

## „Der ganz normale Wahnsinn des § 23 EStG“

Private Grundstücksverkäufe im Licht der Rechtsprechung

Ein ganz normaler Lebenssachverhalt: Wer innerhalb des Zehnjahreszeitraums des § 23 EStG eine Immobilie im Privatvermögen anschafft (ggf. ein unbebautes Grundstück noch bebaut) und veräußert, muss sich mit der Frage beschäftigen, ob diese Veräußerung steuerrelevant ist und ein möglicher Veräußerungsgewinn zu einer Steuerbelastung führt.

### **Anschaffung einer Immobilie**

Die erste vermeintlich leichte Frage, die es zu beantworten gilt: was versteht man unter einer Anschaffung einer Immobilie. Ist es der Tag, an welchem beim Notar der Kaufvertrag beurkundet wird, oder ist es der Tag der Eintragung des Grundstücksübergangs im Grundbuch. Grundsätzlich zielt § 23 EStG auf den Tag der Beurkundung des Grundstückskaufvertrages ab, da der Tag des sog. Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich ist. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH 8.4.2014, IX R 18/13, BFH 10.02.2015, IX R 23/13).

Schwieriger gestaltet sich die Frage der Anschaffung bei unentgeltlichem oder teilentgeltlichem Erwerb. Der rein unentgeltliche Erwerb durch Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung stellt kein Anschaffungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG dar. Der neue Eigentümer tritt in die Rechtstellung des Übergebers, so dass hinsichtlich des Anschaffungszeitpunktes und der Anschaffungskosten die Gegebenheiten der Übergebers maßgeblich sind. Der Grundstückserwerb im Zuge einer Erbauseinandersetzung ist differenzierter zu betrachten. Erhält ein Miterbe wertmäßig mehr als es seiner Erbquote entspricht und leistet er hierfür eine Ausgleichszahlung, liegt insoweit ein Anschaffungsgeschäft vor. Der Vorgang wird in einen unentgeltlichen Erwerb in Höhe der Erbquote und in einen entgeltlichen Erwerb in Höhe des Anteils, der der Ausgleichszahlung entspricht, aufgeteilt. In der Folgezeit sind beide Vorgänge getrennt zu betrachten.

Im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge kommt es zu entgeltlichen oder teilentgeltlichen Vorgängen, wenn der Beschenkte Verbindlichkeiten des Übergebers übernimmt. Die Einräumung eines Nießbrauchrechtes oder Wohnrechtes führt nicht zu einem teilentgeltlichen Vorgang.

Bei Grundstücksübertragungen im Zuge einer Ehescheidung im Rahmen des Zugewinnausgleichs liegt eine Anschaffung vor. Überträgt ein Ehegatte ein Grundstück als Folge eines Vergleichs oder einer Gesamtauseinandersetzung bei der Ehescheidung auf den anderen Ehegatten, kann dies einen Veräußerungsvorgang i. S. d. § 23 EStG darstellen. Dies kann selbst dann gelten, wenn dem erwerbenden Ehegatten wegen Auflösung der Zugewinngemeinschaft ein Ausgleichsanspruch zusteht und dieser mit der Grundstücksübertragung als Gegenleistung auf den Ausgleichsanspruch verzichtet.

### **Veräußerung als Merkmal des § 23 EStG**

Zweites Merkmal eines privaten Veräußerungsgeschäftes von Immobilien im Sinne des § 23 EStG ist eine Veräußerung innerhalb von 10 Jahren. Auch bei der teilentgeltlichen Veräußerung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge kann beim Vermögensübergeber unter den weiteren Voraussetzungen des § 23 EStG ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorliegen. Hat der Übernehmer Abstandszahlungen oder Gleichstellungsgelder an Geschwister zu leisten, zählen diese zum Veräußerungsentgelt. Der Veräußerungsvorgang wird wieder in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil aufgeteilt.

Wird ein unbebautes Grundstück innerhalb der 10 Jahresfrist bebaut und veräußert, so teilt das Gebäude das Schicksal des Grund und Bodens. Ist ein Veräußerungsgewinn wegen Ablaufs der 10 Jahresfrist steuerfrei, wird kein eigenes Veräußerungsgeschäft für das Gebäude angenommen. Maßgebend für das Gebäude ist demnach die für den Grund und Boden geltende Behaltefrist.

### **Ausnahme von der Besteuerung durch Eigennutzung der Immobilie**

Von der Besteuerung sind private Veräußerungsgeschäfte innerhalb von 10 Jahren von den Immobilien ausgenommen, die im Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Dies gilt auch für die Immobilien, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Erfüllt die Immobilie die zeitlichen Vorgaben und wurde nur zum Teil zu eigenen Wohnzwecken genutzt, gilt die Steuerbefreiung nur anteilig.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn die Immobilie einem Kind unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat (BMF 5.10.200, IVC 3 – S 2256-263/00, RZ.23). Sofern die Immobilie vor der Veräußerung im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren eigengenutzt wurde, kommt die Steuerbefreiung zum Tragen. Hierbei muss es sich nicht um drei volle Kalenderjahre handeln, so dass dieses Kriterium im Ernstfall auf 1 volles Kalenderjahr und jeweils einen Tag vor diesem Kalenderjahr und einem Tag nach diesem Kalenderjahr beschränkt werden kann.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 03.09.2018 (IX R 10/19) sogar entgegen der abgestimmten Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Vermietung zu fremden Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung für die Steuerbefreiung unschädlich ist, wenn für einen zusammenhängenden Zeitraum im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren eine Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken vorgelegen hat. Eine Zwischenvermietung zwischen dem eigenen Auszug und der Veräußerung ist unschädlich, wenn die Eigennutzung die obengenannten zeitlichen Erfordernisse erfüllt.

Strittig ist, ob ein häusliches Arbeitszimmer das Erfordernis der Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken zerstört. In Zeiten der pandemiegestützten Zunahme von Home-Office-Tätigkeiten kommt dieser Fragestellung erhebliche Bedeutung zu. Das Finanzgericht Köln hat in seiner Entscheidung vom 20.03.2018 (8 K 1160/15) entschieden, dass das häusliche Arbeitszimmer kein selbständiges Wirtschaftsgut und als Teil des privaten Wohnbereiches der Eigennutzung zu Wohnzwecken zu zurechnen sei. Die eingelegte Revision beim Bundesfinanzhof wurde zurückgenommen. Auch das Finanzgericht München hat erhebliche Zweifel, ob das häusliche Arbeitszimmer als selbständiges Wirtschaftsgut die Steuerfreistellung negativ beeinflusst (FG München 14.01.2019-15 V2627/18). Obwohl die abgestimmte Verwaltungsauffassung der Finanzverwaltung davon ausgeht, dass ein häusliches Arbeitszimmer dem Erfordernis der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken widerspricht (OFD NRW, 11.05.2020), ist diese Frage nun beim Bundesfinanzhof anhängig (Az. IX R 27/19). Die Entscheidung wird Klarheit in dieser Streitfrage bringen.

### **Ermittlung des Veräußerungsgewinns**

Unterliegen nur Teile der Immobilie als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung ist eine Aufteilung vorzunehmen. Grundsätzlich wird der steuerpflichtige Gewinn als Differenz zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös ermittelt. Auch nachträgliche Anschaffungskosten sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen, so dass anschaffungsnaher Aufwand im Sinne des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG zu prüfen ist. Wurden für den entgeltlich erworbenen Anteil Modernisierungsaufwendungen getätigt, deren Nettobetrag 15% der dem entgeltlichen Teil zuzurechnenden Anschaffungskosten übersteigt, liegt anschaffungsnaher Aufwand vor, der als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist.

Der steuerpflichtige Gewinn erhöht sich um die innerhalb der 10-Jahresfrist in Anspruch genommenen Abschreibungen. Insbesondere bei erhöhten Abschreibungen für Baudenkmale oder Gebäude in Sanierungsgebieten kann die Rückgängigmachung der Abschreibung zu bösen Überraschungen führen. Der Gesetzgeber will insoweit Steuervorteile rückgängig machen, wenn sich Investoren frühzeitig von Mietobjekten trennen.

### **Private Veräußerungsgeschäfte im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften**

Eine besondere Herausforderung stellen Schenkungen im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften dar. Diese Vorgehensweise ist eine gängige Gestaltung, um Privatvermögen auf die nächste Generation zu übertragen. Vorsicht ist geboten, wenn die Personengesellschaft über Schulden verfügt. Hier stellt sich die Frage, ob einkommensteuerrechtlich ein Durchgriff auf das Vermögen der Personengesellschaft erfolgt. Schenkungsteuerlich haben die Schulden der Personengesellschaft einen steuermindernden Effekt bei der Bewertung des übertragenen Vermögens.

Bisher nicht abschließend geklärt sind die einkommensteuerlichen Folgen, wenn das Vermögen der Personengesellschaft zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Anteilsabtretung „steuerverstrickt“ ist. Die Finanzverwaltung hat hierzu bislang nicht eindeutig Stellung bezogen. Bei einem vollständigen Durchgriff auf das Vermögen der Personengesellschaft würde im Zuge einer Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr.2 AO die Anteilsübertragung aufgrund eines wirtschaftlichen Übergangs der Gesellschafterschulden auf den Beschenkten ein teilentgeltliches Geschäft darstellen. Dies könnte eine Einkommensteuerbelastung beim Anteilsschenker auslösen. Beim Beschenkten könnten korrespondierend Anschaffungskosten mit einer Erhöhung des Abschreibungsvolumens entstehen.

Das Finanzgericht Köln hatte sich in seiner Entscheidung vom 10.10.2018 (9 K 3049/15) mit einem vergleichbaren Fall zu beschäftigen. Das Gericht lehnte den Durchgriff auf das Gesellschaftsvermögen ab, da die Bruchteilsbetrachtung beim Übergang von Anteilen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht dazu führe, dass die wirtschaftlich übernommenen Schulden der Gesellschaft eine Gegenleistung des Erwerbers darstellen. Gegen diese Entscheidung wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt (Az. IX R 22/19). Das Finanzgericht Niedersachsen hatte bereits mit Urteil vom 18.05.2017 (2 K 87/16) angedeutet, dass der Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als eine Einheit zu beurteilen ist und nicht anteilig Wirtschaftsgüter erworben werden.

Gestützt wird diese Auffassung auch vom Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 19.11.2019 (IX R 24/18). In diesem Fall hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Anwachsung von Gesellschaftsanteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gegen Abfindung nicht dazu führt, dass die Gesellschafter anteilig Wirtschaftsgüter erwerben, sondern ein Anteilserwerb vorliegt.

### **Ausblick**

Das private Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG bleibt ein Beratungsfeld mit unzähligen Fallstricken. Jede Transaktion ist sorgfältig zu untersuchen, um die richtigen steuerlichen Folgen ziehen zu können. Auch die Rechtsprechung in diesem Themengebiet ist derzeit sehr vielfältig, so dass die weitere Entwicklung abzuwarten ist.

Nehmen Sie mit uns Kontakt auf:

per E-Mail: [kanzlei@convocat.de](mailto:kanzlei@convocat.de) oder telefonisch unter 089/41619335-0.

In diesem Sinne bleiben Sie gesund!!!

Regine Funke-Lachotzki  
Wirtschaftsprüferin  
Steuerberaterin

convocat GbR, München  
[www.convocat.de](http://www.convocat.de)