

Urteil vom 14. November 2023, IX R 13/23

Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Überlassung an (Schwieger-)Mutter

ECLI:DE:BFH:2023:U.141123.IXR13.23.0

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 2017 , EigZulG § 4 S 2, AO § 15 Abs 1 Nr 3, BGB § 1601, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 02. März 2023, Az: 14 K 1525/19 E,F

Leitsätze

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne des Befreiungstatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes liegt nicht vor, wenn die Nutzungsüberlassung an die (Schwieger-)Mutter des Steuerpflichtigen erfolgt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 02.03.2023 - 14 K 1525/19 E,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die Überlassung einer Wohnung an die Mutter beziehungsweise Schwiegermutter die Voraussetzungen des Befreiungstatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind miteinander verheiratet und wurden im Streitjahr 2017 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom xx.xx.2009 erwarben die Kläger zu jeweils hälftigem Miteigentum eine noch zu errichtende Eigentumswohnung zum Kaufpreis von 177.300 €. Die Kläger überließen die Eigentumswohnung seit der Fertigstellung unentgeltlich an die Mutter der Klägerin. Nach deren Tod am xx.xx.2016 verkauften die Kläger die Eigentumswohnung mit notariell beurkundetem Vertrag vom xx.xx.2017 für 220.000 €.
- 4** Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 12.02.2019 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den von den Klägern erklärten Gewinn aus der Veräußerung der Eigentumswohnung als privates Veräußerungsgeschäft (Kläger: 16.388 €, Klägerin: 16.389 €). Hiervon zog das FA Verlustvorträge aus privaten Veräußerungsgeschäften (Kläger: 1.835 €, Klägerin: 13.415 €) ab und berücksichtigte im Ergebnis für die Einkommensteuerfestsetzung sonstige Einkünfte für den Kläger in Höhe von 14.553 € und für die Klägerin in Höhe von 2.974 €. Zugleich stellte das FA den verbleibenden Verlustvortrag aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von jeweils 0 € gesondert fest.
- 5** Der gegen den Einkommensteuerbescheid und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags eingelegte Einspruch, mit dem die Kläger eine Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG wegen einer Nutzung der Eigentumswohnung zu eigenen Wohnzwecken begehrten, blieb ohne

Erfolg. Auch das Finanzgericht (FG) folgte diesem Begehren aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 754 abgedruckten Gründen nicht (Urteil vom 02.03.2023 - 14 K 1525/19 E,F).

- 6 Hiergegen wenden sich die Kläger mit der durch das FG zugelassenen Revision, mit der sie insbesondere die Verletzung materiellen Rechts (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) rügen.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Gewinn aus der Veräußerung der Eigentumswohnung steuerfrei zu stellen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht der Revision wurde die veräußerte Eigentumswohnung durch die Kläger nicht zu eigenen Wohnzwecken im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG genutzt.
- 10 1. Dass die Kläger durch die Veräußerung der in 2009 angeschafften Eigentumswohnung in 2017 gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG steuerbare Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt haben, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf daher keiner weitergehenden Erörterung.
- 11 2. Der Befreiungstatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist --entgegen der Ansicht der Revision-- nicht einschlägig.
- 12 § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nimmt 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, von der Besteuerung aus.
- 13 a) Nach der Senatsrechtsprechung setzt der Ausdruck "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" in beiden Alternativen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 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 (Senatsurteile vom 21.05.2019 - IX R 6/18, Rz 16; vom 24.05.2022 - IX R 28/21, Rz 15 und vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl II 2023, 642, Rz 26, m.w.N.). Anders als die Kläger meinen, genügt nicht, wenn der Steuerpflichtige unter der Adresse der Immobilie lediglich mit seinem Wohnsitz gemeldet ist, sich dort aber allenfalls für Besuchsaufenthalte aufhält (vgl. Senatsbeschluss vom 29.05.2018 - IX B 106/17, Rz 6).
- 14 b) Ein Gebäude wird nach der Senatsrechtsprechung zwar auch zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn der Steuerpflichtige es einem einkommensteuerlich zu berücksichtigenden Kind unentgeltlich zu Wohnzwecken überlässt (Senatsurteile vom 21.05.2019 - IX R 6/18, Rz 18; vom 24.05.2022 - IX R 28/21, Rz 17 sowie vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl II 2023, 642, Rz 28). Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 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 (Senatsurteile vom 24.05.2022 - IX R 28/21, Rz 18 sowie vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl II 2023, 642, Rz 29, m.w.N.; vgl. u.a. Jachmann-Michel, juris - Die Monatszeitschrift 2023, 300; Christopheit, Familie und Recht 2023, 316; Menges, Betriebs-Berater 2023, 279).
- 15 Die Nutzung der Wohnung durch das Kind ist dem Eigentümer als eigene zuzurechnen, weil es ihm obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.01.1994 - X R 94/91, BFHE 173, 345, BStBl II 1994, 544, unter 1.b). Soweit die höchstrichterliche Rechtsprechung im Zusammenhang mit dem Begriff der "eigenen Wohnzwecke" tatbestandlich auf die Vorschrift des § 32 EStG abgestellt hat, erfolgt dies vor dem Hintergrund der Annahme, dass der Gesetzgeber --aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung-- bei den nach dieser Vorschrift zu berücksichtigenden Kindern typisierend eine Unterhaltspflicht und das Entstehen von Aufwendungen unterstellt (Senatsurteile vom 24.05.2022 - IX R 28/21, Rz 24 und vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl

II 2023, 642, Rz 30). Vor welchem Hintergrund beziehungsweise in welchem Umfang die Nutzungsüberlassung (auch) an den Dritten erfolgt, ist demnach unbeachtlich.

- 16** c) Entgegen der Ansicht der Revision lässt sich die Wertung von § 4 Satz 2 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG), wonach eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vorliegt, soweit eine Wohnung unentgeltlich an einen Angehörigen im Sinne des § 15 der Abgabenordnung zu Wohnzwecken überlassen wird, nicht auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG übertragen. Wie der Senat bereits entschieden hat, ist das Merkmal "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG im Ausgangspunkt zwar so zu verstehen wie in § 10e EStG und § 4 EigZulG (Senatsurteile vom 26.10.2021 - IX R 5/21, BFHE 275, 36, BStBl II 2022, 403, Rz 25; vom 18.01.2006 - IX R 18/03, BFH/NV 2006, 936, unter II.1.a sowie vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl II 2023, 642, Rz 31). Allerdings ist in diesem Zusammenhang auch die unterschiedliche Zweckrichtung der Tatbestände zu beachten (vgl. Senatsurteile vom 24.05.2022 - IX R 28/21, Rz 25 sowie vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl II 2023, 642, Rz 31, m.w.N.).
- 17** d) Nach diesen Maßstäben erfolgte keine Nutzung der Immobilie zu eigenen Wohnzwecken unmittelbar durch die Kläger. Insbesondere kann ihnen keine mittelbare Nutzung zu Wohnzwecken durch die Überlassung der Eigentumswohnung an die Mutter der Klägerin zugerechnet werden.
- 18** e) Auch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verhilft der Revision nicht zum Erfolg. Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches seinem Wesen entsprechend ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen, vergleichbaren Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. statt vieler Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 28.06.2022 - 2 BvL 9/14, 2 BvL 10/14, 2 BvL 13/14, 2 BvL 14/14, BVerfGE 162, 277, Rz 68, m.w.N.). Die Anknüpfung der Steuerbefreiung durch den Gesetzgeber in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Steuerpflichtigen ist jedoch nach der Überzeugung des Senats ein hinreichendes, sachliches Differenzierungsmerkmal für die Anwendung der Begünstigung. Entsprechendes gilt, soweit der Senat dem Steuerpflichtigen die unentgeltliche Überlassung an ein einkommensteuerlich zu berücksichtigendes Kind als eigene Nutzung zurechnet. Als steuerliche Begünstigung ist der Tatbestand der Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG eng auszulegen. Soweit der Senat für die Begünstigung die Überlassung an einkommensteuerlich zu berücksichtigende Kinder als unschädlich ansieht, besteht keine Veranlassung, den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG über diese Fälle hinaus auszuweiten. 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 Kläger seiner Schwiegermutter gegenüber mangels Verwandtschaftsverhältnisses im Sinne von § 1601 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nicht zum Unterhalt verpflichtet (vgl. Staudinger/Klinkhammer (2022) BGB § 1601 Rz 27). Er war nur verschwägert nach § 1590 Abs. 1 BGB. Schließlich wurde eine Unterhaltspflicht der Klägerin gegenüber ihrer Mutter durch das FG nicht festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 19** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de