

Aktuelle Rechtsprechung des IX. Senats des BFH

Richter am BFH *Dr. Christian Graw*, München/Solingen

FORUM STEUERRECHT SCHLOSS NORDKIRCHEN E.V.

31. VORTRAGSVERANSTALTUNG, 9. MAI 2022

GLIEDERUNG

- I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG
- II. Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- III. Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG
- IV. Coming soon...

GLIEDERUNG

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG

- Veräußerung nach Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht

II. Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG

III. Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG

IV. Coming soon...

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

BFH v. 26.10.2021 – IX R 13/20, BStBl II 2022, 172 (zu § 17 Abs. 2 S. 3 EStG):

Der bis zum Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG entstandene Vermögenszuwachs hat **nicht** i. S. von § 17 Abs. 2 S. 3 EStG aufgrund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 AStG **vergleichbaren Steuer unterlegen**, wenn dort **keine Steuer festgesetzt** worden ist.

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

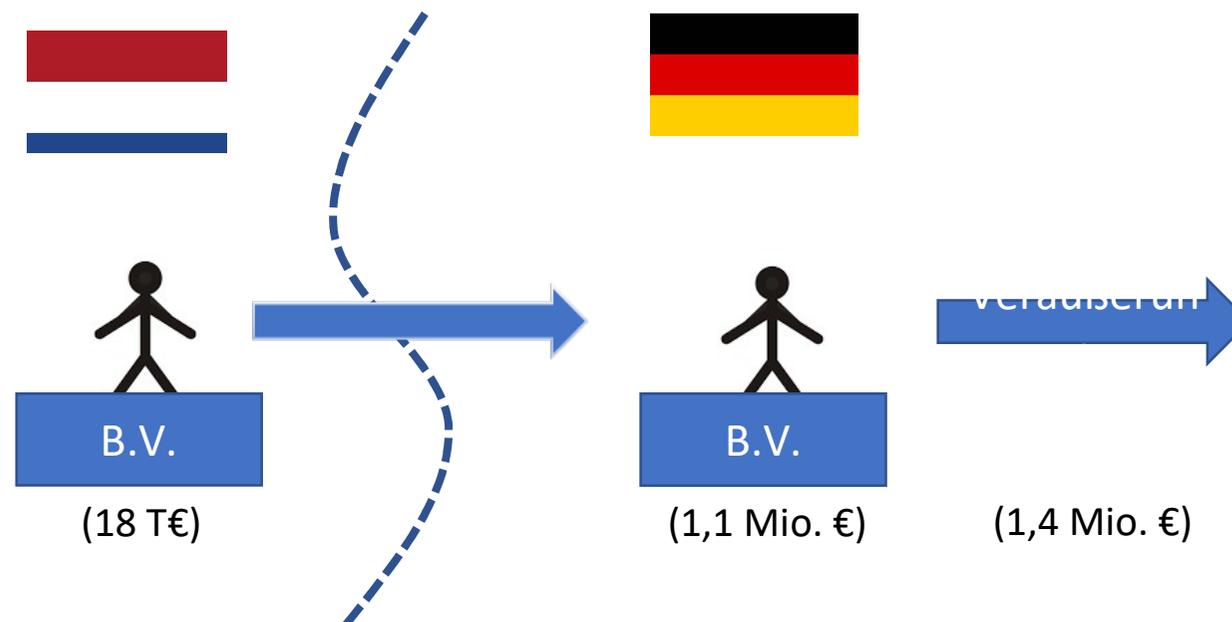
§ 17 Abs. 2 EStG

¹Veräußerungsgewinn im Sinne des Absatzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. ²In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Anteile ihr gemeiner Wert. ³**Weist der Veräußerer nach, dass ihm die Anteile bereits im Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Absatz 1 zuzurechnen waren und dass der bis zu diesem Zeitpunkt entstandene Vermögenszuwachs auf Grund gesetzlicher Bestimmungen des Wegzugsstaats im Wegzugsstaat einer der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer unterlegen hat, tritt an die Stelle der Anschaffungskosten der Wert, den der Wegzugsstaat bei der Berechnung der der Steuer nach § 6 des Außensteuergesetzes vergleichbaren Steuer angesetzt hat, höchstens jedoch der gemeine Wert. (...)**

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Sachverhalt:

- Stpfl. = Gesellschafter einer niederländischen B.V. (Stammkapital: 18 T€)
- 2006: Zuzug in die BRD
- 2016: Veräußerung der Beteiligung zum Preis von 1,4 Mio. €



I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

- Steuererklärung:
 - Abzug von AK nach § 17 Abs. 2 S. 3 EStG i.H.v. 1,1 Mio. € (Entstrickungswert in den Niederlanden)
 - Begründung:
 - „Konservierungsbescheid“ (Festsetzung und Stundung der Wegzugssteuer) versehentlich unterblieben!
 - Einigung mit niederländischer FinVerw.: Stpfl. wird so behandelt, als ob der Konservierungsbescheid ergangen wäre; Wert der Anteile bei Wegzug: 1,1 Mio. €
- FA: Berücksichtigung allein des Stammkapitals; § 17 Abs. 2 S. 3 EStG setzt die tatsächliche Steuerzahlung voraus
- FG Düsseldorf v. 01.07.2020 – 7 K 2991/19: Klageabweisung

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Entscheidung:

- Revision unbegründet
- Grundsatz: Berücksichtigung der **historischen AK**, auch in den Fällen des „Hineinwachsens in die Wesentlichkeit“ oder des Zuzugs
- Ausnahme: § 17 Abs. 2 S. 3 EStG (**Wertverknüpfung**)
- Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 S. 3 EStG:
 - Zwar besteht eine **Vergleichbarkeit** der niederländischen Regelung zur Wegzugsbesteuerung **mit § 6 AStG** (bindende Feststellungen des FG).
 - Aber: Wertzuwachs hat in den Niederlanden **nicht** einer der Steuer nach § 6 AStG vergleichbaren Steuer **unterlegen**.

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

- Arg.:
 - Begriff „**unterlegen**“ schließt es zwar nicht aus, dass an die rechtlich vorgesehene ausländische Steuer anzuknüpfen ist („ausländisches Steuerregime“).
 - „**Berechnung**“ bedeutet jedoch, dass zumindest ein Steuerbescheid des Wegzugsstaat mit Berechnung und Festsetzung der Steuer ergangen sein muss; zudem „**Nachweis**“ erforderlich.
 - Bestätigung durch **systematische** und **historische Erwägungen**:
 - Parallelvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E: nach Entwurfsbegründung Step-up nur bei tatsächlicher Besteuerung der stillen Reserven im Ausland <-> § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG i.d.F. des SEStEG: Zugangsbewertung mit gemeinem Wert (Schlussbesteuerung wird unterstellt)
 - Einklang mit Art. 13 Abs. 5, 6 DBA-Niederlande: Wegzugsstaat kann Besteuerung durchführen (dann darf BRD den Wertzuwachs nicht erneut besteuern), muss es aber nicht!

GLIEDERUNG

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG

II. Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG

- Nachweis i. S. des § 7 Abs. 4 S. 2 EStG
- Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen
- Update: Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung

III. Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG

IV. Coming soon...

II. Vermietung und Verpachtung

BFH v. 28.07.2021 – IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108 (zu § 7 Abs. 4 S. 2 EStG):

1. Der Stpfl. kann sich zur Darlegung der verkürzten **tatsächlichen Nutzungsdauer** eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG) **jeder Darlegungsmethode** bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint; erforderlich ist insoweit, dass aufgrund der Darlegungen des Stpfl. der Zeitraum, in dem das maßgebliche Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, mit hinreichender Sicherheit geschätzt werden kann.
2. Die Vorlage eines **Bausubstanzgutachtens** ist **nicht Voraussetzung** für die Anerkennung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer.

II. Vermietung und Verpachtung

§ 7 Abs. 4 EStG

(...) ²Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. (...)

II. Vermietung und Verpachtung

Sachverhalt:

- PersGes. erzielt Einkünfte aus der Vermietung eines Wohn- und Geschäftshauses.
- Feststellungserklärung:
 - AfA nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG
 - Einreichung eines Gutachtens zur Bestimmung der Restnutzungsdauer; von einem Grundstückssachverständigen (= Gesellschafter der PersGes.) erstellt
- Ablehnung durch FA; arg.: „**Bausubstanzgutachten**“ erforderlich!
- FG Düsseldorf v. 12.07.2019 – 3 K 3307/16: Teilweise Klagestattgabe nach Einholung eines Sachverständigengutachtens (Restnutzungsdauer: 23 bzw. 34 J.) → **Modell gem. Anlage 4** (Ableitung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer für Wohngebäude unter Berücksichtigung von Modernisierungen) der **Sachwertrichtlinie** zur Ermittlung der Nutzungsdauer geeignet

II. Vermietung und Verpachtung

Entscheidung:

- Revision unbegründet
- § 7 Abs. 4 S. 2 EStG: kürzere **tatsächliche Nutzungsdauer**
 - Nutzungsdauer: Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann (§ 11c Abs. 1 EStDV)
 - **Schätzung** der Nutzungsdauer:
 - (1) Technischer Verschleiß
 - (2) Wirtschaftliche Entwertung
 - (3) Rechtliche Gegebenheiten
 - **Darlegung und Nachweis durch Stpfl.:**
 - Schätzung: größtmögliche Wahrscheinlichkeit, nicht Gewissheit erforderlich
 - **Bausubstanzgutachten** bzw. Zustandsermittlung mit Hilfe des sog. **ERAB-Verfahrens** (Ermittlung eines baustoffspezifischen Werts, sog. Abnutzungsvorrat) nicht erforderlich!
 - Keine Verengung der Gutachtenmethodik oder Festlegung auf bestimmtes Verfahren

II. Vermietung und Verpachtung

- Streitfall:
 - Modell gem. Anlage 4 der Sachwertrichtlinie ist zwar nicht primär darauf gerichtet, die tatsächliche Nutzungsdauer i. S. des § 7 Abs. 4 S. 2 EStG zu ermitteln.
 - Aber: Sachverständige Ausführungen im Gutachten und in der mündlichen Verhandlung haben dem FG die Möglichkeit gegeben, sich eine sichere Überzeugung von den im Einzelfall anzuwendenden Schätzungsgrundlagen zu bilden.

II. Vermietung und Verpachtung

BFH v. 29.09.2021 – IX R 11/19, BStBl II 2022, 228 (zu Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen):

1. Die Übertragung von Vermögen gegen Versorgungsleistungen ist nur im Anwendungsbereich des **§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG** (bzw. früher: § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG i.d.F. des JStG 2008) **unentgeltlich**; wird nach dieser Vorschrift **nicht begünstigtes Vermögen** übertragen, liegt ertragsteuerrechtlich eine **entgeltliche** oder **teilentgeltliche Übertragung** vor.
2. Bei Übertragung eines Vermietungsobjekts des PV gegen Leibrente führen die **wiederkehrenden Leistungen** des Übernehmers an den Übergeber in Höhe ihres **Barwerts** zu **AK**, die mit den AfA berücksichtigt werden, und in Höhe ihres **Zinsanteils** zu **sofort abziehbaren WK** bei den Einkünften aus VuV.
3. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 2 EStG, wonach Leibrentenzahlungen nur mit dem in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG vorgesehenen Ertragsanteil als WK (sofort) abgezogen werden können, ist verfassungsgemäß.

II. Vermietung und Verpachtung

§ 10 Abs. 1a EStG

Sonderausgaben sind auch die folgenden Aufwendungen:

Nr. 2: auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

²Dies gilt nur für

a) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit im Sinne der §§ 13, 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder des § 18 Absatz 1 ausübt,

b) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs, sowie

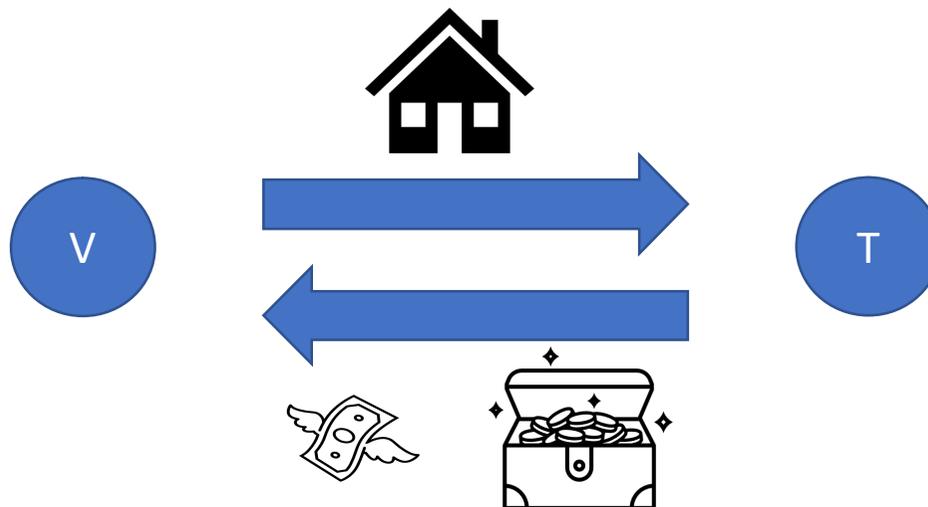
c) Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines mindestens 50 Prozent betragenden Anteils an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

³Satz 2 gilt auch für den Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt. (...)

II. Vermietung und Verpachtung

Sachverhalt:

- Übertragung eines vermieteten MFH vom Vater auf die Tochter
 - Übertragung „unentgeltlich im Wege der Schenkung“ gegen lebenslange, wiederkehrende, nicht wertgesicherte Leistung von 2.500 €/Monat (abgesichert durch Reallast)
 - 50 T€ Ersatz der Tochter für vom Vater abgelöste offene Darlehensvaluten



II. Vermietung und Verpachtung

- Steuererklärung: 12 x 2.500 € WK bei VuV
- FA: Leibrente i. S. des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 2 EStG, d.h. Ertragsanteil (3.900 €) als WK zu berücksichtigen
- FG Bremen v. 25.10.2018 – 1 K 165/17 (3): Klageabweisung

II. Vermietung und Verpachtung

Entscheidung:

- Revision begründet
- Beachte: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG → Übergabe eines im **PV** befindlichen **Immobilienobjekts** seit 01.01.2008 **nicht mehr begünstigt**, daher kein Sonderausgabenabzug.
- Keine Unterhaltsleistungen/Zuwendungen aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i. S. des § 12 Nr. 2 EStG

II. Vermietung und Verpachtung

- Wiederkehrende Leistungen = Entgelt i. R. einer **teilentgeltlichen Vermögensübergabe**
 - Zivilrecht: (Voll-)Schenkung unter Auflage („Gegenleistungen“ = Schenkungsauflagen)
 - Dagegen Steuerrecht: **teilentgeltliche Vermögensübergabe**
 - Nach **allgemeiner Systematik des ESt-Rechts** teilentgeltliches Geschäft (vgl. Handhabung von Gleichstellungsgeldern, Abstandszahlungen und übernommenen Verbindlichkeiten im PV)
 - **Sonderrecht des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG**: Fiktion eines unentgeltlichen Vorgangs → hier aber nicht einschlägig
- Konsequenzen:
 - **Barwert = „verrentete“ AK** (ebenso wie Ausgleich für die Ablösung der Darlehen)
 - **Zinsanteil** (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 S. 1, 2 EStG) = **sofort abziehbare WK**
- Unentgeltlich erworbener Teil: **Rechtsnachfolger-AfA** nach § 11d Abs. 1 S. 1, 2 EStDV

II. Vermietung und Verpachtung

Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen

günstigste
 Vermögensübertragungen, § 10 Abs.
 Nr. 2 EStG (**Sonderrecht**);
 Übertragung von
 Mitunternehmeranteilen
 (Teil-)Betrieben
 (KapGes.-Anteilen von mind. 50% bei
 Übernahme der Gf.-Tätigkeit
Fiktion der Unentgeltlichkeit
Sonderausgabenabzug

Nicht begünstigte
 Vermögensübertragungen

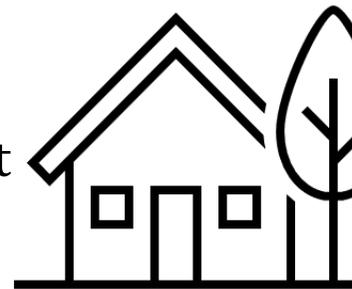
(Unentgeltliche)
 Unterhaltsleistungen
 → **Kein Abzug, § 12 Nr. 2 EStG**

(Teil-)Entgeltliche
 Rechtsgeschäfte
 → **WK-Abzug**

II. Vermietung und Verpachtung

Update: Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung

- BFH v. 21.07.2020 – IX R 26/19, BStBl II 2021, 372: Die Arbeitshilfe gewährleistet die von der Rspr. geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die **Verengung** der zur Verfügung stehenden **Bewertungsverfahren** auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren und die **Nichtberücksichtigung eines sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktors** bei der Ermittlung des Gebäudewerts nicht.
- BMF hat im Mai 2021 eine **überarbeitete Arbeitshilfe** online gestellt:
 - Abfrage von Daten zu sämtlichen Bewertungsverfahren
 - Sachwertverfahren: Berücksichtigung eines vom örtlichen Gutachterausschuss festgelegten Regionalfaktors möglich



GLIEDERUNG

I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG

II. Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG

III. Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG

- Privilegierung des häuslichen Arbeitszimmers
- Wohnnutzung eines Gartenhauses
- Veräußerung nach unentgeltlicher Übertragung
- Veräußerungsgewinn nach unentgeltlicher Übertragung eines Betriebsgrundstücks

IV. Coming soon...

III. Private Veräußerungsgeschäfte

BFH v. 01.03.2021 – IX R 27/19, BStBl II 2021, 680 (zum häuslichen Arbeitszimmer):

Wird eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte ETW innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn auch insoweit gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG von der Besteuerung **ausgenommen**, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes **häusliches Arbeitszimmer** entfällt (entgegen BMF-Schreiben v. 05.10.2000, BStBl I 2000, 1383, Rz 21).

III. Private Veräußerungsgeschäfte

§ 23 Abs. 1 S. 1 EStG

Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 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. ³**Ausgenommen 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;

3. Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

Sachverhalt:

- Stpfl. = Lehrerin
- Selbstgenutzte ETW:
 - Erwerb: 29.06.2012
 - Veräußerung: 11.07.2017
- Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bei den Einkünften nach § 19 EStG (mit Höchstbetrag von 1.250 €)
- ESt-Erklärung 2017: Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. rund 11.000 € (entsprechend der Grundfläche des Arbeitszimmers)
- FG Baden-Württemberg v. 23.07.2019 – 5 K 338/19: Klagestattgabe



III. Private Veräußerungsgeschäfte

Entscheidung:

- Revision unbegründet
- Häusliches Arbeitszimmer ist von der Besteuerung ausgenommen.
- „**Nutzung zu eigenen Wohnzwecken**“ → in der Rspr. stets sehr weit gefasst:
 - Ausreichend ist, dass der Stpfl. das Gebäude **zumindest auch** selbst nutzt.
 - Unschädlich: Gemeinsames Bewohnen mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten
 - Schädlich: Unentgeltliche oder entgeltliche Überlassung an einen Dritten
 - Ausreichend ist das **nur zeitweilige** Bewohnen, sofern das Gebäude dem Stpfl. in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht (Zweitwohnungen, nicht vermietete FeWo, im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzte Wohnungen).

III. Private Veräußerungsgeschäfte

- **Häusliches Arbeitszimmer** ist ebenfalls begünstigt.
 - Private Mitbenutzung des Arbeitszimmers ist nicht überprüfbar und damit nicht auszuschließen (Rspr.: Raum muss nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt werden; Nutzung zu eigenen Wohnzwecken von weniger als 10% kann unterstellt werden)
 - § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG enthält **keine Bagatellgrenze**.
 - Ausschließlichkeit bezieht sich nur auf die zeitliche, nicht auf die räumliche Nutzung des WG.
 - Hätte der Gesetzgeber das Arbeitszimmer ausnehmen wollen, hätte eine entsprechende Regelung nahegelegt.
 - **Gesetzeszweck**: keine Besteuerung bei Aufgabe des Wohnsitzes, z.B. wegen eines Arbeitsplatzwechsels → betrifft Arbeitszimmer gleichermaßen
 - **Eigene Wohnzwecke** <-> **fremde Wohnzwecke** (z.B. Vermietung eines Studentenzimmers)
 - Rspr. des BVerfG bzw. GrS betrifft allein BA-/WK-Abzug.
- Offen geblieben: Ist das häusliche Arbeitszimmer ein WG?

III. Private Veräußerungsgeschäfte

BFH v. 26.10.2021 – IX R 5/21, DStR 2022, 604 (zu einem Wohnzwecken dienenden „Gartenhaus“):

Eine die Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns ausschließende **Nutzung zu eigenen Wohnzwecken** i. S. des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. ein Grundstück, das mit einem „**Gartenhaus**“ bebaut ist, welches nach seiner Beschaffenheit dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu gewähren, **baurechtswidrig** dauerhaft bewohnt.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

Sachverhalt:

- Stpfl. bewohnte „Gartenhaus“ auf Grundstücken, die in einem Wochenend-/Ferienhausgebiet liegen und von einem Kleingartenverein verwaltet werden.
- Voreigentümer war „Gartenhaus“ mit Aufenthaltsraum von 12 qm im Jahr 1967 genehmigt worden; Auflage: keine Nutzung zum dauernden Aufenthalt von Personen
- Stpfl. nutzte voll erschlossenen Bungalow mit 60 qm Wohnfläche (mit Küche, Bad, Heizung, Wasser, Strom, Telefon) gleichwohl als Wohnsitz.
- Erwerb 2009, Veräußerung 2014
- FA: Privates Veräußerungsgeschäft
- FG München v. 15.09.2020 – 2 K 1316/19: Klageabweisung („Gartenhaus“ rechtlich nicht zum dauernden Bewohnen geeignet)



III. Private Veräußerungsgeschäfte

Entscheidung:

- Revision begründet
- Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG sind erfüllt.
- Bisherige Rspr.:
 - Zu § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG: Merkmal der **dauerhaften Eignung zum Bewohnen** ist stets **rein tatsächlich** verstanden worden; Fälle betrafen rechtlich zulässige Nutzungen.
 - Zu § 10e EStG: Keine Begünstigung von Ferien- oder Wochenendwohnungen, die **rechtlich oder tatsächlich** nicht zum Bewohnen geeignet waren.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

- **Baurechtswidrige Nutzung** kann i. S. des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG **begünstigt** sein.
 - Wortlaut nicht eindeutig; baurechtswidrige Nutzung jedenfalls nicht ausgeschlossen
 - **Sinn und Zweck** sprechen für Privilegierung:
 - Verhinderung einer ungerechtfertigten Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe des Wohnsitzes, z.B. wegen **Arbeitsplatzwechsels** (Hintergrund: Verlängerung der Frist auf 10 Jahre)
 - Gesetzeszweck auch bei baurechtswidriger Nutzung erfüllt
 - Privates – auch baurechtswidriges – Wohnen ist dem nicht-steuerbaren Bereich zugeordnet.
 - Entscheidend: Ist Objekt **tatsächlich** dazu **geeignet**, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen? **Beschaffenheit** des Gebäudes (v.a. Ausstattung und Einrichtung) maßgebend!
 - Rspr. zu § 10e EStG wegen unterschiedlicher Zweckrichtung (Erwerb von Wohnungseigentum durch viele Bürger) irrelevant.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

- Bewertungsrechtliche Einordnung des Grundstücks als „unbebaut“ (unbebaute Grundstücke nehmen an der Privilegierung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht teil) irrelevant.
- **§ 40 AO:** Besteuerung ist wertneutral und knüpft an tatsächliche Gegebenheiten an.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

BFH v. 23.04.2021 – IX R 8/20, BStBl II 2021, 743 (zur Veräußerung nach unentgeltlicher Übertragung):

1. § 23 Abs. 1 S. 3 EStG ist eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift i. S. von § 42 Abs. 1 S. 2 AO; damit ist die Annahme eines **Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO** für den Fall der Veräußerung nach unentgeltlicher Übertragung grundsätzlich **ausgeschlossen**.

2. Hat der Stpfl. die Veräußerung eines Grundstücks angebahnt, liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten grundsätzlich nicht vor, wenn er das Grundstück unentgeltlich auf seine Kinder überträgt und diese das Grundstück an den Erwerber veräußern; der Veräußerungsgewinn ist dann bei den Kindern nach deren steuerlichen Verhältnissen zu erfassen.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

§ 23 Abs. 1 EStG

(...) ²Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. ³**Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. (...)**

III. Private Veräußerungsgeschäfte

Sachverhalt:

- 2011: Erwerb des Grundstücks A-Straße durch Stpfl.
- 2012:
 - (1) Unentgeltliche Übertragung zu hälftigem Miteigentum auf Sohn und Tochter
 - (2) Verkauf an Dritten (Verhandlungen durch Stpfl., Kaufpreis an Sohn u. Tochter ausgezahlt)
- FA: § 42 AO → Veräußerungsgewinn ist der Stpfl. zuzurechnen.
- FG Nürnberg v. 21.03.2019 – 6 K 551/17: Klageabweisung



III. Private Veräußerungsgeschäfte

Entscheidung:

- Revision begründet
- Kein Veräußerungsgewinn der Stpfl.
- **Stpfl.** hat Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts **nicht verwirklicht** (**unentgeltliche Übertragung** im Wege der Schenkung).

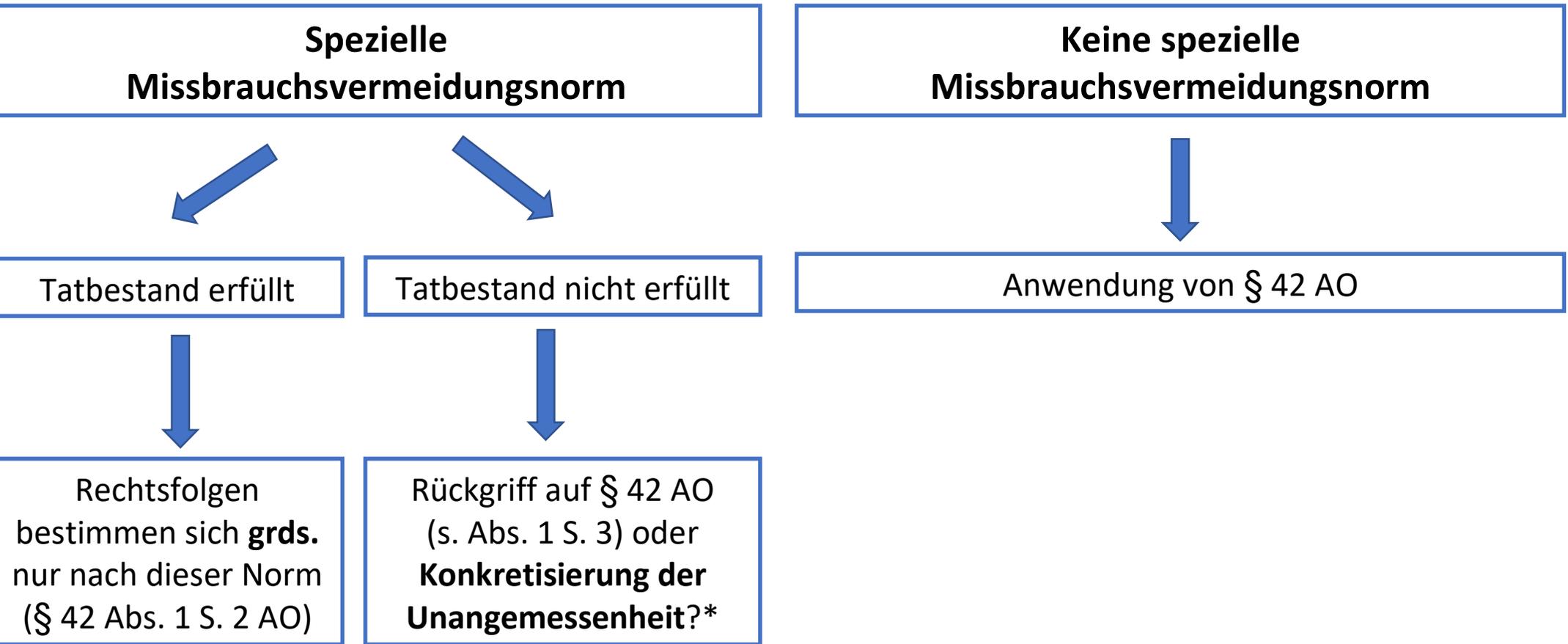
III. Private Veräußerungsgeschäfte

- **Kein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO):**
 - Unterfällt ein Sachverhalt einer Regelung i. S. des § 42 Abs. 1 S. 2 AO, bestimmen sich die Rechtsfolgen allein nach dieser Vorschrift; daneben kommt die Annahme eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten nicht in Betracht.
 - § 23 Abs. 1 S. 3 EStG = **spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift** (§ 42 Abs. 1 S. 2 AO)
 - Unentgeltlicher Erwerb: Einzelrechtsnachfolger ist **Anschaffung** oder Überführung des WG ins PV **zuzurechnen**; Folge: Besteuerung **beim Veräußerer** und Empfänger des Veräußerungserlöses
 - Ziel: Vermeidung des Ausscheidens steuerverstrickter WG aus der Steuerverhaftung (**keine Veräußerung**) bei gleichzeitiger fehlender Verstrickung beim Rechtsnachfolger (**keine Anschaffung**); durch unentgeltliche Übertragung könnte ohne § 23 Abs. 1 S. 3 EStG Besteuerung umgangen werden.
 - Gesetzgebungsgeschichte: frühere Rspr. (unentgeltlicher Erwerb ist keine Anschaffung, aber Gestaltungsmissbrauch denkbar) ist mit § 23 Abs. 1 S. 3 EStG hinfällig geworden; die Norm regelt die von der Rspr. als rechtsmissbräuchliche Gestaltung erfassten Sachverhalte; schwierige Anwendung des § 42 AO sollte entbehrlich werden.

III. Private Veräußerungsgeschäfte

- „Sonstiger“ Gestaltungsmissbrauch:
 - Offen gelassen: Können **außergewöhnliche Umstände im Zuge der Vertragsanbahnung** oder **unübliche Elemente der Vertragsgestaltung** i. Z. m. der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks auf nahestehende Personen und eine damit im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang vorgenommene, von vornherein geplante Grundstücksveräußerung **im Einzelfall** dazu führen, dass der Veräußerungsvorgang – unabhängig von der Erfassung dieses Sachverhalts unter § 23 Abs. 1 S. 3 EStG – ausnahmsweise mit Blick auf § 42 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 AO – oder ggf. nach Maßgabe anderer Rechtsvorschriften und -grundsätze – nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann?
 - Im Streitfall wurden **keine derartigen Umstände festgestellt**:
 - ✓ Vertragliche Regelungen angemessen
 - ✓ Kinder konnten über geschenktes Grundstück frei verfügen, keine Bindung an bestimmten Käufer.
 - ✓ Keine Abführung des Erlöses an die Stpfl.
 - ✓ Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ist bei den Kindern entstanden.
 - Ausnutzung unterschiedlicher Steuersätze legitim (Gestaltungsfreiheit)

III. Private Veräußerungsgeschäfte



* Vgl. TK/Drüen, § 42 AO Rz 13; Graw, Ubg 2022, 162

III. Private Veräußerungsgeschäfte

Vgl. auch BFH v. 06.12.2021 – IX R 3/21, DStR 2022, 750 (zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach unentgeltlicher Übertragung eines betrieblichen Grundstücks ohne Erfassung eines Entnahmegewinns):

- 1. „Angesetzter“ Wert i. S. des § 23 Abs. 3 S. 3 EStG ist der Wert, der der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt worden ist.**
- 2. Ist die Entnahme steuerlich nicht erfasst worden, ist der „angesetzte“ Wert der Buchwert.**

GLIEDERUNG

- I. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, § 17 EStG
- II. Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG
- III. Private Veräußerungsgeschäfte, § 23 EStG
- IV. Coming soon...**

IV. Coming soon...

- IX R 27/18 – Erlass eines Erstattungsbescheids nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens?
- IX R 22/19 – Übernahme von Verbindlichkeiten beim Erwerb des Anteils an einer vermögensverwaltenden PersGes. als AK?
- IX R 11/21 und IX R 28/21 – Eigene Wohnzwecke im Fall der Nutzung der Immobilie durch geschiedene Ehefrau und Kind bzw. durch (nicht mehr kindergeldberechtigte) Kinder?
- IX R 22/21 – Steuerpflicht der Veräußerung eines Mobilheims?
- IX R 3/22 – Veräußerung von Kryptowährungen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!