

85

ESt

Privates Veräußerungsgeschäft bei einer nach Eigennutzung kurzzeitig vermieteten Eigentumswohnung

EStG § 23

Ausgenommen von der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte sind Grundstücke, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (1. Alternative) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren (2. Alternative) zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Sind die Voraussetzungen der 2. Alternative erfüllt, wenn nach einer langjährigen ununterbrochenen Eigennutzung eine Eigentumswohnung vor dem Verkauf kurzzeitig vermietet wird?

Sachverhalt

A hat in 2010 eine Eigentumswohnung erworben und diese bis März 2018 durchgehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Von April bis Oktober 2018 vermietete er die Wohnung. Im November 2018 wurde sie mit Gewinn veräußert.

Frage

Ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig?

Antwort

Nein, er ist nicht steuerpflichtig.

Begründung

Private Veräußerungsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Um einen der Ausnahmetatbestände des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zu erfüllen, muss der Stpfl. das Wirtschaftsgut zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn er das Wirtschaftsgut allein, mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt hat.

Selbstnutzung ...

... muss nicht ausschließlich vorliegen

Im Gegensatz zur 1. Alternative setzt § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG nach dem Gesetzeswortlaut nicht voraus, dass die Wohnung zwischen Anschaffung und Veräußerung „ausschließlich“ zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Nach Auffassung des BFH¹ muss im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht während des gesamten Kalenderjahrs vorgelegen haben. Es genügt ein zusammenhängender Zeitraum der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie – mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahrs – voll auszufüllen.

Vermietung nach Selbstnutzung ...

Hier wurde die Eigentumswohnung im Jahr der Veräußerung (und in den beiden vorangegangenen Jahren vollständig) zu eigenen Wohnzwecken genutzt und anschließend vermietet.

Aus den Anweisungen der Finanzverwaltung² ergibt sich in diesem Zusammenhang lediglich, dass ein Leerstand zwischen der Beendigung der Selbstnutzung und Veräußerung unschädlich ist, wenn das Wirtschaftsgut im Jahr der Beendigung der Nutzung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Hieraus wurde von einem Finanzamt geschlossen, dass bei einer Vermietung – anders als bei einem Leerstand – eine steuer-schädliche Nutzung vorliegt.

... ist unschädlich

Dies sieht das FG Baden-Württemberg³ anders. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG benennt gerade **keine** schädlichen Nutzungsarten, sondern fordert lediglich eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken in den genannten Jahren. Für die Unterscheidung zwischen einem „steuerbegünstigten Leerstand“ und einer „steuer-schädlichen Vermietung“ ergeben sich weder aus dem Gesetz noch aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift Anhaltspunkte, so das FG.

Mit Schaffung der Ausnahmetatbestände wollte der Gesetzgeber ungerechtfertigte Besteuerungen von Veräußerungsgewinnen bei Aufgabe des Wohnsitzes vermeiden. Dieser Zweck würde jedoch bei Annahme der Steuerschädlichkeit einer kurzzeitigen Zwischenvermietung bis zur Veräußerung verfehlt. Denn ein zum Umzug gezwungener Arbeitnehmer (z. B. durch Arbeitsplatzwechsel) müsste dann, um eine steuerpflichtige Veräußerung zu vermeiden, die Wohnung bis zur Veräußerung leer stehen lassen. Dies würde dazu führen, dass er rein aus steuerlichen Gründen sowohl die

1 BFH vom 27.06.2017 IX R 37/16 (BStBl 2017 II S. 1192).

2 BMF vom 05.10.2000 (BStBl 2010 I S. 1383), Rz. 25.

3 FG Baden-Württemberg vom 07.12.2018 13 K 289/17 (EFG 2019 S. 710).

laufenden Kosten der bisherigen Wohnung als auch die Kosten für die Wohnung am neuen Arbeitsort tragen muss, ohne dass es ihm möglich ist, diese Kosten durch eine Zwischenvermietung zu minimieren.

Nach Auffassung des FG stellt sich auch die Frage, warum zwischen einer steuerunschädlichen Vermietung vor Beginn des Dreijahreszeitraums⁴ und einer steuerschädlichen am Ende des Dreijahreszeitraums unterschieden werden soll.⁵ Nach alledem ist der von A erzielte Veräußerungsgewinn steuerfrei.

Gegen die Entscheidung des FG Baden-Württemberg wurde die Revision⁶ zugelassen. M. E. ist nicht davon auszugehen, dass der BFH eine vom FG abweichende Auffassung vertritt.

Verfasser: Finanzwirt Christian Weber, Rothenbach

4 So BFH vom 27.06.2017 (Fußnote 1).

5 BMF vom 05.10.2000 (Fußnote 2), Beispiel in Rz. 25.

6 Az. des BFH: IX R 10/19.