

Praxisticker Nr. 817: Veräußerung eines Einfamilienhauses an den geschiedenen Ehegatten nach Ehescheidung – Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften?

Sie veräußern eine Immobilie aus Ihrem Privatvermögen. Soweit so gut. Sofern Sie diese Immobilie jedoch aus Ihrem Privatvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren zwischen ihrer Anschaffung und Veräußerung entgeltlich übertragen, ist der daraus resultierende Veräußerungsgewinn grundsätzlich nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG, 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG als sog. „Privates Veräußerungsgeschäft“ im Bereich der sonstigen Einkünfte steuerbar und steuerpflichtig. Um den jeweiligen Steuerpflichtigen in diesem Fall vor einer erheblichen Steuerlast zu schützen, geht es in diesem Bereich oftmals darum, ob ein Steuerbefreiungstatbestand zur Anwendung kommen kann. Bei Ehegatten stellt sich in diesem Zusammenhang daher insbesondere die Frage, ob der Steuerbefreiungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG anwendbar ist, wenn der veräußernde Ehegatte zur Einhaltung des Trennungsjahres aus der Ehewohnung ausgezogen ist und dieses im Zuge einer Scheidungsvereinbarung an die Ehefrau veräußert.

Wir klären auf, unter welchen Gesichtspunkten der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 14.02.2023 ([Az.: IX R 11/21](#)) die Anwendung dieser Steuerbefreiung dem veräußernden Ehegatten versagt hat und welche Konsequenzen daraus für die Praxis zu ziehen sind.

Grundlegende Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind von der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG Wirtschaftsgüter ausgenommen, 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.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i.S.d. Vorschrift setzt dabei voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch (zumindest zeitweilig) selbst bewohnt wird. Eine Mitbenutzung durch Familienangehörige oder einen Dritten ist im Grundsatz unschädlich. Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Wohnung an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind i.S.d. § 32 EStG wird grundsätzlich dem Eigentümer als eigene Nutzung zugerechnet, da es diesem im Rahmen seiner unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen. Eine darüberhinausgehende gleichzeitige unentgeltliche Überlassung der Wohnung nicht nur an das einkommensteuerlich zu berücksichtigende Kind, sondern auch an einen Dritten, ist dagegen schädlich.

Der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 14.02.2023 (Az.: IX R 11/21) zugrundeliegender Sachverhalt – verkürzte Darstellung

Der steuerpflichtige Ehegatte und seine von ihm geschiedene Ehefrau erwarben mit Kaufvertrag von Dezember 2008 ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück zu jeweils hälftigem Miteigentum und bewohnten es mit ihrem im Jahr 2007 geborenen Sohn. Der steuerpflichtige Ehegatte zog im Jahr 2015 aus. Seine Ehefrau bewohnte das Haus weiterhin mit dem gemeinsamen Sohn. Die Ehe wurde im Jahr 2017 rechtskräftig geschieden. Nach diesem Zeitpunkt veräußerte der steuerpflichtige Ehegatte seinen hälftigen Miteigentumsanteil wegen Androhung der Zwangsversteigerung durch seine Ehefrau an diese im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung. Es wurde unstreitig ein Veräußerungsgewinn erzielt. Die Finanzverwaltung behandelte den erzielten Veräußerungsgewinn als steuerpflichtig.

Gründe für Versagung Steuerbefreiung durch Bundesfinanzhof

Der Bundesfinanzhof verneinte zunächst eine das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausschließende Zwangslage. Denn eine wirtschaftliche Betätigung sei in diesem Fall gegeben, da der Steuerpflichtige durch die Veräußerung einen angemessenen Preis habe erzielen und einen mit der Zwangsversteigerung einhergehenden wirtschaftlichen Schaden habe abwenden wollen.

Eine in Betracht zu ziehende Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG wurde wie folgt durch den Bundesfinanzhof abgelehnt:

Eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung des hälftigen Miteigentumsanteils des steuerpflichtigen Ehegatten an sein minderjähriges Kind im Zeitpunkt des Auszugs des Steuerpflichtigen und eine damit einhergehende Zurechnung dieser Nutzung sei zu verneinen, da eine alleinige Wohnnutzung dieses hälftigen Miteigentumsanteils durch das in diesem Zeitpunkt neunjährige Kind nicht vorstellbar sei. Denn ein Kind in diesem Alter könne keinen eigenständigen Haushalt führen. Vielmehr sei davon auszugehen, dass das Kind nach dem Auszug des steuerpflichtigen Ehegatten im Haushalt von dessen geschiedener Ehefrau gelebt und der Steuerpflichtige seinen hälftigen Miteigentumsanteil beiden überlassen habe. Dies ist jedoch schädlich für die Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

Darüber hinaus rechtfertige das hälftige Miteigentum in Form von Bruchteilseigentum (§ 1008 BGB) nicht die Annahme, der in der Wohnung lebende Miteigentümer nutze nur seinen eigenen Miteigentumsanteil zu eigenen Wohnzwecken. Denn bei Bruchteilseigentum werde die Sache nicht real geteilt. Die beiden Miteigentumsanteile lassen sich nicht gegenständlich konkretisieren und mit einer konkreten Nutzung in Zusammenhang bringen.

Auswirkungen auf die Praxis

Vor diesem Hintergrund ergeben sich für die Praxis nachfolgende Konsequenzen:

- Die auf einem konkreten Anspruch basierende Androhung einer Zwangsversteigerung wird nicht als eine das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausschließende Zwangslage angesehen werden können.

- Es wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob eine Zurechnung der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind überhaupt aufgrund seines Alters möglich sein kann. Es wird sich folglich die Frage zu stellen sein, ob das Kind in der Lage ist eigenständig einen Haushalt zu führen.
- Bei Miteigentum in Form von Bruchteilseigentum dürfte eine Zurechnung einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind grundsätzlich dann zu verneinen sein, wenn neben diesem Kind weitere Personen in dieser Wohnung wohnen. Ob dies auch in dem Fall gilt, wenn es sich bei der weiteren Person ebenfalls um ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind des Steuerpflichtigen handelt, dürfte noch zu klären sein.
- In dieser geschilderten Fallkonstellation dürfte eine zumindest zeitweilige Nutzung der Wohnung zu Wohnzwecken durch den Steuerpflichtigen für die Gewährung einer Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG unerlässlich sein.

Autoren: Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht und Maximilian Krämer, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht sowie Rechtsanwalt Karl Reitmeier, alle DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München.

**Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastrasse 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de**