Steuerliche Fallstricke bei Scheidungsfolgenvereinbarungen

Von Wolf-Dieter Tölle, Rechtsanwalt, Steuerberater, Notar - Detmold

Fachanwalt für Steuerrecht und Erbrecht

Lehrbeauftragter der TH Köln und der HM München

Der Autor:

Wolf-Dieter Tölle

Rechtsanwalt und Notar

Steuerberater

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Erbrecht

Seit 1999 als Sozius der Kanzlei Tölle, Rechtsanwälte & Steuerberater, in Detmold tätig,

- Langjährige Tätigkeit als Notariatsvertreter und Notariatsverwalter,
- Dozent für den niedersächsischen Steuerberaterverband, die NWB Akademie, die Steuerlehrgänge Dr. Bannas, Deutsche Anwalt Akademie, Arber-Verlag u.a.,
- Autor und Redakteur diverser Fachpublikationen, u.a. NWB, NJW etc.
- Autor des Buches „Alles was Sie über Steuern im Ruhestand wissen müssen“, FBV, München.

Schwerpunkte:

- Erbrecht, Erbschaftssteuerrecht,
- Erb- und Nachfolgeplanungen,
- Testamentsvollstrecker
- Allgemeines Zivilrecht, Steuerrecht
- Wirtschafts- und Gesellschaftsrecht.

Inhaltsverzeichnis

Steuerliche Fallstricke bei Scheidungsfolgenvereinbarungen

1. Einführung 5

2. Die Gestaltung der Vermögensauseinandersetzung in Scheidungsfolgenvereinbarungen……..……..8

2.1. Vermögensauseinandersetzung (insbesondere Zugewinnausgleich)……..……8

2.1.1. Realteilung 8

2.1.2. Schenkung 9

2.1.3. Verrechnung mit Forderungen 9

2.2. Zeitliche Streckung des Zugewinnausgleichs 9

2.3. Vermögensauseinandersetzung im Ganzen 10

2.3.1. Steuerschulden als Passivposten des Vermögens 10

2.3.2. Vorauszahlungsverpflichtungen 11

2.3.3. Latente Steuern bei Bewertung eines Unternehmens oder einer Praxis im Zugewinnausgleich.....11

3. Steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichs 13

3.1. Gesetzliche Ausgangslage..... 13

3.2. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens 13

3.2.1. Private Veräußerungsgeschäfte – Spekulationssteuerpflicht (§23 EstG) 13

3.2.2. Gewerblicher Grundstückshandel 20

3.2.3. Afa – Bemessungsgrundlage: Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter 21

3.2.4. Grunderwerbsteuer bei Vermögensübertragungen im Rahmen einer Scheidung.... …….22

3.2.5. „Oder-Konto“ und Schenkungsteuer 23

3.2.6. Schenkungsteuer bei Verzicht auf Zugewinnausgleich 25

4. Steuerliche Behandlung der Gütertrennung 25

5. Steuerliche Folgen der Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft 26

6. Gestaltungen unter Einbeziehung der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs 27

6.1. Voraussetzungen des § 5 ErbStG 27

6.2. Entgültiger oder „fliegender“ Zugewinnausgleich 28

7. Auseinandersetzung durch Realteilung? 30

7.1. Realteilung bei Erbauseinandersetzungen 30

7.2. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Gütergemeinschaften 30

7.3. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Zugewinngemeinschaften 31

8. Problematik der zinslosen Stundung 31

8.1. Problemstellung 31

8.2. Schenkungssteuerliche Aspekte 32

8.3. „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH 33

8.4. Haftungsgefahren 34

8.5. Neue Rechtsprechung des 8. Senats 34

8.6. Neue Rechtsprechung des 2. Senats 34

9. Zugewinnausgleichsanspruch – Erfüllung durch Übertragung einer Immobilie – Steuerliche Problematiken dieser Gestaltungsform 36

9.1. Ausgleichsanspruch 36

9.2. Problempunkte 37

10. Die neue BFH-Rechtsprechung 38

11. Aktuelle Entwicklungen zum privaten Veräußerungsgeschäft bei Vermögensauseinandersetzungen - Rechtsprechung 39

12. Ausblick auf anhängige Verfahren 46

13. Ausblick 47

1. Einführung

Die Ehe bietet steuerliche eine Menge Vorteile. Neben dem Splittingtarif bei der Einkommensteuer im Rahmen der Zusammenveranlagung, den Freibeträgen bei der Erbschaftsteuer und dem dort vergleichsweise günstigen Steuersatz der Steuerklasse I oder auch bei der Grunderwerbsteuer im Rahmen des § 3 Grunderwerbsteuergesetzes.

Diese Vorteile gehen mit der Scheidung, in der Regel mit deren Rechtsktraft, wieder verloren.

Das Familienrecht hält dann für nahezu alle Rechtsfragen, die im Rahmen einer Trennung und einer Ehescheidung Bedeutung erlangen können, eine juristische Regelung bereit. Die darin enthaltene Bestimmung muss jeden erdenklichen Fall der Eskalation berücksichtigen und verschiedene Entwicklungen im Auge behalten, sodass die Regelungen oftmals generalisierend formuliert sind, um die familienrechtlichen Konstellationen zu berücksichtigen. Eine Scheidungsfolgenvereinbarung ist dabei schon konkretisierender, weil die Trennung abgewickelt werden soll.

Auch hier sollen oftmals Regelungen für unterschiedliche Entwicklungen oder Varianten der Vermögensentwicklung und des damit verbunden Ausgleiches erfasst werden.

Da das Gesetz im konkreten Einzelfall nicht unbedingt die beste Lösung bietet und um einen Fall abschließend zwischen den emotional eingebunden Eheleuten zu klären, ist die Regelung in einer Scheidungsfolgenvereinbarung stets vorzuziehen. Nur so kann eine auf den Einzelfall abgestimmte Lösung umgesetzt werden. In einer solchen Scheidungsfolgenvereinbarung können die Eheleute sämtliche Regelungsgegenstände, die auch Gegenstand eines Ehevertrages sein können, regeln.

Typischerweise kommen jedoch bei Abschluss einer Scheidungsfolgenvereinbarung stets weitere Fragen hinzu, die sich erst aufgrund der Entwicklung der Ehe ergeben haben. Wurden in der Ehezeit gemeinsame Vermögenswerte geschaffen und/oder gemeinsame Verbindlichkeiten aufgenommen, so liegt es im -oft unterschiedlichen- Interesse beider Ehegatten, zu diesen Themen eine vertragliche Regelung herzustellen. In einer Scheidungsfolgenvereinbarung können (notarielle Form vorausgesetzt) Vermögenswerte (auch Immobilien) auf den anderen Ehegatten übertragen werden. Solche Übertragungen werfen steuerliche Fragen auf. Vielfach kann man lesen, diese seien, wenn sie im Rahmen und zeitnah mit einem Ehescheidungsverfahren stattfinden, steuerlich begünstigt. Das ist zum Teil auch richtig.

So ist z.B. dasjenige, was ein Ehegatte im Rahmen des Zugewinnausgleiches von dem anderen Ehegatten erhält, steuerfrei. Außerdem gelten unter Ehegatten im Hinblick auf Zuwendungen hohe Freibeträge (schenkungssteuerfreier Betrag).Es gibt für die Vermögensauseinandersetzung bei Trennung auch grunderwerbsteuerliche Befreiungstatbestände.

Das Steuerrecht hält jedoch auch bei Scheidungsfolgenvereinbarungen Fallstricke für die Ehegatten bereit. Es ist z.B. bei einer Übertragung von Immobilien im Rahmen des Zugewinnausgleichs zu beachten, dass Spekulationssteuer anfallen kann.

Diese sollte vermieden werden. Zumindest sollte eine solche Steuer dann nicht nur einem Ehegatten zur Last fallen, was in der Praxis in solchen Fällen häufig geschieht.

Der/-m auch nur familienrechtlich tätigen AnwältIn obliegen zahlreiche Beratungs- und Hinweispflichten. Dies gilt insbesondere bei der Beratung zu Vereinbarungen, die gegebenenfalls weitreichende Folgen für den Mandanten haben.

Dabei müssen sämtliche Auswirkungen einer Scheidungsfolgenvereinbarung beachtet werden und gegenüber der Mandantin ein entsprechender Hinweis erfolgen.

Der Bundesgerichtshof hat sich in der Entscheidung vom 09.01.2020, Az: IX ZR 61/19, damit befasst, ob der nur familienrechtlich tätige Anwalt den Mandanten auch dahingehend beraten muss, dass es im Vorfeld des Abschlusses einer Scheidungsfolgenvereinbarung der Einschaltung eines Steuerberaters bedarf. Das hat der BGH bejaht.

Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Anwalt war von der Mandantin mit der Beratung im Zusammenhang mit dem Abschluss einer Scheidungsfolgenvereinbarung beauftragt worden. Die Mandantin war Eigentümerin zweier Immobilien. Inhalt der Vereinbarung mit ihrem Ehemann sollte die Übertragung der einen Immobilie an ihn zur Abgeltung des Zugewinnausgleiches sein.

Die Vereinbarung wurde notariell beurkundet.

Dass böse Erwachen kam erst mehr als ein Jahr später, nachdem die Einkommensteuererklärung abgegeben worden ist. Das Finanzamt setzte eine hohe Steuer wegen des erzielten Veräußerungsgewinnes gegen die Mandantin fest.

Fraglich war in dem Haftungsfall nun, ob die/r AnwältIn die Mandantin auch steuerlich beraten musste, ob und welche steuerlichen Auswirkungen diese Regelung der Übertragung der Immobilie in der Scheidungsfolgenvereinbarung für die Mandantin hatte.

Der Bundesgerichtshof stellt klar, dass eine steuerliche Beratung nicht vom Anwalt verlangt werden kann, wenn es sich nicht um eine explizit steuerrechtliche Mandatierung handelt. „Grundsätzlich umfasst das einem Allgemeinanwalt erteilte Mandat nicht die Beratung und Belehrung in Steuersachen, weil Mandanten zwischen einer anwaltlichen Beratung in Steuersachen und auf anderen Rechtsgebieten unterscheiden. … Deswegen können von einem Allgemeinanwalt keine Spezialkenntnisse auf dem Gebiet des Steuerrechts verlangt werden.“

Der Bundesgerichtshof stellte aber auch fest, dass der Anwalt diese steuerrechtliche Komponente erkennen, den Mandanten darauf hinweisen und ihm die Beratung durch einen Steuerberater ans Herz legen muss.

Das Gericht führt aus: „Umfang und Inhalt der vertraglichen Pflichten eines Rechtsanwalts richten sich nach dem jeweiligen Mandat und den Umständen des einzelnen Falls. In den Grenzen des ihm erteilten Auftrags ist der Rechtsanwalt grundsätzlich zur allgemeinen, umfassenden und möglichst erschöpfenden Belehrung des Auftraggebers verpflichtet. Unkundige muss er über die Folgen ihrer Erklärungen belehren und vor Irrtümern bewahren. Er hat dem Mandanten diejenigen Schritte anzuraten, die zu dem erstrebten Ziele führen, und den Eintritt von Nachteilen oder Schäden zu verhindern, die voraussehbar und vermeidbar sind. Dazu hat er ihn auch über mögliche Risiken aufzuklären.“

Demnach war dem Anwalt vorzuwerfen, dass er seine Mandantin nicht über die Notwendigkeit der Beteiligung eines Steuerberaters bei Abschluss der Scheidungsfolgenvereinbarung hingewiesen hat. Dies stellt eine anwaltliche Pflichtverletzung dar.

Dazu der Bundesgerichthof: „Allerdings muss der Rechtsanwalt bei ordnungsgemäßer Bearbeitung eines familienrechtlichen Mandats typischerweise auftretende steuerlich bedeutsame Fragestellungen erkennen und, wenn er die Beratung nicht selbst übernimmt, den Mandanten insoweit zur Klärung an einen Steuerberater verweisen.“

Eine Pflichtverletzung der Familienrechtlerin ergibt sich daraus, dass die Anwältin auf steuerrechtliche Auswirkungen hinweisen und zur Hinzuziehung eines Fachmannes raten muss.

Manchmal kann die Vermögensauseinandersetzung mit der Scheidung noch nicht vollständig abgeschlossen werden, Darlehen mit Zinsbindung laufen noch. In der Trennungssituation ist die Freistellung des Expartners von den Verbindlichkeiten im Außenverhältnis nicht möglich.

Dann werden Scheidungsfolgenvereinbarungen getroffen, die die Regeln der Vermögensauseinandersetzung auch später nach der Scheidung noch betreffen. Auch da kann vieles schief gehen, wie die aktuelle Entscheidung des BFH zeigt.

Es kommt damit auch auf den Zeitpunkt der Durchführung der Vermögensauseinandersetzung an. Diese sollte regelmäßig vor der Scheidung stattfinden. Allerdings kann der Lauf der Spekulationsfrist dagegensprechen. Das sprich dann im Einzelfall für eine erst spätere Auseinandersetzung des Vermögens. Dann sollte allerdings aus grunderwerbsteuerlichen Zwecken der Zusammenhang der Vermögensübertragung mit der Scheidung nachgewiesen werden können.

Auch darf in der Scheidungsfolgenvereinbarung, wenn diese vor der Scheidung getroffen wird und die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist, noch nicht konkret die Übertragung der Immobilie oder deren Rahmen geregelt werden, da ansonsten bei tatsächlicher späterer Übertragung der Zeitpunkt auf diese Vereinbarung vorverlegt wird.

Also viel zu beachten und wichtig für Sie, steuerliches Problembewusstsein!

2. Die Gestaltung der Vermögensauseinandersetzung in Scheidungsfolgenvereinbarungen

Die Anzahl der Ehescheidungen liegt derzeit bei 137.400 in 2022. 3,8 % weniger als im Vorjahr1. Die Zahl der Scheidungen mit Ausnahme des Jahres 2019 ist seit 2012 kontinuierlich gesunken. Allerdings stieg die Zahl der Eheschließungen im Jahr 2022 gegenüber dem Vorjahr um rund 33 000 oder 9,2 % auf rund 391 000, nachdem sie im Jahr 2021 auf einen Tiefststand gefallen war.

Laut Statistischem Bundesamt (Destatis) weiter mitteilt, war die Anzahl der Scheidungen zuletzt im Jahr 1992 mit 135 000 niedriger. Gegenüber 2016 ist die Zahl der Scheidungen um knapp 9 000 oder 5,5 % zurückgegangen. Einen stärkeren prozentualen Rückgang gegenüber dem Vorjahr hatte es nach der deutschen Einheit nur 2005 mit – 5,6 % gegeben2.

2.1. Vermögensauseinandersetzung (insbesondere Zugewinnausgleich)

Bei der Vermögensauseinandersetzung sind zahlreiche Varianten denkbar, deren Rechtsfolgen unterschiedlich sind.

2.1.1. Realteilung

In der Praxis gibt es immer wieder Fälle, in denen die Eheleute das gemeinsame Vermögen – vergleichbar einer Erbengemeinschaft – untereinander aufteilen.

Beispiel 1

Die Eheleute M und F bauten während der Ehezeit gemeinsam ein Einfamilienhaus (aktueller Wert: 400.000 €); außerdem gründeten sie gemeinsam eine gewerblich tätige GbR (Buchwert 100.000 €/aktueller Wert 400.000 €). Im Rahmen der Ehescheidung einigen sie sich dahingehend, dass F das Einfamilienhaus bekommt. Hierzu überträgt M seine Hälfte auf F. Im Gegenzug überträgt F ihren Anteil an der GbR auf M.

Der BFH lehnt es ab, die vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsätze über die Erbauseinandersetzung mit der Möglichkeit einer ***gewinnneutralen Realteilung*** *auf die Aufteilung gemeinschaftlichen Vermögens bei Beendigung einer Zugewinngemeinschaft anzuwenden[3]. Damit sind für die Auseinandersetzung die Grundsätze über den Tausch anwendbar (§ 6 Abs. 6 EStG).*

Lösung

F veräußert ihren Anteil an der GbR an M. Der Kaufpreis besteht in der Übertragung der Hälfte des Einfamilienhauses. In der Konsequenz muss F einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 150.000 € versteuern.

Eine entgeltliche Veräußerung kann auch vorliegen, wenn ein Ehegatte Schulden übernimmt und im Gegenzug ein Wirtschaftsgut erhält.

Beispiel 2

1 https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Bevoelkerung/Eheschliessungen-Ehescheidungen-Lebenspartnerschaften/_inhalt.html

2 Siehe Fn.1.

3 BFH, Urteil v. 21.03.2002 - IV R 1/01, BStBl 2002 II S. 519.

Die Eheleute M und F haben ein Wertpapierdepot (aktueller Wert 40.000 €). Aus privaten Anschaffungen resultiert ein gemeinsamer Kredit in Höhe von 40.000 €. F übernimmt im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung das Wertpapierdepot. Im Gegenzug verpflichtet sie sich, den gemeinsamen Kredit zu tilgen.

Lösung

Die Übernahme des Kredits ist wie eine Kaufpreiszahlung zu behandeln. Damit veräußert M seinen Anteil an dem Wertpapierdepot für 20.000 € (= Anteil des M an dem Kredit). Dies kann bei ihm einen Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 7 EStG auslösen, wenn die Wertpapiere ***nach dem 31.12.2008*** *erworben wurden (§ 52a Abs. 10 EStG).*

2.1.2. Schenkung

Es kann vorkommen, dass ein Ehegatte aus einer moralischen Verpflichtung heraus auf gemeinsam erworbenes Vermögen verzichtet oder die Eheleute die Schenkung während der Ehe vornehmen, um die negativen Folgen eines Zugewinnausgleichs zu verhindern. In diesem Fall liegt grds. eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, wenn die Übertragung nicht in einem gegenseitigen Austauschverhältnis steht[4].

2.1.3. Verrechnung mit Forderungen

Häufig wird die Zugewinnausgleichsforderung durch Übertragung von Vermögensgegenständen ganz oder teilweise erfüllt. Wird der Zugewinnausgleich durch Übertragung von Wirtschaftsgütern erfüllt, liegt darin eine Leistung an Erfüllungs statt i.S. des § 364 Abs. 1 BGB und damit eine **entgeltliche Veräußerung** dieser Wirtschaftsgüter (BFH, Urteil v. 21.03.2002 - IV R 1/01, BStBl 2002 II S. 519). Das Gleiche gilt, wenn z. B. eine **offene Unterhaltsforderung** durch die Hingabe eines Wirtschaftsguts erfüllt wird oder die Übertragung eines Wirtschaftsguts als Gegenleistung für einen Unterhaltsverzicht oder Ähnliches erfolgt.

Beispiel 3

M und F haben während ihrer Ehezeit ein Mehrfamilienhaus erworben. Im Rahmen des Scheidungsverfahrens erklärt sich F bereit, auf Unterhaltsansprüche zu verzichten, wenn sie im Gegenzug das Mehrfamilienhaus bekommt.

Lösung

In diesem Fall veräußert M seinen Miteigentumsanteil an dem Mehrfamilienhaus. Kaufpreis ist der Verzicht auf Unterhaltsansprüche. Soweit die Ehegatten nichts anderes nachweisen, ist davon auszugehen, dass der Verzicht wertmäßig dem Miteigentumsanteil entspricht. Dies löst dann bei M einen Spekulationsgewinn nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus, wenn der Zeitraum der Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

2.2. Zeitliche Streckung des Zugewinnausgleichs

Häufig wird es dem Ausgleichspflichtigen nicht möglich sein, die Zugewinnausgleichsschuld sofort zu bezahlen. Wird die Zugewinnausgleichsforderung verzinslich gestundet, erzielt der Ehepartner, der die Zinsen erhält, Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Der Ehepartner, der die Zinsen zahlt, kann seit Aufgabe der sog. Sekundärfolgenrechtsprechung die Zinsaufwendungen weder

4 FG Nürnberg, Urteil v. 09.06.2005 - IV 446/2004.

als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben geltend machen (BFH, Urteil v. 02.03.1993 - VIII R 47/90, BStBl 1994 II S. 619). Aus diesem Grund kann der Empfänger der Zinsen die **Abgeltungsteuer** in Anspruch nehmen, da § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG ab Veranlagungszeitraum 2011 nur noch anwendbar ist, wenn die Zinsen Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen.

Wird die Forderung zinslos gestundet, ist die Zugewinnausgleichsforderung abzuzinsen, wenn die Laufzeit der Stundung mehr als ein Jahr beträgt (§ 12 Abs. 3 BewG). In Höhe der Differenz zwischen dem Nominalbetrag und dem abgezinsten Betrag liegen beim Ausgleichsberechtigten Einkünfte aus Kapitalvermögen vor (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Kann der ausgleichsberechtigte Ehegatte die Zugewinnausgleichsforderung nicht realisieren, weil der ausgleichsverpflichtete Ehegatte **zahlungsunfähig** wird bzw. in Insolvenz fällt, handelt es sich bei dem ausgleichsberechtigten Ehegatten um einen nicht steuerbaren privaten Vermögensverlust. Der Verlust der Ausgleichsforderung kann auch nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden (FG Hamburg, Urteil v. 20.11.2003 - III 333/02).

2.3. Vermögensauseinandersetzung im Ganzen

Im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung bei Scheidung sind Steuerfragen grundsätzlich in zweierlei Hinsicht zu berücksichtigen. Einerseits ist zu berücksichtigen, wie steuerliche Belastungen im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung zwischen den Ehegatten berücksichtigt und verteilt werden müssen und andererseits stellt sich die umgekehrte Frage der steuerlichen Behandlung des auseinander zu setzenden Vermögens.

Berücksichtigung von Steuerbelastungen beim Zugewinnausgleich

2.3.1 Steuerschulden als Passivposten des Vermögens

Wie andere Schulden sind auch Steuerschulden vom vorhandenen Aktivvermögen abzusetzen, soweit sie bis zum Stichtag gem. § 1384 BGB entstanden sind. Fälligkeit ist nicht Voraussetzung für die Berücksichtigungsfähigkeit. Zwischen Entstehung und Fälligkeit der Steuerschulden ist also nach steuerrechtlichen Kriterien zu unterscheiden. Zu unterscheiden ist auch zwischen Vorauszahlungsschuld, Steuerabzugsschuld und Jahressteuerschuld. Die interne Beteiligung am Steuerschuldverhältnis als Innenausgleichsregelung i.S.v. § 426 BGB ist dabei zunächst rechnerisch zu ermitteln und im aktiven bzw. passiven Endvermögen der Ehegatten zu berücksichtigen.

Die Einkommensteuerschuld eines Jahres entsteht auch nach der familienrechtlichen Rechtsprechung schon als befristete Verbindlichkeit mit dem Ende des jeweiligen Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG). Ab diesem Zeitpunkt sind sie in voller Höhe auch im Zugewinnausgleichsverfahren zu berücksichtigen. Dabei sind allerdings die gesamtschuldnerische Haftung nach § 426 BGB einerseits und die internen Ausgleichsansprüche und die Aufteilung der Steuerschuld gem. §§ 268 ff. AO andererseits zu berücksichtigen.

Steuererstattungsansprüche, die vor dem für die Berechnung des Zugewinns maßgeblichen Stichtag entstanden sind, unterliegen dem Zugewinnausgleich. Die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zur unterhaltsrechtlichen Behandlung von Abfindungen ändert nach der Auffassung des OLG Dresden hieran nichts. Der Anspruch auf eine Steuererstattung aufgrund eines Verlustrücktrags entsteht erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem der Verlust entstanden ist, nicht schon mit Ablauf des Jahres des Verlustabzugs.

Eine Möglichkeit, die Zugewinnausgleichsverpflichtung zu mindern, kann ggf. auch dadurch erreicht werden, dass vor dem Stichtag für den Zugewinnausgleich auf die Möglichkeit verzichtet wird, Sonderabschreibungen in Anspruch zu nehmen. Durch den Verzicht auf Sonderabschreibungen erhöht sich zum Stichtag die Steuerlast (Passivposten des Vermögens). Die nicht in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen können dann später steuerlich durch ein höheres Abschreibungsvolumen nachgeholt werden. Der Verzicht auf die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen bzw. die Verlagerung in die Zukunft ist auch unterhaltsrechtlich in aller Regel nicht schädlich, da ohnehin Sonderabschreibungen unterhaltsrechtlich weitgehend unberücksichtigt bleiben und die Unterhaltsverpflichtung nicht mindern können.

2.3.2 Vorauszahlungsverpflichtungen

Nach § 37 Abs. 1 Satz 2 EStG entsteht die Einkommensteuer-Vorauszahlungsschuld mit Beginn des Kalendervierteljahres, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Quartals begründet wird, mit der Begründung der Steuerpflicht in jenem Quartal. Mit diesem Zeitpunkt sind die Vorauszahlungsverpflichtungen deshalb im Rahmen des Zugewinnausgleichs zu berücksichtigen.

Falls abzusehen ist, dass sich im Rahmen der Veranlagung nach Ablauf des Veranlagungs-zeitraums höhere Steuernachzahlungen ergeben werden und falls weiterhin abzusehen ist, dass der Stichtag für den Zugewinnausgleich vor der Entstehung jener Nachzahlungsverpflichtungen liegen wird, bietet es sich also an, beim Finanzamt eine Erhöhung der Vorauszahlungen für das laufende Jahr zu beantragen, um so den Termin der Entstehung der Vorauszahlungsverpflichtung vor den Stichtag zu ziehen, um die Berücksichtigungsfähigkeit zu erreichen. Das Finanzamt darf nämlich grundsätzlich ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen bereits fällig gewesene Vorauszahlungen nicht nachträglich erhöhen. Eine Ausnahme gilt nach § 37 Abs. 4 EStG für den letzten Vorauszahlungstermin des Veranlagungszeitraums, also den 10. Dezember des Kalenderjahres.

Wird dann auf die antragsgemäß vom Finanzamt erhöhte Vorauszahlungsverpflichtung geleistet, sollte aber weiterhin auch klargestellt werden, dass nur auf die eigene Steuerschuld geleistet wird, damit nicht ein eventueller Erstattungsanspruch anteilig dem anderen Ehegatten zusteht.

2.3.3 Latente Steuern bei Bewertung eines Unternehmens oder einer Praxis im Zugewinnausgleich

Fällt ein Unternehmen oder eine Beteiligung an einem Unternehmen bzw. eine Freiberuflerpraxis oder die Beteiligung an einer Freiberuflerpraxis in den Zugewinnausgleich, stellt sich neben der ohnehin schwierigen Frage, wie der Wert zu ermitteln ist, auch die weitere Frage, ob von dem ermittelten Wert (fiktiv) auch die bei einer Veräußerung anfallende Ertragsteuer gem. §§ 16, 34 EStG (Besteuerung des Aufgabegewinns) noch abzuziehen ist.

Nach der Rechtsprechung des BGH soll nämlich grundsätzlich für die Bewertung maßgeblich sein der "wirkliche" Wert eines Unternehmens bzw. einer Freiberuflerpraxis, der im Falle eines Verkaufs zum Zeitpunkt des Stichtages erzielt werden würde, wobei grundsätzlich von einem lebenden, fortgeführten Unternehmen auszugehen sein soll. Es soll insbesondere auch nicht der Wert maßgeblich sein, der nach einer gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklausel im Erbfall oder sonst bei Ausscheiden anzusetzen wäre; solche Übertragungs- oder Abfindungserschwerungen sollen allenfalls einen Bewertungsabschlag rechtfertigen.

Diese Rechtsprechung hat der 12. Senat des BFH dann 1990 geändert und die sog. fiktive latente Steuerlast bei der Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung im Zugewinnausgleich als Abzugsposition zugelassen. Der 4. Senat des BFH hatte schon 1972 für die Unternehmens- bzw. Anteilsbewertung im Pflichtteilsrecht so entschieden.

Der BGH hat die in der vorstehend zitierten Rechtsprechung eingeschlagene Linie inzwischen konsequent weiterverfolgt. Im Rahmen des Zugewinnausgleichs soll deshalb vom fiktiven Veräußerungsgewinn (ermittelter Wert des Unternehmens bzw. der Praxis abzgl. Buchwerte, und inkl.

sog. "good will", also sog. Geschäfts- bzw. Praxiswert) der darauf entfallende Einkommensteuerbetrag abgezogen werden. Dies folgt daraus, dass auch die latente Steuerlast, die mit einer solchen unterstellten Veräußerung zum Stichtag verbunden ist, wertbildender Faktor ist und ferner daraus, dass auch die Zugewinnausgleichsverpflichtung aus versteuertem Einkommen bezahlt werden muss. Ob dies auch gelten soll, wenn ein landwirtschaftliches Anwesen im Zugewinnausgleich (nur) mit dem Ertragswert nach § 1376 Abs. 4 BGB und nicht mit seinem vollen Verkehrswert bewertet wird, ist noch nicht abschließend geklärt. Darin dürfte auch eine unzulässige Doppelprivilegierung des zugewinnausgleichspflichtigen Landwirts liegen.

In der Rechtsprechung des 12. Senats des BGH ist anerkannt, dass bei der stichtagsbezogenen Bewertung im Zugewinnausgleich eine latente Steuerlast wertmindernd ins Gewicht fällt. Dies gilt nicht nur in Fällen, in denen eine Veräußerung tatsächlich beabsichtigt ist, vielmehr handelt es sich um eine Konsequenz der Bewertungsmethode. Soweit der Wert danach ermittelt wird, was bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, darf nicht außer Betracht bleiben, dass wegen der damit verbundenen Auflösung der stillen Reserven dem Verkäufer wirtschaftlich nur der um die fraglichen Steuern verminderte Erlös verbleibt. Insoweit geht es um unvermeidbare Veräußerungskosten.

Diese Rechtsprechung hat der BGH inzwischen bestätigt : Der Goodwill einer freiberuflichen Praxis ist als immaterieller Vermögenswert grundsätzlich in den Zugewinnausgleich einzubeziehen. Bei der Bemessung eines solchen Goodwill ist im Rahmen der modifizierten Ertragswertmethode ein Unternehmerlohn abzusetzen, der sich an den individuellen Verhältnissen des Inhabers orientiert. Die stichtagsbezogene Bewertung einer Inhaberpraxis im Zugewinnausgleich setzt eine Verwertbarkeit der Praxis voraus. Deswegen sind bereits bei der stichtagsbezogenen Bewertung dieses Endvermögens latente Ertragssteuern abzusetzen, und zwar unabhängig davon, ob eine Veräußerung tatsächlich beabsichtigt ist. Die Berücksichtigung eines Goodwills im Zugewinnausgleich verstößt nicht gegen das Doppelverwertungsverbot, weil er den am Stichtag vorhandenen immateriellen Vermögenswert unter Ausschluss der konkreten Arbeitsleistung des Inhabers betrifft, während der Unterhaltsanspruch auf der Arbeitsleistung des Inhabers und weiteren Vermögenserträgen beruht.

Inwieweit die Rechtsprechung des BGH zur Berücksichtigung einer fiktiven latenten Steuerlast über die Bewertung von Unternehmen und Beteiligungen hinaus zu erfolgen hat, war zunächst unklar. Der BGH hat dann mit der Entscheidung vom 02.02.2011 in einem obiter dictum zu erkennen gegeben, dass entsprechendes wohl auch für die Bewertung von Immobilien, Wertpapieren, Lebensversicherungen und anderen vermögenswirksamen Geldanlagen im Zugewinnausgleich zu gelten hat. Der BGH führt dort aus:

„Aus Gründen der Gleichbehandlung dürfte es allerdings geboten sein, eine latente Steuerlast auch bei der Bewertung anderer Vermögensgegenstände (etwa bei Grundstücken, Wertpapieren oder Lebensversicherungen) dann zu berücksichtigen, wenn deren Veräußerung - bezogen auf die Verhältnisse am Stichtag und ungeachtet einer bestehenden Veräußerungsabsicht - eine Steuerpflicht auslösen würde. Denn eine Bewertung, die auf den am Markt erzielbaren Preis abstellt, hat die mit einer Veräußerung zwangsläufig verbundene steuerliche Belastung wertmindernd einzubeziehen."

Bei der Berechnung der Steuerlast auf den fiktiven Veräußerungsgewinn sind §§ 16 Abs. 4 EStG (Gewerbebetrieb) bzw. §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 4 EStG (Freiberuflerpraxis) i.V.m § 34 EStG zu berücksichtigen. Der Veräußerungsgewinn wurde danach bei Veräußerungen bis zum 31.12.1998 nämlich nur zur Einkommensteuer herangezogen, soweit bei Veräußerung eines ganzen Betriebes bzw. einer Praxis im Ganzen ein Erlös von mehr als Euro 45.000 erzielt wird bzw. bei der Veräußerung eines Teilbetriebes oder einer Teilpraxis ein der Beteiligung entsprechender Teil von Euro 45.000 überschritten wird. Ab einem Veräußerungsgewinn von mehr als Euro 136.000 erfolgt jedoch eine Abschmelzung des genannten Betrages von Euro 45.000.

Bei einem Veräußerungsgewinn bis DM 30 Mio. wurde nach § 34 Abs. 1 EStG a.F. nur die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes in Ansatz gebracht und nur auf den übersteigenden Betrag ist die Einkommensteuertabelle anzuwenden. Diese Privilegierung ist für Veräußerungen ab dem 01.01.1999 abgeschafft und durch die sog. Fünftelungsregelung ersetzt worden. Sie wurde aber mit einigen Änderungen ab 1.1.2002 wieder in Kraft gesetzt und 2023 noch einmal angepasst

3. Steuerliche Behandlung des Zugewinnausgleichs

3.1 Gesetzliche Ausgangslage

Nach § 1371 BGB ist der Zugewinnausgleichsanspruch auf Zahlung von Geld gerichtet. Diese Geldzahlung erfolgt aus versteuertem Vermögen, liegt grundsätzlich im Vermögensbereich und ist steuerlich nicht berücksichtigungsfähig. Leistungen im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung sind keine steuerlich abziehbaren Aufwendungen. Die Auseinandersetzung von gemeinschaftlichem Privatvermögen ist einkommensteuerrechtlich grundsätzlich unbeachtlich, soweit jedem der Beteiligten der ihm gehörende Anteil zugewiesen wird.

Grundsätzlich sind Entstehung und Erfüllung der Zugewinnausgleichsschuld in Geld keine entgeltlichen Geschäfte. Durch die Zahlung entsteht weder beim Ausgleichsberechtigten ein Veräußerungsgewinn, noch entstehen dem Ausgleichspflichtigen Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut.

Wird die Auszahlung zeitlich gestreckt, liegt ein "darlehensähnlicher Vorgang" vor; steuerbar ist nur der in den einzelnen Leistungen enthaltene Zinsanteil. Dementsprechend ist etwa die auf dem ehelichen Zugewinnausgleich beruhende Ausgleichszahlung, auch soweit sie nicht als Einmalzahlung erbracht, sondern die Erfüllung des Anspruchs mittels Verrentung zeitlich gestreckt wird, weder beim Verpflichteten steuerlich abziehbar noch beim Berechtigten steuerbar. In Übereinstimmung hiermit geht die Rechtsprechung davon aus, dass Leistungen im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung auch keine Aufwendungen i.S. des § 33 EStG sind.

Soweit sich ein Zugewinnausgleichszahlungsanspruch gegen die Erben des Pflichtigen richtet (§§ 1371 ff., 1373 Abs. 2, 3 BGB), ist der Abzug bei der Ermittlung des erbschaftsteuerlichen Nachlasswerts mit dem Nennbetrag vorzunehmen , auch wenn der Ausgleich durch Grundstücksübertragung realisiert wird.

Ähnlich wie im Unterhaltsrecht stellt sich daher die Frage nach Gestaltungsmöglichkeiten, um eine steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit zu erreichen, bzw. nach etwaigen steuerlichen Gefahren im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung.

3.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Grundsätzlich sind Vermögensübertragungsvorgänge im Privatvermögen ertragsteuerlich unbeachtlich. Sie lösen üblicherweise allenfalls Erbschaft- oder Schenkungsteuer und ggf. Grunderwerbsteuer aus. Eine Ausnahme bilden § 17 EStG (Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung) und § 23 EStG (sog. Spekulationssteuer).

3.2.1 Private Veräußerungsgeschäfte - Spekulationssteuerpflicht (§ 23 EStG)

Gerade bei der Übertragung von Immobilien droht die Realisierung eines privaten Veräußerungsgeschäfts und damit die "Spekulationssteuer" gemäß §°23 EStG. Die Grundstücksübertragung kann dabei nämlich als entgeltliches Geschäft angesehen werden, bei dem stille Reserven aufgedeckt und versteuert werden müssen. Der in diesem Zusammenhang häufig verwendete Begriff der "Spekulationssteuer" ist missverständlich, weil es auf eine "Spekulationsabsicht" dabei nicht ankommt. Der Gesetzgeber spricht daher nur von „privaten Veräußerungsgeschäften“.

Bei vermieteten Immobilien sollte nach dem Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVAG) die Begrenzung der zehnjährigen Spekulationsfrist sogar ersatzlos entfallen. Diese Absicht wurde im Koalitionsvertrag der damaligen Regierungsparteien der großen Koalition vom November 2005 wieder aufgenommen und sollte im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmenssteuerreform per 1.1.2008 oder ggf. zur Abgeltungssteuer bei Kapitaleinkünften per 1.1.2009 umgesetzt werden. Dies ist aber nicht erfolgt.

a) Problemstellung

Löst der unterhalts- oder zugewinnausgleichspflichtige Ehegatte seine Unterhalts- und / oder Zugewinnausgleichsverpflichtung durch die Übertragung eines Grundstücks ab, entsteht für sich gesehen kein steuerpflichtiges Einkommen beim Unterhalts- bzw. Zugewinnausgleichsberechtigten. Beim Verpflichteten liegt aber nach wohl h.M. ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft vor, das innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist des § 23 EStG zu einer entsprechenden Einkommensteuerpflicht führen kann. Der Unterhaltsverzicht bzw. Zugewinnausgleichsverzicht des berechtigten Ehegatten ist in diesem Fall als Entgelt für die Eigentumsübertragung anzusehen.

Die Zehn-Jahres-Frist wird dabei auf die schuldrechtlichen Grundgeschäfte (notarielle Grundstücksverträge) bezogen, nicht auf den dinglichen Rechtserwerb durch Eintragung im Grundbuch.

Die Zuwendung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens, die innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft worden waren, an den unterhalts- bzw. zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten muss daher vor diesem Hintergrund ebenso im Hinblick auf die Spekulationssteuerfolgen bedacht werden, wie die Weiterübertragung solcher Wirtschaftsgüter durch den unterhalts- bzw. zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten innerhalb der Spekulationsfrist nach der entgeltlichen "Anschaffung" im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung.

Diese Rechtsprechung korrespondiert einer entsprechenden Rechtsprechung des BFH zum Pflichtteilsrecht: Bringt der Erbe sein Einzelunternehmen zu Buchwerten in eine neu gegründete Gesellschaft (hier: GmbH & Co. KG) ein, an der die Pflichtteilsberechtigten zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche wertmäßig über ihre Einlage hinaus am Gesellschaftsvermögen beteiligt werden, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, das zu einem laufenden Gewinn führt. Dabei hat der BFH ebenfalls entschieden, dass die Vereinbarung zwischen Pflichtteilsberechtigten und Erben, den geschuldeten Geldbetrag durch die Beteiligung des Pflichtteilsberechtigten an einer Personengesellschaft abzugelten, unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung einer Leistung an Erfüllung statt, steuerrechtlich als entgeltliches Rechtsgeschäft zu beurteilen ist.

Auch aufgrund dieses Urteils ist ertragsteuerlich auch bei der Übertragung eines Grundstücks zur Erfüllung einer Pflichtteilsschuld von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. In Fällen, in denen der vergleichbare, auf Geld gerichtete Anspruch auf Ausgleich des Zugewinns (§ 1378 BGB) durch Übertragung eines Miteigentumsanteils am gemeinsamen Haus bzw. durch Übertragung von GmbH-Anteilen erfüllt wurde, hat der BFH ebenfalls ein entgeltliches Geschäft angenommen. Der kraft Gesetzes und damit unentgeltlich erworbene Anspruch auf Zugewinnausgleich sei mit der Auflösung der Zugewinngemeinschaft entstanden. Die Übertragung der Anteile beruhe dagegen auf einer hiervon zu trennenden, freien Vereinbarung der Eheleute.

Eine bloße Nutzungsüberlassung an den geschiedenen Ehegatten ist demgegenüber aber nicht als Vermietung steuerbar.

b) Zweifelsfragen zur Höhe des Veräußerungsgewinns

Zunächst stellt sich die Frage, wie im Rahmen der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte der Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist. Der Veräußerungsgewinn wird berechnet aus der Differenz zwischen Veräußerungspreis bzw. gemeinem Wert zum Übertragungszeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Kauf- oder Herstellungspreis, Maklerkosten, Notariats- und Grundbuchkosten, Grunderwerbsteuer etc.). Verluste aus Spekulationsgeschäften werden nur bis zur Höhe des Spekulationsgewinns des gleichen Kalenderjahres anerkannt (§ 23 Abs. 4 S. 3 EStG).

aa) Abschreibungen / Buchwertbetrachtung

Problematisch bei der Bemessung des Veräußerungsgewinns im Rahmen der Besteuerung nach §°23 EStG ist die Tatsache, dass auf der Grundlage der derzeitigen Fassung des §°23 Abs. 3 Satz 4 EStG die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Abschreibungen ermittelt werden, also der Buchwert auf der Grundlage der zwischenzeitlich vorgenommenen Abschreibungen zugrunde gelegt wird, wenn das Objekt nach dem 31.07.1995 angeschafft und veräußert bzw. nach dem 31.12.1998 fertig gestellt und veräußert wird (§°52 Abs. 39 Satz 4 EStG).

Für diese Objekte bedeutet dies faktisch eine Nachbesteuerung der zwischenzeitlich durch Abschreibung gebildeten und bei der Veräußerung realisierten stillen Reserven.

bb) Fremdvergleich

Problematisch weiterhin auch, dass für Verträge zwischen nahen Angehörigen der Maßstab der "Üblichkeit“ bzw. der sog. "Fremdvergleich" herangezogen wird.

Im Rahmen von Scheidungsfolgenvereinbarungen wird sicherlich häufig nicht eine Gegenleistung vereinbart, die exakt dem Wert des übertragenen Immobilienvermögens (Eigentumswohnung, Miteigentumsanteil, Hausobjekt) entspricht, insbesondere werden häufig keine Ausgleichszahlungen des Übertragungsempfängers an den übertragenden Ehegatten oder umgekehrt geleistet, die der Differenz zwischen dem tatsächlichen Verkehrswert und der mit der Übertragung erfüllten Scheidungsfolge (Unterhalt, Zugewinnausgleich) entsprechen.

Dennoch rechtfertigen nach der Rechtsprechung des BFH die Grundsätze des Fremdvergleich es nicht, an die Stelle einer im Vertrag tatsächlich vereinbarten Leistung der Besteuerung eine höhere Gegenleistung unter Hinweis darauf zugrunde zu legen, dass eine solche höhere Gegenleistung unter fremden Dritten gefordert und erbracht worden wäre.

Dies bedeutet umgekehrt aber auch, dass bei einem unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegenden Veräußerungspreis das Rechtsgeschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten ist und auf diese Weise selbst dann ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen kann, wenn die Gegenleistung deutlich unter den Anschaffungskosten liegt. In dem vom BFH zu entscheidenden Fall hatte der Ehemann den ½ Miteigentumsanteil der Ehefrau zu einem Preis deutlich unter dem Verkehrswert erworben, jedoch parallel dazu im Rahmen der Scheidungsfolgenregelung seine Ehefrau von sämtlichen aus der Ehe stammenden Schulden freigestellt. Anschließend hatte er das Gesamtobjekt innerhalb der „Spekulationsfrist“ zu einem höheren Preis veräußert. Der BFH versagte bei der Berechnung des Spekulationsgewinns die Berücksichtigung der von ihm übernommenen ehelichen Schulden als (zusätzliche) Anschaffungskosten.

c) Immobilienübertragung unter Ehegatten als private Veräußerungsgeschäfte - Vermeidungsgestaltungen

Die verschärfte Verwaltungsauffassung hat in der Fachliteratur ein erhebliches Echo erfahren und zu einer Vielzahl von Gestaltungsvorschlägen geführt. Es werden verschiedenste Wege der „Vermeidungsgestaltung“ aufgezeigt, deren Verifizierung durch die Verwaltungspraxis bzw. finanzgerichtliche Rechtsprechung allerdings noch aussteht:

aa) Eigene Wohnnutzung gemäß § 23°Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG

Eine Ausnahme zur Besteuerung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft regelt §°23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien. Zweck dieser Vorschrift ist eigentlich die Erhaltung der Mobilität der Arbeitnehmer am Arbeitsmarkt. Die Arbeitnehmer sollen

vom Wechsel des Arbeitsplatzes bzw. bei Arbeitslosigkeit von der Aufnahme einer Arbeitstätigkeit an einem anderen Ort nicht durch die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit der Aufgabe ihrer bisher selbstbewohnten Immobilie nicht abgehalten werden.

Voraussetzung für die Privilegierung des §°23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 EStG ist allerdings, dass das Objekt

- entweder zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken

- oder zumindest im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Nach der ersten Alternative des §°23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist die ausschließliche Wohnnutzung zwischen Anschaffung oder Fertigstellung einerseits und Veräußerung andererseits erforderlich. Die Wohnung muss dazu tatsächlich bezogen werden und der Hausstand muss sich dort befinden. Ein Leerstand vor Beginn der Nutzung bzw. ein Leerstand vor der Veräußerung ist dann unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung oder der beabsichtigten Veräußerung im Zusammenhang steht, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung die Veräußerungsabsicht dann aber konkret nachzuweisen ist. Daher sollte zu Beweiszwecken die Veräußerungsabsicht beweisbar dokumentiert werden (z. B. Maklerauftrag, Verkaufsinserat etc.).

Nach der zweiten Alternative muss das Objekt über einen zusammenhängenden Zeitraum von drei Kalenderjahren bis einschließlich zum Kalenderjahr der Veräußerung zu Wohnzwecken genutzt worden sein. Dies bedeutet allerdings nach herrschender Meinung nicht, dass drei volle Kalenderjahre erfüllt sein müssen, sondern es soll ausreichen, wenn lediglich drei Kalenderjahre (Veranlagungszeiträume) berührt sind. Im Extremfall soll so eine Nutzung von nur knapp mehr als 12 Monaten (von Dezember des Vorvorjahres bis zum Januar des Veräußerungsjahres) ausreichend sein.

bb) Trennungsfalle

Daraus ergibt sich für beide Alternativen eine typische „Trennungsfalle“. Zieht der Eigentümer-Ehegatte im Rahmen der Trennung aus dem Objekt aus, muss noch im gleichen Jahr die Übertragungsvereinbarung abgeschlossen werden, damit der Ausnahmetatbestand erfüllt wird.

cc) Überlassung zur unentgeltlichen Nutzung

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung einem Kind, für das er nach §°32 Abs. 6 EStG Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt.

Die Überlassung an den getrennt lebenden Ehegatten stellt dagegen nach Auffassung des BFM keine Eigennutzung im Sinne der gesetzlichen Vorschrift dar. Ob vor diesem Hintergrund die Ausnahmevorschrift erfüllt ist, wenn die Wohnung neben dem Ehegatten von mindestens einem zum Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag berechtigenden Kind gemeinsam genutzt wird, wird von der Finanzverwaltung nicht beantwortet, in der Literatur allerdings befürwortet.

Unschädlich soll es aber zumindest sein, wenn Teile der Wohnung einem Dritten unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden, der Steuerpflichtige jedoch nach wie vor einige zu Wohnzwecken dienende Räume im Haus selbst benutzt; weitere Voraussetzung ist dabei allerdings, dass ihm die Führung eines selbstständigen Haushalts möglich bleibt. Diese Variante gebietet es daher gegebenenfalls, die familienrechtlich mögliche Trennung in der gemeinsamen Wohnung zu vollziehen (§°1567 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Erfolgt die Veräußerung/Übertragung der Immobilie im Zusammenhang mit der Trennung/Scheidung der Eheleute an einen Dritten, so kann im Hinblick auf die Ausnahmevorschrift des §°23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG die Steuerfolge des §°23 EStG ggf. auch nur einen der beiden Miteigentümer-Ehegatten treffen, wenn dieser die Wohnung nicht bis zuletzt zu eigenen Wohnzwecken genutzt hatte, während dies bei dem anderen Ehepartner der Fall war. Der Auszug aus der ehelichen Wohnung in der Trennungsphase stellt deshalb in jedem Fall ein Steuerrisiko dar, wenn die Veräußerung bzw. Übertragung des Objekts noch im Raum steht.

dd) Betrieblich / beruflich genutzte Teile

Ein weiteres Problem stellt die teilweise betriebliche Nutzung der Immobilie dar, etwa die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers oder die Nutzung von sonstigen Räumen/Gebäudeteilen für betriebliche/berufliche Zwecke.

Die Finanzverwaltung gestattet in Abschnitt 13 Abs. 8 EStR 2003 bzw. R 4.2 Abs. 8 EStR 2005, § 8 EStDV, dass eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile/Gebäudeteile dann nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden brauchen, wenn ihr Wert nicht mehr als 1/5 des gemeinen Wertes des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € (40.000 DM) beträgt (§°8 EStDV).

Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils zzgl. des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. Bei der Prüfung, ob der Wert eines Grundstücksteils mehr als 1/5 des Wertes des ganzen Grundstücks beträgt, soll dabei in der Regeln das Verhältnis der Nutzflächen zueinander zugrunde zu legen sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, besteht ein Wahlrecht, den Grundstücksteil als Privatvermögen oder als Betriebsvermögen zu behandeln.

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte kann durch die Übertragung eines Immobilienobjekts im Zusammenhang mit Scheidungsfolgenvereinbarungen ein Veräußerungsgewinn wegen der Veräußerung von Betriebsvermögen entstehen, wenn das häusliche Arbeitszimmer bzw. die betrieblich genutzten Teile der Immobilie nach diesen Rechtsregeln als Betriebsvermögen zu behandeln sind.

ee) Stundung nach § 1382 BGB

Zur Vermeidung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts wird weiterhin auch empfohlen, dass die Ehegatten eine Vereinbarung über die Stundung der Zugewinnausgleichsforderung bis zum Ablauf der 10-Jahres-Frist vereinbaren. Allerdings muss dann auch die Übertragung des Immobilienobjekts bzw. des Miteigentumsanteils daran entsprechend zurückgestellt werden.

Ob vor dem Hintergrund der Besteuerung nach §°23 EStG ein Stundungsantrag nach §°1382 Abs. 1 Satz 1 BGB gerechtfertigt ist, ist bislang obergerichtlich noch nicht entschieden, wird jedoch in der Literatur vertreten.

ff) Antrag nach § 1383 BGB

Eine weitere Gestaltung zur Vermeidung der Besteuerung nach §°23 EStG soll nach Literaturauffassung darin liegen, dass beim Familiengericht nach §°1383 BGB beantragt wird, anzuordnen, dass dem Gläubiger/der Gläubigerin des Zugewinnausgleichsanspruchs bestimmte Gegenstände aus dem Vermögen der Schuldnerseite unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung übertragen werden. Nach §°1383 Abs. 2 BGB muss der Gläubiger die Gegenstände, deren Übertragung er begehrt, in dem Antrag bezeichnen.

Voraussetzung ist nach dem Wortlaut des §°1383 Abs. 1 BGB, dass die Anordnung erforderlich ist, um eine grobe Unbilligkeit für den Gläubiger zu vermeiden und ferner, dass die Anordnung dem Schuldner zugemutet werden kann. Zumindest dann, wenn der Gläubiger der Zugewinnausgleichsforderung geltend machen kann, dass die Durchsetzung der Geldforderung zum Zugewinnausgleich nur mit Schwierigkeiten durchzusetzen sei, soll eine grobe Unbilligkeit im Sinne dieser Vorschrift vorliegen.

Nach dieser Auffassung soll bei einer gerichtlichen Anordnung und deren Durchführung §°23 EStG nicht einschlägig sein, weil die Leistungspflicht nicht auf einer rechtsgeschäftlichen Vereinbarung beruhe, sondern auf Richterspruch, der „ohne Rücksicht auf den Verpflichtungswillen des Ausgleichspflichtigen“ ergehe. §°52 Abs. 39 EStG verlange entweder einen „rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag“ oder einen von den Beteiligten einvernehmlich gesetzten „gleichstehenden Rechtsakt“. Beides sei bei der richterlichen Anordnung nach §°1383 BGB nicht gegeben.

Diese Auffassung erscheint aber zumindest als zweifelhaft. Nach Auffassung des BFH soll nämlich für die Auslegung der Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ im Sinne von §°23 EStG nicht die enge zivilrechtliche Terminologie zu verwenden sein. So soll beispielsweise auch die Abgabe des Meistgebots bei der Zwangsversteigerung unter diese Begriffsbestimmung fallen.

gg) Unentgeltliche Zuwendung mit Anrechnungsbestimmung nach §°1380 BGB

Eine weitere Grundlage für die Vermeidung der Steuerfolgen des §°23 EStG wird in der Vorschrift des §°1380 BGB gesehen. Diese Vorschrift regelt die Anrechnung von Zuwendungen, die ein Ehegatte dem anderen Ehegatten während der Ehe im Güterstand der Zugewinngemeinschaft gemacht hat, als Vorleistung auf die Zugewinnausgleichsforderung. Sind unentgeltliche Zuwendungen unter Ehegatten mit der Bestimmung gemacht worden, dass sie später auf eine dem Zuwendungsempfänger zustehende Ausgleichsforderung anzurechnen sind, so werden sie mit dem Wert im Zeitpunkt der Zuwendung (vgl. §°1380 Abs. 2 Satz 2 BGB) angerechnet.

Da es sich bei der Zuwendung nach §°1380 BGB um eine unentgeltliche Zuwendung handele, während ein steuerbares Veräußerungsgeschäft im Sinne der §§°22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur bei entgeltlichen Übertragungen eines Wirtschaftsguts vorliege, sei bei einer Übertragung mit Anrechnungsbestimmung nach §°1380 BGB die Steuerfolge des §°23 EStG zu vermeiden.

Ob diese Rechtsauffassung auch von der Finanzverwaltung geteilt wird, erscheint aber zweifelhaft. Wie sich aus §°29 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG ergibt, wird bei Eintritt des Zugewinnausgleichs die wirtschaftliche Verknüpfung von Schenkung und Zugewinnausgleich hergestellt, in dem eine bereits zuvor entrichtete Schenkungsteuer zurück zu erstatten ist. Mit dieser Umgestaltung des ursprünglichen Schuldverhältnisses bei Bedingungseintritt entfällt demgemäß die Unentgeltlichkeit und das Rechtsgeschäft wird nachträglich als entgeltliches bewertet.

hh) Übertragung mit "gestreckter Gegenleistung"

Eine weitere Gestaltungsmöglichkeit soll nach Tiedtke/Wälzholz in der „gestreckten“ Gegenleistung liegen. Nach §°23 Abs. 3 Satz 6 EStG ist der Spekulationsgewinn steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 512 EUR (früher: 1.000 DM) betragen hat. Nach §°11 EStG gilt bei den sonstigen Einkünften gem. §§°22, 23 EStG das Zuflussprinzip. Durch eine solche Streckung liegt der jährliche Zufluss im Sinne von §°11 EStG unter der steuerlichen Freigrenze des §°23°Abs. 3 Satz 6 EStG. Allerdings sind nach §°20 Abs. 1 Nr. 7 EStG die aus der Stundung resultierenden fiktiven Zinsen steuerbar.

ii) Gestaltungen zur Überbrückung der Zehnjahresfrist

Weiterhin wird auch empfohlen, die Steuerfolge des §°23 EStG dadurch zu vermeiden, dass bis zum Ablauf der 10-Jahres-Frist nur ein einseitig bindendes Angebot abgegeben wird, das erst nach Ablauf der Frist angenommen werden kann. Ein solches einseitiges Angebot kann mit einer Eigentumsvormerkung im Grundbuch gesichert werden. Ein einseitiges Angebot löst nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich noch nicht die Besteuerung gemäß § 23 EStG aus. Demgegenüber wäre ein aufschiebend oder auflösend bedingter bzw. ein befristeter Vertrag oder ein bindender Vorvertrag steuerschädlich.

Allerdings steht eine solche Gestaltung ggf. unter der Gefahr der Behandlung als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO. Deshalb empfiehlt es sich, eine (verzinsliche) Stundungsregelung bzgl. des in Geld geschuldeten Zugewinnausgleichs zu vereinbaren und in diesem Rahmen dem Zugewinnausgleichsschuldner lediglich eine Ersetzungsbefugnis einzuräumen in Form der Übertragung der Immobilie an den Zugewinnausgleichsgläubiger. Dabei kann bereits das vorstehend erwähnte einseitige und mit einer Eigentumsvormerkung gesicherte Übereignungsangebot abgegeben werden, das der Zugewinnausgleichsgläubiger annehmen kann, wenn der Zugewinnausgleichsschuldner in den vereinbarten Fristen den Zugewinnausgleich nicht in Geld geleistet haben sollte. Parallel dazu kann eine dingliche Nutzungsregelung zugunsten des Zugewinnausgleichsgläubigers vereinbart werden mit der Anrechnung des Nutzungsvorteils auf den Zugewinnausgleichsanspruch und die Stundungszinsen.

jj) Gestaltung durch dingliche Rechte

Als weitere Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung der Besteuerung nach §°23 EStG und zur Überbrückung der 10-Jahres-Frist empfohlen werden die Bestellung

- eines Erbbaurechts,
- eines Dauerwohnrechts oder
- eines Nießbrauchs.

kk) Weitere Gestaltungsempfehlungen in der Literatur

Während die vorstehenden Lösungs- und Gestaltungsvorschläge zumindest dogmatisch haltbar erscheinen, sind weitere Lösungsvorschläge, die in der Literatur angeboten werden, wohl nicht zu empfehlen.

Die Anregung, zunächst Gütertrennung mit einem sofortigen Verzicht auf Zugewinnausgleich zu vereinbaren, um anschließend dem Ehegatten, der auf den Zugewinnausgleich verzichtet hat, das Grundstück als Abfindung für den Verzicht zu übertragen, dürfte schon zivil- und beurkundungsrechtlich bedenklich sein, da bei einer solchen künstlichen Aufteilung das Gewollte nicht beurkundet und das Beurkundete so nicht gewollt wäre. Zumindest steuerlich wird diese Gestaltung nach §°42 AO (Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten) zu verwerfen sein.

Entsprechendes gilt für den Vorschlag, zunächst modifizierte Zugewinngemeinschaft zu vereinbaren, wobei der Zugewinn für alle Fälle, außer bei Beendigung der Ehe durch Tod, ausgeschlossen wird. Wenn dann im Gegenzuge der Grundbesitz ohne eine in Geld bezifferbare Gegenleistung übertragen werde, liege eine Veräußerung im Sinne des §°23 EStG nicht vor. Schon dieser Begründungsansatz erscheint zweifelhaft, zumindest aber gelten die vorstehend geschriebenen Bedenken entsprechend, sowohl die zivilrechtlichen und beurkundungsrechtlichen Bedenken als auch die steuerlichen Bedenken im Hinblick auf §°42 AO.

3.2.2 Gewerblicher Grundstückshandel

Neben einer möglichen Steuerpflicht nach § 23 EStG kommt auch eine Steuerpflicht wegen gewerblichen Grundstückshandels im Rahmen der Übertragung von Grundstücken bei Vermögensauseinandersetzung in Betracht. Die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel stellt nach Auffassung des BVerfG eine zulässige Rechtsfortbildung dar.

Es gilt auch insoweit die Drei-Objekt-Grenze, die allerdings in besonderen Fallgestaltungen auch unterschritten sein kann. So soll etwa bei der Veräußerung von nicht mehr als drei Objekten, die schon in Weiterveräußerungsabsicht erworben wurden, gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Umgekehrt kann bei der Veräußerung von mehr als drei Objekten in einem Kaufvertrag ohne beabsichtigte spätere Veräußerungen wegen fehlender Nachhaltigkeit ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen sein. Bauten auf einem ungeteilten Grundstück (etwa Doppel- oder Mehrfamilienhäuser) gelten aber nach Auffassung des BFH als ein Objekt. Eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung zu den Fällen der Veräußerung mehrerer WEG-Objekte sieht der BFH darin nicht. Auch soll bei Einschaltung nahe stehender Dritter ggf. eine subjektive Zurechnung der Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel erfolgen können.

Der BFH nimmt zwar auch in sog. Errichtungsfällen (z.B. Bebauung mit anschließendem Verkauf der errichteten Eigentumswohnungen) bzw. Sanierungsfällen einen gewerblichen Grundstückshandel grundsätzlich nur an, wenn mindestens vier Objekte verkauft werden in einem Zeitraum von bis zu fünf Jahren. In besonders gelagerten Fällen kann jedoch auch bei einem Verkauf von weniger als vier Objekten bzw. bei einem länger als fünf Jahre bemessenen Zeitraum eine gewerbliche Betätigung vorliegen. Ein solcher Ausnahmefall kann gegeben sein, wenn z.B. der Veräußerer maßgeblich auf die Finanzierung des Objekts und auf die Bauplanung Einfluss nimmt , wenn das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert wurde, bereits während der Bauzeit Verkaufsmaßnahmen (Einschaltung eines

Maklers, Aufgabe von Annoncen) ergriffen wurden, vor Fertigstellung des Bauwerks ein Vorvertrag mit dem künftigen Käufer geschlossen wurde oder Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Umfang hinaus übernommen wurden.

Erwirbt der ausgleichsberechtigte Ehegatte vom ausgleichsverpflichteten Ehegatten bebaute Immobilienobjekte oder unbebaute Grundstücksflächen, die er nach Begründung von Wohn- und Teileigentum oder nach Parzellierung in mehr als drei Objekte innerhalb der Frist von fünf Jahren wieder veräußert, so wird die Finanzverwaltung gewerblichen Grundstückshandel des ausgleichsberechtigten Ehegatten annehmen. Ob dies für den ausgleichsverpflichteten Ehegatten auch gilt, wenn er zur Erfüllung der Zugewinnausgleichschuld mehr als drei Objekte überträgt, ist noch nicht abschließend geklärt. Dagegen spricht, dass diese Übertragungsvorgänge nicht "geschäftstypisch ihrer Art nach in einem Gewerbebetrieb anfallen" und ihre private Veranlassung "auf Grund der vorliegenden Tatsachen" eindeutig erscheint. Für den Fall des Verkaufs einer selbstbewohnten Immobilie wegen einer finanziellen Notlage hat der BFH die Einbeziehung in die Drei-Objekt-Grenze bereits abgelehnt.

Der BFH muss noch darüber entscheiden, ob das selbst genutzte Einfamilienhaus mitzuzählen ist, wenn Eheleute es neben drei anderen Objekten innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren verkaufen, um ein neues Eigenheim zu errichten. Das Finanzamt behandelte diesen Verkauf als "Zählobjekt" für den gewerblichen Grundstückshandel, nachdem die Verkäufer im Jahr nach dem Verkauf des Eigenheims eine GmbH gründeten, die sich auf dem Grundstücksmarkt betätigte. Dieser Wertung widersprach das Finanzgericht Niedersachsen. Aus der Gründung der GmbH - drei bzw. zwei Jahre nach den Verkäufen der fremd vermieteten Objekte - sei nicht auf eine Gewerblichkeit in den Verkaufsjahren rückzuschließen. Das Finanzamt hat gegen diese Entscheidung Revision zum BFH eingelegt.

Allerdings hat das FG Nürnberg inzwischen eine teilentgeltliche Übertragung auf einen nahen Angehörigen (hier: Sohn) im Rahmen der Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit Verkauf von einzelnen Wohnungen nicht als schädliche (vierte) Veräußerung angesehen, mit der Begründung, dass die Rechtsprechung zur unentgeltlichen Überlassung an nahe Angehörige auf die Fälle der teilentgeltlichen Übertragungen entsprechend anzuwenden sei.

Es gilt aber eine maßgebliche Besonderheit. Die Vorbesitzzeiten des ausgleichspflichtigen Ehegatten werden dem ausgleichsberechtigten Ehegatten angerechnet. Unabhängig davon gilt aber die oben erwähnte Spekulationsfrist von früher zwei bzw. nunmehr zehn Jahren.

3.2.3 AfA - Bemessungsgrundlage: Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter

Werden im Rahmen der Scheidungsvereinbarung Wirtschaftsgüter übertragen, die zur Einkunftserzielung dienen, insbesondere Grundstücke, ist zu beachten, dass für die (weitere) Abschreibung nach Übertragung der Wirtschaftsgüter der übernehmende Ehegatte Anschaffungskosten hat. Da die Übertragung im Rahmen der Zugewinnausgleichsregelung als entgeltliche Anschaffung gilt, stellt der Wert des übertragenen Gegenstandes die Anschaffungskosten dar, die als weitere AfA-Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind. Es spielt keine Rolle, ob mit den fraglichen Wirtschaftsgütern beim Erwerber Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt werden.

Soweit es sich bei den übertragenen Wirtschaftsgütern um bebaute Grundstücke handelt, ist jedoch zu berücksichtigen, dass zunächst der (nicht abschreibbare) Grundstücksanteil herausgerechnet wird und nur auf den Gebäudeanteil die Abschreibung vorzunehmen ist.

Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut nur um eine Miteigentumshälfte und hatte der übernehmende Ehegatte bereits früher die zweite Miteigentumshälfte inne, so verbleibt es bzgl. der schon bisher gehaltenen Miteigentumshälfte bei der vorherigen AfA-Bemessungsgrundlage und nur auf die übernommene Miteigentumshälfte wird die neue AfA-Bemessungsgrundlage angewendet.

3.2.4 Grunderwerbsteuer bei Vermögensübertragungen im Rahmen einer Scheidung

Wie vorstehend ausgeführt wurde, stellt die Übertragung eines Wirtschaftsgutes - etwa eines bebauten oder unbebauten Grundstücks oder einer Eigentumswohnung - ein entgeltliches Geschäft dar, wenn es der Erfüllung der Zugewinnausgleichsschuld dient. Nach der Rechtsprechung des BFH besteht sogar eine Vermutung dafür, dass die Übertragung einer Immobilie zum Ende der Ehe dem Zugewinnausgleich diene und deshalb entgeltlich sei. Es werden deshalb die Tatbestandsmerkmale der Grunderwerbsteuerpflicht erfüllt.

Nach § 3 Nr. 5 GrEStG ist aber die Übertragung eines Grundstücks zur Abgeltung des Zugewinnausgleichsanspruchs grunderwerbsteuerfrei. Nach dieser Vorschrift ist der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung von der Besteuerung ausgenommen. In sachlicher Hinsicht sind alle Erwerbe aus Anlass der Ehescheidung von der Steuer befreit. Begünstigt ist jede Vermögensauseinandersetzung, die ihre Ursache in der Scheidung hat. Die Vermögensauseinandersetzung erstreckt sich dabei auf die Regelung sämtlicher vermögensrechtlicher Beziehungen der geschiedenen Ehegatten und damit auch auf die Auseinandersetzung von Bruchteilsgemeinschaften der Ehegatten.

Ist allerdings die Auseinandersetzung im Rahmen der Scheidung abgeschlossen, ist eine anschließende Befreiung nicht mehr möglich. Ebenso sind Übertragungen nicht begünstigt, die ihre Ursache nicht in der Scheidung haben.

Vereinbaren jedoch Ehegatten zur Regelung der Vermögensauseinandersetzung im Zusammenhang mit ihrer Scheidung, dass sie vorerst Miteigentümer des weiterhin von einem Ehegatten und dem gemeinsamen Kind genutzten Wohnhauses bleiben, und erhält der nutzende Ehegatte ein notariell beurkundetes Ankaufsrecht für den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten, ist ein nach der Scheidung aufgrund des Ankaufsrechts erfolgter Erwerb vom früheren Ehegatten nach § 3 Nr. 5 GrEStG steuerfrei. § 3 Nr. 5 GrEStG begünstigt nicht den Grundstückserwerb vom Gesamtrechtsnachfolger des geschiedenen Ehegatten.

Nach der Auffassung des FG Nürnberg ist auch die Einbringung eines Grundstücks in eine GbR anlässlich der Vermögensauseinandersetzung nach Scheidung bei einer Zusammenschau der Vorschriften der §§ 3 Nr. 5, 5 Abs. 2 GrErwStG grunderwerbsteuerfrei.

Während der Ehe gilt ohnehin die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 4 GrEStG für Immobilienübertragungen unter Ehegatten. Ehegatten wird die Befreiung von der Grunderwerbsbesteuerung unabhängig vom Vorhandensein von Kindern gewährt.

Schenkungssteuerfrei ist eine solche Übertragung des Familienwohnhauses unter Ehegatten aber nur insoweit, als es um die von den Ehegatten und ggf. in ihrer Haushaltsgemeinschaft lebenden nahen Angehörigen genutzten Gebäudeteile geht.

Diese Regelung sollte aber nicht analog für Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft gelten, was nach Auffassung des BFH auch nicht verfassungswidrig sei. Das FG Münster hielt demgegenüber § 3 Nr. 4 GrEStG in der bis zum 08.12.2010 geltenden Fassung insoweit mit dem GG für unvereinbar, als die Grundstücksübertragungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern nicht wie die Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten von der GrEStG befreit sind, und hat mit Aussetzungs- und Vorlagebeschluss diese Rechtsfrage dem BVerfG vorgelegt. Das BVerfG hat nunmehr die Auffassung des FG Münster bestätigt und die Verfassungswidrigkeit – grundsätzlich auch für die Vergangenheit – angenommen.

Nach dem Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 ist bei der Grunderwerbsteuer - im Gegensatz zur Erbschaft- und Schenkungsteuer (vgl. § 37 Abs. 5 ErbStG) - erst für Erwerbsvorgänge ab dem 14.12.2010 eine Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnern und (auch kinderlosen) Ehegatten vorgesehen (dazu § 3 Nrn. 3 bis 7 GrEStG in Verbindung mit § 23 Nr. 9 GrEStG). Der Gesetzgeber ist den Vorgaben des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 21.7.2010 für die Erbschaft- und Schenkungsteuer auch in allen noch offenen Fällen ab dem 1.8.2001 (= Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes) gefolgt, dagegen fehlt es für die Grunderwerbsteuer an einer Regelung für ältere noch nicht bestandskräftige Fälle. Das FG Niedersachsen gewährt daher einem Antragsteller, einem eingetragenen Lebenspartner, vorläufigen Rechtsschutz in Form der Aufhebung der Vollziehung wegen Diskriminierung im Vergleich zu (auch kinderlosen) Ehegatten bei der Grunderwerbsteuer. Der Anspruch des Antragstellers auf effektiven vorläufigen Rechtsschutz tritt nicht hinter ein "öffentliches Interesse an einer geordneten Haushaltswirtschaft des Staates" zurück; der Berichterstatter lehnt die Rechtsprechung vieler Senate der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs ab, nach der der vorläufige Rechtsschutz des Bürgers gegen vermutlich verfassungswidrige Steuergesetze beschnitten und so zudem die rechtsschutzenttäuschende "pro-futuro"-Praxis des BVerfG unterstützt wird. Die Beschwerde an den BFH wurde nicht zugelassen.

Problematisch ist die Frage der Grunderwerbsteuerfreiheit dann, wenn das Grundstück dem zugewinnausgleichsberechtigten Ehepartner aus dem Vermögen einer Gesellschaft übertragen wird, an dem der zugewinnausgleichsverpflichtete Ehepartner mit dritten Personen beteiligt ist. Ob nur ein dem gesellschaftsrechtlichen Anteil des übertragenden Ehepartners entsprechender Teil grunderwerbsteuerfrei ist oder ob insgesamt die Grunderwerbsteuerfreiheit nicht gegeben ist, weil es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt, ist streitig.

3.2.5 „Oder-Konto“ und Schenkungsteuer

Bei einem Oder-Konto sind die Ehegatten grundsätzlich Gesamtgläubiger nach § 428 BGB, mit der Folge, dass sie nach § 430 BGB im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen berechtigt sind, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Während intakter Ehe der Inhaber scheidet allerdings in der Regel eine Ausgleichspflicht aus, weil sich aus ausdrücklichen oder stillschweigenden Vereinbarungen, Zweck und Handhabung des Kontos oder Vorschriften über die eheliche Lebensgemeinschaft ergibt, dass i. S. von § 430 BGB "ein anderes bestimmt ist". In dieser Entscheidung geht der BGH davon aus, dass während einer intakten Ehe der Beweis für eine der Ausgleichspflicht entgegenstehende Gestaltung des Innenverhältnisses im Allgemeinen einfach zu führen sein werde. Dies spricht dafür, dass einer übereinstimmenden Darstellung des Innenverhältnisses durch die Eheleute regelmäßig gefolgt werden kann, wenn nicht objektive Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Richtigkeit der Darstellung begründen.

Eine anderweitige Bestimmung i.S.v. § 430 BGB liegt vielmehr nahe, wenn feststeht, welche Summen von den einzelnen Kontoberechtigten stammen. Wenn das Guthaben auf dem Oder-Konto wie vorliegend aus einer Steuererstattung resultiert, können die Grundsätze über die Aufteilung eines Steuerguthabens zwischen gemeinsam veranlagten Ehegatten zu einer abweichenden Bestimmung führen. Hinsichtlich der Steuererstattungsansprüche besteht keine Gesamtgläubigerschaft gemeinsam veranlagter Ehegatten. Die Aufteilung eines Steuererstattungsguthabens hat im Innenverhältnis zwischen ihnen nicht hälftig sondern grundsätzlich unter entsprechender Heranziehung des § 270 AO auf der Grundlage fiktiver getrennter Veranlagung zu erfolgen. Fließt eine Steuererstattung auf ein Oder-Konto und bestehen Anhaltspunkte für erheblich differierende Steuerzahlungen der Ehegatten, ist die Vermutung der hälftigen Berechtigung der Kontoinhaber so stark erschüttert, dass der Ehegatte, der hälftigen Ausgleich geltend macht, zumindest ansatzweise vorzutragen hat, wie die Verteilung im Innenverhältnis nach Maßgabe fiktiver getrennter Veranlagung zu erfolgen hätte. Anhaltspunkte für unterschiedliche Steuerzahlungen bestehen im vorliegenden Fall, weil die Antragstellerin Antrag auf Verfahrenskostenhilfe gestellt hat. Das lässt es als unwahrscheinlich erscheinen, dass sie Steuern in einer Höhe bezahlt hat, die die hälftige Partizipation an der Steuererstattung rechtfertigen könnte.

Fehlen schriftliche oder mündliche Vereinbarungen der Eheleute über das Innenverhältnis, ist dieses vornehmlich aus dem Verhalten der Eheleute zu erschließen. Maßgeblich ist, wie die Eheleute das Oder-Konto tatsächlich handhaben und hier insbesondere, wie sie die Mittel verwenden, die sie nicht für die laufende Lebensführung benötigen. Konnte bzw. kann auch der Ehegatte, der keine Einzahlungen auf das Oder-Konto leistet, auf die vom anderen Ehegatten geleisteten Mittel zur Bildung eigenen Vermögens zugreifen, kann dies dafür sprechen, dass es bei der gesetzlichen Ausgleichsregel des § 430 BGB bleiben sollte und jeder Ehegatte über den danach auf ihn entfallenden Teil des Kontoguthabens tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann.

Je häufiger der nicht einzahlende Ehegatte auf das Guthaben des Oder-Kontos zugreift, um eigenes Vermögen zu schaffen, umso stärker spricht sein Verhalten dafür, dass er wie der einzahlende Ehegatte zu gleichen Teilen Berechtigter ist. Verwendet der nicht einzahlende Ehegatte dagegen nur im Einzelfall einen Betrag zum Erwerb eigenen Vermögens, kann das darauf hindeuten, dass sich die Zuwendung des einzahlenden Ehegatten an den anderen Ehegatten auf diesen Betrag beschränkt und nicht einen hälftigen Anteil am gesamten Guthaben auf dem Oder-Konto betrifft. Die Verwendung von Erträgen, die aus dem Guthaben auf dem Oder-Konto erzielt werden, ist für sich allein genommen jedoch kein Indiz für die Berechtigung des nicht einzahlenden Ehegatten an dem Kapital. Für die Entscheidung der Frage, ob der nicht einzahlende Ehegatte über den auf ihn entfallenden Anteil am Guthaben auf dem Oder-Konto im Innenverhältnis zum anderen Ehegatten frei verfügen kann, ist letztlich die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgebend.

Lässt sich trotz Mitwirkung des zur Schenkungsteuer herangezogenen Ehegatten nicht aufklären, ob ein von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichendes Innenverhältnis zwischen den Eheleuten in Bezug auf ein Gemeinschaftskonto vorliegt, weil die Eheleute hierzu - wie dies regelmäßig der Fall sein wird - weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung getroffen haben und sich aus der Handhabung des Kontos entweder keine oder sowohl Anhaltspunkte für als auch gegen eine Alleinberechtigung eines Ehegatten ergeben, sind die Grundsätze zur Feststellungslast anzuwenden.

Wird die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. Oder-Konto) der Eheleute als freigebige Zuwendung an den anderen Ehegatten der Schenkungsteuer unterworfen, trägt das FA die Feststellungslast für die Tatsachen, die zur Annahme einer freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erforderlich sind.

Das Finanzamt trägt die Feststellungslast dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte über das auf den Einzahlungen des anderen Ehegatten beruhende Guthaben auf dem Oder-Konto zur Hälfte tatsächlich und rechtlich frei verfügen kann und damit durch die Zuwendung des hälftigen Guthabens bereichert ist, sowie dass die Zuwendung objektiv unentgeltlich ist. Die Feststellungslast des FA erstreckt sich deshalb grundsätzlich auch darauf, dass die Eheleute keine von der Auslegungsregel des § 430 BGB abweichende Vereinbarung getroffen haben und deshalb ein Rückforderungsanspruch des einzahlenden Ehegatten gegenüber dem anderen Kontoinhaber nicht besteht. Denn nur in diesem Fall kann der nicht einzahlende Ehegatte tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen.

Gibt es allerdings hinreichend deutliche objektive Anhaltspunkte dafür, dass beide Ehegatten zu gleichen Anteilen am Kontoguthaben beteiligt sind, trägt der zur Schenkungsteuer herangezogene Ehegatte die Feststellungslast dafür, dass im Innenverhältnis nur der einzahlende Ehegatte berechtigt sein soll. Allein eine Einzahlung auf dem Oder-Konto durch einen Ehegatten ist aber kein ausreichender Anhaltspunkt dafür, dass der nicht einzahlende Ehegatte zur Hälfte an dem eingezahlten Betrag beteiligt sein soll.

3.2.6. Schenkungsteuer bei Verzicht auf Zugewinnausgleich

Im Erbschaftsteuergesetz ist zwar in § 5 Abs. 2 ErbStG geregelt, dass der Zugewinnausgleich nicht der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegt. Vorsicht vor einer Steuerfalle ist jedoch geboten, wenn auf den zustehenden Zugewinnausgleich verzichtet wird. Das FG Hessen hat entschieden, dass der Verzicht eines Ehegatten auf einen höheren Zugewinnausgleichsanspruch im Rahmen der ehevertraglichen Beendigung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft eine freigiebige Zuwendung an den andern Ehepartnern sein kann.

Der Gestaltungsfreiheit güterrechtlicher Vereinbarungen sind auch dort Grenzen gezogen, wo sie einem Ehepartner eine überhöhte Ausgleichsforderung dergestalt verschafft, dass der Rahmen einer güterrechtlichen Vereinbarung überschritten wird, bzw. die tatsächliche Ausgleichsforderung den vorgesehenen Betrag übersteigt.

4. Steuerliche Behandlung der Gütertrennung

Da bei der Gütertrennung die Ehegatten sich vermögensrechtlich wie Unverheiratete gegenüberstehen, löst die Scheidung auch keine Vermögensauseinandersetzung und keine daran geknüpfte steuerliche Folgen aus. Eine dennoch durchgeführte Vermögensauseinandersetzung im Rahmen der Scheidung bleibt grunderwerbsteuerfrei nach § 3 Nr. 5 GrEStG, soweit es um die Übertragung eines Grundstücks geht.

Eine Gütertrennung kann nach ganz h.M. auch befristet oder auflösend bedingt vereinbart werden.

5. Steuerliche Folgen der Auseinandersetzung der Gütergemeinschaft

Bei dem durch Ehevertrag zu begründenden (§ 1415 BGB) Güterstand der Gütergemeinschaft ist bekanntlich zwischen Gesamtgut, Sondergut und Vorbehaltsgut zu unterscheiden. Einkünfte, die durch persönliche Tätigkeit erzielt werden, werden dem tätigen Ehegatten selbst zugerechnet. Einkünfte dagegen, die durch Vermögen und Wirtschaftsgüter, die zum Gesamtgut gehören, erzielt werden, werden den Ehegatten hälftig zugerechnet. Es muss insoweit eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO durchgeführt werden. Lediglich nicht übertragbare Gesellschaftsanteile werden nicht Gesamtgut und werden nur dem Gesellschafter- Ehegatten zugerechnet.

Gehört zum Vermögen eines Ehegatten bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft ein Gewerbebetrieb mit ins Gewicht fallendem Betriebskapital, so werden die Ehegatten nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig – bilanzierungspflichtige - Mitunternehmer des Betriebs. Dementsprechend ist die Gütergemeinschaft auch im Beschluss des Großen Senats vom 25. Juni 1984 als wirtschaftlich einer Personengesellschaft vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis bezeichnet worden. Wegen der gemeinschaftlichen Zuordnung des Gesamtgutes werden ggf. auch getrennt voneinander betriebene Geschäfte der beiden Ehegatten als eine Mitunternehmerschaft angesehen, für die – trotz getrennter Buchführungs- und Gewinnermittlungskreise – eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung erforderlich ist.

Ein Anteil an einer Personengesellschaft kann zwar grundsätzlich nach § 719 Abs. 1 BGB nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden und gehört unter dieser Voraussetzung zum Sondergut (§ 1417 Abs. 1 Satz 2 BGB), welches gemäß § 1417 Abs. 1 Satz 1 BGB vom Gesamtgut ausgeschlossen ist. Allgemein anerkannt ist jedoch, dass auch ein Anteil an einer Personengesellschaft durch Rechtsgeschäft übertragen werden kann, wenn die Übertragung im Gesellschaftsvertrag zugelassen ist oder die anderen Gesellschafter der Übertragung zustimmen. In diesem Falle fällt auch der Anteil eines Ehegatten an einer Personengesellschaft in das Gesamtgut.

Anders als eine BGB-Gesellschaft soll aber eine eheliche Gütergemeinschaft nicht Kommanditistin einer KG sein können und als solche in das Handelsregister deshalb auch nicht eingetragen werden können.

Soweit im Rahmen der Scheidung das Gesamtgut auseinandergesetzt werden muss , gelten die allgemeinen steuerlichen Regeln, die bei der Auseinandersetzung von Gesamthandgemeinschaften anzuwenden sind. Es kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden. Insbesondere gilt die Übertragung von Wirtschaftsgütern als entgeltliche Übertragung, so dass steuerlich entsprechende Anschaffungsvorgänge anzunehmen sind. Umgekehrt führt die Auflösung von Betriebsvermögen zu entsprechenden Veräußerungsvorgängen mit Gewinnrealisierung und entsprechender Steuerpflicht. Gleiches gilt für Spekulationsgewinne nach § 23 EStG.

So hat bspw. der BFH entschieden, dass bei Auseinandersetzung einer Gütergemeinschaft die Auflösung von Betriebsvermögen vorliege, wenn sowohl das Betriebsgrundstück als auch die Mehrheit der Anteile an der Betriebs-GmbH zum Gesamtgut einer ehelichen Gütergemeinschaft gehören, da die

Voraussetzungen einer personellen Verflechtung im Sinne der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung gegeben seien.

6. Gestaltungen unter Einbeziehung der Steuerfreiheit des Zugewinnausgleichs

6.1. Voraussetzungen des § 5 ErbStG

Der eherechtliche Zugewinnausgleich unterliegt nicht der Erbschaftsteuer und nicht der Schenkungsteuer. Der im Rahmen des gesetzlichen Güterstands vom ausgleichsberechtigten Ehepartner bei Beendigung des gesetzlichen Güterstands der Zugewinngemeinschaft zu beanspruchende Zugewinnausgleich ist erbschaft- und schenkungssteuerfrei (§ 5 ErbStG). Der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft kann bekanntlich

- durch Ehevertrag im Vorhinein ausgeschlossen werden und durch Gütertrennung oder den Güterstand der Gütergemeinschaft ersetzt werden,

- er kann während des Bestehens der Ehe durch eine ehevertragliche Regelung entsprechend beendet werden und

- er wird schließlich durch den Tod eines der beiden Ehepartner beendet.

Bei Nachfolgegestaltungen, insbesondere Unternehmensnachfolgegestaltungen, wird häufig vom Unternehmer zwar Wert darauf gelegt, dass das Versorgungsbedürfnis des überlebenden Ehepartners geschützt und abgesichert ist, das "Umwegmodell" über den Zugewinnausgleich bezüglich eines großen Teils des Vermögens über den Ehepartner wird dabei aber leicht vernachlässigt. Das dem überlebenden Ehepartner zugedachte Vermögen wird häufig lediglich unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrages (von 500.000 Euro) und ggf. noch der Versorgungsfreibetrag berücksichtigt, nicht aber die völlige Steuerfreiheit eines etwaigen Zugewinnausgleichs.

In geeigneten Fällen sollte deshalb überlegt werden, ob nicht ggf. schon zu Lebzeiten beider Ehepartner - in bestem Einvernehmen - durch Ehevertrag der Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet wird, der dem anderen Ehepartner daraus rechnerisch zustehende Zugewinnausgleichsanspruch errechnet und zugewandt wird, um diesen Vermögenstransfer bereits der Steuerfreiheit nach § 5 ErbStG zu unterziehen. Die Höhe der schenkungssteuerfreien Zugewinnausgleichsforderung richtet sich dabei nach den zivilrechtlichen Grundsätzen.

Das so zugewandte Vermögen kann der zugewinnausgleichsberechtigte Ehepartner dann seinerseits ggf. schon vorzeitig unter Ausschöpfung der persönlichen Freibeträge (in Höhe von 205.000 Euro je Elternteil und Kind) ganz oder teilweise den Kindern zuwenden. Die persönlichen Freibeträge im Verhältnis zwischen dem Unternehmer und den Kindern bleiben davon noch völlig unberührt.

Nach neuerer Rechtsprechung des BFH soll allerdings eine ehevertraglich versprochene Leistung als Kompensation für den Verzicht auf künftigen Zugewinn ihrerseits als Schenkung (freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 ErbStG) anzusehen sein.

Nach einer zwischenzeitlichen Rechtsprechung des BFH konnten Eheleute - die im Güterstand der Gütertrennung leben - auch mit erbschaft- bzw. schenkungssteuerlicher Wirkung rückwirkend auf den Tag der Eheschließung Zugewinngemeinschaft vereinbaren. Diese Möglichkeit hat der Gesetzgeber durch Änderung des ErbStG mit dem StMBG vom 21.12.1993 daraufhin sofort wieder genommen. Diese rückwirkende Beseitigung soll nach Auffassung des FG Münster zulässig gewesen sein.

Die Zugewinngemeinschaft kann nach zwischenzeitlicher Auffassung des FG Düsseldorf sehr wohl auch rückwirkend schenkungssteuerfrei vereinbart werden. Das Bayr. Staatsministerium der Finanzen hat diese Rechtsprechung mit Erlass v. 25.9.2006 bestätigt. Dem sind auch das FinMin. Baden-Württemberg mit Erlass vom 7.12.2006 und die OFD Rheinland und die OFD Münster gefolgt. R 12 Abs. 2 S. 3 ErbStR soll insoweit nicht mehr angewandt und entsprechend geändert werden, nachdem das beklagte Finanzamt die Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf beim BFH zurückgenommen hat und das dortige Verfahren eingestellt wurde.

Allerdings hat der Gesetzgeber mit einer Neufassung des § 5 Abs. 1 ErbStG nunmehr ergänzt:

Wird der Güterstand der Zugewinngemeinschaft durch Ehevertrag oder Lebenspartnerschaftsvertrag vereinbart, gilt als Zeitpunkt des Eintritts des Güterstandes (§ 1374 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) der Tag des Vertragsabschlusses.

Daraus wird man folgern müssen, dass die Einräumung einer rückwirkenden Zugewinngemeinschaft b zw. Der damit entstehende Zugewinnausgleichsanspruch als Schenkung gilt.

6.2. Entgültiger oder "fliegender" Zugewinnausgleich

Beenden die Ehegatten die bislang bestehende Zugewinngemeinschaft, indem sie durch einen Ehevertrag unter sich Gütertrennung vereinbaren, so lösen sie kraft Gesetzes einen Zugewinnausgleichsanspruch (§§ 1372, 1378 Abs. 3 BGB) aus. Zur Erfüllung dieses Anspruchs kann Vermögen übertragen werden, das dann nicht der Schenkungsteuer (§ 5 Abs. 2 ErbStG) unterliegt, da es nicht auf einem unentgeltlichen Rechtsgrund beruht. Auf diese Weise kann Vermögen von dem Ehegatten, der in der Ehezeit einen größeren Vermögenszuwachs erzielt hatte, auf den anderen Ehegatten übertragen werden – und zwar frei von Schenkungsteuer.

Kehrt man allerdings nun nicht mehr in den gesetzlichen Güterstand zurück, erhöhten sich dadurch die Pflichteile der Kinder (§§ 1931 Abs. 4, 2303 BGB). Das ist häufig nicht gewollt. Also wird man erneut wieder den Güterstand der Zugewinngemeinschaft wählen.

Zu beachten ist dabei allerdings, dass § 5 Abs. 2 ErbStG - zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung - nur dann anwendbar ist, wenn mit der vereinbarten Zugewinnausgleichsregelung der Ehegatten auch der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet wird. Ein vorzeitiger Ausgleich des entstandenen Zugewinns bei gleichzeitiger Fortsetzung der Zugewinngemeinschaft ist dagegen nach dieser Vorschrift nicht privilegiert.

Diese Rechtsauffassung hat das FG Köln mit zwei noch nicht rechtskräftigen Entscheidungen vom 4.6.2002 teilweise bestätigt und teilweise noch präzisiert:

In der ersten Entscheidung hat das FG Köln ausgeführt:

1. Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft ist i.S. der §§ 1378 Abs.3 Satz 1 BGB, 5 Abs.°2 ErbStG "beendet", wenn er gemäß § 1408 Abs.1 BGB "aufgehoben" wird.

2. Ein ehevertraglich vereinbarter vorzeitiger Zugewinnausgleich unter Fortbestand des Güterstands (sog. "fliegender Ausgleich") führt nicht zur Entstehung einer nach § 5 Abs.2 ErbStG nicht steuerbaren Ausgleichsforderung i.S. des § 1378 BGB; dies gilt jedenfalls dann, wenn die vertraglich vereinbarte Forderung auch inhaltlich nicht dem gesetzlichen Umfang entspricht.

In der zweiten Entscheidung hat das FG Köln dagegen festgestellt

1. Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft ist i.S. der §§ 1378 Abs.3 Satz 1 BGB, 5 Abs.2 ErbStG "beendet", wenn er gem. § 1408 Abs.1 BGB "aufgehoben" wird; eine Totalbeendigung ist für die Entstehung der Ausgleichsforderung nach § 1378 Abs.3 Satz 1 BGB nicht erforderlich.

2. Die im Hinblick auf die güterrechtliche Vertragsautonomie im Zivilrecht allgemein anerkannte Tatsache, dass es den Ehegatten unbenommen ist, den Güterstand der Zugewinngemeinschaft aufzuheben und nach Zwischenschaltung einer - beliebig langen - Phase der Gütertrennung (§ 1414 BGB) erneut zu begründen, ist auch im Erbschaftsteuer-Recht und Schenkungsteuer-Recht zu beachten (sog. „Güterstandsschaukel“).

3. Allein der Umstand, dass die Ehegatten den Güterstand der Zugewinngemeinschaft unmittelbar nach seiner Aufhebung wiederherstellen, rechtfertigt weder die Annahme eines Scheingeschäfts (§ 41 Abs.2 AO) noch eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO).

Der BFH hat diese Rechtsprechung zum „fliegenden Zugewinnausgleich“ und zur sog. „Güterstandsschaukel“ inzwischen bestätigt:

1. Entsteht von Gesetzes wegen eine Ausgleichsforderung durch ehevertragliche Beendigung des Güterstandes der Zugewinngemeinschaft, ist dies nicht als freigebige Zuwendung schenkungsteuerbar, wenn es tatsächlich zu einer güterrechtlichen Abwicklung der Zugewinngemeinschaft kommt, und zwar auch dann nicht, wenn der Güterstand der Zugewinngemeinschaft im Anschluss an die Beendigung neu begründet wird.

2. Gleichen Ehegatten bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft den Zugewinn zwischenzeitlich aus, ohne den gesetzlichen Güterstand beendet zu haben, ist dies eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung.

Ähnlich hat der BFH inzwischen für den Fall entschieden , dass die Ehegatten Geld bzw. Wirtschaftsgüter als Ausgleich dafür übertragen, dass bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen werden soll und sich die Ehegatten schuldrechtlich so stellen wollten, als hätten sie unter Beschränkung des Ausgleichsanspruchs auf die vereinbarten Leistungen den Güterstand beendet. Werden Wirtschaftsgüter zur Abgeltung eines rechtsgeschäftlich begründeten Anspruchs, mit dem bei fortbestehender Zugewinngemeinschaft der sich bis dahin ergebende Zugewinn ausgeglichen werden soll, übertragen, handelt es sich um einen (objektiv) unentgeltlichen Vorgang und um eine freigebige Zuwendung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Der Verzicht auf eine im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht entstandene, möglicherweise erst zukünftig entstehende Ausgleichsforderung stellt keinen in Geld bewertbaren Vermögenswert dar, sondern verkörpert allenfalls eine bloße Erwerbschance, die nicht in Geld veranschlagt werden kann

und deshalb nach § 7 Abs. 3 ErbStG bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliegt, nicht zu berücksichtigen ist.

Die lebzeitige Beendigung der Zugewinngemeinschaft bietet sich im Übrigen auch als Gestaltungsmittel zur Erlangung rückwirkender Steuer- und Straffreiheit von bisher bereits getätigten unbenannten Zuwendungen an den anderen Ehegatten ohne entsprechende Schenkungsteuererklärung an. Bekanntlich hat der BFH die unbenannte Zuwendung unter Ehegatten als schenkungsteuerbar eingeordnet. Eine Ausgleichszahlung anlässlich der Begründung einer modifizierten Zugewinngemeinschaft soll – mangels gesicherter Erwerbsaussichten - nicht schenkungsteuerfrei sein, ähnlich wie auch ein Erbverzicht gegen Abfindung.

Vom BFH noch nicht entschieden ist auch die Frage der Schenkungsteuerbarkeit der Gestaltungsvariante, bei der vor der Eheschließung eine Gegenleistung für einen Zugewinnausgleichsverzicht im Scheidungsfall vereinbart wird.

Offen ist auch noch, ob eine sog. „umgekehrte“ Güterstandsschaukel (rückwirkende Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft für die Vergangenheit und Vereinbarung der anschließenden Gütertrennung mit Gewährung des entsprechenden Zugewinnausgleichs) und die „doppelte“ Güterstandsschaukel (rückwirkende Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft für die Vergangenheit und Vereinbarung der anschließenden Gütertrennung mit Gewährung des entsprechenden Zugewinnausgleichs sowie anschließende erneute Vereinbarung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft) als Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten anzusehen sind. Die Neufassung des § 5 Abs. 1 ErbStG spricht jedoch dagegen.

Allerdings sind solche Güterrechtsverträge nicht insolvenzfest. Auch im Zusammenhang mit güterrechtlichen Verträgen, die der Schuldner mit einer nahestehenden Person nicht früher als zwei Jahre vor dem Eröffnungsantrag schließt, werden sein Gläubigerbenachteiligungsvorsatz und die Kenntnis des anderen Teils hiervon widerleglich vermutet.

7. Auseinandersetzung durch Realteilung?

7.1. Realteilung bei Erbauseinandersetzungen

Nach den Grundsätzen des Großen Senats des BFH für die Erbauseinandersetzung über Mischvermögen (Betriebs- und Privatvermögen) kann ein solcher Mischnachlass erfolgsneutral im Wege der Realteilung auseinandergesetzt werden. Das kann so geschehen, dass der eine Erbe das Privat- und der andere das Betriebsvermögen erhält. Bei dieser Form der Realteilung bleibt außer Betracht, dass die Erben bezüglich des geerbten Betriebsvermögens Mitunternehmer geworden sind, der eine also seinen Mitunternehmeranteil gegen Zuteilung von privatem Nachlassvermögen aufgibt und der andere gegen Hingabe seines Anteils am Privatvermögen Alleinunternehmer wird.

7.2. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Gütergemeinschaften

Das FG München hat diese Grundsätze auf die Realteilung des Gesamtguts einer Gütergemeinschaft mit Mischvermögen angewandt. Diese Auffassung lässt sich damit begründen, dass in beiden Fällen Gesamthandvermögen auseinander gesetzt wird und in beiden Fällen bereits zivilrechtlich Realteilung möglich ist.

7.3. Realteilung bei der Auseinandersetzung von Zugewinngemeinschaften

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 21.3.2002 mit der Vermögensauseinandersetzung nach Ehescheidung bei Bestehen einer Zugewinngemeinschaft befasst, bei der einem Ehegatten Privatvermögen und dem anderen Ehegatten betriebliches Vermögen zugeteilt wurde. Die beteiligten Ehegatten waren übereingekommen, dass die Ehefrau den ihr gehörenden Anteil einer gewerblich tätigen GbR auf den Ehemann übertragen sollte gegen Freistellung der damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten. Der Ehemann verpflichtete sich zur Übertragung seiner Miteigentumshälfte an dem gemeinsamen Einfamilienhaus sowie zur Zahlung von 45.000 DM. Das Finanzgericht, welches über die Höhe des Veräußerungsgewinns der Ehefrau hinsichtlich der GbR-Beteiligung zu entscheiden hatte, vertrat die Auffassung, dass im Streitfall eine erfolgsneutrale Realteilung vorliege.

Der BFH hat am 21.3.2002 entschieden , dass die Grundsätze über die Erbauseinandersetzung eines sog. Mischnachlasses mit der Möglichkeit einer gewinnneutralen Realteilung nicht auf die Aufteilung gemeinschaftlichen Vermögens bei Beendigung einer ehelichen Zugewinngemeinschaft unter Lebenden angewandt werden können. Diese Grundsätze würden nur in Fällen gelten, in denen Gesamthandvermögen auseinander gesetzt werde. Es liege bei der Zugewinngemeinschaft jedoch keine Beendigung einer Gemeinschaft vor, sondern es entstehe bei Beendigung eine Geldforderung eines Ehegatten. Einigen sich die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung übernimmt, so liege hierin eine Anteilsveräußerung vor. Auch die Besonderheiten der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft rechtfertigten keine andere steuerliche Betrachtung.

Die Zugewinngemeinschaft stellt als solche weder eine Gesamthands- noch eine Bruchteilsgemeinschaft dar. Das Vermögen des Mannes und der Frau werden nicht gemeinschaftliches Vermögen der Ehegatten (§ 1363 Abs. 2 Satz 1 BGB). Die Zugewinngemeinschaft ist entgegen ihrem Namen keine Gemeinschaft. Einer Auseinandersetzung bedarf sie nicht. Auch der Zugewinn, den die Ehegatten während der Ehe erzielen, wird - sofern die Ehe nicht durch den Tod eines Ehegatten beendet wird - nicht nach Maßgabe der Beendigung einer Gemeinschaft (§§ 749°ff. BGB), sondern durch eine Geldforderung des Ehegatten mit dem geringeren Zugewinn ausgeglichen (§§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 Abs. 1 BGB).

Einigen sich z.B. die Ehegatten in der Weise, dass einer von ihnen den Gesellschaftsanteil des anderen gegen eine den Buchwert übersteigende Ausgleichsleistung (z.B. privates Einfamilienhaus) übernimmt, so liegt hierin eine steuerpflichtige Anteilsveräußerung. Besteht die Ausgleichsleistung in der Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem vermieteten Grundstück, kann der andere Ehegatte u.U. einen nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn erzielen.

8. Problematik der zinslosen Stundung

8.1. Problemstellung

Eine langfristige unverzinsliche Stundung von Forderungen ist in geschäftlichen Beziehungen unter fremden Dritten eher die Ausnahme. Häufig erfolgen sie aber in Rechtsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen: im Familienrecht, etwa im Zusammenhang mit Ansprüchen auf Zugewinnausgleich oder mit sonstigen Vermögensauseinandersetzungen unter Ehegatten, im Erbrecht, etwa im Zusammenhang mit Vermächtnissen und Pflichtteils- oder Pflichtteilsergänzungsansprüchen oder im Schuldrecht, etwa im Zusammenhang mit Darlehensgewährungen an Unternehmerehegatten

oder mit Kauf- oder Mietverträgen unter nahestehenden Personen. Aus solchen Gestaltungen können aber sowohl schenkung- als auch ertragsteuerliche Probleme resultieren.

8.2. Schenkungssteuerliche Aspekte

Die Gewährung zinsloser Darlehen ist gerade unter nahestehenden Personen üblich. Die möglichen schenkungssteuerlichen Implikationen der Darlehensvergabe sind dabei jedoch zu beachten. In einem vom FG Münster entschiedenen Fall hatte der Darlehensgeber seiner Lebensgefährtin ein unbefristetes und unverzinsliches Darlehen gewährt, das nach etwa sechs Jahren zurückgezahlt wurde. Das FG Münster sah hierin eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, also eine grundsätzlich steuerpflichtige Schenkung.

Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, wonach sowohl ein zinsloses, als auch ein niedrig verzinsliches Darlehen eine freigebige Zuwendung darstelle und folglich der Schenkungsteuer unterliege. Begründet wird dies mit dem vom Darlehensgeber unentgeltlich gewährten Recht, das als Darlehen überlassene Kapital zu nutzen, welches der Darlehensgeber ansonsten selbst ertragbringend einsetzen könne.

Wie der bei der Darlehensnehmerin entstehende Nutzungsvorteil zu bewerten sei, beantwortete das FG Münster in der zitierten Entscheidung auf Grundlage der §§ 12 ff. BewG unter Berücksichtigung der effektiven Darlehenslaufzeit von sechs Jahren. Das Gericht stellte hierbei auf § 12 Abs. 3 Satz 1 BewG ab, wonach der Wert unverzinslicher Forderungen oder Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, dem Betrag entspricht, der vom Nennwert nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen verbleibt. Nach § 12 Abs. 3 Satz 2 BewG ist dabei von einem Zinssatz von 5,5 % auszugehen.

Den Kapitalwert des Nutzungsvorteils ermittelte das FG Münster dementsprechend auf der Basis eines Zinssatzes von 5,5% p.a.. Ausdrücklich gesteht das Gericht dabei in der Urteilsbegründung zu, dass ein entsprechender Zinssatz in den maßgeblichen Streitjahren „jedenfalls bei seriöser Geldanlage“ nicht erzielbar gewesen wäre. Nach Überzeugung des Gerichts hätte am Markt unter Berücksichtigung von Laufzeit und Darlehenssumme lediglich ein Zinssatz von 4,5 % erzielt werden können. Dennoch sah sich das FG Münster gehindert, bei der Bemessung des Nutzungsvorteils der Beschenkten den am Markt erzielbaren Zins zugrunde zu legen. Denn nach dem BewG komme der Ansatz eines anderen Zinssatzes als 5,5 % nicht in Betracht, wie auch der Rechtsgedanke des § 13 Abs. 3 Satz 2 BewG belege.

Die Ermittlung des Nutzungsvorteils auf der Basis eines Zinssatzes von 5,5% kann sich auf die bisherige Rechtsprechung des BFH stützen, wobei der BFH – anders als das FG Münster in der zitierten Entscheidung – im Rahmen der Bewertung regelmäßig auf § 15 Abs. 1 BewG abstellt. Der Jahreswert der Nutzung einer Geldsumme ist danach, wenn kein anderer Wert feststeht, mit 5,5% anzunehmen. Bei niedrig verzinslichen Darlehen ergebe sich der Jahreswert des Nutzungsvorteils regelmäßig aus der Differenz zwischen dem vereinbarten Zinssatz und 5,5%.

Die vom FG Münster vertretene Ansicht kann nicht überzeugen. Überraschend ist zunächst, dass das Gericht sich bei der Wertermittlung auf § 12 Abs. 3 BewG und nicht auf § 15 Abs. 1 BewG stützte. Denn § 12 BewG betrifft die Bewertung der Kapitalforderung selbst, wohingegen § 15 Abs. 1 BewG die Bewertung der Nutzung einer Geldsumme betrifft. § 15 Abs. 1 BewG eröffnet aber seinem Wortlaut

nach gerade die Möglichkeit der Ermittlung eines abweichenden gemeinen Werts der Nutzungen, der im vom FG Münster zu entscheidenden Fall nach Überzeugung des Gerichts mit 4,5 % p.a. anzusetzen war.

Aufgrund des sicherlich erheblichen Vollzugsdefizits bei der Besteuerung zinsloser bzw. niedrigverzinslicher Darlehen könnte man überdies die Frage stellen, ob es nicht sinnvoller bzw. eventuell aus gleichheitsrechtlichen Gründen (Art. 3 Abs. 1 GG) sogar geboten sein könnte, auf eine Erfassung zinsloser oder niedrigverzinslicher Darlehen im Rahmen der SchenkSt zu verzichten. Für den jedenfalls wirtschaftlich vergleichbaren Fall der unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung einer Wohnung entspricht diese Sichtweise im Übrigen der ganz herrschenden Auffassung; nach der BFH-Rechtsprechung ist hierin im Regelfall keine Schenkung zu sehen. Dogmatisch mag die abweichende Behandlung der Wohnraumüberlassung zu begründen sein (zivilrechtlich liegt eine Leihe vor, was eine Schenkung ausschließt.

8.3. „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH

Die sog. „Aufteilungsrechtsprechung“ des BFH ist vielen Beratern unbekannt. Sie basiert dogmatisch auf § 12 Abs. 3 BewG. Danach ist bewertungsrechtlich der Wert unverzinslicher Forderungen oder Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und die zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig sind, um einen Zinsanteil nach Abzug von Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen zu kürzen, wobei von einem Zinssatz von 5,5 % p.a. auszugehen ist. Eine solche unverzinsliche Forderung ist also in einen Kapitalanteil und einen Zinsanteil aufzuteilen. Dies korrespondiert mit der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wonach Verbindlichkeiten im Betriebsvermögen mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen sind, wenn die Laufzeit der Verbindlichkeiten am Bilanzstichtag noch mindestens 12 Monate beträgt.

Diese Aufteilung einer langfristig unverzinslich gestundeten Forderung bzw. Verbindlichkeit in einen Kapitalanteil und einen Zinsanteil soll nach der Rechtsauffassung verschiedener Senate des BFH und der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung nicht nur für die erbschaft- bzw. schenkungsteuerrechtliche Bewertung und für die ertragsteuerliche Bewertung bilanzierender Unternehmer gelten. Da nach § 1 Abs. 1 BewG die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 12 bis 16 BewG für alle öffentlich-rechtlichen Abgaben, die durch Bundesrecht geregelt sind, gelten, wird darin ein allgemeiner Rechtsgrundsatz für die steuerliche Behandlung langfristig unverzinslich gestundeter Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gesehen. Deshalb sollen auch andere langfristig unverzinslich gestundete Forderungen / Verbindlichkeiten entsprechend abgezinst und in einen Kapitalanteil und in einen Zinsanteil aufgeteilt werden.

Der so ermittelte Zinsanteil soll dann nach der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG beim Gläubiger der Forderung zum Zeitpunkt des Zuflusses (vgl. § 11 EStG) zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen („Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“). Dies soll insbesondere auch dann gelten, wenn die Beteiligten des Rechtsverhältnisses die Stundung ausdrücklich als „unverzinslich“ vereinbart haben.

Insoweit besteht dann auch eine Steuererklärungspflicht im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Gläubigers der Kapitalforderung mit den gesetzlich vorgesehenen Sanktionen bei Nichtbeachtung, bis hin zu Einleitung von steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren.

8.4. Haftungsgefahren

Stundet also beispielsweise eine zugewinnausgleichsberechtigte Ehefrau im Rahmen einer Scheidungsfolgevereinbarung dem Ehemann langfristig die Zugewinnausgleichsforderung unverzinslich oder stundet etwa ein Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigter dem Erben seine Forderung aus einem Vermächtnis oder aus Pflichtteilsrecht langfristig unverzinslich, entsteht nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung die entsprechende Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Berater, die diesen Aspekt im Rahmen der anwaltlichen oder steuerlichen Beratung bzw. Vertretung übersehen, geraten daher möglicherweise in entsprechende Beraterhaftung, sowohl im Hinblick auf vermeidbare Steuerbelastungen als auch im Hinblick auf Säumniszuschläge, Kosten oder möglicherweise auch steuerstrafrechtliche Geldbußen oder Geldstrafen.

8.5. Neue Rechtsprechung des 8. Senats

Diese Rechtsprechung hat der 8. Senat des BFH in einem AdV-Verfahren zumindest für eine zinslos gestundete Zugewinnausgleichsforderung allerdings inzwischen in Zweifel gezogen: Ob bei zinsloser Stundung eines ehevertraglich anerkannten Zugewinnausgleichsanspruchs Zinsen für die Stundung als Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG anzusetzen sind, ist ernstlich zweifelhaft i.S. des § 69 FGO . Zwar sind die tatbestandlichen Voraussetzungen dafür dem Grunde nach erfüllt. Jedoch kommt zugleich eine Schenkung des anspruchsberechtigten Ehegatten i.S. des ErbStG in Betracht. Um eine Doppelbesteuerung dem Grunde nach zu verhindern, muss die Ertragsbesteuerung in derartigen Konstellationen zurücktreten.

8.6. Neue Rechtsprechung des 2. Senats

In der zinslosen Gewährung eines Darlehens liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung. Dies gilt zumindest dann, wenn das Darlehen nicht nur zinslos gewährt wird, sondern vom Darlehensempfänger auch keine anderweitige Gegenleistung für die Kapitalüberlassung zu entrichten ist. Gegenstand der Zuwendung ist in diesem Falle die Gewährung des Rechts, das als Darlehen überlassene Kapital zu nutzen. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht nach Vorschriften des ErbStG steuerbefreit ist (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG). Die Bereicherung wird im Ergebnis nach den Grundsätzen ermittelt, die gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG für die Bestimmung der Bereicherung im Fall des Erwerbes von Todes wegen gelten.

Die Bewertung der Schenkung steuerrechtlichen Bereicherung des Erwerbers richtet sich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes, soweit nicht die Vorschriften in § 12 Abs. 2 bis 6 ErbStG etwas anderes bestimmen. Im Falle der Nutzungsüberlassung eines Kapitalbetrages bestimmt sich der Schenkung steuerrechtliche Wert durch den Kapitalwert dieser Nutzung. Sind die Nutzungen zeitlich beschränkt, errechnet sich deren Kapitalwert durch Multiplikation des Jahreswertes der Nutzung mit dem von der Laufzeit abhängigen Vervielfältiger (§ 13 Abs. 1 Satz 1 BewG in Verbindung mit der Anlage 9a hierzu). Ist die (Kapital-)Nutzung von unbestimmter Dauer bemisst sich deren Kapitalwert durch das 9,3-fache des Jahreswertes (§ 13 Abs. 2 Halbsatz 2 BewG).

Der Jahreswert der Nutzung einer Geldsumme ist mit einem Anteil von 5,5% von dem Geldbetrag anzunehmen, soweit kein anderer Wert feststeht (§ 15 Abs. 1 BewG). Ein solcher abweichender Wert kann dabei nur ein anderweitig feststehender gemeiner, das heißt allgemein gültiger, Wert sein. Vergleichsmaßstab für die Feststellung eines anderen Wertes ist der marktübliche Zinssatz, der bei

Gewährung oder Aufnahme eines Darlehens zu - abgesehen von der Zinslosigkeit - vergleichbaren Bedingungen zu entrichten gewesen wäre.

Zwar kann die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einem beweglichen oder unbeweglichen Gegenstand durchaus eine Gegenleistung im Sinne einer die freigebige Zuwendung ausschließende Entgeltlichkeit darstellen.

Dies gilt jedoch nicht für die an den Darlehensgeber erfolgte Nutzungsüberlassung an den Wohnräumen im Rahmen eheähnlicher oder lebenspartnerschaftlicher Beziehungen. Vielmehr ist die Tatsache des gemeinsamen Wohnens der Klägerin mit ihrem Lebensgefährten in erster Linie Ausdruck ihres lebenspartnerschaftlichen Verhältnisses zu einander. Im Falle solcher eheähnlicher oder lebenspartnerschaftlicher Beziehungen ist ein Zusammenleben, wie das der Klägerin mit ihrem Lebensgefährten, schließlich nichts Ungewöhnliches oder Seltenes. Grundlage des Zusammenlebens ist regelmäßig die Entscheidung zugunsten dieser Lebensweise, nicht hingegen die Gewährung eines zinslosen Darlehens.

Der objektive Zuwendungstatbestand im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ErbStG ist immer dann erfüllt, wenn die Zuwendung beim Empfänger zu einer endgültigen Vermögensmehrung in Gestalt einer Bereicherung führt, dem im Sinne der objektiven Unentgeltlichkeit kein äquivalenter Vermögensabfluss gegenübersteht.

9. Zugewinnausgleichsanspruch – Erfüllung durch Übertragung einer Immobilie – Steuerliche Problematiken dieser Gestaltungsform

9.1. Ausgleichsanspruch

Grundsätzlich ist der Ausgleichsanspruch nach den §§ 1372 ff. BGB auf Geld gerichtet.

Nach § 3 Nr. 2 EStG unterliegt dieser Ausgleichsanspruch grundsätzlich weder der Einkommen- noch der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Wird jedoch anstelle des Geldes ein Vermögensgegenstand zum Ausgleich desselben übertragen, so kann sich dadurch eine Steuerlast ergeben.

Wird beispielsweise eine vermietete Immobilie übertragen, die noch nicht 10 Jahre gehalten wurde (§ 23 EStG) oder aus einem Betriebsvermögen stammt als Ausgleich übertragen, ist der Maßgeblich durch die Übertragung / Entnahme entstehende Gewinn (bestehend aus den sog. „stillen Reserven“ steuerpflichtig.

Vom Grundsatz her ermöglicht § 1383 BGB die Übertragung bestimmter Vermögensgegenstände unter Anrechnung auf die Ausgleichsforderung. Steuerlich handelt es sich beispielsweise bei der Übertragung einer nicht selbstgenutzten privaten Immobilie von einem Ehegatten auf den anderen um ein privates Veräußerungsgeschäft. Unter den in § 23 EStG genannten Voraussetzungen (10-Jahresfrist) ist der Saldo aus Veräußerungserlös und seinerzeitigen Anschaffungskosten zu versteuern.

Probleme kann es allerdings auch bei selbstgenutzten Wohnhäusern kommen, wenn diese innerhalb der 10-Jahresfrist nicht mehr selbst bewohnt, sondern ausschließlich vom anderen Ehegatten (wegen der Trennung) genutzt werden.

Dazu folgen Beispiele[5]:

Beispiel 1:

M und F lassen sich im Jahr 2017 scheiden. F hat gegenüber M einen Zugewinnausgleichsanspruch in Höhe von 150.000 €. Um diesen Ausgleichsanspruch zu erfüllen, überträgt M der F eine vermietete Eigentumswohnung, die er im Jahr 2009 zum Kaufpreis von 120.000 € erworben hatte. Die Wohnung ist mittlerweile 150.000 € wert.

Die Wohnung wurde jährlich mit 2% abgeschrieben.

Lösung

Da die Immobilie weniger als 10 Jahre im Eigentum des M stand, ist der Saldo aus aktuellem Verkehrswert und seinerzeitigen Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen zu versteuern.

Es ergibt sich ein (fiktiver) Veräußerungsgewinn in Höhe von 51.600 €, die M im Jahr 2012 zusätzlich versteuern muss.

Der Wert setzt sich aus dem gestiegenen Marktwert und den Abschreibungen zusammen.

5 Vgl. FuR 2011, S. 381 ff..

Beispiel 2:

M ist Alleineigentümer des vormals mit seiner Frau selbstgenutzten Wohnhauses. M ist seit Beginn des Getrenntlebens, das zwei Jahre vor der Scheidung liegt, aus dem ehemals gemeinsam genutzten Haus ausgezogen. Seine Frau bewohnt das Haus nun noch mit den gemeinsamen Kindern.

Fraglich erscheint, ob das Haus für M steuerlich noch als eigen genutzte Immobilie gilt. Dabei ist auf die Wohnsituation des Eigentümers abzustellen. M nutzt die Immobilie nicht mehr. Eine Immobilie gilt auch dann nicht mehr als selbst genutzt, wenn sie dem dauerhaft getrenntlebenden Ehegatten überlassen ist[6]. Sonst wären Unterhaltskonstrukte mit fiktiven Mieten nicht möglich. Auch hier fällt entsprechend Steuer an.

Wohnt ein Kind, beispielsweise zu Studienzwecken in einer Eigentumswohnung, die dem M gehört, hängt die Besteuerung davon ab, hängt die Besteuerung davon ab, ob das Kind für die Nutzung Miete zahlt oder nicht.

Bei unentgeltlicher Nutzung gilt sie als zu eigenen Wohnzwecken einem nahen Angehörigen überlassen und damit beim Eigentümer als selbst genutzt. Zahlt das Kind Miete, handelt es sich um eine vermietete Immobilie mit der Pflicht zur Besteuerung.

Bei Bauland, dass erst später bebaut wird, gilt für die 10-Jahresfrist des § 23 EStG, dass schon der Kauf des Baulandes für die 10-Jahresfrist zählt, auch, wenn es erst Jahre später bebaut und vermietet wird.

9.2. Problempunkte

Soweit daher die verkaufte Immobilie von den Ehepartnern zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist, werden sich aus der Übertragung bzw. einem Verkauf keine einkommensteuerrechtlichen Folgen ergeben.

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

Aber:
Ein vorschneller Auszug aus Familienwohnheim kann steuerlich nachteilig sein

Vorsicht ist geboten, wenn derjenige Ehepartner vor dem Verkauf ausziehen will, dem das Objekt gehört bzw. wenn ein Ehepartner auszieht, der Miteigentümer ist. Nur soweit z. B. die Ehefrau mit einem Kind i. S. d. § 32 EStG in dem Familienheim wohnen bleibt, wird dieses trotz Auszugs des Alleineigentümers als ein zu eigenen Wohnzwecken des Alleineigentümers genutztes Wohnheim angesehen.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt nicht vor, wenn der hälftige Miteigentumsanteil des Steuerpflichtigen an einer Wohnung ausschließlich einem i. S. d. § 32 EStG zu berücksichtigenden neunjährigen Kind unentgeltlich überlassen worden sein soll, das in der Wohnung gemeinsam mit der getrenntlebenden Ehefrau des Steuerpflichtigen wohnt.

Sind keine Kinder vorhanden, führt der Auszug des Eigentümers mit der Übertragung an einen Dritten oder den zurückbleibenden Partner zu einem steuerpflichtigen Verkauf (auch wenn die Übertragung im Rahmen des Zugewinnausgleichs erfolgt und kein Geld fließt), soweit nicht mehr als 10 Jahre seit der Anschaffung vergangen sind.

6 BFH vom 26.01.1994, X R 17/91.

Auf der sicheren Seite ist man, wenn Eheleute, z. B. im Rahmen der Güterstands Schaukel, vor der räumlichen Trennung und vor Einreichung der Scheidung die Eigentumsverhältnisse am selbst genutzten Immobilieneigentum so regeln können, dass der im Objekt verbleibende Ehepartner das Alleineigentum bekommt. Nur die Übertragung des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Familienwohnheims bleibt nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG unabhängig vom Wert komplett Schenkung steuerfrei, sofern es zu Lebzeiten an den Ehepartner zu Eigentum übertragen wird.

10. Die neue BFH-Rechtsprechung

Einkommensteuer | Privates Veräußerungsgeschäft durch Scheidungsfolgenvereinbarung trotz Nutzung des Objekts durch die geschiedene Ehefrau und den gemeinsamen Sohn

Kernaussage des BFH7:

Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt auch dann vor, wenn der geschiedene Ehemann seinen Miteigentumsanteil an dem durch die geschiedene Ehefrau und den gemeinsamen Sohn genutzten Gebäude im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung zur Vermeidung einer Zwangsversteigerung veräußert. Eine Veräußerung i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG setzt eine Willensentscheidung des Steuerpflichtigen voraus, die auch in einer (wirtschaftlichen) Zwangslage getroffen werden kann. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG setzt voraus, dass die Nutzung ausschließlich durch eigene Familienangehörige erfolgt; eine geschiedene Ehefrau rechnet nicht dazu.

Einordnung:

Der IX. Senat des BFH hatte vorliegend zu klären, ob die Veräußerung eines Miteigentumsanteils im Rahmen einer Scheidungsfolgenvereinbarung bei drohender Zwangsversteigerung den tatbestandlichen Begriff einer Veräußerung erfüllt und ob die Überlassung des Miteigentumsanteils an den gemeinsamen Sohn zur Nutzung mit der in Trennung lebenden Ehefrau das Tatbestandsmerkmal der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfüllt. Hinsichtlich der ersten Frage betont der BFH, dass es an dem für eine Veräußerung maßgeblichen Veräußerungswillen nur fehlen kann, wenn keine freie Willensentscheidung möglich ist (BFH, Urteil v. 21.5.2019 - IX R 6/18 , BFH/NV 2019 S. 1227 , NWB WAAAH-31285). Bei der zweiten Frage kommt der IX. Senat zu dem Ergebnis, dass die ausschließliche Überlassung an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken darstellt. Die Überlassung zur Mitnutzung durch die Kindsmutter ist hingegen schädlich, wenn die Ehe geschieden ist, da dann kein Familienverhältnis mehr gegeben ist.

Sachverhalt:

Im Urteilsfall erwarb der Kläger zusammen mit seiner damaligen Ehefrau ein Einfamilienhaus zur Selbstnutzung mit dem gemeinsamen Sohn. Zwei Jahre nach dem Auszug des Klägers aus dem Gebäude wurde die Ehe geschieden. Nachdem die Ehefrau die Zwangsversteigerung angedrohte hatte, falls der Kläger nicht willens sei, ihr seinen hälftigen Anteil an dem Objekt zu verkaufen, willigte der Kläger ein und veräußerte seinen Miteigentumsanteil im Rahmen einer notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung. Er erzielte dabei einen Veräußerungsgewinn. Anders als der Kläger sah das beklagte Finanzamt in dem Veräußerungsvorgang ein steuerpflichtiges privates

7 BFH, Urteil v. 14.2.2023 - IX R 11/21.

Veräußerungsgeschäft. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens legte der Kläger dar, die Überlassung des Miteigentumsanteils an den gemeinsamen Sohn zu Wohnzwecken sei ausreichend und überdies sei die Veräußerung in einer Zwangslage erfolgt. Sowohl das beklagte Finanzamt als auch das Finanzgericht (FG München, Urteil v. 11.3.2021 - 11 K 2405/19 , NWB WAAAH-83881) und letztlich auch der BFH werteten den Vorgang jedoch als steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft.

Anmerkungen:

In der vorliegenden Entscheidung zeigt der IX. Senat auf, dass zwar grundsätzlich die Möglichkeit besteht, ein Objekt abzugeben, ohne dass dies eine Veräußerung i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellt, denn der Begriff der Veräußerung setzt eine willentliche Entscheidung des Steuerpflichtigen voraus. Eine wirtschaftliche Zwangslage ist nicht ausreichend, um eine Willensentscheidung auszuschließen. Das FG München hat im erstinstanzlichen Urteil festgestellt, dass der Kläger zum einen einen angemessenen Preis habe erzielen wollen und zum anderen bei Abschluss der Scheidungsfolgenvereinbarung eine steuerliche Beratung eingeholt habe. Diese Vorgehensweise stellt eine wirtschaftliche Betätigung dar und führt zu einer willentlichen Veräußerung. Beim Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken stellt der IX. Senat entscheidend darauf ab, ob der Familienverbund (noch) rechtlich Bestand hat. Die Nutzung durch ein Kind im einkommensteuerlichen Sinne ist unschädlich; schädlich ist die (Mit-)Nutzung durch die Kindsmutter, wenn diese nicht (mehr) Ehefrau des Klägers ist, so auch BFH-Urteil v. 24.5.2022 - IX R 28/21 , BFH/NV 2023 S. 20.

11. Aktuelle Entwicklungen zum privaten Veräußerungsgeschäft bei Vermögensaus-einandersetzungen - Rechtsprechung

I. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)8

1. Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners

Die lange offen gebliebene und umstrittene Streitfrage, ob bei einer scheidungsbedingten Veräußerung einer Immobilie ein privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, wenn einer der Ehegatten/Lebenspartner mit den gemeinsamen Kindern bis zum Veräußerungszeitpunkt in der Immobilie verbleibt, klärt der BFH mit Urteil v. 14.2.2023 - IX R 11/21 (vgl. dazu auch Morawitz, NWB-EV 8/2023 S. 252)9.

8 (BFH-Urteil v. 14.2.2023 - IX R 11/21.
9 Siehe oben 3..

2. Unentgeltliche Überlassung an nicht nach § 32 EStG berücksichtigungsfähige Kinder

Das Urteil des BFH v. 24.5.2022 - IX R 28/21 betraf die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an (zum Teil) nicht nach § 32 EStG (kein Kindergeld/kein Kinderfreibetrag) berücksichtigungsfähige Kinder.

a) Sachverhalt

Die Steuerpflichtige hatte eine Wohnung im Jahr 2010 erworben. Die Wohnung überließ sie an ihre drei volljährigen Kinder, die dort in einer Wohngemeinschaft lebten. Die Steuerpflichtige war für zwei der drei Kinder in der Folge der Überschreitung der Altersgrenze ab Mai 2014 nicht mehr kindergeldberechtigt, für das dritte Kind galt dies ab Dezember 2016. Am 14.12.2016 veräußerte die Steuerpflichtige die Wohnung. Die Steuerpflichtige erzielte einen Veräußerungserlös, den sie nicht in ihrer Einkommensteuererklärung angab. Nachdem das Finanzamt durch eine Veräußerungsanzeige Kenntnis von der Veräußerung der Wohnung erlangte, erfasste es den Veräußerungsgewinn im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016. Einspruch und Klage dagegen hatten keinen Erfolg.

b) Lösung des BFH

Keine Nutzung „zu eigenen Wohnzwecken“ liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen. Hingegen ist eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken − wie im Anwendungsbereich des § 10e EStG und des § 4 EigZulG − zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung oder die Wohnung insgesamt einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zur teilweisen oder alleinigen Nutzung überlässt. Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer in diesem Fall als eigene zuzurechnen, weil es ihm im Rahmen seiner unterhaltsrechtlichen Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen.

Eine Wohnung, die der Steuerpflichtige unentgeltlich an (leibliche) Kinder überlässt, die im maßgeblichen Zeitraum des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alternative 2 EStG nicht (mehr) nach § 32 EStG berücksichtigungsfähig sind, wird nicht „zu eigenen Wohnzwecken“ genutzt. Der Befreiungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist auch dann nicht erfüllt, wenn die Wohnung im Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung von drei leiblichen Kindern der Steuerpflichtigen bewohnt wird, von denen ein Kind nach § 32 EStG berücksichtigungsfähig ist.

Die Mitbenutzung durch die zwei Kinder, die nicht (mehr) nach § 32 EStG berücksichtigungsfähig sind, ist schädlich. Eine vom Steuerpflichtigen zu Unterhaltszwecken unentgeltlich bereitgestellte Wohnung wird nicht mehr i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (mittelbar) zu „eigenen Wohnzwecken“ (des Steuerpflichtigen) genutzt, wenn die Immobilie neben einem einkommensteuerlich nach § 32 EStG zu berücksichtigenden Kind auch anderen − gegebenenfalls auch aufgrund bürgerlich-rechtlicher Vorschriften unterhaltsberechtigten − Angehörigen überlassen wird. Vor diesem Hintergrund führt auch die (Mit-)Nutzung durch ein weiteres, wegen seines Alters nicht (mehr) nach § 32 EStG einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind dazu, dass die Wohnung insgesamt nicht mehr als zu eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen genutzt anzusehen ist.

[10]Für eine zeitanteilige Steuerbefreiung („pro rata temporis“) für die Jahre, in denen eine Berechtigung zum Bezug kindbezogener Leistungen hinsichtlich aller drei Kinder vorgelegen hat, besteht keine Rechtsgrundlage.

3. Tageweise Vermietung von Messezimmern

Mit der Auswirkung der tageweisen Vermietung von einzelnen Zimmern und den Folgen für § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG befasst sich das BFH-Urteil v. 19.7.2022 - IX R 20/21 (BStBl 2023 II S. 234).

[10]Keine zeitanteilige Steuerbefreiung

Die Grundsätze dieser Entscheidung gelten nicht nur für die im Streitfall erfolge Überlassung von einzelnen Zimmern an Messegäste. Das gleiche gilt, wenn einzelne Räume oder die ganze Wohnung z. B. über Airbnb, FeWo-direkt.de oder Booking.com an Dritte überlassen wird.

a) Sachverhalt

Die Steuerpflichtigen erwarben 2011 ein Reihenhaus (150 qm Wohnfläche). Dieses bewohnten sie zusammen mit ihren Kindern. In den Jahren 2012 bis 2017 vermieteten sie zwei Zimmer im Dachgeschoss des Hauses tageweise an Messegäste und erzielten daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Vermietungsdauer betrug in den Jahren 2012 bis 2017 zwischen 12 und 25 Tagen. Auf die vermieteten Zimmer entfiel eine Wohnfläche von 35 qm. In der übrigen Zeit wurden die Zimmer als Kinderzimmer genutzt. Im Jahr 2017 veräußerten die Steuerpflichtigen die Immobilie und erzielten einen Veräußerungsgewinn. Das Finanzamt unterwarf den Veräußerungsgewinn teilweise der Besteuerung. Es ging davon aus, dass zwei Zimmer sowie Flur und Bad zur Mitnutzung nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt seien und insoweit der Veräußerungsgewinn der Steuerbarkeit unterfällt. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg (Niedersächsisches FG, Urteil v. 27.5.2021 - 10 K 198/20).

b) Lösung des BFH

Der BFH hat die Entscheidung des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Wird ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn insoweit nicht gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf tageweise an Dritte vermietete Räume entfällt. Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen.

Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Die vorübergehende Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung schließt die „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ aus, soweit der Mieter die vermieteten Räume unter Ausschluss des Vermieters nutzt. Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist einerseits von der eigenen Nutzung zu anderen als Wohnzwecken und andererseits von der Nutzung zu fremden Wohnzwecken (wie der Fremdvermietung eines Zimmers) abzugrenzen (vgl. BFH, Urteil v. 1.3.2021 - IX R 27/19 , BStBl 2021 II S. 680). Erstere schließt die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht notwendig aus (Arbeitszimmer); letztere hingegen schon. Mit der vertraglichen Verpflichtung, die Räume dem Mieter zur ausschließlichen Nutzung vorübergehend zu überlassen, begibt sich der Vermieter der Möglichkeit, die Räume (auch) selbst zu nutzen. Findet die Vermietung wie vereinbart statt, schließt dies eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken insoweit aus. Nur wenn die Wohnimmobilie im Jahr der Veräußerung kurzzeitig vermietet wird, ist dies für die Anwendung der Privilegierung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG unschädlich, wenn der Steuerpflichtige das Objekt zusammenhängend im Veräußerungsjahr zumindest an einem Tag, im Vorjahr durchgehend vom 1.1. bis zum 31.12. sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest einen Tag lang zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat (BFH, Urteil v. 3.9.2019 - IX R 10/19 , BStBl 2020 II S. 310)11.

Eine räumliche oder zeitliche Bagatellgrenze für eine unschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte besteht nicht. Eine derartige Bagatellgrenze für eine unschädliche Vermietung an Dritte ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. zur fehlenden zeitlichen Bagatellgrenze Trossen in BeckOK EStG , 15. Edition, Stand: 1.7.2023, § 23 Rz. 194).

Die vorübergehende Nutzung einzelner Räume durch fremde Dritte schließt die Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alternative 1 EStG aber nicht insgesamt aus. Hat der Steuerpflichtige einzelne Zimmer seiner Wohnung (vorübergehend) Fremden zur ausschließlichen Nutzung überlassen, die Wohnung aber im Übrigen durchgängig zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist die Tatbestandsausnahme nur teilweise zu versagen. Aufteilungsmaßstab für die Ermittlung des steuerbaren Anteils am Veräußerungsgewinn ist das Verhältnis der Wohnflächen zueinander (durchgängig zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnfläche zu vorübergehend zu fremden

11 vgl. dazu auch Carlé, NWB 3/2023 S. 161.

Wohnzwecken überlassener Wohnfläche). Es ist auf die Wohn- und nicht auf die Nutzflächen abzustellen.

Unschädlich ist hingegen die Überlassung von Bad und Flur zur Mitbenutzung durch die Mieter; denn dies schließt die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und die Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in Bezug auf diese Räume nicht aus. Für ein in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundenes Badezimmer und den Flur verbleibt auch bei deren Vermietung zur Mitnutzung eine jedenfalls geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.

Demzufolge ist die alleinige Vermietung einer Schlafgelegenheit („Couchsurfing“) von der Privilegierung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG erfasst. Wird die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie dergestalt vermietet, dass der Steuerpflichtige die vermieteten Räume während der Zeit der Vermietung zu eigenen Wohnzwecken mitnutzen darf (entgeltliche Überlassung allein einer Schlafgelegenheit), steht dies einer „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ nicht entgegen (vgl. Bleschick, EStB 2023 S. 99).

II. Veräußerung „anderer Wirtschaftsgüter“

(§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)

1. Steuerbarkeit der Gewinne aus der Veräußerung von Kryptowährungen

[12]Mit der lang erwarteten Entscheidung v. 14.2.2023 - IX R 3/22 (BStBl 2023 II S. 571) klärt der BFH die Frage, ob die Veräußerung von Kryptowährungen in Gestalt von Currency Token innerhalb der Jahresfrist der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterfällt (vgl. dazu u. a. Schuster/Thoß, StuB 8/2023 S. 342; Schroen, NWB 19/2023 S. 1370). Auch wenn die Entscheidung nur Bitcoin, Ethereum und Monero betrifft, gilt gleiches für andere Kryptowährungen, wie z. B. Ripple, Binance Coin oder Tether.

a) Sachverhalt

Der Steuerpflichtige kaufte mit insgesamt 17 Transaktionen auf Krypto Börsen zunächst 24 Bitcoin. Dafür wandte er insgesamt 22.585 € als Anschaffungskosten auf. Die Bitcoin hielt er im Privatvermögen in seinem Wallet. Die Bitcoin tauschte er Anfang des Streitjahres 2017 in 2.660 Ether. Diese hatten zu diesem Zeitpunkt einen Wert von 25.005 €. Am 13.6.2017 tauschte der Steuerpflichtige die Ether in 20.678 Monero um, die einen Wert in Höhe von 1.039.487 € hatten. Im November und Dezember 2017 tauschte er die Monero wieder in Bitcoin zurück. Anschließend veräußerte der Steuerpflichtige die Bitcoin über eine Krypto Börse. Der Erlös betrug 3.463.847 €. Unter Berücksichtigung von Gebühren und Kosten erzielte der Steuerpflichtige im Jahr 2017 einen Gewinn in Höhe von ca. 3,4 Millionen €. Mining hatte der Steuerpflichtige nicht betrieben.

Der Steuerpflichtige erfasste den Gewinn aus den Geschäften mit Kryptowährungen in seiner Einkommensteuererklärung. Gegen den daraufhin ergangenen Steuerbescheid legte er erfolglos Einspruch ein. Die nachfolgend erhobene Klage hatte (größtenteils) keinen Erfolg (FG Köln, Urteil v. 25.11.2021 - 14 K 1178/20 , NWB JAAAI-57919 = Gewinne aus der Veräußerung von Krypto Werten sind als Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtig; vgl. auch Urban, NWB 10/2022 S. 681).

b) Lösung des BFH

Die Entscheidung folgt der herrschenden Auffassung im Schrifttum und der Ansicht der Finanzverwaltung (BMF, Schreiben v. 10.5.2022, BStBl 2022 I S. 668 , Rz. 53 ff.), die Currency Token als anderes Wirtschaftsgut einordnet und dem Inhaber des Wallet zurechnet. Zu den (anderen) Wirtschaftsgütern, die Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein können, gehören auch virtuelle Währungen in der Gestalt von Currency Token. Diese werden i. S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden. Sie werden veräußert

[12]Schroen, NWB 19/2023 S. 1370

im Sinne der Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden. Außerhalb der Jahresfrist veräußerte und getauschte Kryptowährungen unterfallen daher nicht der Steuerbarkeit. Der gewerblich tätige „Miner“ erzielt hingegen gewerbliche Einkünfte und muss Verkauf und Tausch unabhängig von Haltefristen versteuern.

Der BFH hat keine Zweifel, dass Kryptowährungen „andere Wirtschaftsgüter“ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen. Die Regelung betrifft alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen. Tauschvorgänge sind dabei Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen gleichgestellt. Der Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen. Es gilt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Daher umfasst der Begriff des Wirtschaftsguts nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts wie Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die nach der Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel einen Nutzen für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können. Eine Rechtsposition kann steuerrechtlich bereits dann als eigenständiges Wirtschaftsgut angesehen werden, wenn die Rechtspraxis Wege gefunden hat, den kommerzialisierbaren Teil der Rechtsposition entgeltlich einem Dritten zu überlassen und dadurch wirtschaftlich zu verwerten.

Digitale Vermögenswerte sind daher im Fall der Anschaffung und Veräußerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG steuerbar. Dies gilt für Blockchain-basierte virtuelle Währungen in gleicher Weise wie für Utility Token. Dass etwas neu oder (vermeintlich) technisch kompliziert ist, schließt die Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht aus. Dass Kryptowährungen nicht unter den zivilrechtlichen Begriff des Geldes fallen, spielt ebenso wenig eine Rolle wie der Umstand, dass es sich nicht um staatliche Währungen und damit gesetzliche Zahlungsmittel handelt. Nach der Verkehrsanschauung haben Kryptowährungen einen greifbaren, mit einem ins Gewicht fallenden besonderen Entgelt zu bemessenden, marktüblichen (Handels- oder Umtausch-)Wert und damit ein Spekulationspotenzial. Die für Wirtschaftsgüter erforderliche Verkehrsfähigkeit liegt daher vor. Kryptowährungen sind zudem strukturell mit Fremdwährungen vergleichbar, die der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterliegen.

Ausdrücklich lehnt der BFH das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits ab. Einer Besteuerung entgegenstehende Erhebungsregelungen liegen nicht vor. Auch eine bewusst geschaffene oder gesetzlich vorgegebene Kontrolllücke besteht nicht. National sieht das Verfahrensrecht (z. B. mit Sammelauskunftsersuchen nach § 93 Abs. 1a AO an Plattformbetreiber) hinreichende Aufklärungsmöglichkeiten vor. Auch international sind Bestrebungen erkennbar, Besteuerungslücken zu schließen bzw. nicht erst entstehen zu lassen. [13]Durch die Aktualisierung der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (Directive on Administrative Cooperation – DAC 8) werden die Meldepflichten und der Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der EU auf Einnahmen und Umsätze ausgeweitet, die im Unionsgebiet ansässige Steuerpflichtige mit Kryptowährungen erzielen. So werden alle Anbieter von Krypto-Dienstleistungen – unabhängig von ihrer Größe und ihrem Standort – zur Meldung von Transaktionen von in der EU ansässigen Kunden verpflichtet. Dies gilt für inländische und für grenzüberschreitende Transaktionen. Die DAC 8 steht auch in Einklang mit der Initiative der OECD für einen Melderahmen für Krypto Werte (Crypto-Asset-Reporting Framework – CARF, s. dazu ausführlich Arendt, NWB 17/2022 S. 1214). Die dem Gesetzgeber zustehende Reaktionszeit bei der Prüfung und Einführung neuer (zusätzlicher) Kontrollmaßnahmen ist zudem weder im Streitjahr 2017 noch zum gegenwärtigen Zeitpunkt überschritten.

Die Entscheidung betraf das Streitjahr 2017. In diesem Jahr stieg der Kurs u. a. von Bitcoin von 930,89 € (1.1.2017) auf 11.630,78 € (31.12.2017). Im Jahr 2022 war die Kursentwicklung hingegen gegenläufig. Von 41.958,07 € (1.1.2022) sank der Kurs auf 15.426,33 € (31.12.2022). Zahlreiche Anleger haben in den letzten Jahren hohe Verluste mit Kryptowährungen erlitten, nicht zuletzt aufgrund der Insolvenz mehrerer Krypto Börsen. Zukünftig wird die Frage der steuerlichen Berücksichtigung von Kursverlusten aus Geschäften mit Kryptowährungen eine Rolle spielen. Hier gilt jedoch, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG nur beschränkt ausgleichsfähig sind. Ob diese eingeschränkte Verlustausgleichsmöglichkeit verfassungsgemäß ist, wird mit Sicherheit (erneut) infrage gestellt werden (zum aktuellen Streitstand vgl. Trossen in BeckOK, EStG , 15. Edition, Stand: 1.3.2023,

[13]Bolik/Zawodsky/StuB 5/2023 S. 198

§ 23 Rz. 348 ff.). Zukünftig ist daher mit weiteren höchstrichterlichen Verfahren zum Thema Besteuerung von Kryptowährungen zu rechnen, die den BFH erreichen werden.

2. Veräußerung eines Mobilheims (BFH-Urteil v. 24.5.2022 - IX R 22/21)

Mit Urteil v. 24.5.2022 - IX R 22/21 (BStBl 2023 II S. 108) befasste sich der BFH mit der Steuerbarkeit des Gewinns aus einem Mobilheim. Die Entscheidung klärt zentrale und praxisrelevante Fragen des § 23 EStG , nämlich:

- Die Abgrenzung von Grund und Boden bei § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG .
- Die Definition von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.
- Die Auslegung des Begriffs „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“.
- Die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG auf zehn Jahre.

a) Sachverhalt

Der Steuerpflichtige war Mieter einer Parzelle (200 qm) auf einem Campingplatz. Auf dieser Parzelle stellte er ein Holzhaus mit einer Wohnfläche von 60 qm auf. Das mit einem Fahrgestell versehene Mobilheim lag auf Gehwegplatten aus Beton. Es verfügte über Versorgungsanschlüsse für Wasser, Gas und Strom sowie über einen Kanalisationsanschluss. Der Steuerpflichtige hatte das Mobilheim 2011 angeschafft und anschließend vermietet. Im Jahr 2015 verkaufte er das Mobilheim und erzielte einen Veräußerungsgewinn.

Das Finanzamt erfasste den Gewinn bei den Einkünften aus § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG . Das gegen den Einkommensteuerbescheid durchgeführte Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg.

Das Niedersächsische FG gab mit Urteil v. 28.7.2021 - 9 K 234/17 (NWB DAAAH-92326) der Klage statt. Bei dem Mobilheim handele es sich zwar um ein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinn (§ 68 BewG). Die Veräußerung eines isolierten Gebäudes erfülle aber nicht den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG . Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei auch nicht unter dem Aspekt der Vergleichbarkeit des Sachverhalts mit einem Erbbaurecht eröffnet.

b) Lösung des BFH

Der BFH hob die Entscheidung des Finanzgerichts auf und wies die Klage ab. Es liegt zwar kein privates Veräußerungsgeschäft i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Allerdings erfüllt die Veräußerung des Mobilheims den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG . Es handelt sich nicht um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs. Die Veräußerungsfrist verlängert sich nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG auf zehn Jahre.

§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erfasst private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG) bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen und bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gebäude und Außenanlagen sind in die Besteuerung einzubeziehen, soweit sie innerhalb des Zehnjahreszeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Grundstücke i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchs gesondert aufgeführte Teilflächen, deren Veräußerung zivilrechtlich möglich ist (vgl. Bäuml in Kanzler/Kraft/Bäuml/Marx/Hechtner/Geserich [KKB], EStG , 8. Aufl., § 23 Rz. 142). In den Anwendungsbereich der Norm fallen sowohl unbebaute als auch bebaute Grundstücke (Trossen in BeckOK EStG , 15. Edition, Stand: 1.3.2023, § 23 Rz. 157). Gebäude werden als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 Satz 1 BGB) erfasst, nicht „isoliert“ als selbständiges Wirtschaftsgut i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG . Gebäude auf fremdem Grund und

Boden, die (isoliert) veräußert werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG . Daher unterfällt ein Mobilheim als Gebäude auf fremdem Grund und Boden nicht der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als Grundstück.

Ein Gebäude auf (langfristig) angemietetem Grundbesitz stellt auch kein grundstücksgleiches Recht i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dar. Zu den Rechten, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden (vgl. dazu auch BFH-Urteil v. 8.11.2017 - IX R 25/15 , BStBl 2018 II S. 518), gehören neben dem im Gesetz ausdrücklich erwähnten Erbbaurecht und dem Mineralgewinnungsrecht das Wohnungs- und Teileigentum sowie die nach Landesrecht als Immobiliarrecht ausgestalteten Rechte. Dagegen werden dingliche Rechte wie Nießbrauch, Dauerwohnungsrecht, Vorkaufsrecht, Reallasten sowie Grundschulden und Hypotheken nicht erfasst (vgl. BFH-Urteil v. 11.4.2012 - VIII R 28/09 , BStBl 2012 II S. 496). Denn der bloße Grundstücksbezug eines Rechts reicht nicht aus, um es als grundstücksgleiches Recht einzuordnen. Dies gilt auch, wenn die Befugnis zum Errichten des Mobilheims allein auf einer schuldrechtlichen Gestattung des Grundstückseigentümers beruht.

Auch eine Vergleichbarkeit mit dem Erbbaurecht liegt nicht vor. Zwar fallen sowohl beim Erbbaurecht als auch bei Gebäuden auf langfristig angemietetem Grundbesitz das Eigentum am Grundstück und das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude auseinander. Dies hat zur Konsequenz, dass im Fall der Veräußerung des Gebäudes allein die auf das Bauwerk entfallende Wertsteigerung realisiert wird, nicht aber die im Grund und Boden verhafteten stillen Reserven. Allerdings handelt es sich beim Erbbaurecht um ein dingliches und damit eigentumsgleiches Recht. Dagegen gewährt die Miete nach § 535 Abs. 1 Satz 1 BGB nur einen schuldrechtlichen Anspruch des Mieters auf Gebrauchsüberlassung der Sache. Eine Gleichbehandlung für Zwecke der Veräußerungsgewinnbesteuerung scheidet aus (ebenso Heine, NWB 43/2021 S. 3160).

Ein Mobilheim ist jedoch zweifelsfrei ein anderes Wirtschaftsgut i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Andere Wirtschaftsgüter sind Wirtschaftsgüter jedweder Art im Privatvermögen, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallen, d.h. nicht Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte oder in die Veräußerungsgewinnbesteuerung einzubeziehende Gebäude und Außenanlagen sind (BFH, Urteil v. 29.10.2019 - IX R 10/18 , BStBl 2020 II S. 258 , und v. 3.9.2019 - IX R 12/18, BStBl 2020 II S. 94). Bei der Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt es sich daher um einen Auffangtatbestand (Trossen in BeckOK ESt, 15. Edition, Stand: 1.3.2023, § 23 Rz. 199). Als Wirtschaftsgut, das kein Grundstück oder grundstücksgleiches Recht darstellt, wird das Mobilheim daher von der Regelung erfasst.

Von zentraler Frage ist, ob das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Mobilheim von der Privilegierung als Gegenstand des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) erfasst wird. Die Regelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (eigene Wohnzwecke) greift nur bei Grundstücken i. S. der Nr. 1 der Vorschrift, nicht aber bei anderen Wirtschaftsgütern. Der Begriff der Gegenstände des täglichen Gebrauchs zielt darauf ab, Verlustgeschäfte von meist vorrangig zur Nutzung angeschafften Gebrauchsgegenständen, die, wie z. B. Gebrauchtfahrzeuge, dem Wertverlust unterliegen, steuerrechtlich nicht wirksam werden zu lassen (vgl. BT-Drucks. 17/2249 S. 54). Bei den Gegenständen des täglichen Gebrauchs i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG muss es sich bei objektiver Betrachtung um Gebrauchsgegenstände handeln, die dem Wertverzehr unterliegen und/oder kein Wertsteigerungspotenzial aufweisen, wobei eine Nutzung an jedem Tag nicht erforderlich ist. Es handelt sich um eine Nichtanwendungsregelung zum BFH-Urteil v. 22.4.2008 - IX R 29/06 (BStBl 2009 II S. 296). Mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wird gesetzlich klargestellt, dass die Veräußerung von Gebrauchsgegenständen, die regelmäßig mit dem Ziel der (eigenen) Nutzung und nicht mit dem Ziel der zeitnahen gewinnbringenden Veräußerung angeschafft werden, nicht steuerbar ist.

Gebäude sind keine Gebrauchsgegenstände i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG , denn sie werden vorrangig von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasst und unterfallen ggf. der dortigen Befreiungsregelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG . Gebäude werden nur dann als anderes Wirtschaftsgut erfasst, wenn sie losgelöst vom betreffenden Grundstück (isoliert) veräußert werden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zielt aber auf bewegliche Wirtschaftsgüter (wie Pkw) ab. Gebäude wollte der Gesetzgeber mit der Norm, die auf „nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht getätigte Verlustgeschäfte“ gerichtet ist, nicht von der Besteuerung ausnehmen. Sie werden regelmäßig gerade nicht nur deshalb veräußert, um die Kosten der eigenen Nutzung zu minimieren, in dem ein Teil der Anschaffungskosten durch die Weiterveräußerung aufgefangen wird (vgl. BT-Drucks. 17/2249 S. 54).

Vielmehr dienen sie auch der Vermögensbildung bzw. Kapitalanlage. Diese Argumentation des BFH wird durch den Umstand unterstützt, dass hier das Mobilheim eine erhebliche Wertsteigerung von ca. 45 % in vier Jahren erzielt hatte. Es handelte sich damit nicht um einen typischerweise dem Wertverzehr unterfallenden privaten Gegenstand (so auch Heine, NWB 43/2021 S. 3160, 3161).

In der Entscheidung spielte die Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG eine Rolle, die in der Praxis gerne übersehen wird. Bei Wirtschaftsgütern i. S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG , aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum für die Erfassung als privates Veräußerungsgeschäft auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG). Da das Mobilheim (durchgängig) vermietet war, also Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt wurden, verlängert sich die Frist auf zehn Jahre (vgl. zu einem Fall einer Verlängerung der Frist beim mitverkauften Inventar einer Ferienwohnung FG Münster v. 3.8.2020 - 5 K 2493/18 E).

12. Ausblick auf anhängige Verfahren

Aktuell sind noch mehrere Verfahren zu privaten Veräußerungsgeschäften beim BFH anhängig.

1. Grundstücksteilung und Veräußerung eines Gartengrundstücksteils

Unter dem Aktenzeichen IX R 14/22 hat der BFH die Frage zu entscheiden, ob der Verkauf eines Gartengrundstücksteils bei weiterhin bestehender Wohnnutzung als privates Veräußerungsgeschäft i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbar ist (Vorinstanz Niedersächsisches FG, Urteil v. 20.7.2022 - 4 K 88/21, NWB HAAAJ-34385). Im Ausgangsverfahren erwarben die Steuerpflichtigen im März 2014 ein Grundstück mitsamt Gebäude mit einer Grundstücksfläche von 3.863 qm. Die Außenflächen nutzten sie als Garten. Im Jahr 2018 wurde die Gartenfläche Bauland. Aufgrund einer von den Steuerpflichtigen gestellten Bauvoranfrage erließ die Baubehörde einen Vorbescheid für die Bebaubarkeit mit einem weiteren Einfamilienhaus. Die Steuerpflichtigen veranlassten die Teilung des Grundstücks und veräußerten im Juni 2019 den abgetrennten Grundstücksteil mit einer Größe von 1.000 qm. Mit dem Finanzamt kam es zum Streit darüber, ob der infolge des Verkaufs erzielte Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbar ist oder ob die Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eingreift. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Der BFH wird nun darüber zu entscheiden haben, ob mit der Grundstücksteilung und der Bildung eines abgeteilten Flurstücks zum Zwecke des Verkaufs das (neue) Grundstück bis zum Verkauf zu „eigenen Wohnzwecken“ i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt wird.

2. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Wohnungsüberlassung an die Mutter des Steuerpflichtigen

Das FG Düsseldorf hatte mit Urteil v. 2.3.2023 - 14 K 1525/19 E, F (NWB VAAAJ-37318) entschieden, dass eine Wohnung, die die Steuerpflichtigen unentgeltlich einem ihrer Elternteile zur alleinigen Nutzung überlassen, nicht i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. In dem anhängigen BFH-Verfahren wird es um die Frage gehen, ob auch die unentgeltliche Überlassung an einen Elternteil − vergleichbar der im BMF-Schreiben v. 5.10.2000 (BStBl 2000 I S. 1383 , Rz. 23) angesprochenen Überlassung an ein Kind, für das Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht − vom Begriff der „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ erfasst ist. Im BMF-Schreiben vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts an andere − auch unterhaltsberechtigte − Angehörige keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG darstellt.

13. Ausblick

Die Weiterentwicklung der Rechtsprechung zu den privaten Veräußerungsgeschäften ist auch mehr als zwanzig Jahre nach der Verlängerung der Fristen in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht an ihrem Ende angelangt. Insbesondere die Frage der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und die Behandlung der Fälle, in denen die Immobilie an nahe Angehörige überlassen wird, wird zukünftig weiter die Rechtsprechung beschäftigen. Abzuwarten bleibt, ob es bei der bisherigen, durch die BFH-Rechtsprechung geprägten Rechtslage bleibt oder der Gesetzgeber tätig wird. So steht es dem Gesetzgeber immer offen, die Veräußerungsfrist bei Grundstücken auf eine weitergehende Verstrickung auszudehnen, die Frist massiv zu verlängern (auf 15 oder 20 Jahre) oder den Begriff der eigenen Wohnzwecke auf die alleinige Nutzung durch den Steuerpflichtigen zurückzuführen.

Das wirkt sich natürlich auf die Vermögensauseinandersetzung im Rahmen von Scheidungen massiv aus. Durch die Trennung ist die neue finanzielle Situation meist angespannt und durch emotionale Auseinandersetzungen geprägt. Die steuerliche Situation erschwert dieses und heizt damit Konflikte an. Auch hier wäre der Gesetzgeber sicherlich gefragt.

Herzlichst Ihr Kollege

Wolf-Dieter Tölle