

Neuerungen zur Spekulationssteuer im Rahmen des § 23 EStG

Private Grundstücksverkäufe im Licht der Rechtsprechung

von

Regine Funke-Lachotzki

Wirtschaftsprüferin
Steuerberaterin



www.acconsis.de

www.convocat.de

Kaum ein steuerliches Thema neben der Aufteilung eines Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude zur Ermittlung der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten bewegt den privaten Immobilieneigentümer mehr als die Frage, ob Umschichtungen in seinem Immobilienportfolio von der Spekulationssteuer erfasst sind.

Gerade auch die stattliche Forderung, die Eigentumsquote bei selbstgenutzten Immobilien zu erhöhen, führt häufig zu Umschichtungen, um geänderten Lebenssituationen gerecht zu werden. Sei es, dass die Anzahl der Mitglieder einer häuslichen Gemeinschaft steigt und so der Platzbedarf wächst oder man durch räumliche Flexibilität gezwungen ist, den Lebensmittelpunkt an einen anderen Ort zu verlegen.

Erfolgt dies innerhalb einer 10-Jahresfrist ist der Immobilieneigentümer gut beraten, wenn sein Vorhaben steuerlich begleitet wird, und die einkommensteuerlichen Folgen so für ihn abschätzbar sind.

Die Anzahl der höchstrichterlichen Rechtsprechungen zum Thema der Spekulationssteuer und der Focus der Finanzverwaltung auf dieses Thema zeigt, dass hier vorsichtiges Vorgehen geboten ist.

Häusliches Arbeitszimmer als Nutzung zu Wohnzwecken

Bereits in der Ausgabe BHZ12/2020 haben wir die Problematik aufgegriffen, inwieweit ein häusliches Arbeitszimmer den Wohnzwecken zugerechnet werden kann. Inzwischen hat der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 01.03.2021 (AZ.IX R 27/19) hierzu umfangreich Stellung genommen.

In dem Verfahren ist sogar das Bundesministerium der Finanzen (BMF) beigetreten. Die Vertreter des BMF haben ihre Auffassung dargelegt, wonach ein für die Tätigkeit als Arbeitnehmer genutztes häusliches Arbeitszimmer nicht den eigenen Wohnzwecken zuzuordnen ist. Die Frage, inwieweit hier eigene Wohnzwecke vorliegen oder nicht, ist entscheidend für die Frage, ob bei einer Veräußerung der Immobilie innerhalb einer 10 Jahresfrist ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorliegen kann. Von der Besteuerung sind private Veräußerungsgeschäfte innerhalb von 10 Jahren 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.

Diese anteilige Steuerbefreiung hat die Finanzverwaltung auch bei einem häuslichen Arbeitszimmer angenommen, da sie insoweit die eigenen Wohnzwecke verneint hat.

Der Bundesfinanzhof stellt nun klar, dass eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt, dass eine Immobilie einerseits zum Bewohnen geeignet ist und andererseits vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Dieses Kriterium wendet er auch für das häusliche Arbeitszimmer an und stellt fest, dass ein häusliches Arbeitszimmer regelmäßig - wenn auch geringfügige – Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aufweist, da es der häuslichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist. Auch bei einer nahezu ausschließlichen Nutzung des Arbeitszimmers für berufliche Zwecke kann unterstellt werden, dass es im Übrigen – also zu weniger als 10% - zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Das Kriterium der Ausschließlichkeit im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz1 Nr. 1 Satz3 1. Alternative EStG (Gesetzesverweise werden zunehmend unlesbar!) bezieht sich nur auf eine zeitliche Nutzung und nicht auf eine räumliche Nutzung. Insofern wird eine eigengenutzte Immobilie einschließlich des beruflichen Arbeitszimmers zu eigenen Wohnzwecken genutzt und ist vollumfänglich von der Besteuerung ausgenommen, wenn alle übrigen Kriterien erfüllt sind.

Erfassung des Spekulationsgeschäfts beim Berechtigten

Gerade im Zuge von Nachfolgeüberlegungen innerhalb der Familie werden Überlegungen angestellt, wann und zu welchen Bedingungen Grundvermögen auf die nächste Generation übertragen werden soll. Insbesondere bei Veräußerungsabsichten stellt sich die Frage, ob eine Veräußerung noch vom Grundstückseigentümer durchgeführt werden soll, oder vor Veräußerung bereits eine Übertragung auf die nächste Generation sinnvoll ist. Gerade in den Fällen, in denen eine steuerliche Bewertung des Grundbesitzes zu einem niedrigeren Wert als ein verhandelter Veräußerungspreis führt, stellt sich die Überlegung, ob eine vorherige Übergabe auf die nächste Generation nicht sinnvoll erscheint.

Selbst wenn die Veräußerung der Immobilie innerhalb einer 10-Jahresfrist als Spekulationsgeschäft der Besteuerung unterliegt, können mittels Übertragung auf die nächste Generation unter Umständen Progressionsvorteile erzielt werden.

Der Bundesfinanzhof hatte über eine Entscheidung des Finanzgerichtes Nürnberg zu befinden, welches in der Übertragung des zur Veräußerung vorgesehenen Objektes auf die nächste Generation einen Gestaltungsmissbrauch sah. Das Finanzgericht Nürnberg bestätigte die Erfassung des Veräußerungsgeschäftes beim Grundstücksübergeber.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 23.04.2021 (IX R8/20) die Auffassung des Finanzgerichtes nicht bestätigt. Der Bundesfinanzhof begründet seine Entscheidung damit, dass ein Gestaltungsmissbrauch mit der Folge, dass die vorhergehende Übertragung des Grundbesitzes auf die nächste Generation steuerlich negiert würde, der Gesetzesintention widerspreche. Bereits die Möglichkeit einer unentgeltlichen Übertragung und deren Rechtsfolgen seien in § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG explizit ausgeführt. Hierbei handelt es sich bereits um eine Missbrauchsvorschrift, die unangemessene Gestaltungen sanktionieren soll. Diese Vorschrift ist abschließend und geht als spezielle Vorschrift der allgemeinen Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 42 AO vor.

Insofern bestätigt der Bundesfinanzhof die Möglichkeit, eine Übertragung auf die nächste Generation vorzunehmen, auch wenn bereits die Veräußerung des Grundstückes angebahnt ist. Wird die Veräußerung durch die Kinder dann vollzogen, wird das steuerpflichtige Spekulationsgeschäft – sofern die Voraussetzungen gegeben sind – bei den Kindern nach deren steuerlichen Verhältnissen ertragsteuerlich erfasst. Ungeachtet dessen, sind die schenkungsteuerlichen Folgen einer solchen Übertragung genauestens im Blick zu haben.

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.

Für alle gewünschten Beratungen nehmen Sie Kontakt mit uns auf.

Per E-Mail r.funke@acconsis.de oder vereinbaren Sie mit uns einen Termin, +49 89 54 714 3.

In diesem Sinne: bleiben Sie gesund!

Regine Funke-Lachotzki
Wirtschaftsprüferin
Steuerberaterin

Am Dienstag, 26. Oktober 2021 wird das Thema der Online-Veranstaltung sein: „Der Übergabevertrag – richtig an die nächste Generation übergeben“. Wir werden hierzu eine Übersicht über die grundsätzlichen Vorüberlegungen geben sowie auf die Gestaltungsmöglichkeiten im Übergabevertrag hinweisen. Gleichzeitig werden wir auch zur Absicherung des Übergebenden Stellung nehmen und schließlich auf steuerliche Auswirkungen Bezug nehmen. Die Anmeldung erfolgt ausschließlich über <https://www.convocat.de/events/>. Sie erhalten hierüber die Verlinkung zur Anmeldeseite.

Wir freuen uns wieder auf Sie.

Für alle anderen Beratungen nehmen Sie Kontakt mit uns auf.

Per E-Mail a.fischl@acconsis.de oder vereinbaren Sie mit uns einen Termin, +49 89 54 714 3.

In diesem Sinne: bleiben Sie gesund!