

Prof. Dr. Manfred J. Neumann
Notar und Fachanwalt für Steuerrecht

Kurfürstendamm 65, 10707 Berlin, Fax 030 884 201 20, Telefon 030 884 20 11
e-mail: prof.neumann@kanzlei-neumann.com

Die Tücken der „Immobilien-Spekulation“ (§ 23 EStG)

Stand 07.12.2001

1. Von der „Spekulation“ zur „privaten Veräußerung“

Jahrelang kannten wir den „Spekulationsgewinn“ in § 23 EStG. Ein Begriff voller Fehler: Es ging nicht um Gewinn, sondern um Überschuss; es kam auf eine Spekulation nicht an. Schlicht die Veräußerung innerhalb einer bestimmten Frist nach Anschaffung führte zur Verwirklichung eines Steuertatbestandes. Außerdem wussten die Bürger offenbar ziemlich gut, was sie zu unterlassen hatten, um die Besteuerung zu vermeiden.

Durch das StEntlastG1999 vom 24.3.1999 haben wir eine Neufassung des § 23 EStG erhalten, was viel änderte:

- Das fängt mit der Neubetitelung „Private Veräußerungsgeschäfte“ statt „Spekulationsgewinne“ schon an.
- Die Fristen wurden ausgedehnt auf 12 Monate bzw. 10 Jahre.
- Nachträglich errichtete Gebäude werden einbezogen.
- Entnahmen und Einlagen führen zu fiktiven Anschaffungen oder Veräußerungen.
- Die selbstgenutzte Immobilie bekommt einen hohen Stellenwert und wird zu erheblichen Definitionsproblemen führen.
- Die Werbungskosten bei den Veräußerungsgeschäften werden neue Qualität und Chancen erhalten, aber auch Streit entfachen.
- Die Grundsätze des § 10d gelten.
- Teilentgeltliche Geschäfte führen zu neuen Komplikationen.
- Wir wissen nicht mehr genau, was als Anschaffungszeitpunkt / Veräußerungszeitpunkt gilt.
- Die Neufassung lässt jede Menge verfassungsrechtlicher Bedenken (Rückwirkung, Unbestimmtheit, Willkür iSd Art. 3 I GG) aufkommen.

Durch das sog. Steuerbereinigungsgesetz (StBereinG) vom 22.12.1999 – BGBl I 1999, 2601 – wurden noch weitere Veränderungen eingefügt, insbesondere bei den Herstellungsfällen und zur Fristenberechnung; aber auch die „verdeckte Einlage“ als Anschaffungsfall.

Die komplette Neufassung hat auch dazu geführt, dass es derzeit keine amtlichen Richtlinien – R 169 EStR 1999 ist ersatzlos aufgehoben – zum § 23 EStG mehr gibt.

Auch für die Einkommensteuerrichtlinien 2001, die im Augenblick im Entwurf vorliegen, und wie üblich aus dem Internet heruntergeladen werden können, sehen eine Richtlinie für § 23 EStG nicht vor. Als „Ersatzregelung“ existiert seit dem 05.10.2000 das BFM-

Schreiben „Zweifelsfragen zur Neuregelung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG“.

Allerdings noch eine bedauernde Mitteilung vorab: Die Verlängerung der Spekulationsfrist für Immobilien auf 10 Jahre ist ja schon seit Jahrzehnten in der Diskussion. Da sie nicht gekommen war, haben sich Finanzverwaltung und Rechtsprechung stark dafür engagiert, diese "Lücke" im Hinblick auf die Begründung von Steuerpflichten anderweitig zu lösen, insbesondere mit dem Modell des "gewerblichen Grundstückshandels". Die Neufassung wird aber leider die vielen "lückenschließenden Blüten" nicht zum Verwelken bringen.

2. Die Texte zu § 23 EStG und ihr Inkrafttreten:

2.1 Zunächst einmal der Text des § 23 in der „neuesten Neufassung“, soweit die Immobilien betroffen sind:

§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte (1) ¹Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2) sind:

1. ¹Veräußerungsgeschäfte 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 10 Jahre beträgt. ²Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbeweglich 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 in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden;

2. ...

3. ...

4. ...

²Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe sowie der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG. ³Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung, die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen, der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG oder der Erwerb eines Rechts aus Termingeschäften 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 Nr. 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) ...

(3) ¹Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.

²In den Fällen des Absatz 1 Satz 5 Nr. 1 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 angesetzte Wert, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 2 der gemeine Wert.

³In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 16 Abs. 3 oder nach den §§ 20, 21 des UmwStG 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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 abgezogen worden sind. ⁵Gewinn oder Verlust bei einem Termingeschäft nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist der Differenzausgleich oder der durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmte Geldbetrag oder Vorteil bezüglich der Werbungskosten. ⁶Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 1000 € betragen hat. ⁷In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nr. 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 Nr. 2 für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen. ⁸Verluste 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. ⁹Die 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.

2.2 Die Neufassung vom 24.3.1999 ist mit Wirkung ab 1.1.1999 in Kraft getreten. Sie ist nach dem Wortlaut auf alle Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.1998 stattfinden. Insofern haben wir eine real weitreichende Rückwirkung, weil nach dem Gesetzestext angeschaffte Wirtschaftsgüter auch dann in die Veräußerungsfrist fallen, wenn die alte „Spekulationsfrist“ von 2 Jahren bereits am 01.01.1999 abgelaufen war.

Beispiel:

Anschaffung einer Immobilie 1996, Veräußerung in 1999.

Selbst dem Bundesfinanzhof erscheint diese weitreichende Rückwirkungsregelung nicht geheuer. Er hat in einem Aussetzungsverfahren entschieden, dass ernsthafte Zweifel an

der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung insofern bestehen, als diese Fälle, wie unser Beispielfall, zu einer Einbeziehung in die Versteuerung führen sollte. Die Hauptsache ist noch nicht entschieden. Eine gesetzliche Reaktion ist auch noch nicht bekannt.

Aus meiner Praxis kann ich beitragen, dass die Finanzverwaltung in solchen Fällen entweder gar nicht mehr veranlagt oder auf jeden Fall Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO (kurz: AdV) gewährt.

2.3. Für die Neufassung auf Grund des Gesetzes vom 22.12.1999 gilt § 52 Abs. 39 des StBereinG. Danach gelten von § 23 Abs. 1 Satz 1 die Nr. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 22.12.1999 sowie Nr. 2 und 3 bereits ab 1.1.1999; die Regelung des Abs. 1 Satz 5 ist jedoch erstmals für Einlagen und verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 31.12.1999 vorgenommen worden sind.

2.4. Eine Besonderheit muss insofern beachtet werden, als schon 1995 eine technische Veränderung der „Gewinnermittlung“ eingeführt wurde, die praktisch zur Nachversteuerung der (Sonder-) Abschreibungen und erhöhten Absetzungen geführt hatte. Dies wurde aufrechterhalten, indem § 52 Abs. 39 Satz 3 (Fassung 24.3.1999) anordnete:

§ 23 Abs. 3 Satz 3 ist auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach dem 31. Juli 1995 anschafft und veräußert.

Die Auswirkungen macht deutlich folgendes

Beispiel:

A hat am 01.07.1996 eine Eigentumswohnung im Beitrittsgebiet für € 500.000,00 gekauft und bei der Einkunftsart V+V Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz von € 220.000,00 in Anspruch genommen. Im August 1999 verkauft er die Wohnung zu einem Kaufpreis von € 400.000,00.

Der Veräußerungspreis ist niedriger als der Anschaffungspreis; unter Berücksichtigung von § 23 Abs. 3 ergibt sich jedoch ein Spekulationsgewinn in Höhe von € 120.000,00.

Aber durch das StBereinG vom 22.12.1999 wurde noch eine „klitzekleine“ Ergänzung vorgenommen:

... oder nach dem 31.12.1998 fertig stellt und veräußert.

Das hat damit zu tun, dass der Tatbestand um die „Veräußerung eines hergestellten (also nicht angeschafften) Gebäudes“ erweitert wurde. Dazu folgendes

Beispiel:

A hat am 01.07.1996 einen Bauplatz für € 100.000,00 gekauft und in 1997 mit einem Gebäude für € 400.000 bebaut; er hat bei der Einkunftsart V+V Sonderabschreibungen nach dem FördG von € 100.000,00 in Anspruch genommen. Im

a) August 1998

b) August 1999

c) August 2000

verkauft er das bebaute Grundstück zu einem (einheitlichen) Kaufpreis von € 450.000,00.

Bis 1998 war der Spekulationstatbestand gar nicht erfüllt, weil es nur auf einen „Gewinn“ beim Grund und Boden hätte ankommen können; also kein § 23 EStG im Falle a). Man nannte das „Identität des Wirtschaftsguts“ (vgl. H 169 „Identisches Wirtschaftsgut“ EStR 98).

Durch das G vom 24.03.1999 sollten „Gebäude einbezogen“ werden; aber jedenfalls nicht die Nachversteuerung. Also kein steuerbarer Überschuss nach § 23 EStG bei Fall b).

Erst durch die Regelung des StBereinG vom 22.12.1999 ist der Herstellungsfall mit Nachversteuerung etwaiger AfA vorgesehen: steuerpflichtiger Überschuss in Fall c) also € 50.000.

2.5. Zum Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht fertiggestellte Gebäude, Ausbauten und Erweiterungen sind einzubeziehen.

Beispiel:

A errichtet auf dem von ihm im Jahre 1998 erworbenen Grund und Boden im Jahr 1998 ein Einfamilienhaus, das zu Wohnzwecken vermietet wird. Im Jahr 2000 beginnt er mit dem Ausbau des bisher nicht nutzbaren Dachgeschosses zu einer zweiten, zur Vermietung bestimmten Wohnung. Im Februar 2001 wird das Grundstück mit dem teilfertigen Zweifamilienhaus veräußert.

Der auf das Gebäude einschließlich des noch nicht fertiggestellten Dachgeschossausbaus entfallene Teil des Veräußerungserlöses ist in die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns einzubeziehen.

Nach Textziffer 13 des Anwendungsschreibens gelten diese Regelungen auch für Außenanlagen sowie für Gebäudeanteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, für Eigentumswohnungen und für im Teileigentum stehende Räume.

2.6. Erbbaurechte sind, obwohl sie wirtschaftlich betrachtet nur ein Nutzungsrecht gewähren, in die Veräußerungsbesteuerung einzubeziehen, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Da das Grundstück als solches (in der Praxis Stammgrundstück genannt) isoliert veräußert werden kann, ebenso wie das Erbbaurecht, das ist also das Gebäude mit dem dinglichen Nutzungsrecht, isoliert veräußert werden kann, muss genau unterschieden werden, was veräußert wurde und in welcher Frist Anschaffung und Veräußerung lagen.

Beispiel nach Textziffer 15 des Anwendungsschreibens:

An einem unbebauten Grundstück wird im Jahr 1993 ein Erbbaurecht zugunsten von A bestellt. A errichtet auf dem Grundstück im Jahr 1994 ein zur Vermietung bestimmtes Gebäude. Im Jahr 1997 erwirbt er das Grundstück (hinzu) und veräußert dieses im Jahr 2000 mit dem aufstehenden Gebäude.

Zunächst einmal ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzministerium das deutsche Zivilrecht nicht beherrscht. Entweder es gibt das Grundstück und das Erbbaurecht, dann kann man das Grundstück nicht mit dem Gebäude veräußern, weil das Gebäude nicht Bestandteil des Grundstücks, sondern Bestandteil des Erbbaurechts ist. Durch Personenvereinigung geht das Erbbaurecht nach deutschem Zivilrecht nicht unter. Aber natürlich konnte A Grundstück und Erbbaurecht vereinigen nach den Grundsätzen des § 890 BGB. Dann geht das Erbbaurecht unter, das Gebäude wird wesentlicher Bestandteil des Grundstücks.

Steuerrechtlich ist wohl letztlich der BFM-Auffassung zuzustimmen: Hinsichtlich des Grundstücks liegt ein Geschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Das Gebäude ist hier nicht einzubeziehen, weil es vor der Anschaffung des Grundstücks in Ausübung des Erbbaurechts errichtet wurde und somit nicht das private Veräußerungsgeschäft betrifft, dessen Gegenstand das Grundstück und nicht das Erbbaurecht ist.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass hier 1993 ein Erbbaurecht erworben wurde, das im Jahre 2001 „mit veräußert“ wird. Da das Erbbaurecht selbstständiger Gegenstand einer Veräußerungsbesteuerung nach § 23 EStG ist, sind also zivilrechtlich zwei Veräußerungsvorgänge (in der zivilrechtlichen ersten Alternative) festzuhalten, die Veräußerung des Grundstücks, das im Jahr 1997 angeschafft wurde und die Veräußerung des Erbbaurechts, das im Jahr 1994 angeschafft wurde. Ob das Gebäude beim Erbbaurecht einzubeziehen ist, hängt dann von der Übergangsregelung (Stichtag 01.08.1995) ab. Sollte hingegen die Finanzverwaltung von der zweiten zivilrechtlichen Alternative ausgehen, hat eine „Anwachsung“ des Gebäudes und des Erbbaurechts beim Grundstück stattgefunden, da aber nur an das Grundstück noch angeknüpft werden kann – das Erbbaurecht ist verschwunden – soll nur eine Besteuerung auf der Grundstücksebene stattfinden.

Da wird man in der Praxis aufpassen haben, dass nicht irgendwann die Finanzbeamten bei der Veranlagung schlauer als das BFM ist.

3. Die neue Zehn-Jahres-Frist des § 23 EStG

3.1. Bei den Anschaffungsfällen ist es noch ganz h.M., dass für die Fristberechnung maßgeblich sind die Daten des „obligatorischen Rechtsgeschäfts“, also typischerweise die Beurkundungsdaten der Kaufverträge (so bisher auch R 169 Abs. 1 EStR 1998; ebenso Schmidt / Heinicke 19. Auflage 2000, Rn 17 zu § 23 EStG). Dabei darf nicht verkannt werden, dass damit die Definition der „Anschaffung“ und der „Veräußerung“ völlig abweichend vom übrigen EStG erfolgt. Man sollte sich darauf einstellen, dass sich hier etwas ändern könnte: Zum ersten sind weitere Tatbestände – Entnahme, Einlage und verdeckte Einlage – hinzugekommen, wo es nicht auf ein „obligatorisches Geschäft“ ankommt und ankommen kann. Zum zweiten werden in der Praxis bei der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 39 EStG die Begriffe Anschaffung und Veräußerung wie üblich im EStG mit Besitz-, Lasten- und Nutzenübergang verstanden, also es wird nicht z.B. auf den beurkundeten Kaufvertrag abgestellt.

3.2. Bei den Herstellungsfällen kommt es bei den 10 Jahren nicht auf das Leben des erstellten Gebäudes an, sondern auf das Grundstück. Wann also zwischendurch das Gebäude errichtet wurde, ist unerheblich. Es ist nur ein Weg geschaffen worden, etwaige AfA, die für Gebäude in Anspruch genommen wird, nachzusteuern.

Umgekehrt kommt § 23 EStG nicht zur Anwendung, wenn das (später) bebaute Grundstück schon länger als 10 Jahre im Besitz des Steuerpflichtigen war, also

Beispiel:

A hat ein Grundstück 1987 gekauft, 1997 bebaut und 2000 verkauft. Besitz des Grundstücks länger als 10 Jahre, also nicht steuerpflichtig.

3.3. Die Entnahme eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen gilt nunmehr als Anschaffung des Grundstücks im Privatvermögen. Dasselbe gilt für die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG). Insoweit gibt es eine Steuerverstrickung betrieblicher Grundstücke über das Betriebsvermögen hinaus, aber nur nach dem EStG, nicht für die Gewerbesteuer.

Der maßgebliche Zeitpunkt kann nur die „Entnahme“ selbst sein; hier gibt es kein „obligatorisches Geschäft“. Also Besitz-, Lasten- und Nutzenübergang!

Beispiele:

- a) Der Gewerbetreibende verschenkt das Grundstück, z.B. im Wege vorweggenommener Erbfolge;
- b) Durch Nutzungsänderung geht der Charakter von Betriebsvermögen verloren;
- c) Betriebsaufgabe;
- d) (auch unbeabsichtigte) Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Soweit die Entnahme vor dem 01.08.1995 erfolgte, findet eine Nachversteuerung der AfA nicht statt.

3.4. Die Einlage eines Grundstücks ins Betriebsvermögen gilt nunmehr als Veräußerung, § 23 Abs. 1 Satz 5 EStG, wenn die reale Veräußerung (später also aus dem Betriebsvermögen) innerhalb von 10 Jahren nach der (ursprünglichen) Anschaffung im Privatvermögen erfolgt.

Hier muss die Abgrenzung (oder Überschneidung) mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG beachtet werden. Da § 23 Abs. 1 Satz 5 ein „Steuerloch“ schließen soll, müsste wohl die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG vorgehen. Andererseits sollte diese Regelung – vgl. Schmidt / Glanegger Rn 433 zu § 6 EStG - auch nur die (selbe) Lücke schließen, über die Einbringung ins Betriebsvermögen stille Reserven privat zu realisieren und gleichzeitig neues Abschreibungspotential zu schaffen; ein juristisches Auslegungskriterium, welcher „Lückenschließer“ Vorrang haben müsse, gibt es nicht.

Liest man die Stellungnahme des Finanzausschusses des Bundestages – BT Drs 14/2070, 19 – erkennt man, dass das Problem einfach übersehen wurde.

4. Die selbstgenutzte Immobilie bei § 23 EStG

Eine neuartige Besonderheit stellt § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG dar. Danach sollen selbstgenutzte Immobilien von der Veräußerungsversteuerung ausgeschlossen werden. Sprachlich sind zwei Fälle formuliert:

- a) ausschließliche Selbstnutzung ab Anschaffung oder Herstellung bis zur Veräußerung;
- b) ausschließliche Selbstnutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden Vorjahren, also 3 Jahre.

4.1. Zunächst einmal muss man sich damit abfinden, dass hier die – unentgeltliche - Überlassung an Angehörige (§ 15 AO) schadet (anders als z.B. nach § 4 EigZulG).

Die Überlassung an Kinder im Sinne des § 32 Abs. 4 EStG wird in der Literatur als „wohl begünstigt“ angesehen. Dies scheint ungenau: Die Überlassung – also volle Besitzüberlassung, ohne dass die Eltern die Sachherrschaft haben – ist eben Überlassung und damit steuerschädlich. Das Mitwohnen der Kinder bei den Eltern ist dagegen – natürlich! – keine Überlassung. (diese Abgrenzung vertritt wohl auch Schmidt / Heinicke Rn 6 zu § 23 EStG). Denn die bisherige Argumentation aus der Unterhaltsstellung heraus dürfte nach der neueren BFH-Rechtsprechung (vgl. Schmidt / Dreneck Rn 65 „Angehörige“ zu § 21 EStG und BFH Entscheidungen vom 19.10.1999 – IX R 30 / 98 und 39 / 99) nicht mehr ohne weiteres greifen.

4.2. Da der Gesetzeswortlaut jedenfalls bei Fall 1 die „Ausschließlichkeit“ der Selbstnutzung verlangt (für Fall 2 vertritt man allerdings dieselbe Anforderung), stellen sich so verschiedene Fragen:

a) In aller Regel wird sowohl dem Verkauf (schuldrechtlicher Vertrag) als auch der Veräußerung (Besitz- bzw. Eigentumsüberlassung) eine Zeit vorausgehen, in welchem der Wohnsitz aufgegeben wird. Wird vermietet, schadet das sicherlich. Kurzfristiger Leerstand (bis zu 3 Monaten) halten manche (z.B. Herrmann / Heuer / Raupach) für unschädlich. Die Grenze ist schwer zu ziehen und im Hinblick auf den „redlichen Veräußerer“ sicher auch unpraktikabel. Warum soll ein Eigentümer erst die Immobilie verkaufen, bevor er sich eine neue Bleibe sucht.

b) Die Nutzung der Immobilie im Rahmen einer anderen Einkunftsart mit Betriebsvermögen schadet nach h.M. Dazu gehören die freiberufliche (§ 18 EStG), die gewerbliche (§ 15 EStG) oder die landwirtschaftliche (§ 13 EStG) Nutzung (so HHR Rn 17 zu § 23).

Das BMF-Schreiben diskutiert keine praktischen Vereinfachungen, sondern hebt lediglich noch Ferienwohnungen hervor und Arbeitszimmer, die steuerlich gar nicht abzugsfähig sind (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 EStG).

c) Besonderer Behandlung bedürfen natürlich die Kinder. Überlässt der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut einem Kind, für das er Anspruch auf Kindergeld hat unentgeltlich, so liegt Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor. Die unentgeltliche Überlassung an andere, auch Unterhaltsberechtigte, Angehörige stellt dagegen keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar. Bewohnt ein Miteigentümer eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses eine Wohnung allein, liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken insoweit vor, als er die Wohnung aufgrund eigenen Rechts nutzt (Hinweis auf die Richtlinien 164 EStR in TZ 24). Hier muss man also insbesondere bei den praktisch einfachen, steuerrechtlich komplizierten Fällen aufpassen.

Beispiel:

A und B, Brüder, sind Miteigentümer eines Zweifamilienhauses je zur Hälfte. Bei der Nutzung der einen Wohnung durch A zu Wohnzwecken allein, ist darauf zu achten, dass die Wohnung nicht mehr als 50 % des Gesamthauses (Nutzungsfläche) ausmacht, weil ansonsten A nicht mehr „im Rahmen seines eigenen Rechts“ nutzt.

4.3. In diesem Zusammenhang ist mir folgendes *Beispiel* vorgetragen worden:

A erwirbt eine Immobilie in guter Lage zum Preis von € 2 Mio. Er nutzt diese selbst (sagt er) und veräußert sie nach einem Jahr.

A muss die Immobilie selbst nutzen, das bedeutet sicherlich auch, dass er eine andere Wohnung nicht haben darf. Er muss das Immobilienengagement von € 2 Mio. ohne Mieteinnahmen (das ist so bei Selbstnutzung) auch finanzieren können. Von daher ist zwar richtig, dass selbst die Veräußerung nach einem Jahr nicht steuerschädlich ist, allerdings wird man sich darauf einstellen dürfen, dass die Anforderung an den Nachweis, dass der Ausnahmetatbestand von § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vorliegt, sehr hoch liegen wird.

4.4. Aufpassen sollte man auch bei Scheidungen: Wenn beide Ehegatten zunächst Eigentümer sind und einer auszieht, bevor im Zuge der Vermögensregelung eine Übertragung des Miteigentumsanteils stattfindet, endet insoweit die Selbstnutzung.

4.5. Bezüglich der Nutzungszeit spricht das Gesetz von zwei Alternativen, nämlich

a) den Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken, und

b) im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Das Anwendungsschreiben in Textziffer 25 geht davon aus, dass zwar im Jahr der Veräußerung eine ausschließliche Selbstnutzung vorliegen muss, ebenso im vorangegangenen Jahr, dass aber im vorvergangenen Jahr auch eine kurze Nutzung (im Dezember) genügt. Dagegen ist jede Unterbrechung der Selbstnutzung, z.B. durch vorübergehende Fremdvermietung, schädlich.

5. Zufluss und Abfluss bei § 23 EStG

Weil § 23 EStG eine Überschusseinkunft regelt, müssen nach h.M. (vgl. Schmidt / Heinicke Rn 56 ff zu § 23 EStG) für Einnahmen die Zuflüsse (nicht die Vereinbarung eines Kaufpreises oder die „Aktivierbarkeit“) maßgeblich sein, ebenso bei einer Ausgabe der Abfluss. Die BFH Rechtsprechung – BStBl 1991 II 916 und 1992 II 1017 – dürfte wohl nunmehr – ab 1999 – überholt sein. Inwieweit aber „nachträgliche Werbungskosten“ anzuerkennen sind, bleibt unklar (bei § 21 EStG hat der BFH dies noch immer abgelehnt, vgl. Übersicht bei Schmidt / Dreseck Rn 40 zu § 9 EStG).

6. Werbungskosten §§ 23, 9 EStG

Natürlich können auch bei privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG Werbungskosten anfallen. Relevant sind sie nur, wenn sie nicht bereits als Werbungskosten bei anderen Einkunftsarten (z.B. V+V nach § 21 EStG) Berücksichtigung fanden. Bekannt war das schon für die Veräußerungskosten (z.B. Makler).

Nunmehr können aber neuartige Fragestellungen auftauchen. Der Steuerpflichtige macht geltend, er habe zwar die Immobilie nicht steuerunschädlich selbst genutzt, aber die Aufwendungen (vor allem Kreditzinsen) seien von ihm bestimmt gewesen, die Finanzierung des privaten Veräußerungsgeschäfts zu ermöglichen; also Kreditzinsen der selbstgenutzten Einheit als Werbungskosten im Zusammenhang mit § 23 EStG? Nach h.M. in der Literatur ist dies anzuerkennen (Blümich / Glenk RN 165, 168 zu § 23; Schmidt / Heinicke Rn 52 zu § 23).

Natürlich darf nicht verkannt werden, dass im Gegensatz zu früher, wo dem Bürger das Motiv der **Steuervermeidung** unterstellt werden konnte, nunmehr bei einer Perspektive

von 10 Jahren die Finalität zwischen Aufwendungen und steuerrelevanter Veräußerung eher auf der Hand liegt. Es wird viel mehr Werbungskosten zu § 23 EStG geben!

7. Verschiedene Tücken bei § 23 EStG

7.1 Nach § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG können Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nur mit Gewinnen aus derselben Einkunftsart ausgeglichen werden. Insoweit kann es aber Rücktrag und Vortrag geben.

7.2. Eine Kompensation von Verlusten und Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften bei zusammen veranlagten Ehegatten findet nicht statt.

7.3. Auch ausländische Grundstücke können den Steuertatbestand verwirklichen.

7.4. Ein wohl eher zufällige Nebenwirkung dürfte sich durch die Fristverlängerung noch eingestellt haben: Die Liebhabereidiskussion dürfte sich (etwas) verflüchtigen.

Zur Erinnerung: Liebhaberei liegt vor, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht (bei V+V eben Überschusserzielungsabsicht) nicht glaubhaft gemacht werden kann. Dabei sind alle steuerpflichtigen Einnahmen den Ausgaben gegenüberzustellen, zu den Einnahmen rechnen aber auch die wahrscheinlichen Veräußerungsgewinne nach § 23 EStG; zehn Jahre lang – und nicht nur zwei - erhöhen diese also die Einnahmen.

Die Steuerpflichtigen sollten bei hoch fremdfinanzierten Objekten wahrscheinlich die Gestaltung als „gewerblicher Grundstückshandel“ wählen, z.B., durch GmbH & Co KG, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), ansonsten die „Liebhaberei“ droht.

7.5. Bei den Gestaltungsmodellen der vorweggenommenen Erbfolge, bei der Schenkung unter Lebenden und im Erbfall müssen neue Aspekte beachtet werden:

a) Besitzzeit und Anschaffungskosten werden beim voll unentgeltlichen Erwerb (Erbfall und „nicht-gemischte Schenkung“) dem Erwerber zugerechnet (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG), anders nicht nur wie bisher bei der Gesamtrechtsnachfolge.

b) Die teilentgeltliche Grundstücksübertragung (bei der vorweggenommen Erbfolge und auch bei der Erbauseinandersetzung) ist nunmehr anteiliger Verkauf. Sie wird aufgespalten in

- eine unentgeltliche Übertragung (mit Fortsetzung von Besitzzeit und anteiligen Anschaffungskosten)

- eine entgeltliche Übertragung (insoweit kann ein Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG realisiert werden und es beginnt eine neue 10-Jahres-Frist zu laufen).

Beispiel:

Vater V kauft Grundstück in 1996, er schenkt es seiner Tochter T in 1999, die dabei die „Grundstücksschulden“ übernimmt. T verkauft das Grundstück in 2002.

Durch die Mitübernahme der Schulden ist die Schenkung eine teilentgeltliche Veräußerung. V hat also anteiligen Veräußerungs“gewinn“ in 1999. T hat vollen Veräußerungs“gewinn“ in 2002, weil sie bezüglich des „unentgeltlichen Teils“ des Vaters Besitzzeit fortsetzt und im übrigen selbst (teil-) entgeltlich erworben hat. .So jedenfalls die noch herrschende Meinung (Schmidt / Heinicke 19. Auflage 2000, Rz 23, 24 zu § 23 EStG).

Weiteres Beispiel:

A erwirbt im Jahr 1997 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von B ein unbebautes Grundstück mit einem gemeinen Wert von € 200.000,00 für eine Gegenleistung von € 50.000,00. B hatte das Grundstück im Jahr 1982 erworben. Im Jahr 2001 wird das Grundstück mit einem Zweifamilienhaus mit Herstellungskosten von € 400.000,00 bebaut und unmittelbar nach Fertigstellung des Gebäudes zu einem Kaufpreis von € 800.000,00 veräußert. Von diesem Kaufpreis entfallen nach dem Verhältnis der Verkehrswerte (Proportional-Methode!) € 280.000,00 auf das Grundstück und € 520.000,00 auf das Gebäude.

Das Grundstück geht zu $\frac{1}{4}$ als entgeltlich erworben. Der für das Grundstück erzielte Veräußerungserlös ist somit ebenfalls zu $\frac{1}{4}$ in die Berechnung nach § 23 Abs. 3 EStG einzubeziehen. Da das Gebäude „einzubeziehen ist“ ist der auf das Gebäude entfallende Teil des Veräußerungserlöses im selben Verhältnis einzubeziehen (Textziffer 31 des Anwendungsschreibens).

$\frac{1}{4}$ des Veräußerungserlöses von € 70.000,00 abzüglich anteiligen Anschaffungskosten von 50 % ergeben € 20.000,00.

$\frac{1}{4}$ des Veräußerungserlöses Gebäude von € 130.000,00 stehen anteilige Herstellungskosten von € 100.000,00 gegenüber, es ergeben sich also € 30.000,00.

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beträgt € 50.000,00.

c) Es können natürlich auch weitere Mischungsverhältnisse bestehen. Textziffer 32 des Anwendungsschreibens beschäftigt sich mit der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns bei teilweise zu eigenen Wohnzwecken, teilweise zu anderen Zwecken genutzten Gebäuden.

8. Einlagen und Entnahmen zwischen Privat- und Betriebsvermögen

Grundstücke können von einem Betriebsvermögen in ein Privatvermögen übergehen. Sie können genauso gut von einem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen übertragen werden. Sie können Gegenstand einer verdeckten Einlage bei einer Kapitalgesellschaft sein.

Nicht angesprochen sind im Rahmen der Neuregelung des § 23 EStG die „echten Veräußerungs-“ und die „echten Erwerbsfälle“, also

Beispiel

A veräußert seine im Privatvermögen gehaltene Immobilie zum angemessenen Kaufpreis an die A-GmbH oder A erwirbt von der von ihm gehaltenen A-GmbH eine Immobilie in sein Privatvermögen zum angemessenen Kaufpreis.

Die meisten Probleme werden aus der betrieblichen Sphäre stammen, also beispielsweise die Sonderregelung für Einlagen und Entnahmen im § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5. Hier haben wir grundsätzlich den Teilwert zu ermitteln. Wir haben insbesondere bei den Veräußerungsfällen Privatvermögen in Betriebsvermögen ggf. eine 3-Jahres-Frist zu beachten, in welcher wir keine Teilwerte ansetzen dürfen, sondern die fortgeführten Anschaffungskosten zugrunde legen müssen. Dies ist nicht neu, auch wenn es gerne übersehen wird.

8.1. Zunächst einmal haben wir zu registrieren, dass es nunmehr offensichtlich der allgemeinen Meinung auch der Finanzverwaltung entspricht, dass die Überführung eines Grundstücks vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen als Anschaffung gilt. Damit ist die BFH-Entscheidung zu § 7 Abs. 5 EStG akzeptiert und verallgemeinert worden.

8.2. Die Einlage eines Grundstücks aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder in das Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft oder in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft ohne Gewährung von Gesellschafterrechten und sonstigen Gegenleistungen gilt nicht als Veräußerung. Demgegenüber ist eine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft stets als Veräußerung des Grundstücks zu behandeln.

Hier sind vielerlei Punkte zu beachten, denen sich das Anwendungsschreiben in Textziffer 2 ff. widmet. Klar ist jedenfalls, dass Vorgänge zwischen verschiedenen Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen nicht von § 23, sondern von §§ 15, 16 EStG erfasst werden.

Unter Randziffer 6 ff. des BMF Schreibens werden solche Übergänge von Grundstücken vom Privatvermögen in ein Betriebsvermögen einer Personengesellschaft (Gesamthand) behandelt. Dabei geht es um die Abgrenzung zwischen Einlagen nach § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG zu „normalen Veräußerungen“ im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Durch die Anwendung des § 23 Abs. 2 EStG ist jedenfalls klargestellt, dass § 17 EStG nur angewendet werden kann, wenn § 23 nicht (mehr) greift.

8.3. Entgegen den Ausführungen in 8.2. ist als Veräußerung im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG anzusehen, die Übertragung des Grundstücks aus dem Privatvermögen in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft,

soweit sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Dies gilt als entgeltlich. Aufpassen muss man aber wieder, dass die Übertragung eines Grundstücks auf eine Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen auch gegen Entgelt oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten insoweit nicht als Veräußerung anzusehen ist, als der bisherige Eigentümer nach der Übertragung am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. Diese etwas geisterhafte Formulierung in Textziffer 8 des Anwendungsschreibens bezieht sich auf die vermögensverwaltenden Personengesellschaften. Hierzu das Folgende

Beispiel (nach dem Anwendungsschreiben):

An der vermögensverwaltend tätigen B-C-GbR sind B und C zu je $\frac{1}{2}$ beteiligt. Im Jahr 2000 beteiligt sich A an der GbR und bringt dazu ein unbebautes Grundstück mit einem Wert von € 240.000,00 ein, das er im Jahr 1997 für € 180.000,00 erworben hatte. Danach sind A, B und C zu je $\frac{1}{3}$ beteiligt. Im Jahr 2004 veräußert die GbR das Grundstück zu einem Kaufpreis von € 270.000,00 an den Gesellschafter B, der es seinerseits im Jahr 2005 für € 300.000,00 einem fremden Dritten (der hier wieder einmal der vierte ist) verkauft.

Im ersten Vorgang betrachten wir die Einbringung des Grundstücks durch A in die GbR. Sie ist zu $\frac{1}{3}$ nicht als Veräußerung anzusehen, weil A in diesem Umfang an der GbR beteiligt wird und wir kein Betriebsvermögen haben. Der Veräußerungsgewinn des A errechnet sich also aus $\frac{2}{3}$ des Veräußerungserlöses, € 160.000,00, zu $\frac{2}{3}$ der Anschaffungskosten, € 120.000,00, also mit einem Gewinn von € 40.000,00.

Der zweite Schritt ist die Betrachtung, dass die GbR das Grundstück an B allein veräußert. Solche Veräußerungsfälle sind auf jeden Fall im vermögensverwaltenden Bereich als Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter zu betrachten.

A erzielt einen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 90.000,00 minus € 60.000,00. C hat einen Veräußerungsgewinn von minus € 80.000,00, als von € 10.000,00.

Die dritte Betrachtung bezieht sich auf den Verkauf des Grundstücks durch B. B hatte das Grundstück zu $\frac{1}{3}$ im Jahr 2000 erworben und zu $\frac{2}{3}$ im Jahr 2004. Den Veräußerungserlösen von € 300.000,00 stehen also Anschaffungskosten von € 80.000,00 und € 180.000,00 gegenüber. B erzielt also im Jahr 2005 einen Veräußerungsgewinn von € 40.000,00.

8.4. Die Folgen von § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG finden sich in Abs. 3 Satz 3, soweit es um die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns bei Entnahmen aus einem Betriebsvermögen geht. Bezüglich der Einlage gilt die Verknüpfung von § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und 2 zu Abs. 3 Satz 2.

Im zweiten Fall ist zu beachten, dass möglicherweise bei einem „hin und her“ zwischen Einlage und Entnahme innerhalb von 10 Jahren die Veräußerungsgewinne nicht zweimal erfasst werden dürfen, nämlich einmal im betrieblichen Bereich des § 15 und

zum anderen im privaten Bereich des § 23. Den Textziffern 35 bis 37 des Anwendungsschreibens kann gefolgt werden.

9. Taktische Erwägungen

Alle Fälle, in welchen die Finanzverwaltung vom Steuerfall des § 23 EStG ausgeht, werden mit Rechtsbehelfen anzugreifen sein, ggf. mit dem Antrag um Ruhenlassen des Verfahrens. Es gibt einfach zu viele verfassungsrechtliche Angriffspunkte oder auch absolute Unklarheiten:

- Viele Fälle werden in die Rückwirkung (Wiedereintritt in die „Spekulationsfrist“) fallen. Ich gehe davon aus, dass die vorläufige Regelung durch den BFH endgültig wird.
- Die Neu- oder Altdefinition von Anschaffung und Veräußerung steht „in den Sternen“.
- Verdeckte Einlagen und Einlagen werden anders behandelt als „obligatorische Anschaffungen“, Entnahmen werden anders behandelt als „obligatorische Veräußerungen“.
- Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 und § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 (Gesetz vom 22.12.1999) EStG überschneiden sich.
- Die Praxis der Anerkennung von Werbungskosten aus der Veräußerung ist völlig unterentwickelt.
- Die „Selbstnutzungsfälle“ erscheinen teilweise willkürlich (Art. 3 GG), im übrigen vielfach unausgegoren geregelt
- Die Immobilienfälle mit der 10 Jahresfrist, die über die Mitteilungspflichten wegen der GrEStG ziemlich gut erfasst sind, werden besteuert, die Wertpapierfälle mit der 1 Jahresfrist, die zudem praktisch kaum erfassbar sind und wegen des Steuergeheimnis auch nicht erfassbar sein sollen, werden nicht besteuert. Das schreit nach Verstoß gegen Art. 3 Abs.1 GG.

Aber das gilt ja bei den Vorsteuern für Pkw, für Reise- und Übernachtungskosten auch. ALSO: Immer Einspruch einlegen!