



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Einkommensteuer Aufbauwissen

Private Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG.....	2
3	Veräußerungsgegenstände des § 23 EStG	4
3.1	Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten	4
3.1.1	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude	5
3.1.2	Grundstücksgleiche Rechte.....	7
3.2	Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter	8
3.3	Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG	9
3.4	Veräußerung von Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften	9
4	Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge	11
4.1	Anschaffung	11
4.1.1	Grundsatz	11
4.1.1.1	Entgeltlicher Erwerb.....	11
4.1.1.2	Unentgeltlicher Erwerb	11
4.1.2	Anschaffungsfiktion nach § 23 Abs. 1 S. 2 EStG.....	12
4.2	Veräußerung.....	13
4.2.1	Grundsatz	13
4.2.2	Veräußerungsfiktion nach § 23 Abs. 1 S. 5 EStG	14
4.2.2.1	Einlage in das Betriebsvermögen, § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG.....	14
4.2.2.2	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG .	15
5	Fristberechnung	17
6	Einkünfteermittlung	19
6.1	Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3 EStG	19
6.1.1	Veräußerungspreis	20
6.1.2	Anschaffungs- und Herstellungskosten.....	20
6.1.3	Werbungskosten	20
6.2	Freigrenze	20
6.3	Verlustverrechnung	21
7	Besteuerungszeitpunkt.....	24

7.1	Werbungskosten	24
7.2	Ratenzahlung und Zeitrenten	25
7.3	Leibrente.....	26
8	Gewerblicher Grundstückshandel	30
8.1	Überblick.....	30
8.2	„Drei-Objekt-Grenze“	31
8.2.1	Objekte i.S.d. „Drei-Objekt-Grenze“	31
8.2.2	Enger zeitlicher Zusammenhang zur Veräußerung.....	33
8.2.3	Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften.....	34
8.2.4	Ausnahmen	35
8.3	Beginn und Ende	35
8.4	Gewinnermittlung	36
8.5	Prüfschema	37

1 Überblick

- 1 Einkünfte aus der **Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens** sind **Veräußerung von Privatvermögen** grundsätzlich von der Einkommensbesteuerung ausgenommen. Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG stellt somit eine der wenigen Ausnahmeregeln des Einkommensteuergesetzes dar. Gerechtfertigt wird diese Veräußerungsgewinnbesteuerung dadurch, dass Steuerpflichtige Werterhöhungen von Wirtschaftsgütern innerhalb bestimmter Fristen realisieren und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen.
- 2 Eine Besteuerung eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist somit nur hinsichtlich spezieller Wirtschaftsgüter des Privatvermögens (innerhalb bestimmter Fristen) denkbar. In einem Betriebsvermögen verhaftete Wirtschaftsgüter sind von § 23 EStG nicht erfasst.
- 3 Eine steuerpflichtige Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens kommt ferner in folgenden exemplarischen Fällen in Betracht:
- ▶ Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung i.S.d. § 17 EStG
 - ▶ Entgeltliche Veräußerung von Kapitalvermögen und Ertragsforderungen (§ 20 Abs. 2 und § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG)
- 4 Als siebte Einkunftsart definiert das Einkommensteuergesetz die steuerpflichtigen sonstigen Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, § 22 EStG, die nicht als Auffangvorschrift zu verstehen sind. Es werden vielmehr im Gesetz explizit genannte Einkünfte als sonstige Einkünfte der Besteuerung unterworfen, die grob in folgende drei Gruppen unterteilt werden können:¹

Sonstige Einkünfte gem. § 22 EStG		
Nr. 1, 1a	Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG	Nr. 3, 4, 5
Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	Einkünfte aus <ul style="list-style-type: none"> ▪ sonstigen Leistungen, ▪ Abgeordnetenbezügen und ▪ Altersvorsorgeverträgen

¹ Eine ausführliche Darstellung der sonstigen Einkünfte finden Sie im Online-Training zu § 22 EStG.

2 Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG

5 Als **Überschusseinkunftsart**² sind gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG). Sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind hingegen der Gewinn, der sich gem. § 23 Abs. 3 S. 1 EStG als Unterschied zwischen Veräußerungspreis und Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie den Werbungskosten ermittelt. Das **Zufluss-Abfluss-Prinzip** (§ 11 EStG) ist bei der Einkünfteermittlung zu beachten.³

Überschusseinkünfte

Die Norm der steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG ist wie folgt aufgebaut:

Systematischer Aufbau des § 23 EStG	
§ 23 Abs. 1 EStG	<ul style="list-style-type: none"> ▶ S. 1 Nr. 1 und 2, S. 2 und S. 5: steuerpflichtige Veräußerungsvorgänge und Fiktion solcher ▶ S. 2 bis 4: Voraussetzungen für Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge
§ 23 Abs. 2 EStG	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Subsidiaritätsprinzip
§ 23 Abs. 3 EStG	<ul style="list-style-type: none"> ▶ S. 1 bis 4: Ermittlung des Veräußerungsgewinns ▶ S. 5: Freigrenze ▶ S. 6: Besonderheiten bzgl. Veräußerungsgewinns/-verlusts in bestimmten Fällen ▶ S. 7 f.: Verlustberücksichtigung

Die Steuerpflicht privater Veräußerungsgeschäfte i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 EStG stellt somit einen besonderen Tatbestand dar und umfasst

- ▶ Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren von Anschaffung bis zur Veräußerung, sofern keine Eigennutzung erfolgt, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG oder
- ▶ Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr zwischen Anschaffung und Veräußerung, sofern es sich nicht um Gegenstände des täglichen Gebrauchs handelt, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.⁴

Neben den in § 23 Abs. 1 S. 1 EStG normierten Veräußerungstatbeständen, gelten ebenso

² Eine ausführliche Darstellung zur Systematik des EStG bietet das WBT zu Grundlagen der Einkommensteuer.


³ Hiernach werden die Einnahmen nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem sie zugeflossen sind. Ausgaben sind nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem sie geleistet wurden.


⁴ Hierunter fällt nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenso die Veräußerung von Kryptowährungen (siehe BMF-Schreiben v. 10.5.2022, IV C 1 - S 2256/19/10003 :001, BStBl. I 2022, 668; OFD Nordrhein-Westfalen Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 04/2018 v. 20.4.2018, BeckVerw 435557). Die Frage, ob Kryptowährung begrifflich unter das Tatbestandsmerkmal eines anderen Wirtschaftsguts nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG fällt, ist nun vom BFH zu klären (Az. IX R 3/22, Vorinstanz FG Köln, Urteil v. 25.11.2021, 14 K 1178/20, EFG 2022, 677).


- ▶ die Einlage eines Wirtschaftsguts in ein Betriebsvermögen, sofern die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen heraus innerhalb der Zehnjahresfrist seit Anschaffung des Wirtschaftsguts im Privatvermögen erfolgt (§ 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG) und
- ▶ die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (§ 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 2 EStG)

als Veräußerung i.S.v. § 23 Abs. 1 S. 1 EStG.⁵


8 Gem. § 23 Abs. 2 EStG gilt bei privaten Veräußerungsgeschäften das **strenge Subsidiaritätsprinzip**. Das bedeutet, dass die Veräußerung privater Wirtschaftsgüter nur dann als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG zu versteuern ist, wenn der Veräußerungsvorgang nicht bei einer anderen Überschusseinkunftsart zu erfassen ist. Ist das Wirtschaftsgut einem Betriebsvermögen (bspw. nach § 15 oder § 18 EStG) des Steuerpflichtigen zuzurechnen, ist der Anwendungsbereich des § 23 EStG nicht eröffnet. **Subsidiarität**

Beispiel: A veräußert nach fünf Jahren ein Grundstück, das er privat vermietet. Die Veräußerung des Grundstücks unterliegt § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und nicht der Einkünfteermittlung i.R.d. § 21 EStG, da die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lediglich die laufenden Einkünfte erfassen. Die Subsidiarität nach § 23 Abs. 2 EStG greift in diesen Fällen nicht. 

Beachte: Bis zum Veranlagungszeitraum 2008 erlangte das Subsidiaritätsprinzip insbesondere im Hinblick auf die Veräußerung von Wertpapieren große Bedeutung. Demnach unterlag die Veräußerung privater Wertpapiere binnen Ein-Jahresfrist nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a. F. der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft. Zu beachten war indes das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. j, § 3c Abs. 2 EStG a. F. Gewinne aus der **Veräußerung von Wertpapieren**, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, führen seit dem **1.1.2009** unabhängig von der Haltedauer zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG. Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die **vor dem 1.1.2009 erworben** und erst nach Ablauf der Ein-Jahresfrist veräußert werden, bleiben somit weiterhin **steuerfrei**.⁶ 

Beispiel: Privatier P erwarb am 31.12.2008 Wertpapiere an der A-AG, und am 1.1.2009 Wertpapiere der B-AG (jeweils < 1 % des Stammkapitals der A- und B-AG). Alle Wertpapiere (A-AG und B-AG) veräußerte P in 2011. 

Lösung: Der Erwerb der Anteile der A-AG fiel unter § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a. F. Die Veräußerung in 2011 erfolgt nach Überschreiten der Ein-Jahresfrist, wodurch die Veräußerung nicht steuerbar ist. Die Veräußerung der Anteile an der B-AG hingegen unterliegt als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung, weil für Erwerbe nach dem 31.12.2008 § 23 EStG a.F. nicht anwendbar ist.

Beachte: Auch private Veräußerungsgeschäfte, die grundsätzlich von § 23 EStG erfasst werden, können zu einer gewerblichen Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG führen, wenn die Grenzen der Vermögensverwaltung überschritten werden!⁷ 

⁵ Siehe hierzu Tz. 4.2.2.

⁶ Zur Anwendung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG a. F. siehe § 52 Abs. 31 EStG.

⁷ Siehe hierzu Kapitel 8.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.