

BFH v. 27.06.2017 - IX R 37/16

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken – Begünstigung von Zweit- und Ferienwohnungen

Leitsatz

1. Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG können deshalb auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden, fallen.

2. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken „im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren“ (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG) liegt vor, wenn das Gebäude in einem zusammenhängenden Zeitraum genutzt wird, der sich über drei Kalenderjahre erstreckt, ohne sie — mit Ausnahme des mittleren Kalenderjahrs — voll auszufüllen.

Gesetz(e):

EStG § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 3;

Instanzenzug:

FG Köln vom 18. Oktober 2016 8 K 3825/11 (EFG 2017, 222) BFH - IX R 37/16, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung einer als Zweitwohnung genutzten Immobilie als privates Veräußerungsgeschäft zu versteuern ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) und ihr Bruder erwarben am 5. März 1998 von ihrem Vater ein bebautes Grundstück in A zu jeweils hälftigem Miteigentum. Die Klägerin und ihr Bruder vermieteten die Immobilie anschließend an den Vater. Das Mietverhältnis endete mit Ablauf des Monats November 2004. Danach nutzte die Klägerin die Immobilie selbst. Am 2. Juni 2006 erwarb sie von ihrem Bruder dessen hälftigen Miteigentumsanteil hinzu.
- 3 Mit Vertrag vom 7. September 2006 veräußerte die Klägerin das Objekt. Sie erzielte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2006) gab die Klägerin den Veräußerungsgewinn nicht an. Mit geändertem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4. Dezember 2009 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) den Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft und setzte die Einkommensteuer entsprechend höher fest. Das FA vertrat insoweit die Auffassung, dass eine Anwendung der Ausnahmeregelung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht in Betracht käme. Der Einspruch der Klägerin blieb mit Einspruchsentscheidung vom 14. November 2011 ohne Erfolg.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG#MDASH; 2017, 222). Eine Eigennutzung komme schon deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin im Streitjahr ihren Hauptwohnsitz in B innegehabt habe und es sich bei dem Objekt um eine Zweitwohnung gehandelt habe, die sie lediglich für Ferientaufenthalte genutzt habe. Der Gesetz-

geber habe mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nur beruflich genutzte Wohnungen begünstigen wollen.

6 Mit ihrer Revision bringt die Klägerin vor, eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liege auch dann vor, wenn das Objekt als Ferienwohnung oder Ferienhaus genutzt werde. Das ergebe sich auch aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG vom 5. Oktober 2000, BStBl I 2000, 1383, Rz 22). Daher sei im Streitfall die Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG anzuwenden.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG vom 18. Oktober 2016 8 K 3825/11 aufzuheben sowie die Einspruchsentscheidung vom 14. November 2011 und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4. Dezember 2009 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer ohne die Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft in Höhe von ... € festgesetzt wird.

8 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Es hält daran fest, dass die Veräußerung von Zweitwohnungen steuerlich nicht begünstigt sei, soweit diese lediglich für Erholungsaufenthalte genutzt würden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sei als Ausnahmeregelung restriktiv auszulegen.

Gründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) verneint.

11 1. Nach § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Dazu gehören gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, 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 zu eigenen Wohnzwecken (2. Alternative) genutzt wurden (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

12 a) Der Ausdruck „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ setzt in beiden Alternativen lediglich voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen 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 (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 23. Juli 1997 X R 143/94, BFH/NV 1998, 160, unter II.3.a; vom 28. November 2001 X R 27/01, BFHE 197, 218, BStBl II 2002, 145, unter II.1., beide jeweils zu § 10e EStG; vom 18. Januar 2006 IX R 18/03, BFH/NV 2006, 936, unter II.1.a; vom 25. Mai 2011 IX R 48/10, BFHE 234, 72, BStBl II 2011, 868, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 28. Mai 2002 IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284, unter II.2.a; BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1383, Rz 22; Seitz, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2001, 277, 280). Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ liegt hingegen nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1998, 160, unter II.3.b; vom 14. März 2000 IX R 8/97, BFHE 191, 502, BStBl II 2001, 66, unter II.1.a, zu § 7 Abs. 5

Satz 2 EStG a.F., und in BFHE 197, 218, BStBl II 2002, 145, unter II.1.; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 23 Rz 18).

- 13 b) Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteile vom 31. Mai 1995 X R 140/93, BFHE 178, 140, BStBl II 1995, 720, unter 2.a; vom 28. März 1990 X R 160/88, BFHE 160, 481, BStBl II 1990, 815, unter 2.a, beide jeweils zu § 10e EStG; in BFH/NV 1998, 160, unter II.3.c; BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1284, unter II.2.a; BFH-Urteil in BFHE 197, 218, BStBl II 2002, 145, unter II.1.a). Denn eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ setzt weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden. Ein Steuerpflichtiger kann deshalb mehrere Gebäude gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Erfasst sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden. Ist deren Nutzung auf Dauer angelegt, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige noch eine (oder mehrere) weitere Wohnung(en) hat und wie oft er sich darin aufhält.
- 14 c) Anders als § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) spricht § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht von einem „Familienheim“. Vor diesem Hintergrund bietet der Wortlaut der Vorschrift keinen Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber nicht dauernd bewohnte Zweitwohnungen und ausschließlich eigengenutzte Ferienwohnungen von der Begünstigung ausnehmen wollte (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1383, Rz 22; Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. vom 21. Februar 2011 S 2256 A 13-St 225, juris, Rz 22; Blümich/Glenk/Ratschow, § 23 EStG Rz 53; Bachem in: Bordewin/Brandt, § 23 EStG Rz 129a; Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, § 23 EStG Rz 79; Kube in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 23 Rz 6; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach —HHR—, § 23 EStG Rz 130; Wernsmann, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz B 46; Bäuml in Kanzler/Kraft/ Bäuml, EStG, 2. Aufl., § 23 Rz 180; Brusckke, Deutsche Steuerzeitung 2008, 728, 729; Risthaus, Der Betrieb / Beilage Nr. 13/2000, S. 12; Paus, Die Information für Steuer und Wirtschaft 1999, 513, 515; zur Behandlung der Ferienwohnung bei § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG vgl. BFH-Urteil vom 18. Juli 2013 II R 35/11, BFHE 242, 153, BStBl II 2013, 1051, unter II.2.). Aus der Gesetzesbegründung ergibt sich nichts anderes; in ihr wird lediglich auf die Selbstnutzung und deren Aufgabe (z.B. wegen Arbeitsplatzwechsels) Bezug genommen (BTDrucks 14/265, S. 181).
- 15 Die Gegenansicht, wonach eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ wie in § 10e EStG und in § 2 Satz 2 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) bei einer Nutzung als Zweit- oder Ferienwohnung nicht vorliegen soll (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 23 Rz 18; Höck, Finanz-Rundschau 2000, 764, 765; Seitz, DStR 2000, 277, 280) findet im Gesetz keine Stütze. Wenn der Gesetzgeber Zweit- und Ferienwohnungen von der Begünstigung hätte ausnehmen wollen, hätte es nahegelegen, dies —wie in § 10e Abs. 1 Satz 2 EStG und § 2 Satz 2 EigZulG— ausdrücklich zu regeln (vgl. BFH-Urteil in BFHE 178, 140, BStBl II 1995, 720, unter 2.a). Dies ist jedoch nicht geschehen, obwohl der Gesetzgeber in der Vergangenheit die mit der Nutzung von Zweit- oder Ferienwohnungen verbundenen Fragestellungen regelmäßig in den Blick genommen hat. Die Abgrenzung nach der Intensität der Nutzung wäre im Übrigen in der Praxis nicht nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand verbunden, sondern würde im Einzelfall auch zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen. Steuerpflichtige, die aufgrund fester Arbeitszeiten ihre Zweitwohnung nur an Wochenenden und in den Ferien nutzen können, wären gegebenenfalls von der Begünstigung ausgeschlossen, während Steuerpflichtige, die nicht an feste Arbeitszeiten oder an einen festen Arbeitsplatz gebunden sind und daher die Zweitwohnung häufiger und insbesondere auch an Wochentagen und außerhalb der Ferienzeiten nutzen können, ohne ersichtlichen Grund begünstigt sein könnten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 160, 481, BStBl II 1990, 815, unter 2.a). Eine Ungleichbehandlung bestünde gegebenenfalls auch zwischen Steuerpflichtigen, deren Zweitwohnung in einem räumlich nahen Umfeld belegen ist und daher auch nach der Arbeit aufgesucht werden kann, und anderen Steuerpflichti-

gen, deren Zweitwohnung weiter entfernt liegt und daher nur an Wochenenden und in den Ferien genutzt werden kann.

- 16 d) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 1. Alternative EStG setzt voraus, dass die Wohnung im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG verlangt demgegenüber eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren. Im Jahr der Veräußerung und im zweiten Jahr vor der Veräußerung muss 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 (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2000, 1383, Rz 25; HHR/Musil, § 23 EStG Rz 131; Wernsmann, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz B 55; Hoheisel in Littmann/ Bitz/Pust, § 23 EStG Rz 74; a.A. Kube in Kirchhof, a.a.O., § 23 Rz 6; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 23 Rz 18).
- 17 2. Diesen Maßstäben entspricht das angefochtene Urteil nicht. Zu Recht hat das FG allerdings die von der Klägerin zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworbenen jeweils hälftigen Miteigentumsanteile einer getrennten Betrachtung unterzogen (vgl. dazu Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 23 Rz 15; Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 23 EStG Rz B 45). Die Erwägungen des FG zu den Voraussetzungen von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG weichen jedoch von der dargestellten Rechtslage ab. Das Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.
- 18 3. Die Sache ist spruchreif. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG hat die Klägerin den von ihrem Vater erworbenen Miteigentumsanteil im Jahr der Veräußerung (2006) und in den beiden vorangegangenen Kalenderjahren (seit Dezember 2004) in einem zusammenhängenden Zeitraum zu eigenen Wohnzwecken (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 2. Alternative EStG) und den von ihrem Bruder erworbenen Miteigentumsanteil im Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 1. Alternative EStG) genutzt. Daher hat die Klägerin mit der Veräußerung des Grundstücks kein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verwirklicht.
- 19 In diesem Zusammenhang kann offenbleiben, ob die Klägerin den Miteigentumsanteil des Bruders voll- oder teilentgeltlich erworben hat. Denn im Fall eines teilentgeltlichen Erwerbs tritt der Erwerber hinsichtlich des unentgeltlichen Teils in die noch laufende Zehnjahresfrist des Rechtsvorgängers ein (vgl. Bachem in: Bordewin/Brandt, § 23 EStG Rz 92; HHR/Musil, § 23 EStG Rz 233).
- 20 Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).
- 21 4. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Köln 18.10.2016 - 8 K 3825/11

Fundstelle(n):

BB 2017 S. 2517 Nr. 43

BB 2017 S. 2790 Nr. 47

DB 2017 S. 2461 Nr. 42

DStR 2017 S. 2268 Nr. 42

KSR direkt 2017 S. 5 Nr. 11

KÖSDI 2017 S. 20510 Nr. 11

NWB-Eilnachricht Nr. 43/2017 S. 3256

NWB-Eilnachricht Nr. 43/2017 S. 3261

StuB-Bilanzreport Nr. 21/2017 S. 835

[HAAAG-59871]