

Praxisfall des Monats

zur steuerlichen Problematik

*des Vorliegens eines privaten Veräußerungsgeschäftes gemäß
§ 23 Abs.1 Satz 1 Nr.1 EStG bei Grundstücksübertragung an
Erfüllungs statt anlässlich einer Ehescheidung*

A. Fragestellung

I. Sachverhalt

Haben Sie sich auch schon einmal die Frage gestellt, inwieweit ein privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs.1 Satz 1 Nr.1 EStG gegeben sein kann, wenn anlässlich einer Ehescheidung ein Grundstück an Erfüllung statt übertragen wird, dann sollten Sie folgenden Fall lesen:

Die Mandanten hatten nach dem Erwerb eines Gewerbegrundstückes im Jahr 1999 durch die Ehefrau eine notarielle Übertragungsverpflichtung u.a. für den Fall der Ehescheidung vereinbart. Gemäß dieser Übertragungsvereinbarung war die Ehefrau Eigentümerin von zwei bebauten Grundstücken, einem Wohnhausgrundstück und einem Gewerbe- und Wohnhausgrundstück, wobei der Ehemann von beiden Grundstücken jeweils die Hälfte der Anschaffungskosten getragen hatte. Während der Ehe war das Gewerbe- und Wohnhausgrundstück an den Ehemann vermietet. Als Abgeltung der von dem Ehemann übernommenen Kosten sollte dieser im Falle der Ehescheidung das Gewerbe- und Wohnhausgrundstück zu Eigentum übertragen bekommen. Zudem sollte der Ehemann aber auch an den Wertsteigerungen der Immobilien teilhaben. Dies kam dadurch zum Ausdruck, dass der jeweilige Reinwert der Immobilien (Verkehrswert ./. Verbindlichkeiten) ermittelt und addiert werden sollte und sodann durch zwei zu teilen war.

Die Ehe wurde geschieden. Im Vorfeld trafen die Mandanten eine Scheidungsvereinbarung, in welcher auch die Übertragung des Gewerbe- und Wohnhausgrundstückes zum 01.01.2005 beinhaltet war. In dieser Vereinbarung war ausgeführt, dass die Eheleute auf einen Ausgleich des Zugewinns verzichten. Gleichwohl war dargelegt, dass der Ehemann für die Übertragung des Grundbesitzes und den Ausgleich des Zugewinns Ansprüche aus einer Lebensversicherung an die Ehefrau abtritt. Die auf dem Gewerbe- und Wohnhausgrundstück eingetragenen Grundschulden waren nach Angaben der Mandanten nicht valuiert.

Gemäß Gutachten betrug der Verkehrswert des übertragenen Gewerbe- und Wohnhausgrundstückes 531.000 Euro. Hiervon entfallen 410.100 Euro auf den Gewerbe- und 120.900 Euro auf den anteiligen Wohnbereich.

Es ergaben sich hiermit folgende Fragen:

II. Fragen

1. Handelt es sich bei der Grundstücksübertragung von der Ehefrau auf den Ehemann anlässlich der Ehescheidung um eine Veräußerung im Sinne des § 23 EStG? Wie wäre der Veräußerungserlös zu ermitteln?
2. Stellt der Sachverhalt eventuell ein teilentgeltliches Anschaffungsgeschäft dar? Mit welchem Wert geht der gewerblich genutzte Teil in das Anlagevermögen des Ehemannes ein? Oder handelt es sich um eine unentgeltliche Grundstücksübertragung und somit um eine Einlage zum Teilwert?

B. Gutachterliche Stellungnahme

Zu Frage 1:

Um ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 Abs.1 Satz 1 Nr.1 EStG kann es sich vorliegend handeln, wenn es im Rahmen der Ehescheidung zu einer Hingabe des Gewerbe- und Wohnhausgrundstückes an den Ehemann als eine Leistung an Erfüllung statt gekommen ist. Als Leistung an Erfüllung statt wäre die Übertragung des Grundstückes einzuordnen, wenn dem Ehemann beispielsweise ein zu beziffernder Zugewinnausgleich zustand und zur Begleichung dieses Anspruches das Grundstück übertragen wurde.¹ Vorliegend haben die Parteien jedoch gemäß der Scheidungsvereinbarung auf einen Ausgleich des Zugewinns verzichtet. Hinsichtlich des während der Ehe erworbenen Grundvermögens haben sie allerdings eine Ausgleichsregelung getroffen. Sofern innerhalb der Scheidungsvereinbarung unter dem Punkt Vermögensauseinandersetzung abweichend von einem Ausgleich des Zugewinns die Rede ist, dürfte dies dahingehend zu verstehen sein, dass hiermit allein die vermögensmäßige Auseinandersetzung des innerhalb der Ehe erworbenen Grundbesitzes gemeint sein soll. Diese erschließt sich in Verbindung mit der notariellen Übertragungsverpflichtung, wonach dem Ehemann ein Ausgleich für die Übernahme der hälftigen Anschaffungskosten bei dem Erwerb beider Grundstücke zzgl. zwischenzeitlich angefallener Wertsteigerungen zukommen soll. Aufgrund der getroffenen Vereinbarungen steht dem Ehemann für den Fall der Ehescheidung somit ein bezifferbarer Zahlungsanspruch im Sinne einer Geldsummenschuld gegen die Ehefrau zu. Der Charakter des Ausgleichsanspruchs als Geldsummenschuld ergibt sich daraus, dass gemäß der Übertragungsvereinbarung die Verkehrswerte der Grundstücke abzüglich der Verbindlichkeiten zusammengezählt werden sollen und der so ermittelte Reinwert des Immobilienbesitzes der Eheleute durch zwei zu teilen ist. Der Ausgleich des Anspruchs soll sodann durch die Übertragung des Gewerbe- und Wohnhausgrundstückes durchgeführt werden, wobei aufgrund der Übertragung des Grundstückes eintretende betragsmäßige Über- oder Unterzahlungen durch Leistung einer Ausgleichszahlung vermieden werden sollen.

Da das Grundstück innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG übertragen wurde, kann sich auf Seiten der Ehefrau ein Veräußerungsgewinn ergeben, wenn der Zahlungsanspruch des Ehemannes höher lag als die Anschaffungskosten des übertragenen Grundstückes.

Beispiel:

Anschaffungskosten Grundstück I	200.000 Euro
Anschaffungskosten Grundstück II	500.000 Euro
Reinwert Grundstück I	400.000 Euro
Reinwert Grundstück II	500.000 Euro
Erstattungsanspruch des Ehemannes	450.000 Euro
Wert der übertragenen Ansprüche aus der Lebensversicherung	50.000 Euro

¹ vgl. OFD München Vfg. vom 26.06.2001 – S 2256 – 17 St41, DB 2001, 1533
vgl. auch BFH- Urteil vom 15. Februar 1977 VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389

Überträgt nun die Ehefrau zum Ausgleich der Forderung des Ehemannes in Höhe von 450.000 Euro aus ihrem Vermögen das Grundstück II und erhält sie zusätzlich die Ansprüche aus der Lebensversicherung in Höhe von 50.000 Euro übertragen, ergibt sich ein Veräußerungspreis in Höhe von insgesamt 500.000 Euro. Bei Anschaffungskosten des Grundstückes II in Höhe von 500.000 Euro, die unabhängig von der damaligen Bereitstellung der hälftigen Finanzmittel durch den Ehemann ausschließlich der Ehefrau zuzurechnen sind, würde sich kein Veräußerungsgewinn ergeben. Da der Verkehrswert des übertragenen Grundstückes mit 531.000 Euro jedoch höher liegt als der anzunehmende Veräußerungspreis, wäre in diesem Beispielsfall eine unentgeltliche Übertragung (Schenkung) in Höhe von 31.000 Euro zu sehen.

Ein Veräußerungsgewinn kann sich aber ergeben, wenn die Anschaffungskosten für das Grundstück I höher lagen als die für das Grundstück II.

Beispiel:

Anschaffungskosten Grundstück I	500.000 Euro
Anschaffungskosten Grundstück II	300.000 Euro
Reinwert Grundstück I	431.000 Euro
Reinwert Grundstück II	531.000 Euro
Erstattungsanspruch des Ehemannes	481.000 Euro
Wert der übertragenen Ansprüche aus der Lebensversicherung	50.000 Euro

Überträgt nun die Ehefrau zum Ausgleich der Forderung des Ehemannes in Höhe von 481.000 Euro das Grundstück II und erhält sie zusätzlich die Ansprüche aus der Lebensversicherung in Höhe von 50.000 Euro übertragen, ergibt sich ein Veräußerungspreis in Höhe von insgesamt 531.000 Euro. Bei angenommenen Anschaffungskosten des Grundstückes II in Höhe von 300.000 Euro würde sich jedoch in diesem Fall ein Veräußerungsgewinn gemäß § 23 EStG in Höhe von 231.000 Euro ergeben.

Weiteres Beispiel:

Anschaffungskosten Grundstück I	300.000 Euro
Anschaffungskosten Grundstück II	300.000 Euro
Reinwert Grundstück I	200.000 Euro
Reinwert Grundstück II	500.000 Euro
Erstattungsanspruch des Ehemannes	350.000 Euro
Wert der übertragenen Ansprüche aus der Lebensversicherung	50.000 Euro

In diesem Fall wäre ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 100.000 Euro gegeben. 131.000 Euro wären schenkweise übertragen.

Zu Frage 1 ergab sich mithin folgendes Ergebnis:

Bei der Grundstücksübertragung handelt es sich vorliegend um eine Veräußerung im Sinne des § 23 EStG, da die Übertragung an Erfüllung statt erfolgt ist. Für die Bestimmung eines möglichen Veräußerungserlöses wäre zunächst erforderlich, den aufgrund der getroffenen Vereinbarungen bestehenden Ausgleichsanspruch des Ehemannes zahlenmäßig zu bestimmen. Hiernach kann sich ein Veräußerungsgewinn ergeben, wenn der Ausgleichsanspruch des Ehemannes höher liegt als die damaligen Anschaffungskosten des übertragenen Grundstückes.

Zu Frage 2:

Wie unter den Ausführungen zu Frage 1 dargelegt, beinhaltet der vorliegende Sachverhalt auf Seiten des Ehemannes unter Umständen ein teilentgeltliches Anschaffungsgeschäft.

Der gewerblich genutzte Teil des Gebäudes sowie der zugehörige Anteil am Grund und Boden (quotal) sind gemäß § 6 Abs.1 Nr.5 EStG mit ihren Teilwerten anzusetzen. Bei Grundstücken entspricht der Teilwert in der Regel dem Verkehrswert. Höchstens könnten auch im vorliegenden Fall die Anschaffungskosten angesetzt werden, da es sich hinsichtlich des entgeltlich übertragenen Teiles um eine Anschaffung handelt.

Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht um eine voll unentgeltliche Übertragung des Grundstückes. Gleichwohl sind in der betrieblichen Bilanz des Ehemannes die Teilwerte in Ansatz zu bringen, sofern nicht höhere Anschaffungskosten nachgewiesen werden können. Eine Aufteilung in einen entgeltlich erworbenen Teil und einen unentgeltlich erworbenen erfolgt nicht, da der betrieblich zu nutzende Gebäudeteil nicht mit betrieblichen Mitteln angeschafft wurde, es sich mithin um eine Zuführung des Wirtschaftsgutes im Wege der Einlage handelt. Eine Aufteilung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich erworbenen Anteil an dem Grundstück nebst Gebäude wäre indes im Hinblick auf § 23 EStG erforderlich, wenn der Ehemann den privat genutzten Teil des Gebäudes nicht selbst bewohnt. Eine neue zehnjährige Veräußerungsfrist würde nur hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Anteils in Gang gesetzt. Hinsichtlich des schenkweise übertragenen Teiles würde der Ehemann hingegen in die Frist der Ehefrau eintreten (§ 23 Abs.1 Satz 3 EStG).

Zu Frage 2 ergab sich abschließend folgendes Ergebnis:

Es liegt unter Umständen ein teilentgeltliches Anschaffungsgeschäft vor. Die Einlage des gewerblich genutzten Teiles (Gebäudeteil nebst zugehörigem Anteil Grund und Boden) ist mit den Teilwerten in Ansatz zu bringen, sofern nicht höhere Anschaffungskosten nachgewiesen werden können. Höhere Anschaffungskosten könnten vorliegen, wenn der aufgrund der Vermögensauseinandersetzung dem Ehemann zustehende Ausgleichsanspruch zzgl. der übertragenen Ansprüche aus der Lebensversicherung den Wert von 531.000 Euro übersteigt.