



STEUER
RECHTS
INSTITUT
KNOLL

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2021

FERNUNTERRICHT

LEHRBRIEF

Einkommensteuer 06

Private Veräußerungsgeschäfte

23

Verfasser:

Christiane Holzner

Steuerberaterin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), LL.M.

Prof. Dr. Peter Spettenhuber

Steuerberater, Wirtschaftsprüfer



© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH unzulässig. Wir verweisen auf unsere allgemeinen Geschäftsbedingungen.

INHALTSVERZEICHNIS

I.	PRIVATE VERÄUSSERUNGSGESCHÄFTE	1
1.	Allgemeines	1
1.1	Begriff	1
1.2	Persönlicher Geltungsbereich	2
1.3	Abgrenzung zu anderen Einkünften	2
2.	Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften	3
2.1	Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	3
2.2	Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern	4
2.3	Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung des Wirtschaftsgutes früher erfolgt als der Erwerb	5
2.4	Identität des angeschafften und veräußerten WG	5
3.	Veräußerungsgeschäfte mit zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien	6
4.	Anschaffung und Veräußerung	7
4.1	Anschaffung	7
4.1.1	Entgeltlicher Erwerb	7
4.1.2	Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter	7
4.1.3	Anschaffungsfiktionen	8
4.1.4	Unentgeltlicher Erwerb/Abgrenzung	8
4.2	Veräußerung	10
4.2.1	Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG	10
4.2.2	Keine Veräußerungen i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG	10
4.2.3	Veräußerungsfiktionen	11
4.3	Gemischte Schenkung	11
4.3.1	Begriff	11
4.3.2	Rechtsfolgen	11
5.	Fristberechnung	12
5.1	Maßgebender Anschaffungs- bzw. Veräußerungszeitpunkt	12
5.1.1	Abschluss des Kaufvertrages	12
5.1.2	Weitere Beispielsfälle zum Anschaffungs-/Veräußerungszeitpunkt	13
5.2	Berechnung der Fristen	13
6.	Ermittlung von Gewinnen/Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften	14
6.1	Ermittlungsformel	14
6.1.1	Zeitpunkt der Versteuerung	14
6.1.2	Veräußerungspreis	16
6.1.3	Anschaffungs- und Herstellungskosten	16
6.1.4	Besonderheiten	17
6.2	Werbungskosten	18

7.	Freigrenze	19
8.	Berücksichtigung von Verlusten	20
II.	ÜBUNGSFÄLLE	21
1.	Übungsfall 1	21
2.	Übungsfall 2	24



HINWEIS

Lernziele

In diesem Lehrbrief werden die Grundlagen zur steuerlichen Erfassung der Gewinne / Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG erläutert.

Nach der Durcharbeitung dieses Lehrbriefes

- kennen Sie die (prüfungs-)relevanten Tatbestände, die in dieser Vorschrift geregelt sind,
- können Sie diese Einkünfte von den übrigen Einkunftsarten sicher abgrenzen,
- sind Sie vertraut mit der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften.



PRÜFUNGSTIPP

Die Thematik der sonstigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist regelmäßig Gegenstand der schriftlichen Steuerberaterprüfung

In den letzten Jahren wurden insbesondere folgende Themen geprüft:

- Veräußerung bei teilentgeltlichem Erwerb (2014)
- Veräußerung an GbR (2011)
- Einlage als fiktive Veräußerung (2015, 2010)
- Veräußerung nach Gebäudeerrichtung (2010)

I. PRIVATE VERÄUSSERUNGSGESCHÄFTE

1. Allgemeines

1.1 Begriff



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Einführung – v10452

Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens erfüllen grundsätzlich nicht den Tatbestand steuerbarer Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG. **Eine der Ausnahmen** von diesem Grundsatz bildet **§ 22 Nr. 2 EStG**, der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften rechnet.

Die einkommensteuerliche Definition des privaten Veräußerungsgeschäftes enthält **§ 23 Abs. 1 EStG**. Danach müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Anschaffung bzw. gleichgestellte Vorgänge und
- Veräußerung
- von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens
- innerhalb bestimmter Fristen.

Die Bezeichnung „Privates Veräußerungsgeschäft“ bringt zum Ausdruck, dass allgemein Veräußerungsgeschäfte, bei denen das Tatbestandsmerkmal der Veräußerung innerhalb einer bestimmten Frist nach der Anschaffung erfüllt ist, der Besteuerung unterliegen. Der Grund der Veräußerung ist unerheblich – **(Spekulations-)Absicht** braucht nicht vorzuliegen. Auch **Veräuße-**

rungen unter Zwang (Enteignung, Zwangsversteigerung, Krankheit, Zahlungsunfähigkeit, Trennung von Ehegatten, berufliche Versetzungen usw.) fallen **grundsätzlich unter § 23 EStG** (H 23 EStH „Spekulationsabsicht“).

Ausnahmsweise kann eine Veräußerung unter **Zwang nicht nach § 23 EStG** zu versteuern sein, wenn sie wegen alsbaldiger Anschaffung eines **Ersatzwirtschaftsgutes** nicht zu einer Gewinnverwirklichung führt (H 23 EStH „Enteignung“). Eine solche Ersatzbeschaffung gilt dann nicht als Veräußerung des „alten“ WG i. S. v. § 23 EStG (es entsteht kein Veräußerungsgewinn) und nicht als Anschaffung eines „neuen“ WG i. S. d. § 23 EStG; das „Ersatz-WG“ bildet mit dem „alten“ WG eine Einheit, die Veräußerungsfrist läuft ab dem Zeitpunkt der Anschaffung des „alten“ WG weiter (H 23 EStH „Enteignung“). Voraussetzung hierfür ist aber kumulativ

- zeitlicher und sachlicher Zusammenhang der Ersatzbeschaffung;
- die Auswechslung darf nicht zu einer bedeutsamen Besser- oder Schlechterstellung des Stpfl. führen (Art-, Wert- und Funktionsähnlichkeit).

Dieser „**Zwang zur Ersatzbeschaffung**“ ist eng auszulegen; die Möglichkeit einer freien Willensentscheidung muss ausgeschlossen sein. Im Übrigen muss es sich um einen **rechtlichen**, nicht um einen wirtschaftlichen Zwang handeln.

▶ **Beispiel**

unmittelbar bevorstehende, nicht nur künftig drohende Enteignung eines Grundstücks; Austausch eines Grundstücks im Zuge eines Umlegungsverfahrens.

1.2 Persönlicher Geltungsbereich

Für die Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten im Inland genügt die beschränkte Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG). Bei anderen WG (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) muss der Veräußerer im Zeitpunkt der Veräußerung unbeschränkt steuerpflichtig sein.

Wechselt der Stpfl. zwischen der Anschaffung und dem Verkauf eines WG bzw. zwischen dem Erwerb und der Beendigung eines Rechts die Art der Steuerpflicht, so ist ausschließlich darauf abzustellen, welcher Steuerpflicht er im Zeitpunkt der Veräußerung unterliegt.

War beispielsweise eine Person beim Erwerb eines „anderen WG“ (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) beschränkt einkommensteuerpflichtig, beim Verkauf aber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so wäre ein evtl. gegebener Veräußerungsgewinn von 600 € oder mehr voll zu besteuern. Dabei werden auch Wertsteigerungen erfasst, die während der Dauer der beschränkten Steuerpflicht erwachsen sind.

1.3 Abgrenzung zu anderen Einkünften

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören nur dann zu den sonstigen Einkünften, wenn das Veräußerungsgeschäft nicht im Rahmen einer der sechs übrigen Einkunftsarten zu erfassen ist (§ 23 Abs. 2 EStG, sog. „Subsidiaritätsprinzip“).

▶ **Beispiel**

- *Der Verkauf von Betriebsvermögen ist bei den Gewinneinkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 EStG als Betriebseinnahme zu erfassen.*
- *Wird ein gewerblicher Grundstückshandel bejaht, so liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. In diesen Fällen tritt § 23 EStG hinter § 15 EStG zurück.*
- *Im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–6 EStG) stellen z. B. Veräußerungen von Miet- und Pachtzinsforderungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG). Wegen der Besonderheiten bei Veräußerung von Dividenden-, Zinsscheinen und Schuldverschreibungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.*

- Hinsichtlich der Anteile an Kapitalgesellschaften ist seit 1. 1. 2009 § 17 EStG gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 8 EStG) und sonstigen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 2 EStG) vorrangig.

2. Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Gegenstand privater Veräußerungsgeschäfte – v10453

Gegenstand privater Veräußerungsgeschäfte können grds. sämtliche WG des PV sein.

2.1 Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten

Die maßgebende Veräußerungsfrist beträgt zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). In das private Veräußerungsgeschäft mit einzubeziehen sind

- Gebäude
- Außenanlagen
- selbständige Gebäudeteile, die unbewegliche WG sind (R 7.1 Abs. 6 EStR)
- Eigentumswohnungen
- in Teileigentum stehende Räume,

soweit diese innerhalb des Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Durch die Errichtung eines derartigen Wirtschaftsgutes beginnt allerdings kein neuer 10-Jahres-Zeitraum (BMF v. 5.10.2000, BStBl 2000 I S. 1383, in Beck'sche Steuererlasse 1 § 23/1 (kurz: BMF 1 § 23/1), Rn. 9).

▶ **Beispiel:**

A erwarb in 02 ein unbebautes Grundstück für AK 100.000 €. Das am 1.10.09 fertiggestellte Gebäude, HK 300.000 €, wird seit der Fertigstellung zu Wohnzwecken vermietet. Das Grundstück wird in 16 für 600.000 € veräußert.

▶ **Lösung:**

Die Veräußerung in 16 umfasst zwei WG: Gr+Bo, Gebäude.

Bzgl. des Gr+Bo liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), da der Zeitraum zwischen Anschaffung (02) und Veräußerung (16) mehr als 10 Jahre beträgt.

Das Gebäude wurde innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums vor der Veräußerung fertiggestellt. Ein Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt dennoch nicht vor, da es mangels Anschaffung und Veräußerung des Gr+Bo innerhalb von 10 Jahren nicht möglich ist, das Gebäude „einzubeziehen“ (BMF 1 § 23/1, Rn. 9).

Zu den **grundstücksgleichen Rechten** gehören insbesondere das Erbbaurecht, Bergrechte und das Wohnungseigentum.

Im Zusammenhang mit einem „bebauten“ Erbbaurecht liegt ein privates Veräußerungsgeschäft nur dann vor, falls der Zeitraum zwischen

- a) dem Abschluss des Erbbaurechtsvertrages und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts oder
- b) der Anschaffung und der Veräußerung des „bebauten“ Erbbaurechts nicht mehr als 10 Jahre beträgt (BMF 1 § 23/1, Rn. 14).

Wird zunächst ein Gebäude auf fremdem Gr+Bo in Ausübung eines Erbbaurechts errichtet und später das Grundstück erworben, liegt ein privates Veräußerungsgeschäft im Falle einer Veräußerung des Grundstücks innerhalb von 10 Jahren nach dem Grundstückserwerb nur hinsichtlich des Grundstücks vor, nicht jedoch hinsichtlich des Gebäudes (BMF 1 § 23/1, Rn. 15 inkl. Beispiel).

Bei der Beteiligung an einem **geschlossenen Immobilienfonds** in der Rechtsform einer KG handelt es sich wirtschaftlich um ein **grundstücksgleiches** Recht; denn nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind WG, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen. Die Spekulationsfrist beträgt deshalb in diesen Fällen zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. Satz 1 Nr. 1 EStG).

Bodenschätze gehören nicht zu dem Grundstück, in dem sie sich befinden, sondern zu den „anderen Wirtschaftsgütern“ nach § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Auch Dauerwohnrechte gehören zu den „anderen WG“.

2.2 Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern

Die Veräußerungsfrist beträgt hier ein Jahr (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Zu den „anderen WG“ gehören

- Sachen und Rechte, z. B. Schmuck, Kunstgegenstände, Briefmarken, Münzen, Edelmetalle, Fremdwährungsgeschäfte (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG; H 23 EStH „Fremdwährungsgeschäfte“).
- Auch die Veräußerung oder Einziehung erworbener Forderungen kann zu einem Veräußerungsgeschäft führen.
- Verbindlichkeiten sind – anders als Forderungen – keine anschaffbaren/veräußerbaren WG.
- Soweit es sich bei den anderen WG um Gegenstände des täglichen Gebrauchs handelt (z. B. PKW), liegt kein steuerbarer Veräußerungstatbestand vor (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG verlängert sich der Zeitraum von einem Jahr auf 10 Jahre, falls aus der Nutzung des WG zumindest in einem Kj. Einkünfte erzielt werden.

▶ **Beispiel**

A erwirbt am 1.8.11 20 Container der L-AG. A schließt gleichzeitig mit der L-AG einen Verwaltungsvertrag, nach dem die L-AG an A über 5 Jahre einen garantierten Mietzins für die Nutzung der 20 Container zahlt und einen Rückkauf nach Ablauf der 5 Jahre anbietet. A verkauft die Container am 31.7.16 an die L-AG.

Aus der Vermietung der beweglichen WG erzielt A sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG). Aus dem Verkauf in 16 erzielt A sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG).

▶ **Beispiel:**

Der Angestellte Dieter Acht erwarb mit Vertrag vom 23.4.04 einen gebrauchten PKW für insgesamt 40.000 €.

Wenige Zeit später hat er das Fahrzeug aufgrund einer günstigen Gelegenheit an Jan Eck für 45.000 € verkauft und den Kaufpreis sofort in bar vereinnahmt.

Alle Zahlungen sind in 04 erfolgt. Kosten in Zusammenhang mit dem Verkauf sind D. Acht nicht entstanden.

▶ **Lösung:**

Nach dem Sachverhalt handelt es sich bei der Veräußerung des PKW nicht um ein Geschäft im Rahmen eines Gewerbebetriebes, da es an der Nachhaltigkeit fehlt (§ 15 Abs. 2 EStG).

Die Veräußerung von WG des PV vollzieht sich grundsätzlich im nicht steuerlichen Vermögensbereich. Dies gilt jedoch nicht für private Veräußerungsgeschäfte. Ein solches liegt vor, wenn zwischen der Anschaffung und der Veräußerung von anderen WG als Grundstücken nicht mehr als ein Jahr liegt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Maßgebend ist jeweils der Tag des Abschlusses des Kaufvertrages, also des obligatorischen Rechtsgeschäfts (H 23 EStH „Veräußerungsfrist“).

Von der Versteuerung ausgenommen sind jedoch Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs; hierunter fallen nach überwiegender Auffassung auch gebrauchte PKW. Der Verkauf des PKW ist damit kein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft.

2.3 Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung des Wirtschaftsgutes früher erfolgt als der Erwerb

(§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG)

§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erfasst Fälle, in denen die Veräußerung vor der Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt (z. B. Leerverkäufe mit Gold oder anderen Edelmetallen).

▶ **Beispiel:**

Anton Unruh (A) investiert einen Teil seines Vermögens in ausländischer Währung und tauscht hierzu Euro (€) in Schweizer Franken (CHF). Zu diesem Zweck hat er bei seiner Bank ein CHF-Konto einrichten lassen. Der Bestand des CHF-Kontos beträgt am 15.10.01 2.000.000 CHF. Die AK betragen 1.642.440,66 € (Kurs am 20.3.01: 1 € = 1,2177 CHF). Am 15.11.01 veräußert A 2.500.000 CHF (Tausch gegen Euro) und erhält hierfür eine Gutschrift von 2.368.321,33 € (Kurs am 15.11.01: 1 € = 1,0556 CHF) auf seinem Euro-Konto. Nach Abschluss des Geschäftes weist das CHF-Konto einen negativen Saldo von ./.. 500.000 CHF auf. Den negativen Saldo glich A am 01.02 aus. Dem CHF-Konto wurden 500.000 CHF gutgeschrieben und das Euro-Konto mit 415.938,77 € belastet (Kurs am 5.1.02: 1 € = 1,2021 CHF).

▶ **Lösung:**

Veräußerungserlös Fremdwährungsguthaben 2 Mio. CHF	1.894.657 €
abzügl. AK 2 Mio. CHF	<u>1.642.440 €</u>
= Gewinn § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in 01	<u>252.217 €</u>
Veräußerungserlös Leerverkauf	
Fremdwährungsguthaben 500.000 CHF	473.664 €
abzügl. AK 500.000 CHF	<u>415.938 €</u>
= Gewinn aus Leerverkauf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG in 01	<u>57.726 €</u>

2.4 Identität des angeschafften und veräußerten WG

Die Identität des angeschafften und veräußerten WG ist für die Anwendbarkeit d. § 23 EStG unabdingbar (vgl. H 23 EStH „Identisches WG“).

Dieses Erfordernis der Identität entfällt nur im Fall der Einbeziehung eines innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung errichteten Gebäudes usw. (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Im Rahmen dieser Tatbestandsvoraussetzung ist Folgendes zu beachten:

- Für jedes einzelne WG sind die Voraussetzungen des § 23 EStG gesondert zu prüfen.
- Werden in einem Kalenderjahr mehrere selbständige WG veräußert, so ist jedes einzelne Geschäft nach § 23 EStG zu prüfen; eine Zusammenfassung ist unzulässig.

- Wird ein **einheitliches WG** angeschafft, aber nur **teilweise** veräußert, so ist auf die „Teilidentität“ abzustellen. Die Identität des aufgeteilten WG bleibt erhalten, wenn es durch bloßen Rechtsakt, ggf. verbunden mit einer Vermessung, geteilt werden kann und weiterhin verkehrsfähig bleibt.

Beispiele hierfür:

- Aufteilung eines unbebauten Grundstücks in Parzellen (H 23 EStH „Identisches WG“)
- Aufteilung eines Gebäudegrundstücks in Eigentumswohnungen
- Ausreichend ist auch eine wirtschaftliche Teilidentität (H 23 EStH „Identisches WG“). Dies liegt vor, falls z. B. ein bei Anschaffung mit einem Erbbaurecht belastetes WG nach Löschung des Erbbaurechts lastenfrei veräußert wird. Bei der Ermittlung des Gewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist nur ein anteiliger tatsächlicher Veräußerungspreis anzusetzen, der wirtschaftlich einem belasteten Grundstück entspricht.

3. Veräußerungsgeschäfte mit zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Veräußerungsgeschäfte mit zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien – v10454

Wurde ein Grundstück/Grundstücksteil

- a) entweder zwischen Anschaffung/Fertigstellung u. Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt **oder**
- b) im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt,

liegt **kein** privates Veräußerungsgeschäft vor (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Für die Abgrenzung „Wohnzwecke“ gelten die allgemeinen Grundsätze nach R 7.2 Abs. 1 EStR; ein häusliches Arbeitszimmer dient niemals „Wohnzwecken“ (BMF 1 § 23/1, Rn. 21).

„Eigene Wohnzwecke“ liegen vor, falls der Stpfl. selbst bzw. zusammen mit Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten das WG bewohnt. Eine unentgeltliche Überlassung an zu berücksichtigende Kinder, für die Kindergeld bzw. Freibeträge für Kinder gewährt werden, stellt ebenfalls „eigene Wohnzwecke“ dar. Bei Zwei- bzw. Mehrfamilienhäusern liegen „eigene Wohnzwecke“ vor, soweit die Nutzung kraft eigenen Rechts erfolgt.

Unentgeltliche Überlassungen von WG an andere Personen zu deren Wohnzwecken stellen keine „eigenen Wohnzwecke“ dar (BMF 1 § 23/1, Rn. 22–24).

Diese Ausführungen gelten ebenso für Ferien-/Zweitwohnungen (siehe BFH-Urteil vom 27.6.2017, IX R 37/16, BStBl. 2017 II, S. 1192).

Zu 1.:

Diese Alternative setzt eine **durchgehende** Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zwischen Erwerb/ Fertigstellung und Veräußerung voraus (BMF 1 § 23/1, Rn. 25).

▶ **Beispiel**

A hat am 19.4.02 ein unbebautes Grundstück erworben, das er zunächst verpachtet. Nach Kündigung des Pachtvertrages zum 31.12.04 errichtet er im Jahr 05 auf dem Grundstück ein EFH, das er bis zu dessen Veräußerung am 7.6.06 selbst bewohnt.

Die zunächst erfolgte Verpachtung des unbebauten Grundstücks schränkt die Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht ein. Entscheidend ist, dass A das EFH zwischen Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Ein bei der

Veräußerung erzielter Gewinn ist auch insoweit nicht steuerbar, als er auf den Grund u. Boden entfällt.

Leerstandszeiten vor Beginn der Selbstnutzung sind nur dann unschädlich, wenn sie mit den beabsichtigten „eigenen Wohnzwecken“ in Zusammenhang stehen (z. B. Renovierung vor Bezug); Leerstandszeiten nach Ende der Selbstnutzung sind im Falle einer nachweislichen Veräußerungsabsicht unschädlich.

Zu 2.:

Im Rahmen dieser Alternative muss die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht über insgesamt 3 Kalenderjahre vorliegen; allerdings muss es sich um eine zusammenhängende Nutzung innerhalb der letzten 3 Jahre handeln (BMF 1 § 23/1, Rn. 25). Leerstandszeiten des WG zwischen Beendigung der Selbstnutzung und der Veräußerung sind nur unschädlich, falls das WG im Jahr der Veräußerung (und den 2 Vorjahren) zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Bei einem gemischt genutzten Gebäude liegen entsprechend der unterschiedlichen Nutzungs- u. Funktionszusammenhänge jeweils eigenständige WG vor (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5, Abs. 4 Satz 1 EStR). Im Falle einer Veräußerung wirkt die Steuerbefreiung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) ggf. nur bzgl. des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteils zuzügl. des dazugehörigen Gr+Bo (R 4.2 Abs. 7 EStR entsprechend, BMF 1 § 23/1, Rn. 16–18).

In Fällen des unentgeltlichen Erwerbs (Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge) ist die Nutzung des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zuzurechnen (BMF 1 § 23/1, Rn. 26).

Wurde bei einem gemischt genutzten Grundstück, das einem privaten Veräußerungsgeschäft unterliegt, die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Laufe der Zeit ausgedehnt, so unterliegt der Veräußerungsgewinn für die hinzugekommenen Räumlichkeiten nur dann nicht der Besteuerung, falls diese selbst innerhalb der letzten drei Jahre zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (Merke: keine WG-bezogene, sondern flächenbezogene Beurteilung; BMF 1 § 23/1, Rn. 27).

4. Anschaffung und Veräußerung

Private Veräußerungsgeschäfte i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 u. 2 EStG setzen ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft für ein WG voraus.

4.1 Anschaffung

4.1.1 Entgeltlicher Erwerb



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Anschaffungsvorgänge – v10455

Eine Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG liegt vor, wenn ein WG **entgeltlich** von einem Dritten erworben wird. Die Erwerbshandlung muss nach der Rechtsprechung „wesentlich vom Willen des Stpfl. abhängen“.

Entgeltliche Anschaffungen sind z. B. auch gegeben bei

- Tauschgeschäften;
- Erhalt von WG zur Erfüllung eines Zugewinnausgleichsanspruchs.

4.1.2 Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter

Bei der Veräußerung von **selbst hergestellten Wirtschaftsgütern** liegt grundsätzlich kein privates Veräußerungsgeschäft vor, weil es an der erforderlichen Anschaffung fehlt.

Wird hingegen Gr+Bo innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung veräußert, so ist ein innerhalb dieser 10 Jahre auf diesem Gr+Bo errichtetes Gebäude usw. in das private Veräußerungsgeschäft mit einzubeziehen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

▶ **Beispiel**

A erwirbt im Juni 01 ein unbebautes Grundstück und errichtet darauf ein Gebäude, das im Mai 02 fertiggestellt wurde. Im Dezember 06 veräußert er das bebaute Grundstück.

Gr+Bo und Gebäude stellen zwei verschiedene WG dar. Da die Veräußerung des Gr+Bo innerhalb von zehn Jahren seit der Anschaffung erfolgte, unterliegt ein Veräußerungsgewinn der Besteuerung (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Das innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums fertiggestellte Gebäude ist in die Ermittlung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft mit einzubeziehen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

4.1.3 Anschaffungsfiktionen

Als Anschaffung gelten auch (§ 23 Abs. 1 Satz 2 EStG) die Überführung eines WG aus dem BV in das PV

- durch Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG)
- im Rahmen einer Betriebsaufgabe (Fälle d. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG).

Ziel dieser gesetzlichen Regelung ist die Besteuerung der nach einer Entnahme im PV angefallenen stillen Reserven, falls diese WG innerhalb der Fristen d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 u. 2 EStG veräußert werden.

▶ **Beispiel**

Ein Rechtsanwalt erwirbt am 1.7.01 eine Eigentumswohnung für 150.000 € und nutzt sie für eigenberufliche Zwecke. Am 1.7.03 verlegt er seine Praxis in andere Räume und überführt deswegen die Eigentumswohnung mit ihrem Teilwert von 170.000 € in sein Privatvermögen. Am 1.3.06 (notarieller Vertrag; Übergang Nutzen u. Lasten) verkauft der Stpfl. die Eigentumswohnung für 190.000 €.

Es liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), da der Zeitraum zwischen Entnahme der Wohnung (1.7.03; § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG) und der Veräußerung (1.3.06; maßgebend ist das schuldrechtliche Rechtsgeschäft) nicht mehr als 10 Jahre beträgt.

4.1.4 Unentgeltlicher Erwerb/Abgrenzung

Der **unentgeltliche Erwerb** eines Wirtschaftsguts durch Gesamtrechtsnachfolge (Erbfall) und Einzelrechtsnachfolge (Schenkung, vorweggenommene Erbfolge ohne Ausgleich, Vermächtnis) ist keine Anschaffung i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG (H 23 EStH „keine Anschaffung“).

Die **vorweggenommene Erbfolge** gegen Übernahme von Verbindlichkeiten, Gleichstellungsgelder an Dritte, Abstandszahlungen an den Vermögensübergeber führt zu **(teil-) entgeltlichen Anschaffungsvorgängen** (BMF-Schreiben vom 13.1.1993, BStBl 1993 I S. 80, ber. S. 464, in Beck'sche Steuererlasse 1 § 7/3 (kurz BMF 1 § 7/3), Rn. 3–10). Die steuerliche Behandlung bei Teilentgeltlichkeit entspricht der Behandlung der gemischten Schenkung.

4.1.4.1 Gesamtrechtsnachfolge

Wird ein im **Erbwege** unentgeltlich erworbenes WG veräußert, so ist bei der Berechnung der Fristen i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG vom Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch den Rechtsvorgänger auszugehen (H 23 EStH „Veräußerungsfrist“). Der Veräußerungsgewinn wird hiernach beim Erben so erfasst, als habe der Erblasser das WG selbst veräußert; der Erbe tritt kraft Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB) in die Rechtsstellung des Erblassers ein.

▶ **Beispiel**

A erbt am 15. März 01 von seinem Vater ein privates Grundstück, das dieser vor 15 Jahren für 100.000 € erworben hat. Unmittelbar nach dem Erbfall verkauft A das Grundstück für 200.000 €.

Der Verkauf durch den Erben stellt kein privates Veräußerungsgeschäft dar, weil der Zeitraum zwischen der Anschaffung durch den Erblasser und der Veräußerung durch den Erben als Gesamtrechtsnachfolger mehr als zehn Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Der vom Erben A erzielte „Gewinn“ von 100.000 € ist somit nicht steuerbar.



HINWEIS

Vom unentgeltlichen Erwerb im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ist in Fällen einer Erbengemeinschaft die Erbauseinandersetzung zu trennen. Werden bei einer Erbauseinandersetzung Abfindungen an weichende Miterben geleistet, ist – zumindest teilweise – Entgeltlichkeit gegeben. (BMF-Schreiben v. 14.3.2006, BStBl 2006 I S. 253, in Beck'sche Steuererlasse 1 § 7/2; H 23 EStH „Anschaffung“).

4.1.4.2 Einzelrechtsnachfolge

Auch bei einem unentgeltlichen Erwerb im Rahmen einer **Einzelrechtsnachfolge** ist dem Einzelrechtsnachfolger für die Prüfung privater Veräußerungsgeschäfte

- die Anschaffung
- die Überführung des WG ins PV

durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG).



HINWEIS

Werden allerdings **nach einem unentgeltlichen Erwerb** (z. B. vorweggenommene Erfolge) Miteigentumsanteile durch Mitberechtigte gegen **Abfindung** erworben, so ist insoweit eine Anschaffung i. S. d. § 23 EStG gegeben.

▶ **Beispiel**

A überträgt am 2.11.21 ein (von ihm in 02 erworbenes) Haus im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich seinen drei Kindern B, C und D zu je einem Drittel Miteigentum. Die Kinder vereinbaren mit notariellem Vertrag vom 10.12.21, dass B das Alleineigentum am Grundstück erhalten soll; B zahlt seinen beiden Geschwistern eine Abfindung für jeden Grundstücksanteil von 50.000 €. Am 5.2.27 verkauft B das Grundstück für einen Preis von 210.000 €.

B hat im Zusammenhang mit der Anschaffung und Veräußerung der Grundstücksanteile seiner Geschwister ein privates Veräußerungsgeschäft getätigt, da zwischen Anschaffung (10.12.21) und der Veräußerung (5.2.27) dieser Grundstücksanteile nicht mehr als 10 Jahre liegen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Bzgl. des vom Vater i. R. der Einzelrechtsnachfolge unentgeltlich erworbenen Grundstücksanteils liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor, da zwischen der Anschaffung (02; maßgebend Anschaffung durch Vater, § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG) und der Veräußerung (5.2.27) mehr als 10 Jahre liegen.

4.2 Veräußerung

4.2.1 Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Veräußerungstatbestände – v10456

Eine Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut **entgeltlich** auf einen Dritten übertragen wird. Entgeltlich ist eine Veräußerung, wenn ihr ein schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft zugrunde liegt, bei dem der Wert der Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Grundsätzen gegeneinander abgewogen wurden; wesentlich ist, dass die Beteiligten subjektiv von der Gleichwertigkeit beider Leistungen ausgegangen sind.

Die unentgeltliche Übertragung ist keine Veräußerung.

Entgeltliche Veräußerungen i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG sind z. B. auch

- Tauschgeschäfte (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG entsprechend);
- Übertragung von WG zur Erfüllung einer Zugewinnausgleichsverpflichtung;
- Einziehung einer Forderung (= der Veräußerung gleichgestellt). Wird eine unter dem Nennwert erworbene Forderung innerhalb der Veräußerungsfrist von einem Jahr eingezogen, so ist der Differenzbetrag als Veräußerungsgewinn zu versteuern;
- Wechselkursgewinne aus Fremdwährungsforderungen, falls der Rücktausch innerhalb der Spekulationsfrist erfolgt;
- Der Umtausch von € in Fremdwährungsbeträge ist die Anschaffung, der Rücktausch in € oder eine andere Währung ist dabei die Veräußerung (H 23 EStH „Fremdwährungsgeschäfte“). Werden mehrere gleichartige Fremdwährungsbeträge angeschafft und veräußert, ist hinsichtlich privater Veräußerungsgeschäfte zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Fremdwährungsbeträge zuerst veräußert werden (im Ergebnis: FiFo-Methode; § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG);
- die Einbringung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens in das betriebliche Vermögen einer Personengesellschaft/Gemeinschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (H 23 EStH „Veräußerung“; BMF 1 § 23/1, Rn. 6 u. 7);
- die Übertragung eines WG auf eine PersG bzw. Gemeinschaft ohne BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, soweit der Übertragende an der PersG oder Gemeinschaft nicht beteiligt ist (BMF 1 § 23/1, Rn. 8);
- Übertragung eines WG des PV an eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Die **Übertragung eines WG im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge** führt beim Übertragenden zu einer **(teil-)entgeltlichen Veräußerung**, soweit der neue Vermögensinhaber Verbindlichkeiten übernimmt, Gleichstellungsgelder oder Abstandszahlungen leistet (BMF 1 § 7/3, Rn. 23). Die steuerliche Behandlung entspricht der gemischten Schenkung.

4.2.2 Keine Veräußerungen i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG

Keine Veräußerungen i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG sind z. B.

- die Einlage eines WG aus dem PV in das BV, das Sonder-BV einer PersG, das Gesamthandsvermögen einer PersG ohne Gegenleistung bzw. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten (BMF 1 § 23/1, Rn. 2);
- die Zerstörung oder der Verlust eines WG;

- die Übertragung eines WG auf eine PersG bzw. Gemeinschaft ohne BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, soweit der Übertragende an der PersG oder Gemeinschaft beteiligt ist (BMF 1 § 23/1, Rn. 8).

4.2.3 Veräußerungsfiktionen

Als **Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** (also nur bzgl. Grundstücken und grundstücksgleicher Rechte) gelten auch („Veräußerungsfiktion“)

- **stets die verdeckte Einlage** in eine KapG (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG) oder
- die **Einlage** eines WG in das **BV**, **falls** die Veräußerung des WG aus dem BV innerhalb von 10 Jahren seit der Anschaffung erfolgt (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG).



HINWEIS

Für weitere Veräußerungstatbestände i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 5 EStG siehe BMF 1 § 23/1, Rn. 4.

4.3 Gemischte Schenkung

4.3.1 Begriff

Eine gemischte Schenkung liegt dann vor, wenn nicht in vollem Umfang geschenkt wird, sondern für einen Teil der Leistung eine Gegenleistung zu erbringen ist.

4.3.2 Rechtsfolgen

Die gemischte Schenkung ist im Verhältnis des Verkehrswerts zur Gegenleistung in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen (BMF 1 § 23/1, Rn. 30 f.).

Ein privates Veräußerungsgeschäft kann sowohl hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Teils als auch des unentgeltlich erworbenen Teils vorliegen. Die verschiedenen Teile sind getrennt zu betrachten.

▶ **Beispiel:**

A überträgt am 5.2.11 an B ein in 02 erworbenes unbebautes Grundstück für 180.000 €. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt 300.000 €; A und B sind sich einig, dass ein erhebliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Am 20.12.14 verkauft B das Grundstück für 350.000 €.

▶ **Lösung:**

Hier kann von einer **gemischten Schenkung** ausgegangen werden.

- Die **Grundstücksübertragung von A auf B in 11** erfolgte zum Teil entgeltlich und zum Teil unentgeltlich.

entgeltlicher Teil: $(180.000 : 300.000)$ 60 %

unentgeltlicher Teil: $(120.000 : 300.000)$ 40 %

Soweit eine Veräußerung (entgeltl. Teil) vorliegt, erzielt A sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft, da der Zeitraum zwischen Anschaffung u. Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Dem Veräußerungspreis i. H. v. 180.000 € sind nur die anteiligen AK (60 %) gegenüberzustellen (BMF 1 § 7/3, Rn. 23 Beispiel).

- Die **Grundstücksveräußerung durch B in 14** stellt nur teilweise ein **privates Veräußerungsgeschäft** dar (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), da
 - bzgl. des entgeltlich erworbenen Teils (60 %) die Veräußerung innerhalb der 10-Jahres-Frist nach der Anschaffung in 11 erfolgte, während
 - bzgl. des unentgeltlich erworbenen Teils (40 %) die Veräußerung außerhalb der 10-Jahres-Frist nach der Anschaffung in 02 (maßgebende Anschaffung durch Rechtsvorgänger, § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG) erfolgte.

Bei der Ermittlung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft sind dem anteiligen Veräußerungspreis i. H. v. 210.000 € (60 % v. 350.000 €) die gesamten AK des B i. H. v. 180.000 € (Zahlung nur für entgeltlich erworbenen Teil) gegenüberzustellen, BMF 1 § 23/1, Rn. 30).

5. Fristberechnung



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Fristberechnung – v10457

5.1 Maßgebender Anschaffungs- bzw. Veräußerungszeitpunkt

Maßgebender Anschaffungs- bzw. Veräußerungszeitpunkt ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts, d. h. der schuldrechtlichen Vereinbarung, nicht des dinglichen Übertragungsaktes (H 23 EStH „Veräußerungsfrist“).

5.1.1 Abschluss des Kaufvertrages

In den meisten Fällen ist dies der **Abschluss des Kaufvertrages**. Das bedeutet, dass z. B. bei einem Grundstücksgeschäft grundsätzlich der notariell beurkundete Vertragsabschluss und nicht die Auflassung und Eintragung im Grundbuch maßgebend ist.

▶ **Beispiel**

V erwirbt mit notariellem **Kaufvertrag vom 1.8.01** ein unbebautes Grundstück. Nach dem Kaufvertrag sollen Besitz, Nutzen und Lasten zum 1.9.01 auf V übergehen; die Grundbucheintragung erfolgt am 1.10.01.

Mit notariellem **Vertrag vom 1.7.11** veräußert V das Grundstück an K;

Übergang Nutzen und Lasten zum 15.9.11, Grundbucheintragung am 1.11.11.

▶ **Lösung:**

Die Zeitpunkte des Abschlusses der Kaufverträge sind entscheidend; es liegt ein **privates Veräußerungsgeschäft** vor: 1.8.01 – 1.7.11, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

▶ **Beispiel**

Alois Eins erwarb mit notariellem Vertrag vom 10.2.03 ein unbebautes Grundstück in München. Nutzen und Lasten gingen am 1.3.03 auf ihn über. Der Eigentumsübergang wurde am 20.10.03 ins Grundbuch eingetragen.

Mit notariellem Vertrag vom 10.2.13 veräußerte Eins das Grundstück an C. Cello. Nutzen und Lasten gingen am 15.2.13 auf den Erwerber über. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 27.10.13.

► **Lösung:**

Entscheidend für die Berechnung der Frist ist sowohl für den Zeitpunkt der Anschaffung als auch für den Zeitpunkt der Veräußerung der Tag der notariellen Beurkundung.

*Es liegt damit ein privates Veräußerungsgeschäft vor, da zwischen der Anschaffung (10.2.03) und der Veräußerung (10.2.13) **nicht mehr als zehn Jahre** liegen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).*

5.1.2 Weitere Beispielfälle zum Anschaffungs-/Veräußerungszeitpunkt

In besonderen Einzelfällen gilt als maßgeblicher Zeitpunkt:

- Die Abgabe des Meistgebots und die Abtretung der Rechte aus diesem in der **Zwangsversteigerung** eines Grundstücks erfüllen die Merkmale eines Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäftes nach § 23 EStG (H 23 EStH „Anschaffung“)
- Abgabe der rechtsgeschäftlich bindenden Erklärungen innerhalb der Veräußerungsfristen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG, auch wenn der Verkauf aufschiebend bedingt ist und der Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingung außerhalb der Fristen des § 23 EStG liegt (H 23 EStH „Veräußerungsfrist“)
- Unter besonderen Umständen auch
 - ein **bindendes Verkaufsangebot** (H 23 EStH „Veräußerung“)
 - ein **bindender Vorvertrag** (H 23 EStH „Veräußerung“)
 - ein **unvollständig beurkundeter und deswegen formunwirksamer Grundstückskaufvertrag**, der aber im Ergebnis vollzogen wurde (H 23 EStH „Veräußerung“)

5.2 Berechnung der Fristen

Bei **Grundstücken und Grundstücksrechten** sind Veräußerungen innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung zu erfassen, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Frist beginnt mit Ablauf des „Anschaffungstages“ (§ 187 Abs. 1 BGB) und endet genau zehn Jahre später mit Ablauf dieses Tages, z. B. **Anschaffung 31.5.01, Fristende Ablauf des 31.5.11** (§ 188 Abs. 2 1. Alt. BGB). Um ein privates Veräußerungsgeschäft zu vermeiden, müssen die WG **länger als zehn Jahre** behalten werden; eine **nicht steuerbare Veräußerung** kann bei obigem Beispiel frühestens am 1.6.11 erfolgen.

Bei den „**anderen Wirtschaftsgütern**“ beträgt die Frist grds. ein Jahr, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG; in den Fällen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG („Nutzung als Einkunftsquelle“) verlängert sich die Frist auf 10 Jahre. Im Übrigen gelten die o. a. Grundsätze.

► **Beispiel**

Anschaffung 31.7.01, Fristende Ablauf des 31.7.02.

Nicht steuerbare Veräußerung frühestens am 1.8.02 („länger als ein Jahr behalten“).



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Berechnungsbeispiel – v10459

6. Ermittlung von Gewinnen/Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften

6.1 Ermittlungsformel



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Ermittlung des Veräußerungsgewinns – v10458

Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften ist der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Veräußerungspreis

./. Anschaffungs- oder Herstellungskosten

./. Werbungskosten

= Gewinn, Verlust

Die Bezeichnung „Gewinn“ ist **steuersystematisch falsch**; sie entspricht nicht der Begriffsbestimmung des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Private Veräußerungsgeschäfte sind Überschuss-einkünfte (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG); daher Einkunftsermittlung grundsätzlich nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

6.1.1 Zeitpunkt der Versteuerung

Der Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft ist im Jahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses (§ 11 Abs. 1 EStG) zu erfassen; das muss nicht das Veräußerungsjahr sein.

Fließt der Veräußerungspreis im Laufe mehrerer Jahre zu (z. B. Raten), so entsteht die Steuerpflicht erst in dem Kalenderjahr, in dem der Stpfl. **mehr erhalten hat**, als ihm an Anschaffungs- (und Herstellungskosten) sowie Veräußerungskosten entstanden sind.

Auch bei einer der Veräußerung gleichgestellten Einlage in das BV gem. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG erfolgt die Besteuerung in dem Kalenderjahr, in dem der Veräußerungspreis für die Veräußerung aus dem BV zugeflossen ist (§ 23 Abs. 3 Satz 6 HS 1 EStG; BMF 1 § 23/1, Rn. 36).

Bei der einer Veräußerung gleichgestellten verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG) ist das Kalenderjahr der verdeckten Einlage maßgebend (§ 23 Abs. 3 Satz 6 HS 2 EStG; BMF 1 § 23/1, Rn. 37).

▶ **Beispiel**

A erwirbt in 01 ein unbebautes Grundstück im PV. Am 1.7.05 wird das Grundstück in das BV eines Einzelunternehmens des A eingelegt. In 07 veräußert A das Grundstück; der Veräußerungspreis fließt A in 08 zu.

▶ **Lösung:**

Die Veräußerung des Grundstücks erfolgt innerhalb von 10 Jahren nach dem Grundstückserwerb; die Einlage in das BV in 05 wird daher (nachträglich) einer Veräußerung gleichgestellt (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG). Es liegt daher ein privates Veräußerungsgeschäft vor (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

Der Veräußerungsgewinn (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG) ist erst in 08 (Kj. des Zuflusses des Veräußerungspreises) zu versteuern (§ 23 Abs. 3 Satz 6 HS 1 EStG).

Durch die Eigenständigkeit des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG wird das Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG durchbrochen. Anschaffungs-(Herstellungs-)kosten und Veräußerungskosten sind in dem Veranlagungszeitraum abzugsfähig, in dem der Veräußerungserlös zufließt; unbeachtlich ist, wann diese Kosten bezahlt werden (H 23 EStH „Werbungskosten“).

6.1.1.1 Jahr des Zuflusses

Erhält der Veräußerer den VP in einem Betrag („Barerlös“), ergibt sich der Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft **im Jahr des Zuflusses**.

▶ **Beispiel**

Ein Stpfl. hat ein am 11.1.01 erworbenes Privatgrundstück (AK 70.000 €; Zahlung Februar 01) am 1.12.04 für 80.000 € verkauft. Den Veräußerungserlös erhielt der Stpfl. vereinbarungsgemäß im Februar 05. Die Veräußerungskosten hat der Verkäufer mit 850 € im Dezember 04 (Februar 06) verausgabt.

▶ **Lösung:**

Privates Veräußerungsgeschäft, da die Veräußerung innerhalb der 10-Jahresfrist (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) erfolgte. Der Gewinn ist aber erst im Kj. 05 zu besteuern, weil der Verkaufserlös in diesem Jahr zugeflossen ist.

Ermittlung nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG

VP-Zufluss in 05, § 11 Abs. 1 EStG	80.000 €
./ AK-Zahlung unbeachtlich	70.000 €
./ VK (04 oder 06!)	<u>850 €</u>
Veräußerungsgewinn 05	<u><u>9.150 €</u></u>

6.1.1.2 Rückerstattung eines Kaufpreises

Muss ein bereits vereinnahmter **Kaufpreis** nach Minderung durch den Erwerber teilweise wieder **zurückerstattet** werden, so ist der Gewinn gleichwohl voll im Jahr der Vereinnahmung des Erlöses zu versteuern, wenn die Rückzahlung erst in einem späteren Jahr erfolgt.

Der Rückzahlungsbetrag ist im Jahr der Rückzahlung (§ 11 Abs. 2 EStG) nicht als Veräußerungsverlust, sondern als Verlust im Sinne negativer Einnahmen berücksichtigungsfähig.



HINWEIS

In späteren Veranlagungszeiträumen gezahlte Veräußerungskosten (z. B. Aufwendungen für einen Prozess um das Veräußerungsgeschäft) oder eine in einem späteren Kj. eintretende nachträgliche Erhöhung der Anschaffungskosten (z. B. Prozess um Streitfragen aus dem Anschaffungsgeschäft) sind aber auf das Zuflussjahr des Veräußerungspreises „vorzuziehen“. Eine bereits erfolgte ESt-Veranlagung ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern. Gleiches gilt für eine spätere Ermäßigung von Anschaffungskosten.

6.1.1.3 Veräußerung gegen Kaufpreistraten

Wird das Wirtschaftsgut innerhalb der Fristen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG gegen angemessen zu **verzinsende Kaufpreistraten** veräußert, so gehören die Zinszahlungen zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Die Kaufpreistraten sind nach Verrechnung mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie den Werbungskosten **in den Jahren ihres Zuflusses** als private Veräußerungsgewinne zu erfassen; dabei sind die AK/HK und sämtliche Werbungskosten zunächst mit dem im ersten Zuflussjahr erhaltenen Teilerlös und ein etwa verbleibender Betrag mit den in den Folgejahren erhaltenen Teilerlösen zu verrechnen (H 23 EStH „Werbungskosten“; BMF 1 § 23/1, Rn. 36). Auch für die Prüfung der Frage, ob der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn weniger als 600 € betragen hat (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG), ist auf das einzelne Kj. abzustellen.



HINWEIS

Ergibt sich insgesamt ein Veräußerungsverlust und kein Veräußerungsgewinn fällt bei Kaufpreiskonten der Veräußerungsverlust anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zu dem Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse an (BFH v. 6.12.2016, BStBl. 2017 II S. 676)

6.1.2 Veräußerungspreis

Veräußerungspreis ist alles, was der Stpfl. für die Hingabe des Wirtschaftsguts aufgrund der Veräußerung in Geld oder Sachwerten (§ 8 EStG) erhält.

Dazu gehören auch durch den Erwerber in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommene Verbindlichkeiten, da der Veräußerer von einer Schuld befreit wird.

Beim Tausch berechnet sich der Veräußerungspreis nach dem gemeinen Wert der **empfangenen** Gegenleistung (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG entsprechend).

Bei einer der Veräußerung gleichgestellten verdeckten Einlage in eine KapG (**§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG**) gilt als Veräußerungspreis der gemeine Wert (§ 23 Abs. 3 Satz 2 HS 2 EStG).

Bei einer der Veräußerung gleichgestellten Einlage in das BV (**§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG**) gilt als Veräußerungspreis der bei Einlage angesetzte Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG (§ 23 Abs. 3 Satz 2 HS 1 EStG).



HINWEIS

Wird das Grundstück wieder aus dem BV ins Privatvermögen entnommen und innerhalb der Spekulationsfrist veräußert, so ist, zur Vermeidung einer (teilweisen) Doppelbesteuerung, der private Veräußerungsgewinn um den erfassten Entnahmegewinn zu kürzen (BMF 1 § 23/1, Rn. 35 mit Beispiel).

6.1.3 Anschaffungs- und Herstellungskosten

6.1.3.1 Anschaffungskosten

Der Begriff „Anschaffungskosten“ (AK) ist für alle Bestimmungen des Steuerrechts gleichermaßen auszulegen (H 6.2 EStH „Anschaffungskosten“).

Anschaffungskosten sind danach alle Aufwendungen, die erforderlich sind, um das WG von einem anderen zu erwerben und in die eigene Verfügungsmacht zu überführen. Maßgebend ist dabei die Verpflichtung im Zeitpunkt der Anschaffung, nicht die Art der Zahlung (§ 255 Abs. 1 HGB). Die AK sind um Zuschüsse von dritter Seite zu mindern, BMF 1 § 23/1, Rn. 28.

- Zu den AK gehören neben dem eigentlichen Kaufpreis auch alle Erwerbsnebenkosten wie Kosten für Inserate, Makler, Notar, Grundbuch, Grunderwerbsteuer, Provisionen, Reisekosten zur Besichtigung des erworbenen WG (H 6.2 EStH „Nebenkosten“). Finanzierungskosten, die aus Anlass der Anschaffung eines Wirtschaftsguts anfallen, gehören grundsätzlich nicht zu dessen AK.
- Beim Tausch stellt der gemeine Wert des **hingegen** Wirtschaftsguts die Anschaffungskosten für das erworbene Wirtschaftsgut dar (§ 6 Abs. 6 Satz 1 EStG entsprechend).
- Schulden, die beim Erwerb unter Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen wurden, sind ebenfalls den AK zuzurechnen (H 6.2 EStH „Schuldübernahmen“).
- Bei Erwerb gegen wiederkehrende Bezüge sind die kapitalisierten Barwerte anzusetzen, R 6.2 EStR, H 6.2 EStH „Rentenverpflichtung“.

- Erwirbt der Gesellschafter einer KapG von dieser ein WG zu einem unangemessen niedrigen Anschaffungspreis (**verdeckte Gewinnausschüttung**), so stellt der wirkliche Wert des WG (also zuzüglich der „vGA“) die AK nach § 23 EStG dar.

6.1.3.2 Herstellungskosten

Der Begriff „Herstellungskosten“ ist für alle Bestimmungen des Steuerrechts gleichermaßen auszulegen (§ 255 Abs. 2 HGB; R 6.3 Abs. 1 EStR; H 6.3 EStH „Herstellungskosten“). Die HK sind um Zuschüsse von dritter Seite zu mindern, BMF 1 § 23/1, Rn. 28.

Hinsichtlich der Bedeutung d. HK i. R. d. § 23 EStG sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden.

- **Errichtetes Gebäude usw. i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG**

Ist ein Gebäude, ein selbständiger unbeweglicher Gebäudeteil, eine Eigentumswohnung oder sind in Teileigentum stehende Räume oder Außenanlagen in ein privates Veräußerungsgeschäft einzubeziehen, weil es/sie innerhalb der 10-Jahres-Frist zwischen Anschaffung u. Veräußerung des Gr+Bo errichtet wurde(n), sind die HK bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft zu berücksichtigen.

- **Nachträgliche HK im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG**

Berücksichtigt werden müssen auch nachträgliche HK (R 21.1 Abs. 2 EStR) auf angeschaffte WG/Gebäude oder fertiggestellte Gebäude, die einem privaten Veräußerungsgeschäft unterliegen.

6.1.4 Besonderheiten

6.1.4.1 Überführung von WG ins PV

Nach § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG treten in diesen Fällen an die Stelle der AK/HK bei aus dem BV entnommener WG der **angesetzte TW** bzw. **gemeine Wert** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG) im Zeitpunkt der Überführung des WG ins PV.

6.1.4.2 Private Veräußerungsgeschäfte nach unentgeltlichem Erwerb

Sowohl bei der Gesamtrechtsnachfolge als auch bei einer Einzelrechtsnachfolge (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG) übernimmt der Rechtsnachfolger

- die AK (HK) und
- den Entnahmewert

des Rechtsvorgängers.

6.1.4.3 Minderung der AK/HK um AfA

Die AK/HK bzw. Entnahmewerte mindern sich um die **AfA**-Beträge (Normal-, erhöhte-, Sonder-AfA), die in der Besitzzeit bei der Ermittlung der Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7, insbesondere nichtselbständige Tätigkeit (z. B. Arbeitsmittel, -zimmer), Vermietung u. Verpachtung, tatsächlich abgezogen wurden (**§ 23 Abs. 3 Satz 4**, BMF 1 § 23/1, Rn. 38).

Von einer Kürzung um AfA-Beträge für ein häusliches Arbeitszimmer wird abgesehen, sofern der WK-Abzug wegen § 9 Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ausgeschlossen ist (BMF 1 § 23/1, Rn. 39).

▶ **Beispiel**

Ulrich Ring hat mit Vertrag vom 5.12.06 (Übergang Nutzen u. Lasten zum 1.1.07) ein mit Vertrag vom 7.12.00 (Übergang Nutzen u. Lasten: 1.1.01) erworbenes bebautes Grundstück veräußert.

Die Anschaffungskosten betragen 175.000 € (davon Gr+Bo 45.000 €), den Erlös i. H. v. 185.000 € überwies der Erwerber am 13.1.07 auf das Konto von Ring.

Das Grundstück war vollständig vermietet. Die AfA wurde gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG vorgenommen.

► **Lösung:**

Es liegt ein **privates Veräußerungsgeschäft** vor, da zwischen Anschaffung und Veräußerung (maßgebend jeweils der Abschluss der notariellen Verträge) nicht mehr als zehn Jahre liegen (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Ermittlung des Gewinns gem. § 23 Abs. 3 EStG:

Erlös		185.000 €
./. AK Gr+Bo		45.000 €
./. AK Gebäude	130.000 €	
vermindert um die AfA für den ZR 1/01 – 12/06 mit 2 % p. a. der AK i. H. v. 130.000 € (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG)	<u>15.600 €</u>	
Summe	114.400 €	<u>114.400 €</u>
Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften		<u>25.600 €</u>

Dieser ist gem. § 11 Abs. 1 EStG im VZ des Zuflusses (= 07) zu versteuern.

6.2 Werbungskosten

Alle Aufwendungen, die durch das **private Veräußerungsgeschäft** veranlasst sind, vom Veräußerer getragen werden und nicht zu den (nachträglichen) AK oder HK gehören, sind als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dazu gehören z. B. Maklergebühren, Notarkosten, Grundbucheintragungen, Zeitungsannoncen, Reisekosten, Reparaturen an einem Haus in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf, Vorfälligkeitsentschädigung für vorzeitige Darlehensablösung zur lastenfreien Veräußerung eines Grundstücks (H 23 EStH „Werbungskosten“), Planungskosten (Baugenehmigungsgebühren, Architektenhonorare) bei von Anfang an bestehender Veräußerungsabsicht (mit dem Ziel der Baureifmachung des Grundstücks; H 23 EStH „Werbungskosten“).



HINWEIS

Aufwendungen, die mit der laufenden Nutzung des WG zusammenhängen (wie z. B. Erhaltungsaufwand, Grundsteuer, Schuldzinsen usw.), bleiben – mit Ausnahme der AfA – bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns außer Ansatz. Derartige Aufwendungen können ggf. bei der Ermittlung der Einkünfte (z. B. aus Vermietung und Verpachtung) abgezogen werden, sofern das Wirtschaftsgut der Erzielung von steuerlich relevanten Einkünften dient, oder im Falle einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht abzugsfähig sein (§ 12 Nr. 1 EStG).

Ausnahmsweise können Erhaltungsaufwendungen, soweit sie allein/ganz überwiegend durch die Veräußerung des Objekts veranlasst sind, abziehbare WK sein (H 23 EStH „Werbungskosten“). Bei Veräußerung eines zur Eigennutzung vorgesehenen Gebäudes vor Selbstbezug, aber innerhalb der Frist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sind nur die Finanzierungs- und Grundstücksaufwendungen abziehbar, die auf die Zeit entfallen, in welcher der Stpfl. bereits zum Verkauf entschlossen war (H 23 EStH „Werbungskosten“).

Unterbleibt eine Veräußerung, so können Aufwendungen nicht als WK i. R. d. privater Veräußerungsgeschäfte berücksichtigt werden (H 23 EStH „Werbungskosten“).

► **Beispiel**

Anton Zehn, ledig, hat am 10.10.01 für insgesamt 25.000 € Aktien der Elf AG (WJ = KJ), München, erworben. Er war damit zu weniger als 1 % am Kapital der AG beteiligt.

Am 12.9.02 erteilte er seiner depotführenden Bank den Auftrag, diese Aktien unverzüglich zu veräußern. Diese führte den Auftrag sofort aus und erzielte für ihn nach Abzug von 400 € Verkaufsspesen einen Veräußerungserlös von 27.500 €.

► **Lösung:**

Die Veräußerung der Aktien fällt unter § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Aufgrund des in § 23 Abs. 2 EStG verankerten Subsidiaritätsprinzips liegt kein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG vor.

Die ESt für diese Einkünfte wird grundsätzlich im Wege der Abgeltungsteuer erhoben (§ 43 Abs. 5 EStG). Zu einer Veranlagung dieser Einkünfte kommt es grundsätzlich nicht (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG bzw. § 32d Abs. 1 EStG).

Ermittlung der Einkünfte:

Zugeflossener Erlös (vor Abzug von Verkaufsspesen)	27.900 €
./. Anschaffungskosten	<u>25.000 €</u>
./. Verkaufsspesen	<u>400 €</u>
Einkünfte (vorläufig)	<u>2.500 €</u>

Nach § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG können die Verkaufsspesen neben dem Abzug des Sparer-PB von 801 € als Veräußerungskosten berücksichtigt werden.

Zehn kann gem. § 32d Abs. 6 EStG beantragen, die sog. Günstigerprüfung durchzuführen. In diesem Fall werden die Einkünfte dann in die Veranlagung einbezogen, wenn dies für den Steuerpflichtigen (z. B. wegen eines niedrigeren persönlichen Steuersatzes) günstiger ist.



HINWEIS

Wurde der Freistellungsauftrag noch nicht in voller Höhe berücksichtigt, kann die Veranlagung unter Anwendung des Steuersatzes von 25 % beantragt werden (§ 32d Abs. 4 EStG).

7. Freigrenze



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Freigrenze – v10493

Beträgt der aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielte **Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 €**, so bleibt er steuerfrei (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG). Zur Ermittlung des Gesamtgewinns i. S. der vorstehenden Vorschrift sind die im Kalenderjahr erzielten Veräußerungsgewinne mit den Veräußerungsverlusten zu verrechnen (Saldo!).

Es handelt sich dabei um eine Freigrenze, **nicht** um einen Freibetrag. D. h.: Beträgt der Gesamtgewinn **600 €** oder mehr, ist der gesamte Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Haben bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern beide Veräußerungsgewinne erzielt, so ist für jeden Ehegatten/Lebenspartner gesondert zu prüfen, ob sein Gesamtgewinn unter 600 € liegt und deshalb nicht zu versteuern ist. Es ist nicht zulässig, auf die Gesamtgewinne beider Ehegatten/Lebenspartner die doppelte Freigrenze anzuwenden (H 23 EStH „Freigrenze“).

► **Beispiel**

Die Eheleute A und B haben im Kalenderjahr 01 beide Veräußerungsgewinne erzielt, und zwar A i. H. v. 800 € und B i. H. v. 500 €. Der Veräußerungsgewinn von A ist steuerpflichtig; der Veräußerungsgewinn von B hingegen ist steuerfrei, weil er unter 600 € liegt.

Die Freigrenze ist auf das Kalenderjahr bezogen mit der Folge, dass für einen über mehrere Jahre hinweg zufließenden Veräußerungsgewinn (z. B. Raten) eine mehrfache Inanspruchnahme möglich ist.

8. Berücksichtigung von Verlusten



VIDEO AUF KNOLL DIGITAL

Verlustberücksichtigung – v10460

Private Veräußerungsverluste dürfen nur mit privaten Veräußerungsgewinnen, die in demselben Kalenderjahr erzielt worden sind, ausgeglichen werden (**horizontaler Verlustausgleich**; § 23 Abs. 3 Satz 7 HS 1 EStG); ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten (**vertikaler Verlustausgleich**) ist nicht zulässig (H 23 EStH „Verfassungsmäßigkeit“).

Die Freigrenze d. § 23 Abs. 3 Satz 5 ist dabei vor Berücksichtigung eines Verlustrücktrags zu berücksichtigen (BMF 1 § 23/1, Rn. 41). Ein Verlustabzug nach § 10d EStG kommt ebenfalls nicht in Betracht (§ 23 Abs. 3 Satz 7 HS 2 EStG).

Verluste, die i. R. d. horizontalen Verlustausgleichs bisher unberücksichtigt geblieben sind, mindern nach Maßgabe d. § 10d EStG positive Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen VZ erzielt hat oder in den folgenden VZ erzielt (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG, BMF 1 § 23/1, Rn. 42).

Bei Ehegatten/Lebenspartnern sind Veräußerungsgewinne/-verluste für jeden Ehegatten/Lebenspartner getrennt zu ermitteln (BMF 1 § 23/1, Rn. 41). Bei Zusammenveranlagung sind Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften des einen Ehegatten/Lebenspartners mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften des anderen Ehegatten/Lebenspartners auszugleichen.

II. ÜBUNGSFÄLLE

1. Übungsfall 1

Bearbeitungszeit ca. 25 Minuten

Franz Zwerg lebt seit 02 zusammen mit seiner Ehefrau Lisa in München.

Franz Zwerg erwarb mit Vertrag vom 2.3.03 ein unbebautes Grundstück in Lindau/Bayern.

Der Kaufpreis betrug 50.000 €, Nebenkosten sind i. H. v. 4.000 € angefallen und von Zwerg bezahlt worden.

Entsprechend dem 04 gestellten Bauantrag hat Zwerg auf dem Grundstück ein Einfamilienhaus errichtet, das im Januar 05 fertiggestellt wurde. Für die Errichtung des Gebäudes sind Herstellungskosten i. H. v. 180.000 € angefallen.

Das Einfamilienhaus wurde ab der Fertigstellung vermietet. Die vereinbarte marktübliche Monatsmiete (1.000 €) wurde jeweils fristgerecht bezahlt.

Zur Finanzierung des Grundstückserwerbs sowie der Herstellungskosten hat Zwerg ein Darlehen aufgenommen, für das er im VZ 10 Zinsen i. H. v. 4.000 € bezahlt hat.

Mit notariellem Vertrag vom 5. 5. 10 (Übergang von Nutzen und Lasten am 1.6.10) veräußerte Zwerg das vermietete Einfamilienhaus für insgesamt 320.000 € (hiervon entfällt auf das Gebäude ein Betrag von 200.000 €) an H. Neun. Der Kaufpreis wurde vereinbarungsgemäß am 31.5.10 bezahlt. Das o. g. Darlehen wurde am 31.5.10 in voller Höhe zurückbezahlt.

AUFGABE:

Nehmen Sie zu den angegebenen Sachverhalten Stellung und ermitteln Sie die Einkünfte von Franz Zwerg für den VZ 10.

Soweit Wahlrechte bestehen, sind diese zugunsten der Eheleute Zwerg auszuüben.

Erforderliche Nachweise und Unterlagen liegen vollständig vor.

LÖSUNGSHINWEISE ZUM ÜBUNGSFALL 1	Punkte	
	Soll	Ist
1. Unbeschränkte Steuerpflicht		
Franz und Lisa Zwerg sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie natürliche Personen sind und ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland haben, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG.	1	
2. Vermietung und Verpachtung, Franz Zwerg		
Aus der Vermietung des Gebäudes erzielt Zwerg bis 31. 5. 10 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).	1	
<p>Einnahmen:</p> <p>zugeflossene Mieteinnahmen 5 x 1.000 € 5.000 €</p> <p>Werbungskosten:</p> <p>a) gezahlte Schuldzinsen, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG 4.000 € 1</p> <p>b) AfA, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr.7 EStG 1</p> <p> AfA-BMG des Gebäudes 180.000 €</p> <p> AfA wie bisher gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG</p> <p> Die AfA ist für die Zeit bis zum Übergang von Nutzen und Lasten an den Erwerber, d. h. zeitanteilig bis 31. 5. 10, zu gewähren (R 7.4 Abs.8 Satz 1 EStR).</p> <p> AfA somit 2 % x 5/12 = <u>1.500€</u></p> <p>Summe der WK <u>5.500 €</u> <u>5.500 €</u></p> <p>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung <u><u>- 500 €</u></u></p>		
3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG), Franz Zwerg		
Veräußerungsgeschäfte im privaten Bereich sind einkommensteuerpflichtig, wenn sie unter § 23 EStG fallen.	1	
Beim Grund und Boden liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor, da zwischen der Anschaffung (2.3.03) und der Veräußerung (5.5.10) nicht mehr als zehn Jahre liegen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).	1	
In die Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung ist das Gebäude einzu-beziehen, da dieses innerhalb der o. g. Frist errichtet wurde (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).	1	
<p>Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem. § 23 Abs.3 EStG:</p> <p>zugeflossener Veräußerungserlös 320.000 € 1</p> <p>Anschaffungskosten für Grund und Boden 54.000 1</p> <p>Herstellungskosten für das Gebäude 180.000 €</p>		

– die in 01/05-05/10 vorgenommene AfA (§ 23 Abs.3 Satz 4 EStG, 5 x 3.600 € + 1.500 €) <table style="float: right; margin-left: 20px;"> <tr> <td>19.500 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td><u>160.500€</u></td> <td><u>160.500€</u></td> </tr> </table>	19.500 €		<u>160.500€</u>	<u>160.500€</u>	1	
19.500 €						
<u>160.500€</u>	<u>160.500€</u>					
Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften <table style="float: right; margin-left: 20px;"> <tr> <td><u>105.500 €</u></td> <td></td> </tr> </table>	<u>105.500 €</u>					
<u>105.500 €</u>						
Diese sind im VZ 10 als dem VZ des Zuflusses zu versteuern. Die Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG ist überschritten.	1					
GESAMTPUNKTZAHL	14					

2. Übungsfall 2

Bearbeitungszeit: ca. 25 Minuten

A erwirbt ein älteres bebautes fremdvermietetes Grundstück im April 06 für 175.000 € (Anteil Grund und Boden 50.000 €). In den folgenden Monaten wird das Gebäude renoviert. Dabei fallen nachträgliche Herstellungskosten von 50.000 € an.

A erzielt in 06 Mieteinnahmen i. H. v. 6.000 €; die Mieteinnahmen in 07 betragen 8.000 €.

Ende Juni 07 wird das Grundstück für 240.000 € veräußert; der Veräußerungspreis fließt A vertragsgemäß in 07 mit 210.000 €, in 08 mit 29.500 € und in 09 mit 500 € zu. An Veräußerungskosten wendete A in 07 2.500 € auf.

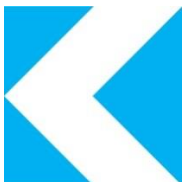
Zusätzlich wurden für die gestundeten Kaufpreisteile angemessene Zinsen bezahlt.

AUFGABE:

Ermitteln Sie die Einkünfte von A ab 06! Gehen Sie davon aus, dass A unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i. S. d. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG ist.

LÖSUNGSHINWEISE ZUM ÜBUNGSFALL 2	Punkte																															
	Soll	Ist																														
Aus der Grundstücksvermietung erzielt A Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ; Ermittlung nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG .	1																															
Die AfA-BMG umfasst neben den Gebäude-AK (§ 255 Abs. 1 HGB: 125.000 €) auch die ab 4/06 zu berücksichtigenden nachträgl. HK (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR: 50.000 €) .	1																															
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="text-align: right;">06</td> <td style="text-align: right;">07</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Einnahmen lt. SV</td> <td style="text-align: right;">6.000 €</td> <td style="text-align: right;">8.000 €</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="5">WK: Gebäude-AfA, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG, ermittelt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG:</td> </tr> <tr> <td>06: 2 % v. 175.000 € × 9/12 (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)</td> <td style="text-align: right;">– 2.625 €</td> <td></td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>07: 2 % v. 175.000 € × 6/12 (R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR)</td> <td></td> <td style="text-align: right;">– 1.750 €</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Einkünfte V+V</td> <td style="text-align: right;"><u>3.375 €</u></td> <td style="text-align: right;"><u>6.250 €</u></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		06	07			Einnahmen lt. SV	6.000 €	8.000 €			WK: Gebäude-AfA, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG , ermittelt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG :					06: 2 % v. 175.000 € × 9/12 (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)	– 2.625 €		1		07: 2 % v. 175.000 € × 6/12 (R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR)		– 1.750 €	1		Einkünfte V+V	<u>3.375 €</u>	<u>6.250 €</u>				
	06	07																														
Einnahmen lt. SV	6.000 €	8.000 €																														
WK: Gebäude-AfA, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG , ermittelt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG :																																
06: 2 % v. 175.000 € × 9/12 (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)	– 2.625 €		1																													
07: 2 % v. 175.000 € × 6/12 (R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR)		– 1.750 €	1																													
Einkünfte V+V	<u>3.375 €</u>	<u>6.250 €</u>																														
A erzielt außerdem sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft , da Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgen.	1																															
Die Ermittlung erfolgt nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ; hierbei ist wegen der Überschusseinkünfte das Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) zu beachten (H 23 EStH „Werbungskosten“).	1																															
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">07: zugeflossener Veräußerungspreis</td> <td style="text-align: right;">210.000 €</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Abzügl. AK/HK Grundstück, gekürzt um bei V+V abgezogene AfA-Beträge (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG):</td> <td style="text-align: right;">– 220.625 €</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>225.000 € – 4.375 € (2.625 € + 1.750 €)</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Abzügl. WK (Veräußerungskosten)</td> <td style="text-align: right;">– 2.500 €</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sonstige Einkünfte 07</td> <td style="text-align: right;"><u>0 €</u></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	07: zugeflossener Veräußerungspreis	210.000 €	1		Abzügl. AK/HK Grundstück, gekürzt um bei V+V abgezogene AfA-Beträge (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG) :	– 220.625 €	1		225.000 € – 4.375 € (2.625 € + 1.750 €)				Abzügl. WK (Veräußerungskosten)	– 2.500 €	1		Sonstige Einkünfte 07	<u>0 €</u>														
07: zugeflossener Veräußerungspreis	210.000 €	1																														
Abzügl. AK/HK Grundstück, gekürzt um bei V+V abgezogene AfA-Beträge (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG) :	– 220.625 €	1																														
225.000 € – 4.375 € (2.625 € + 1.750 €)																																
Abzügl. WK (Veräußerungskosten)	– 2.500 €	1																														
Sonstige Einkünfte 07	<u>0 €</u>																															
Der Negativsaldo (–13.125 €) in 07 stellt keinen Verlust i. S. d. § 23 Abs. 3 Satz 7 u. 8 EStG dar; die nicht ausgeglichenen AK/HK bzw. WK sind mit den in den Folgejahren zugeflossenen Veräußerungspreisen zu verrechnen.	1																															
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">08: zugeflossener Veräußerungspreis</td> <td style="text-align: right;">29.500 €</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Abzügl. in 07 nicht ausgeglichene AK/HK bzw. WK</td> <td style="text-align: right;">– 13.125 €</td> <td style="text-align: center;">1</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sonstige Einkünfte 08</td> <td style="text-align: right;"><u>16.375 €</u></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	08: zugeflossener Veräußerungspreis	29.500 €	1		Abzügl. in 07 nicht ausgeglichene AK/HK bzw. WK	– 13.125 €	1		Sonstige Einkünfte 08	<u>16.375 €</u>																						
08: zugeflossener Veräußerungspreis	29.500 €	1																														
Abzügl. in 07 nicht ausgeglichene AK/HK bzw. WK	– 13.125 €	1																														
Sonstige Einkünfte 08	<u>16.375 €</u>																															
Die Einkünfte 08 sind voll steuerpflichtig , da die Freigrenze überschritten ist (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG).	1																															
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">09: zugeflossener Veräußerungspreis</td> <td style="text-align: right;">500 €</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kein Abzug von AK/HK bzw. WK, da bereits vollständig berücksichtigt</td> <td style="text-align: right;">0 €</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sonstige Einkünfte 09</td> <td style="text-align: right;"><u>500 €</u></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	09: zugeflossener Veräußerungspreis	500 €			Kein Abzug von AK/HK bzw. WK, da bereits vollständig berücksichtigt	0 €			Sonstige Einkünfte 09	<u>500 €</u>																						
09: zugeflossener Veräußerungspreis	500 €																															
Kein Abzug von AK/HK bzw. WK, da bereits vollständig berücksichtigt	0 €																															
Sonstige Einkünfte 09	<u>500 €</u>																															
Die Einkünfte 09 sind steuerfrei , da die Freigrenze nicht überschritten wird (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG)	1																															

Die Zinsen stellen für A zusätzlich Einnahmen i. R. der Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).	<u>1</u>	
GESAMTPUNKTZAHL	15	



HABEN SIE ANREGUNGEN?

Wir freuen uns über Ihr Feedback!