

## TIPPS & WISSENSWERTES

Liebe Leserin, lieber Leser!

der März ist da und vielerorts beginnen die meisten Gartenbesitzer mit einer ersten Bestandsaufnahme: Was hat den Winter gut überstanden und was muss repariert werden? Repariert werden musste auch das geplante Wachstumschancengesetz, welches eigentlich bereits im Jahr 2023 in Kraft treten sollte und als „ganz großer Wurf“ angekündigt war. Doch der Bundesrat zog im November 2023 die Notbremse und schickte das Ganze in den Vermittlungsausschuss. Dort ruhte es nun bis zum 21. Februar 2024 und das Ergebnis steht immer noch nicht endgültig fest. Es bleibt also spannend bis zur Sitzung des Bundesrats am 22. März 2024. Welche Gesetzesänderungen aktuell wahrscheinlich sind und welche aller Voraussicht nach nicht kommen werden, lesen Sie in unserem ersten Beitrag.

Auch das Thema Grundsteuer ist für Grundstückseigentümer regelmäßig relevant – nicht nur in Anbetracht der Grundsteuerreform, die ab 2025 vielfach höhere Zahlbeträge aufrufen wird. Für die quartalsweisen Zahlungen in diesem Jahr bleibt jedoch alles noch beim Alten. Wie bisher können Vermieter die Grundsteuer als Betriebskosten auf ihre Mieter umlegen. Leerstand kann Vermieter jedoch in finanzielle Schwierigkeiten bringen. Daher besteht für Vermieter in einigen Fällen die Möglichkeit, nachträglich die Grundsteuer zu mindern und damit Kosten zu sparen. Voraussetzung ist, dass dies rechtzeitig beantragt wird – für 2023 endet die Frist am 31. März 2024. Mehr dazu erfahren Sie in unserem zweiten Beitrag.

Oftmals ist die Vermietung einer Immobilie jedoch nicht die einzige unternehmerische Betätigung. Und auch sonst ist es gängig, nicht nur einen Gewerbebetrieb zu unterhalten, sondern zwei oder mehrere. Manchmal hängen diese derart zusammen, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb angenommen werden kann, in anderen Fällen sind diese zwingend als getrennte Betriebe anzusehen. Da daraus natürlich auch unterschiedliche steuerliche Konsequenzen folgen, sind Unternehmer stets versucht, die für sie günstigste Variante zu argumentieren. Doch das Finanzamt hat hierbei natürlich auch noch ein Wort mitzureden. Unser dritter Beitrag beleuchtet zwei aktuelle Finanzgerichtsurteile.

Bei Geld hört die Freundschaft zwar bekanntlich auf, aber dies sollte im Allgemeinen ja nicht für Familienangehörige gelten. Und so versteht es sich oft von selbst, dass man eine eigene Immobilie, sei es ein ganzes Haus oder eine kleine separate Wohnung, dem studierenden Nachwuchs, den Eltern oder auch der geschiedenen Familie kostenfrei zur Nutzung überlässt. So großzügig, so gut. Schwierig wird es immer nur dann, wenn die Immobilie späterhin dann doch verkauft werden soll, denn dann schlägt mitunter die Keule der Spekulationsbesteuerung zu, wie unser letzter Beitrag erläutert.

Wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre.

## Was vom Reförmchen übrig blieb

### Wachstumschancengesetz muss erneut durch den Bundesrat

Es sollte der große Wurf werden, jetzt ist unklar, ob es überhaupt kommt. Die Rede ist vom „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ – kurz, Wachstumschancengesetz. Nachdem der Bundestag es im November letzten Jahres verabschiedet hatte, zog der Bundesrat die Notbremse – zu teuer für die Länder. Das Gesetz wurde in den Vermittlungsausschuss geschickt. Dort ruhte es bis zum 21. Februar 2024 – wohl auch vor dem Hintergrund des sich plötzlich auftuenden Milliardenlochs im Haushalt. Also wurde gekürzt und gestrichen. Ob der nun gefundene Kompromiss wirklich Gesetz wird, bleibt weiter unklar. Denn die Union, die im Vermittlungsausschuss dagegen stimmte, möchte die Zustimmung zum Gesetz mit der Rücknahme der Kürzungen bei den Agrardieselsubventionen verknüpfen. Es bleibt also spannend

bis zur Sitzung des Bundesrats am 22. März 2024. Der Bundestag hat, wie erwartet, dem Gesetzentwurf in der Fassung des Vermittlungsausschusses am 23. Februar 2024 zugestimmt.

**Der aktuell im Vermittlungsausschuss am 21. Februar 2024 gefundene Kompromiss sieht folgende Gesetzesänderungen vor:**

- Sonderabschreibung für KMU von bis zu 40 Prozent; der bisherige Entwurf sah noch 50 Prozent vor
- Für nach dem 31. März 2024 und vor dem 1. Januar 2025 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll erneut die degressive Abschreibung in Höhe des Zweifachen der linearen AfA (maximal 20%) möglich sein. Im Vermittlungsausschuss wurden sowohl Zeitraum als auch Höhe gekürzt.
- degressive Abschreibung für Wohnungsneubauten – geplanter Prozentsatz von 6 % auf 5 % gesenkt
- Anhebung der Freigrenze für Geschenke auf 50 Euro
- Anhebung Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer auf 9 Euro
- Anhebung der Grenze für die Ist-Besteuerung auf 800.000 Euro
- Anhebung der Freigrenze für Spekulationsgewinne auf 1.000 Euro
- Verlängerung des Übergangszeitraums für die nachgelagerte Besteuerung von Renten bis 2058
- Entbindung von der Abgabepflicht einer Umsatzsteuererklärung für Kleinunternehmer

**Folgende vom Bundestag bereits im November 2023 verabschiedete Neuerungen wurden im Vermittlungsausschuss am 21. Februar 2024 wieder gestrichen:**

- Prämie zur Förderung von Investitionen in den Klimaschutz (eigentlich das Kernstück des Wachstumschancengesetzes)
- Anhebung des Wertes für geringwertige Wirtschaftsgüter
- Neuregelung der Sammelpostenabschreibung
- Höherer Freibetrag für Betriebsveranstaltungen
- Anhebung der Verpflegungspauschalen
- Senkung des Durchschnittssteuersatzes für Land- und Forstwirte
- Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietungen
- Ausweitung des Verlustrücktrags auf drei Jahre

**Hinweis:** Ob das Gesetz in der nun vorliegenden Form auch Ende März vom Bundesrat verabschiedet wird, bleibt abzuwarten. Einige ursprünglich im Wachstumschancengesetz geplante Regelungen (Abschaffung Besteuerung Dezember Soforthilfe, steuerliche Regelungen zum MoPeG) hatte der Gesetzgeber bereits Ende letzten Jahres aus dem Gesetz ausgegliedert und im Rahmen des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes verabschiedet.

## **Erlass der Grundsteuer für 2023**

### **Antragsfrist 31. März 2024 nicht verpassen**

Im Jahr 2023 und auch in 2024 ist die Grundsteuer nochmals nach der als verfassungswidrig beurteilten Bewertung zu entrichten. Nachdem Grundstückseigentümer im Jahr 2022 aufgefordert waren, bis zum 31. Januar 2023 eine Grundsteuerwerterklärung abzugeben, haben die meisten inzwischen einen Grundsteuerwertbescheid und einen Messbescheid erhalten. Damit wissen sie aber noch immer nicht, in welcher Höhe erstmals am 15. Februar 2025 Grundsteuer nach der neuen Bewertung zu entrichten ist. Denn erst in diesem Jahr werden die Gemeinden die Hebesätze festlegen. Erst dann wissen Grundstückseigentümer, ob sie mehr oder weniger zahlen müssen, als bisher.

Für die Zahlungen am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November 2024 bleibt also alles noch beim Alten. Wie bisher können Vermieter die Grundsteuer als Betriebskosten auf Ihre Mieter umlegen.

### **Leerstand kann Vermieter in finanzielle Schwierigkeiten bringen**

Grundsteuer fällt allerdings unabhängig davon an, ob die Wohnungen oder Gewerberäume gerade vermietet oder selbst genutzt werden oder leer stehen. Bei vielen Eigentümern basiert die Finanzierung und Unterhaltung von Mietobjekten aber gerade auf der regelmäßigen Einnahme von Mieten. Da neben der Grundsteuer auch noch andere Fixkosten, wie für Versicherung, Zähler, Winterdienst und verbrauchsabhängige Kosten für Heizung, Strom und Wasser anfallen, können fehlende Mieteinnahmen insbesondere bei längerem Leerstand zu finanziellen Schwierigkeiten führen.

Für Vermieter besteht jedoch eine Chance, nachträglich die Grundsteuer zu mindern und damit Kosten zu sparen. Grundstückseigentümern wird ein Teil der im Vorjahr gezahlten Grundsteuer erlassen, wenn sie die gesetzlich vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen und den Erlass der Grundsteuer fristgerecht beantragt haben. Den Stichtag 31. März sollten sich Vermieter daher stets im Kalender markieren, denn bis zum 31. März eines jeden Jahres können Immobilieneigentümer bei ihrer Gemeinde noch fristgerecht einen Erlass der Grundsteuer für das Vorjahr beantragen: bis zum 31. März 2024 also für 2023.

### **Grundsteuererlass bei strukturellem Leerstand möglich**

Konnte eine Immobilie im Jahr 2023 (teilweise) nicht vermietet werden, besteht die Chance auf eine nachträgliche Minderung der Grundsteuer. Voraussetzung für einen Erlassantrag ist, dass die eingeschränkte Nutzung unverschuldet war und es sich um einen „strukturellen“ Leerstand handelt. Davon ist auszugehen, wenn die normalen Mieterträge um mehr als 50 Prozent gemindert sind.

Die Grundsteuer wird dann pauschal in folgenden Höhen erlassen:

- 25 Prozent, wenn der normale Rohertrag um mehr als 50 Prozent gemindert ist,
- 50 Prozent, wenn die Ertragsminderung 100 Prozent beträgt.

Von einem unverschuldeten Leerstand bei Wohnungen und anderen Räumen kann ausgegangen werden, wenn der Vermieter sich in ortsüblicher Weise um deren Vermietung bemüht hat und im Mietangebot keine überhöhte Miete gefordert wurde.

### **Grundsteuererlass für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und gewerbliche Grundstücke**

Auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Eigentümer von eigengewerblich genutzten Räumen können einen Antrag auf Erlass der Grundsteuer stellen. Voraussetzung ist hierbei, dass es nach den wirtschaftlichen Verhältnissen unbillig wäre, die Grundsteuer zu erheben. Aktuell werden die wirtschaftlichen Verhältnisse des Grundsteuerjahres 2023 berücksichtigt. Dabei kann z. B. ein negatives Betriebsergebnis infolge von Straßenbauarbeiten vor dem Geschäft oder infolge von Unwetterschäden eine Unbilligkeit begründen.

**Hinweis:** Für unbebaute Grundstücke und Immobilien, die zur kurzfristigen Ferienvermietung genutzt werden, gibt es keinen Erlass der Grundsteuer.

## **Aus eins mach zwei oder andersrum**

### **Finanzgerichte bestätigen Kriterien für einheitlichen Gewerbebetrieb**

Der eine will zwei, der andere will einen. Die Beweggründe, beim Vorliegen von unterschiedlichen unternehmerischen Betätigungen für oder gegen einen einheitlichen Gewerbebetrieb zu argumentieren, sind vielfältig. Von der mehrfachen Nutzung von Investitionsabzugsbeträgen oder des Gewerbesteuerfreibetrages bis hin zu Verlustverrechnungsmöglichkeiten: Je nach Zielstellung versuchen Steuerpflichtige, Argumente für ihre Sichtweise zu finden. Doch das Finanzamt hat hierbei noch ein Wort mitzureden und auch die Finanzgerichte sind mit solchen Fragestellungen beschäftigt. So gab es gleich zwei Urteile von Finanzgerichten (FG Münster vom 29. November 2023, 13 K 986/21 und FG Düsseldorf vom 8. Dezember 2021, 15 K 1186/21), die in ihren jeweiligen Fällen trotz gleicher Prüfkriterien zu unterschiedlichen Ergebnissen kamen. Es kommt eben immer auf den Einzelfall an.

Im ersten Fall unterhielt der Steuerpflichtige einen Betrieb für die Planung, Projektierung und Bauleitung von speziellen Gewächshäusern. Gegenstand des zweiten Betriebs ist die Züchtung künstlich vermehrter seltener aus dem Ausland bezogener Pflanzenarten und die Schaffung neuer Hybride für den Onlineversand. Der Steuerpflichtige selbst nahm einen einheitlichen Gewerbebetrieb an und verrechnete Gewinne und Verluste der beiden Betriebe miteinander. Streitig war, ob für Zwecke der Ermittlung der Gewerbesteuer ein oder zwei Gewerbebetriebe vorlagen.

Im zweiten Urteilsfall ging es um einen Steuerpflichtigen, der einen Großhandel mit Altmaterialien und Reststoffen (Recycling) betrieb und nach dem Tod seiner Mutter auch den von ihr betriebenen Schrotthandel am gleichen Ort fortführte. Streitig war, ob der Steuerpflichtige nach ertragsteuerlichen Grundsätzen einen einheitlichen Gewerbebetrieb oder zwei einzelne Gewerbebetriebe führte und deshalb Investitionsabzugsbeträge über den betriebsbezogenen Höchstbetrag von 200.000 Euro hinaus beanspruchen durfte.

### **Wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang notwendig**

In beiden Fällen sahen Finanzamt und Finanzgerichte die Sachlage genau anders als die Steuerpflichtigen. Im ersten Fall führte der Außenprüfer aus, das Betreiben des Planungsbüros und des Einzelhandels mit exotischen Pflanzen seien ungleichartige und sich nicht ergänzende Tätigkeiten, die keinen einheitlichen Gewerbebetrieb bildeten. Es sei von einer Selbständigkeit der beiden Aktivitäten auszugehen, die mangels wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs auch nicht zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen seien. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags waren dementsprechend die Verluste aus dem Pflanzenhandel ausgenommen worden. Sie konnten nicht verrechnet, sondern nur festgestellt und fortgeschrieben werden.

Das Finanzgericht folgte dieser Ansicht. Maßgebend seien die objektiven Merkmale. Hierzu zählten die Art der Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten, die Organisation und Finanzierung sowie der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens. Bei ungleichartigen Betätigungen sei selbst bei einer organisatorischen, finanziellen und wirtschaftlichen Verflechtung ein einheitlicher Gewerbebetrieb nur anzunehmen, wenn die verschiedenen Betätigungen einander ergänzten.

Im vorliegenden Fall des Gewächshausbaus und der Pflanzenzucht förderten und ergänzten sich die beiden Bereiche nicht gegenseitig. Insbesondere würden die jeweiligen Produkte nicht wechselseitig angeboten. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass jeder einzelne Betrieb des Klägers wirtschaftlich eigenständig betrieben werden könne und somit eine unabhängige Teilhabe am Wirtschaftsleben zulasse. Zwar sprächen die einheitliche Kontenführung, Gewinnermittlung und Finanzbuchhaltung für einen finanziellen Zusammenhang. Dies und der teilweise bestehende organisatorische Zusammenhang könnten jedoch die mangelnde gegenseitige Ergänzung sowie die unabhängige Teilhabe am Wirtschaftsleben nicht kompensieren.

### **Wichtigstes Merkmal: Gleichartigkeit der Betätigungen**

Für die Unterscheidung zwischen einem einheitlichen Betrieb und mehreren selbständigen Betrieben kommt der Gleichartigkeit bzw. Ungleichartigkeit der Betätigungen wesentliche Bedeutung zu. Liegt eine Gleichartigkeit vor, lässt dies regelmäßig auf einen einheitlichen Betrieb schließen. Ein untrennbarer Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass sie nach der Verkehrsauffassung als einheitliche Tätigkeit (im Rahmen eines Betriebs) anzusehen sind.

Daher können nach Ansicht des Finanzgerichts der Gewächshausbau und die Pflanzenzucht nicht zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammengefasst werden. Die Pflanzenzucht kann nicht als eine bloße Hilfsbetätigung zur Planung, Projektierung und Bauleitung von Gewächshäusern betrachtet werden. Es handelt sich einerseits um eine gewerbliche und andererseits um eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung, die nicht dauerhaft derart miteinander planvoll wirtschaftlich verbunden sind, dass sie als einheitlicher Gewerbebetrieb betrachtet werden könnten.

Die Gleichartigkeit der Betätigungen war wiederum das Hauptargument des Finanzamts im zweiten Fall, bei dem der Recyclinghof und Schrotthandel auch nach Ansicht des Finanzgerichts so miteinander verflochten waren und sich ergänzten, dass trotz getrennter Buchführungen ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen sei.

Beide Tätigkeiten wurden an derselben Anschrift ausgeübt und seien bereits nach den Bezeichnungen laut Gewerbeanmeldungen gleichartig und ergänzten sich. Auch aus den eingereichten Rechnungsköpfen ergebe sich dasselbe Betätigungsfeld. Bis auf die Telefonnummer seien Adresse und Telefax-Nummer insoweit identisch. Für einen objektiven Betrachter entsteht das Bild eines einheitlichen Betriebs mit verschiedenen (Büro-)Räumlichkeiten im einheitlichen Betriebsgebäude. Der gemeinsame Betriebshof ist für Kunden auch nur über eine einzige Einfahrt zu erreichen.

Dem Merkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs, der bei gleichartigen oder sich ergänzenden Tätigkeiten vorliegt, kommt eine besondere Bedeutung zu. Gleichartige Tätigkeiten ein und derselben Person sind, jedenfalls wenn sie zeitgleich und innerhalb einer gewissen räumlichen Nähe zueinander ausgeübt werden, in der Regel ein und demselben Betrieb zuzuordnen.

Sobald der Gewerbetreibende seine Aktivitäten bündelt, um eine größere Marktwirksamkeit zu erreichen, ist eine Wirtschaftseinheit gegeben. Darüber hinaus ergänzen sich die Tätigkeitsfelder „Recycling“ und „Schrotthandel“ in der Weise, dass Kunden an einem einheitlichen Betriebsort sowohl einen Abnehmer für ihre Reste als auch für ihren Schrott finden. Auch liegt nahe, dass durch ähnliche Kunden- bzw. Lieferantengruppen Synergieeffekte entstehen.

Nicht jede separate gewerbliche Betätigung eines Einzelunternehmers begründet einen eigenständigen Gewerbebetrieb. Auch Teilbetriebe sind mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und dennoch Teile eines Gesamtbetriebs. Dem auch hier vorliegenden Umstand einer getrennten Buch- bzw. Kontenführung kommt nur untergeordnete Bedeutung zu, da dieser lediglich einen gegenüber den objektiven Merkmalen nachrangigen subjektiven Willen des Gewerbetreibenden dokumentiert.

Ein über den einmaligen Höchstbetrag von 200.000 Euro hinausgehender Abzug von Investitionsabzugsbeträgen kommt daher im zweiten Fall für die Streitjahre nicht in Betracht, weil es sich bei der gewerblichen Betätigung des Steuerpflichtigen in steuerlicher Hinsicht um einen einheitlichen Gewerbebetrieb handelt.

## **Fazit**

Ein Einzelunternehmer kann zwar mehrere Gewerbebetriebe gleichzeitig betreiben, die jeweils für sich genommen steuerpflichtig sind. Hierbei kommt es aber auf die sachliche Selbständigkeit des Unternehmens an. Neben der Gleichartigkeit der Betätigung ist ebenfalls zu berücksichtigen, ob eine gesonderte Verwaltung und Geschäftsführung, eine selbständige Organisation, ein eigenes Rechnungswesen, eigene Arbeitnehmer und eigenes Anlagevermögen gegeben sind.

Ein einheitlicher Gewerbebetrieb liegt vor, wenn unter Berücksichtigung der genannten Merkmale im Rahmen einer Gesamtwürdigung ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen besteht. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung.

Aus steuerlicher Sicht kann sowohl das Betreiben eines einheitlichen Gewerbebetriebs als auch das Betreiben mehrerer Gewerbebetriebe für einen Einzelunternehmer vorteilhaft oder nachteilig sein. Für mehrere Betriebe gibt es den Gewerbesteuerfreibetrag von 24.500 Euro mehrfach und auch Investitionsabzugsbeträge können für jeden Betrieb separat angesetzt werden. Wird jedoch ein Tätigkeitsbereich mit Gewinn, der andere mit Verlust betrieben, ist ein einheitlicher Gewerbebetrieb aus gewerbesteuerlicher Sicht günstiger, da Gewinne und Verluste dann saldiert werden und nur der saldierte Gewerbeertrag der Gewerbesteuer unterliegt. Bei mehreren Gewerbebetrieben werden die Gewinne und Verluste zwar für Zwecke der Einkommensteuer grundsätzlich verrechnet, jedoch nicht für die Gewerbesteuer.

## **Nur die Kinder zählen**

### **Keine eigenen Wohnzwecke bei Überlassung an geschiedenen Ehegatten oder (Schwieger-)Eltern**

Bei der Veräußerung von privat genutzten Grundstücken und Gebäuden gibt es unter bestimmten Voraussetzungen steuerliche Erleichterungen. So ist eine Veräußerung außerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist nicht steuerbar. Aber auch innerhalb dieser Frist kann die Veräußerung steuerfrei erfolgen, sofern das Grundstück entweder ausschließlich oder zumindest in dem Jahr der Veräußerung und in den vorangegangenen zwei Kalenderjahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Der Bundesfinanzhof musste sich jetzt in gleich zwei Urteilen vom 14. November 2023 (IX R 13/23 und IX R 10/22) mit der Frage beschäftigen, welche Nutzungsüberlassungen noch zu eigenen Wohnzwecken erfolgen.

Im ersten Fall zog der Ehemann nach der Trennung aus dem weiterhin von seiner ehemaligen Frau und den zwei Kindern bewohnten Einfamilienhaus aus. Im Rahmen der Scheidungsvereinbarung übertrug die Frau ihren Eigentumsanteil am Haus auf den Mann, durfte dieses jedoch bis zum Abschluss der Ausbildung der Kinder unentgeltlich nutzen. Der Mann veräußerte das Haus zu einem späteren Zeitpunkt, als beide Kinder die Schule abgeschlossen hatten. Zwischen Anschaffung und Veräußerung lagen weniger als 10 Jahre. Das Finanzamt berücksichtigte in der Einkommensteuererklärung sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Eine Steuerbefreiung wegen Eigennutzung verneinte das Finanzamt.

Im zweiten Urteilsfall erwarben Eheleute jeweils zur Hälfte eine noch zu errichtende Eigentumswohnung. Diese überließen sie nach der Fertigstellung unentgeltlich an die Mutter der Ehefrau. Nach dem Tod der Mutter verkauften die Eheleute die Eigentumswohnung. Auch hier setzte das Finanzamt sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften an.

### **Eigene Wohnzwecke nur bei gesetzlicher Unterhaltspflicht**

Die Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden innerhalb der Spekulationsfrist ist nur dann steuerfrei, wenn diese im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Der Ausdruck "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" setzt in beiden Alternativen voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen dauerhaft geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Der Steuerpflichtige muss das Gebäude zumindest auch selbst nutzen. Unschädlich ist, wenn er es gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt.

Ein Gebäude wird auch zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn der Steuerpflichtige es einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt. Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer als eigene zuzurechnen, weil es ihm obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen. Hintergrund ist die Annahme, dass der Gesetzgeber bei den einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kindern typisierend eine Unterhaltspflicht und das Entstehen von Aufwendungen unterstellt.

Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt hingegen vor, wenn die Überlassung nicht ausschließlich an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind, sondern zugleich an einen Dritten (zum Beispiel die Kindesmutter beziehungsweise den Kindesvater) erfolgt.

Vor diesem Hintergrund gelangte der BFH in beiden Fällen zu dem Urteil, dass steuerpflichtige sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften vorlagen. Die Steuerpflichtigen nutzen die Immobilien jeweils nicht für eigene Wohnzwecke. Im ersten Fall ist der Ehemann infolge der Trennung von der Kindesmutter aus dem Haus ausgezogen. Ihm kann auch keine mittelbare Nutzung zu Wohnzwecken aufgrund der Überlassung der Immobilie an seine Kinder als eigene zugerechnet werden. Denn neben den Kindern bewohnte zugleich die Kindesmutter die Immobilie. Die Nutzung durch die Kindesmutter kann dem Kläger nicht als Eigennutzung zugerechnet werden. Es fehlt an einer entsprechenden rechtlichen Grundlage. Die Regelung in der Scheidungsvereinbarung, dass die mietfreie Nutzung der Wohnung eine Unterhaltsleistung darstelle, stellt keine relevante rechtliche Grundlage dar. Denn eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des Einkommensteuerrechts liegt nur vor, wenn unterhaltsberechtigte Personen wie Kinder typischerweise zur Lebens- oder Wirtschaftsgemeinschaft des Steuerpflichtigen gehören. Dies ist bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, die nicht mehr Teil einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft sind, nicht der Fall.

Auch im zweiten Fall sah der BFH keine mittelbare Nutzung zu Wohnzwecken durch die Überlassung der Eigentumswohnung an die Mutter der Steuerpflichtigen. Anders als bei einem steuerlich zu berücksichtigenden Kind, für das bei typisierender Betrachtung eine Unterhaltspflicht besteht und Unterhaltsaufwendungen erbracht werden, kann in den übrigen Fällen eine Unterhaltspflicht sowie das Anfallen entsprechender Aufwendungen nicht ohne weitere Überprüfung im Einzelfall angenommen

werden. Im Übrigen war der Steuerpflichtige seiner Schwiegermutter gegenüber mangels Verwandtschaftsverhältnisses im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht zum Unterhalt verpflichtet. Eine Unterhaltspflicht der Steuerpflichtigen gegenüber ihrer Mutter wurde durch das Finanzgericht nicht festgestellt.

## **Fazit**

Der BFH zieht die Grenzen bei der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken sehr eng. Selbst bei der ausschließlichen Überlassung an ein Kind ist Vorsicht geboten, denn unschädlich ist nur die Überlassung an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind. Entfällt der Anspruch auf Kindergeld und Kinderfreibeträge, z. B. weil das Kind seine Ausbildung beendet oder das 25. Lebensjahr vollendet hat, liegt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken mehr vor. Eigentümer sollten all dies bei Veräußerungsabsichten berücksichtigen und im Zweifelsfall - sofern möglich - erst nach Ablauf der Spekulationsfrist die Immobilie veräußern.

Die Erarbeitung des Rundschreibens erfolgt mit großer Sorgfalt.  
Eine Haftung kann hierfür jedoch nicht übernommen werden.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.