

§ 23

Private Veräußerungsgeschäfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) ¹Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind

1. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. ²Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. ³Ausgenommen sind 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. Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. ²Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs. ³Bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Beträge zuerst veräußert wurden. ⁴Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre.

²Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. ³Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. ⁴Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. ⁵Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 gilt auch

1. die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt, und
 2. die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.
- (2) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der in Absatz 1 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.
- (3) ¹Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaf-

fungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. ²In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 1 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Absatz 1 Nummer 5 angesetzte Wert, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 2 der gemeine Wert. ³In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 oder § 16 Absatz 3 angesetzte Wert. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 abgezogen worden sind. ⁵Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 Euro betragen hat. ⁶In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 1 sind Gewinne oder Verluste für das Kalenderjahr, in dem der Preis für die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 2 für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen. ⁷Verluste dürfen nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁸Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas Musil, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 23

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Grundinformation zu § 23 | 1 | | |
| II. Rechtentwicklung des § 23 | 4 | 5. Verlustverrechnungsbeschränkung | 13 |
| III. Bedeutung des § 23 | 8 | V. Geltungsbereich des § 23 | |
| IV. Verfassungsmäßigkeit des § 23 | | 1. Sachlicher Geltungsbereich | 14 |
| 1. Überblick | 9 | 2. Persönlicher Geltungsbereich | 15 |
| 2. Befristete Erfassung privater Veräußerungserlöse | 10 | 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen | 16 |
| 3. Rückwirkungsproblematik | 11 | VI. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften | 20 |
| 4. Strukturelles Erhebungsdefizit | 12 | VII. Zurechnung der Einkünfte | 25 |
| | | VIII. Verfahrensfragen zu § 23 | 30 |

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Tatbestand der privaten Veräußerungsgeschäfte**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| I. Regelungsinhalt des Abs. 1 | 49 | III. Spekulationsabsicht | 81 |
| II. Privates Veräußerungsgeschäft (Abs. 1 Satz 1 Teil 1) | | IV. Einkünfteerzielungsabsicht | 82 |
| 1. Grundsatz | 50 | V. Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) | |
| 2. Schuldrechtliche Verträge | | 1. Regelungsinhalt | 85 |
| a) Maßgeblichkeit des schuldrechtlichen Vertrags | 51 | 2. Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1) | |
| b) Notwendiger Inhalt des Vertrags | 52 | a) Grundsatz | 86 |
| c) Rechtswirksamkeit des Vertrags | 53 | b) Grundstücke | 87 |
| d) Dingliche Erfüllung des Vertrags | 54 | c) Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen | |
| e) Rückgängigmachung und Änderungen des Vertrags | 57 | aa) Grundsatz | 88 |
| 3. Eigentumsübertragung vor Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags | 61 | bb) Wichtige Anwendungsfälle der grundstücksgleichen Rechte | 89 |
| 4. Wirtschaftlich einem Kauf- oder Tauschvertrag gleichzustellende Vereinbarungen oder Vorgänge | | d) Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung | |
| a) Grundsatz | 64 | aa) Maßgebender Zeitraum . | 90 |
| b) Verkaufsangebot des späteren Verkäufers | 66 | bb) Anschaffung | |
| c) Kaufangebot des späteren Käufers | 67 | (1) Grundsatz | 91 |
| d) Vorkaufsrecht | 68 | (2) Schuldrechtliche Verträge | 92 |
| 5. Enteignung, Veräußerung unter Zwang, Zwangsversteigerung | | (3) Wirtschaftlich den Kauf- oder Tauschverträgen gleichzustellende Vereinbarungen oder Vorgänge | 93 |
| a) Enteignung | 73 | (4) Ersatzerwerb im Zusammenhang mit einer Enteignung oder einer Veräußerung unter Zwang .. | 94 |
| b) Veräußerung unter Zwang | 75 | (5) Aufhebung von Miteigentum | 95 |
| c) Zwangsversteigerung .. | 76 | (6) Erwerb durch Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft | 96 |
| 6. Aufhebung einer Miteigentümergeinschaft und Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft | 79 | (7) Erwerb kraft Gesetzes .. | 97 |
| 7. Unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung sowie Übertragung gegen laufende lebenslängliche Bezüge | 80 | (8) Rückübertragung enteigneter Wirtschaftsgüter .. | 98 |
| | | (9) Zugewinnngemeinschaft . | 99 |
| | | cc) Veräußerung | 105 |

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| dd) Nämlichkeit des angeschafften und veräußerten Wirtschaftsguts | | c) Nämlichkeit bei Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter gleicher Art | 153 |
| (1) Grundsatz | 110 | d) Einjahresfrist | 157 |
| (2) Einzelfälle | 111 | 3. Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) | |
| ee) Zehnjahresfrist | 115 | a) Historische Einordnung | 158 |
| 3. Errichtung, Ausbau und Erweiterung von Gebäuden und Außenanlagen und ihre Einbeziehung in die Besteuerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) | | b) Inhalt der Neuregelung . | 159 |
| a) Historische Einordnung und Grundsatz | 120 | 4. Fifo-Verfahren (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3) | 164 |
| b) Einbeziehung von Gebäuden und Außenanlagen | 121 | 5. Wirtschaftliche Zwischenutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4) | 165 |
| c) Errichtung, Ausbau, Erweiterung | 122 | VII. Veräußerung vor Erwerb, Termingeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 aF) | 180 |
| d) Entsprechende Geltung für Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2) . . . | 123 | VIII. Der Anschaffung oder Veräußerung gleichzustellende Tatbestände (Abs. 1 Sätze 2 bis 5) | |
| 4. Keine Besteuerung bei Veräußerung selbstgenutzter Wohnimmobilien (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3) | | 1. Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen gilt als Anschaffung (Abs. 1 Satz 2) | |
| a) Grundsatz | 128 | a) Grundsatz und frühere Rechtslage | 221 |
| b) Zu Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgüter . | 129 | b) Entnahme | 222 |
| c) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken | 130 | c) Betriebsaufgabe | 223 |
| d) Nutzung 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 | 131 | 2. Zurechnung der Anschaffung durch den Vorgänger beim Einzelrechtsnachfolger im Fall des unentgeltlichen Erwerbs (Abs. 1 Satz 3) | |
| VI. Private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) | | a) Grundsatz | 230 |
| 1. Regelungsinhalt | 140 | b) Unentgeltlicher Erwerb . | 231 |
| 2. Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) | | c) Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift | 232 |
| a) Andere Wirtschaftsgüter | 141 | d) Zurechnung der Anschaffung und gleichzustellender Tatbestände durch den Rechtsvorgänger beim Einzelrechtsnachfolger | 233 |
| b) Einzelfälle | 142 | e) Sonderfälle: Gesamtrechtsnachfolge, Ausschlagung einer Erbschaft, teilentgeltlicher Erwerb, Erwerb gegen laufende lebenslängliche Bezüge | 236 |

| | | | | |
|--|------|--|---|------|
| | Anm. | | | Anm. |
| 3. Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (Abs. 1 Satz 4) | | | b) Einlage in das Betriebsvermögen (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1) | |
| a) Grundsatz | 240 | | aa) Bedeutung der Regelung | 245 |
| b) Voraussetzungen und Rechtsfolge | 241 | | bb) Einlage in das Betriebsvermögen | 246 |
| 4. Einlage von Wirtschaftsgütern als Veräußerung (Abs. 1 Satz 5) | | | cc) Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung | 247 |
| a) „Als Veräußerung iSd. Satzes 1 Nummer 1 gilt ...“ (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1) | 244 | | c) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2) | 248 |

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Subsidiarität des § 23 255**

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften**

| | | | | |
|--|------------|--|--|------------|
| | Anm. | | | Anm. |
| I. Regelungsinhalt | 270 | | III. An die Stelle des Veräußerungspreises tretende Werte in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 (Abs. 3 Satz 2) | 300 |
| II. Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 3 Satz 1) | | | IV. An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretende Werte in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 (Abs. 3 Satz 3) | 303 |
| 1. Grundsatz | 271 | | V. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabreibungen (Abs. 3 Satz 4) | 306 |
| 2. Veräußerungspreis | 272 | | VI. Freigrenze (Abs. 3 Satz 5) | 316 |
| 3. Anschaffungs- und Herstellungskosten | | | VII. Zufluss von Gewinnen und Verlusten in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 (Abs. 3 Satz 6) | 317 |
| a) Anschaffungskosten | | | VIII. Berücksichtigung von Verlusten (Abs. 3 Sätze 7 und 8) | |
| aa) Grundsatz | 275 | | 1. Verlustausgleich und Verbot des Verlustabzugs (Abs. 3 Satz 7) | 320 |
| bb) Einzelfälle | 276 | | | |
| cc) Zahlungsweise | 277 | | | |
| b) Herstellungskosten | 283 | | | |
| 4. Werbungskosten | | | | |
| a) Grundsatz | 288 | | | |
| b) Einzelfälle | 289 | | | |
| 5. Zu- und Abfluss | | | | |
| a) Zufluss von Einnahmen | 293 | | | |
| b) Abfluss von Werbungskosten | 294 | | | |
| 6. Abzug von Anschaffungskosten und Herstellungskosten | 295 | | | |
| 7. Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Rückwirkungsfällen | 296 | | | |

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| 2. Verluste mindern die Einkünfte (Abs. 3 Satz 8) | 321 | 1. Erweiterter Verlustausgleich (Abs. 3 Satz 9) | 323 |
| 3. § 10d Abs. 4 gilt entsprechend | 322 | 2. Erweiterter Verlustabzug (Abs. 3 Satz 10) | 324 |
| IX. Übergangsregelung für Altverluste (Abs. 3 Sätze 9 und 10 aF) | | | |

| | |
|--|------------|
| E. ABC zu den privaten Veräußerungsgeschäften | 350 |
|--|------------|

| |
|--|
| A. Allgemeine Erläuterungen zu § 23 |
|--|

Schrifttum: TULLIUS, Spekulationsbesteuerung bei Grundstücken, BB 1960, 169; PFAFF, Spekulationsgeschäfte beim Grundstücksverkauf, Inf. 1962, 226; HORSTMANN, Abgrenzung der Spekulationsgeschäfte von anderen Einkunftsarten, StWa. 1965, 151; FELIX, Besteuerung des Gewinns infolge Austritts aus der GmbH nach § 23 EStG, GmbHR 1966, 191; MITTELBACH, Spekulationsgewinne bei Grundstücksverkäufen, DStZ 1967, 253; LOHMEYER, Die Besteuerung von Spekulationsgeschäften, StuW 1968, 513; VANGEROW, Spekulationsgewinne beim Erben, StuW 1970, 239; VANGEROW, Zur Tragweite des Begriffs der Spekulationsgeschäfte, StuW 1970, 329; NISSEN, Spekulationsgewinne, JbFStR 1971/72, 143; MITTELBACH, Spekulationsgeschäfte mit Grundstücken aus einem Umlegungsverfahren, Inf. 1974, 531; MITTELBACH, Besteuerung von Spekulationsgeschäften, FR 1975, 110; FELLA, Die Besteuerung von Spekulationsgeschäften iSd. § 23 EStG, StWa. 1982, 115; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden Bestimmung des Gegenstands eines Spekulationsgeschäfts, BB 1984, 2253; HOFFMANN, Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, SteuStud. 1987, 366; KALIGIN, (Nicht-)Besteuerung des Profispekulantentums, DStZ 1987, 183; Ständige Deputation des Deutschen Juristentags (Hrsg.), Verhandlungen des 57. Dt. Juristentages, Band II, Mainz 1988; SCHOOR, Die Einkommensbesteuerung von Spekulationsgeschäften, VW 1988, 498; NEEB, Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen, StuW 1991, 52; STEPHAN, § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG idF des StMBG: Erweiterung, Bestätigung oder Einschränkung der Besteuerung von Spekulationsgewinnen bei Beteiligung von Personengesellschaften?, DB 1994, 1588; GOTTWALD, Verschärfte Besteuerung von „Spekulationsgewinnen“ aus Grundstücksgeschäften, BB 1997, 2085; WELLMANN, Fremdwährungskonto und Spekulationsfrist, DStZ 1997, 665; SCHOOR, Vermeidung von Spekulationsgewinnen, Inf. 1998, 174; HERZIG/LUTTERBACH, Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach dem StEntlG 1999/2000/2002, DStR 1999, 521; KUPFER, Grundstücksverkäufe als private Veräußerungsgeschäfte, KÖSDI 2000, 12271; PAUS, Änderungen, neue Probleme und neue Gestaltungsmöglichkeiten bei privaten „Spekulationsgeschäften“ mit Grundstücken, Inf. 1999, 513; PAUS, Die gesetzliche Neuregelung der Spekulationsgeschäfte, StWa. 1999, 185; WENDT, StEntlG 1999/2000/2002 – Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; HARTMANN/MEYER, Korrektur des § 23 durch das StBereinG 1999, StBp. 2000, 214; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; KORN, Private Grundstücksveräußerungen nach § 23 – Steuerverschärfungen und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2000, 12479; RISTHAUS, Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG, DB 2000, Beilage Nr. 13; RISTHAUS, Erneute Änderung des § 23 im Rahmen des StBereinG 1999, FR 2000, 128; SAUREN, Vermietung und Verpachtung, DStR 2000, 60; SCHULTZE, Veräußerungsgewinne bei Fremdwährungsgeschäften, DStR 2000, 1680; WENGER, Die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen: Systemwidrigkeit und systematische Notwendigkeiten, StuW 2000, 177;

HARTMANN/MEYER, Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für private Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG, FR 2001, 757; U. PRINZ/OMMERBORN, Aktuelle Rechtsfragen und Gestaltungsmöglichkeiten zu §§ 17, 23 EStG bei privater Vermögensverwaltung, FR 2001, 977; SEITZ, Die steuerliche Behandlung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte, DStR 2001, 277; WALTER/STÜMPER, Überschusserzielungsabsicht bei privaten Veräußerungsgeschäften, DB 2001, 2271; INTEMANN/NACKE, Besteuerung von Veräußerungsgewinnen natürlicher Personen nach dem Halbeinkünfteverfahren, NWB 2002, F. 3, 12067; TIEDTKE/WÄLZHOLO, Private Veräußerungsgeschäfte (Spekulationsgeschäfte) nach § 23 EStG im Rahmen von Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen, DStZ 2002, 9; WELLMANN, Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren gegen Fremdwährung, DStZ 2002, 791; BIRK, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StuW 2004, 277; HEY, Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, DB 2004, 724; PAUKSTADT/DEIRITZ, Fremdwährungsgeschäfte im Rahmen des § 23, DStR 2004, 806; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung, NJW 2004, 3214; MÜLLER-FRANKEN Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in Gedächtnisschrift Trzaskalik, Köln 2005, 195; SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel, DStR 2004, 793; HEUERMANN, Halbeinkünfteverfahren und private Veräußerungsgeschäfte, DB 2005, 2708; WELLMANN, Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren gegen Fremdwährung, DStZ 2005, 80; DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, Berlin 2006; FISCHER, Anmerkung, jurisPR-SteuerR 51/2006, Anm. 3; FUHRMANN/ROSNER, Erfordert ein Grundstücksveräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Übergang des dinglichen Eigentums?, DStZ 2006, 152; JÄSCHKE, Aktuelle steuerliche Fragen der Umlegung von Grundstücken, DStR 2006, 1349; KEMPERMANN, Gewerblicher Grundstücksandel: Nachhaltigkeit in „Ein-Objekt-Fällen“, DStR 2006, 265; PAUS, Zur Frage der rückwirkenden Bereinigung eines verfassungswidrigen Zustands, DStZ 2006, 265; ZENGERLE, Veräußerungen von Grundstücken und Wertpapieren im Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2006; LEY, Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG, FR 2007, 109; PAUKSTADT/LUCKNER, Die Abgeltungssteuer ab 2009 nach dem Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform, DStR 2007, 653; SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 596; HEUERMANN, Anmerkung zu BFH IX R 29/06, HFR 2008, 809; NACKE, Private Veräußerungsverluste bei Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens, NWB 2008, F. 3, 15225; FALKNER, Die Einkunftszielungsabsicht im Spannungsfeld von Dogmatik und Praxis, DStR 2010, 788; NACKE, Kein Veräußerungsverlust bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs, NWB 2010, 1748; BIRK, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, FR 2011, 1; DESENS, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, StuW 2011, 113; JACHMANN, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungssteuer, DStJG 34 (2011), 251; MUSIL, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, DStJG 34 (2011), 237; MUSIL/LAMMERS, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rückwirkung von Steuergesetzen am Beispiel der §§ 17, 23 EStG, BB 2011, 155; HEY, Verfassungswidrige Übergangsvorschrift zur Verrechnung von Altverlusten aus Aktiengeschäften nach dem 31.12.2013, FR 2014, 349; WERNSMANN/NEUDENBERGER, Die Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns bei anteiliger Steuerfreiheit wegen unechter Rückwirkung, FR 2014, 253; KIRCHHOFF, Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze, DStR 2015, 717.

I. Grundinformation zu § 23

1

Nach § 22 Nr. 2 gehören Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7). § 23 bestimmt, welche Geschäfte private Veräußerungsgeschäfte sind und wie die Einkünfte aus ihnen ermittelt und besteuert werden.

Abs. 1 regelt, welche Geschäfte private Veräußerungsgeschäfte sind, und zwar in

- Satz 1 Nr. 1 und 2 die Voraussetzungen für die einzelnen Veräußerungsgeschäfte,
- den Sätzen 2 bis 5 die Voraussetzungen, wann in bestimmten Fällen Anschaffung und Veräußerung anzunehmen sind.

Abs. 2 behandelt die Konkurrenz zu anderen Einkunftsarten.

Abs. 3 enthält in

- den Sätzen 1 bis 4 die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften,
- Satz 5 eine Freigrenze,
- Satz 6 die Bestimmung, in welchem VZ der Veräußerungsgewinn oder -verlust in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und Nr. 2 zu erfassen ist,
- den Sätzen 7 und 8 die Behandlung von Verlusten.

Erlöse aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören zu den Überschusseinkünften, auch wenn die Vorschrift von „Gewinnen“ spricht. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nehmen im System des EStG insoweit eine Sonderstellung ein, als sie nur innerhalb bestimmter Fristen stbar sind. Daraus resultieren dann auch Sonderregelungen, die etwa die Verlustberücksichtigung betreffen. Verfassungsrechtlich ist die Sonderbehandlung nicht zu beanstanden, weil der Gesetzgeber den ihm zustehenden Spielraum bei der Erschließung von Steuerquellen nicht überschritten hat. Aufgrund der Verlängerung der Veräußerungsfristen ist allerdings der früher im Vordergrund stehende Spekulationsgedanke bei der Begr. der Steuerbarkeit in den Hintergrund getreten. Heute dominieren Aspekte stl. Leistungsfähigkeit.

Durch zahlreiche Änderungen in den letzten Jahren ist die Vorschrift immer komplexer geworden. Allerdings wurden mit der Unternehmensteuerreform 2008 insbes. die Wertpapiere und Termingeschäfte betreffenden Normteile mit Geltung ab 2009 aus § 23 aus- und in § 20 eingegliedert. Dies führte zu einer erheblichen Verschlingung der Vorschrift.

2–3 Einstweilen frei.

4

II. Rechtsentwicklung des § 23

EStG 1920 v. 23.3.1920 (RGI. I 1920, 359): Wie in § 22 Anm. 4 ausgeführt gehörten nach § 5 zu den sonstigen Einnahmen durch einzelne Veräußerungsgeschäfte erzielte Gewinne; § 12 schränkte den Tatbestand der stbaren Veräußerungsgeschäfte ein.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGI. I 1925, 189): Nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 waren als Unterart der „sonstigen Leistungsgewinne“ Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften stbar, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sie als Spekulationsgeschäfte anzusehen waren. Solche waren anzunehmen, wenn die Veräußerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der Anschaffung erfolgte. Die Einkünfte aus derartigen Geschäften waren stfrei, wenn der Stpfl. dartun konnte, dass der veräußerte Gegenstand nicht zum Zweck gewinnbringender Weiterveräußerung erworben wurde (§ 42 Abs. 2 Nr. 3). § 43 regelte die Ermittlung der Einkünfte.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGI. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Besteuerung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften war in § 23 behandelt, und zwar als Unterart der sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 2). In Aufbau und Systematik ent-

sprach die Vorschrift der heutigen Regelung. Für die WG, die keine Grundstücke oder diesen gleichzusetzende Rechte waren, waren Spekulationsgeschäfte innerhalb einer Frist von einem Jahr zwischen Anschaffung und Veräußerung gegeben. Eine dem § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925 entsprechende Vorschrift (Erwerb zum Zweck gewinnbringender Weiterveräußerung) galt nicht mehr.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der Zeitraum, innerhalb dessen bei beweglichen WG, insbes. bei Wertpapieren, ein Spekulationsgeschäft vorliegt, wurde von einem Jahr wieder auf drei Monate herabgesetzt. Der Gesetzgeber erhoffte sich dadurch eine Förderung des Kapitalmarkts. Jedenfalls bewirkte die Änderung eine Verwaltungsvereinfachung.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Abs. 2 Nr. 3 (StFreiheit der Einkünfte aus der Veräußerung von Vorzugsaktien der Deutschen Reichsbahn) wurde als gegenstandslos gestrichen.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Die Spekulationsfrist für die beweglichen WG (besonders Wertpapiere) wurde von drei auf sechs Monate heraufgesetzt. Durch die Änderung sollte ein weiteres sprunghaftes Ansteigen der Aktienkurse verhindert und damit die damals überhitzte Konjunktur gedämpft werden.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 23 Abs. 3 wurde an die Neufassung des § 2 durch das EStRG redaktionell angepasst (Verweisung auf § 2 Abs. 1 statt bisher § 2 Abs. 3).

Gesetz zur Änderung des EStG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): In Abs. 4 Anfügung des letzten Halbsatzes betr. § 10d.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984 1493; BStBl. I 1984, 659): Streichung des Erbpachtrechts als Grundstücksrecht in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 1 wurde ein Satz 2 eingefügt, der die Anschaffung und Veräußerung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes. betraf.

Abs. 2 aF (außer Ansatz bleibende Veräußerungen) wurde aufgehoben. Abs. 3 aF wurde durch Satz 2 (Vorrang des § 23 vor § 17) und 3 (Zwischengewinne bei Investmentgesellschaften) ergänzt.

Zweites FinanzmarktförderungsG v. 26.7.1994 (BGBl. I 1994, 1749; BStBl. I 1994, 586): Durch Ergänzungen in Abs. 3 Satz 3 wurde den Änderungen der §§ 37a und 37b KAGG und des § 17 Abs. 2 AuslInvestmG Rechnung getragen.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438):

▶ *Änderung der Absatzbezeichnungen*: Abs. 3 idF des EStG 1990 wurde zu Abs. 2 und Abs. 4 idF des EStG 1990 zu Abs. 3.

▶ *In Abs. 3* wurde ein neuer Satz 2 eingefügt, mit dem bestimmt wurde, dass sich die AHK um die AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mindern, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind. Satz 2 aF wurde Satz 3 nF und Satz 3 aF Satz 4 nF.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Überschrift wurde geändert, sie lautet nicht mehr „Spekulationsgeschäfte“, sondern „Private Veräußerungsgeschäfte“.

▶ *Abs. 1* wurde neu gefasst:

▷ *In Satz 1*

– Nr. 1 wurde die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung für Grundstücksgeschäfte auf zehn Jahre heraufgesetzt (Satz 1); innerhalb dieser Frist

- fertiggestellte Gebäude sind einzubeziehen (Satz 2); ausgenommen sind die zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG (Satz 3),
- Nr. 2 wurde die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung für Veräußerungsgeschäfte bei anderen WG auf ein Jahr heraufgesetzt,
 - Nr. 3 wurden die Veräußerungsgeschäfte behandelt, bei denen die Veräußerung früher als der Erwerb erfolgt,
 - Nr. 4 wurde bestimmt, dass Termingeschäfte zu den Veräußerungsgeschäften gehören.
 - Die Regelungen in Nr. 1–3 sind auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht (§ 52 Abs. 39 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002). Die StBefreiung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 gilt nicht für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 (Nds. FG v. 28.9.2000 – 10 K 266/96, EFG 2001, 750, rkr.). Zur erstmaligen Anwendung der Regelung in Nr. 4 (Termingeschäfte) s. § 52 Abs. 39 Satz 2 idF des StEntG 1999/2000/2002.
- ▷ *Satz 2* regelt, dass als Anschaffung die Überführung eines WG vom BV in das PV gilt.
 - ▷ *Satz 3* behandelt die Zurechnung der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger bei Einzelrechtsnachfolge und
 - ▷ *Satz 4* die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes.
- ▶ *Abs. 2* wurde redaktionell neu gefasst. Außerdem wurde bestimmt, dass die Besteuerung nach § 23 Vorrang vor der Besteuerung nach § 17 hat.
 - ▶ *Abs. 3*: Satz 1 wurde redaktionell verändert. Satz 2 ordnet an, welche Werte als AHK in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 anzusetzen sind. Satz 3 entspricht der Regelung in Satz 2 aF (zur erstmaligen Anwendung s. § 52 Abs. 39 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002). Satz 4 betrifft die Gewinnermittlung bei Termingeschäften. Satz 5 behandelt die Freigrenze entsprechend Satz 3 aF. Sätze 6 und 7 regeln Verlustausgleich und -abzug. Zu Verfassungsfragen der zeitlichen Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung s. Anm. 13.
- ▶ **StBereinG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13):
 - ▶ *Änderungen in Abs. 1*:
 - ▷ *Satz 1 Nr. 1 Satz 2* wurde neu gefasst; auch teilfertige Gebäude usw. sind in die Besteuerung einzubeziehen; erstmalige Anwendung auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder einem gleichstehenden Rechtsakt beruht (§ 52 Abs. 39 Satz 1 idF des StBereinG 1999);
 - ▷ *Satz 5* wurde eingefügt: Als Veräußerung gelten Einlagen von Grundstücken in das BV, wenn das Grundstück innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung im PV veräußert wird (Nr. 1), und ferner verdeckte Einlagen in eine KapGes. (Nr. 2); erstmalige Anwendung bei Einlagen und verdeckten Einlagen nach dem 31.12.1999 (§ 52 Abs. 39 Satz 3 idF des StBereinG 1999)).
 - ▶ *Änderungen in Abs. 3*:
 - In einem neu eingefügten Satz 2 wird bestimmt, welcher Wert als Veräußerungspreis anzusetzen ist.
 - Im neuen Satz 3 wird das Wort „anzusetzende“ durch das Wort „angesetzte“ ersetzt.

- Der bisherige Satz 3 wird Satz 4.
- Im neuen Satz 6 wird angeordnet, wann Gewinne oder Verluste in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und Nr. 2 anzusetzen sind.

Abs. 3 Satz 4 ist nach § 52 Abs. 39 Satz 4 idF des StBereinG 1999 auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Stpfl. das WG nach dem 31.7.1995 und vor dem 1.1.2009 anschafft und oder nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2009 fertigstellt.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Durch dieses Gesetz wurde § 23 nicht geändert; es wurde aber in dem neu eingefügten § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j bestimmt, dass die Hälfte des Veräußerungspreises iSd. § 23 Abs. 3 bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, stfrei ist. Zur erstmaligen Anwendung s. § 52 Abs. 4a idF des StSenkG v. 23.10.2000.

EURLÜmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310, 3843; BStBl. I 2004, 1158): Im Wege der Anfügung der Sätze 2 und 3 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wurde das Fifo-Verfahren verbindlich vorgeschrieben, um den Veräußerungsgewinn bei vertretbaren Wertpapieren in Sammelverwahrung zu ermitteln.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1 wurde an mehreren Stellen textlich geändert. So wurden die Verweise auf den Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG in den Sätzen 2 und 3 gestrichen. Ein entsprechender Verweis auf die Vorschriften des UmwStG in Abs. 3 Satz 3 wurde ebenfalls gestrichen. Die Änderungen wurden notwendig, weil die §§ 20 ff. UmwStG im Zuge der Anpassung an europarechtl. Vorgaben neu gefasst und die Verweise dadurch überflüssig wurden. Gemäß § 52 Abs. 31 Satz 5 sind die entsprechenden Vorschriften für Anteile, die einbringungsgeboren iSv. § 21 UmwStG aF sind, weiter anzuwenden (s. noch Anm. 221).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Abs. 3 Satz 9 wurde ein neuer Halbs. angefügt, der einen Verweis auf § 10d Abs. 4 enthält. Die Änderung ist eine Reaktion auf die Rspr. des BFH, wonach Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht gesondert festzustellen seien. Nach § 52 Abs. 39 Satz 7 idF des JStG 2007 ist die Neuregelung auch anzuwenden, wenn die Festsetzungsfrist am 1.1.2007 noch nicht abgelaufen ist.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 23 wurde insgesamt neu gefasst.

► *In Abs. 1* wurden folgende Änderungen vorgenommen:

- Satz 1 Nr. 2 Satz 1 wurde insoweit neu gefasst, als Wertpapiere nicht mehr erwähnt werden;
- die Regelung über das Fifo-Verfahren in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 aF ist entfallen;
- Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nF wurde neu eingefügt;
- Satz 1 Nr. 3 und 4 sind entfallen;
- 1 Satz 3 wurde an die genannten Änderungen angepasst.

► *In Abs. 2* wurde Satz 2 gestrichen.

► *In Abs. 3* ergeben sich folgende Änderungen:

- Satz 5 ist entfallen;
- die Freigrenze in Satz 5 nF (Satz 6 aF) wurde von 512 € auf 600 € erhöht;
- Sätze 9 und 10 wurden neu angefügt.

► *Der zeitliche Anwendungsbereich* der Neuregelung wurde in § 52a Abs. 11 geregelt (aufgehoben durch KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126). Der frühere § 52 Abs. 39, in dem sich bisher die zeitlichen Anwendungsregelungen zu § 23 fanden, wurde aufgehoben. Nach § 52a Abs. 11 Satz 3 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 1 Halbs. 1) ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die WG nach dem 31.12.2008 aufgrund eines nach diesem Zeitpunkt geschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft wurden. Im Gegenzug bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 4 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 2), dass Nr. 2 aF letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen die WG vor dem 1.1.2009 erworben wurden (zur Anwendung auf § 23 Abs. 2 Satz 2 aF s. BFH v. 31.1.2015 – IX R 16/14, BFH/NV 2015, 670, sowie Anm. 255). Im Ergebnis werden alle Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Anschaffung vor dem 1.1.2009 erfolgt ist, noch nach der alten Rechtslage besteuert. Entscheidend ist insoweit das obligatorische Geschäft. Das bedeutet, dass bis zum 31.12.2008 angeschaffte Wertpapiere nach Ablauf der Einjahresfrist stfrei veräußert werden können. § 52a Abs. 11 Satz 5 ordnet an, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF letztmals auf Veräußerungen anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2009 erfolgen. Dies ist folgerichtig, weil Nr. 3 auf Fälle abstellt, in denen die Veräußerung vor der Anschaffung erfolgt. § 52a Abs. 11 Satz 6 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 3) erstreckt die Geltung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF auf Termingeschäfte, bei denen der Rechtserwerb vor dem 1.1.2009 erfolgt. Ist dies der Fall, so können die sich ergebenden Gewinne nach Ablauf der Veräußerungsfrist stfrei vereinnahmt werden. § 52a Abs. 11 Satz 11 schließlich begrenzt die Anwendbarkeit der Verlustverrechnungsregelungen des Abs. 3 Sätze 9 und 10 auf VZ bis 2013 (zur Verfassungsproblematik s. noch Anm. 13).

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 3 Satz 4 wurde dahingehend geändert, dass auch sonstige Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 künftig in den Anwendungsbereich einbezogen werden. Zur erstmaligen Anwendung bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 8 idF des JStG 2009 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 4), dass die Neuregelung auf solche Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen der Stpfl. das WG nach dem 31.12.2008 anschafft oder fertigstellt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Durch die Einfügung eines neuen Satzes 2 in Abs. 1 Nr. 2 wurde entgegen der Rspr. des BFH (v. 22.4.2008 – IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296) normiert, dass Gegenstände des täglichen Gebrauchs nicht von § 23 erfasst werden (s. Anm. 158 f.). Zudem wurde die Formulierung von Abs. 3 Satz 9 im Sinne einer Klarstellung neu gefasst (s. noch Anm. 323). Der zeitliche Anwendungsbereich des neuen Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist in § 52 Abs. 31 Satz 1 Halbs. 2 geregelt. Er erstreckt sich auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Gegenstände des täglichen Gebrauchs aufgrund eines nach dem 13.12.2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden. Mit Blick auf die Neufassung von Abs. 3 Satz 9 bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 11 idF des JStG 2010, dass diese bereits auf den VZ 2009 anzuwenden ist. Dies ist wegen des klarstellenden Charakters verfassungsrechtl. zulässig (dazu Anm. 323).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 wird neu eingefügt und führt die bis 2008 geltende Regelung zur Anwendung des Fifo-Verfahrens bei Fremdwährungsgeschäften wieder ein. Abs. 3 Sätze 9 und 10 werden aufgrund der Begrenzung ihres Anwendungsbereichs bis zum VZ 2013 aufgehoben. Die Regelungen über den zeitlichen Anwendungsbereich finden sich nun in § 52 Abs. 31. § 52a wurde aufgehoben.