Urteil vom 19. Juli 2022, IX R 20/21

Private Veräußerungsgeschäfte - Besteuerung des auf tageweise vermietete Räume entfallenden Veräußerungsgewinns

ECLI:DE:BFH:2022:U.190722.IXR20.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1 S 3, EStG VZ 2018

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. Mai 2021, Az: 10 K 198/20

Leitsätze

1. Wird ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Reihenhaus innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert, ist der Veräußerungsgewinn insoweit nicht gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen, als er auf tageweise an Dritte vermietete Räume entfällt.

2. Eine räumliche oder zeitliche Bagatellgrenze für eine unschädliche Nutzungsüberlassung an Dritte besteht nicht.

3. Aufteilungsmaßstab für die Ermittlung des steuerbaren Anteils am Veräußerungsgewinn ist das Verhältnis der Wohnflächen zueinander.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27.05.2021 - 10 K 198/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Gewinn aus der Veräußerung eines Reihenhauses als sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2018) geltenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen ist, soweit er auf tageweise fremdvermietete Zimmer entfällt.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und werden im Streitjahr zusammen veranlagt. Sie erwarben mit Kaufvertrag vom 12.04.2011 ein Reihenhaus (ca. 150 qm Wohnfläche) in A, das sie mit ihren Kindern bewohnten. Der Kaufpreis betrug ... €.

3 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.

4 Im Vermittlungsvertrag zwischen den Klägern und der Z-Gesellschaft, die die Messegäste als Mieter an die Kläger vermittelte, ist unter § 3 "Pflichten des Vermieters" geregelt, dass bei einer Apartmentvermietung das Apartment dem Mieter zur alleinigen Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Die Nutzung von elektrischen Geräten im Apartment stehe dem Mieter während der Mietdauer uneingeschränkt zur Verfügung. Die Nutzung des Apartments während des Buchungszeitraums durch den Vermieter sei nicht gestattet. Sollten sich dort trotzdem der Vermieter oder andere Personen aufhalten, so könne der Mieter die Buchung fristlos kündigen oder eine Minderung der Mietsumme

verlangen. Der Vermieter sei verpflichtet, alle Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, die von ihm im Vermittlungsvertrag aufgeführt worden seien.

5 Außerdem wurden sogenannte "Empfehlungen zum Miet- bzw. Beherbergungsvertrag" gegeben, wonach allein der Vermieter und der Mieter Vertragspartner des durch die Vermittlung abgeschlossenen Vertrags seien. Es werde dem Vermieter deshalb empfohlen, eigenständig einen schriftlichen Miet- und Beherbergungsvertrag mit dem Mieter abzuschließen.

6 In den verbindlichen Buchungsbestätigungen für die vermieteten Zeiträume in den Jahren 2012 bis 2017 ist als Objekttyp "Haus" bzw. im Jahr 2012 "Haus ohne Vermieter" angegeben. Im Rahmen der abgeschlossenen Miet- und Beherbergungsverträge einigten sich die Kläger mit den Messegästen jeweils darauf, dass nicht das gesamte Haus, sondern lediglich --je nach Anzahl der Gäste-- ein bis zwei Zimmer im Dachgeschoss des Hauses vermietet wurden. Diese Zimmer wurden in der übrigen Zeit von den Klägern als Kinderzimmer genutzt. Im Einzelnen wurden die Zimmer an den folgenden Tagen an Messegäste vermietet:

- Im Jahr 2012 wurden die Kinderzimmer insgesamt an 17 Tagen an 13 Messegäste vermietet. Die Einnahmen betrugen ... €.

- Im Jahr 2013 wurden die Kinderzimmer insgesamt an 20 Tagen an 15 Messegäste vermietet. Die Einnahmen betrugen ... €.

- Im Jahr 2014 wurden die Kinderzimmer insgesamt an 12 Tagen an 13 Messegäste vermietet. Die Einnahmen betrugen ... €.

- Im Jahr 2015 wurden die Kinderzimmer insgesamt an 19 Tagen an 13 Messegäste vermietet. Die Einnahmen betrugen ... €.

- Im Jahr 2016 wurden die Kinderzimmer insgesamt an 12 Tagen an 9 Messegäste vermietet. Die Einnahmen betrugen ... €.

- Im Jahr 2017 wurden die Kinderzimmer insgesamt an 25 Tagen an 17 Messegäste vermietet. Die Einnahmen betrugen ... €.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) berücksichtigte die erzielten Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Als Werbungskosten brachte das FA insbesondere die Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von ... € (2012), ... € (2013), ... € (2014), ... € (2015), ... € (2016) und ... € (2017) in Abzug.

8 Mit notariellem Vertrag vom 16.11.2017 veräußerten die Kläger die Immobilie für ... €. Der Kaufpreis war am 01.03.2018 zur Zahlung fällig und floss den Klägern im Jahr 2018 zu.

9 Das FA unterwarf den Veräußerungsgewinn teilweise der Besteuerung. Es nahm an, dass das gesamte Dachgeschoss --zwei Zimmer zur Alleinnutzung sowie Flur und Bad zur Mitnutzung-- zeitweise vermietet worden sei und ermittelte die Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft unter Berücksichtigung der Fläche des Dachgeschosses von 35 qm.

10 Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 14.07.2020 für 2018 setzte das FA die Einkommensteuer in Höhe von ... € fest und berücksichtigte dabei Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von ... € für den Kläger und ... € für die Klägerin.

11 Der dagegen von den Klägern eingelegte Einspruch wurde vom FA mit Einspruchsentscheidung vom 20.08.2020 als unbegründet zurückgewiesen.

12 Der hiergegen erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 113 veröffentlichten Urteil statt und sah den Veräußerungsgewinn insgesamt als nicht steuerbar an. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Kläger hätten die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt. Die Nutzung einzelner Zimmer des Hauses zur tageweisen entgeltlichen Vermietung an Messegäste ändere daran nichts. Beurteilungsobjekt des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei das gesamte Gebäude als Wirtschaftsgut. Die

zeitweise Vermietung des Dachgeschosses führe nicht dazu, dass hinsichtlich des Dachgeschosses innerhalb des Gebäudes ein selbstständiges Wirtschaftsgut entstehe, das gesondert zu betrachten wäre.

13 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Es trägt im Wesentlichen vor, das Reihenhaus sei zu ca. 24 % der maßgeblichen Fläche (35 qm von 150 qm) nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden, da es zu diesem Teil als Messezimmer vermietet worden sei. Das Dachgeschoss habe nicht nur eigenen, sondern auch fremden Wohnzwecken gedient. Eine unschädliche Freigrenze im Sinne einer nur untergeordneten Vermietung sei weder dem Gesetz noch der bisherigen Rechtsprechung zu entnehmen. Bei dem fremdvermieteten Dachgeschoss handele es sich um ein eigenes Wirtschaftsgut. Aber auch wenn es sich insoweit nicht um ein eigenständiges Wirtschaftsgut handeln würde, sei das Veräußerungsgeschäft steuerbar. Der Wortlaut des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG spreche lediglich von "Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken".

14 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben.

15 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

16 Sie schließen sich den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG.

18 1. Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 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 Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), 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).

19 a) Das Tatbestandsmerkmal der "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" setzt in beiden Alternativen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird.

20 aa) Der Senat hat den Ausdruck der "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" in der dem Dualismus der Einkunftsarten wieder Geltung verschaffenden Ausnahmeregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG --entsprechend deren Zweck, die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes zu vermeiden (BTDrucks 14/265, S. 181)-- stets sehr weit gefasst (Senatsurteil vom 18.01.2006 - IX R 18/03, BFH/NV 2006, 936, unter II.1.b) und eigenständig ausgelegt. Ausreichend ist, dass der Steuerpflichtige das Gebäude zumindest auch selbst bewohnt; unschädlich ist, wenn er es gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2006, 936, unter II.1.a; vom 25.05.2011 - IX R 48/10, BFHE 234, 72, BStBl II 2011, 868, Rz 12; vom 27.06.2017 - IX R 37/16, BFHE 258, 490, BStBl II 2017, 1192, Rz 12; vom 21.05.2019 - IX R 6/18, BFH/NV 2019, 1227, Rz 16; vom 03.09.2019 - IX R 8/18, BFHE 266, 173, BStBl II 2020, 122, Rz 22; IX R 10/19, BFHE 266, 507, BStBl II 2020, 310, Rz 10; vom 01.03.2021 - IX R 27/19, BFHE 272, 393, BStBl II 2021, 680, Rz 14; vom 26.10.2021 - IX R 5/21, BFHE 275, 36, BStBl II 2022, 403, Rz 14; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 05.10.2000, BStBl I 2000, 1383, Rz 22). 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 (Senatsurteile in BFHE 258, 490, BStBl II 2017, 1192, Rz 12, und in BFHE 272, 393, BStBl II 2021, 680, Rz 14).

21 bb) 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. Erfasst sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden (Senatsurteil in BFHE 266, 173, BStBl II 2020, 122, Rz 22, m.w.N.). 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 (Senatsurteil in BFHE 258, 490, BStBl II 2017, 1192, Rz 13). Auch eine geringfügige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken reicht dann aus. Danach wird auch ein häusliches Arbeitszimmer zu eigenen Wohnzwecken genutzt (Senatsurteil in BFHE 272, 393, BStBl II 2021, 680, Rz 16).

22 b) Nach diesen Grundsätzen schließt die vorübergehende Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung 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. Senatsurteil in BFHE 272, 393, BStBl II 2021, 680, Rz 20 f.). 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. Eine räumliche oder zeitliche Bagatellgrenze für eine unschädliche Vermietung an Dritte ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. Wackerbeck, EFG 2022, 115, 116, zur fehlenden zeitlichen Bagatellgrenze; BeckOK EStG/Trossen, 13. Ed. [01.07.2022], EStG § 23 Rz 194: auch kurzzeitige Fremdnutzung schädlich).

23 c) Die vorübergehende Nutzung einzelner Räume durch fremde Dritte schließt die Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 1. Alternative EStG aber nicht insgesamt aus. Das Kriterium der Ausschließlichkeit bezieht sich auf die zeitlich durchgängige, nicht auf die räumliche Nutzung des Wirtschaftsguts (Senatsurteil in BFHE 272, 393, BStBl II 2021, 680, Rz 19, m.w.N.). 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. Das ergibt die Auslegung der Vorschrift unter besonderer Berücksichtigung der Gesetzesbegründung. Danach entspricht es dem Willen des Gesetzgebers, dass sich --etwa im Falle der Fremdvermietung eines Zimmers in der Wohnung-- die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht auf das gesamte Objekt erstrecken muss (BTDrucks 14/23, S. 180, und BTDrucks 14/265, S. 181: "soweit"). Der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist danach nicht erfüllt, soweit die Wohnung im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich, d.h. zeitlich durchgängig, zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist. Nur soweit das nicht der Fall war (vorübergehend fremdvermieteter Teil), liegt ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft vor. Eine solche Auslegung entspricht dem Normzweck, die nicht gerechtfertigte Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes soweit wie möglich zu vermeiden (vgl. BTDrucks 14/23, S. 180 und 14/265, S. 181; s. Wackerbeck, EFG 2022, 115, 116; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 54).

24 d) Maßstab für die Ermittlung des anteilig steuerbaren Veräußerungsgewinns ist das Verhältnis der Wohnflächen zueinander (durchgängig zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnfläche zu vorübergehend zu fremden Wohnzwecken überlassener Wohnfläche). In diesem Zusammenhang ist auf die Wohn- und nicht auf die Nutzflächen abzustellen, weil die Norm die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken privilegiert.

25 2. Das FG ist teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Das angefochtene Urteil kann daher keinen Bestand haben. Das FG hat den Veräußerungsgewinn trotz der tageweise Vermietung der Räume im Dachgeschoss nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG rechtsfehlerhaft insgesamt von der Besteuerung ausgenommen.

26 a) Unstreitig haben die Kläger mit dem Verkauf des Reihenhauses im Grundsatz den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verwirklicht. Der Senat sieht insoweit von Ausführungen ab.

27 b) Im Ausgangspunkt zu Recht hat das FG auch die Tatbestandsausnahme des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bejaht. Soweit die Mieter jedoch die vorübergehend überlassenen Wohnräume unter Ausschluss des Vermieters genutzt haben, ist das Merkmal der "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" nicht erfüllt. 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 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 (vgl. Senatsurteil in BFHE 272, 393, BStBl II 2021, 680, Rz 18, zum häuslichen Arbeitszimmer).

28 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinns ermitteln zu können. Dazu wird das FG den Anteil der zur Alleinnutzung überlassenen Wohnfläche (zwei Räume im Dachgeschoss) ermitteln und zur Gesamtwohnfläche ins Verhältnis setzen.

29 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de