



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Erfassung von Einkünften aus der Veräußerung von Immobilien bei beschränkt Steuerpflichtigen

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 2018 - 0274

19. Januar 2024

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Anlass und Gegenstand	10
2	Umfang und Vorgehensweise	11
3	Rechtliche Grundlagen	11
3.1	Steuerliche Behandlung von Grundstücksveräußerungen	11
3.1.1	Veräußerung betrieblicher Grundstücke	11
3.1.2	Veräußerung privater Grundstücke	11
3.1.3	Gewerblicher Grundstückshandel	12
3.2	Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken	12
3.3	Anzeigepflicht der Notariate bei den Finanzbehörden	13
3.3.1	Form der Anzeige	14
3.3.2	Inhalt der Anzeige	14
3.3.3	Umfang der Anzeige	14
3.3.4	Bedeutung der Anzeige	15
3.4	Steuerliche Identifikationsnummer	15
3.4.1	Zuteilung auf Anforderung der Meldebehörde	16
3.4.2	Zuteilung auf Anforderung des Finanzamtes	16
3.5	Zuständigkeiten innerhalb der Finanzverwaltung	16
3.5.1	Grunderwerbsteuerstelle	16
3.5.2	Bewertungsstelle	17
3.5.3	Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige	17
4	Feststellungen	17
4.1	Versteuerung von Spekulationsgewinnen	19
4.2	Steuerliche Erfassung der Beteiligten	19
4.2.1	Im Ausland Ansässige, die inländische Grundstücke verkaufen	19
4.2.2	Im Ausland Ansässige, die inländische Grundstücke erwerben	20

4.3	Nutzung der Veräußerungsanzeigen durch die Finanzämter	20
4.4	Anzeigeverhalten der Notariate	22
4.4.1	Angabe der Identifikationsnummern	22
4.4.2	Weiterleitung der Abdrucke	23
4.5	Elektronische Veräußerungsanzeige	23
4.5.1	Aufgabe und Sachstand	23
4.5.2	Angabe der steuerlichen Identifikationsnummer	24
4.5.3	Ableitungen	25
5	Weitere Feststellungen	25
5.1	Melderecht bei kurzzeitiger Selbstnutzung	25
5.2	Ü-Konto	26
5.3	Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes	27
6	Würdigung und Empfehlung	27
7	Stellungnahme des BMF	29
7.1	Übermittlung inhaltlich vollständiger Veräußerungsanzeigen durch die Notariate	30
7.2	Zuordnung von Immobilien bei beschränkt Steuerpflichtigen (Identifikationsnummer und Ü-Konto)	30
7.3	Nutzung von Angaben aus den Erklärungen zur Feststellung von Grundstückswerten	31
7.4	Umsetzung/Einführung einer elektronischen Veräußerungsanzeige	32
8	Abschließende Bewertung durch den Bundesrechnungshof	32

Abkürzungsverzeichnis

A

AO *Abgabenordnung*

B

BewG *Bewertungsgesetz*

BFH *Bundesfinanzhof*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BMG *Bundesmeldegesetz*

BMI *Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat*

BStBl *Bundessteuerblatt*

BZSt *Bundeszentralamt für Steuern*

E

ELFE *Einheitliche länderübergreifende Festsetzung*

EStG *Einkommensteuergesetz*

G

GrEStG *Grunderwerbsteuergesetz*

K

KStG *Körperschaftsteuergesetz*

P

Prüfungsamt *Prüfungsamt des Bundes München*

U

Ü-Konto *Überwachungskonto*

V

VIFA *Vergabe einer Identifikationsnummer auf Anforderung des Finanzamtes nach § 139a Absatz 2 AO an melderechtlich nicht erfasste Personen*

0 Zusammenfassung

Natürliche Personen ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte nach § 49 Einkommensteuergesetz (EStG) erzielen. Dazu gehören auch Spekulationsgewinne aus der Veräußerung privater inländischer Grundstücke (§ 49 Absatz 1 Nummer 8 Buchstabe a EStG).

Das Prüfungsamt des Bundes München (Prüfungsamt) untersuchte im Jahr 2013 die steuerliche Erfassung von Einkünften aus der Veräußerung von inländischen Immobilien bei beschränkt Steuerpflichtigen. Es stellte fest, dass die Finanzämter bis zu 50 % der Spekulationsgewinne nicht erfasst hatten und nur bei einem geringen Teil der steuerlich erfassten Gewinne die Besteuerung tatsächlich gelungen ist. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sagte zu, sich für ein elektronisches Übermittlungsverfahren zwischen Notariaten und Finanzverwaltung sowie innerhalb der Finanzverwaltung einzusetzen.

Der Bundesrechnungshof untersuchte im Rahmen einer Kontrollprüfung, ob das BMF die in Aussicht gestellten Maßnahmen umgesetzt und damit Verbesserungen bei der Erfassung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne aus inländischen Grundstücken beschränkt Steuerpflichtiger erreicht hat. Bei einer Vielzahl von Grundstücksgeschäften mit im Ausland ansässigen Beteiligten sah er die notariellen Veräußerungsanzeigen, Grunderwerbsteuer-, Einkommensteuer- und Bewertungsakten ein und untersuchte den Verfahrensablauf innerhalb der Finanzverwaltung.

Unter Berücksichtigung der Stellungnahme des BMF vom 1. Dezember 2023 stellt der Bundesrechnungshof abschließend folgendes Prüfungsergebnis fest:

- 0.1 Eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Immobilien setzt voraus, dass das Grundstücksgeschäft einem Steuerpflichtigen eindeutig zugeordnet werden kann. Dies ist nur möglich, wenn der im Ausland ansässige Veräußernde ein Steuer- oder Überwachungskonto (Ü-Konto) besitzt, das das Finanzamt spätestens beim Erwerb der Immobilie einrichtet.

Nach wie vor waren bei den eingesehenen Grundstücksgeschäften viele der im Ausland ansässigen Veräußernden den Finanzämtern nicht bekannt (61 %) und steuerlich nicht geführt. Ein Jahr nach Erwerb der Immobilie hatten nur 63 % der im Ausland ansässigen Erwerbenden von mindestens zwei inländischen Immobilien eine Steuer-Nummer.

Die Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige, die auch für die Besteuerung von Spekulationsgewinnen zuständig sind, erhalten ausschließlich über die Veräußerungsanzeigen der Notariate Kenntnis von Grundstücksgeschäften. Damit kommt der Veräußerungsanzeige eine entscheidende Bedeutung zu.

Die für die beschränkt Steuerpflichtigen zuständigen Veranlagungsstellen konnten nur etwa die Hälfte der Veräußerungsanzeigen zu der Fallauswahl vorlegen. Nicht die

Grunderwerbsteuerstellen, sondern die Veranlagungsstellen des Belegenheitsfinanzamtes ermitteln, ob und ggf. wo die ausländischen Immobilienerwerbenden und -veräußernden steuerlich geführt werden und leiten dann erst die Veräußerungsanzeigen weiter.

Ist die Identifikationsnummer der am Grundstücksgeschäft Beteiligten auf der Veräußerungsanzeige angegeben, nutzt das Belegenheitsfinanzamt sie für die Suche nach einem Steuer- oder Ü-Konto. So kann es schnell und eindeutig das zuständige Veranlagungsfinanzamt feststellen und die Veräußerungsanzeige weiterleiten. Enthält die Veräußerungsanzeige die Identifikationsnummern nicht, sind zeitaufwendige und schwierige Ermittlungsarbeiten zu Namen und Vornamen die Folge, insbesondere wenn Vor-, Nachnamen und Namenszusätze schwer zu unterscheiden sind.

In 81 % der eingesehenen Veräußerungsanzeigen war zu den ausländischen Grundstücksveräußernden keine Identifikationsnummer angegeben. Tatsächlich besaßen aber die meisten eine Identifikationsnummer (73 %). Aus welchen Gründen die Notariate die Identifikationsnummer nicht angegeben hatten, ging aus den Akten nicht hervor. In keinem der eingesehenen Fälle gab es Hinweise, dass die Grunderwerbsteuerstellen bei den Notariaten nach der Identifikationsnummer des Veräußernden angefragt oder dass Notariate um Fristverlängerung gebeten hätten, um die steuerliche Identifikationsnummer festzustellen und nachzumelden.

- 0.2 Im Ausland Ansässige nutzten ihre Immobilie häufig für wenige Wochen im Jahr selbst. Erzielten sie keine weiteren im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, teilte ihnen das Finanzamt in der Regel keine Steuernummer zu. Entgegen den melderechtlichen Vorschriften verweigerten Meldebehörden in diesen Fällen häufig die Anmeldung. Damit erhielten die ausländischen Personen weder von der Finanzbehörde noch von der Meldebehörde eine Identifikationsnummer.

Die Finanzverwaltung hat vor einigen Jahren das Ü-Konto eingeführt. Es dient der Erfassung und Überwachung steuerlicher Vorgänge, aus denen derzeit keine steuerrechtlich relevanten Konsequenzen zu ziehen sind. Zu den überwachungsbedürftigen Tatbeständen gehören auch Erwerbs- und Veräußerungsanzeigen, wenn der Erwerbende mangels unmittelbarer steuerlicher Relevanz derzeit steuerlich nicht erfasst werden soll. Im Ausland ansässige Grundstücksveräußernde sind trotz der Möglichkeit eines Ü-Kontos häufig steuerlich nicht erfasst und haben keine Identifikationsnummer, obwohl diese für eine eindeutige Zuordnung des Vorgangs von entscheidender Bedeutung ist.

Der Gesetzgeber hat entsprechend den Empfehlungen der Erstprüfung das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ergänzt. Er hat deutlich gemacht, dass Veräußerungsanzeigen nur als vollständig gelten, wenn sie alle im GrEStG aufgeführten Angaben, wie z. B. Geburtsdatum und Identifikationsnummern der beteiligten natürlichen Personen enthalten. Trotzdem fehlten nach wie vor in vielen Veräußerungsanzeigen wichtige Angaben. Eine Ergänzung der Daten macht der Finanzverwaltung nicht nur erhebliche Mehrarbeit und verhindert eine zeitnahe Weiterleitung an die zuständigen

Veranlagungsstellen. In vielen Fällen sind die Beteiligten mangels eindeutiger persönlicher Merkmale überhaupt nicht zu identifizieren.

- 0.3 Bis heute ist das Vorhaben einer elektronischen Übermittlung und verwaltungsinternen elektronischen Weiterleitung der notariellen Anzeigen nicht umgesetzt. Eine entsprechende Rechtsverordnung gibt es nicht. Notariate übermitteln deshalb Veräußerungszeigen und Urkunden an die Finanzverwaltung noch immer in Papierform. Die Grunderwerbsteuerstellen leiten die Abdrucke an die Stellen der Finanzverwaltung auf dem Postweg weiter. Das geplante Verfahren sieht vor, dass jede an dem Grundstücksgeschäft beteiligte natürliche Person eine Identifikationsnummer hat bzw. bekommt. Auch die Weiterleitung der Abdrucke steuert das Verfahren je nach deren Dringlichkeit automatisch.

Für das elektronische Übermittlungsverfahren wurde im Jahr 2011 eine Aufgabenanmeldung sowie im Jahr 2018 ein Lastenheft erstellt. Das geplante Verfahren soll Medienbrüche beseitigen, Arbeitsabläufe innerhalb der Steuerverwaltung beschleunigen und eine Bearbeitung im Dialogsystem ermöglichen. Ergebnisse einer Pilotierungsphase mit ausgewählten Notariaten sollten als Grundlage für die noch zu erlassende Rechtsverordnung zur konkreten Ausgestaltung des Verfahrens dienen. Ende November 2023 waren 42,98 % des Projektes fertiggestellt. Die entwicklungstechnische Fertigstellung ist für den 30. März und die Bereitstellung für den 30. Mai 2024 geplant.

- 0.4 Im Ergebnis konnte der Bundesrechnungshof gegenüber der Erstprüfung keine signifikanten Verbesserungen bei der Besteuerung von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen feststellen. Steuerpflichtige Veräußerungsgewinne bleiben nach wie vor häufig unbesteuert. Die aktuelle Prüfung zeigt einen weiterhin erheblichen Handlungsbedarf bei der steuerlichen Erfassung von im Ausland ansässigen Immobilienerwerbenden und -veräußernden.

Eine elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige durch die Notariate und eine elektronische Weiterleitung innerhalb der Finanzverwaltung soll im Jahr 2024 bereitgestellt werden. Dieses Verfahren scheint geeignet sicherzustellen, dass bei Grundstückskäufen dem Erwerbenden immer eine Identifikationsnummer zugeteilt wird und er damit eindeutig identifiziert werden kann. Erfolgt zusätzlich noch die Vergabe einer Steuernummer oder bei derzeit steuerlich nicht relevanten Gegebenheiten die Anlage eines Ü-Kontos, könnte die Erfassung von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen erheblich verbessert werden.

Problematisch bleibt die ordnungsgemäße Besteuerung von Immobilien, die bereits im Besitz von beschränkt Steuerpflichtigen sind, die weder eine Identifikationsnummer noch eine Steuernummer oder ein Ü-Konto haben. Um auch bei dieser Fallgruppe eine gesetzmäßige Besteuerung von Einkünften aus den Grundstücken sicherzustellen, hält es der Bundesrechnungshof für erwägenswert, die Angaben aus den Erklärungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte zu nutzen. Fehlt in der Erklärung die Angabe der Identifikationsnummer, könnten die Finanzämter dies zum Anlass

nehmen um sicherzustellen, dass eine Identifikationsnummer zugeteilt und ein Steuer- oder Ü-Konto eingerichtet wird.

- 0.5 In seiner Stellungnahme vom 1. Dezember 2023 (Tz. 7) stimmte das BMF dem Bundesrechnungshof zu, dass für eine ordnungsgemäße steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen die in allen Teilen vollständige Veräußerungsanzeige der Notariate von immenser Wichtigkeit sei. Dennoch würden diese ihre Anzeigepflicht häufig – insbesondere aufgrund fehlender Angaben ihrer Mandanten – nur unzureichend erfüllen. Das BMF habe sich verschiedentlich bemüht, die Bundesnotarkammer, die Landesnotarkammern sowie die Notariate auf die große Bedeutung der Identifikationsnummer in der Veräußerungsanzeige hinzuweisen. Es werde sich auch weiterhin dafür einsetzen.

Erziele die beschränkt steuerpflichtige Person aus der Immobilie Einkünfte nach § 49 EStG, werde ein Steuerkonto angelegt und automatisiert eine Identifikationsnummer vergeben. Sei kein Steuerkonto notwendig, würden die Finanzämter seit Einführung im Jahr 2019 regelmäßig ein Ü-Konto anlegen. Dabei würden Name, Anschrift und Anlagegrund (z. B. „Veräußerungsmitteilungen für Grundstücke“) gespeichert. Die Vergabe einer Identifikationsnummer sei dabei nicht zwingend erforderlich.

Eine vollmaschinelle Auswertung der im Zuge der Grundsteuerreform erhobenen Daten sei derzeit technisch nicht möglich. Dies sei frühestens im Jahr 2025 realisierbar, denn erst zu diesem Zeitpunkt werde ein umfassender Datenbestand zur Verfügung stehen. Ein Land habe ein Verfahren vorgestellt, das die Nutzung der Angaben in den Feststellungserklärungen des Grundsteuerwertes ermöglicht. Allerdings seien die Grundbesitzstellen zurzeit stark belastet. Ein Datenaustausch zwischen Grundbesitzstellen und den zuständigen Veranlagungsstellen sei daher zum jetzigen Zeitpunkt nicht umsetzbar.

Die geplante elektronische Veräußerungsanzeige sehe die Angabe der Identifikationsnummer vor. Das Pflichtfeld für die Eingabe könne jedoch deaktiviert werden. Zusätzlich solle ein weiteres Feld aufgenommen werden, mit dem erklärt werden könne, dass eine beteiligte Person bisher noch keine Identifikationsnummer habe. Eine verpflichtende Übermittlung der Identifikationsnummer würde zu einem erheblichen Implementierungs-, Programmierungs- und Umplanungsaufwand führen, wodurch der aktuell geplante Bereitstellungstermin im Jahr 2024 nicht eingehalten werden könnte. Das BMF setze sich für eine schnelle Umsetzung der elektronischen Veräußerungsanzeige ein.

- 0.6 Der Bundesrechnungshof sieht durch die Stellungnahme des BMF seine Prüfungserkenntnisse bestätigt. Er bekräftigt seine Empfehlung sicherzustellen, dass jede natürliche Person, die ein inländisches Grundstück erwirbt oder veräußert, eine Identifikationsnummer hat und für sie ein Steuer- oder Ü-Konto angelegt ist. Denn eine ordnungsgemäße Besteuerung von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen setzt eine zeitnahe Überprüfung des Grundstücksgeschäftes voraus. Dafür sind ein zügiger

Verfahrensablauf und eine koordinierte Zusammenarbeit der verschiedenen Stellen der Finanzverwaltung von großer Bedeutung. Hat der Veräußernde keine Identifikationsnummer und ist er den Finanzämtern mangels Steuer- oder Ü-Konto unbekannt, kann dies nicht gelingen.

Die Angaben in den Feststellungserklärungen des Grundsteuerwertes eröffnen nach Auffassung des Bundesrechnungshofes die Möglichkeit, fehlende Identifikationsnummern zu vergeben und Steuer- bzw. Ü-Konten anzulegen. Diese Möglichkeit sollte genutzt werden. Offensichtlich hat dies ein Land erkannt und eine Vorgehensweise für die Nutzung der Daten aufgezeigt. Das BMF sollte dieses Modell den anderen Ländern vorstellen und die Nutzung der Angaben in den Feststellungserklärungen diskutieren.

Das BMF sollte auch dafür sorgen, dass der Zeitplan für die Umsetzung einer elektronischen Veräußerungsanzeige eingehalten wird. Es erscheint unerlässlich, dass dabei das Eingabefeld für die Identifikationsnummer als Pflichtfeld festgelegt wird. Denn – wie auch das BMF bestätigte – ist jeder an einem Grundstücksgeschäft Beteiligte Steuerpflichtiger im Sinne der Abgabenordnung (AO) und muss daher über eine Identifikationsnummer verfügen.

Der Bundesrechnungshof schließt die Prüfung ab, behält sich jedoch vor, sich in einem Nachfrageverfahren über die weitere Umsetzung der Empfehlungen zu informieren.

1 Anlass und Gegenstand

Das Prüfungsamt untersuchte im Jahr 2013 die „Erfassung von Einkünften aus der Veräußerung von inländischen Immobilien bei beschränkt Steuerpflichtigen“. Es stellte fest, dass bei allen aufgesuchten Finanzämtern in mehreren Ländern bis zu 50 % der Sachverhalte mit steuerpflichtigen Gewinnen aus Immobilienverkäufen durch im Ausland Ansässige steuerlich nicht erfasst wurden. Eine weitere Prüfung des Prüfungsamtes hatte zum Ergebnis, dass nur bei einem geringen Teil der steuerlich erfassten Gewinne die Besteuerung tatsächlich gelang. Dem Fiskus entgingen Steuereinnahmen in erheblichem Umfang. Hierfür ermittelte das Prüfungsamt verschiedene Gründe:

- Mehr als die Hälfte der notariellen Veräußerungsanzeigen enthielten nicht die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben der Identifikationsnummern der am Rechtsgeschäft Beteiligten. Dadurch war die Zuordnung zu bestimmten Personen erschwert und teilweise unmöglich.
- Die Ermittlung, ob im Ausland ansässige Grundstücksveräußernde und -erwerbende bei einem Finanzamt steuerlich geführt wurden, erfolgte in der Regel erst bei den Veranlagungsstellen. Die von den Grunderwerbsteuerstellen übersandten notariellen Anzeigen mussten dann an die zuständigen Finanzämter weitergeleitet werden. Dadurch kamen sie häufig nicht oder mit erheblicher zeitlicher Verzögerung an.

Das Prüfungsamt empfahl, die Möglichkeit dafür zu schaffen, dass die Notariate die Veräußerungsanzeigen samt Urkunden elektronisch an die Grunderwerbsteuerstellen übermitteln. Diese sollten die eingehenden Anzeigen und Urkunden auch elektronisch an die Veranlagungsstellen des Veräußernden/des Erwerbenden weiterleiten können. Das BMF sollte gewährleisten, dass in den Veräußerungsanzeigen zwingend die Identifikationsnummern einzutragen sind. Bei einem elektronischen Übermittlungsverfahren sollte dieses Eingabefeld deshalb als Pflichtfeld gestaltet werden. Das Prüfungsamt regte zudem eine klarstellende Ergänzung des § 21 GrEStG an, wonach die Urkundenaushändigung „die in allen Teilen vollständige Anzeige (§§ 18 bis 20 GrEStG)“ voraussetzt.

Das BMF sagte dem Prüfungsamt zu, sich für ein elektronisches Übermittlungsverfahren zwischen Notariaten und Finanzverwaltung und innerhalb der Finanzverwaltung sowie für die geforderte Ergänzung des GrEStG einzusetzen.

Im Rahmen dieser Kontrollprüfung untersuchten wir, ob das BMF zwischenzeitlich die in Aussicht gestellten Maßnahmen umgesetzt und damit Verbesserungen bei der Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus inländischen Grundstücken beschränkt Steuerpflichtiger erreicht hat.

2 Umfang und Vorgehensweise

Bei der Prüfung führten wir örtliche Erhebungen im BMF, im Bayerischen Landesamt für Steuern - Dienststelle München, bei den Finanzämtern München, Mühldorf am Inn¹, Hamburg-Nord sowie beim Finanzamt für Verkehrsteuern und Grundbesitz Hamburg² durch.

In den Finanzämtern nahmen wir Einsicht in Grunderwerbsteuer-, Bewertungs- und Veranlagungsakten. Zudem ließen wir uns in Gesprächen mit Bediensteten der Finanzämter über die Verfahrensabläufe unterrichten. Beim Bayerischen Landesamt für Steuern - Dienststelle München informierten wir uns über das Ü-Konto.

Darüber hinaus forderten wir bei den Landesfinanzverwaltungen Auswertungen zu bestimmten Grundstücksgeschäften an (zum Umfang siehe Tz. 4).

3 Rechtliche Grundlagen

3.1 Steuerliche Behandlung von Grundstücksveräußerungen

3.1.1 Veräußerung betrieblicher Grundstücke

Wird ein inländisches Grundstück verkauft, das zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehört, ist der Veräußerungserlös in jedem Fall, also unabhängig von der Behaltensfrist und der Verwendung der Immobilie, nach § 15 Absatz 1 Nummer 1 EStG steuerpflichtig.

3.1.2 Veräußerung privater Grundstücke

Bei Veräußerung von privatem Grundbesitz liegt ein einkommensteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vor, wenn zwischen dem Erwerb des Grundstücks und dessen Verkauf ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt. Gewinne aus solchen privaten Veräußerungsgeschäften sind als sonstige Einkünfte nach § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 Absatz 1 Nummer 1 EStG zu versteuern.

Für die Berechnung der Zehnjahresfrist ist das der Anschaffung bzw. der Veräußerung des Objektes zugrunde liegende obligatorische Rechtsgeschäft, in aller Regel also das Datum des

¹ Das Finanzamt Mühldorf am Inn ist für die Grunderwerbsteuer der Amtsbezirke München und Mühldorf zuständig.

² Das Finanzamt Hamburg-Nord ist zentral zuständig für die Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen. Das Finanzamt für Verkehrsteuern und Grundbesitz Hamburg ist zentral zuständig für die Grunderwerbsteuer, die Grundsteuer und die Einheitsbewertung.

notariellen Kaufvertrages, maßgebend. Wird ein unentgeltlich erworbenes Grundstück veräußert, ist auf den Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch den Rechtsvorgänger abzustellen (§ 23 Absatz 1 Satz 3 EStG).

Wird das Grundstück im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft nicht zu versteuern (§ 23 Absatz 1 Nummer 1 Satz 3 EStG). Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn das Grundstück vom Steuerpflichtigen nur zeitweise bewohnt wird, es ihm in der übrigen Zeit jedoch zur Verfügung steht (z. B. nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnung).

Bemessungsgrundlage für den zu versteuernden Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der mit dem Verkauf angefallenen Aufwendungen (§ 23 Absatz 3 Satz 1 EStG).

3.1.3 Gewerblicher Grundstückshandel

Der Verkauf mehrerer Grundstücke kann unter bestimmten Voraussetzungen über die private Vermögensverwaltung hinausgehen und dann als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren sein.

Nach der Rechtsprechung gilt als ein Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels die Überschreitung der sogenannten „Drei-Objekt-Grenze“³. Liegen auch die übrigen Voraussetzungen (§ 15 Absatz 2 EStG) vor, führt dies zur Gewerblichkeit aller – d. h. auch der ersten drei – Objektverkäufe.

3.2 Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) in Deutschland haben (§ 2 Nummer 1 Körperschaftsteuergesetz – KStG). Der Umfang der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht richtet sich nach den einschlägigen Regelungen des EStG (§§ 8 Absatz 1, 31 Absatz 1 KStG).

³ Veräußert der Steuerpflichtige innerhalb eines engen Zeitraums von fünf Jahren mehr als drei Objekte, sieht der Bundesfinanzhof (BFH) einen Anhaltspunkt, dass die private Vermögensverwaltung verlassen wird und ggf. ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt (BMF-Schreiben vom 26. März 2004, Bundessteuerblatt (BStBl) I S. 434 und BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001, BStBl II 2002, S. 291).

Natürliche Personen ohne Wohnsitz (§ 8 AO) und gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland sind beschränkt steuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG haben (§ 1 Absatz 4 EStG).

Zu den beschränkt steuerpflichtigen inländischen Einkünften gehören u. a.:

- nach § 49 Absatz 1 Nummer 8 Buchstabe a EStG: sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 2 EStG, soweit es sich um private Veräußerungsgeschäfte mit inländischen Grundstücken handelt,
- nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f bb EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen.⁴

Artikel 13 Absatz 1 des Organisation for Economic Co-operation and Development-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen regelt die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Immobiliengeschäften folgendermaßen:

„(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.“

Demnach sehen Doppelbesteuerungsabkommen regelmäßig die Anwendung des Belegenheitsprinzips vor, also die Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilien im Land des belegen Grundstücks. Ob und ggf. wie ein Veräußerungsgewinn versteuert wird, richtet sich nach dem innerstaatlichen Recht eines jeden Vertragsstaates.

3.3 Anzeigepflicht der Notariate bei den Finanzbehörden

Notariate haben Rechtsvorgänge, die unmittelbar oder mittelbar das Eigentum an einem inländischen Grundstück⁵ betreffen, dem für die Grunderwerbsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen (§ 18 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 GrEStG). Dies ist das Belegenheitsfinanzamt (§ 18 Absatz 5 GrEStG).

⁴ Soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist) gehören.

⁵ Grundstücke im Sinne des GrEStG sind inländische Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts einschließlich noch nicht vermessener Teilflächen, Miteigentumsanteile, Wohnungseigentum und Teileigentum (§ 2 Absatz 1 GrEStG). Zu den Grundstücken rechnen sowohl solche des Anlagevermögens als auch solche des Umlaufvermögens. Den Grundstücken stehen Erbbaurechte, Gebäude auf fremdem Boden sowie dinglich gesicherte Sondernutzungsrechte im Sinne des § 15 des Wohnungseigentumsgesetzes und des § 1010 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gleich (§ 2 Absatz 2 GrEStG).

3.3.1 Form der Anzeige

Die Anzeige ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck des jeweiligen Ziellandes schriftlich zu erstatten (§ 18 Absatz 1 Satz 1 GrEStG). Den entsprechenden Vordrucksatz „Veräußerungsanzeige“ stellen die Landesfinanzverwaltungen im Internet als ausfüllbares PDF-Dokument zum Download zur Verfügung. Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011⁶ wurde eine Ermächtigungsgrundlage zur Regelung eines Verfahrens zur elektronischen Übermittlung der Anzeigen und Abschriften der Urkunden in § 22a GrEStG aufgenommen. Da eine entsprechende Rechtsverordnung bis heute nicht existiert, ist eine elektronische Übermittlung der Anzeigen und der Urkunden nicht möglich (§ 22a Satz 3 GrEStG).

3.3.2 Inhalt der Anzeige

Gemäß § 20 Absatz 1 GrEStG muss die notarielle Anzeige u. a. Name, Vorname, Anschrift, Geburtsdatum sowie die steuerliche Identifikationsnummer⁷ (§ 139b AO) des Veräußernden und des Erwerbenden enthalten.

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015⁸ legte der Gesetzgeber fest, dass Notariate Urkunden und Ausfertigungen oder beglaubigte Abschriften den Beteiligten erst aushändigen dürfen, wenn sie die Anzeigen „in allen Teilen vollständig (§§ 18 und 20 GrEStG)“ an das Finanzamt gesandt haben (§ 21 GrEStG). Die Ergänzung begründete er mit der einheitlichen Definition des Anzeigenbegriffs innerhalb des GrEStG.⁹

3.3.3 Umfang der Anzeige

Die Notariate übersenden die ausgefüllten und ausgedruckten Veräußerungsanzeigen mit allen vorgesehenen Abdrucken an die Belegenheitsfinanzämter und fügen eine Abschrift der Urkunde über den Rechtsvorgang bei (§ 18 Absatz 1 Satz 2 GrEStG).

Je nach Land besteht der Vordrucksatz „Veräußerungsanzeige“ aus mindestens sechs Ausfertigungen¹⁰, von denen vorgesehen ist:

- eine Ausfertigung für die Grunderwerbsteuerstelle zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer,

⁶ BGBl. I Nummer 55, S. 2131.

⁷ Siehe Tz. 3.4.

⁸ BGBl. 2015 I S. 1834.

⁹ Die Änderung dient der Umsetzung des Vorschlags des Bundesrates in Ziffer 50 seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Bundestagsdrucksache 18/3158).

¹⁰ In einigen Ländern sind zudem Abdrucke für die Vollstreckungsstelle vorgesehen.

- eine Durchschrift für die Bewertungsstelle zur Prüfung von Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungen oder Nachfeststellungen,
- eine Durchschrift für das Wohnsitzfinanzamt des Erwerbenden zur Feststellung der Einkünfte aus dem Grundstück und der steuerlichen Folgen,
- eine Durchschrift für das Wohnsitzfinanzamt des Veräußernden zur Prüfung der steuerpflichtigen Einkünfte,
- eine Durchschrift für die Notarhandakte und
- eine Durchschrift für die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung.

3.3.4 Bedeutung der Anzeige

Das Notariat kann erst nach Erhalt der Unbedenklichkeitsbescheinigung die Eintragung des Grundstücksgeschäftes in das Grundbuch veranlassen.

3.4 Steuerliche Identifikationsnummer

Die Identifikationsnummer wurde mit dem Steueränderungsgesetz 2003¹¹ geschaffen und zum 1. Juli 2007 eingeführt.¹² Ziel der Einführung eines einheitlichen Identifikationsmerkmals war u. a., dass steuererhebliche Informationen leichter zugeordnet und ausgewertet werden können. Die Identifikationsnummer sei daher auch ein wesentlicher Beitrag zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und zum Bürokratieabbau in der Verwaltung.¹³

Die AO regelt, dass das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) jedem Steuerpflichtigen ein Identifikationsmerkmal zuteilt (§ 139a Absatz 1 Satz 1 AO).¹⁴ Steuerpflichtiger ist dabei jeder, der nach einem Steuergesetz steuerpflichtig ist (§ 139a Absatz 2 AO). Die Gesetzesbegründung erläutert, dass Steuerpflichtige in diesem Sinn „... über die in § 33 Abs. 1 AO genannten Personen hinaus auch solche Personen sind, die nach den Steuergesetzen steuerpflichtig sind, ohne bereits eine Steuer zu schulden. ... Ohne Einbeziehung derartiger Personen wäre der Zweck des Identifikationsmerkmals nicht zu erreichen“.¹⁵ Ausschlaggebend ist demnach nur, ob die Person die subjektiven Voraussetzungen einer Steuerpflicht erfüllt¹⁶; es ist nicht notwendig, dass die Person tatsächlich eine Steuer schuldet.¹⁷

¹¹ Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003), BGBl. 2003 I Nummer 62, S. 2666.

¹² § 1 Steueridentifikationsnummernverordnung.

¹³ Bundestagsdrucksache 15/1945, S. 15 und 16.

¹⁴ Natürliche Personen erhalten eine Identifikationsnummer, wirtschaftlich Tätige eine Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139a Absatz 1 Satz 3 AO).

¹⁵ Bundestagsdrucksache 15/1945, S. 16.

¹⁶ Kommentar zur Abgabenordnung Klein, 12. Auflage, Randziffer 7 zu § 139a AO.

¹⁷ BFH-Urteil vom 18. Januar 2012, Az.: II R 49/10, BStBl II 2012, S. 168.

3.4.1 Zuteilung auf Anforderung der Meldebehörde

Das BZSt teilte im Jahr 2008 jeder Person, die im Inland mit Hauptwohnsitz oder alleinigem Wohnsitz gemeldet und damit in einem Melderegister in Deutschland erfasst war, eine Identifikationsnummer zu. Dazu leiteten die Meldebehörden die Personendaten an das BZSt weiter (§ 139b Absatz 6 AO). In Deutschland nicht gemeldete Personen erhielten keine Identifikationsnummer.

Melden sich Zugezogene, die noch keine Identifikationsnummer haben, neu an, geben die Meldebehörden die persönlichen Daten an das BZSt weiter (§ 139b Absatz 7 AO). Das BZSt vergibt dann eine Identifikationsnummer.

3.4.2 Zuteilung auf Anforderung des Finanzamtes

Das Finanzamt fordert im Rahmen der Zuteilung einer Steuernummer (ebenfalls) beim BZSt eine Identifikationsnummer an, wenn die zu erfassende Person noch keine Identifikationsnummer hat. Dazu gibt es alle melderechtlich erforderlichen Daten wie Name, Vorname, Geburtsdatum und Adresse an das BZSt weiter. Das BZSt vergibt eine Identifikationsnummer und liefert diese an das Finanzamt und den Steuerpflichtigen zurück.

Bei der Anlage eines Ü-Kontos wird nicht zwingend eine Identifikationsnummer vergeben (Tz. 5.2).

3.5 Zuständigkeiten innerhalb der Finanzverwaltung

3.5.1 Grunderwerbsteuerstelle

Der Rechtsvorgang des Kaufvertrages eines inländischen Grundstücks unterliegt der Grunderwerbsteuer (§ 1 Absatz 1 Nummer 1 GrEStG, § 38 AO). Steuerpflichtig sind dabei regelmäßig die an dem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen (§ 13 Nummer 1 GrEStG, § 33 Absatz 1 AO), unabhängig von ihrem Ansässigkeitsstaat. Die örtliche Zuständigkeit der Grunderwerbsteuerstelle richtet sich in erster Linie nach dem Bezirk, in dem das Grundstück oder der wertvollste Grundstücksteil liegt (§ 17 Absatz 1 GrEStG).

Die Grunderwerbsteuerstelle prüft, ob das Veräußerungsgeschäft grunderwerbsteuerpflichtig ist und fertigt ggf. den Grunderwerbsteuerbescheid. Sobald die Grunderwerbsteuerstelle feststellt, dass die Steuer entrichtet, sichergestellt oder gestundet worden ist oder dass Steuerfreiheit vorliegt, erstellt sie eine Unbedenklichkeitsbescheinigung und sendet diese dem beurkundenden Notariat zu (§ 22 Absatz 2 GrEStG).

3.5.2 Bewertungsstelle

Bis zum 31. Dezember 2024 ist für inländische Grundstücke ein Einheitswert festzustellen (§ 19 Absatz 1 Bewertungsgesetz – BewG).¹⁸ Der Einheitswert beinhaltet auch die Bestimmung der Art und der Zurechnung des Grundstücks (§ 19 Absatz 3 BewG). Zuständig für die gesonderte Feststellung des Einheitswertes ist das Finanzamt, in dessen Bezirk das Grundstück oder der wertvollste Grundstücksteil liegt (§ 18 Absatz 1 Nummer 1 AO).

Die Bewertungsstelle hat bei der Veräußerung einer Immobilie eine Zurechnungsfortschreibung durchzuführen (§ 22 Absatz 2 BewG) und die Grenzen für eine Wertfortschreibung (§ 22 Absatz 1 BewG) zu prüfen.

3.5.3 Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige

Die Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige haben sicherzustellen, dass laufende Einkünfte aus Grundstücken sowie steuerpflichtige Veräußerungsgewinne ordnungsgemäß der Besteuerung unterworfen werden.

Für die Veranlagung von beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen ist das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen des Steuerpflichtigen oder, wenn dies für mehrere Finanzämter zutrifft, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet (§ 19 Absatz 2 Satz 1 AO). Entsprechend regelt § 20 Absatz 3 AO die örtliche Zuständigkeit für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht.

4 Feststellungen

Für die Prüfung forderten wir bei den Landesrechenzentren Auswertungen zu Grundstücksgeschäften an, bei denen ausländische Personen in den Jahren 2010 bis 2018 eine Immobilie in den Städten Berlin, Frankfurt, Hamburg oder München erworben haben. Grundlage für die Auswertungen sollten die gespeicherten Daten der Grunderwerbsteuer-Festsetzungen sein. Die Landesrechenzentren übermittelten uns Grundstückserwerbe in folgendem Umfang:

¹⁸ Ab 1. Januar 2025 werden die Einheitswerte in den meisten Ländern von Grundsteuerwerten abgelöst – in manchen Ländern auch von anderen Bemessungsgrundlagen.

Tabelle 1

Grundstückserwerbe ausländischer Personen in den Jahren 2010 bis 2018

Grundstückserwerbe in der Stadt ...	Gesamtzahl 2010 bis 2018	davon natürliche Personen	davon juristische Personen
Berlin	31 208	27 367	3 841
Frankfurt	3 642	3 040	602
Hamburg	3 575	2 916	659
München	7 001	6 011	990
Summe	45 426	39 334	6 092

Quelle: Bundesrechnungshof.

Zudem baten wir für die Städte Hamburg und München um eine Auflistung von Grundstücksveräußernden, die im Ausland ansässig waren und in den Jahren 2014 bis 2016 eine inländische Immobilie verkauft haben. Grundlage dafür sollten ebenfalls die gespeicherten Daten aus den Grunderwerbsteuer-Festsetzungen sein.

Das Rechenzentrum Bayern konnte für Immobilienübertragungen in München keine entsprechende Auflistung erstellen. Die Grunderwerbsteuerstellen erfassten nämlich meist nur die Grundstückserwerbenden mit Namen und Anschrift, da diese in der Regel die Grunderwerbsteuer leisten. Vom Veräußernden speicherten sie dagegen nur den Namen (ohne Adresse) ab. Damit waren technische Auswertungen nach beschränkt Steuerpflichtigen, die ein Grundstück verkauften, nicht möglich. Wir baten deshalb das Finanzamt Mühldorf am Inn, im Zeitraum September und Oktober 2018 eingehende Vorgänge mit im Ausland ansässigen Veräußernden in einer Liste zu erfassen und uns diese Aufstellung und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen. Die Grunderwerbsteuerstellen beim Finanzamt Mühldorf am Inn meldeten uns 70 Fälle. Bei unseren örtlichen Erhebungen sahen wir alle entsprechenden Grunderwerbsteuerakten ein.

Die Finanzbehörde Hamburg legte uns die angeforderte Auswertung vor. Aus der Ergebnisliste wählten wir für unsere Erhebungen 80 Grundstücksgeschäfte aus. Damit untersuchten wir insgesamt in 150 Fällen, inwieweit im Ausland ansässige Grundstücksveräußernde steuerpflichtige Spekulationsgewinne versteuert haben.

Bei unserer Erstprüfung hatten wir auch die steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen untersucht, die beim Verkauf betrieblicher Grundstücke entstanden waren. Wir hatten festgestellt, dass die Gewinne immer ordnungsgemäß versteuert wurden und die Veranlagungsstellen für beschränkt steuerpflichtige, steuerlich nicht erfasste Kapitalgesellschaften eigene Verfahren entwickelt hatten, die eine korrekte Erfassung der Gewinne sicherstellten. Aus diesem Grund befassten wir uns in der vorliegenden Prüfung ausschließlich mit Veräußerungsgeschäften privater Grundstücke.

4.1 Versteuerung von Spekulationsgewinnen

Ein Abgleich mit den Bewertungsdaten zeigte, dass in 34 Veräußerungsfällen (23 %) der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks weniger als zehn Jahre betrug und damit die gesetzliche Frist für ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG erfüllt war. Die erwirtschafteten Spekulationsgewinne bei den eingesehenen Fällen betrugen je Fall bis zu 1,9 Mio. Euro.

Weiter stellten wir fest, dass in den nämlichen 34 Fällen 15 ausländische Veräußernde (44 %) steuerlich erfasst waren und den erwirtschafteten Spekulationsgewinn versteuert hatten. Eine ordnungsgemäße Besteuerung des Gewinns unterblieb in 19 Fällen (56 %). Diese beschränkt steuerpflichtigen Grundstücksveräußernden hatten keine Steuernummer und kein Ü-Konto.

Bei der Untersuchung im Jahr 2013 hatte das Prüfungsamt festgestellt, dass bis zu 50 % der Sachverhalte mit steuerpflichtigen Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken durch beschränkt Steuerpflichtige von den Finanzämtern steuerlich nicht erfasst wurden. Damit hat sich die Quote der gesetzmäßig besteuerten Spekulationsgewinne bei im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen nicht verbessert, sondern eher verschlechtert. Das Prüfungsamt hatte damals folgende Gründe analysiert:

1. Die im Ausland ansässigen Grundstückserwerbenden waren überwiegend steuerlich nicht erfasst.
2. Veräußerungsanzeigen lagen den Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige nur teilweise vor.
3. Die Angaben in den Veräußerungsanzeigen waren häufig unvollständig.
4. Ausländische Personen, die Immobilien in Deutschland erwarben und veräußerten, hatten meist keine Identifikationsnummer.

Wir untersuchten daher unsere gesamte Fallauswahl von 150 Grundstücksverkäufen hinsichtlich dieser Aspekte und kamen zu den nachfolgend dargestellten Ergebnissen.

4.2 Steuerliche Erfassung der Beteiligten

4.2.1 Im Ausland Ansässige, die inländische Grundstücke verkaufen

Entsprechend unseren Feststellungen bei der Erstprüfung setzt eine zutreffende Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Immobilien voraus, dass das Grundstücksgeschäft einem Steuerpflichtigen eindeutig zugeordnet werden kann. Dies ist nur möglich, wenn die Finanzverwaltung für den im Ausland ansässigen Veräußernden ein Steuer- oder Ü-Konto angelegt hat. Wir untersuchten daher diesbezüglich alle ausgewählten 150 Fälle (also auch diejenigen, bei denen kein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorlag).

Nach unseren Feststellungen waren 92 der ausländischen Veräußernden den Finanzämtern nicht bekannt (61 %). 58 Veräußernde hatten ein Steuerkonto und waren damit steuerlich geführt (39 %). Ein Ü-Konto stellten wir bei keinem beschränkt Steuerpflichtigen fest.

Feststellungen des Rechnungshofes der Freien Hansestadt Bremen

Ähnliche Erkenntnisse gewann der Rechnungshof der Freien Hansestadt Bremen, der die Einkünfte aus Grundbesitz bei beschränkter Steuerpflicht untersuchte.¹⁹ Er beschäftigte sich mit der ertragsteuerlichen Erfassung von Immobilien im Ausland lebender Personen. Der Rechnungshof der Freien Hansestadt Bremen stellte fest, dass von 195 überprüften Fällen 88 Grundstücksbesitzende (45 %) ertragsteuerlich nicht erfasst waren.

4.2.2 Im Ausland Ansässige, die inländische Grundstücke erwerben

Finanzämter können nur dann prüfen, ob steuerpflichtige Grundstücksgeschäfte vorliegen, wenn die im Ausland Ansässigen bereits beim Erwerb der Immobilie beim Veranlagungsfinanzamt erfasst werden. Um dies näher zu untersuchen, erstellten wir im Jahr 2019 nach dem Zufallsprinzip eine Fallauswahl von 177 natürlichen, im Ausland ansässigen Personen, die in den Jahren 2010 bis 2018 mehr als eine inländische Immobilie erworben haben – also für einen Zeitpunkt mindestens ein Jahr nach der Anschaffung der Grundstücke.²⁰ In der Summe hatten die beschränkt Steuerpflichtigen der Fallauswahl 331 Grundstücke erworben.

Wir stellten fest, dass 111 Personen (63 %), die zusammen in den letzten zehn Jahren 201 Immobilien gekauft hatten, eine Steuernummer hatten.

66 ausländische Personen (37 %), die ein inländisches Grundstück besaßen, waren steuerlich nicht erfasst. Sie hatten seit dem Jahr 2010 130 Grundstücke gekauft. Beispielsweise konnten wir für eine in Österreich beheimatete Person, die in den Jahren 2010 und 2011 jeweils eine Eigentumswohnung in Deutschland gekauft hatte, keine Steuernummer feststellen. Der Kaufpreis der Eigentumswohnungen betrug zusammen fast 12 Mio. Euro.

4.3 Nutzung der Veräußerungsanzeigen durch die Finanzämter

Wir untersuchten auch, wie Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige mit Veräußerungsanzeigen umgehen, wenn der ausländische Immobilienveräußernde weder ein

¹⁹ Jahresberichte 2019 – Land und Stadt – des Rechnungshofes der Freien Hansestadt Bremen, S. 125.

²⁰ Wir gingen dabei davon aus, dass der Besitzer maximal eine Immobilie selbst nutzt und er deshalb aus der anderen Immobilie steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Damit hätte der Steuerpflichtige jährlich eine Steuererklärung abzugeben. Das Finanzamt müsste ihm eine Steuernummer zuteilen.

Steuer- noch ein Ü-Konto hatte. Dazu übermittelten wir den Veranlagungsstellen eine Liste und baten um Vorlage der entsprechenden Veräußerungsanzeigen sowie der jeweiligen Arbeitsvorgänge.

Die Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige erklärten, dass sie ausschließlich über die notariellen Anzeigen Kenntnis von Grundstücksgeschäften erhalten.

Die Veranlagungsstellen konnten uns nur 45 % der angeforderten Unterlagen vorlegen. Nach deren Angaben leiten in der Regel die Grunderwerbsteuerstellen die Ausfertigungen der Veräußerungsanzeigen der Veranlagungsstelle für beschränkt Steuerpflichtige des Belegheftsfinanzamtes zu. Die Grunderwerbsteuerstellen ermitteln nicht, ob und ggf. wo die an dem Grundstücksgeschäft Beteiligten steuerlich geführt werden. Die Ermittlung der Steuernummer erfolgte im Verfahrensablauf daher erst in den Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige.

Die Grunderwerbsteuerstellen in Hamburg hatten nicht einmal die Möglichkeit zu prüfen, ob und wo die an dem Immobiliengeschäft Beteiligten steuerlich geführt werden. Sie hatten nämlich keinen Zugriff auf die länderübergreifende Namensabfrage LUNA²¹. Daher müssen sie Ausfertigungen der Veräußerungsanzeigen zu Grundstücksgeschäften, an denen ein im Ausland Ansässiger beteiligt ist, immer der Veranlagungsstelle für beschränkt Steuerpflichtige beim Finanzamt Hamburg Nord weiterleiten. Erst dort ermitteln die Sachbearbeiter die Steuernummer und senden sie ggf. an das für die Veranlagung zuständige Finanzamt.

Sind die Identifikationsnummern der Beteiligten in der notariellen Veräußerungsanzeige angegeben, gibt die Veranlagungsstelle diese als Suchkriterium ein und erhält als Ergebnis die Steuernummern, unter denen die Beteiligten erfasst sind. Besteht für einen Steuerpflichtigen ein Ü-Konto (Tz. 5.2), wird auch dieses angezeigt. Anhand dieser Daten ist erkennbar, welches Finanzamt ertragsteuerlich für den beschränkt Steuerpflichtigen zuständig ist. Diese Recherche ist für die Veranlagungsbezirke schnell und unkompliziert. Stellen sie fest, dass der im Ausland ansässige Beteiligte bei einem anderen Finanzamt steuerlich geführt wird oder für ihn ein Ü-Konto angelegt ist, leiten sie die Veräußerungsanzeige umgehend weiter.

Enthält die Veräußerungsanzeige jedoch nicht die Identifikationsnummern, klagten Veranlagungsstellen über zeitaufwendige und schwierige Ermittlungsarbeiten. Die Identifizierung der ausländischen Beteiligten erfolge dann über Name und Vorname. Gerade ausländische Namen bestünden häufig aus mehreren Namensteilen, bei denen Vor-, Nachname und Namenszusätze bisweilen schwer zu unterscheiden seien. Häufig sei auch die Schreibweise der Namen unterschiedlich (z. B. Valery und Valerie). Deshalb würde die Angabe der Identifikationsnummer sowie die Angabe des Geburtsdatums der Beteiligten die Recherche erheblich erleichtern. Da den Veranlagungsbezirken keine Vertragsausfertigungen vorlägen, sei auch eine eigenständige Ergänzung der Veräußerungsanzeigen um die fehlenden Daten, wie z. B.

²¹ LUNA = Länderumfassende Namensabfrage. Anhand einer Namensabfrage greift LUNA bundesweit auf die Daten des Grundinformationsdienstes zu und zeigt die Steuernummer und die Identifikationsnummer der gesuchten Person an.

das Geburtsdatum, nicht möglich. Rückfragen bei den Notariaten unterblieben wegen erheblicher Arbeitsbelastung.

4.4 Anzeigeverhalten der Notariate

In den Grunderwerbsteuerstellen sahen wir die Akten zu allen ausgewählten Grundstücksveräußerungen (150 Fälle, siehe Tz. 4.1) ein. Alle Veräußerungsanzeigen befanden sich in den Papierakten.

4.4.1 Angabe der Identifikationsnummern

Bei unseren Erhebungen in Hamburg stellten wir fest, dass in 89 % der Veräußerungsanzeigen (71 von 80 Fällen) zu dem ausländischen Grundstücksveräußernden keine Identifikationsnummer angegeben war. Teilweise fehlte in den Veräußerungsanzeigen auch das Feld für die Angabe der Identifikationsnummer, weil die Notariate nicht den bundeseinheitlichen Vordruck, sondern ein veraltetes Formular, verwendet hatten.

Bei den Veräußerungsanzeigen, die beim Finanzamt Mühldorf am Inn eingegangen waren, war in 73 % der Fälle (51 von 70 Fällen) keine Identifikationsnummer zu dem ausländischen Grundstücksveräußernden angegeben. In allen eingesehenen Fällen hatten die Notariate aktuelle Vordrucke verwendet.

In den 122 Fällen, in denen keine Identifikationsnummer angegeben war, recherchierten wir, ob die ausländischen Grundstücksveräußernden wirklich keine Identifikationsnummer hatten. Wir stellten fest, dass tatsächlich nur 33 beschränkt steuerpflichtige Grundstücksveräußernde keine Identifikationsnummer besaßen (27 %). In 89 Fällen (73 %) konnten wir eine Identifikationsnummer ermitteln. Aus welchen Gründen die Notariate die Identifikationsnummer nicht angegeben hatten, ging aus den Akten nicht hervor. In keinem der eingesehenen Fälle fanden wir Hinweise, dass die Grunderwerbsteuerstellen bei den Notariaten nach der Identifikationsnummer des Veräußernden angefragt hätten oder dass Notariate um Fristverlängerung gebeten hätten, um die steuerliche Identifikationsnummer festzustellen und nachzumelden.

Erkenntnisse des Rechnungshofes Baden-Württemberg

Der Rechnungshof Baden-Württemberg prüfte die Festsetzung der Grunderwerbsteuer²². Er stellte fest, dass Notariate häufig unvollständige oder fehlerhafte Veräußerungsanzeigen einreichten. So fehlten z. B. regelmäßig die Steueridentifikationsnummern der am Grundstücksgeschäft Beteiligten. Durch die notwendigen Korrekturen und Ergänzungen

²² Denkschrift 2022 des Rechnungshofes Baden-Württemberg, Beitrag Nummer 12.

fehlerhafter bzw. unvollständiger Angaben sei bei den Finanzämtern erheblicher zusätzlicher Arbeitsaufwand entstanden.

4.4.2 Weiterleitung der Abdrucke

Die Grunderwerbsteuerstellen in Mühldorf am Inn achteten bei Eingang der Veräußerungsanzeigen auf die Anschrift des Veräußernden. War dieser im Ausland ansässig, faxten sie die Veräußerungsanzeige und teilweise auch Auszüge aus dem Kaufvertrag umgehend (in der Regel am Eingangstag) an die für die Veranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen zuständige Bearbeitungsstelle in Straubing. Dafür hat das Finanzamt Mühldorf am Inn eine Vorlage entworfen. Das Fax ging direkt bei der zentralen Bearbeitungsstelle für die Anordnung des Steuerabzugs nach § 50a Absatz 7 EStG ein. Nach Eingang prüfte die Sachbearbeitung unverzüglich, ob ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vorlag und ordnete ggf. den Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG gegenüber dem Grundstückserwerbenden an.

Nachdem die Grunderwerbsteuerstellen in Hamburg die Grunderwerbsteuer festgesetzt hatten, versandten sie jeweils einen Abdruck der Veräußerungsanzeige an die Bewertungsstelle, an das Wohnsitzfinanzamt des Veräußernden und an das des Erwerbenden sowie an die Erhebungsstelle. Sie leiteten die Veräußerungsanzeige nicht – wie bei der Bearbeitung durch das Finanzamt Mühldorf am Inn – umgehend nach ihrem Eingang an die Veranlagungsstelle für beschränkt Steuerpflichtige des Grundstücksveräußernden, wenn dieser im Ausland ansässig war.

4.5 Elektronische Veräußerungsanzeige

Bis heute ist das Vorhaben einer elektronischen Übermittlung und verwaltungsinternen elektronischen Weiterleitung der notariellen Anzeigen nicht umgesetzt. Eine entsprechende Rechtsverordnung existiert nicht. Notariate übermitteln deshalb Veräußerungsanzeigen und Urkunden an die Finanzverwaltung noch immer in Papierform. Die Grunderwerbsteuerstellen leiten in der Regel die Abdrucke auf dem Postweg weiter.

4.5.1 Aufgabe und Sachstand

Im Jahr 2011 wurde eine sogenannte Aufgabenanmeldung zur „elektronischen Übermittlung von Anzeigen über grundstücksbezogene Rechtsvorgänge etc. gemäß § 18 GrEStG samt Urkunden der Notare an die Finanzverwaltung“ erstellt. Die Inhalte der Veräußerungsanzeigen sollen dabei in strukturierter Form übermittelt werden, um sie im Rahmen des Verfahrens ELFE²³ elektronisch verarbeiten zu können. Die Grunderwerbsteuer-Festsetzung erfolgt im

²³ ELFE = Einheitliche länderübergreifende Festsetzung. Das Projekt ELFE hat das Ziel, die Festsetzungsverfahren der Länder zu vereinheitlichen.

Dialogsystem. Die elektronischen Anzeigen und Urkunden werden auch automatisiert den anderen Stellen (Bewertungsstellen im zuständigen Belegenheitsfinanzamt sowie den Veranlagungs- und ggf. Vollstreckungsstellen der Wohnsitz- bzw. Geschäftsleitungsfinanzämter sowohl des Veräußernden als auch des Erwerbenden) weitergeleitet und am jeweiligen Arbeitsplatz im Dialogsystem bereitgestellt (siehe auch Ableitungen Tz. 4.5.3).

Ziel dieses automatisierten Verfahrens ist, Medienbrüche zu beseitigen, Arbeitsabläufe zu beschleunigen und zu vereinfachen, die Kommunikation innerhalb der Steuerverwaltung zu verbessern sowie Informationen für ein IT-gestütztes Risikomanagement effizient und zeitgerecht verfügbar zu machen.

Das Verfahren soll stufenweise realisiert werden. Die Umsetzung soll mit der Pilotierung mit ausgewählten Notariaten beginnen und begrenzt sein auf die Entgegennahme der elektronischen Veräußerungsanzeigen, einschließlich der zugehörigen weiteren elektronischen Dokumente, und deren Weiterleitung in ELFE. Die Ergebnisse der Pilotierung sollten als Grundlage für die noch zu erlassende Rechtsverordnung (§ 22a GrEStG) zur konkreten Ausgestaltung des Verfahrens dienen. Weitere Stufen waren erst nach Erlass der Rechtsverordnung geplant.

Die Endfassung des Lastenheftes, das die fachlichen Anforderungen des Verfahrens beschreibt, wurde nach Abstimmung mit dem BMF und den Ländern am 30. November 2018 erstellt. Mit der Erstellung des Pflichtenheftes, der Beschreibung der technischen Umsetzung des Verfahrens, war Ende November 2023 noch nicht begonnen worden.

Ende November 2023 waren 42,98 % des Projektes fertiggestellt. Die entwicklungstechnische Fertigstellung ist für den 30. März und die Bereitstellung für den 30. Mai 2024 geplant.

Im Mai 2022 hat das BMF auf die Dringlichkeit der Umsetzung der elektronischen Übermittlung der Veräußerungsanzeige hingewiesen und gebeten, den detaillierten Zeitplan des Vorhabens, insbesondere die Fertigstellung des Pflichtenheftes, mitzuteilen. Die Daten aus dem Pflichtenheft seien für die Erstellung der Rechtsverordnung nach § 22a GrEStG Voraussetzung.

4.5.2 Angabe der steuerlichen Identifikationsnummer

Für eine elektronische Verarbeitung und Weiterleitung der Veräußerungsanzeige ist es nach dem Lastenheft wichtig, dass die Beteiligten, das Grundstück, der Rechtsvorgang und die Urkundsperson eindeutig identifizierbar seien. Hierfür verweist das Lastenheft vorrangig auf die gesetzlich vorgeschriebene Angabe der steuerlichen Identifikationsnummern der Beteiligten und beschreibt ausführlich die für eine Identifikation der beteiligten Rechtsträger notwendigen Maßnahmen. Das geplante Verfahren zielt darauf ab, dass letztendlich jede an dem Grundstücksgeschäft beteiligte natürliche Person eine Identifikationsnummer hat bzw. bekommt.

4.5.3 Ableitungen

Wie die Veräußerungsanzeige in Papierform (Tz. 3.3.3) sieht auch die geplante elektronische Veräußerungsanzeige Ableitungen vor, um – über die Grunderwerbsteuerstellen hinaus – andere Arbeitsbereiche über das Grundstücksgeschäft zu informieren. Die Weitergabe der Ableitungen soll nach Identitätsprüfung maschinell erfolgen.

5 Weitere Feststellungen

5.1 Melderecht bei kurzzeitiger Selbstnutzung

Bei unseren örtlichen Erhebungen stellten wir fest, dass die Veranlagungsstellen nach Eingang der Veräußerungsanzeige den ausländischen Erwerbenden meist nach der Nutzung der Immobilie fragten. Diese gaben häufig an, die Immobilie nur für Urlaubsaufenthalte und Arztbesuche für wenige Wochen im Jahr selbst zu nutzen. In der übrigen Zeit stehe die Wohnung leer oder werde kurzzeitig von Verwandten und Bekannten genutzt.

Gab der im Ausland Ansässige an, keine weiteren inländischen Einkünfte zu haben, die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu versteuern sind, teilte ihm das Finanzamt häufig keine Steuernummer zu. In Einzelfällen legten die Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige ein Ü-Konto (Tz. 5.2) an oder teilten ihm eine Steuernummer mit einem Überwachungskennbuchstaben zu.

Auf Nachfrage der Finanzämter, ob sich die beschränkt Steuerpflichtigen bei den Meldebehörden angemeldet hätten, erklärten einige, dass ihnen die Meldebehörden die Anmeldung verweigert hätten, weil es sich nur um eine Ferienwohnung handele. Sie erhielten damit über die Meldebehörde keine Identifikationsnummer.

In einem Informationsgespräch mit einer Meldebehörde erörterten wir den Sachverhalt. Wir wollten klären, ob im Ausland ansässige Personen bei nur gelegentlicher Nutzung ihrer eigenen inländischen Wohnung z. B. zu Urlaubszwecken einen Wohnsitz anmelden müssen bzw. wann Personen, die neben einem ausländischen Wohnsitz eine Wohnung in Deutschland besitzen, meldepflichtig sind. Das Einwohnermeldeamt erklärte, dass Personen, die überwiegend im Ausland wohnen und im Inland eine (Zweit-)Wohnung haben, nicht meldepflichtig seien, wenn sie sich weniger als drei Monate in der inländischen Wohnung aufhalten. Es handle sich dabei um eine Ausnahme von der Meldepflicht nach § 27 Absatz 2 Satz 3 Bundesmeldegesetz (BMG). Ausländische Personen, die im Inland eine Wohnung haben und diese nur zu Urlaubszwecken nutzen, haben sich daher bei den Meldebehörden nicht anzumelden.

Weil wir Zweifel an dieser Rechtsauffassung hatten, wandten wir uns am 27. Februar 2020 an das Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat (BMI). Wir trugen den

Sachverhalt vor und baten um melderechtliche Stellungnahme. Mit E-Mail vom 20. Mai 2020 beantwortete das BMI unsere Anfrage und teilte mit, dass sich nach § 17 Absatz 1 BMG jeder, der eine Wohnung beziehe, innerhalb von zwei Wochen nach dem Einzug bei der Meldebehörde anzumelden habe. Durch das Einrichten der Immobilie mit eigenen Gegenständen und der Absicht, diese zu Urlaubszwecken und ärztlichen Behandlungen mehrfach im Jahr zu nutzen, sei ein Beziehen einer Wohnung gegeben. Damit bestehe eine Anmeldepflicht bei der zuständigen Meldebehörde. Die Ausnahmeregelung des § 27 Absatz 2 Satz 3 BMG greife nicht.

Ergibt sich durch die Selbstnutzung der Immobilie für die ausländische Person eine Meldepflicht, könnte dies auf einen inländischen Wohnsitz nach § 8 AO hinweisen. Die Veranlagungsstellen haben dann zu prüfen, ob möglicherweise eine unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist (§ 1 Absatz 1 EStG).

5.2 Ü-Konto

Das Ü-Konto entspricht einem in GINSTER²⁴ angelegten Echt-Konto, jedoch ohne Grundkennbuchstaben²⁵, d. h. es hat weder einen Festsetzungs- noch einen Erhebungsbereich.

Die Einrichtung eines Ü-Kontos dient der Erfassung und Überwachung steuerlicher Vorgänge, aus denen derzeit keine steuerrechtlich relevanten Konsequenzen zu ziehen sind. Zu den überwachungsbedürftigen Tatbeständen können beispielsweise Erwerbs- und Veräußerungsanzeigen, Kontrollmitteilungen, die Ausstellung von Nichtveranlagungs- und Unbedenklichkeitsbescheinigungen und Verträge jeglicher Art gehören. Bezogen auf Veräußerungsanzeigen kann das Ü-Konto genutzt werden, wenn der Erwerbende mangels unmittelbarer steuerlicher Relevanz derzeit steuerlich nicht erfasst werden soll. Die Angaben der Veräußerungsanzeigen sind in den sogenannten Festsetzungsnahen Daten „Grundstück“ aufzunehmen und das Ergebnis der vorgenommenen Prüfung ist in das Feld „Bemerkungen“ einzutragen (z. B. selbstgenutzt). Die Ablage einer Veräußerungsanzeige erfolgt in der Regel über die Überwachungskontonummer im Ordner „Allgemeine Ablage“.

Eine bestehende Identifikationsnummer kann für ein Ü-Konto übernommen werden. Hat der Steuerpflichtige keine Identifikationsnummer, besteht die Möglichkeit, über das Verfahren VIFA²⁶ eine Identifikationsnummer anzufordern. Damit hat nicht jeder Steuerpflichtige, für den ein Ü-Konto angelegt ist, eine Identifikationsnummer.

²⁴ GINSTER = **G**rund**i**nformation **S**teuer. Es dient der Verwaltung von Stammdaten (z. B. Personendaten, Zahlungsweise, Umsatzsteuer- und Lohnsteuerdaten).

²⁵ Grundkennbuchstaben dienen zur Bezeichnung der einzelnen Steuerarten, der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie der Arbeitgeber, mit denen ein Steuerfall geführt wird.

²⁶ VIFA = **V**ergabe einer **I**dentifikationsnummer auf **A**nforderung des **F**inanz**a**mtes nach § 139a Absatz 2 AO an melderechtlich nicht erfasste Personen.

5.3 Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes

Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10. April 2018²⁷ hat den Gesetzgeber verpflichtet, die Wertermittlung von Grundstücken für Zwecke der Grundsteuer neu zu regeln.

Mit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts wurde ein grundlegend geltendes Bewertungsmodell verabschiedet (sog. Bundesmodell).²⁸ Für die Neubewertung aller Grundstücke im Bundesgebiet ist auf den Stichtag 1. Januar 2022 eine Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes abzugeben, in der neben Angaben zum Grundstück auch die Steuernummer und die Identifikationsnummer einzutragen sind.

Fehlt der Eintrag der Identifikationsnummer, kann die Feststellungserklärung dennoch elektronisch übermittelt werden. Das Programm prüft nicht, ob die die Immobilie besitzende Person eine Identifikationsnummer hat, diese aber nicht angibt, oder ob sie tatsächlich keine Identifikationsnummer hat.

Ist in der Feststellungserklärung eine Identifikationsnummer eingetragen, startet das Programm eine Plausibilitätsprüfung, ob es sich nach der Ziffernfolge um eine Identifikationsnummer handeln könnte. Ist dies nicht der Fall, ist eine elektronische Übermittlung der Feststellungserklärung nicht möglich.

Nach unseren Erkenntnissen werden die Daten der Feststellungserklärung und damit auch die Identifikations- und Steuernummer in den Bewertungsdaten des Grundstücks gespeichert. Die Angaben werden nicht an die Veranlagungsstellen weitergeleitet.

6 Würdigung und Empfehlung

Wir stellten fest, dass das derzeitige Verfahren zur steuerlichen Erfassung von Immobilienverkäufen eine gesetzmäßige Besteuerung der Veräußerungsgewinne im Ausland ansässiger Personen nicht ausreichend sicherstellt. Gegenüber unserer Erstprüfung im Jahr 2013 konnten wir keine Verbesserungen erkennen. Steuerpflichtige Veräußerungsgewinne bleiben nach wie vor häufig unbesteuert.

Zentraler Punkt für eine ordnungsgemäße steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen sind die notariellen Anzeigen. Denn nur durch sie erhält die Finanzverwaltung (Grunderwerbsteuer-, Bewertungs- und Veranlagungsstellen) eine von Erklärungen des Steuerpflichtigen unabhängige Kenntnis von den Grundstücksübertragungen. Lagen die Veräußerungs-

²⁷ Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 10. April 2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12.

²⁸ Die Neuregelung enthält eine Öffnungsklausel, wonach die Länder eigene, vom Bundesmodell abweichende gesetzliche Regelungen treffen können.

anzeigen in den Veranlagungsstellen nicht vor, fehlten dort die notwendigen Informationen, um die Voraussetzungen für einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn prüfen zu können.

Dabei ist der gesamte Verfahrensablauf zeitaufwendig und fehleranfällig. Dass die Finanzverwaltung die Veräußerungsanzeigen immer noch nicht elektronisch annehmen und verarbeiten kann, ist nicht zeitgemäß. Die personelle Erfassung der Daten in den Grunderwerbsteuerstellen bindet Personalkapazitäten. Die Weiterleitung auf dem Postweg dauert zu lange. Unvollständige Veräußerungsanzeigen können nicht ohne erheblichen Aufwand erkannt und abgelehnt werden. Die Prüfung, ob ein ausländischer, an einem Grundstücksgeschäft Beteiligter steuerlich erfasst ist, erfolgt im derzeitigen Verfahrensablauf nach wie vor erst bei den Veranlagungsstellen für beschränkt Steuerpflichtige und damit zu spät. Viel zu häufig erhält damit eine nicht zuständige Veranlagungsstelle die Veräußerungsanzeige und muss diese nach Ermittlung der Steuernummer oder Überwachungskontonummer weiterleiten. Dadurch kommen die Veräußerungsanzeigen häufig nicht oder mit erheblicher zeitlicher Verzögerung an.

Dessen ungeachtet sind im Ausland ansässige Grundstücksveräußernde häufig steuerlich nicht erfasst. Viele haben keine steuerliche Identifikationsnummer. Dieser Befund überrascht, da die Identifikationsnummer für eine eindeutige Zuordnung des Vorgangs von entscheidender Bedeutung ist. Genau deshalb wurde ihre Angabe in der Veräußerungsanzeige gesetzlich vorgeschrieben.

Die Zuteilung einer Identifikationsnummer ist nicht beschränkt auf Steuerpflichtige nach dem Ertragsteuerrecht, sondern gilt auch für Steuerpflichtige nach dem GrEStG oder dem Grundsteuergesetz (§ 139a Absatz 1 i. V. m. Absatz 2 AO). Demzufolge müsste jede eine Immobilie innehabende Person, auch wenn sie im Ausland ansässig ist und aus dem inländischen Grundstück keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt, über eine Identifikationsnummer verfügen. Erzielt der im Ausland Ansässige aus der Immobilie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, teilt ihm das Finanzamt eine Steuernummer zu. Damit erhält er gleichzeitig eine Identifikationsnummer. Nutzt er die Immobilie selbst, hat er sich bei der Meldebehörde anzumelden und bekommt dadurch eine Identifikationsnummer. Eine mögliche Erklärung dafür, dass im Ausland ansässigen an Grundstücksgeschäften Beteiligten gleichwohl häufig keine Identifikationsnummer zugeordnet ist, sieht der Bundesrechnungshof in den von ihm festgestellten Ungenauigkeiten in der melderechtlichen Bearbeitung der entsprechenden Sachverhalte (siehe Tz. 5.1).

Die Finanzverwaltung hat unsere Ergebnisse der Erstprüfung zwar insoweit aufgegriffen, als sie Möglichkeiten (Ü-Konto und das Verfahren VIFA) entwickelt hat, um ausländische Immobilieneigentümer und -eigentümerinnen zu erfassen und ihnen eine Identifikationsnummer zuzuteilen, auch wenn kein ertragsteuerlich relevanter Sachverhalt vorliegt. Dennoch waren nach den aktuellen Feststellungen des Bundesrechnungshofes immer noch viele Grundstücksveräußernde den Finanzämtern unbekannt. Entsprechend den Empfehlungen der Erstprüfung wurde das GrEStG ergänzt. Damit wurde deutlich gemacht, dass Veräußerungsanzeigen nur als vollständig gelten, wenn sie alle im GrEStG aufgeführten Angaben, wie z. B. Geburtsdatum und Identifikationsnummer der beteiligten natürlichen Personen enthalten. Trotzdem fehlten nach wie vor in vielen Veräußerungsanzeigen wichtige Angaben. Eine

Ergänzung der Daten macht der Finanzverwaltung nicht nur erhebliche Mehrarbeit und verhindert eine zeitnahe Weiterleitung an die zuständigen Veranlagungsstellen. In vielen Fällen sind die Beteiligten mangels eindeutiger persönlicher Merkmale überhaupt nicht zu identifizieren.

Im Ergebnis zeigte die aktuelle Prüfung einen – nach wie vor – erheblichen Handlungsbedarf bei der steuerlichen Erfassung von im Ausland ansässigen Immobilienerwerbenden und -veräußernden. Aus Sicht des Bundesrechnungshofes ist dabei zwischen Beteiligten an Grundstücksgeschäften in dem angestrebten elektronischen Verfahren und den Bestandsfällen zu unterscheiden.

Eine elektronische Übermittlung der notariellen Veräußerungsanzeige und eine elektronische Weiterleitung innerhalb der Finanzverwaltung wird derzeit umgesetzt. Nach der aktuellen Planung soll das Verfahren im Jahr 2024 bereitgestellt werden. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes dürfte das künftige Verfahren geeignet sein sicherzustellen, dass bei Grundstückskäufen dem Erwerbenden immer eine Identifikationsnummer zugeteilt wird und er damit beim Verkauf der Immobilie eindeutig identifiziert werden kann. Erfolgt zusätzlich noch die Vergabe einer Steuernummer oder bei derzeit steuerlich nicht relevanten Gegebenheiten die Anlage eines Ü-Kontos, könnte die Erfassung von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen erheblich verbessert werden.

Problematisch bleibt die ordnungsgemäße Besteuerung von Immobilien, die bereits im Besitz von beschränkt Steuerpflichtigen sind, die weder eine Identifikationsnummer noch eine Steuernummer oder ein Ü-Konto haben. Um auch bei dieser Fallgruppe eine gesetzmäßige Besteuerung von Einkünften aus den Grundstücken sicherzustellen, halten wir es für erwägenswert, die Angaben aus den Erklärungen zur Feststellung der Grundstückswerte zu nutzen. Denn die Grundsteuerreform erfordert von jeder Person, die ein inländisches Grundstück besitzt, die Abgabe einer Feststellungserklärung, in der – unabhängig von dem Bewertungsmodell, für das sich das Land entschieden hat – sie ihre Steuernummer und ihre Identifikationsnummer anzugeben hat. Fehlt in der Erklärung die Angabe der Identifikationsnummer, könnten die Finanzämter dies zum Anlass nehmen, der Person eine Identifikationsnummer zuzuteilen und für sie entweder ein Steuer- oder Ü-Konto anzulegen.

7 Stellungnahme des BMF

Das BMF nahm nach Abfrage der Sachstände bei den Ländern mit Schreiben vom 1. Dezember 2023 zu der Prüfungsmitteilung Stellung.

7.1 Übermittlung inhaltlich vollständiger Veräußerungsanzeigen durch die Notariate

Das BMF stimmte dem Bundesrechnungshof darin zu, dass für eine ordnungsgemäße steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen die in allen Teilen vollständige Veräußerungsanzeige der Notariate von immenser Wichtigkeit sei. Dennoch würden diese ihre Anzeigepflicht häufig – insbesondere aufgrund fehlender Angaben ihrer Mandanten – nur unzureichend erfüllen.

Das BMF habe die Bundesnotarkammer, die Landesnotarkammern sowie die Notariate verschiedentlich auf die Notwendigkeit der Angabe der Identifikationsnummer hingewiesen. In einem Schreiben vom 24. April 2020 an die Bundesnotarkammer habe es ausdrücklich angesprochen, dass die Identifikationsnummer oftmals fehle oder unrichtig sei. Es habe gebeten, die Landesnotarkammern darauf hinzuweisen, die Veräußerungsanzeigen in allen Teilen vollständig an die zuständigen Finanzämter zu übermitteln. Zudem habe das BMF einen bundeseinheitlichen Vordruck zur Abfrage der Identifikationsnummer erstellt. Es beabsichtige, die Bundesnotarkammer weiterhin auf die große Bedeutung der Identifikationsnummer in der Veräußerungsanzeige hinzuweisen. Die Bundesnotarkammer solle auch darüber informiert werden, dass die Zuteilung einer Identifikationsnummer nicht auf Steuerpflichtige nach dem Ertragsteuerrecht beschränkt sei, sondern auch für Steuerpflichtige nach dem GrEStG oder dem Grundsteuergesetz gelte.

Ein Land habe dem BMF mitgeteilt, dass es fehlende Identifikationsnummern in den Veräußerungsanzeigen ergänzen würde. Korrigierte Veräußerungsanzeigen würden aufgrund des erheblichen Mehraufwandes für die Grunderwerbsteuerstellen nicht angefordert.

7.2 Zuordnung von Immobilien bei beschränkt Steuerpflichtigen (Identifikationsnummer und Ü-Konto)

Das BMF bestätigte, dass eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Immobilien voraussetze, dass das Grundstücksgeschäft einem Steuerpflichtigen eindeutig zugeordnet werden könne.

Erziele die beschränkt steuerpflichtige Person aus der Immobilie Einkünfte nach § 49 EStG, sei ein Steuerkonto anzulegen. Dabei werde zwingend eine Identifikationsnummer beim BZSt über das Verfahren VIFA vergeben. Es sei nicht vorgesehen, dass die Grunderwerbsteuerstellen eine Identifikationsnummer für den Grundstückserwerbenden anfordern, denn eine Identifikationsnummer sei für die Grunderwerbsteuer-Festsetzung nicht notwendig und aus Ertragsteuersicht nicht zwingend erforderlich.

Das BMF erläuterte, dass Ü-Konten seit deren Einführung im Jahr 2019 für im Ausland Ansässige regelmäßig angelegt würden, sobald diese ein Grundstück erwerben. Dabei würden Name, Anschrift und Anlagegrund (z. B. „Veräußerungsmittelungen für Grundstücke“)

gespeichert. Bei natürlichen Personen sollten auch das Geburtsdatum sowie die Identifikationsnummer (wenn vorhanden) aufgenommen werden. Ü-Konten könnten bundesweit abgefragt werden.

Ein Land habe angekündigt, das Handbuch zum Ü-Konto ergänzen zu wollen. Aufgenommen werden solle der Hinweis, dass bei Eingang einer Veräußerungsanzeige für steuerlich nicht geführte Fälle ohne unmittelbare steuerliche Relevanz ein Ü-Konto anzulegen ist.

Das BMF wies darauf hin, dass für Vorgänge, die zeitlich vor der Einführung des Ü-Kontos liegen, nachträglich keine Ü-Konten angelegt würden. Dies sei auch aufgrund der begrenzten personellen Ressourcen nicht leistbar. Jedoch hätten einige Länder andere Verfahren erarbeitet, um eine Prüfung, ob ein steuerlich relevanter Sachverhalt vorliege, zu ermöglichen. Beispielsweise würden Aktenordner mit Zugangsnummern angelegt. Oder die Grunderwerbsteuerstellen seien angewiesen, bei beschränkt steuerpflichtigen Grundstücksveräußernden die Veräußerungsanzeigen umgehend den zuständigen Veranlagungsstellen zuzuleiten, von denen sie unverzüglich auszuwerten seien.

7.3 Nutzung von Angaben aus den Erklärungen zur Feststellung von Grundstückswerten

Eine vollmaschinelle Auswertung der im Zuge der Grundsteuerreform erhobenen Daten sei derzeit technisch nicht möglich. Dies sei frühestens im Jahr 2025 realisierbar, denn erst zu diesem Zeitpunkt werde ein umfassender Datenbestand zur Verfügung stehen.

In einem der Länder könne jedoch eine Liste für die Feststellungs-Finanzämter mit sämtlichen Grundstücken des jeweiligen Zuständigkeitsbereichs erstellt werden, die mindestens einen ausländischen (Mit-)Eigentümer zum Hauptfeststellungszeitpunkt (1. Januar 2022) aufweisen. Die Identifikationsnummern sowie die Veranlagungssteuernummern sollten auch zugeführt werden können, soweit sie im Grundsteuerwertprogramm vorlägen. Da es sich bei der Angabe der Steuernummer und der Identifikationsnummer in der Feststellungserklärung technisch nicht um ein Pflichtfeld handle, stelle dieses Verfahren keinen zusätzlichen verlässlichen Informationswert dar.

Durch die Grundsteuerreform seien die Grundbesitzstellen zurzeit stark belastet. Ein Datenaustausch zwischen Grundbesitzstellen und den zuständigen Veranlagungsstellen würde die Grundbesitzstellen zusätzlich belasten und sei daher zum jetzigen Zeitpunkt nicht umsetzbar.

7.4 Umsetzung/Einführung einer elektronischen Veräußerungsanzeige

Die zukünftige elektronische Übermittlung der notariellen Veräußerungsanzeigen solle zu einem effizienteren, beschleunigten Verfahrensablauf und damit zu einer Verbesserung der Besteuerung von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen bei beschränkt steuerpflichtigen Personen führen.

Die Angabe der Identifikationsnummer sei gemäß des aktuellen Lastenheftes als Pflichtfeld für die elektronische Übermittlung vorgesehen. Gemäß einem Beschluss der Referatsleitungen könne diese Pflichtangabe deaktiviert werden, z. B. wenn der Steuerpflichtige dem Notariat trotz Aufforderung seine Identifikationsnummer nicht mitteilt, bei Diplomaten oder bei Steuerausländern. Zusätzlich solle ein weiteres Feld aufgenommen werden, mit dem erklärt werden könne, dass eine beteiligte Person bisher noch keine Identifikationsnummer habe (ausländische Person).

Zwar sei eine verpflichtende Übermittlung der Identifikationsnummer der Beteiligten möglich. Dies werde aber zu einem erheblichen Implementierungs-, Programmierungs- und Planungsaufwand führen, wodurch der aktuell geplante Bereitstellungstermin im Jahr 2024 nicht eingehalten werden könnte.

Das BMF bestätigte die geplante stufenweise Umsetzung der elektronischen Veräußerungsanzeige. Die erste Stufe sehe eine elektronische Übermittlung, die Überprüfung der Inhalte (insbesondere der Identifikationsnummer) und die Bereitstellung der Veräußerungsanzeige mit Anlagen an das zuständige Finanzamt vor. Der elektronische Eingang könne personell an verschiedene Stellen innerhalb eines Landes weitergeleitet werden. Weitere maschinelle Prozesse seien in Ausbaustufen vorgesehen.

Mit der Umsetzung des Verfahrens sei ein Land betraut. Das BMF setze sich für eine schnelle Umsetzung der elektronischen Veräußerungsanzeige ein.

8 Abschließende Bewertung durch den Bundesrechnungshof

Die Stellungnahme des BMF, die auch Rückmeldungen der Länder berücksichtigt, bestätigt unsere Prüfungserkenntnisse: Die ordnungsgemäße Besteuerung von Grundstücksveräußerungen setzt eine zeitnahe Überprüfung des Rechtsgeschäftes voraus. Dafür sind ein zügiger Verfahrensablauf und eine koordinierte Zusammenarbeit der verschiedenen Stellen der Finanzverwaltung von großer Bedeutung. Hat der Veräußernde keine Identifikationsnummer und ist er den Finanzämtern mangels Steuer- oder Ü-Konto unbekannt, kann eine gesetzmäßige Besteuerung nicht gelingen.

Wir bekräftigen daher unsere Empfehlung sicherzustellen, dass jede im Ausland ansässige Person, die ein inländisches Grundstück erwirbt oder veräußert, eine Identifikationsnummer hat und für sie ein Steuer- oder Ü-Konto angelegt ist.

Die Angaben in den Feststellungserklärungen des Grundsteuerwertes eröffnen unseres Erachtens die Möglichkeit, Immobilieneigentümer und -eigentümerinnen ohne Identifikationsnummern und ohne Steuer- bzw. Ü-Konten zu erkennen und die Daten zu bereinigen. Offensichtlich hat dies ein Land erkannt und dem BMF eine mögliche Vorgehensweise für die Nutzung der Daten erläutert. Das BMF sollte dieses Modell den anderen Ländern vorstellen und eine Nutzung der Angaben in der Feststellungserklärung diskutieren.

Eine elektronische Veräußerungsanzeige kann nur dann die Zuleitung der Veräußerungsanzeige an die zuständige Stelle beschleunigen, wenn durch eine Identifikationsnummer und ein steuerliches Konto die Person und die zuständige Stelle schnell und eindeutig festgestellt werden können. Das BMF sollte dafür sorgen, dass der Zeitplan für die Umsetzung des Verfahrens eingehalten wird. Nach wie vor halten wir es für unerlässlich, dass das Eingabefeld für die Identifikationsnummer als Pflichtfeld festgelegt wird. Denn – wie auch das BMF bestätigte – ist jeder an einem Grundstücksgeschäft Beteiligte Steuerpflichtiger im Sinne der AO und muss daher über eine Identifikationsnummer verfügen.

Wir schließen die Prüfung ab, behalten uns jedoch vor, uns in einem Nachfrageverfahren über die weitere Umsetzung der Empfehlungen zu informieren.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Korthaus, Amtsinspektorin

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.