

# Aktuelles Immobilienrecht 2020

Herrler / Hertel / Kessler

2020

ISBN 978-3-406-75310-7

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](http://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](http://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

on und der Erwerb der Alleingeschaffterstellung durch den K die Steuer ausgelöst worden.

Was aber als Frage im Raum stand, war, ob es sich nicht um einen Fall des § 16 Abs. 2 GrEStG handelte, der dazu hätte führen müssen, dass der Erwerb steuerfrei gestellt würde. Schließlich war K vor der Umsetzung der Maßnahmen Inhaber aller Anteile an der das Grundstück haltenden GmbH.

### c) Der BFH

Die Frage, ob § 16 Abs. 2 GrEStG auch auf Vorgänge der Erwerbsfiktion in Form der Veränderung der Anteilsinhaber (§ 1 Abs. 2a GrEStG) und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG) anwendbar ist, hat der BFH schon geklärt.<sup>380</sup> Der II. Senat weist zurecht auf § 16 Abs. 5 GrEStG hin. Entsprechend ist der 1. Leitsatz gefasst:

#### Amtlicher Leitsatz:

1. § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG ist auch auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 2, 2a und 3 GrEStG anwendbar.

Dies gilt, was der BFH hier noch einmal bestätigt (obschon es keinerlei Entscheidungsrelevanz besitzt) auch dann, wenn der Rückerwerb selbst nicht steuerbar ist, also bspw. eine zunächst steuerbare Übertragung von 95% der Anteile an einer grundbesitzhaltenden Gesellschaft durch Rückübertragung von 1% der Anteile in eine gerade nicht mehr die Schwelle des § 1 Abs. 3 GrEStG überschreitende Beteiligung verwandelt wird.

#### Amtlicher Leitsatz:

2. Das gilt auch dann, wenn zwar der Ersterwerb, nicht aber der Rückerwerb steuerbar ist.

Die hier entscheidende Frage war nun, wie der Fall zu beurteilen ist, dass sich das Grundstück zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung noch nicht im Vermögen der betreffenden Gesellschaft befunden hat. Dazu hält der BFH fest, dass jedenfalls in den Fällen, in denen das Grundstück bei der Erstveräußerung der Anteile nicht dem Anteilseigner zuzurechnen war, der Rückerwerb der Schwellenbeteiligung zur Auslösung der Grunderwerbsteuer führt.

#### Amtlicher Leitsatz:

3. Ist zwar der Rückerwerb, nicht aber der Ersterwerb steuerbar, so kann § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG nur anwendbar sein, wenn zum Zeitpunkt des Ersterwerbs das Grundstück dem damaligen Veräußerer grunderwerbsteuerrechtlich zuzuordnen war. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob es der Steuerbarkeit des Ersterwerbs bedarf.

### d) Bewertung

Die Tatbestände der Erwerbsfiktion des § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG können zu eigenartig anmutenden Belastungen führen. Im vorliegenden Fall kann man durchaus Verständnis für die Unzufriedenheit des K mit der steuerlichen Bewertung haben. Beim Erwerb des Grundstücks durch die GmbH A wurde die Grunderwerbsteuer gezahlt. Subjektiv geschah dies im Rahmen einer Vereinbarung, bei deren Abschluss der K Inhaber aller Anteile an der GmbH A war, sodass der Eindruck, er erwerbe das Grundstück auch auf Grundlage des Verständnisses des § 1 Abs. 3 GrEStG, dass nämlich der Alleininhaber einer GmbH als Inhaber des Grundstücks anzusehen ist, nicht von der Hand zu weisen ist.

Gleichwohl dürfte der BFH hier mit seiner Bewertung richtig liegen. Da alle Vorgänge des Erwerbs des Geschäftsbetriebs inklusive Grundstück auf der einen Seite und der Betei-

<sup>380</sup> BFH v. 11. 6. 2013 – II R 52/12, BFHE 241, 419 = BStBl. II 2013, 752 = DStRE 2013, 1133 Rn. 13.

ligung des Verkäufers des Geschäftsbetriebes an der kaufenden GmbH auf der anderen Seite als Einheit angesehen wurden, hatte der K nach dem Plan der Beteiligten tatsächlich zu keinem Zeitpunkt die rechtliche Zuordnung des Grundstücks im grunderwerbssteuerlichen Sinne bei sich. Diese erlangte er erstmals mit der Ausübung der Option und dem entsprechenden Erwerb aller Anteile an der GmbH A. Auch wenn er diese Anteile früher schon einmal innehatte, war dies doch zu einem Zeitpunkt, als diese das Grundstück noch nicht besaß.

Sähe man den Fall anders, müsste letztlich auch jeder Erwerb, den die GmbH A in der Zeit zwischen dem Verkauf des 25%-Anteils an die GmbH B und dem Rückerwerb durch den K von der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG freigestellt sein.

#### e) Lehren aus dem Fall

Die Lehre aus dem Fall ist eine einfache: Soll der Rückerwerb zu einer Freistellung nach § 16 Abs. 2 GrEStG führen, dann muss der steuerliche „Erwerber“ des Grundstücks schon einmal die grunderwerbssteuerliche Zuordnung iSd § 1 Abs. 3 GrEStG gehabt haben. Ist das nicht der Fall, dann liegt auch kein Rückerwerb im Sinne der Norm vor.

  
**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

## XIII. Neues zur Spekulationsfrist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

### 1. Prüfungsschema Spekulationsgeschäfte § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Zur „Spekulationsfrist“ des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG hatte ich auf dieser Veranstaltung zuletzt im Jahr 2015 referiert.<sup>381</sup> In den letzten drei Jahren gab es mehrere neue BFH-Entscheidungen, die einzelne Aspekte der Spekulationsfrist näher beleuchten. Diese will ich Ihnen hier vorstellen.

#### a) Formulierungsbeispiel

Nach meiner Erfahrung spielt das Thema in der notariellen Praxis durchaus eine Rolle. Vorsorglich habe ich in meinen Kaufverträgen immer einen kurzen Hinweis auf eine mögliche Einkommenssteuerpflicht aus Spekulationsgeschäft, Entnahme aus Betriebsvermögen oder gewerblichem Grundstückshandel. Beim Verkauf durch Private steht die Spekulationsfrist an erster Stelle. Bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erwähne ich hingegen die Entnahme aus dem Betriebsvermögen zuerst (die ich auch bei der Hofübergabe immer abfrage), da hier häufiger Betriebsvermögen vorliegt – und erst danach die Spekulationsfrist. Im normalen Grundstückskaufvertrag liest sich das bei mir jetzt so (im ersten Spiegelstrich leicht geändert gegenüber meinem Formulierungsvorschlag im Würzburger Notarhandbuch):<sup>382</sup>

#### Formulierungsbeispiel:

##### X. Hinweise des Notars

1. *(Belehrungen zum materiellen Recht)*
2. Der Notar wies den Verkäufer darauf hin, dass Einkommensteuer anfallen kann,
  - wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung **weniger als zehn Jahre** vergangen sind („Spekulationsgeschäft“; § 23 Nr. 1 EStG) – ausgenommen bei eigener Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorgegangenen Jahren (*ggf. ergänzen*: wobei Eigentumszeiten des Erblassers oder Schenkers dem Erben oder Beschenkten angerechnet werden),
  - oder wenn durch die Veräußerung ein Grundstück aus einem **Betriebsvermögen** entnommen wird und dadurch stille Reserven aufgedeckt werden,
  - oder wenn ein **gewerblicher Grundstückshandel** vorliegt (insbesondere wenn mehr als drei Objekte innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren entgeltlich veräußert werden, die weniger als fünf Jahre im Eigentum des Veräußerers gestanden hatten).

Der Notar nahm keine steuerliche Beratung für den Einzelfall vor, sondern verwies die Beteiligten darauf, sich an einen Steuerberater zu wenden, soweit sie eine steuerliche Beratung wünschen. *(Oder kurz nur den letzten Satz ohne die drei vorhergehenden Spiegelstriche, insbesondere bei einem gewerblichen Veräußerer.)*

#### b) Keine Amtspflicht zur Belehrung, sondern nur ausnahmsweise Warnpflicht

Natürlich weiß ich, dass ich als Notar zu steuerlichen Fragen nicht belehren muss, sondern **nur ausnahmsweise eine Warnpflicht** habe, wenn ich eine für den Beteiligten nachteilige steuerliche Folge erkenne und gleichzeitig erkenne, dass der Beteiligte diese für ihn

<sup>381</sup> Herrler/Hertel/Kessler/Hertel ImmobilienR. 2014/2015 S. 290.

<sup>382</sup> WürzNotar-HdB/Hertel Teil 2 Kap. 2 R.n. 4 Ziff. X. 2.

nachteilige Steuerfolge nicht gesehen hat.<sup>383</sup> Als Notar muss ich zwar nichts vom Steuerrecht verstehen (von wenigen Ausnahmen abgesehen), aber ich darf einen Beteiligten nicht in eine für ihn nachteilige vermeidbare Steuerfolge hineinlaufen lassen.

Nach der Rechtsprechung muss der Notar den Verkäufer dann – aber auch nur dann – auf eine mögliche Steuerpflicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG hinweisen, wenn

– der Notar sowohl **wusste**, dass der **Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist** erfolgte und

– dass der Verkäufer dabei einen **Gewinn** erzielte.<sup>384</sup>

Es genügt, wenn der Notar den Spekulationsgewinn aus dem ihm übergebenen Ankaufvertrag hätte ersehen können.<sup>385</sup> Der Notar ist aber nicht verpflichtet, das Grundbuch auf Tatsachen durchzusehen, die für das Entstehen eines zu versteuernden Spekulationsgewinnes bedeutsam sein können.<sup>386</sup> Ist daher etwa das Grundstück auf ein neues Grundbuchblatt umgeschrieben und kann der Notar nicht ersehen, ob es dem Eigentümer für mehr als zehn Jahre gehörte, muss der Notar nicht das geschlossene Grundbuch einsehen, um das Erwerbsdatum festzustellen.

Teile der Literatur lehnen diese Hinweispflicht ab, weil der Notar damit gegen seine Neutralitätspflicht verstoßen müsse, wenn er (jedenfalls indirekt) den Ankaufspreis des jetzigen Verkäufers anspreche.<sup>387</sup>

Ich nehme die allgemeine Belehrung in jeden Kaufvertragsentwurf auf. Damit gebe ich dem Verkäufer Anlass und Gelegenheit, Zweifelsfragen vorab mit seinem Steuerberater zu besprechen. Ebenso will ich vermeiden, dass der Kaufvertrag im Termin platzt, weil der Verkäufer erst jetzt merkt, dass er eine Steuerpflicht auslöst, die er bei einem Verkauf ein Jahr später vielleicht vermeiden könnte – und dass der Käufer dann Probleme hat, weil er auf einer unnützen Finanzierung sitzt und nicht davon loskommt (weil die 14-tägige Widerrufsfrist nach Verbraucherkreditrecht schon abgelaufen ist).

Gibt der Notar allerdings Auskunft zu steuerlichen Fragen, so haftet er, wenn seine Auskunft unrichtig sein sollte, auch wenn er nicht zur Belehrung verpflichtet war. Besteht keine Belehrungspflicht, kann sich der Notar jedoch auf Auskünfte und Hinweise nur zu einem oder mehreren Einzelpunkten beschränken. Dann haftet er auch nur für deren Richtigkeit, nicht für die gesamte steuerrechtliche Gestaltung des Vertrages.<sup>388</sup>

Dabei schaue ich auch schon einmal in der Beurkundung in den Kommentar, wenn mir die Beteiligten steuerrechtliche Fragen etwa zu § 23 EStG stellen, die ich zwar einordnen kann, bei deren Beantwortung ich mir aber nicht sicher bin. Dann stelle ich aber auch klar, dass das nur das ist, was ich auf Anhieb dazu im Kommentar fand – und dass die Beteiligten ggf. eben noch ihren Steuerberater fragen müssen, wenn ich im Kommentar keine eindeutige BFH-Entscheidung gefunden habe.

### c) Prüfungsschema

Zur Erinnerung und als Übersicht habe ich Ihnen ein generelles Prüfungsschema für § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG erstellt – damit wir bei den Entscheidungsbesprechungen jeweils sehen, an welchem Punkt des Schemas wir uns befinden.

Streng genommen ist Ansatzpunkt für die Prüfung nicht unmittelbar § 23, sondern § 22 EStG. Denn zu den steuerbaren sonstigen Einkünften zählen nach § 22 Nr. 2 EStG die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd § 23 EStG.

<sup>383</sup> Vgl. insbesondere die Darstellung der einschlägigen Rechtsprechung bei Ganter/Hertel/Wöstmann/*Ganter*, Handbuch der Notarhaftung, 3. Aufl. 2014, Rn. 1277 ff.

<sup>384</sup> BGH Urt. v. 2. 6. 1981 – VI ZR 148/79, DNotZ 1981, 775.

<sup>385</sup> BGH Urt. v. 10. 11. 1988 – IX ZR 31/88, DNotZ 1989, 452.

<sup>386</sup> BGH Urt. v. 13. 6. 1995 – IX ZR 203/94, DNotZ 1996, 116.

<sup>387</sup> *Winkler* BeurkG § 17 Rn. 266; kritisch auch *Soergel/J. Mayer* BeurkG § 17 Rn. 31 Fn. 178.

<sup>388</sup> BGH Urt. v. 20. 9. 2007 – III ZR 33/07, BGHRReport 2007, 1170 mAnm *Waldner* = DNotZ 2008, 370 mAnm *Moes* = EWiR 2008, 79 mAnm *Bellut*.

**Prüfungsschema:****Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG**

1. Steuerbar sind Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, bei denen Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung **nicht mehr als zehn Jahre** beträgt (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
  - Maßgeblicher Stichtag für die Berechnung der Zehn-Jahres-Frist ist jeweils der Abschluss des **schuldrechtlichen Geschäfts**.<sup>389</sup> Dies gilt auch, wenn der schuldrechtliche Vertrag formunwirksam war, aber tatsächlich vollzogen wurde.<sup>390</sup> Ist eine rechtsgeschäftliche Genehmigung erforderlich, ist Stichtag deren Wirksamwerden; steuerrechtlich wirkt die rechtsgeschäftliche Genehmigung nicht zurück<sup>391</sup> (während eine gerichtliche oder behördliche Genehmigung wohl nach allgemeinen Grundsätzen zurückwirkt).
  - Als Anschaffung gilt auch die Überführung in das Privatvermögen bei **Betriebsentnahme** oder Betriebsaufgabe (§ 23 Abs. 1 S. 2 EStG). (Umgekehrt gilt die Einlage in das Betriebsvermögen als Veräußerung, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb von zehn Jahren seit der – ursprünglichen – Anschaffung erfolgt, § 23 Abs. 1 S. 5 EStG).
  - Bei **unentgeltlichem Erwerb** (Schenkung oder Erwerb von Todes wegen) ist (auch) dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 S. 3 EStG).
2. „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 Nr. 1 S. 3 EStG). Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken
  - liegt auch bei einer **Ferienwohnung** vor.
  - Es genügt, wenn der Eigentümer die Wohnung selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt – sei es auch gemeinsam mit einem anderen (zB Lebensgefährte, Freund) – auch wenn er einem anderen **Teile der Wohnung** unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken überlässt.
  - Ebenso genügt eine unentgeltliche Überlassung zur Wohnnutzung an Kinder, für die ein **Anspruch auf Kindergeld** besteht (bzw. die nach § 32 EStG zu berücksichtigen sind). (Eine Vermietung an Kinder wäre keine eigene Wohnnutzung durch den Eigentümer.)
  - Hingegen genügt **nicht** eine unentgeltliche Nutzung durch **andere Angehörige** – auch nicht durch andere unterhaltsberechtigzte Angehörige.
  - Ebenso wenig genügen bloße Besuche oder Notfallaufenthalte für eine eigene Wohnnutzung.
3. Zur **Fristberechnung** der eigenen Wohnnutzung:
  - Das Objekt muss in einem **zusammenhängender Zeitraum** innerhalb der letzten drei Kalenderjahre, der – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahres – nicht die vollen drei Kalenderjahre umfassen muss, zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, das heißt die eigene Wohnnutzung muss das **gesamte Vorjahr + mindestens den (1.) Januar im Kalenderjahr der Veräußerung + mindestens den (31.) Dezember im zweiten Kalenderjahr** vor der Veräußerung erfassen.

<sup>389</sup> BFHE 120, 522 = BStBl. II 1977, 384; BFHE 173, 144 = BStBl. II 1994, 687; BFHE 190, 425 = BStBl. II 2000, 262; BFH/NV 2003, 1171; BFHE 212, 127 = BStBl. II 2006, 513; BFHE 245, 323 = BStBl. II 2014, 826 = = DStR 2014, 1711. Dazu Herrler/Hertel/Kessler/Hertel ImmobilienR. 2014/2015 S. 291.

<sup>390</sup> BFH Urt. v. 15. 12. 1993 – X R. 49/91, BFHE 173, 144 = BStBl. II 1994, 687 = NJW-RR 1995, 148.

<sup>391</sup> BFH Urt. v. 2. 10. 2001 – IX R. 45/99, BFHE 196, 567 = BStBl. II 2002, 10 = MittBayNot 2002, 133; BFH Beschl. v. 18. 9. 2006 – IX B 154/05, BFH/NV 2007, 31.

- Liegt zwischen Anschaffung und Veräußerung nur ein Zeitraum von zwei Jahren oder weniger, so muss die Eigennutzung während des gesamten Zeitraums bestanden haben.
- 4. Wurde die veräußerte Immobilie **teilweise** zu eigenen Wohnzwecken und teilweise zu anderen Zwecken genutzt (zB vermietete **Einliegerwohnung**, beruflich genutztes **Arbeitszimmer**), gilt die Steuerbefreiung nur für den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil.

Bei Zweifelsfragen wird man für die Sicht der Finanzverwaltung das **BMF-Schreiben** zu „Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG“ heranziehen.<sup>392</sup>

## 2. Zehn-Jahres-Zeitraum bei unentgeltlichem Erwerb

### a) Grundsatz: Zurechnung der Anschaffungs- und Nutzungszeit für Erbe oder Beschenkten

Bei **unentgeltlichem Erwerb** (Schenkung oder Erwerb von Todes wegen) ist (auch) dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 S. 3 EStG).

Ebenso ist bei unentgeltlichem Erwerb (Gesamtrechtsnachfolge, unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge) die Nutzung des Wirtschaftsguts zu eigenen Wohnzwecken durch den Rechtsvorgänger dem Rechtsnachfolger zuzurechnen (Rn. 26 des BMF-Schreibens).

### b) BFH Urt. v. 3. 9. 2019 – IX R 8/18: Wohnungsrecht oder andere Versorgungsleistungen führen nicht zur Entgeltlichkeit, wohl aber eine Schuldübernahme

**Kerngehalt der Entscheidung:**<sup>393</sup>

Zur Abgrenzung des unentgeltlichen Erwerbs iSd § 23 EStG.

#### Leitsätze der Entscheidung:

1. Ein unentgeltlicher Erwerb iSd § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG liegt vor, wenn im Rahmen der Übertragung eines Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dem Übergeber ein (dingliches) Wohnrecht eingeräumt wird und die durch Grundschulden auf dem Grundstück abgesicherte Darlehen des Rechtsvorgängers nicht übernommen werden.
2. Nachträgliche Anschaffungskosten entstehen nicht, wenn der Erwerber eines Grundstücks zwecks Löschung eines Grundpfandrechts Schulden tilgt, die er zunächst nicht vom Übergeber übernommen hat.
3. Die bloße Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung privater Verbindlichkeiten nach der Veräußerung führt nicht zur Entstehung von Veräußerungskosten.

Uns interessieren hier nur die beiden ersten Leitsätze:

- Ein **vorbehaltenes Nutzungsrecht** führt demnach nicht zur Entgeltlichkeit – ebenso wenig die fortbestehende dingliche Haftung für Schulden des Veräußerers. Die Eigen-

<sup>392</sup> Bundesministerium der Finanzen, Schreiben v. 5. 10. 2000 – IV C 3-S 2256-263/00, BStBl. I 2000, 1383. Rn. 1 wurde geändert durch BMF-Schreiben v. 7. 2. 2007, Rn. 34 aufgehoben durch BMF-Schreiben v. 3. 9. 2019.

<sup>393</sup> BFH Urt. v. 3. 9. 2019 – IX R 8/18, für BFHE vorgesehen, DStR 2020, 33 = NJW 2020, 358.

tumszeit (oder Nutzungszeit) des Rechtsvorgängers ist daher dem Beschenkten anzurechnen.

- Übernimmt der Übernehmer hingegen schuldrechtlich **Verbindlichkeiten des Übergebers** oder verpflichtet er sich, den Übergeber freizustellen, so ist es kein unentgeltlicher Erwerb mehr iSd § 23 Abs. 1 S. 3 EStG, sondern eine neue Anschaffung, die eine **neue Zehn-Jahres-Frist** auslöst.

Dazu führt der BFH aus:

„a) Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn der Erwerber keine Gegenleistung erbringt. Das ist zB der Fall, wenn zivilrechtlich eine Schenkung vorliegt (vgl. ...). Die **Übernahme von Schulden** beim Erwerb eines Grundstücks hingegen stellt eine **Gegenleistung** dar. Es liegt in Höhe der Schuldübernahme ein Entgelt vor (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 05.7.1990 – GrS 4–6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, Leitsatz 3; BFH-Urteile vom 06.9.2006 – IX R. 25/06, BFHE 215, 465, BStBl II 2007, 265, unter II.1., Rz 8, und vom 17.4.2007 – IX R. 56/06, BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, unter II.1., Rz 10; ...). Denn der Übertragende wird von einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit befreit, in die der Übernehmer des Grundstücks eintritt.“<sup>394</sup>

Die bloße Duldung der dinglichen Haftung stellt hingegen keine Gegenleistung dar. Auch die nachträgliche Ablösung der Grundschulden durch Zahlung führt nicht zu einer nachträglichen Entgeltlichkeit oder nachträglichen Anschaffungskosten.<sup>395</sup>

### c) Teilweise Entgeltlichkeit bei Schuldübernahme

Übernimmt hingegen der Übernehmer Schulden der Übergeber, liegt (insoweit) kein unentgeltlicher Erwerb iSd § 23 Abs. 1 S. 3 EStG mehr vor. In der Regel wird die Schuldübernahme (deutlich) unter dem Verkehrswert des übergebenen Gegenstandes liegen. Bei einer solchen gemischten Schenkung hat eine Aufteilung<sup>396</sup>

- in einen **entgeltlichen Teil** zu erfolgen (für den ggf. bei Veräußerung binnen zehn Jahren nach Anschaffung ein Veräußerungsgewinn nach §§ 22, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern ist) und
- in einen **unentgeltlichen Teil** (bei dem der Anschaffungszeitpunkt durch den Übergeber für die Berechnung der Zehn-Jahres-Frist maßgeblich ist).<sup>397</sup>

### d) Einordnung anderer Versorgungsleistungen

Unklar ist die Zuordnung anderer Versorgungsleistungen:

- Der Große Senat des BFH hatte allgemein entschieden, dass Versorgungsleistungen keine Entgeltlichkeit begründen.<sup>398</sup>
- Die Literatur will dies teilweise nicht auf § 23 Abs. 1 S. 3 EStG anwenden, da die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG im Privatvermögen nicht vorliegen.<sup>399</sup> Das Argument leuchtet mir nicht ein, weil es nicht um die einkommensteuerliche Abzugsfähigkeit der Einnahmen geht, sondern um die Frage, ob die Vorbehalte der Übergeber bzw. Leistungen der Übernehmer einen eigenen Anschaffungstatbestand und damit eine neue Zehn-Jahres-Frist auslösen.
- Jedenfalls **Wart- und Pflege** würde ich aber genauso wie ein Wohnungsrecht (oder Nießbrauch) behandeln und daraus keine Entgeltlichkeit ableiten. Hier ist die Berech-

<sup>394</sup> BFH Urt. v. 3.9.2019 – IX R 8/18, Rn. 14.

<sup>395</sup> BFH Urt. v. 3.9.2019 – IX R 8/18, Rn. 24ff.

<sup>396</sup> Vgl. allg. BFH Urt. v. 31.5.2000 – IX R 50/97 und IX R 51/97, BStBl. II 2001, 594; BFH Urt. v. 27.7.2004 – IX R 54/02, BStBl. II 2006, 9; BFH Urt. v. 29.6.2011 – IX R 63/10, BStBl. II 2011, 873.

<sup>397</sup> BeckOK EStG/Trossen EStG § 23 Rn. 238.

<sup>398</sup> Vgl. BFH Beschl. v. 5.7.1990 – GrS 4–6/89, BFHE 161, 317 = BStBl. II 1990, 847 = NJW 1991, 254.

<sup>399</sup> BeckOK EStG/Trossen EStG § 23 Rn. 234.



nung des Wertes im Vorhinein noch schwieriger als bei einem Wohnungsrecht oder Nießbrauch, da man meist nicht weiß, ob die Wart und Pflege überhaupt je erforderlich wird.

- Auch bei einer **Leibrente** würde ich an die Anschaffung durch die Übergeber anknüpfen. Denn auch für die Leibrente ist die Versorgung der Übergeber maßgeblich, während die genaue Höhe der Belastung der Erwerber im Einzelfall im Vorhinein nicht zuverlässig zu ermitteln ist – und für die Beteiligten auch nur eine untergeordnete Rolle gegenüber der Absicherung der Übergeber spielt. Dies spricht mE ebenfalls für die Fortschreibung der Anschaffung durch die Übergeber und gegen eine Charakterisierung als (teilweise) Neuanschaffung durch die Übernehmer.

### 3. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

#### a) BMF-Schreiben

Im BMF-Schreiben heißt es zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Hervorhebungen von mir):

##### „5.3 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

**(Rn. 22):** Der Steuerpflichtige muss das Wirtschaftsgut zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn er das Wirtschaftsgut allein, mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt hat. Unschädlich ist, wenn der Steuerpflichtige **Teile des Wirtschaftsguts einem Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen** hat. Die dem Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken verbleibenden Räume müssen jedoch noch den Wohnungsbegriff erfüllen und ihm die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen. Ein Wirtschaftsgut wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es vom Steuerpflichtigen nur zeitweise bewohnt wird, in der übrigen Zeit ihm jedoch als Wohnung zur Verfügung steht (zB Wohnung im Rahmen einer **doppelten Haushaltsführung**, nicht zur Vermietung bestimmte **Ferienwohnung**; auf die Belegenheit der Wohnung in einem Sondergebiet für Ferien- oder Wochenendhäuser kommt es nicht an).

**(Rn. 23):** Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut einem Kind, für das er **Anspruch auf Kindergeld** oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen hat. Die unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts an andere – auch unterhaltsberechtigzte – Angehörige stellt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG dar. Die Alttenteilerwohnung in der Land- und Forstwirtschaft ist kein vom Eigentümer zu eigenen Wohnzwecken genutztes Wirtschaftsgut.

**(Rn. 24):** Bewohnt ein Miteigentümer eines **Zwei- oder Mehrfamilienhauses** eine Wohnung allein, liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor, soweit er die Wohnung auf Grund eigenen Rechts nutzt (vgl. R 164 Abs. 2 Satz 1 EStR 1999 und H 164 „Beispiele zur Überlassung an Miteigentümer“ EStH 1999).<sup>400</sup>

#### b) BFH Urt. v. 27.6.2017 – IX R 37/16: Auch Zweit- oder Ferienwohnung dient zu eigenen Wohnzwecken iSd § 23 EStG

Bereits in einer Entscheidung vom 27.6.2017 entschied der BFH zwei wichtige Fragen zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken – beide im Sinne einer weiten Auslegung der Ausnahmenvorschrift.

<sup>400</sup> Bundesministerium der Finanzen, Schreiben v. 5.10.2000 – IV C 3-S 2256–263/00.