünglichen Zuwendungsvertrag angelegt ist.<sup>28</sup> Es handelt sich folglich nicht um eine Zuwendung durch Verfügung von Todes wegen.

Da der Sukzessivnießbrauch erst aufschiebend bedingt zu Entstehung kommt, nämlich mit dem Tod des Vorbehaltsnießbrauchers, besteht eine aufschiebend bedingte Belastung. Für diese gilt § 6 BewG. Somit kann die Belastung erst mit Bedingungseintritt abgezogen werden. Der Abzug erfolgt dann nicht (nachträglich) automatisch. Dieser Bedarf eines Antrags. Dieser Antrag ist nach § 6 i.V.m. § 5 Abs. 2 S. 2 BewG bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt.

## 3. Die erbschaftsteuerlichen Folgen

Das Erbschaftsteuerrecht sieht zur Steuererminderung insbesondere persönliche und sachliche Freibeträge vor. Als persönlicher Freibetrag gewährt § 16 Abs. 1 ErbStG den Ehegatten einen Freibetrag i.H.v. 500.000 Euro. Für die Freibetragsberechnung ist die Verklammerungsvorschrift des § 14 ErbStG zu beachten. Neben die persönlichen Freibeträge reihen sich die sachlichen Freibeträge, etwa für die Übertragung des Familienheims.

Ebenso wie bei den Gestaltungen unter Lebenden ist auch für die Erwerbe von Todes wegen die Nichtsteuerbarkeit gemäß § 5 ErbStG wesentlich. Wiederum ist zwischen den beiden Varianten gemäß Abs. 1 und Abs. 2 zu unterscheiden.

### a. § 5 Abs. 1 ErbStG

§ 5 Abs. 1 ErbStG betrifft den Regelfall der Vermögensnachfolge von Todes wegen unter Ehegatten. Dieser Freistellungsbetrag kommt zum Tragen, wenn der länger lebende Ehegatte durch letztwillige Verfügungen begünstigt wird. Methodisch handelt es sich im Kern um einen zusätzlichen Freibetrag. Eine echte Zugewinnausgleichsberechnung ist abseits des Steuerrechts nicht erforderlich.

Die Berechnung des Freistellungsvertrages nach § 5 Abs. 1 ErbStG erfolgt streng orientiert an den gesetzlichen Vorgaben des Zugewinnausgleichs. Ehevertragliche Modifizierungen der Zugewinnngemeinschaft bleiben daher außer Betracht. Solange die Ehegatten in Zugewinnngemeinschaft verheiratet waren, steht dieser Freistellungsbetrag vollumfänglich zu. Allerdings ordnet § 5 Abs. 1 S. 4 ErbStG methodisch stringent an, daß rückwirkende Vereinbarungen der Zugewinnngemeinschaft insoweit unbeachtlich sind. Überdies sind Beschränkungen des Steuerfreistellungsbetrages vorgesehen, sofern steuerbefreite oder niedriger bewertete Gegenstände in die Zugewinnausgleichsberechnung Eingang finden (§ 5 Abs. 1 S. 5, 6 ErbStG).

### b. § 5 Abs. 2 ErbStG

Im Kontrast hierzu steht der Anwendungsbereich der Steuerfreistellung gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG. In dieser Variante kommt es zivilrechtlich zur Abrechnung des tatsächlichen Zugewinnausgleichs gemäß § 1371 Abs. 2 BGB, ggf. ergänzt um einen Pflichtteilsanspruch des überlebenden Ehegatten.

Da § 5 Abs. 2 ErbStG den tatsächlichen, zivilrechtlichen Zugewinnausgleich steuerfrei stellt, sind sämtliche Modifikationen des Zugewinnausgleichs zu beachten. Dies gilt in positivem Sinne auch insoweit, als rückwirkende Vereinbarungen der Zugewinnngemeinschaft Beachtung finden können. Zugleich mindern beschränkende Modifizierungen der Zugewinnngemeinschaft allerdings den Freistellungsbetrag gemäß § 5 Abs. 2 ErbStG.

<sup>26</sup> BMF, BStBl I 2019, 1291.

<sup>27</sup> Stalleiken/Hennig, FR 2015, 389.

<sup>28</sup> FG Hamburg v. 29.11.2004 – III 257/02, DStRE 2006, 275.

Entscheidendes Manko dieser Lösung in Gestaltungsfälle ist allerdings, daß der überlebende Ehegatte nicht letztwillig bedacht sein darf, um in den Anwendungsbereich des § 1371 Abs. 2 BGB zu gelangen. Daher wird einer solchen Lösung teils die Praxiseignung abgesprochen. Begegnet werden könnte den Anforderungen der Gestaltungspraxis an eine gegenständliche Versorgung des Ehegatten dadurch, daß der Zugewinnausgleich gegenständig vereinbart wird.<sup>29</sup>

## Kapitel 4: Scheidung

Dem Themenkreis der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Maßnahmen im Zusammenhang mit der Güterstandsbeendigung ist ein facettenreiches Feld, das Gefahren von Gewinnrealisierungen birgt, aber auch Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen kann.

Hierbei bestehen drei Grundregeln für das Entstehen ertragsteuerlicher Ereignisse im Scheidungskontext:

- Leistungen an Erfüllung statt als steuerliche Veräußerungen
- Der Tausch als Veräußerung
- Entnahmen aus dem Betriebsvermögen als ertragsteuerrealisierende Vorgänge

Hierbei sei der ertragsteuerliche Problembereich der Leistung an Erfüllung statt kurz erläutert: Während das Entstehen der Zugewinnausgleichsforderung nach älterer, aber bislang unbeanstandeter Rechtsprechung des BFH keine ertragsteuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen wird,<sup>30</sup> kann anderes für die Erfüllung der Forderung gelten. Die Zugewinnausgleichsforderung ist nach der gesetzlichen Ausgestaltung des § 1378 Abs. 1 BGB eine Geldschuld. Diese Geldschuld ist durch Bezahlung in Geld gemäß § 362 BGB zu erfüllen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH und der Sichtweise der Finanzverwaltung kommt einer Vermögensübertragung zur Abgeltung einer in Geld begründeten Ausgleichsforderung Entgeltcharakter zu. Steuerlich wird die Leistung an Erfüllung statt daher nicht als Ersetzung der eigentlichen Erfüllung angesehen, sondern es wird eine steuerliche Veräußerungsfiktion im Rahmen dieser Leistung an Erfüllung statt angenommen. Diese Fiktion unterstellt für Zwecke der Besteuerung, daß der an Erfüllung statt hingebene Gegenstand veräußert wird, um sodann mit dem fiktiven Veräußerungserlös die gesetzlich entstandene Geldschuld zu erfüllen.

Zu beachten bleibt aber, daß für die so ausgelösten ertragsteuerlichen Folgen auch Lösungen angeboten werden, um die ertragsteuerliche Entgeltlichkeit einzudämmen oder zu unterbinden.<sup>31</sup>

Die ertragsteuerliche Prüfungsreihenfolge im ertragsteuerlichen Kontext stellt sich wie folgt dar:

- Liegt überhaupt ein Veräußerungsvorgang vor?
- Ist dieser nichtsteuerbar/steuerbefreit?
- Scheidet ein Veräußerungsgewinn aus, da die realisierten stillen Reserven gering sind?

- Bleibt ein Veräußerungsgewinn ohne Auswirkung, da ausreichend steuerliche Verlustvorträge vorhanden sind?

### 1. Die Praxisanforderung – konsequente steuerliche Einordnung

Gerade im Scheidungsfall ist zumeist eine vielschichtige Streitlage aufzulösen, was entweder durch Pauschalregelungen oder auch durch Maßnahmenbündel häufig umgesetzt wird. Beide Lösungswege bergen die Schwierigkeit, daß die ertragsteuerliche Qualifizierung der Vereinbarungen konsequent umzusetzen ist.

Sowohl auf der „Leistungsseite“ als auch auf der „Erledigungsseite“ muß ertragsteuerliche Klarheit bestehen. Die Leistungsseite zeichnet sich dadurch aus, welche Übertragungen oder Zahlungen für welche Tatbestände erbracht werden. Die Erledigungsseite betrifft die Streitpunkte, die durch eine Leistung beigelegt werden.

Verdeutlicht werden kann dieser Umstand an der Vereinbarung einer Wohnungsnutzung, die zugunsten des unterhalts-/ausgleichsberechtigten Ehegatten vereinbart wird. Erhält dieser Ehegatte das Recht, in der Wohnung des anderen Ehegatten allein zu verbleiben, so kann diese Vereinbarung unterhaltsrechtlichen oder leistungs-/zugewinnausgleichsbasierten Charakter haben. Dogmatisch konsequent knüpft die Rechtsprechung des BFH unterschiedliche Besteuerungsfolgen an beide Varianten.

Während die (Sach-)Unterhaltsgewährung der Wohnungsüberlassung ertragsteuerlich unentgeltlich als Sachleistung erfolgt,<sup>32</sup> ist die Gewährung der Wohnungsüberlassung in Anrechnung auf die Zugewinnausgleichsforderung ein entgeltlicher Vorgang. Schließlich handelt es sich dann um eine Leistung an Erfüllung statt. Der wohnungsüberlassende Eigentümer erzielt sodann Vermietungseinkünfte.<sup>33</sup>

Aus einem ertragsteuerlichen Blickwinkel ist daher bei pauschalen Abgeltungen in steuerlicher Hinsicht Vorsicht geboten. Stets sollte dem Kautelarjuristen oder Steuerberater bewußt sein, welche Leistung mit welcher Anspruchserfüllung in Zusammenhang steht. Bei Pauschalzahlungen mag dies durchaus Schwierigkeiten bergen. Hierbei muß aber auch beachtet werden, daß diese Zuordnungsfolgen nicht nur zur Vermeidung von (ungewünschten) Steuerfolgen dienen können.<sup>34</sup> Ebenso kann die Nutzung ertragsteuerlicher Vorteile – etwa durch die Erhöhung von Abschreibungspotenzial durch das Bewirken von entgeltlichen Übertragungsvorgängen – nach präzisen und durchdachten

29 Stein/Dorn, ZEV 2023 zur Veröffentlichung vorgesehen.

30 BFH, 15.02.1977 – VIII R 175/74, BStBl II 1977, 389.

31 Hierzu zusammenfassend Stein, Scheidung Zugewinn Steuern (2023), Rn. 60 ff.

32 BFH, BStBl II 1992, 1009.

33 BFH, BFH/NV 2006, 1280.

34 FG München, Urt. v. 30.01.2018 – 5 K 1588/15, DStRE 2019, 684; BFH Entscheidung IX R 24/18 auf formeller Basis entschieden.

Formulierungen in den Scheidungsfolgenvereinbarungen verlangen.

## 2. Vermögensentflechtung und Ertragsteuer

Vermögensentflechtungen der Ehegatten mit Veräußerungsfolgen zeigen sich, wenn die Ehegatten ihre Vermögensverhältnisse neu ordnen, indem Miteigentumsanteile an mehreren Gegenständen so übertragen werden, daß jeder Ehegatte Vermögenswerte in seinem Alleineigentum hält. Jeder Ehegatte erhält sodann anstatt seines Miteigentums an mehreren Gegenständen das alleinige Eigentum an einzelnen dieser Gegenstände zugewiesen.

### Beispiel:

Die Ehegatten halten zwei in ihrem hälftigen Miteigentum stehende Mietwohngrundstücke. Diese wurden innerhalb der letzten zehn Jahre erworben. Jeder Ehegatte soll eine Immobilie zu Alleineigentum erhalten.

### Lösung:

Ungeachtet der Motivationslage der Eheleute<sup>35</sup> ist in diesen wechselseitigen Übertragungen der Miteigentumsanteile an den jeweiligen Grundstücken ein ertragsteuerlicher Tausch zu erblicken. Dieser Tausch erfolgt durch Hingabe eines Grundstücksmitteigentumsanteils und Erwerb eines Anteils am anderen Grundstück.<sup>36</sup> Dieser Tausch von Miteigentumsanteilen unter Ehegatten kann daher einkommensteuerliche Folgen nach sich ziehen, die zu würdigen sind.

Ob durch den Tausch einkommensteuerliche Einkünfte bewirkt werden, hängt im Weiteren davon ab, ob den jeweils übertragenen Vermögenswerten Wertsteigerungen innewohnen und ob diese etwaigen realisierten Wertsteigerungen als Einkunft gem. § 2 EStG zu erfassen sind.

### Abwandlung 1:

Werden hingegen nicht zwei Miteigentumsanteile getauscht, sondern ein einheitlicher Gegenstand geteilt, so sind die Veräußerungsfolgen zumindest nach der Rechtsprechung des FG Hessen unterschiedlich zu beurteilen.<sup>37</sup> Ein Beispiel hierzu ist die *Abwandlung 1*, die die Aufteilung eines unbebauten 3.000 m<sup>2</sup> großen Grundstücks in zwei Grundstücke à 1.500 m<sup>2</sup> behandelt. Bei der Teilung einer Miteigentümergeinschaft an einem einheitlichen Gegenstand soll nach dem FG die Realisierung eines der Gemeinschaft innewohnenden Auseinandersetzungsanspruchs vollzogen werden. Im Kern handelt es sich daher nicht um einen Tausch, sondern um eine Auseinandersetzung. Vor dem Hintergrund, daß auch der Gedanke eines Tauschs zur Umsetzung dieser Auseinandersetzung nicht ganz auszuschließen ist, sollten Vorababstimmungen bei Umsetzung dieser Überlegung unternommen werden.

### Abwandlung 2:

Ebenso als Art des Tauschvorgangs wird einkommensteuerlich die Übernahme von Verbindlichkeiten bei Übertragung

gen von Vermögenswerten des Privatvermögens behandelt.<sup>38</sup> Hierbei werden, anders als im ersten Beispielfall, nicht zwei Aktivwerte getauscht, sondern ein Aktivwert (Miteigentum am Grundstück) und ein Passivwert (Übernahme des hälftigen Darlehens im Gegenzug).

Bei der Übernahme von Verbindlichkeiten in der *Abwandlung 2* unterstellt die einkommensteuerliche Betrachtung, daß vom übernehmenden Ehegatten in Höhe der übernommenen Verbindlichkeiten<sup>39</sup> ein Entgelt im steuerlichen Sinne fließt.<sup>40</sup> Somit wird eine Gleichstellung mit dem Fall der Zahlung eines Entgelts hergestellt, welches dann zur Schuldentilgung eingesetzt wird.<sup>41</sup>

### Abwandlung 3:

Halten in Trennung lebende Ehegatten wesentliche Werte des Privatvermögens über vermögensverwaltende Ehegattenpersonengesellschaften, kann anlässlich der Vermögensentflechtung im Rahmen des Scheidungsverfahrens eine Auflösung der GbR und Zuweisung der einzelnen Vermögenswerte zu den jeweiligen Ehegatten erforderlich werden.

Für vermögensverwaltende Personengesellschaften gilt die steuerrechtliche Bruchteilsbetrachtung, etwa bei einer Ehegattengrundbesitz GbR, welche die Grundstücke für die Ehegatten hält.<sup>42</sup> Diese Bruchteilsbetrachtung entstammt § 39 Abs. 2 S. 2 AO<sup>43</sup> und bewirkt für jeden Ehegatten die Zurechnung von 50% des Vermögens der GbR. Diese Vermögenszuweisung gilt vorbehaltlich anderer interner Abreden, die sowohl die Quote<sup>44</sup> wie auch die Ertragszuweisungen unterschieden nach Einkunftsarten<sup>45</sup> umfassen können.

Neben die Bruchteilsbetrachtung tritt die Realteilungs-betrachtung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Bei der Realteilung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft wird diese in der Regel aufgelöst und die Vermögensgegenstände der Gesellschaft werden wertentsprechend zu Alleineigentum der Gesellschafter zugewiesen. Erhält im Rahmen einer solchen Entflechtung durch

35 *Ratschow* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 23, Rn. 123.

36 OFD Frankfurt, FR 2001, 322; OFD München, DB 2001, 1533; *Münch*, Handbuch Familiensteuerrecht, Rn. 509.

37 15.09.1971 – IV 273/69, EFG 1972, 24; siehe auch: *Musil* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 23, Rn. 95.

38 BFH, 24.04.1991 – XI R 5/83, BStBl II 1991, 793.

39 Zum Sonderfall vorbehaltender Nutzungen des Übergebers bei weggenommenen Erbfolgen: BFH, 05.07.1990 – GrS 4-6/89, BStBl II 1990, 847.

40 Zur Abzinsungsverpflichtung bei aufgeschobener Fälligkeit oder laufender Zahlungen: BFH, 24.04.1991 – XI R 5/83, BStBl II 1991, 793.

41 BFH, 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl II 2002, 420.

42 *Kemcke/Schäffer* in Haase/Dorn, Vermögensverwaltende Personengesellschaften, 6. A., Teil 3 Rn. 91.

43 Vgl. BFH, 18.10.2011 – IX R 15/11, DStR 2011, 2347; s.a. für die Finanzverwaltung: R 21.6 EStR.

44 R 21.6. EStR.

45 Sog. Special Profit Allocations: FG Köln, 14.04.2021 – 3 K 1253/17, juris.

Realteilung ein Gesellschafter einen Gegenstand zu Alleineigentum, der andere Gesellschafter andere Gegenstände, so liegt zunächst ein hälftiger Tauschvorgang infolge der traditionellen Anwendung der Bruchteilbetrachtung vor.<sup>46</sup> Diese Beurteilung auf der Basis der Bruchteilsbetrachtung würde den Tausch zweier wirtschaftlicher Miteigentumsanteile nahelegen.

Jüngere finanzgerichtliche Urteile gaben Anlaß dazu, von einer steuerlichen Unbeachtlichkeit der Realteilung dieser vermögensverwaltenden Personengesellschaften auszugehen.<sup>47</sup> Der BFH dürfte sich mit seiner Entscheidung v. 03.05.2022 allerdings gegen die Realteilungsüberlegung und für die Transparenzbetrachtung ausgesprochen haben.<sup>48</sup>

Der BFH hatte allerdings einen Verkaufsfall zu entscheiden. Es ist daher noch nicht vollständig abzusehen, ob diese Wertungen aus der reinen Transparenzbetrachtung für sämtliche Fälle vermögensverwaltender Personengesellschaften anzuwenden sind. Für den Fall der Übertragung einer vermögensverwaltenden GbR mit Verbindlichkeiten stellt dies RiBFH Ratschow in einer Urteilsanmerkung in Frage.<sup>49</sup> Die künftige BFH Rechtsprechung wird daher aufmerksam zu verfolgen sein.

#### Abwandlung 4:

Als genaues Gegenteil der Vermögensauseinandersetzung von Ehegatten im Güterstand der Gütertrennung oder der Zugewinnngemeinschaft erweist sich die Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten im Güterstand der Gütertrennung.

So begründen die Ehegatten im Güterstand der Gütergemeinschaft echtes Gemeinschaftsvermögen. Die Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft erfolgt daher als echte Auseinandersetzung gemeinschaftlicher Vermögenswerte. Eine Parallelwertung zur Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft stellt sich ein. Das FG München hat deshalb diese, für die Erbengemeinschaft aufgestellten Grundsätze auf die Realteilung des Gesamtguts einer Gütergemeinschaft mit Mischvermögen angewandt. Der BFH hat in einem obiter dictum schließlich die Sichtweise des FG München zur steuerlichen Behandlung der Realteilung einer Gütergemeinschaft gebilligt. Die Literatur folgt diesen Grundsätzen.

Zu beachten ist zugleich, daß sich dieses Prinzip auch auf ausländische Güterstände mit Gemeinschaftsvermögen erstreckt. Diese können die Vorzüge der Rechtsprechung des BFH und des FG München zur Auseinandersetzung von güterstandsbedingtem gemeinschaftlichem Vermögen der Ehegatten ebenfalls nutzen.

### 3. Ehwohnung – Nichtsteuerbarkeit wg. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Die zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnräume der Ehegatten sind häufig der wesentlichste Vermögensgegenstand, den die Ehegatten während der Ehezeit erworben haben. Die Wohnung oder das Haus können zur Vermögensentflechtung dann entweder verkauft werden oder das hälftige

Eigentum am Grundbesitz wird auf einen der Ehegatten übertragen.

Bei Übertragungen selbstgenutzter Wohnungen ist daher auf § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu achten, der eine Spekulationsfrist vorsieht. Veräußerungsgeschäfte über Grundbesitz im Privatvermögen sind nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG nur steuerbar, sofern der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Bei Immobilien im steuerlichen Betriebsvermögen ist der Veräußerungsgewinn nach § 15 EStG stets steuerpflichtig.

Wurde die Immobilie innerhalb von zehn Jahren unentgeltlich erworben, so ist für die Beurteilung der Zehnjahresfrist der ursprüngliche Erwerb des Rechtsvorgängers gemäß § 23 Abs. 1 S. 3 EStG maßgebend. Der Beschenkte tritt ebenso wie der Erbe in die Fristen des Rechtsvorgängers ein.

Gerade das sog. „verflixte siebte Ehejahr“ verdeutlicht, daß auch Ehescheidungen und Vermögensauseinandersetzungen innerhalb des 10-Jahreszeitraums seit dem Erwerb der Immobilie erfolgen. Dabei ist auch der Veräußerungsvorgang unter Ehegatten als privates Veräußerungsgeschäft grundsätzlich steuerbar.

Für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie gilt eine Rückausnahme von der Steuerbarkeit eines Veräußerungsgewinns im Falle einer Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist. Entscheidend ist dann, daß der veräußernde Ehegatte die Ausnahmevorschrift gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG für sich in Anspruch nehmen kann. Bei dieser Rückausnahme kommt es folglich darauf an, ob der Veräußerer die Tatbestandsvoraussetzung der „ausschließlichen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfüllt.

Von wesentlicher Bedeutung ist daher die zutreffende Ermittlung und Berechnung der Spekulationsfrist. Nach dieser Ausnahmevorschrift des § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG sind Veräußerungsgewinne innerhalb des 10-Jahreszeitraums nicht steuerbar, wenn

- das Grundstück im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (Variante 1) oder
- das Grundstück nach zuerst fehlender Eigennutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren (Variante 2) zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Für die Eigennutzung ab Anschaffung in der Variante 1 sind zunächst keine Fristen vorgesehen. Es wird allerdings zu fordern sein, daß eine tatsächliche Eigennutzung erfolgt ist, was insbesondere bei kurzzeitigen Haltedauern der Im-

<sup>46</sup> Zu den Grundsätzen *Haase/Dorn*, Vermögensverwaltende Personengesellschaften, 6. A. 101.

<sup>47</sup> FG Köln Ur. v. 10.10.2018 – 9 K 3049/15, BeckRS 2018, 46561; zustimmend *Riedel*, FR 2020, 264; FG Niedersachsen, 19.05.2017 – 2 K 87/16, EFG 2017, 1418 (rkr).

<sup>48</sup> BFH, 03.05.2022 – IX R 22/19, BFHE 277, 148.

<sup>49</sup> *Ratschow*, HFR 2022, 1016 f.

moblie finanzverwaltungsseitig kritisch überprüft werden dürfte.

Während sich das Familienheim im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 4 a bis c ErbStG nicht auf Zweit- und Ferienwohnungen erstreckt, ist die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG auch für Zweit- und Ferienwohnungen in ertragsteuerlicher Hinsicht eröffnet.

Für die Beurteilung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Einzelfall bedarf es einer zutreffenden und umfassenden Erhebung der tatsächlichen Nutzungen dieser ausschließlich eigengenutzten Immobilie. Schließlich sind diese tatsächlichen Nutzungsverhältnisse ausschlaggebend für die Rückausnahme von der Besteuerung des Veräußerungsgewinns für Grundbesitz, der zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Dabei können gerade Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen eine abweichende Beurteilung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG bewirken. Hintergrund dafür ist, daß unentgeltliche Nutzungsüberlassung an nicht kindergeldberechtigte Abkömmlinge oder andere Verwandte gerade keine Nutzungsüberlassungen zu eigenen Wohnzwecken darstellen.

Wird etwa eine Wohnung am Studienort unentgeltlich an ein Kind überlassen, liegt abhängig vom Kindergeldanspruch eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gem. § 23 EStG vor. Endet die Kindergeldberechtigung nach § 64 i.V.m. § 32 Abs. 4 EStG des studierenden Kindes, etwa wg. der Vollendung des 25. Lebensjahres, so besteht anschließend zugleich keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 EStG mehr. Wird eine Wohnung mehreren Kindern zur gemeinsamen Nutzung überlassen und entfällt die Kindergeldberechtigung für ein Kind, so ist die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ im Sinne des § 23 EStG ab dann insgesamt zu verneinen.

Gleiches gilt, wenn eine bislang eigengenutzte Einliegerwohnung der Eheleute an die betagten Eltern zu deren Nutzung unentgeltlich überlassen wird. Anderes wird aber gelten müssen, wenn keine Wohnung zur ausschließlichen Nutzung an die betagten Eltern überlassen wird, sondern die Eltern in den Haushalt der Eheleute aufgenommen werden. Dann läge nur eine Mitnutzung des Grundbesitzes durch die betagten Eltern vor. Die Mitbenutzung durch andere Personen neben dem Eigentümer soll aber gerade unschädlich sein für die Beurteilung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Eigentümer.

Unabhängig von der grundsätzlichen Beurteilung der Nutzung eines Grundstücks zu eigenen Wohnzwecken ist der Umfang der Eigennutzung zu bestimmen. Nur im Umfang der Eigennutzung findet die Rückausnahmegvorschrift Anwendung. Diese Abgrenzungen betreffen sowohl Grundstücksteile wie auch zimmerweise Betrachtungen. Dies gilt auch, wenn einzelne Räume betrieblich genutzt werden und daher Teil des steuerlichen Betriebsvermögens sind.

Die Nutzungsmöglichkeit muß aber durchgängig bestanden haben, was bei tagweisen Zimmervermietungen insofern nicht gegeben ist. Dies gilt etwa bei der Vermietung der ehemaligen Kinderzimmer an Mességäste.<sup>50</sup>

Gerade in Scheidungs- und Trennungsfällen ist in persönlicher Hinsicht entscheidend, wie die Nutzungen am Familienheim erfolgen. Schließlich kann die Anwendung des § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nur für die eigene Nutzung zu Wohnzwecken begehrt werden.

Unproblematisch ist das Abstellen auf die ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken für denjenigen Ehegatten, der fortwährend in der Wohnung lebt. Für diesen Ehegatten gelten im Übrigen nur die allgemeinen Anforderungen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, insbesondere die Vorgaben an den Nutzungszeitraum zu eigenen Wohnzwecken, falls die Räume ursprünglich nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Selbst die Annahme der unentgeltlichen Überlassung der Wohnung durch den ausziehenden Ehegatten an den getrennt lebenden Ehegatten wird keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken für den ausziehenden Ehegatten begründen können. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des FG Hessen wird auch das Argument einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an die gemeinsamen minderjährigen Kinder, die zusammen mit dem anderen Elternteil in der Wohnung leben, keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 EStG für den ausziehenden Ehegatten bedeuten. Dieser Rechtsprechung hat sich der BFH angeschlossen. Daher gilt:

- Scheidungsfall ist keine Zwangslage, auch nicht wenn Zwangsversteigerung droht, die einen Veräußerungsvorgang unterbindet.
- Keine faktische Mitüberlassung an die minderjährigen Kinder; bereits die Mitbenutzung durch andere Personen ist schädlich.<sup>51</sup>

<sup>50</sup> BFH, 19.07.2022, IX R 20/21, DStR 2023, 23.

<sup>51</sup> BFH, 14.02.2023 – IX R 11/21, DStR 2023, 760.

# 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

## Österreich

Bundesregierung legt Gemeinnützigkeitsreformgesetz vor – Top Bedingungen für gemeinnützige Bildungsinitiativen und Stiftungen 2024 – Fundraising Verband Austria begrüßt Spendenabsetzbarkeit für alle Vereine als wichtigen Impuls für den Dritten Sektor.

**Wien, 30.11.2023**

Das mit Jahreswechsel in Kraft tretende Gemeinnützigkeitsreformgesetz bedeutet für gemeinnützige Vereine hierzulande weniger Bürokratie, mehr Wertschätzung für das Ehrenamt und eine langfristig attraktive Perspektive für Stiftende. Vor allem aber bringt das Gesetz, nach kleinen und großen Erweiterungsschritten über die vergangenen 40 Jahre, endlich die Spendenabsetzbarkeit für alle gemeinnützigen Zwecke. Insbesondere Spenden für das zentrale Zukunftsthema Bildung werden erstmals steuerlich anerkannt.

Heute haben Vizekanzler *Werner Kogler* und Finanzminister *Magnus Brunner* das Gemeinnützigkeitsreformgesetz im Detail vorgestellt. Kern des Pakets ist die Ausweitung der Spendenabsetzbarkeit auf jede Spende, unabhängig vom Wirkungsbereich einer NPO. Damit haben der bislang stark eingeschränkte Bereich Kunst & Kultur sowie gänzlich ausgeschlossene Zwecke, wie Sport und Bildung, zum ersten Mal vollen Zugang zum Vorteil der Begünstigung. *„Mit der Spendenabsetzbarkeit erhalten Spendende bis zu 50 Prozent ihrer Spende vom Finanzamt zurück. Diesen Vorteil geben viele in Form einer höheren Spende an die gemeinnützige Organisation weiter. Auf diesen Effekt hoffen ab 2024 auch die zahlreichen wertvollen Sportvereine und Bildungsinitiativen Österreichs“*, erklärt *Günther Lutschinger*, Geschäftsführer Fundraising Verband Austria. Laut Einschätzung des BMF könnten durch das Gesetz bis zu 45.000 Vereine Zugang zur Spendenbegünstigung erhalten. 2,1 Millionen Spendende werden davon profitieren. Kritik am Gesetzesentwurf kann *Lutschinger* nicht nachvollziehen, wurden doch in der Begutachtung wichtige Punkte aufgegriffen. *„Das Gesetz stellt keine Verschlechterung gegenüber dem aktuellen Rechtsbestand dar, sondern schafft in vielen Bereichen mehr Rechtssicherheit“*, so *Lutschinger* abschließend.

### Bildungsnotstand entgegenwirken

Monatelang geschlossene Schulen in Zeiten der Pandemie und ein chronischer Mangel an Lehrkräften quer durch Österreich haben deutliche Spuren im heimischen Bil-

dungswesen hinterlassen und finden ihren Niederschlag in internationalen Kompetenztests. Österreichs vielfältige Bildungsorganisationen, wie Teach for Austria oder Sindbad, und Stiftungen, wie die MEGA-Bildungsstiftung, können durch die Spendenabsetzbarkeit für Bildungszwecke einen noch größeren Beitrag leisten, sind dabei aber natürlich von der Gunst Spendender abhängig. Über 22.000 Kinder und Jugendliche pro Jahrgang haben in Österreich Unterstützungsbedarf. Damit sie möglichst umfassend und flächendeckend gefördert werden können, benötigen die engagierten Bildungsinitiativen des Landes 120 bis 200 Mio. Euro pro Jahr an privaten Mitteln. Laut ECOAustria-Studie sind allein beim Spenden für Bildung durch die Absetzbarkeit zusätzlich mindestens 30-40 Mio. Euro pro Jahr an Zuwendungen zu erwarten – ein deutlicher Zuwachs. Zahlreiche wichtige Förderprojekte in der Elementarpädagogik, der schulischen und außerschulischen Erziehung, der Aus- und Weiterbildung sowie der Erwachsenenbildung werden davon profitieren.

Für gemeinnützig aktive Stiftungen bringt das Reformgesetz endlich ein dauerhaftes Recht auf Spendenbegünstigung, eine Aufhebung der Deckelung steuerwirksamer Zuwendungen, die Vortragsfähigkeit der Begünstigung und Flexibilität bei der Mittelverwendung je nach Hilfsbedarf. All diese Verbesserungen können den Stiftungssektor ähnlich beflügeln wie die Novellierung des Gemeinnützigkeitsgesetzes 2015, wonach über 100 neue gemeinnützige Stiftungen gegründet wurden.

*Rückfragehinweis:*

*Dr. Andreas Anker*, Presse Fundraising Verband Austria

## Liechtenstein

### Professur für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht und die Liechtensteinische Rechtsanwaltskammer Intensivkurs Liechtensteinisches Recht

Aus- und Weiterbildung für Rechtsanwälte und Praktiker, Start März 2024

Der Intensivkurs findet an folgenden Daten statt:

Modul 1: Do., 21.03. – Sa., 23.03.2024

Modul 2: Do., 25.04. – Sa., 27.04.2024

Modul 3: Do., 23.05. – Sa., 25.05.2024

Modul 4: Do., 13.06. – Sa., 15.06.2024

Vermittelt werden u.a. Kenntnisse im Staatsrecht und EWR-Recht, Verwaltungsrecht, Strafrecht und Strafprozeßrecht, Zivilrecht (Schuldrecht, Sachenrecht, Erbrecht, Personen-

und Familienrecht, Arbeitsrecht) und Zivilprozeßrecht sowie Standes- und Honorarrecht, Verfahrenshilfe, Exekutions- und Insolvenzrecht, Internationales Privatrecht, Schiedsrecht und Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht.

Der Intensivkurs wird in vier Präsenzmodulen angeboten. Ein optionaler Klausurenkurs ergänzt das Weiterbildungsprogramm. Für weitere Informationen steht Ihnen *Paulina Bracher*, MSc (paulina.bracher@uni.li; +423 265 13 32) gerne zur Verfügung.

*Prof. Dr. iur. Alexandra Butterstein*, LL.M., Professur für Gesellschafts-, Stiftungs- und Trustrecht, Dekanin der Liechtenstein Business Law School, Mitglied des Rektorats, Universität Liechtenstein

## Schweiz

### GHR TaxPage November 2023

Wie gehen der Automatische Informationsaustausch und virtuelle Vermögenswerte, wie z.B. Kryptowährungen, zusammen? Sehr gut:

#### Automatischer Informationsaustausch über virtuelle Vermögenswerte?

##### Einführung

Längst vorbei sind die Zeiten, in denen die Steuerverwaltung über Ihre ausländischen Bankkonten nicht Bescheid wußte. Doch gilt das auch für virtuelle Vermögenswerte wie z.B. Kryptowährungen?

##### Automatischer Informationsaustausch („AIA“)

Mit dem AIA über Finanzkonten haben die Schweiz und über 100 weitere Staaten untereinander einen globalen Standard vereinbart, mit welchem die Steuertransparenz erhöht werden soll. Konkret sollen gegenseitig Informationen über Finanzkonten ausgetauscht werden. Ziel ist die grenzüberschreitende Meldung von vorhandenen Vermögenswerten und somit die Vermeidung von Steuerhinterziehung.

Betroffen sind steuerpflichtige Personen, welche in einem Partnerstaat ein Konto haben. Die Bank in diesem Land meldet der inländischen Behörde die Finanzkontendaten. Die Behörde leitet diese Informationen automatisch an die Eidgenössische Steuerverwaltung („ESTV“) weiter. Die Schweizer Behörden können anschließend die ausländischen Finanzkontendaten prüfen. Gleiches gilt für den umgekehrten Fall, wenn eine ausländische Person ein Konto in der Schweiz hat: Hier erfolgt die Meldung an die ausländischen Behörden.

Ausgetauscht werden Kontonummer, Name, Adresse, Geburtsdatum, Steueridentifikationsnummer, Zinsen, Dividenden, Einnahmen aus bestimmten Versicherungsverträgen, Guthaben auf Konten sowie Erlöse aus der Veräußerung von Finanzvermögen.

##### Virtuelle Vermögenswerte

Neben den herkömmlichen Vermögenswerten bestehen seit geraumer Zeit jedoch auch virtuelle Vermögenswerte wie bspw. Kryptowährungen (Informationen zur Besteuerung von Kryptowährung entnehmen Sie unserer GHR TaxPage 02-2022).

Kryptowährungen werden häufig außerhalb des etablierten Finanzsystems gehandelt, weshalb kein voller Einblick über die Transaktionen oder den Standort der virtuellen Währung besteht. Nur vereinzelt bieten Banken ihren Kunden die Möglichkeit, direkt in virtuelle Währungen zu investieren. Dennoch findet derzeit keine Integration der virtuellen Vermögenswerte in den bestehenden Finanzmarkt statt. Die OECD fordert deshalb einen AIA für virtuelle Vermögenswerte: den Crypto Asset Reporting Framework („CARF“).

##### Notwendigkeit des CARF?

Ziel des CARF ist das System des AIA für virtuelle Vermögenswerte zu übernehmen, so daß auch eine Meldung durch Krypto-Asset Dienstleister erfolgt. Der CARF würde unabhängig vom AIA bestehen und einen ähnlichen Inhalt aufweisen. Doch ist das notwendig? Kritische Stimmen befürworten zwar den Informationsaustausch über virtuelle Vermögenswerte, wenden jedoch ein, daß diese bereits heute durch die Banken mitgeteilt werden (sofern sie in einem Depot auftauchen). Ein komplett neues, kostenintensives System sei deshalb nicht notwendig und zweckmäßig. Vielmehr wird gefordert, das bestehende System des AIA auf virtuelle Vermögenswerte auszuweiten.

##### Fazit

Die Steuerbehörden sind durch den AIA über ihre Vermögenswerte im Ausland informiert. Das gilt teilweise auch für virtuelle Vermögenswerte. Der Trend hin zu voller Transparenz wird sich fortsetzen. Die jüngsten Signale der US-amerikanischen Finanzmarktaufsicht dazu sind eindeutig.

*Gerhard Roth* (gerhardroth@ghr.ch), *Jil Suter* (jilsuter@ghr.ch), GHR TaxTeam, GHR Rechtsanwälte AG, Bern Muri und Zürich, ghr@ghr.ch

## Liechtenstein

### Intensivkurs Anti-Money Laundering 20. bis 22.03.2024 von 14.00 – 19.00 Uhr und 23.03.2024 von 09.00 – 12.15 Uhr

Der Intensivkurs „Anti-Money Laundering“ bereitet die Teilnehmenden auf Tätigkeiten im Bereich der Verhinderung, Bekämpfung sowie Verfolgung von Geldwäscherei, Terrorismusfinanzierung und organisierter Kriminalität bei gleichzeitiger Vermeidung eigener Strafbarkeitsrisiken vor und vermittelt praxisorientierte Fachkompetenzen insbesondere zu folgenden Themenbereichen:

## ► Meldungen International

- Kenntnisse über Geldwäschereitechniken, Methoden der Terrorismusfinanzierung, aktuelle Phänomene und regulatorische Entwicklungen auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene
- Kenntnisse für die Ausübung der Berufstätigkeit als Sorgfaltspflichtbeauftragter (Anti-Money Laundering Officer)
- Kenntnisse über Risikoanalyse und -bewertung sowie Verdachtsmeldung
- Kenntnisse über die strafrechtlichen Risiken für sorgfaltspflichtige Anwender
- Kenntnisse über die Herausforderungen von Blockchain sowie den Einsatz von KI-Methoden zur Erkennung von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung
- Kenntnisse über relevante datenschutzrechtliche Aspekte

Der Intensivkurs wird 1× jährlich angeboten und gilt als anerkannte berufliche Schulung und Weiterbildung nach Art. 21 SPG i.V.m. Art. 32 SPV sowie als Nachweis im Sinne des Art. 36 SPV im Ausmaß von 2,5 Tagen. Weiters kann der Intensivkurs als Rezertifizierungsmaßnahme für die SAQ-Zertifizierung „Kundenberater Bank“ angerechnet werden.

Der Intensivkurs findet in Kooperation mit dem Liechtensteinischen Bankenverband, der Finanzmarktaufsicht Liechtenstein (FMA) und der Liechtensteinischen Treuhandkammer (THK) statt.

*Prof. Dr. Konstantina Papathanasiou, LL.M., Universität Liechtenstein*



## Rechtssicherheit für Vereine.

AUCH ALS  
E-Book

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.

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC1223

## Ein kleiner Gestaltungstip 1

### Darlehensverhältnis zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und GmbH

Gegenstand von Außenprüfungen ist zunehmend die Frage der Verzinsung von Forderungen, die eine GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter, insbesondere gegenüber ihrem beherrschenden Gesellschafter hat. Eine derartige Forderung resultiert häufig nicht aus einem konkreten einzelnen Darlehensverhältnis, sondern aus einem zwischen der GmbH und dem Gesellschafter nach der Satzung zu führenden Verrechnungskonto, aus dem sich zugunsten der GmbH ein Saldo ergibt. Hier setzt nun die Außenprüfung an und hinterfragt, ob die Forderung verzinst wird und wenn ja, ob der Zinssatz angemessen ist, also einem Fremdvergleich Stand hält. In jedem Fall erfährt dadurch der Gesellschafter einen Vorteil, daß er einer Zinsbelastung entweder gänzlich oder zumindest zum Teil nicht ausgesetzt ist. Dieser Vorteil ist im Hinblick auf eine Schenkungsteuer unproblematisch, da nach einhelliger Ansicht diese Bereicherung dem Gesellschaftsverhältnis entspringt und nicht eine freigebige Zuwendung darstellt. In ertragsteuerlicher Hinsicht ist aber eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu prüfen.

Ob und ggf. in welchem Umfang bei Geschäften zwischen einer GmbH und deren beherrschendem Gesellschafter die tatsächlich vereinbarten Zinsen dem Fremdüblichen entsprechen, ist eine „tatsächliche“ Frage, deren Beantwortung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem Finanzgericht (FG) obliegt. Grundsätzlich ist nach der Rechtsprechung des BFH von der Preisvergleichsmethode auszugehen. In diesem Zusammenhang ist anerkannt, daß bei der Ermittlung der Fremdvergleichszinsen dem Rechtsanwender eine Bandbreite von Zinsen zur Verfügung steht. Der richtige Fremdvergleichspreis stellt keinen Punktwert dar, sondern folgt aus einer Bandbreite von – allesamt fremdüblichen – Preisen. Deshalb spricht man auch von der sog. Bandbreitenrechtsprechung.

Diese sog. Bandbreitenrechtsprechung als Ausprägung der Preisvergleichsmethode findet eine besondere Präzisierung in dem sog. Margenteilungsgrundsatz, den der BFH nunmehr mit Urt. v. 22.02.2023 (I R 27/20) bestätigt hat. Dabei ist von zwei Sachverhaltskonstellationen auszugehen.

Hat die Kapitalgesellschaft selbst einen Bankkredit aufgenommen, für den sie Sollzinsen zahlen muß, so sind diese im Rahmen einer vGA bei einem zinslosen Gesellschafterdarlehen anzusetzen. Bei niedrig verzinsten Gesellschafterdarlehen wäre dann die Differenz zwischen den Sollzinsen und den vom Gesellschafter zu zahlenden Habenzinsen als vGA zu berücksichtigen. Der erkennende I. Senat des BFH läßt sich dabei von dem Gedanken leiten, daß ansonsten der dem Gesellschafter gewährte Darlehensbetrag zur Kreditrückzahlung verwandt worden wäre.

Bei der anderen Sachverhaltskonstellation hat die Gesellschaft keinen Bankkredit aufgenommen. Hier kommt der Margenteilungsgrundsatz zur Anwendung. Die banküblichen Habenzinsen bilden dann die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung. Die höchstfinanzrichterliche Rechtsprechung geht sodann von der Vermutung aus, daß sich die Gesellschaft und der Gesellschafter die Marge zwischen Haben- und Sollzinsen teilen. Liegt z.B. der Habenzinssatz bei 1% und der Sollzinssatz bei 8% so beträgt die Marge 7% mit der Folge, daß sich Gesellschaft und Gesellschafter diese Marge teilen und mithin die vGA unter Ansatz eines Zinssatzes von 3,5% zu berechnen ist.

**Gestaltungstip:** Es ist davon auszugehen, daß eine Außenprüfung gerne zur Überprüfung der Fremdüblichkeit der Verzinsung von Gesellschafterdarlehen in Gestalt eines geführten und nach der Satzung vorgesehenen Verrechnungskontos greift. Das Problem besteht darin, daß im Gegensatz zu einem gesonderten Darlehensvertrag, in dem die einzelnen Konditionen festgeschrieben sind, bei einem Verrechnungskonto regelmäßig Gesellschaft und Gesellschafter sich keine Gedanken über die Anpassung eines Zinssatzes machen. Es sollte daher in den entsprechenden Gesellschaftsverträgen eine Regelung über ein Verrechnungskonto ausdrücklich aufgenommen und eine flexible Zinsfestlegung niedergelegt werden, die auch den Margenteilungsgrundsatz beachten sollte.

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

## Ein kleiner Gestaltungstip 2

### Erbfallkostenpauschbetrag für den Nacherben

Gem. § 10 Abs. 5 ErbStG sind die dort genannten Nachlaßverbindlichkeiten bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Abzugsposition zu berücksichtigen. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG ist u.a. auch ein Pauschbetrag für Erbfallkosten in Abzug zu bringen. Der Pauschbetrag beträgt 10.300 Euro und ist nur einmal zu gewähren. Wobei nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich der Ansatz des Pauschbetrags ohne Nachweis zulässig ist. Im Allgemeinen stellte sich die Frage, ob die Nichterforderlichkeit des Nachweises sich allein auf den Nachweis der Höhe nach oder auch auf den Nachweis dem Grunde nach bezieht. Im Zusammenhang mit einer Vor- und Nacherbfolge stellte sich im Besonderen sodann stets die Frage, ob für den Nacherben dieser Pauschbetrag überhaupt zu gewähren ist.

Bezüglich der ersten Frage hat der BFH nunmehr mit Urt. v. 01.02.2023 (II R 3/20) insofern im Rahmen einer Rechtsprechungsänderung klargestellt, daß sich nach dem Gesetz die Nichterforderlichkeit des Nachweises sowohl auf den Nachweis der Höhe nach als auch auf den Nachweis dem Grunde nach bezieht. Nur so kann dem mit dem Pauschbetrag verfolgten Vereinfachungszweck vollumfänglich Genüge getan werden.

Die Ursache für die zweite Frage liegt in einer unterschiedlichen Betrachtungsweise einer Vor- und Nacherbfolge. Nach dem Erbrecht liegen zwei isoliert zu betrachtende Erbfälle vor. Auch wenn der Nacherbe denknötwendig zeitlich nach dem Vorerben erbt, so geht das Zivilrecht davon aus, daß sowohl Vor- als auch Nacherbe vom ursprünglichen Erblasser erwerben. Daher hat der Vorerbe das mit der Nacherbschaft belastete Vorerbe als gesonderte Vermögensmasse zu führen

(s. §§ 2112 ff., 2139 BGB). Demgegenüber geht das Erbschaftsteuerrecht von einer einheitlichen Betrachtung aus. Dies bedeutet, nach § 6 Abs. 1 ErbStG gilt der Vorerbe als Erbe. Sein Erwerb unterliegt in vollem Umfange und ohne Beachtung der Belastung durch eine Nacherbschaft der Erbschaftsteuer. Tritt sodann der Nacherbfall ein und wird der Nacherbe auch zugleich Erbe des Vorerben, so besteht seine Erbschaft sowohl aus der Nacherbschaft als auch aus der Erbschaft von dem Vorerben und zwar als eine Einheit. Dennoch sieht die Rechtsprechung unter Berücksichtigung der Zivilrechtslage zwei getrennte Erbfälle, so daß auch der Erbfallkostenpauschbetrag beim Nacherben im Rahmen der Berechnung der Bereicherung zweimal anzusetzen ist. Der erkennende II. Senat sah keine Veranlassung, die Vorschrift betreffend des Erbfallkostenpauschbetrags teleologisch zu reduzieren, weil letztlich sowohl der Vorerbschaft als auch der Nacherbschaft ein und derselbe Erbfall zugrundeliegt. Von maßgebender Bedeutung ist nach dem BFH, daß der Ansatz der Kostenpauschale der Vereinfachung der Steuerfestsetzung dienen soll.

**Gestaltungstip:** Dieser liegt nicht im rechtlichen, sondern vielmehr im tatsächlichen Bereich. Es sollten sämtliche noch offene Erbfälle, in denen der Nacherbe auch zugleich Erbe des Vorerben ist, dahingehend überprüft werden, ob zum einen der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG doppelt angesetzt worden ist und zum anderen, ob möglicherweise von einer Geltendmachung Abstand genommen wurde, weil ein Nachweis dem Grunde nach nicht möglich war.

*(Rechtsanwalt Dr. Matthias Söffing und Rechtsanwalt Claudius Söffing)*

## Ein kleiner Gestaltungstip 3

### Anzahlungen sind grundsätzlich keine schädlichen Finanzmittel i.S. des § 13 b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG

Gemäß § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a ErbStG i.d.F. bis 30.06.2016 (ErbStG a.F.) gehören Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen unter bestimmten Voraussetzungen zum Verwaltungsvermögen. Eine entsprechende Regelung findet sich auch in dem aktuellen ErbStG und zwar in § 13 b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG. Vor dem Hintergrund dieser Vorschrift stellt sich immer wieder die Frage, ob insbesondere unter das Tatbestandsmerkmal „andere Forderungen“ auch Sachleistungsansprüche zu subsumieren sind, also Sachleistungsansprüche begünstigungsschädliches Verwaltungsvermögen darstellen. In der Praxis kann diese Frage z.B. bei folgender Sachverhaltskonstellation Relevanz erhalten: Gegenstand einer vorweggenommenen Erbfolge ist begünstigungsfähiges Vermögen (Einzelunternehmen, Anteil an Mitunternehmenshaft oder Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft). Bei der Prüfung des begünstigungsschädlichen Verwaltungsvermögens stellt man fest, daß Anzahlungen auf bestellte Maschinen oder auch Anzahlungen im Zusammenhang mit dem Neubau einer Fabrikationshalle oder eines Verwaltungsgebäudes geleistet wurden. Fraglich ist mithin, ob es sich hierbei um andere Forderungen handelt.

Wie der Begriff der „anderen Forderung“ zu verstehen ist, wird nicht einheitlich beantwortet. Einer im Schrifttum verbreiteten Ansicht zufolge unterfallen sämtliche Sachleistungsansprüche unter den Begriff der „anderen Forderungen“, dieser sei jedoch im Wege der teleologischen Reduktion auf Ansprüche zu beschränken, die bei Erfüllung Verwaltungsvermögen begründen würden. Hingegen können nach der „geldbezogenen“ Ansicht nur sonstige auf Geld gerichtete Forderungen „andere Forderungen“ i.S. des § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a ErbStG a.F. sein. Diese Auffassung wird auch von der Rechtsprechung der Finanzgerichte vertreten (FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.10.2017 – 2 K 2201/15, EFG 2018, 136 Rn. 20 und FG Münster, Urt. v. 22.10.2022 – 3 K 2699/17 F – juris). Zur Begründung wird ausgeführt, daß die Vorschrift über Finanzmittel stets einen Bezug auf Geldleistung erfordert und deshalb Sachleistungsansprüche nicht erfaßt werden.

Im Ergebnis ist der II. Senat des BFH in seinem Urt. v. 01.02.2023 (II R 36/20) der zuletzt genannten Meinung vom Grundsatz her beigetreten, d.h. Sachleistungsansprüche sind keine „anderen Forderungen“ i.S. des § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a ErbStG a.F. Der erkennende Senat hat jedoch bewußt offen gelassen, ob die geleisteten Anzahlungen als Verwaltungsvermögen zu qualifizieren wären, wenn sie für Wirtschaftsgüter geleistet werden, die ihrerseits Verwaltungsvermögen wären. Damit geht der BFH im Ergebnis kaum über die erst-

genannte Ansicht im Schrifttum hinaus. Lediglich vom Ausgangspunkt ist eine unterschiedliche Betrachtung gegeben, die darin besteht, daß der BFH Sachleistungsansprüche grundsätzlich nicht unter das Tatbestandsmerkmal „andere Forderung“ subsumiert, wohingegen die Mindermeinung im Schrifttum dies grundsätzlich bejaht. In seiner Begründung grenzt der BFH den Begriff der „anderen Forderung“ gem. § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a ErbStG a.F. zunächst von der „Forderung“ nach § 241 Abs. 1 BGB ab. Während zivilrechtliche Forderungen alle Ansprüche aufgrund eines Schuldverhältnisses sind, ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang des § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a ErbStG a.F., daß „andere Forderungen“ als finanzmittelbezogener Typusbegriff aufzufassen ist. Eine historische Auslegung des Gesetzgebungsverfahrens zeigt zudem daß diese Ansicht auch dem Willen des Gesetzgebers und dem Normzweck des § 13 b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 a ErbStG a.F. entspricht.

**Gestaltungstip:** Für die Gestaltungsberatung ist bei jeder vorweggenommenen Nachfolgeplanung, die zumindest auch begünstigtes Unternehmensvermögen zum Gegenstand hat, im Vorfeld intensiv der Finanzmitteltest i.S. des § 13 b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG durchzuführen. Hierbei geht es nicht nur um die Höhe der Finanzmittel, sondern auch um die Bestimmung der Herkunft der Finanzmittel. Letzteres ist im Hinblick auf die Reinvestitionsklausel des § 13 a Abs. 6 S. 3 ErbStG notwendig. Führt diese Prüfung dergestalt zu einem positiven Ergebnis, daß hohe Finanzmittelbestände gegeben sind und deren Verwendung nicht zur Anwendung der Reinvestitionsklausel führen, dann müssen die Überlegungen dahin gehen, ob nicht Investitionen getätigt und hierauf Anzahlungen geleistet werden. Dies gilt besonders dann, wenn junge Finanzmittel vorliegen, da diese nach § 13 b Abs. 7 S. 2 ErbStG stets schädliches Verwaltungsvermögen wären.

Man sollte folglich wie folgt vorgehen:

- Wie hoch sind die Finanzmittel?
- Wie viele Finanzmittel sind davon junge Finanzmittel?
- Wie viele Finanzmittel können im Rahmen einer Reinvestition verwandt werden?
- Wie hoch sind danach die verbleibenden schädlichen Finanzmittel?
- Welche sinnvollen Investitionen können getätigt werden?
- In welchem Umfang können auf die Investitionen Anzahlungen vereinbart werden?

(Dr. Matthias Söffing, RA/FAStR, Düsseldorf)

**Empfehlenswert.**



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 FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0224

**Mit der  
WEG-Reform.**



WWW.BOORBERG.DE

## WEG Kompakt

Das neue Wohnungseigentumsrecht 2020

von Dr. Jens Rass LL.M. (N.U.I.), Direktor am Amtsgericht Göttingen

2021, 304 Seiten, € 24,80  
ISBN 978-3-415-06945-9

Am 1. Dezember 2020 ist das Wohnungseigentumsmodernisierungsgesetz (WEMoG) in Kraft getreten. Es beinhaltet die größte Reform des Wohnungseigentumsrechts seit dessen Inkrafttreten 1951. Die Reform umfasst insbesondere die Förderung baulicher Veränderungen, die Stärkung der Eigentümerrechte sowie die Stärkung der Gemeinschaft und der Verwalterin/des Verwalters.

Dieser Kommentar vermittelt alle relevanten Informationen über die Grundlagen, Details und Systematik des Wohnungseigentumsrechts.

Durch zahlreiche Beispiele aus der Rechtsprechung und die allgemeinverständliche Sprache erfassen die Leserinnen und Leser auch ohne juristische Kenntnisse rasch die Bedeutung der einzelnen Regelungen. Der Autor war Mitglied einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Reform des Wohnungseigentumsgesetzes. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe dienten als Grundlage für das WEMoG.



Leseprobe unter

[www.boorberg.de/9783415069459](http://www.boorberg.de/9783415069459)

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE SC0224

Online immer aktuell.

# Steuergesetze 2024

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

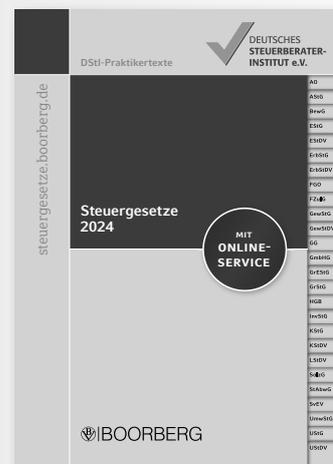
hrsg. vom Deutschen Steuerberaterinstitut e.V.

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. Bereits zum 1.1.2024 verabschiedete, aber erst zukünftig in Kraft tretende Vorschriftenfassungen sind ebenfalls online abrufbar. Auf sie wird in der Printausgabe bereits in einer tabellarischen Übersicht und in Fußnoten hingewiesen.

Unter [steuergesetze.boorberg.de](https://www.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.

- Abgabenordnung (AO)
- Außensteuergesetz (AStG)
- Bewertungsgesetz (BewG)
- Einkommensteuergesetz (EStG)
- Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV)
- Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG)
- Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung (ErbStDV)
- Finanzgerichtsordnung (FGO)
- Forschungszulagengesetz (FZulG)
- Gewerbesteuergesetz (GewStG)
- Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV)
- Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)
- Grundsteuergesetz (GrStG)
- Investmentsteuergesetz (InvStG)
- Körperschaftsteuergesetz (KStG)
- Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV)
- Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV)
- Solidaritätzuschlaggesetz (SolzG)
- Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)
- Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG)
- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)
- Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)

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 WWW.BOORBERG.DE  
FAX 07 11/73 85-100 · 089/43 61 564 TEL 07 11/73 85-343 · 089/43 60 00-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

AO

AStG

BewG

EStG

EStDV

ErbStG

ErbStDV

FGO

FZulG

GewStG

GewStDV

GG

GmbHG

GrEStG

GrStG

HGB

InvStG

KStG

KStDV

LStDV

SolzG

StAbwG

SvEV

UmwStG

UStG

UStDV



**Präziser  
Überblick.**



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

## **Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte**

von Professorin Dr. Monika Jachmann-Michel,  
Vors. Richterin am Bundesfinanzhof

2024, 3., vollständig überarbeitete Auflage,  
238 Seiten, € 58,-

ISBN 978-3-415-07567-2

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, Vorsitzende Richterin des für Kapitalvermögen zuständigen VIII. Senats am Bundesfinanzhof, informiert 15 Jahre nach Einführung der Abgeltungsteuer in der 3. Auflage detailliert über die Konturen, die die Besteuerung der Kapitaleinkünfte neben gesetzlichen Anpassungen vor allem durch die Rechtsprechung des BFH seither gewonnen hat.

Behandelt werden die materiell-rechtlichen Grundsätze der Kapitaleinkommensbesteuerung, vorgezeichnet in § 20 EStG und § 17 EStG, das Kapitalertragsteuer-Abzugsverfahren sowie Ausnahmen von der Abgeltungsteuer gemäß § 32d EStG. Hinzu kommt ein Blick speziell auf Dividendenarbitrage-Geschäfte.

Dieser vollständig überarbeitete und aktualisierte Leitfaden ist auf dem Stand 1.1.2024.

 **BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564 TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SC0224