

Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG bei teilentgeltlicher Übertragung eines Grundstücks

Im Fall der teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern erfolgt für Zwecke der Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft eine Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts. Dies gilt auch bei einem unter den Anschaffungskosten liegenden Entgelt.

BFH, Urt. v. 11.03.2025 - IX R 17/24

Sachverhalt

Streitig war zwischen dem Kläger (Revisionsbeklagter) und der Beklagten (Revisionsklägerin), dem Finanzamt, ob ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG auch bei einer teilentgeltlichen Übertragung vorliegt. 2014 kaufte der Kläger mit einer teilweisen Fremdfinanzierung eine bebaute Grundstücksfläche für 143.950 € und vermietete diese. Im März 2019 fand die Übertragung der Immobilie auf die Tochter des Klägers statt, wobei das Darlehen eine Valutierung in Höhe von 115.000 € und die Immobilie einen Verkehrswert von 210.000 € aufwies. Die Tochter übernahm die Bankverbindungen des Vaters und es kam zu einer Neufinanzierung durch die Tochter, so dass der Kläger eine Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von 4.000 € leisten musste. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Klägers für das Jahr 2019 erachtete das Finanzamt in der Übertragung auf die Tochter ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, indem es die Auffassung vertrat, dass die Übertragung im Hinblick auf die steuerliche Beurteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten sei. Ersterer stelle das private Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG dar.

Die Gewinnermittlung durch das Finanzamt erfolgte wie folgt:

Verkehrswert: 210.000 € (100 %)

Entgeltlicher Teil: 115.000 € (54,76 %)

Unentgeltlicher Teil: 95.000 € (45,24 %)

Veräußerungserlös: 115.000 €

./. Anschaffungskosten: 143.950 € x 54,76 % = 78.828 €

+ AfA 2014 - 2019: 12.185 € x 54,76 % = 6.672 €

./. Vorfälligkeitsentschädigung: 4.000 € x 54,76 % = 2.191 €

= Veräußerungsgewinn: 40.653 €

Das Finanzamt stellte daher Einkünfte nach § 23 EStG in Höhe von 40.655 € fest, wogegen der Kläger erfolglos Einspruch erhob. Es kam zur Klage vor dem FG. Das FG gab der Klage statt und begründete dies damit, dass teilentgeltliche Veräußerungen unterhalb der Anschaffungskosten keine Veräußerungen darstellen. Dass die Übernahme von Verbindlichkeiten beim Erwerber auch zu Anschaffungskosten führe, entkräftete das FG mit der Annahme einer teleologischen Reduktion: Die teilentgeltliche Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge sei nicht vom § 23 EStG erfasst. Sofern die Anschaffungskosten hinter der teilentgeltlichen Veräußerung zurückbleiben, entstünde kein Wertzuwachs und es fehle damit auch an der Grundlage des § 23 EStG. Zudem käme es andernfalls zu einer Doppelbesteuerung: Denn es wäre für den Kläger eine Ertragsteuer fällig und gleichzeitig entstünde eine steuerliche Belastung im Rahmen der gemischten Schenkung bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Das Finanzamt beantragte, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen. Es führt an, dass die Aufteilung in einen vollentgeltlichen und vollunentgeltlichen Teil nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts vorzunehmen sei. Die Anschaffungskosten seien also der Entgeltlichkeitsquote entsprechend aufzuteilen, und die Befreiung von einer Verbindlichkeit habe Entgeltcharakter, welcher einen Wertzuwachs begründe. Der Kläger beantragte, die Revision zurückzuweisen. Er vertrat die Auffassung, dass fiktive, nicht realisierte Gewinne nicht versteuert werden müssen, und hielt daran fest, dass er keinen Wertzuwachs erhalten habe und so auch kein Veräußerungsgewinn vorliege.

Die Entscheidung des BFH

Der BFH sah die Revision als begründet an. Ein Veräußerungsgewinn sei durch das FG zu Unrecht verneint worden.

Privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG

Auch Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, gehören nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den privaten Veräußerungsgeschäften und somit auch zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 2 EStG. Der Senat stellt klar, dass bei einem unentgeltlichen Erwerb eine Zurechnung der Anschaffung oder der Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger beim Einzelrechtsnachfolger erfolgt. Der BFH definiert zudem, was konkret unter Anschaffung und Veräußerung zu subsumieren ist. Dazu zählen der entgeltliche Erwerb und die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen anderen. Werden Schulden übernommen, so handelt es sich hierbei um eine entgeltliche Gegenleistung, welche auf die Höhe der übertragenden Schuldensumme begrenzt ist. Für den Streitfall bedeutet dies, dass die mit der Grundstücksübertragung verbundene Schuldfreistellung beim Kläger zu einem Entgelt in Höhe von 115.000 € geführt hat und somit eine teilentgeltliche Veräußerung vorliegt.

Das Vorliegen eines Gewinns bei teilentgeltlicher Übertragung

Grundsätzlich ist der Gewinn i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten andererseits. Diese mindern sich um erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Einkünfteermittlung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis Nr. 7 EStG abgezogen wurden.

Liegt ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang vor, so hebt der BFH hervor, dass der Rechtsnachfolger die ursprünglichen Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers übernimmt.

Liegt eine teilentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des privaten Vermögens vor, ist eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen. Die Aufteilung ist laut BFH, der die ständige Rechtsprechung bei seiner Begründung heranzieht, nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts vorzunehmen. Diese Herangehensweise gilt nach Auffassung des BFH auch für die teilentgeltliche Übertragung in Fällen des § 23 EStG.

Die Legitimation der Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil

Die Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil steht mit dem Wortlaut des § 23 EStG im Einklang, welcher konkret zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Übertragung differenziert. Eine "Veräußerung" liegt allerdings nur bei dem vollentgeltlichen Teil vor. Der BFH betont, dass darin keine Besteuerung mittels eines fiktiven Sachverhalts zu sehen ist, sondern vielmehr allein ein Hilfsmittel zur Deskription der Rechtsfolgen, die das Gesetz an den tatsächlichen Sachverhalt knüpft. Dies hat zur Folge, dass sich der Kläger im Streitfall nicht darauf berufen kann, dass er weniger erhalten, als er für die Anschaffung aufgewandt hat. Denn betrachtet man nur den entgeltlichen Teil, der einen prozentualen Anteil von 54,76 % (78.828 €) umfasst, so steht dieser Betrag dem Entgelt von 115.000 € gegenüber, was einen erzielten Wertzuwachs auf Klägerseite bedeutet. Der BFH stellt ferner klar, dass eine Aufteilung im o. g. Sinne bei einer Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens unter Beteiligung von Mitunternehmenspartnern zwar umstritten sei, die Anwendung der dann anzuwendenden modifizierten Trennungstheorie aber im Rahmen von Wirtschaftsgütern, die sich im Privatvermögen befinden, ausscheidet. Zudem besteht auch keine Doppelbesteuerungsgefahr durch die Einkommen- und Schenkungsteuer, denn in die schenkungssteuerliche Bemessungsgrundlage fließt nur der unentgeltliche Teil ein und die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist nur der entgeltliche Teil des Rechtsgeschäfts.

Fazit:

Der BFH hat mit diesem Urteil klargestellt, dass bei der teilentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks - insbesondere bei Übernahme von Schulden durch den Erwerber - für die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil nach dem Verhältnis von Gegenleistung (inklusive übernommener Verbindlichkeiten) zum Verkehrswert des Grundstücks zu erfolgen hat, und der Anwendung der modifizierten Trennungstheorie gleichzeitig eine Absage erteilt.

Entwurf für „Investitions-Booster“

Wie bereits im letzten Steuer-Telex angekündigt, plant die Bundesregierung, zeitnah erste Steuergesetzänderungen umzusetzen. Am 04.06.2025 hat das Bundeskabinett den "Entwurf eines Gesetzes für ein steuerliches Investitions-sofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland" gebilligt und damit ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht.

Die Bundesregierung selbst bezeichnet den Entwurf als "Wachstums-Booster" bzw. "Investitions-Booster". Damit sollen prioritäre Maßnahmen zur Standortstärkung und Investitionsförderung in einem beschleunigten Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden. Geplant ist die Verabschiedung im Bundestag am 27.06.2025 und die Zustimmung des Bundesrats am 11.07.2025. Der Entwurf enthält folgende Maßnahmen:

Wiedereinführung und Aufstockung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - "Investitions-Booster" (§ 7 Absatz 2 EStG):

Die degressive Abschreibung kann für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028 angeschafft oder hergestellt worden sind, anstelle der linearen Abschreibung in Anspruch genommen werden. Der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Dreifache des bei der linearen Abschreibung in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 30 % nicht übersteigen.

Schrittweise Senkung des Körperschaftsteuersatzes ab dem 01.01.2028 von derzeit 15 % auf 10 % ab 2032 (§ 23 Abs. 1 KStG):

Die Tarifvorschrift wird bereits jetzt dahingehend geändert, dass sich der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2027 geltende Körperschaftsteuersatz von 15 % in den Veranlagungszeiträumen ab 2028 jährlich um jeweils einen Prozentpunkt bis auf 10 % ab dem Veranlagungszeitraum 2032 verringert. Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes ab dem 01.01.2028 schließt zeitlich an die bis 2027 temporär begrenzte degressive AfA an.

Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes nach § 34a EStG für nicht entnommene Gewinne (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG):

Korrespondierend zur Körperschaftsteuer-Tarifsenkung wird der Thesaurierungssteuersatz in § 34a EStG beginnend ab dem 01.01.2028 ebenfalls abgesenkt. Mit der stufenweisen Absenkung des Thesaurierungssteuersatzes wird an dem Ziel einer Belastungsneutralität zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften festgehalten. Zur Vereinfachung und unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Thesaurierungsbegünstigung nicht im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt wird, erfolgt die Absenkung über drei Stufen von 27 % für die Veranlagungszeiträume 2028 und 2029, 26 % für die Veranlagungszeiträume 2030 und 2031 und 25 % für Veranlagungszeiträume ab 2032.

Einführung einer arithmetisch-degressiven Abschreibung für neu angeschaffte Elektrofahrzeuge (§ 7 Absatz 2a - neu - EStG):

Mit der Regelung soll ausschließlich für neu angeschaffte, rein elektrisch betriebene Fahrzeuge die Einführung einer Abschreibung mit fallenden Staffelsätzen in Höhe von 75 % im Jahr der Anschaffung, 10 % im ersten darauffolgenden Jahr, 5 % im zweiten darauffolgenden Jahr, 5 % im dritten darauffolgenden Jahr, 3 % im vierten darauffolgenden Jahr und 2 % im fünften darauffolgenden Jahr eingeführt werden.

Die Regelung gilt für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2025 bis Dezember 2027 befristet. Eine Kumulierung mit Sonderabschreibungen ist nicht zulässig.

Anhebung der Bruttolistenpreisgrenze bei der sog. Dienstwagenbesteuerung für die Begünstigung von Elektrofahrzeugen auf 100.000 € (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG):

Bei der sog. 1%-Regelung ist bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, das keine CO₂-Emissionen je gefahrenem Kilometer hat (reine Elektrofahrzeuge, inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis) und bei der sog. Fahrtenbuchregelung nur ein Viertel der Anschaffungskosten oder vergleichbarer Aufwendungen anzusetzen. Dies gilt bislang jedoch nur, wenn der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 70.000 € beträgt. Mit dem Entwurf wird der bestehende Höchstbetrag auf 100.000 € angehoben. Bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an einen Arbeitnehmer findet diese Regelung entsprechende Anwendung (§ 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG).

Die Änderungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG sind erstmals für Kraftfahrzeuge anzuwenden, die nach dem 30.06.2025 angeschafft werden.

Ausweitung des Forschungszulagengesetzes (§ 3 FZulG):

Die Forschungszulage wird auf zusätzliche Gemein- und sonstige Betriebskosten ausgeweitet, wenn diese förderfähigen Aufwendungen im Rahmen eines begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens, das nach dem 31.12.2025 beginnt, entstanden sind. Die Gemein- und sonstigen Betriebskosten werden ausschließlich in Form eines pauschalen Betrags in Höhe von 20 % der im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen erfasst. Zusätzlich wird die maximale Bemessungsgrundlage für nach dem 31.12.2025 entstehende förderfähige Aufwendungen von 10 Mio. € auf 12 Mio. € angehoben. Die Änderungen des Forschungszulagengesetzes treten zum 01.01.2026 in Kraft.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Juli 2025

- 10.07. Umsatzsteuer Monatszahler
- 10.07. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung
- 10.07. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monats- und Quartalszahler

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