
Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Jens Wingenfeld, StB



▶ Grundsatz bei privaten Veräußerungsgeschäften





Subsidiaritätsprinzip § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 2 EStG

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

Fall:

Einzelunternehmer E hat in seinem gewerblichen Betriebsvermögen ein bebautes Grundstück. Er veräußert dies 11 Jahre nach Erwerb.

Frage: Welche EK-Art erzielt E mit der Veräußerung des Grundstücks?

§ 23 EStG ist nicht anzuwenden, wenn die Veräußerung von Wirtschaftsgütern vorrangig bei den Einkünften nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-6 EStG zu berücksichtigen ist!



Subsidiaritätsprinzip § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 2 EStG

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

Lösung:

Da das bebaute Grundstück, mit dem die Einkünfte erzielt werden, notwendiges Betriebsvermögen darstellt, liegen EK aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vor, für die Anwendung des § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG verbleibt kein Raum, siehe § 23 Abs. 2 EStG.

§ 23 EStG ist nicht anzuwenden, wenn die Veräußerung von Wirtschaftsgütern vorrangig bei den Einkünften nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-6 EStG zu berücksichtigen ist!



▶ Welche Wirtschaftsgüter sind erfasst?

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG



- grundsätzlich Grundstücke bzw. Rechte, die nach dem BGB den Vorschriften über Grundstücke unterliegen (Erbbaurechte, Mineralgewinnungsrechte)

§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG



- grundsätzlich andere Wirtschaftsgüter als Grundstücke, jedoch nicht solche des täglichen Gebrauchs

Abgrenzungs-
problematik!!!



▶ Die Ausnahme bei Eigennutzung

§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte

(1) Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind

1. ¹Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

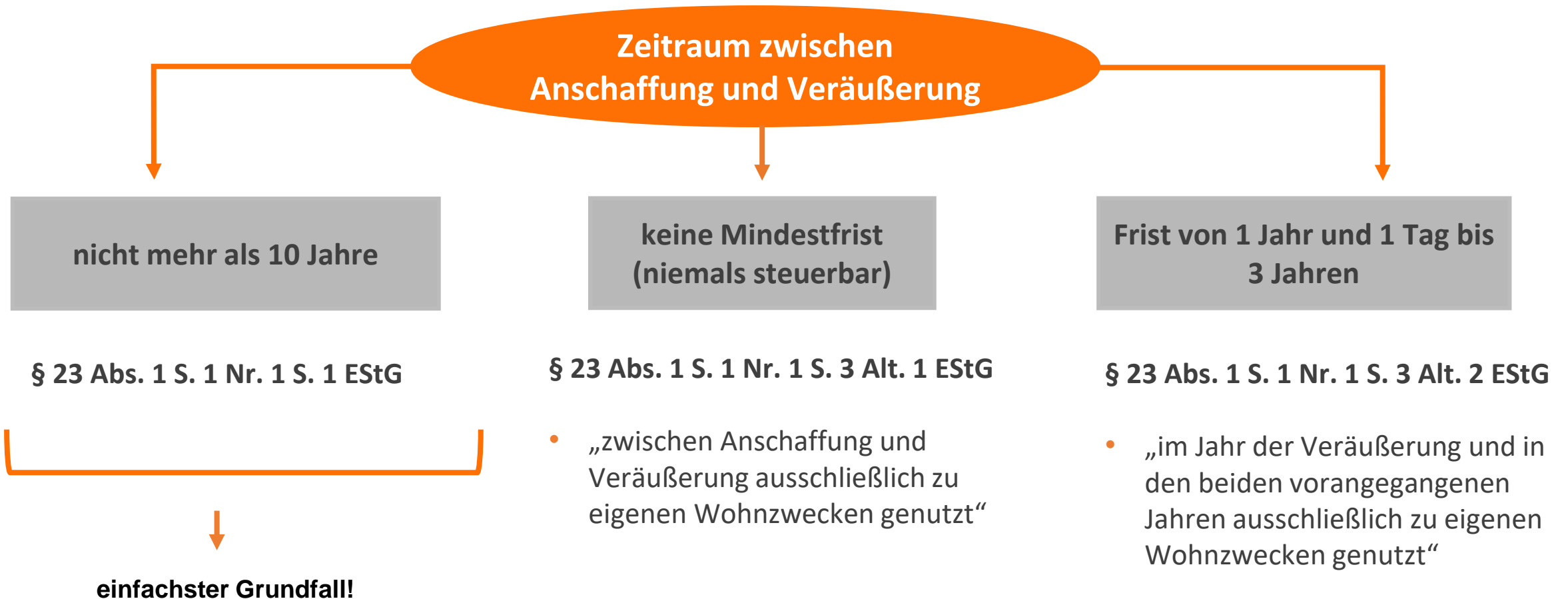
...

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;

um es etwas komplizierter zu machen!



▶ Die Veräußerungsfrist bei Grundstücken





abzustellen auf das obligatorische Geschäft

Für die Berechnung der steuerschädlichen Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 ist das der Anschaffung und der Veräußerung zugrunde liegende obligatorische (schuldrechtliche) Geschäft (z. B. Abschluss des Kaufvertrags) maßgebend und nicht das dingliche Geschäft wie die Eintragung im Grundbuch [H 23 (Veräußerungsfrist) EStH]!



▶ Fälle

Fall 1:

Der Steuerpflichtige A hat „vor ungefähr 10 Jahren“ ein Grundstück erworben, d. h.

- am 31.3.2011 den Kaufvertrag geschlossen
- am 10.4.2011 den Kaufpreis von 1 Mio. EUR überwiesen
- am 11.4.2011 war der Übergang von Nutzen und Lasten
- am 01.5.2011 war der Grundbucheintrag.

Heute (am 14.4.2021) verkauft A das Grundstück.

Aufgabe Fall 1: Unterliegt der Vorgang der Einkommensteuer?



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Fall 2:

Der Steuerpflichtige A hat am 02.01.01 ein bebautes Grundstück erworben, welches er sofort nach Erwerb zu eigenen Wohnzwecken nutzte.

Schon am 02.01.02 verkauft er das Grundstück, da er beruflich umziehen muss. Er hat bis zum Verkauf das Grundstück zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Lösung Fall 2:

1. Da das Grundstück steuerliches Privatvermögen ist, unterliegt der Vorgang grundsätzlich nicht der ESt.
2. Es könnte jedoch die Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG greifen.
3. Hier liegt jedoch ein Fall des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 Alt. 1 EStG vor, d. h. das Grundstück wurde zwischen Anschaffung und Erwerb ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt

=> Der Vorgang ist nicht steuerbar!



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Fall 3:

Der Steuerpflichtige A hat am 02.01.01 ein bebautes Grundstück erworben, welches er sofort nach Erwerb vermietete.

Schon am 02.01.02 verkauft er das Grundstück.

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Lösung Fall 3:

1. Da das Grundstück steuerliches Privatvermögen ist, unterliegt der Vorgang grundsätzlich nicht der ESt.
2. Es könnte jedoch die Ausnahmegvorschrift des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG greifen.
3. Hier liegt ein Fall des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 vor (Zeitraum zwischen Kauf und Verkauf weniger als 10 Jahre), es greift keine Ausnahme des S. 3.

=> Der Vorgang ist steuerbar!



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

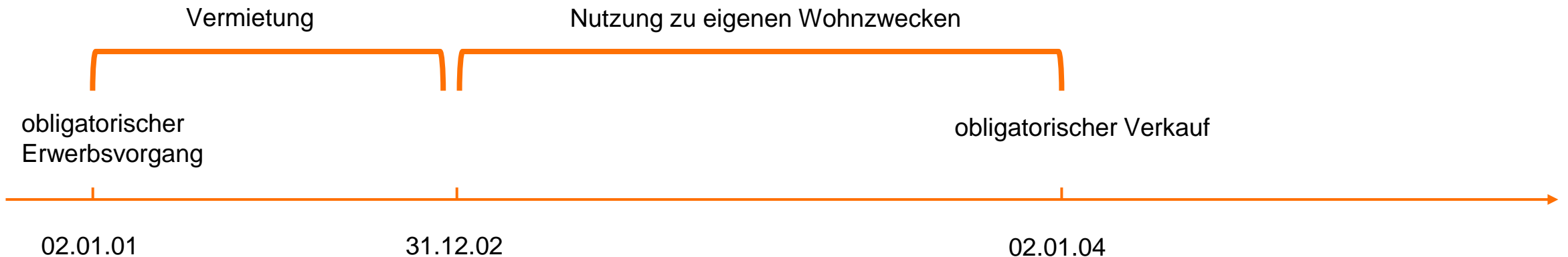
Fall 4:

Der Steuerpflichtige A hat am 02.01.01 ein bebautes und vermietetes Grundstück erworben, A führt die Mietverträge zunächst weiter.

Ab dem 31.12.02 nutzte er das Grundstück zu eigenen Wohnzwecken, er verkauft es am 02.01.04, da er beruflich umziehen muss.

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!

Skizze Fall 4:





Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Das Grundstück muss in einem zusammenhängenden Zeitraum der letzten 3 Kalenderjahre vor der Veräußerung, die aber keine vollen Kalenderjahre sein müssen (nur das mittlere), zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sein!!!

Lösung Fall 4:

1. Da das Grundstück steuerliches Privatvermögen ist, unterliegt der Vorgang grundsätzlich nicht der ESt.
2. Es könnte jedoch die Ausnahmenvorschrift des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG greifen.
3. Hier liegt jedoch ein Fall des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 Alt. 2 EStG vor, d. h. das Grundstück wurde im Jahr der Veräußerung (04) und in den beiden vorangegangenen Jahren (03 und 02) ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt

=> Der Vorgang ist nicht steuerbar!



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Fall 5:

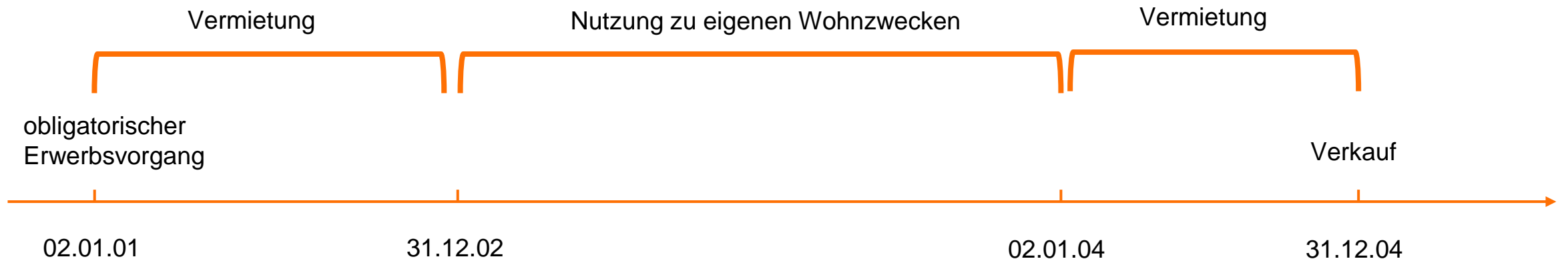
Der Steuerpflichtige A hat am 02.01.01 ein bebautes und vermietetes Grundstück erworben, A führt die Mietverträge zunächst weiter

Ab dem 31.12.02 nutzte er das Grundstück zu eigenen Wohnzwecken bis zum 02.01.04.

Vor dem Verkauf am 31.12.04 vermietet er das Grundstück noch.

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!

Skizze Fall 5:





Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

Lösung Fall 5:

Ist der Wortlaut des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 Alt. 2 hier erfüllt?

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

Urteil vom 03. September 2019, IX R 10/19

„Zwischenvermietung“ für die Anwendung der Ausnahmegesetzgebung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG unschädlich - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 07.11.2019 als NV-Entscheidung abrufbar

ECLI:DE:BFH:2019:U.030919.IXR10.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1 S 3 Alt 2 , EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. Dezember 2018, Az: 13 K 289/17

Leitsätze

Wird eine Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung kurzzeitig vermietet, ist dies für die Anwendung der Ausnahmegesetzgebung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG unschädlich, wenn der Steuerpflichtige das Immobilienobjekt --zusammenhängend-- im Veräußerungsjahr zumindest an einem Tag, im Vorjahr durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.





▶ Der „Einbezug“ von Gebäuden

§ 23 Private Veräußerungsgeschäfte

(1) Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind

1. ¹Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 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.



Was soll das bedeuten?



▶ Fälle

Fall 6:

Der Steuerpflichtige A hat

- a) am 31.3.2011
- b) am 30.4.2011

einen Kaufvertrag über ein unbebautes Grundstück abgeschlossen.

Im Jahr 2015 erfolgte die Fertigstellung eines Einfamilienhauses, welches danach bis heute vermietet wird.

Heute (am 14.4.2021) verkauft A das Grundstück.

Aufgabe Fall 6: Unterliegt der Vorgang a) bzw. b) der Einkommensteuer?



▶ unentgeltliche Übertragung

Schenkung (Einzelrechtsnachfolge)



- § 23 Abs. 1 S. 3 EStG:
„Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen.“

Erbschaft (Gesamtrechtsnachfolge)



- H 23 „Veräußerungsfrist“, 3. Spiegelstrich EStH:
„Bei Veräußerung eines im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbenen Wirtschaftsguts ist bei der Berechnung der Veräußerungsfrist von dem Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch den Rechtsvorgänger auszugehen.“



▶ Fälle

Fall 7:

Der Steuerpflichtige A hat im Wege der Erbschaft ein vermietetes Mehrfamilienhaus am 02.01.06 erhalten. Der Erblasser hat es am 02.01.00 erworben.
Am 02.01.11 veräußert es A mit Gewinn

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!



▶ Fälle

Lösung Fall 7:

Durch die Gesamtrechtsnachfolge ist dem A für die Ermittlung des 10- Jahreszeitraums die Anschaffung des Erblassers zuzurechnen, also Beginn damit 02.01.00.

Insofern liegt die Veräußerung am 02.01.11 außerhalb der 10- Jahresfrist.

=> nicht steuerbar!



die „Gewinnermittlungsvorschrift des § 23 Abs. 3 EStG

Veräußerungspreis



Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten



Werbungskosten



! Abschreibungen, die bei der EK-Ermittlung vorgenommen wurde!



Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungsverlust

Die AfA soll sich bei demselben Steuerpflichtigen nicht doppelt auswirken!



▶ die Freigrenze des § 23 Abs. 3 S. 5 EStG

„Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 Euro betragen hat.“

=> Gewinn bis 599,99 EUR steuerfrei => Gewinn ab 600,00 EUR steuerpflichtig (dann ab dem ersten Cent)





▶ die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 23 Abs. 3 S. 7 und 8 EStG

⁷Verluste dürfen nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden.

⁸Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

Verluste aus privaten
Veräußerungsgeschäften, z. B.
Immobilien:

100 TEUR



Einkünfte aus
nichtselbständiger Arbeit:

50 TEUR



▶ Objekte im Rahmen des § 23 EStG





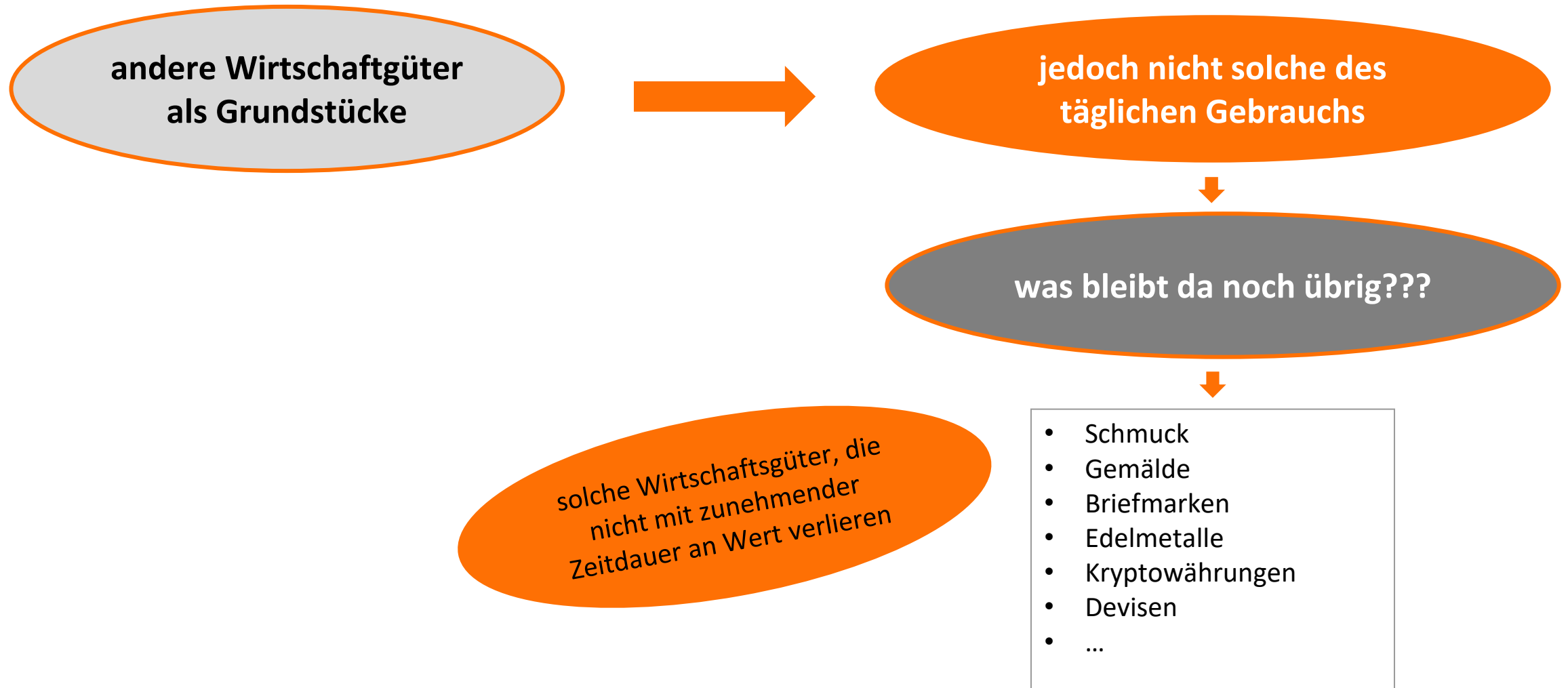
► Gesetzeswortlaut des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG

(1) ¹Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind

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

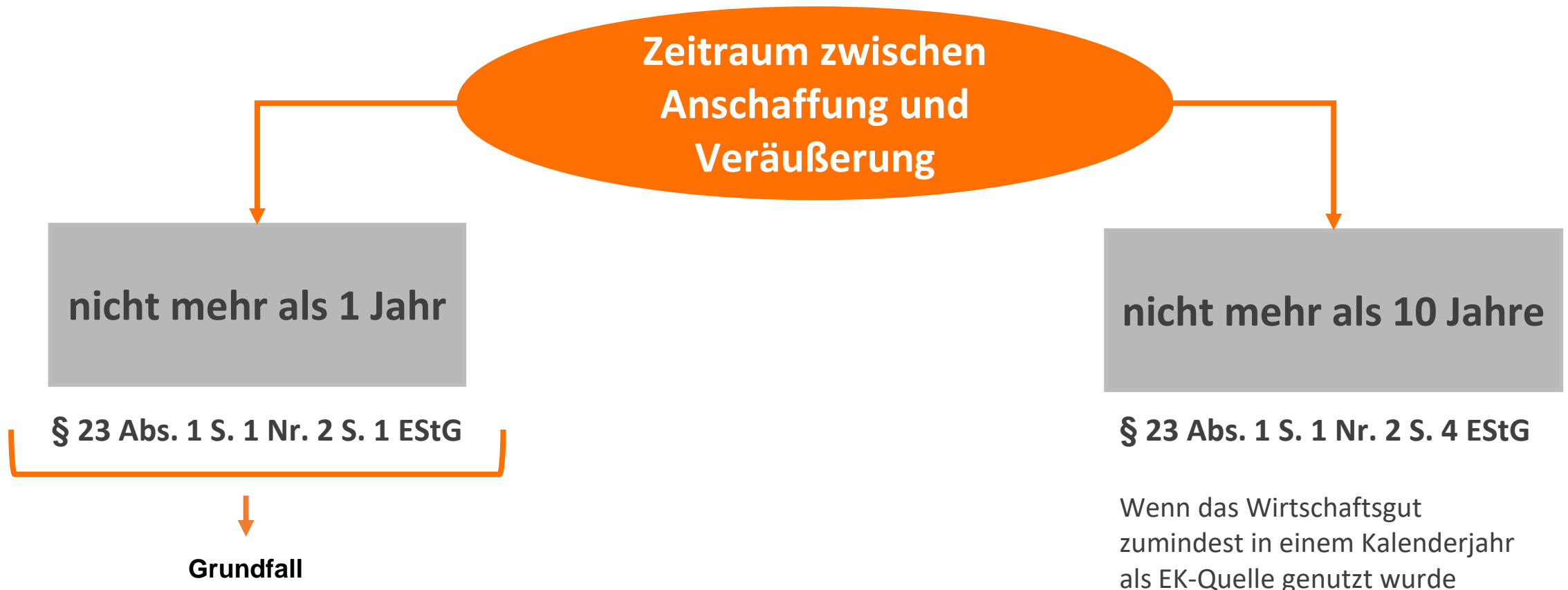


Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG – Vertiefung andere Wirtschaftsgüter





▶ Veräußerungsfrist bei anderen Wirtschaftsgütern





▶ Fälle

Fall 8:

Der Steuerpflichtige A ist Eigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses. Um das Objekt zu pflegen, hat er sich einen Rasenmäher am 02.01.00 zugelegt.

Am

- a) 31.12.00
- b) 31.12.01

veräußert er den Rasenmäher.

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!



▶ Fälle

Lösung Fall 8:

Der Rasenmäher ist ein anderes Wirtschaftsgut im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Jedoch ist er auch ein Gegenstand des täglichen Gebrauchs, insofern ist die Veräußerung – egal nach welchem Zeitraum – nicht steuerbar!



▶ Fälle

Fall 9:

Der Steuerpflichtige A hat sich am 02.01.00 über ein Beteiligungsmodell (geschlossene Beteiligung als Kommanditist) am Erwerb von Schiffscontainern beteiligt, die seit dem an eine Reederei vermietet werden. Den Anteil an der KG verkauft A am 02.01.05.

Aufgabe: Steuerliche Würdigung!



▶ Fälle

Lösung Fall 9:

Der Container ist ein anderes Wirtschaftsgut im Sinne des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Zwischen der Anschaffung und der Veräußerung liegt ein Zeitraum von nicht mehr als 10 Jahren, der Container wurde zur Einkunftserzielung verwendet.

=> Der Vorgang ist steuerbar!



weitere mögliche Herausforderungen in diesem Bereich

Enteignung eines
Grundstücks

gewerblicher
Grundstückshandel

konkrete
Fristenberechnung
(Zeitpunkt)

gilt immer § 11
EStG?

§ 23 EStG

Verluste bei
Zusammenveran-
lagung

verdeckte Einlage
in eine
Kapitalgesellschaft

§ 23 EStG vor
VZ 2009



Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG

noch Fragen? ...dann zum Fall (extra Datei)!

