

Urteil vom 12. Mai 2011, IV R 37/09

Jahresfrist zur Revisionsbegründung bei nicht ordnungsgemäßer Belehrung; Freibetrag für Veräußerung eines landwirtschaftlichen Betriebs erfordert Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor dem 1. Januar 2001 - Begriff Rechtsbehelf

BFH IV. Senat

EStG § 14 S 2, EStG § 14a Abs 1, EStG § 16 Abs 4, EStG § 23, EStG § 52 Abs 32, FGO § 55 Abs 1, FGO § 55 Abs 2 S 1, FGO § 120 Abs 1 S 1, FGO § 120 Abs 2 S 1, FGO § 136 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 02. Juni 2009, Az: 2 K 212/06

Leitsätze

1. NV: Die Frist zur Begründung der Revision ist eine "Frist für einen Rechtsbehelf" im Sinne des § 55 Abs. 1 FGO. Sie beginnt nur zu laufen, wenn der Beteiligte ordnungsgemäß über den Rechtsbehelf belehrt wurde.
2. NV: Maßgeblich für die Inanspruchnahme des Freibetrags bei der Veräußerung eines landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebs im Ganzen nach § 14a Abs. 1 EStG ist, ob vor dem 1. Januar 2001 zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergegangen ist. Auf den Zeitpunkt, an dem das Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde, kommt es nicht an.

Tatbestand

1. I. Die Klägerinnen und Revisionsklägerinnen (Klägerinnen) sind Erben nach ihrem verstorbenen Sohn bzw. Bruder (Erblasser). Dieser betrieb auf eigenen Grundstücken eine Gärtnerei, aus der er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte.
2. Mit notariellem Vertrag vom 13. April 2000 verkaufte der Erblasser nahezu sämtliche Flächen seines Betriebs an die Gesellschafter einer Grundstücksgesellschaft (Käufer). Der Verkauf erfolgte unter der aufschiebenden Bedingung, dass die zur Wohnbebauung notwendigen bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen vorlagen, ein weiterer Kaufvertrag mit dem Käufer abgeschlossen wurde sowie zwischen dem Käufer und der Stadt ein Erschließungsvertrag und eine Ablösevereinbarung zustande kamen. Der Käufer konnte die Bedingungen als gegeben erklären, womit der Vertrag sofort wirksam werden sollte. Die Besitzübergabe sollte zum 1. des übernächsten Kalendermonats erfolgen, nachdem dem Käufer die Mitteilung des Notars über den Eintritt der Bedingungen zugegangen war. Mit notarieller Urkunde vom 16. August 2002 wurden die Bedingungen als erfüllt erklärt.
3. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gewährte dem Erblasser den Freibetrag nach § 14a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Streitjahr (2002) nicht. Die Veräußerung sei nicht --wie die Vorschrift voraussetze-- vor dem 1. Januar 2001 erfolgt.
4. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 EStG in Höhe von 150.000 DM nicht gewährt werden könne, weil die Veräußerung erst nach dem 31. Dezember 2000 wirksam geworden sei. Der Freibetrag sei nur zu gewähren, wenn das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum vor dem 1. Januar 2001 übertragen worden sei. Die Revision ließ das FG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 211 veröffentlicht.
5. Dem Urteil ist eine Rechtsmittelbelehrung beigefügt, die sich auf solche Fälle bezieht, in denen die Revision nicht zugelassen wurde. Das Urteil wurde den Klägerinnen am 18. Juni 2009 zugestellt.
6. Am 6. Juli 2009 legten die Klägerinnen Revision ein. Die Begründung ging am 21. September 2009 beim Bundesfinanzhof (BFH) ein. Darin machen die Klägerinnen geltend, die Fristen für die Einlegung und die

Begründung der Revision seien wegen der fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung noch nicht abgelaufen.

- 7 In der Sache tragen die Klägerinnen vor, der Erblasser habe bewusst den Kaufvertrag am 13. April 2000 abgeschlossen, da er die Frist des 1. Januar 2001 gekannt habe. Er habe danach keinen Einfluss auf die weitere Durchführung des Vertrags gehabt und sich von diesem auch nicht lösen können. Es habe nicht mehr in seiner Macht gelegen, den wirtschaftlichen oder rechtlichen Übergang des Grundstücks zu beeinflussen.
- 8 Aus dem Wortlaut der Vorschrift lasse sich nicht entnehmen, dass nicht das schuldrechtliche, sondern das dingliche Geschäft für die zeitliche Anwendung maßgebend sei. § 14a Abs. 1 EStG sei auch im EStG 2008 noch enthalten. Daran lasse sich erkennen, dass das obligatorische Rechtsgeschäft für die Gewährung des Freibetrags maßgeblich sein müsse. Käme es auf das dingliche Rechtsgeschäft an, das schon im Jahr 2000 abgeschlossen sein müsste, wäre die Vorschrift seit dem 1. Januar 2001 nicht mehr anwendbar und müsste nicht mehr im Gesetz stehen. Dieses verlange ausdrücklich weder den Übergang des wirtschaftlichen noch des rechtlichen Eigentums.
- 9 Auch bei § 23 EStG sei das obligatorische Geschäft maßgebend (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 X R 49/91, BFHE 173, 144, BStBl II 1994, 687). Die Veräußerung könne vor dem Erfüllungsgeschäft anzunehmen sein (BFH-Urteil vom 23. Januar 1992 IV R 95/90, BFHE 167, 81, BStBl II 1992, 553; Gmach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14a EStG Rz 58). Der Grundstückskaufvertrag sei wirksam, wenn er materiell abgeschlossen worden sei, unabhängig davon, ob aufschiebende Bedingungen erst später einträten (BFH-Urteil vom 2. Februar 1982 VIII R 59/81, BFHE 135, 300, BStBl II 1982, 390). Aus § 14a Abs. 2 Satz 3 EStG a.F. lasse sich wegen der Zweijahresfrist auch der Bezug zu § 23 EStG genau erkennen.
- 10 § 14a Abs. 1 Satz 1 EStG beginne ebenso wie Abs. 4 der Vorschrift mit dem Wort "veräußert". In beiden Fällen müsse eine aktive Handlung gemeint sein. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung mit endgültiger Wirksamkeit des Kaufvertrags --hier im Veranlagungszeitraum 2002-- erlaube die Gewährung des Freibetrags gemäß § 14a Abs. 1 EStG, da nach § 52 Abs. 32 EStG die Anwendung der Vorschrift in der Fassung vom 19. Dezember 2000 erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2001 enden, bestimmt sei.
- 11 Ein Veräußerungsvorgang beginne in der Regel schon vor Abschluss eines Vertrags und ende erst mit der Abwicklung aller Folgen des Vertrags. Der erste dokumentierte Vorgang sei immer ein notarieller Vertrag. Der Gesetzgeber habe einen bestimmten Zeitpunkt genannt, vor dem 1. Januar 2001, um Klarheit zu schaffen. Der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vor dem Notar sei genau bestimmbar, während der Übergang wirtschaftlichen oder dinglichen Eigentums häufig noch von verschiedensten Unwägbarkeiten abhängen könne. Das spreche dafür, dass es vorliegend auf den Abschluss des obligatorischen Geschäfts vor dem 1. Januar 2001 ankommen müsse.
- 12 Der Gesetzgeber habe bewusst einen Zeitpunkt ins Gesetz geschrieben, um die Parteien zum Handeln zu veranlassen, damit der Zweck der Verbesserung der Agrarstruktur erreicht werden könne (Schmidt/Seeger, EStG, 27. Aufl., § 14a Rz 1).
- 13 Die Klägerinnen beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Mai 2006 in der Weise zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn um den Freibetrag nach § 14a Abs. 1 EStG in Höhe von 150.000 DM gemindert wird.
- 14 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Revision der Klägerinnen ist zulässig, aber nicht begründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

A.

- 16 Der Zulässigkeit der Revision steht nicht entgegen, dass sie nicht innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des angefochtenen Urteils begründet wurde.
- 17 1. Nach Zustellung des vollständigen Urteils ist die Revision beim BFH innerhalb eines Monats einzulegen (§ 120

Abs. 1 Satz 1 FGO) und --sofern sie vom FG zugelassen wurde-- innerhalb von zwei Monaten zu begründen (§ 120 Abs. 2 Satz 1 FGO).

- 18** 2. Die Frist für einen Rechtsbehelf beginnt nur zu laufen, wenn der Beteiligte ordnungsgemäß über den Rechtsbehelf belehrt worden ist (§ 55 Abs. 1 FGO). Der Begriff "Rechtsbehelf" ist weit zu verstehen. Er umfasst als Oberbegriff außergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfe, darunter die prozessualen Mittel zur Rechtsverwirklichung im Wege gerichtlicher Verfahren, einschließlich Antrag, Klage und Rechtsmittel (vgl. § 136 Abs. 2 FGO; BFH-Urteil vom 18. Februar 1997 VII R 96/95, BFHE 182, 282, BStBl II 1997, 339, unter 1. der Gründe).
- 19** 3. Auch die Frist zur Begründung der Revision nach § 120 Abs. 2 Satz 1 FGO ist eine "Frist für einen Rechtsbehelf" i.S. des § 55 Abs. 1 FGO (gleicher Ansicht Rüsken in Beermann/ Gosch, FGO § 120 Rz 124; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 43; Dürr in Schwarz, FGO § 120 Rz 26; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 120 FGO Rz 129). Denn die Zulässigkeit des Rechtsmittels hängt (auch) von der Einhaltung dieser Frist ab.
- 20** 4. Die Revisionsbegründung ist danach im Streitfall rechtzeitig beim BFH eingegangen. Die Klägerinnen waren nicht zutreffend über die Fristen zur Einlegung und zur Begründung der Revision belehrt worden. Diese Fristen begannen daher nach § 55 Abs. 1 FGO nicht zu laufen. Die deshalb maßgebliche Jahresfrist für die Einlegung des Rechtsbehelfs nach § 55 Abs. 2 Satz 1 FGO war bei Eingang der Revisionsbegründung noch nicht abgelaufen. Es bedarf daher keiner Entscheidung, ob diese Frist auch für die Begründung der Revision anzuwenden ist (vgl. zur früheren Rechtslage --§ 53 Abs. 2 FGO a.F. i.V.m. §§ 9, 14 des Verwaltungszustellungsgesetzes-- BFH-Beschluss vom 5. Februar 1985 VII R 173/82, BFH/NV 1986, 29).

B.

- 21** Die Revision ist nicht begründet. FA und FG haben den Veräußerungsgewinn zu Recht nicht um den Freibetrag nach § 14a Abs. 1 EStG vermindert, weil der Erblasser seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht vor dem 1. Januar 2001 veräußert hat.
- 22** 1. Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören gemäß § 14 EStG auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs erzielt werden. § 16 EStG gilt entsprechend; der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ist jedoch nicht zu gewähren, wenn der Freibetrag nach § 14a Abs. 1 EStG gewährt wird (§ 14 Satz 2 EStG). Auf Antrag wird der Veräußerungsgewinn nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als er den Betrag von 150.000 DM übersteigt, wenn ein Steuerpflichtiger seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Ganzen u.a. vor dem 1. Januar 2001 veräußert hat und weitere Voraussetzungen erfüllt sind (§ 14a Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 23** 2. Die Möglichkeit, den Freibetrag nach § 14a Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen zu können, hängt --wie darin ausdrücklich geregelt ist-- vom Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebs ab. Maßgebend dafür ist, wann der Tatbestand der Betriebsveräußerung verwirklicht wird. Das ist der Zeitpunkt, an dem --mindestens-- das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergeht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.2.b der Gründe; BFH-Urteile vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.2.a aa der Gründe; vom 28. November 2007 X R 12/07, BFHE 219, 335, BStBl II 2008, 193, unter II.2.d aa der Gründe, jeweils m.w.N.).
- 24** Der Zeitpunkt, an dem der Tatbestand der Betriebsveräußerung verwirklicht wird, ist für die Entstehung und die Ermittlung des Veräußerungsgewinns sowie die Beurteilung der Frage maßgebend, ob es sich bei dem Veräußerungsobjekt um einen Betrieb im Ganzen, einen Teilbetrieb oder um einen Mitunternehmeranteil handelt; ebenso entscheidet sich danach, ob der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat und deshalb den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch nehmen kann (BFH-Urteil in BFHE 219, 335, BStBl II 2008, 193, unter II.2.d bb der Gründe). Wegen des systematischen Zusammenhangs mit der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 14 EStG und mit dem Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG kann für § 14a Abs. 1 EStG kein anderer Zeitpunkt gelten. Nur so lässt sich nicht zuletzt auch eine weitere Komplizierung vermeiden, zu der unterschiedliche Regeln zur Ermittlung des Veräußerungszeitpunkts führen müssten.
- 25** 3. Bei einer Grundstücksübertragung geht das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich zu dem Zeitpunkt über, von dem an nach dem Willen der Beteiligten und nach der tatsächlichen Durchführung Besitz und Gefahr, Nutzungen und Lasten übergehen (BFH-Urteil vom 2. Mai 1974 IV R 47/73, BFHE 113, 195, BStBl II 1974, 707, unter 5. der Gründe). Erfolgt die Veräußerung unter einer aufschiebenden Bedingung, deren Eintritt nicht allein vom Willen und

Verhalten des Erwerbers abhängt, geht das wirtschaftliche Eigentum allerdings auch dann erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über, wenn ein früherer dinglicher Übergang vereinbart wurde (BFH-Urteil in BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, unter II.3.a der Gründe, zur Übertragung eines Gesellschaftsanteils).

- 26** 4. Als Veräußerungszeitpunkt kommt danach der Tag, an dem das Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde, nicht in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 219, 335, BStBl II 2008, 193, unter II.2.d aa der Gründe). Vielmehr kommt es darauf an, wann das wirtschaftliche Eigentum auf den Käufer übergegangen ist. Das wirtschaftliche Eigentum ging jedoch --wie zwischen den Beteiligten nicht streitig ist-- erst im Streitjahr über.
- 27** a) Zwar nimmt § 14a Abs. 1 EStG dem Wortlaut nach ausdrücklich weder auf das schuldrechtliche noch auf das dingliche Geschäft Bezug. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass es dabei auf den Zeitpunkt ankommen soll, an dem das (schuldrechtliche) Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde. Ausschlaggebend ist vielmehr der einkommensteuerrechtlich maßgebliche Zeitpunkt der Betriebsveräußerung, für den der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich ist (s. oben unter II.B.2.).
- 28** b) Sinn und Zweck der Vorschrift führen zu keiner anderen Beurteilung. Insbesondere der Zweck der zeitlich befristeten Freibetragsregelung, einen Anstoß zur Betriebsveräußerung im Interesse einer agrarpolitisch erwünschten Strukturverbesserung zu geben (vgl. dazu Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 14a Rz A 39) sagt --entgegen der Ansicht der Klägerinnen-- selbst wenn man von den vorliegend vereinbarten aufschiebenden Bedingungen absieht nichts darüber aus, ob auch solche Veräußerungen zu begünstigen sind, bei denen nur das bindende Verpflichtungsgeschäft innerhalb der gesetzlichen Frist erfolgt ist. Die Einbeziehung solcher Veräußerungen würde aber zu einer weiteren Ausdehnung der früher bereits mehrfach verlängerten Frist führen. Anhaltspunkte dafür, dass dies vom Gesetzgeber beabsichtigt sein könnte, sind nicht erkennbar und auch von den Klägerinnen nicht geltend gemacht worden.
- 29** c) Soweit der BFH bei der Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung bei privaten Veräußerungsgeschäften grundsätzlich auf die Zeitpunkte abstellt, an denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden (u.a. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2005 IX R 14/03, BFHE 212, 127, BStBl II 2006, 513, unter II.1.c der Gründe, m.w.N.), rechtfertigt dies keine andere Beurteilung. Dieser Rechtsprechung liegt der Normzweck des § 23 EStG zu Grunde, im Privatvermögen innerhalb der Frist erzielte Werterhöhungen der Einkommensteuer zu unterwerfen (BFH-Urteil vom 2. Oktober 2001 IX R 45/99, BFHE 196, 567, BStBl II 2002, 10, unter II.1.b bb der Gründe, m.w.N.). Dieser Zweck erfordert die eindeutige Bestimmung des für die Frist maßgeblichen Zeitraums. Vorliegend geht es dagegen nicht um die Bestimmung eines Zeitraums, sondern um die Begünstigung des Veräußerungsgewinns, für die es auf den Zeitpunkt der Realisierung ankommt.
- 30** d) Im Übrigen kann auch nach § 23 EStG ein rechtlich bindendes Verkaufsangebot nur dann als Veräußerung angesehen werden, wenn ein für beide Seiten verbindlicher Vertrag vorliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 212, 127, BStBl II 2006, 513, unter II.1.c der Gründe). Daran fehlt es, wenn die Vertragsparteien durch die Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung in Verbindung mit tatsächlichen und rechtlichen Ungewissheiten einen im Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch fehlenden Bindungswillen zum Ausdruck gebracht haben (BFH-Urteil in BFHE 212, 127, BStBl II 2006, 513, unter II.2.b der Gründe). Anders als die Klägerinnen offenbar annehmen, genügt es nicht, wenn allein der Grundstücksveräußerer rechtlich gebunden ist. So verhielt es sich aber im Streitfall. Der Grundstückskäufer wollte sich nur dann binden, wenn die bauplanungsrechtlichen Voraussetzungen geschaffen wurden. Das war jedoch zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht der Fall.
- 31** e) Auch das BFH-Urteil vom 21. September 1995 IV R 1/95 (BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893) führt zu keiner anderen Beurteilung. Darin hat der Senat entschieden (unter 1. der Gründe), dass es für die Frage, ob ein Betrieb "wegen dauernder Berufsunfähigkeit" veräußert wurde und deshalb der erhöhte Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. zu gewähren war, auf das Verpflichtungsgeschäft ankommt. Denn es sei dafür auf das Rechtsgeschäft abzustellen, mit dem die Veranlassungskette rechtlich bindend in Gang gesetzt wurde. Diese Überlegungen lassen sich jedoch auf den vorliegenden Streitfall nicht übertragen. Denn maßgeblich ist nach § 14a Abs. 1 EStG --anders als nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG a.F.-- nicht der Grund der Veräußerung, sondern deren Zeitpunkt.
- 32** f) Ebenso wenig sagt die fortbestehende Übergangsregelung in § 52 Abs. 32 EStG --nach der § 14a EStG i.d.F. des Gesetzes zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge (StEuglG) vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1790) erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden ist, das nach dem 31. Dezember 2001 endet-- etwas darüber aus, ob § 14a Abs. 1 EStG an den Zeitpunkt der Realisierung des Veräußerungsgewinns oder an den Zeitpunkt, an dem das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde, anknüpft. Zum einen ist § 14a Abs. 1 EStG von der Übergangsregelung nicht betroffen, weil er durch das StEuglG nicht geändert wurde. Dieses führte lediglich zu

einer Änderung des Abs. 4 der Vorschrift. Zum anderen knüpft die Übergangsregelung an das Ende des Wirtschaftsjahrs an, während es für § 14a Abs. 1 EStG auf den Veräußerungszeitpunkt ankommt.

- 33** 5. Im Übrigen läge der Zeitpunkt der Veräußerung im Streitfall selbst dann nicht vor dem 1. Januar 2001, wenn man mit den Klägerinnen diesbezüglich auf das zugrunde liegende Verpflichtungsgeschäft abstellen würde. Denn dieses wurde erst im Streitjahr mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung wirksam (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Auf die Abgabe der notariellen Vertragserklärungen, auf die sich die Klägerinnen unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 135, 300, BStBl II 1982, 390 berufen, käme es hingegen nicht an, denn jener Entscheidung lag eine Rechtsnorm zugrunde, deren Wortlaut ausdrücklich auf einen rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag abstellte. Kommt es nach § 14a Abs. 1 Satz 1 EStG auf die Veräußerung an, so wäre selbst bei Zugrundelegung des obligatorischen Verpflichtungsgeschäfts darauf abzustellen, zu welchem Zeitpunkt dieses Geschäft --hier nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung-- zivilrechtlich wirksam geworden ist.
- 34** 6. Das angefochtene Urteil entspricht den vorstehend dargelegten Grundsätzen. Die Revision der Klägerinnen hat daher keinen Erfolg.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de