

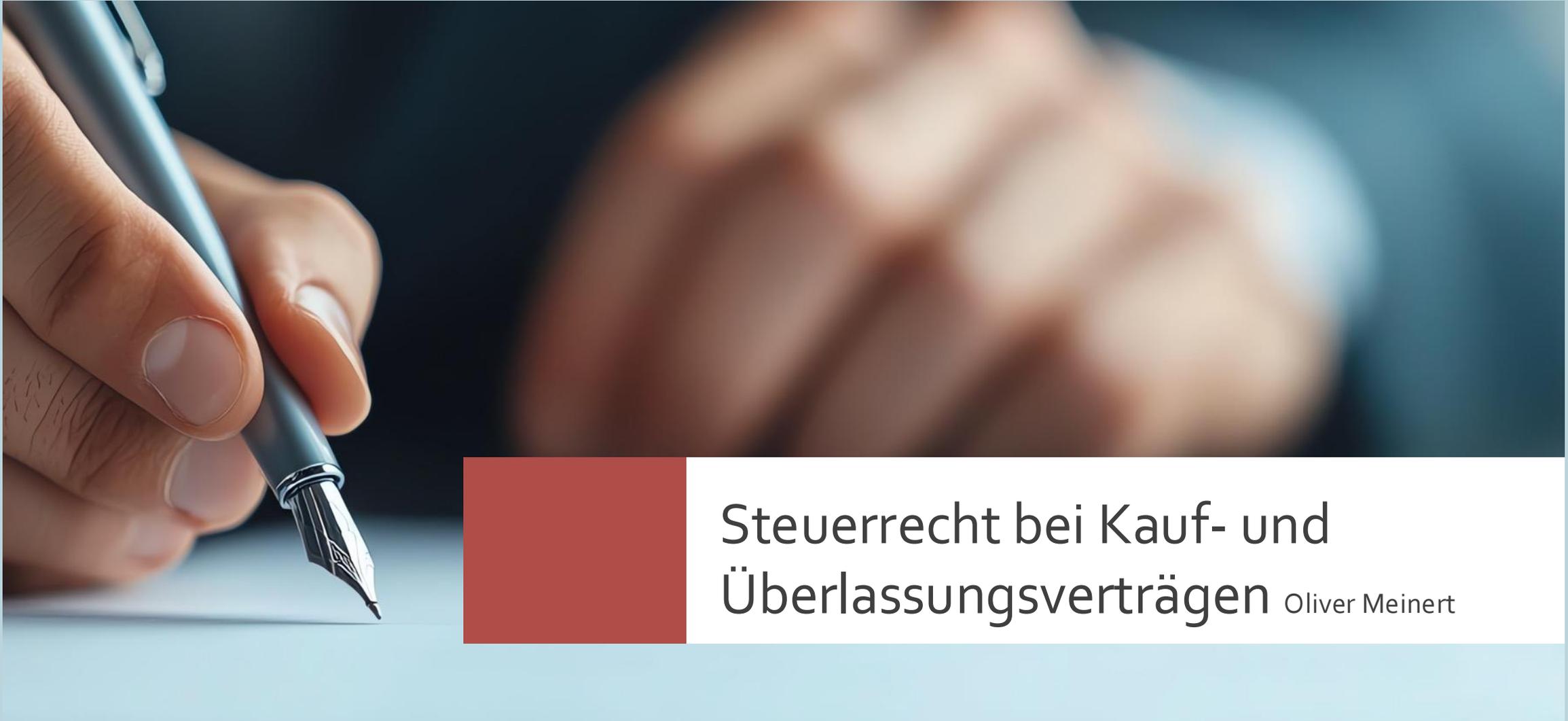


Bielefelder

**BAURECHTSFORUM**

eine Initiative von

**STREITBÜRGER.**



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

Oliver Meinert

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Themen-Überblick*

- 01** Notarielle Hinweise / Belehrungspflichten im Steuerrecht
- 02** Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis
- 03** Ertragsteuer bei Vermietung
- 04** Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftssteuerrecht



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Notarielle Hinweise / Belehrungspflichten im Steuerrecht*



Der Notar – mein Steuerberater?

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Notarielle Hinweis- und Belehrungspflichten im Steuerrecht*

### Grundsatz

### **„Der Notar ist kein Steuerberater“**

- Keine Pflicht zu steuerrechtlicher Belehrung oder zur steuerrechtlichen Sachverhaltsaufklärung.
- Notar darf an Steuerberater verweisen.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Notarielle Hinweis- und Belehrungspflichten im Steuerrecht*

### Ausnahme I

**Gesetzliche Hinweispflichten** gem. § 8 Abs. 4, Abs. 1 S. 6 ErbStDV/ § 19 BeurkG

#### **§ 8 ErbStDV**

*Die Notare haben bei der Beurkundung von Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden die Beteiligten auf die mögliche Steuerpflicht hinzuweisen.*

#### **§ 19 Unbedenklichkeitsbescheinigung**

*Darf nach dem Grunderwerbsteuerrecht eine Eintragung im Grundbuch erst vorgenommen werden, wenn die Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts vorliegt, so soll der Notar die Beteiligten darauf hinweisen und dies in der Niederschrift vermerken.*

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Notarielle Hinweis- und Belehrungspflichten im Steuerrecht*

Ausnahme II

## Falsche Beratung

## Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

### *Notarielle Hinweis- und Belehrungspflichten im Steuerrecht*

Ausnahme III

**„Besondere Umstände des Einzelfalls“**  
erfordern Hinweis auf steuerliche Risiken

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Notarielle Hinweis- und Belehrungspflichten im Steuerrecht*

### Begründung für die Ausnahmen

Erweiterte Belehrungs- und Betreuungspflicht nach § 14 Abs. 1 S. 2 BNotO:

*„Der Notar hat die Beteiligten unabhängig und unparteiisch zu betreuen.“*



Objektiver Anlass (= steuerliche Gefährdungslage, die den Beteiligten nicht bewusst ist) und subjektive Kenntnis des Notars



Umfang abhängig von Kenntnis des Notars: Warnung oder Verweis an Steuerberater

**Wichtigster Fall:** Mögliche Steuerbarkeit eines privaten Veräußerungsgeschäfts!



**Privat  
zu verkaufen**

Private Veräußerungsgeschäfte  
in der notariellen Praxis

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

Unterscheide: steuerliches **Betriebs**vermögen vs. steuerliches **Privat**vermögen

### Betriebsvermögen

Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ist **grundsätzlich steuerbar**

„Aufdeckung stiller Reserven“

**Ausnahme:** „Buchwertfortführung“ wird gesetzlich angeordnet (z. B. § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG; §§ 20, 24 UmwStG)

### Privatvermögen

Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist **grundsätzlich nicht steuerbar**

**Ausnahme:** Steuerbarkeit wird gesetzlich angeordnet

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

System: Steuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften

1. Wird ein  
Wirtschaftsgut des  
Betriebs- oder des  
Privatvermögens  
übertragen?

2. Erfolgt die  
Übertragung  
entgeltlich oder  
unentgeltlich?

3. Im betrieblichen  
Bereich:  
Wird ein einzelnes  
Wirtschaftsgut oder  
eine Sachgesamtheit  
übertragen?



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### System: Steuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften

	Entgeltlich (sonstiges) Entgelt	Gewährung von Gesellschafterrechten	Unentgeltlich
<b>Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter</b>			
<b>Von PV in BV</b>	Ggfs. steuerbar gem. §§ 17, 20, 23 EStG	Ggfs. steuerbar gem. §§ 17, 20, 23 EStG	Nicht steuerbar; erfolgsneutrale Einlage
<b>Von PV in PV</b>	Ggfs. steuerbar gem. §§ 17, 20, 23 EStG	Nicht denkbar	Nicht steuerbar
<b>Von BV in anderes BV</b>	Steuerbar gem. §§ 13, 15, 18 EStG	Erfolgsneutral zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 5 EStG	Erfolgsneutral zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 5 EStG
<b>Von BV in PV</b>	Steuerbar gem. §§ 13, 15, 18 EStG	[nicht denkbar]	Steuerbare Entnahme, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG
<b>Übertragung von Sachgesamtheiten</b>			
	Ggfs. Steuervergünstigung gem. §§ 16 Abs. 4, 34 EStG	Ggfs. Wertansatzwahlrecht gem. § 24 UmwStG	Ggfs. Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

- **Wirtschaftsgut (WG):**

Nicht zivilrechtlich zu verstehen, ein Grundstück im Rechtssinne kann verschiedene WG darstellen: entscheidend ist der Nutzungs- und Funktionszusammenhang!

- **Grund und Boden:**

steuerrechtlich stets eigenständiges WG. Bei Bebauung ist Grund und Boden anteilig nach Nutzungsflächen in WG aufzuteilen

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

#### Privatvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem privaten Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen

#### Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die dem eigenen Unternehmen dienen.



#### **Notwendiges Betriebsvermögen:**

betriebliche Nutzung  $\geq 50\%$

#### **Gewillkürtes Betriebsvermögen:**

betriebliche Nutzung  $\geq 10\%$  und  
entsprechende Widmung (i. d. R. durch Bilanzierung)

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

---

*A ist Eigentümer von 15 Immobilien, mit insgesamt 100 langfristig vermieteten Wohnungen.  
Nun veräußert er eine dieser Immobilien.*

- **Fremdvermieteter Grundbesitz?**
- **Gewerblicher Grundstückshandel?**



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

---

*A ist Eigentümer von 15 Immobilien, mit insgesamt 100 langfristig vermieteten Wohnungen.  
Nun veräußert er eine dieser Immobilien.*



Bei **fremdvermietetem Grundbesitz** ist danach zu unterscheiden, ob die Vermietungstätigkeit die Schwelle privater Vermögensverwaltung überschreitet und sich als gewerbliche Tätigkeit darstellt (dann Betriebsvermögen) oder nicht (dann Privatvermögen). **Auch sehr umfangreiche Vermietungstätigkeiten stellen in der Regel keine gewerbliche, sondern eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit dar, mit der Einkünfte gem. § 21 EStG erzielt werden.** Ein Gewerbebetrieb liegt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erst dann vor, wenn über die Nutzungsüberlassung hinaus fortgesetzt **Zusatzleistungen** angeboten werden oder die Tätigkeit auf **kurzfristige Vermietungen** mit einem besonders schnellen Mieterwechsel angelegt ist.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

---

*A ist Eigentümer von 15 Immobilien, mit insgesamt 100 langfristig vermieteten Wohnungen.  
Nun veräußert er eine dieser Immobilien.*



Weiterhin ist zu beachten, dass Grundbesitz (unabhängig von der Nutzungsart) dann dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, wenn er zum Gegenstand **gewerblichen Grundstückshandels** wird. Das liegt vor, wenn nicht mehr die Nutzung des Grundbesitzes (=Vermietung) im Vordergrund steht, sondern die Wertschöpfung durch Umschichtung des Vermögens.

Die Schwelle zur Gewerblichkeit wird überschritten, wenn **innerhalb eines engen Zeitraums (i. d. R. fünf Jahre) mehr als drei Objekte errichtet/angeschafft und wieder veräußert werden.**



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen / Abwandlung

---

*Bei Grundbucheinsicht stellen Sie fest, dass Eigentümer der 15 Immobilien mit 100 langfristig vermieteten Wohnungen nicht A persönlich, sondern die A-Immobilienverwaltungs GmbH & Co. KG ist. A ist alleiniger Kommanditist und Alleingesellschafter der Komplementärin. A erklärt, dass die KG ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet. Außerdem berichtet er von Ärger mit Handwerkern, die kürzlich im Auftrag der KG Solaranlagen auf einigen der Immobilien installiert haben.*



„**Gefährlich**“, da häufig nicht ohne weiteres erkennbar, ist die Zuordnung zu Privat- oder Betriebsvermögen bei einer Nutzungsüberlassung an Personen- oder Kapitalgesellschaften. Dabei gibt es insbesondere zwei „Fallstricke“, die dazu führen, dass die Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzuordnen (und damit stets steuerverstrickt) sind:

Bei Überlassung an eine Personengesellschaft, in der der Eigentümer Mitunternehmer ist, stellt das überlassene Wirtschaftsgut sog. **Sonderbetriebsvermögen** dar.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

### Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen / Abwandlung

---

*Bei Grundbucheinsicht stellen sie fest, dass Eigentümer der 15 Immobilien mit 100 langfristig vermieteten Wohnungen nicht A persönlich, sondern die A-Immobilienverwaltungs GmbH ist, deren Alleingesellschafter A ist.*



Bei Überlassung an eine Kapitalgesellschaft, in der der Eigentümer allein oder gemeinsam mit anderen seinen geschäftlichen Willen durchsetzen kann, liegt eine sog. Betriebsaufspaltung vor (Voraussetzung: sachliche und personelle Verflechtung), bei der das Grundstück Betriebsvermögen des „Besitzunternehmens“ ist.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

---

*B möchte ein Grundstück unentgeltlich auf seine Tochter T übertragen. Im Grundbuch ist B als Alleineigentümer eingetragen.*

*Im Beurkundungstermin erfahren sie beiläufig, dass B ein Speditionsunternehmen als e. K. betreibt und das veräußerte Grundstück regelmäßig als Parkfläche für die betrieblichen LKW genutzt wird.*

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

Zuordnung: Privat- oder Betriebsvermögen

**Merke:** Jeder Bezug zu einem gewerblichen Unternehmen kann zu Betriebsvermögen führen!

Aus dem Grundbuch ist das nicht ersichtlich.

Bei „Verdacht“ sollte die Beiziehung eines Steuerberaters empfohlen werden.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

Überblick: Private Veräußerungsgeschäfte gem. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1

### Tatbestand

Wirtschaftsgut des Privatvermögens i. S. v. § 23 Abs. 1 EStG

**Entgeltliche** Anschaffung und **entgeltliche** Veräußerung **desselben** Wirtschaftsguts **innerhalb** der Spekulationsfrist

**Tatbestandsausnahme:** Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Private Veräußerungsgeschäfte in der notariellen Praxis*

Überblick: Private Veräußerungsgeschäfte gem. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1

Rechtsfolge: Steuerbarkeit des erzielten Veräußerungsgewinns

**Berechnung:** Veräußerungspreis ./. (Anschaffungskosten ./. geltend gemachte AfA und Sonderabschreibungen) ./. Werbungskosten des Veräußerers = Veräußerungsgewinn

**Merke:** AfA/Sonderabschreibungen des Verkäufers erhöhen den Veräußerungsgewinn

Makler-/Notar-/Grundbuchkosten mindern Veräußerungsgewinn, *soweit vom Verkäufer getragen*; soweit der Erwerber sie trägt, erhöhen sie seine Anschaffungskosten.

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Gesetzliche Regelung*

### Einkommensteuergesetz

#### ▼ EStG

- Inhaltsverzeichnis (redaktionell)
- ▼ II Einkommen (§§ 2 - 24b)
  - ▼ 8. Die einzelnen Einkunftsarten (§§ 13 - 24b)
    - ▼ g) Sonstige Einkünfte (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7) (§§ 22 - 23)
      - § 22 Arten der sonstigen Einkünfte
      - § 22a Rentenbezugsmittelungen an die zentrale Stelle
      - **§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte**

## *Gesetzliche Regelung*

### § 23 EStG

#### Private Veräußerungs- geschäfte

(1) <sup>1</sup>Private Veräußerungsgeschäfte sind

- Nr. 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;

## *Gesetzliche Regelung*

### § 23 EStG

#### Private Veräußerungs- geschäfte

(1) 1Private Veräußerungsgeschäfte sind ...

2 Als **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 oder Gesamthandsgemeinschaft **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.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Gesetzliche Regelung*

§ 23 EStG

Private  
Veräußerungs-  
geschäfte

(2) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der in Absatz 1 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.

(3) 1 Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. ....



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Kernelemente des § 23 EStG*

- Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut, das innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft und wieder veräußert wurde, um ein **Wirtschaftsgut i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG**?
- Insbesondere: Sind angeschafftes und veräußertes Wirtschaftsgut identisch (sog. „**Nämlichkeit**“)?
- § 23 Abs. 1 EStG erfasst grds. nur entgeltliche Anschaffungs-/Veräußerungsgeschäfte. Es stellt sich daher die Frage, in welchen Fällen „**Entgeltlichkeit**“ vorliegt und wie mit unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Geschäften umzugehen ist.
- Wie wird die **Spekulationsfrist** berechnet?
- Gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ist der Veräußerungsgewinn unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerbar, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut ausschließlich zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt wird.

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Kernelemente des § 23 EStG*

Kernelement  
Wirtschaftsgut

Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut, dass innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft und wieder veräußert wurde, um ein **Wirtschaftsgut i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG?**



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Wirtschaftsgüter i. S. v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG*

*Private Veräußerungsgeschäfte [...] sind: Veräußerungsgeschäfte bei **Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen** (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht) [...].*

### **Erfasst:**

- Grundstücke, Miteigentumsanteile, Grundstücksteilflächen
- Wohnungs- und Teileigentum
- Erbbaurecht
- Fischerei-, Bergrechte, wenn nach Landesrecht grundstücksgleich
- Mineralgewinnungsrechte; selbstständiges Gebäudeeigentum im Beitrittsgebiet

### **Nicht erfasst:**

- Nutzungsrechte (egal, ob schuldrechtlich oder dinglich), insb. Wohnungsrecht, Nießbrauch
- Sondernutzungsrechte und (wohl) Dauerwohnrecht nach WEG



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Wirtschaftsgüter i. S. v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG*

### Fall

---

V erwirbt im Jahr **2020** Wohnungseigentum, dem das Sondernutzungsrecht an einem TG-Stellplatz zugewiesen ist. Da V keinen eigenen PKW hat, vermietet er den Stellplatz zunächst an K, der ebenfalls Eigentümer einer Wohnung in derselben Anlage ist. Im Jahr **2024** veräußert V das Sondernutzungsrecht an K und zwar aufgrund der allgemeinen Parkplatzknappheit in der Gegend mit Gewinn. Steuerbar?



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Wirtschaftsgüter i. S. v. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG*

### Fall

---

V erwirbt im Jahr **2020** Wohnungseigentum, dem das Sondernutzungsrecht an einem TG-Stellplatz zugewiesen ist. Da V keinen eigenen PKW hat, vermietet er den Stellplatz zunächst an K, der ebenfalls Eigentümer einer Wohnung in derselben Anlage ist. Im Jahr **2024** veräußert V das Sondernutzungsrecht an K und zwar aufgrund der allgemeinen Parkplatzknappheit in der Gegend mit Gewinn. Steuerbar?

- Sondernutzungsrecht (wohl) kein grundstücksgleiches Recht i. S. v. § 23 Abs. 1 **Nr. 1** EStG, da bloße Nutzungsbefugnis (gilt nach überwiegender Meinung auch für Dauerwohnrecht, § 31 WEG).
- Ergebnis: Der erzielte Veräußerungsgewinn ist nicht steuerbar (?)
- **Achtung:** § 23 Abs. 1 **Nr. 2** EStG:

2. Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. <sup>2</sup> Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs. <sup>3</sup> Bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Beträge zuerst veräußert wurden. <sup>4</sup> Bei 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;

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Kernelemente des § 23 EStG*

Kernelement  
Nämlichkeit

Sind angeschafftes und veräußertes  
Wirtschaftsgut identisch (sog.  
**„Nämlichkeit“**)?

## Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

### *Sind angeschafftes und veräußertes Wirtschaftsgut identisch (sog. „Nämlichkeit“)?*

Innerhalb der Spekulationsfrist muss **dasselbe** Wirtschaftsgut angeschafft und veräußert werden.

**Beispiel:** Grundstück 1 wird in **2001** angeschafft; in **2005** wird Grundstück 2 angeschafft. In **2012** wird Grundstück 1 veräußert → (natürlich) kein Fall von § 23 EStG

#### Wann liegt „Identität“ i. d. S. vor?

- BFH: Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit, Gleichwertigkeit (wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- Wirtschaftliche „Teilidentität“ ist ausreichend, dann ist aber auch nur der identische Teil steuerverhaftet

#### Beispiele:

- Anschaffung ganzes Grundstück – Veräußerung Miteigentumsanteil
- Anschaffung ganzes Grundstück – Veräußerung Teilfläche
- Anschaffung ganzes Grundstück – Veräußerung WEG



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

*Sind angeschafftes und veräußertes Wirtschaftsgut identisch (sog. „Nämlichkeit“)?*

## Sonderproblem I: Die Behandlung von Gebäuden

**Beispiel:** A erwirbt in **2014** ein unbebautes Grundstück für 200. **2016** errichtet er ein Gebäude mit erheblicher Eigenleistung (Herstellungsaufwand: 100). In **2024** veräußert er das Grundstück für 500.

- **Dogmatische Betrachtung:** Gebäude ist eigenständiges WG, insoweit eigentlich keine (Teil-) Identität! Folge: Veräußerungspreis wäre aufzuteilen, der Gewinn wäre danach nur steuerbar, soweit er auf Grund und Boden entfällt.
- **Aber:** § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG → Fiktion der „Nämlichkeit“: „Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden.“
- **Folge:** Keine Aufteilung, Gewinn insgesamt steuerbar.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

*Sind angeschafftes und veräußertes Wirtschaftsgut identisch (sog. „Nämlichkeit“)?*

## Sonderproblem I: Die Behandlung von Gebäuden

**Ausgangsfall:** A erwirbt in **2014** ein unbebautes Grundstück für 200. **2016** errichtet er ein Gebäude mit erheblicher Eigenleistung (Herstellungsaufwand: 100). In **2024** veräußert er das Grundstück für 500.

**Beispiel:** Wie oben, A erwirbt das Grundstück aber bereits **2003**.

## Lösung:

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG wirkt sich hier zugunsten des Steuerpflichtigen aus:

*„Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden.“*

Auch wenn das Gebäude innerhalb der Spekulationsfrist errichtet und veräußert wurde, ist auf das Grundstück abzustellen.

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

*Sind angeschafftes und veräußertes Wirtschaftsgut identisch (sog. „Nämlichkeit“)?*

## Sonderproblem II: Die Behandlung von Erbbaurechten

Ausgangspunkt: Grundstück und Erbbaurecht sind nicht identisch!

Daher Gestaltungsüberlegung: Erbbaurecht zur Überbrückung der Spekulationsfrist?

*Fall: A hat in **2014** ein bebautes Grundstück angeschafft. In **2024** soll es an B veräußert werden. Zur Vermeidung einer Steuerbarkeit bestellt A dem B zunächst nur ein Erbbaurecht. Das Grundstück soll erst in **2025** übertragen werden.*

- mangels Identität ist Erbbaurechtsbestellung keine (teilweise) Veräußerung des Grundstücks.
- Aber Problem: Absicherung des Erwerbs durch B in der „Zwischenphase“?



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

*Sind angeschafftes und veräußertes Wirtschaftsgut identisch (sog. „Nämlichkeit“)?*

## Sonderproblem III: Die Behandlung des Erbteils

**Beispiel** (BFH v. 26.09.2023): Erbengemeinschaft nach X (A  $\frac{1}{2}$ , B und C je  $\frac{1}{4}$ ). Nachlass besteht im Wesentlichen aus einem Grundstück und damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten. A erwirbt die Erbteile von B und C, der Kaufpreis entspricht dem anteiligen Wert des Grundstücks, abzgl. Verbindlichkeiten. A veräußert danach zeitnah das Grundstück an Z.

- Finanzverwaltung und FG: Erbteil und Grundstück sind identisch, daher Gewinn steuerbar.
- BFH (entgegen Finanzverwaltung und FG): Erbteil und Grundstück sind nicht identisch!
- Veräußerungsgewinn *war* daher nicht steuerbar! (Anders wäre es gewesen, wenn das Grundstück wg. Anschaffung des X noch steuerverhaftet gewesen wäre, § 23 Abs. 1 S. 3 EStG)

**Aber:** Jahressteuergesetz 2024 → Anpassung von § 23 Abs. 1 S. 4 EStG: Danach wird nun die Anschaffung/Veräußerung eines Erbteils als anteilige Anschaffung/Veräußerung von Nachlassgrundstücken gewertet. ☹️

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Kernelemente des § 23 EStG*

### Kernelement Entgeltlichkeit

§ 23 Abs. 1 EStG erfasst nur entgeltliche Anschaffungs-/Veräußerungsgeschäfte.

Es stellt sich daher die Frage, in welchen Fällen „**Entgeltlichkeit**“ vorliegt und wie mit unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Geschäften umzugehen ist.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

§ 23 EStG setzt grundsätzlich eine entgeltliche Anschaffung und eine entgeltliche Veräußerung voraus.

### **Was bedeutet „entgeltlich“?**

- Leistung und Gegenleistung stehen nach Vorstellung der Beteiligten in ausgewogenem Verhältnis (unter fremden Dritten zu vermuten)

### **Was gilt bei unentgeltlichem Erwerb?**

- „Fußstapfentheorie“: Der unentgeltliche Erwerber tritt in die Rechtstellung des Rechtsvorgängers ein und führt insbesondere dessen Anschaffungskosten, AfA (§ 11 EStDV) und Spekulationsfrist fort!

### **Was gilt bei teilentgeltlichem Erwerb?**

- „Trennungstheorie“: Aufteilung des Rechtsgeschäfts in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil
- BFH, Urt. v. 11.3.2025 – IX R 17/24: Es gilt die sog. „strenge“ Trennungstheorie (entgegen FG Nds. v. 29.05.2024, 3 K 36/24)

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte

### *Beispiel:*

*V erwirbt in 2020 ein Grundstück für 500.000 €.*

*In 2024 hat das Grundstück einen Wert von 800.000 €.*

*Es soll auf den Sohn S übertragen werden. Zur Vermeidung von Schenkungsteuer soll S eine Gegenleistung i. H. v. 400.000 € erbringen.*

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

### Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte

Verhältnis Verkehrswert (800 k) zu Gegenleistung (400 k) => 1/2

=> das Rechtsgeschäft erfolgt zur Hälfte entgeltlich, zur Hälfte unentgeltlich → Trennungstheorie

### Unentgeltlicher Teil: „Fußstapfentheorie“:

- Für V keine Veräußerung; für S keine Anschaffung
- S führt Anschaffungskosten, Spekulationsfrist und AfA von V fort
- das bedeutet: veräußert S das Grundstück bis 2030 (10 Jahre ab 2020: Erwerb durch V), ist der Gewinn steuerbar; Anschaffungskosten des S betragen in diesem Fall 250 (1/2 von 500 k).

### Entgeltlicher Teil:

- Für V Veräußerung; steuerbarer Gewinn: 150 k (400 k ./. 250 k [= 1/2 von 500 k])
- Für S Anschaffung: Neue AfA auf Basis der Anschaffungskosten von 400 k („Step-Up“), neue Spekulationsfrist (bis 2034), bei Weiterveräußerung AK i. H. v. 400 k!

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

### „**Verdeckte** Veräußerungsgeschäfte“

#### Fall 1: Erbauseinandersetzung

- Ohne Ausgleichszahlung: Unentgeltlich
- Mit Ausgleichszahlung: (Teil-)Entgeltlich
- **Streitig:** Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten?

BFH: Überquotale Übernahme stellt Entgelt dar

FinV: Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten stellt nie Entgelt dar!



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

### „Verdeckte Veräußerungsgeschäfte“

#### Fall 1: Erbauseinandersetzung

*Beispiel: Erben nach E sind A und B zu je  $\frac{1}{2}$ . Im Nachlass befindet sich ein steuerverstricktes Grundstück (AK: 100, Wert: 500). A soll das Grundstück übernehmen.*

**Option I:** *A leistet an B eine Ausgleichszahlung i. H. v. 250 → Teilentgeltlich zu  $\frac{1}{2}$*

**Option II:** *Im Nachlass befinden sich auch Verbindlichkeiten i. H. v. 250, die A übernimmt. Daneben leistet er eine Ausgleichszahlung i. H. v. 125 an B → Nach Ansicht der FinV teilentgeltlich zu  $\frac{1}{4}$*

**Option III:** *Die Erbengemeinschaft nimmt ein Darlehen i. H. v. 250 auf, dieses wird an B ausgezahlt, A übernimmt die Verbindlichkeiten und leistet keinen Ausgleich → grds. unentgeltlich, aber laut FinV nicht anzuerkennen, da Gestaltungsmissbrauch*

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

### „**Verdeckte** Veräußerungsgeschäfte“

#### Fall 2: Scheidungsfolgenvereinbarungen:

Häufige „Stolperfalle“ → Insbesondere im Zusammenhang mit trennungsbedingtem Auszug

**Beispiel:** M und F sind Miteigentümer eines vermieteten Grundstücks zu je 1/2, das sie in **2015** für 500.000 € angeschafft haben. In einer Scheidungsfolgenvereinbarung in **2024** wird geregelt, dass M das Grundstück, das nun 800.000 € wert ist, zum Alleineigentum übernimmt. Noch bestehende gemeinsame Verbindlichkeiten i. H. v. 400.000 € übernimmt M alleine. Außerdem leistet er eine Ausgleichszahlung an F von 200.000 €.

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Entgeltlichkeit von Anschaffung und Veräußerung?*

### „Verdeckte Veräußerungsgeschäfte“

- Kein Ehegattenprivileg in § 23 EStG!
- Daher: Anschaffung des ½ Miteigentumsanteils durch M vollentgeltlich: bei einem Wert von 400.000 Euro erbringt M entsprechende Gegenleistungen (200.000 Ausgleichszahlung, 200.000 Euro Schuldübernahme)
- F erzielt steuerbaren Veräußerungsgewinn i. H. v. 150.000 Euro (AK: 250.000 Euro; VP: 400.000 Euro).
- Der **erworbene** Miteigentumsanteil ist bei M für weitere zehn Jahre steuerverstrickt; sein „**originärer**“ Miteigentumsanteil ist noch bis 2025 steuerverstrickt.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Kernelemente des § 23 EStG*

Kernelement  
Spekulationsfrist

Wie wird die **Spekulationsfrist** berechnet?

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Berechnung der Spekulationsfrist*

### Fristberechnung

Es ist auf den **Abschluss** des **schuldrechtlichen Rechtsgeschäfts** abzustellen. Der **Übergang** des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen **Eigentums** ist für die Fristberechnung irrelevant.

Maßgeblich ist das Vorliegen einer **beidseitigen Bindung** der Parteien.

- Bindendes Angebot?
- Aufschiebende Bedingung?
- Vollmachtlose Vertretung mit „Nachgenehmigung“?
- Mündlich behauptete Vollmacht mit Vollmachtsbestätigung?
- öffentlich-rechtliche Genehmigung?
- Genehmigung des Betreuungs-/Familien-/Nachlassgerichts?



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Berechnung der Spekulationsfrist*

### **Fristberechnung**

Es ist auf den Abschluss der **schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte** abzustellen. Der Übergang des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums ist für die Fristberechnung irrelevant.

**Beispiel:** K schließt mit V am **29.11.2014** einen notariell beurkundeten **Kaufvertrag** über eine Sondereigentumseinheit. Die **Auflassung** wird zunächst nicht erklärt; dies geschieht am **15.12.2014**. Am **05.01.2015** erfolgt **Eigentumsumschreibung** im Grundbuch.

**Lösung:** Die Spekulationsfrist beginnt am 30.11.2014, 0:00 Uhr (maßgeblich ist das schuldrechtliche Geschäft!) und endet am 29.11.2024 um 24:00 Uhr.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Berechnung der Spekulationsfrist*

### **Fristberechnung**

Es ist auf den Abschluss der **schuldrechtlichen Rechtsgeschäfte** abzustellen. Der Übergang des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums ist für die Fristberechnung irrelevant.

**Beispiel:** K und V schließen den Kaufvertrag am 05.10.2015.

**Lösung:** Die Frist endet mit Ablauf des 05.10.2025. Dass dieser Tag ein Sonntag ist, ist bei der Spekulationsfrist unerheblich. Eine Weiterveräußerung am Montag, 06.10.2025, wäre also steuerfrei möglich (gewesen).



## *Berechnung der Spekulationsfrist*

Die Feststellung, wann das schuldrechtliche Rechtsgeschäft „abgeschlossen“ im Sinne des § 23 EStG ist, kann schwierig sein. Maßgeblich ist, ob die Vertragserklärungen beider Teile bindend abgegeben worden sind (**beidseitige Bindungswirkung**). Dazu folgende Konstellationen:

- Abgabe eines bindenden (Ver- oder Ankaufs-)**Angebots**: Bis zur Annahme liegt keine beidseitige Bindungswirkung vor. Für die Berechnung der Spekulationsfrist ist somit der Zugang der Annahmeerklärung maßgeblich. Etwas anderes gilt nur bei wirtschaftlichen Vorvollzug aufgrund Besitzübergang vor Annahme.
- Vertragsschluss unter **aufschiebender Bedingung**: Ein nach § 158 Abs. 1 BGB aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft ist für die Parteien bindend. Der außerhalb der Veräußerungsfrist liegende Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingung ist insoweit für die Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unerheblich.



## *Berechnung der Spekulationsfrist*

- **Ausstehende Genehmigung:** Hier ist strikt nach Art der ausstehenden Genehmigung zu unterscheiden:
  - **„Nachgenehmigung“** bei vollmachtloser Vertretung eines Vertragsteils: für die steuerrechtliche Beurteilung tritt die Bindung erst mit Zugang der Genehmigungserklärung ein (§ 130 BGB). Dieser Zeitpunkt ist für die Fristberechnung ausschlaggebend.
  - **„Vollmachtsbestätigung“** bei Handeln aufgrund mündlich erteilter Vollmacht: Materiell-rechtlich sind beide Teile sofort gebunden, da die Erklärung des Vertreters für und gegen den Vertretenen wirkt. Die Vollmachtsbestätigung ist nur für den Grundbuchvollzug erforderlich, § 29 GBO, und somit für die Fristberechnung (wohl) irrelevant.



## *Berechnung der Spekulationsfrist*

- **öffentlich-rechtliche Genehmigungen** (Sanierungsgenehmigung, Genehmigung nach GrStVG, etc.): zivilrechtlich sind die Beteiligten bereits an ihre Erklärungen gebunden; in der „Schwebephase“ besteht kein freies Rücktrittsrecht o. ä. Die Erteilung der öffentlich-rechtlichen Genehmigung ist für die Fristberechnung mithin irrelevant; abzustellen ist auf den Tag der Beurkundung.
- **Zustimmung Dritter** (z. B. Verwalter gem. § 12 Abs. 1 WEG, Erbbaugrundstückseigentümer gem. § 5 Abs. 1 ErbbauRG): zwar ist der Kaufvertrag bis zur Zustimmung nach h. M. schwebend unwirksam. Nach §§ 182 ff. BGB sind die Beteiligten aber in der Schwebephase gebunden und können sich nicht frei vom Vertrag lösen. Es spricht daher einiges dafür, auch insofern auf den Vertragsschluss abzustellen und nicht auf den Zeitpunkt der Zustimmungserteilung.

## *Berechnung der Spekulationsfrist*

- **Vormundschafts-, familien-, betreuungs- und nachlassgerichtliche Genehmigung:** der Vertrag ist bis zur Genehmigung schwebend unwirksam. Anders als z. B. bei ausstehender Verwalterzustimmung sind Betreuer/Betreuer etc. bis zu Wirksamwerden der Genehmigung allerdings nicht an ihre Erklärung gebunden. Die Genehmigung wird erst wirksam, wenn sie dem Betreuer erteilt und durch diesen dem anderen Vertragsteil mitgeteilt wurde (§ 1856 Abs. 1 BGB). Erst ab diesem Zeitpunkt ist auch der Betreuer/Betreute gebunden. Daher dürfte dieser Zeitpunkt für die Fristberechnung maßgeblich sein.
- **Zustimmung des Ehegatten gem. § 1365 Abs. 1 BGB:** Ausgehend von der Maßgabe der „beidseitigen Bindungswirkung“ müsste konsequenterweise danach unterschieden werden, ob der Vertragspartner wusste, dass der andere Teil verheiratet ist: **Wusste er es nicht, besteht ein freies Widerrufsrecht, § 1366 Abs. 2 S. 1 BGB, sodass keine beidseitige Bindung eingetreten ist. Wusste er es, kann er sich nur nach Maßgabe des § 1366 Abs. 2 S. 2 BGB vom Vertrag lösen, sodass in diesem Fall auf die Zustimmungserklärung abzustellen wäre.**



## *Berechnung der Spekulationsfrist*

- **Benennungsrecht:** Hat sich der Erwerber das Recht vorbehalten, an seiner Stelle binnen einer bestimmten Frist einen anderen Erwerber zu benennen (Benennungsrecht) und benennt er sich selbst, entsteht im Zeitpunkt der Selbstbenennung (Selbsteintritt) erstmals die ihn bindende Wirkung. In diesem Moment kommt es zur Anschaffung.
- **Formunwirksamer Vertrag:** Insofern ist nach der Rechtsprechung zu differenzieren:
  - ➔ wird ein Grundstückskaufvertrag überhaupt nicht beurkundet, tritt keine Bindungswirkung ein;
  - ➔ ist ein Grundstückskaufvertrag wegen Nichtbeurkundung einer wesentlichen Nebenvereinbarung unwirksam und wird der Vertrag dennoch durchgeführt, wird er gem. § 41 AO als wirksam behandelt, maßgeblich ist dann der Tag der Beurkundung.

## *Kernelemente des § 23 EStG*

### Kernelement eigener Wohnzweck

Gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ist der Veräußerungsgewinn unter bestimmten Voraussetzungen nicht steuerbar, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut ausschließlich zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt wird.

stehende Räume. <sup>3</sup> 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;

Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgüter unterfallen § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht – ein Veräußerungsgewinn bleibt also steuerfrei – wenn sie

- **entweder:** Zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden (Alt. 1)
- **oder:** Im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (Alt. 2).



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ausnahme eigener Wohnzweck*

### Nutzung zu *eigenen* Wohnzwecken

- eigenständiger Haushalt, nicht aber Lebensmittelpunkt (z. B. Zweit-/Ferienwohnung)
- **Mitnutzung** durch Angehörige / Dritte **unschädlich**.

Ausnahme: Nutzung durch Dritte schließt Eigennutzung (teilweise) aus (Untervermietung)

- **Fremdnutzung**, auch durch nahe Angehörige, **schädlich**

Ausnahme: unentgeltliche Nutzung durch kindergeldberechtigte Kinder

Enge Auslegung: Mitnutzung neben kindergeldberechtigtem Kind schädlich!



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ausnahme eigener Wohnzweck*

stehende Räume. <sup>3</sup> 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;

### Alternative 1

„Durchgängig und ununterbrochen“

Unschädlich: **Leerstand „am Anfang und am Ende“**, wenn es sich um „übliche Leerstandszeiten“, die mit dem Erstbezug oder konkreten Verkaufsbemühungen in Zusammenhang stehen.

### „ausschließlich“

eine „ausschließliche“ Nutzung zu Wohnzwecken liegt auch vor, wenn ein Raum als **häusliches Arbeitszimmer** zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt wurde. Die Ausnahme entfällt nicht, auch nicht anteilig. Etwas anderes gilt aber, wenn das Arbeitszimmer aufgrund der Erzielung von Gewinneinkünften Betriebsvermögenseigenschaft hat.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ausnahme eigener Wohnzweck*

stehende Räume. <sup>3</sup> 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;

### **Alternative 2:**

*„im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt“*

Der Wortlaut ist eng auszulegen: Er fordert (irgend-)eine eigene Wohnnutzung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren, aber keine „ausschließliche“ Nutzung. Daraus folgert die h. M., dass ein zusammenhängender Zeitraum der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, der die genannten Jahre „berührt“, ausreichend ist. Nur das mittlere Kalenderjahr muss mit einer eigenen Wohnnutzung „ausgefüllt“ werden. Im Extremfall reicht also eine **Nutzung zu eigenen Wohnzwecken von 12 Monaten und zwei Tagen**.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ausnahme eigener Wohnzweck*

stehende Räume. <sup>3</sup> 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;

### **Alternative 2:**

**Beispiel:** A erwirbt in **2020** eine Wohnung (WEG) und vermietet diese zunächst. Am **31.12.2022** zieht er selbst in die Wohnung ein, bewohnt sie das gesamte Jahr 2023 selbst, zieht am **01.01.2024** aus der Wohnung aus und vermietet sie fremd. Am **29.11.2024** verkauft A die Wohnung an X.

**Lösung:** Die Ausnahme gemäß Alt. 2 greift. A hat die Wohnung

- am 01.01.2024, also im Jahr der Veräußerung,
- durchgehend im gesamten Jahr 2023, also im Jahr 1 vor der Veräußerung und
- am 31.12.2022, also im Jahr 2 vor der Veräußerung
- zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Die Zwischenvermietung im Jahr der Veräußerung ist unschädlich.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ausnahme eigener Wohnzweck*

stehende Räume. <sup>3</sup> 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;

### **Alternative 2:**

Diese wortlautorientierte Auslegung führt dazu, dass – anders als in Alt. 1 – auch ein kurzzeitiger Leerstand zwecks Verkaufs der Wohnung schädlich sein kann:

**Beispiel:** A erwirbt in **2015** ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück und vermietet dieses. In **2017** zieht er selbst in die Immobilie ein. Im **November 2023** zieht A beruflich bedingt überraschend aus der Immobilie aus. Er veräußert die Immobilie im **Januar 2024**.

**Lösung:** Die Finanzverwaltung scheint in diesem Fall von der Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns auszugehen. Alt. 1 scheidet aufgrund der anfänglichen Fremdvermietung aus. Alt. 2 scheitert wohl daran, dass A die Wohnung nicht *im Jahr der Veräußerung* (also 2024) zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Richtigerweise sollte der kurzfristige Leerstand bei nachgewiesenen konkreten Verkaufsbemühungen als „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ gewertet werden. Die Ausführungen des BMF scheinen dem jedoch zu widersprechen

## *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

### Exkurs:

#### Der „gewerbliche Grundstückshandel“

Hintergrund & Bedeutung: § 15 Abs. 2 S. 1 EStG, § 14 AO

#### **§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

*(2) 1Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.*

#### **§ 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

*1Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. 2Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. 3Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.*

## *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

### Exkurs:

#### Der „gewerbliche Grundstückshandel“

- „Drei-Objekte-Grenze“ als Indiz

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (z. B. BMF-Schreiben) liegt gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn jemand

- planmäßig und nachhaltig Grundstücke anschafft und wieder veräußert und
- die Zahl der Transaktionen innerhalb von fünf Jahren mindestens drei Objekte beträgt ("Drei-Objekt-Grenze").

- Rechtsfolgen?

Die Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel führt insbesondere zu Gewerbe- und Einkommensteuerpflicht, zur Pflicht zur Bilanzierung und häufig auch zur Umsatzsteuerpflicht. Bei nachhaltigem Grundstückshandel muss zudem der Gewerbebetrieb angemeldet werden.

Gewinne werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht mehr als private Veräußerungsgeschäfte behandelt.



## *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

*Fall: A erbt von seiner Tante T ein nach WEG aufgeteiltes Grundstück (40 Einheiten), das diese vor 30 Jahren erworben hat. Er veräußert nun innerhalb weniger Monate sämtliche WEG-Einheiten an verschiedene Erwerber.*

Erbfälle werden vom klassischen gewerblichen Grundstückshandel abweichend behandelt:

- Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Übertragung von Grundstücken im Rahmen einer Erbauseinandersetzung oder durch Erbfolge allein nicht als gewerblicher Grundstückshandel gewertet.
- Maßgeblich ist: Wer eine Immobilie ohne vorherige eigene Anschaffung durch Erbfall erwirbt und dann veräußert, gilt grundsätzlich nicht als Grundstückshändler, es sei denn, es treten besondere Umstände hinzu.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

Ausnahme: Umfangreiche Veräußerungen nach Erbfall

- Bei umfangreichen Verkäufen (wie hier: 40 Einheiten) kann ein abweichender Schluss gezogen werden. Nach der Rechtsprechung ist jedoch entscheidend:
  - Erbe eigenen Immobilienbesitzes und anschließende Veräußerung: dies ist regelmäßig private Vermögensverwaltung und kein gewerblicher Grundstückshandel.
  - Objektbestandteil, Zeitpunkt, und Verkaufsabsicht: Hat der Erbe aber von vornherein das Ziel, alle Einheiten baldmöglichst profitabel zu veräußern und werden umfangreiche Verkaufsbemühungen entfaltet, kann ausnahmsweise gewerblicher Grundstückshandel angenommen werden.
  - Für die Beurteilung ist auch relevant, ob das geerbte Objekt als "Handelsobjekt" genutzt wurde und ob weitere wesentliche Investitionsmaßnahmen nach Erbfälligkeit durchgeführt wurden.

## Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

### *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

#### **Ausgangsfall**

*A erbt von seiner Tante T ein nach WEG aufgeteiltes Grundstück (40 Einheiten), das diese vor 30 Jahren erworben hat. Er veräußert nun innerhalb weniger Monate sämtliche WEG-Einheiten an verschiedene Erwerber.*

**Abwandlung:** *Das Gebäude ist baufällig. A „entmietet“ die Immobilie, lässt umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchführen und veräußert die Einheiten anschließend.*



## *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

### **Weiterer Fall:**

*B ist Eigentümer eines brachliegenden Grundstücks (10.000 qm). Die Gemeinde erwägt, dort ein Baugebiet auszuweisen. B bringt sich von Beginn an umfassend in das Verfahren ein (Erstellung eines Umweltgutachtens etc.). B beabsichtigt, das Grundstück anschließend zu parzellieren und die einzelnen Parzellen zu veräußern.*

Nach BFH-Rechtsprechung und den Grundsätzen der Finanzverwaltung wird gewerblicher Grundstückshandel angenommen, wenn:

- Planmäßigkeit und Nachhaltigkeit: Die Tätigkeit geht über eine reine Verwaltung eigenen Vermögens hinaus und ist auf mehrere Verkäufe gerichtet.
- Anzahl der Objekte: Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte (bzw. Teilflächen bei Parzellierung) veräußert, spricht das für Gewerblichkeit.
- Aktive Beteiligung an Entwicklung und Vermarktung: Wer umfangreich an Bebauungs- oder Erschließungsmaßnahmen mitwirkt und das Grundstück gezielt vorbereitet, handelt regelmäßig wie ein Unternehmer.



## *Exkurs: Der „gewerbliche Grundstückshandel“*

Anwendung auf den Fall:

- Aktive Einflussnahme: B bringt sich aktiv in das Verfahren der Gemeinde ein (z. B. Gutachten, Begleitung der Ausweisung als Baugebiet).
- Planvolle Parzellierung und Verkauf: B plant, das Grundstück selbst zu parzellieren und die Parzellen einzeln zu verkaufen.
- Vielfache Verkäufe: Durch Parzellierung und Einzelverkauf erhöht sich die Zahl der Objektverkäufe deutlich.

Diese Vorgehensweise entspricht in wesentlichen Punkten dem Muster des gewerblichen Grundstückshandels:

- Kein bloßer Vermögensumschlag, sondern unternehmerisches Vorgehen: Die Parzellierung und gezielte Mitwirkung an der Entwicklung des Grundstückes gehen über die reine Privatvermögensverwaltung hinaus.
- Erst mit dem Verkauf mehrerer Parzellen tritt die Gewerblichkeit ein (bei Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze).
- Rechtsprechung: Der Bundesfinanzhof sieht darin typischerweise ein gewerbliches Verhalten (vgl. BFH, Urteil vom 16. 06. 2004, XI R 42/03).



# Mietvertrag

Ertragsteuer bei Vermietung

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ertragsteuer bei Vermietung*

### § 21 Abs. 1 EStG: „VuV“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

*(1) 1Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind*

*1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);*

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ertragsteuer bei Vermietung*

### § 21 Abs. 1 EStG: „VuV“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

#### Wem sind die Einkünfte zuzurechnen?

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wer einem anderen einen der in § 21 EStG genannten Gegenstände überlässt und Träger der Rechte und Pflichten aus dem Miet- bzw. Pachtvertrag ist.
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise: Entscheidend ist, ob der „Vermieter“ wirtschaftlich über das Mietobjekt disponieren kann
- Mehrpersonenverhältnisse: Gemeinsame, anteilige Zurechnung → Vermietung an einen Miteigentümer?
- Verbilligte Überlassung von Wohnraum; Vermietung unter nahen Angehörigen

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ertragsteuer bei Vermietung*

§ 21 Abs. 1 EStG: „VuV“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

### Wie sind die Einkünfte zu berechnen?

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der „**Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten**“.



# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ertragsteuer bei Vermietung*

### § 21 Abs. 1 EStG: „VuV“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

- **Wer kann welche** Werbungskosten (WK) geltend machen?

WK kann nur geltend machen, wer (a) die Einkünfte erzielt und (b) die entsprechenden Aufwendungen trägt

- **Abschreibung, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG, § 7 EStG**

Verteilung der Anschaffungskosten auf die gewöhnliche Nutzungsdauer (daher: § 23 Abs. 3 S. 4 EStG)

Verschiedene Methoden und Sätze; beachte auch Anpassungsmöglichkeit gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG

„Wirtschaftsgutbezogen“: Ein Grundstück kann verschiedenen Abschreibungsreihen unterliegen, abhängig von Nutzungs-/Funktionszusammenhang und Art des Erwerbs (entgeltlich/unentgeltlich)

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Ertragsteuer bei Vermietung*

§ 21 Abs. 1 EStG: „VuV“ (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

Schuldzinsenabzug, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG

Einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Steuerpflichtige für die Überlassung von Kapital zu entrichten hat (auch Nebenkosten der Finanzierung, z. B. Grundbuch/Notar für Finanzierungs-GS)

Finanzierungszusammenhang mit Einkünfterzielung erforderlich - Grundsatz der Finanzierungsfreiheit



## Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### Vorbehaltsnießbrauch

Absicherung des Übergebers durch  
Nutzungsvorbehalt

„Auch steuerlich soll alles beim Alten bleiben“

Minderung des Werts der Zuwendung

### Zuwendungsnießbrauch

Einkünfteverlagerung auf einen anderen

Ausnutzung von Progressionsvorteilen

Bei unentgeltlicher Bestellung eigene ggfs.  
schenkungsteuerpflichtige Zuwendung



Wer erzielt die Einkünfte?

Wer kann welche Aufwendungen steuerlich geltend machen?

Welche schenkungsteuerlichen Konsequenzen ergeben sich?

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### Vollrechtsnießbrauch vs. Ertragsnießbrauch

Steuerrechtliche Verlagerung der Einkünfte, wenn dem Nießbrauchsberechtigten die volle Besitz- und Verwaltungsbefugnis zusteht und die Verwaltung tatsächlich in seinem Namen erfolgt

- Vorbehaltsnießbrauch: I. d. R. der Fall, insb. wenn neue Mietverträge im eigenen Namen abgeschlossen werden
- Zuwendungsnießbrauch: Sicherheitshalber bestehende Mietverträge durch dreiseitige Vereinbarung übernehmen

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### Vollrechtsnießbrauch vs. Ertragsnießbrauch

Befristung / Widerrufsvorbehalt steht Einkünfteverlagerung nicht entgegen

- Nießbrauch zugunsten naher Angehöriger
- Tatsächliche Durchführung: Es darf nicht „alles beim Alten“ bleiben, insb. Überweisung der Mieten auf eigenes Konto
- Zivilrechtlich wirksame Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs zugunsten minderjähriger Kinder setzt i. d. R. Mitwirkung eines Ergänzungspflegers voraus!

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

Warum ist das wichtig?

Fehlgeschlagene „steuerliche Zurechnung“ führt zu sog. „*Dry-Income*“

- Zivilrechtlich stehen die Einkünfte dem Nießbrauchsberechtigten zu, versteuern muss aber der Eigentümer
- In Grenzfällen (insb. bei NB an Gesellschaftsanteilen): Absicherung des Eigentümers durch entsprechende „Steuerklausel“, die Abzug der anfallenden Ertragsteuern erlaubt

Klarheit über die Einkünftezurechnung ist entscheidend für spiegelbildliche Aufwandsverteilung

- Werbungskostenabzug: Einkünfteerzielung + tatsächliche Aufwandstragung
- Auseinanderfallen führt zu Verlust von Abzugspotential
- **Daher:** Bei Vollrechtsnießbrauch alle Aufwendungen (abweichend von § 1041 BGB) dem Nießbrauchsberechtigten auflegen

# Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### „Sukzessivnießbrauch“ für den Ehegatten?

#### Grundlagen

Die Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt stellt steuerrechtlich eine Schenkung unter Auflage dar: Das vorbehaltene Recht (gilt ebenso für Wohnungsrecht) mindert den Wert der Zuwendung mit seinem Kapitalwert.

Dieser berechnet sich bei lebenslangen Rechten gem. § 14 Abs. 1 BewG aus einem Vielfachen des Jahreswerts (Faustformel für Jahreswert: erzielbare Nettajahreskaltmiete, vgl. §§ 15, 16 BewG).

Der Vervielfältiger ergibt sich aus den Sterbetafeln des statistischen Bundesamts. **Ist das Recht mehreren Berechtigten vorbehalten, ist der höhere Vervielfältiger maßgeblich, § 14 Abs. 3 BewG.** Bei vorzeitigem Wegfall aufgrund Todes des Berechtigten gilt § 14 Abs. 2 BewG (Berichtigung, wenn bestimmte „Überlebenszeit“ nicht erreicht wurde).

## Steuerrecht bei Kauf- und Überlassungsverträgen

### *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

#### „Sukzessivnießbrauch“ für den Ehegatten?

#### *Beispiel:*

A (83 Jahre) ist Eigentümer eines vermieteten Grundstücks (Jahres-Nettokaltmiete 50.000 Euro). Dieses soll an Sohn S übergeben werden. A möchte sich und seiner Ehefrau B (68 Jahre) den Nießbrauch vorbehalten.



## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### „Sukzessivnießbrauch“ für den Ehegatten?



Bei überschlägiger Berechnung ergibt sich für den Nießbrauch zugunsten des A ein Kapitalwert von  $5,413 \times 50.000 = 270.650$  Euro, für den Nießbrauch zugunsten der B (zum jetzigen Zeitpunkt) von  $11,718 \times 50.000$  Euro = 585.900 Euro.

Daraus ergibt sich folgendes Problem: Im Verhältnis zu Sohn S wäre es schenkungsteuerlich vorteilhaft, der B sofort eine Mitberechtigung am Nießbrauch zuzuwenden (§ 428 BGB), da es für die Minderung der Zuwendung an S dann auf deren Nießbrauchswert ankommt (§ 14 Abs. 3 BewG). Dann wäre die Schenkung „weniger wert“. Darin läge aber zugleich eine Zuwendung des A an die B, die sogar den Freibetrag übersteigen würde. Insoweit wäre es vorteilhaft, wenn A der B den Nießbrauch nur aufschiebend bedingt auf seinen Tod einräumt (Sukzessivberechtigung). Dann würde die Schenkung erst mit dem Bedingungseintritt ausgeführt und für den Kapitalwert wäre ein erwartbar (je nach Lebensdauer des A) deutlich geringerer Vervielfältiger zugrunde zu legen. Diese Lösung wiederum verhindert aber den Abzug des Nießbrauchswerts der B im Rahmen der Zuwendung an S.



## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### „Sukzessivnießbrauch“ für den Ehegatten?

Mit Urteil v. 08.06.2021 (II R 23/19) hat der BFH hier einen Lösungsweg aufgezeigt, der sowohl den „Sofortabzug“ bei der Zuwendung an S ermöglicht als auch eine „Sofortzuwendung“ an B verhindert: Möglich sei dies, wenn A der B sofort eine Gesamtgläubigerstellung am Nießbrauch einräumt, sich im Innenverhältnis jedoch zu Lebzeiten die freie Verfügung über Nießbrauch und Erträge vorbehält.

### **Formulierungsvorschlag:**

*„Die Beteiligten bewilligen und der Erwerber beantragt, den Nießbrauch für beide Berechtigte im angegebenen Berechtigungsverhältnis gemäß § 428 BGB am Vertragsgegenstand mit dem Vermerk einzutragen, dass zur Löschung des Rechts des jeweiligen Berechtigten dessen Todesnachweis genügen soll. [...]*



## *Der Nießbrauch im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht*

### „Sukzessivnießbrauch“ für den Ehegatten?

*Abweichend von dem gemäß § 430 BGB geltenden Berechtigungsverhältnis treffen die Nießbrauchsberechtigten ausschließlich im Innenverhältnis untereinander folgende Vereinbarung hinsichtlich der Ausübung des Nießbrauchs:*

*Alle Befugnisse aus dem Nießbrauchsrecht werden, solange das Nießbrauchsrecht für ihn besteht, vom Veräußerer allein ausgeübt. Auf diese Dauer stehen ihm allein alle Erträge aus dem Nießbrauch zu und hat er alle Verpflichtungen im Rahmen des Nießbrauchs unter Freistellung des begünstigten Ehegatten zu tragen und zu erfüllen. Erst mit Beendigung des Nießbrauchs für den Veräußerer ist der begünstigte Ehegatte allein und uneingeschränkt zur alleinigen Ausübung aller Befugnisse aus dem Nießbrauchsrecht berechtigt und mit den sich daraus ergebenden Verpflichtungen belastet.“*



## Kontakt



### Oliver Meinert

Rechtsanwalt und Notar  
Fachanwalt für internationales Wirtschaftsrecht  
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

---

Tel. +49 (0) 521 / 91414-60  
o.meinert@streitboerger.de



Bielefelder

**BAURECHTSFORUM**

eine Initiative von

**STREITBÖRGER.**