

Steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners

1. Eine (willentliche) Veräußerung i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kann auch dann vorliegen, wenn der Ehegatte seinen Miteigentumsanteil an dem im Miteigentum beider Ehepartner stehenden Einfamilienhaus vor dem Hintergrund der drohenden Zwangsvollstreckung im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung (entgeltlich) auf seinen geschiedenen Ehepartner innerhalb der Haltefrist überträgt.

2. Der Ehegatte nutzt seinen Miteigentumsanteil nach dem Auszug aus dem Familienheim nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, wenn der geschiedene Ehepartner und das gemeinsame minderjährige Kind weiterhin dort wohnen.

*BFH, Urt. v. 14.02.2023 - IX R 11/21

Urteilsfall

Im aktuellen Fall hatte ein Ehepaar gemeinschaftlich im Jahr 2008 ein Einfamilienhaus zu jeweils hälftigem Miteigentum erworben und bewohnte es gemeinsam mit seinem Sohn. Im Jahr 2017 wurde die Ehe durch rechtskräftiges Urteil geschieden. Nachdem die geschiedene Ehefrau des Klägers die Zwangsversteigerung für den Fall angedroht hatte, dass ihr der Ehemann seinen hälftigen Miteigentumsanteil nicht verkaufen sollte, veräußerte der Ehemann den hälftigen Miteigentumsanteil mit notariell beurkundeter Scheidungsfolgenvereinbarung im Jahr 2017 an seine geschiedene Ehefrau und erzielte unstreitig einen Veräußerungsgewinn.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 behandelte der Steuerpflichtige den Veräußerungsgewinn als steuerfrei. Das zuständige Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und behandelte den Veräußerungsgewinn als steuerpflichtig. Der dagegen gerichtete Einspruch, mit dem der Steuerpflichtige eine Selbstnutzung des Objekts (durch Überlassung seines Miteigentumsanteils an sein minderjähriges Kind) geltend machte und auf das Bestehen einer Zwangslage hinwies, blieb ohne Erfolg. Das daraufhin angerufene FG wies die Klage als unbegründet ab, da eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht vorliege.

Ergänzend argumentierte das FG, dass nach einem trennungsbedingten Auszug aus dem gemeinsamen Familienheim nicht mehr von einer eigenen Wohnnutzung ausgegangen werden könne. Eine alleinige Wohnnutzung des hälftigen Miteigentumsanteils des Klägers durch dessen minderjährigen Sohn sei ebenfalls nicht anzunehmen. Zudem lag keine Zwangslage vor, da vielmehr eine wirtschaftliche Betätigung vorliege. Die dagegen gerichtete Revision wies der BFH als unbegründet zurück.

Private Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG

Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG. Dazu gehören gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. 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.

Nach § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden, soweit sie auf der entgeltlichen Anschaffung und der entgeltlichen Veräußerung innerhalb der maßgeblichen Haltefrist beruhen. Nach der Rechtsprechung des BFH müssen sowohl die Anschaffung als auch die Veräußerung wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen und somit Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sein.

Hinweis:

Grundsätzlich ist die Veräußerung steuerpflichtig, falls nicht im gesamten Zeitraum eine Eigennutzung vorlag. Das bedeutet, dass keine Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf den Zeitraum der Eigennutzung und den übrigen Zeitraum vorzunehmen ist. Wird die Immobilie jedoch im Jahr der Veräußerung und den beiden vorgegangenen Jahren eigengenutzt, so ist ein Veräußerungsgewinn steuerfrei. Dementsprechend ist es für eine steuerfreie

Veräußerung ausreichend, wenn die Immobilie in einem zusammenhängenden Zeitraum von einem Jahr und zwei Tagen selbst genutzt wird.

Im Urteilsfall hat der Steuerpflichtige den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verwirklicht, indem er seinen im Jahr 2008 erworbenen Miteigentumsanteil mit Scheidungsfolgenvereinbarung und Veräußerungsvertrag im Jahr 2017 an seine geschiedene Ehefrau veräußert hat, so dass innerhalb der zehnjährigen Haltefrist eine Veräußerung stattgefunden hat.

Auch hat der Steuerpflichtige den Veräußerungstatbestand erfüllt, da eine Zwangslage nicht angenommen werden konnte. Denn die Scheidungsfolgenvereinbarung wurde nach Einholung einer steuerlichen Beratung abgeschlossen und erzielte einen angemessenen Preis. Dementsprechend ist darin eine wirtschaftliche Betätigung zu sehen. Der BFH führt dazu aus, dass die Frage, ob der Steuerpflichtige sich in einer wirtschaftlichen oder emotionalen Zwangssituation befindet, grundsätzlich ohne Bedeutung ist. Der Motivlage kommt - abgesehen von den Fällen, in denen der Verlust des Eigentums (aufgrund eines Hoheitsakts) der freien Willensentschließung des Steuerpflichtigen entzogen ist - regelmäßig keine Relevanz zu.

Hinweis:

Der Steuerpflichtige hat in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass ein Verbleib im Einfamilienhaus aufgrund drohender häuslicher Gewalt ihm und seinem Sohn gegenüber weder möglich noch zumutbar gewesen sei. Da es sich bei diesem Vorbringen um eine Tatsachenfrage handelt, hätte diese bereits im Verfahren vor dem FG vorgebracht werden müssen, damit sie im Revisionsverfahren vor dem BFH Berücksichtigung hätte finden können. Eine solche Zwangslage hätte unter Umständen zu einer anderen Bewertung des Veräußerungstatbestands geführt.

Ausnahmetatbestand: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Der BFH hat den Ausdruck "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" stets sehr weit gefasst und eigenständig ausgelegt. Danach setzt der Ausdruck "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" in beiden Alternativen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Der Steuerpflichtige muss das Gebäude zumindest auch selbst nutzen; unschädlich ist, wenn er es gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt.

Hinweis:

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich einem Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Ebenfalls genügt eine zeitweilige Bewohnung durch den Steuerpflichtigen, sofern diese ihm in der übrigen Zeit die Wohnung zur Verfügung steht. Dies gilt auch für Zweitwohnungen. Eine geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist dabei ausreichend, beispielsweise wenn ein häusliches Arbeitszimmer zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein Steuerpflichtiger kann mehrere Gebäude gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Erfasst sind auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden.

Andererseits ist hingegen eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung oder die Wohnung insgesamt einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zur teilweisen oder alleinigen Nutzung überlässt. Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer in diesem Fall als eigene Nutzung zuzurechnen, weil es ihm im Rahmen seiner unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen.

Allerdings ist Zweck der gesetzlichen Freistellungsregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht der Erwerb von Wohnungseigentum durch möglichst viele Bürger, sondern die Vermeidung der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes und eine damit einhergehende Behinderung der beruflichen Mobilität. Vor diesem Hintergrund setzt die Anwendbarkeit des Ausnahmetatbestands in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG entsprechend seiner Zweckrichtung dem Grunde nach voraus, dass eine Besteuerung der beruflichen Mobilität des Steuerpflichtigen entgegenstände, was regelmäßig dann der Fall ist, wenn der Unterhaltsberechtigte - d.h. das nach § 32 EStG zu berücksichtigende Kind - im Fall eines beruflichen Wohnsitzwechsels des Steuerpflichtigen mitgehen würde.

Nach Maßgabe dieser typisierenden Wertung wird eine vom Steuerpflichtigen zu Unterhaltszwecken unentgeltlich bereitgestellte Wohnung aber dann nicht mehr i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (mittelbar) zu "eigenen Wohnzwecken" (des Steuerpflichtigen) genutzt, wenn die Immobilie neben einem einkommensteuerlich nach § 32 EStG zu berücksichtigenden Kind auch anderen - ggf. auch aufgrund bürgerlich-rechtlicher Vorschriften unterhaltsberechtigten - Angehörigen überlassen wird. Die Wohnung ist dann nicht Teil des auf mehrere Örtlichkeiten verteilten Familienhaushalts. Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns würde der beruflichen Mobilität des Steuerpflichtigen regelmäßig nicht entgegenstehen.

Fazit:

Der BFH hat mit diesem Urteil eine für die Praxis bedeutende Streitfrage entschieden. Die Veräußerung einer Immobilie im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung im Scheidungsverfahren unterliegt als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung, wenn ein Ehegatte zuvor ausgezogen ist und der andere Ehegatte mit dem oder den gemeinsamen Kindern in der Immobilie weiter wohnen bleibt. Allerdings betrifft dies lediglich den Anteil des ausziehenden Ehepartners. Der verbleibende Ehepartner kann von dem Ausnahmetatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG profitieren.

Wichtig ist für die Praxis insbesondere, dass die Nutzung durch die eigenen minderjährigen Kinder, die sich im Haushalt der getrennt lebenden Ehefrau befinden, nicht dem veräußernden Ehemann zugerechnet werden können. Steuerpflichtige sollten jedoch beachten, dass - wie im Urteilsfall - die zehnjährige Haltefrist unter Umständen nicht mehr weit entfernt ist und eine verzögerte Veräußerung zu der Steuerfreiheit des gesamten Veräußerungsgewinns führen kann.

In eigener Sache:

Am **Freitag, den 19.05.2023** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Mai 2023

- 10.05. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.05. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.05. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung
- 15.05. Gewerbesteuer

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief