

BFH urteilt: Privates Veräußerungsgeschäft nach unentgeltlicher Übertragung – grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch

von Dipl.-Finanzwirt, M.A. (Taxation), Daniel Denker, Oldenburg, www.steuer-webinar.de

In einem aktuellen Verfahren hatte der BFH zu klären, ob ein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch bei einem privaten Veräußerungsgeschäft eines Grundstücks vorliegt, wenn dieses unmittelbar vor Verkauf unentgeltlich auf die Kinder übertragen wurde. Da es regelmäßig zu Steuereinsparungen kommt, wenn der Rechtsnachfolger einer niedrigeren Besteuerung unterliegt, handelt es sich um eine interessante Gestaltungsmöglichkeit. Doch ist diese auch anzuerkennen? Finanzamt, Finanzgericht sowie der BFH vertreten unterschiedliche Auffassungen. Der BFH zeigt erneut auf, dass die Grenzen des Anwendungsbereichs eines Gestaltungsmissbrauchs i. S. d. § 42 AO sehr eng sind, stimmt dem Steuerpflichtigen aber zu. Im Streitfall ging es um eine Steuerersparnis i. H. v. 15.000 EUR.

Rechtliche Einordnung

Nach § 22 Nr. 2 EStG gehören Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften. § 23 EStG bestimmt, welche Vorgänge private Veräußerungsgeschäfte sind und wie die Einkünfte aus ihnen ermittelt und besteuert werden. Sinn und Zweck des § 23 EStG ist es, innerhalb einer Frist zwischen Anschaffung und Veräußerungen realisierte Werterhöhungen eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen. Die Vorschrift des § 23 EStG findet dabei nur Anwendung, wenn die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften keiner anderen Einkunftsart zugehörig sind (§ 23 Abs. 2 EStG).

Praxistipp

Das gilt grundsätzlich auch für Vermögen, welches im Ausland belegen ist (Welteinkommensprinzip). Hiervon können sich jedoch aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen Abweichungen ergeben.

Hauptanwendungsfall bei Grundstücken

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind private 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, steuerbar.

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 (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Damit ist der Verkauf des ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses beispielsweise nicht steuerbar.

Praxistipp

Dieser Grundsatz erstreckt sich nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung auch auf eine Wohnung, in der sich ein häusliches Arbeitszimmer befindet, weil auch dieses Zimmer in der Regel geringfügig privat genutzt wird (vgl. BFH, Urteil v. 1.3.21 – IX R 27/19).

Andere Wirtschaftsgüter

Aber auch bei anderen Wirtschaftsgütern kann ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft vorliegen. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern (keine Wirtschaftsgüter i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, also z. B. keine Grundstücke), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt, steuerbar.

Von der Besteuerung ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Was Gegenstände des täglichen Gebrauchs sind, ist nicht näher definiert. Daher kann es insoweit zu unterschiedlichen Auffassungen kommen. Schlichte Gebrauchs- und Verbrauchsgegenstände (wie z. B. Möbel, Hausrat oder ein marktüblicher Gebrauchtwagen) stellen keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs dar. Bei Oldtimern und Antiquitäten ist die Entscheidung schwieriger. In diesen Fällen ist wohl nicht mehr von Gegenständen des täglichen Gebrauchs auszugehen. Abgestellt wird insbesondere auf die Eignung zur Wertsteigerung (sog. Wertanlage). Der BFH hält ein Champions League-Ticket beispielsweise nicht für ein Wirtschaftsgut des täglichen Gebrauchs (BFH 29.10.19, IX R 10/18).

Praxistipp

Bei Wirtschaftsgütern i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG). Darunter fallen jedoch nicht Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (vgl. FG Münster, Urteil v. 3.8.20 – 5 K 2493/18 E). Da dieses in der Praxis durch die Finanzbehörden häufig angenommen wird, sollte in derartigen Fällen Rechtsmittel eingelegt werden (z. B. Einspruch).

Zurechnung von Einkünften

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind grundsätzlich dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, der (wirtschaftlicher) Eigentümer eines Gegenstands ist und diesen veräußert. Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Vor Inkrafttreten des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 war nach allgemeiner Auffassung der unentgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts keine Anschaffung i. S. d. § 23 EStG a. F. Damit war die anschließende Veräußerung auch kein Spekulationsgeschäft nach § 23 EStG a. F. Durch Einführung des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG wurde festgelegt, dass dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffungen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen sind (sog. Fußstapfentheorie).

Fall in Anlehnung an das aktuelle BFH-Urteil

Der Vater erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag im Jahr 2011 ein Grundstück. Der Kaufpreis betrug 500.000 EUR. Im Jahr 2012 übertrug der Vater das Eigentum an dem Grundstück unentgeltlich jeweils zu hälftigem Miteigentum auf seinen volljährigen Sohn und seine volljährige Tochter. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom selben Tag verkauften Sohn und Tochter das Grundstück an Z. Der Kaufpreis betrug 600.000 EUR. Der Betrag wurde je zur Hälfte an Sohn und Tochter ausgezahlt. Die Verkaufsverhandlungen mit Z wurden allein vom Vater geführt. Sohn und Tochter unterwarfen anschließend den Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer. Dadurch, dass Sohn und Tochter (und nicht der Vater) veräußerten, ergab sich unterm Strich eine Steuerersparnis von ca. 15.000 EUR. In der Steuererklärung für das Jahr 2012 erklärte der Vater keinen Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft.

Finanzamt und Finanzgericht sehen steuerlichen Gestaltungsmissbrauch

Sowohl das Finanzamt als auch das FG Nürnberg (21.3.19, 6 K 551/17) sahen in der Schenkung an die Kinder einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. v. § 42 AO. Die Folge war, dass das Finanzamt den Veräußerungsgewinn dem Vater zurechnete. Daher setzte das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn im Einkommensteuerbescheid des Vaters i. H. v. 100.000 EUR fest.

BFH erkennt keinen Gestaltungsmissbrauch

Nach Ansicht des BFH liegt kein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO vor, der zur Entstehung des Steueranspruchs aus der Veräußerung des Grundstücks beim Vater führen könnte. Die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks an einen Dritten, der das Grundstück sodann innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG veräußert, unterfällt dem Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG und stellt daher ungeachtet der zeitlichen Nähe zwischen Übertragung und Weiterveräußerung grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar (BFH 23.4.21, IX R 8/20, Rn. 14).

Praxistipp

Ob außergewöhnliche Umstände im Zuge der Vertragsanbahnung oder unübliche Elemente der Vertragsgestaltung im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks auf nahestehende Personen und eine damit im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang vorgenommene, von vornherein geplante Grundstücksveräußerung im Einzelfall dazu führen können, dass der Veräußerungsvorgang – unabhängig von der Erfassung dieses Sachverhalts unter § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG – ausnahmsweise mit Blick auf § 42 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 AO oder ggf. nach Maßgabe anderer Rechtsvorschriften und -grundsätze nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, ist für den BFH insoweit irrelevant. Denn derartige Sachverhaltsumstände hat das Finanzgericht Nürnberg nicht festgestellt.

Bei § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG handelt es sich um eine Regelung, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient und damit um eine spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift (BFH 23.4.21, IX R 8/20, Rn. 17). § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG bewirkt, dass das private Veräußerungsgeschäft bei demjenigen besteuert wird, der die Veräußerung vorgenommen und den Veräußerungserlös tatsächlich erhalten hat. Er

dient nach seinem Sinn und Zweck der Verhinderung von Missbräuchen. Mit der Vorschrift soll gerade verhindert werden, dass ein steuerverstricktes Wirtschaftsgut durch unentgeltliche Übertragung mangels Veräußerung aus der Steuerverhaftung ausscheidet und beim Rechtsnachfolger mangels Anschaffung nicht steuerverstrickt wird bzw. im Fall der Entnahme mangels Anschaffung nicht in die Steuerverhaftung eintritt. Denn § 23 Abs. 1 EStG setzt sowohl die Anschaffung als auch die Veräußerung des betroffenen Wirtschaftsguts voraus. Anschaffung ist indes (nur) der entgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts, Veräußerung ist dagegen die entgeltliche Übertragung des zuvor angeschafften Wirtschaftsguts auf einen Dritten. Durch die unentgeltliche Übertragung auf einen Dritten könnte ohne die Regelung in § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft umgangen werden.

Auch der Umstand, dass der Veräußerungsgewinn bei Sohn und Tochter niedriger besteuert wird als beim Vater, führt nach Ansicht des BFH nicht zur Annahme eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (BFH 23.4.21, IX R 8/20, Rn. 27). Einem Steuerpflichtigen ist es nicht verwehrt, die rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, dass sich eine geringere steuerliche Belastung ergibt.

Das Bestreben, Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Vorliegend ergibt sich ein „Steuervorteil“ allein daraus, dass die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks von Gesetzes wegen akzeptiert wird, mit der Folge, dass ein Veräußerungsgewinn nicht vom Schenker, sondern vom Beschenkten nach dessen persönlichen Verhältnissen versteuert werden muss (u. a. BFH 29.11.82, GrS 1/81, BStBl II 83, 272).

Im Ergebnis heißt das: Die Zurechnung der Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft erfolgt bei Sohn und Tochter. Der Vater hat damit keine Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Damit bleibt die – insgesamt gesehene – Steuerersparnis von knapp 15.000 EUR erhalten. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung liegt jedenfalls nicht vor.

FUNDSTELLE

BFH 23.4.21, IX R 8/20, www.de/astw, Abruf-Nr. 224334