Urteil vom 12. Juni 2013, IX R 31/12

"Partielle" Nämlichkeit des Wirtschaftsguts; Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei einem Grundstück, das --mit einem Erbbaurecht belastet-- vom bisherigen Erbbauberechtigten angeschafft und nach Löschung des Erbbaurechts kurzfristig lastenfrei weiterveräußert wird

BFH IX. Senat

EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 3 S 1, ErbbauV § 1 Abs 1, AO § 162 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 01. Mai 2012, Az: 1 K 1353/09

Leitsätze

1. Für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach §§ 22 Nr. 2, 23 EStG ist dem Erfordernis der Nämlichkeit zwischen angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut teilweise genügt, wenn ein mit einem Erbbaurecht belastetes Grundstück angeschafft und --nach Löschung des Erbbaurechts-- kurzfristig lastenfrei weiterveräußert wird.

2. Der Ermittlung des Gewinns aus einem solchen privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist nur der anteilige Veräußerungspreis zugrunde zu legen, der --wirtschaftlich gesehen-- auf das Grundstück im belasteten Zustand entfällt; er ist ggf. im Schätzungswege zu ermitteln.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob und ggf. inwieweit die Veräußerung eines Grundstücks, das --mit einem Erbbaurecht belastet-- von den bisherigen Erbbauberechtigten angeschafft und von ihnen nach Löschung des Erbbaurechts im selben Jahr veräußert wurde, der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterfällt.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) bildeten im Streitjahr (2005) als Erben ihres im Jahr 2003 verstorbenen Vaters eine Erbengemeinschaft. Im Wege der Gesamtrechtsnachfolge war auf sie u.a. ein Erbbaurecht (samt dem auf dem Erbbaugrundstück errichteten Wohngebäude) übergegangen, das dem Vater bereits 1955 eingeräumt worden war, bis zum 1. Januar 2054 laufen sollte und zuletzt mit einem jährlichen Erbbauzins in Höhe von 175,54 € zu entgelten war.

3 Im Streitjahr erwarben die Kläger in Erbengemeinschaft auch das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück. Den Kaufpreis von 49.017 € hatte der Gutachterausschuss der veräußernden Stadt festgesetzt. Im notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 9. Februar 2005 haben die Kläger (u.a.) das Erbbaurecht aufgehoben und dessen Löschung bewilligt und beantragt. Nach Löschung des Erbbaurechts im Grundbuch veräußerten die Kläger das Grundstück einschließlich des Wohngebäudes sowie eines angrenzenden, geerbten Waldgrundstücks mit notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 21. Juli 2005 für insgesamt 145.000 € an Dritte. Von dem Veräußerungspreis sollten 50.000 € auf das Grundstück und 95.000 € auf das Gebäude entfallen. Die Veräußerungskosten beliefen sich --unstreitig-- auf insgesamt 5.819 €.

4 In ihrer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr machten die Kläger im Rahmen der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2, § 23 EStG einen Verlust aus der Veräußerung des vormals erbbaubelasteten Grundstücks geltend, den sie wie folgt ermittelten:

Veräußerungspreis (anteilig)	50.000 €

./. Anschaffungskosten	49.017 €
./. Kosten (anteilig)	2.514 €
= Veräußerungsverlust	1.531 €

5 Ausgehend von einem Verkehrswertgutachten des Amtlichen Bausachverständigen errechnete der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) demgegenüber einen Veräußerungsgewinn, den es mit Bescheid für das Streitjahr entsprechend feststellte und im Einzelnen wie folgt ermittelt hatte:

Veräußerungspreis (anteilig)	73.994 €
./. Anschaffungskosten	49.017 €
./. Grunderwerbsteuer	1.609 €
./. Kosten (73.994/145.000 von 5.819 =)	2.970 €
= Veräußerungsgewinn	20.398 €

6 Mit ihrem Einspruch wandten sich die Kläger ohne Erfolg gegen die Annahme einer Steuerbarkeit der Veräußerung sowie (hilfsweise) gegen die Höhe des anteilig auf das Grundstück entfallenden Veräußerungspreises. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1929 veröffentlichten Urteil statt. Es sah in der Veräußerung des Grundstücks kein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 EStG, da es an der Nämlichkeit zwischen dem von den Klägern angeschafften (erbbaurechtsbelasteten) Grundstück und dem ohne diese Belastung veräußerten Grundstück fehle. Wirtschaftlich betrachtet habe sich der Wertzuwachs --abweichend von den Rechtsgrundsätzen im Urteil des FG Baden-Württemberg vom 30. September 1992 14 K 81/91 (EFG 1993, 233)-- nicht im Grundstück selbst vollzogen, sondern in einem daneben bestehenden und auf dem Grundstück dinglich lastenden Recht. Letztlich hätten die Kläger ein in seinem originären Wert unverändertes Grundstück veräußert, gleichzeitig über ein weiteres Recht, nämlich das Erbbaurecht, verfügt und dabei einen Wertzuwachs realisiert, der wegen Ablaufs der Zehnjahresfrist nicht steuerbar sei.

7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 22 Nr. 2, § 23 EStG). Ein Grundstück behalte seine rechtliche Identität, unabhängig davon, ob eine dingliche Belastung bestellt oder gelöscht werde. Das Erbbaurechtsverhältnis sei einem Miet- oder Pachtverhältnis gleichzustellen. Der Wegfall eines solchen langjährigen Nutzungsverhältnisses führe zu einer Wertsteigerung des Grundstücks, die im Rahmen des § 23 EStG zu erfassen sei.

8 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

10 Zur Begründung verweisen sie darauf, dass Erbbaurechte als "grundstücksgleiche Rechte" selbst der Besteuerung nach § 23 EStG unterliegen. Es sei deshalb nicht nachvollziehbar, dass der Wegfall einer solchen Belastung unmittelbare Auswirkungen auf den Wert des Grundstücks haben solle. Eine isolierte Veräußerung des (geerbten) Erbbaurechts wäre wegen Ablaufs der Zehnjahresfrist nicht steuerbar gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung). Unzutreffend hat das FG die wirtschaftliche (Teil-)Identität zwischen angeschafftem und veräußertem Grundstück und damit ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2, § 23 EStG verneint (zu 2.). Mangels entsprechender

Feststellungen des FG kann der Senat allerdings nicht abschließend über die Höhe des Veräußerungsgewinns oder -verlusts entscheiden (zu 3.).

12 1. Nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zählen zu den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auch Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

13 a) Nach Wortlaut, Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. August 2011 IX R 66/10, BFHE 234, 335, m.w.N.). Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet (vgl. BFH-Urteile vom 6. April 2011 IX R 41/10, BFH/NV 2011, 1850; vom 3. August 2004 X R 55/01, BFH/NV 2005, 517, jeweils m.w.N.). Wirtschaftliche Teilidentität ist grundsätzlich ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2004 IX R 36/01, BFHE 207, 543, BStBl II 2006, 12, m.w.N.).

14 b) Ob und in welchem Umfang Nämlichkeit gegeben ist oder ein anderes Wirtschaftsgut ("aliud") vorliegt, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteil vom 27. August 1997 X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135). Maßgebliche Kriterien sind die Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 1974 IV R 223/72, BFHE 113, 456, BStBl II 1975, 58, unter I.2.).

15 2. Das Urteil ist aufzuheben, weil das FG zu Unrecht die wirtschaftliche (Teil-)Identität zwischen angeschafftem und veräußertem Grundstück und damit ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2, § 23 EStG verneint hat.

16 a) Auf die Kläger war im Wege der Gesamtrechtsnachfolge das "veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben", übergegangen (s. § 1 Abs. 1 des Erbbaurechtsgesetzes). Bei Vorliegen einer solchen Erbbaurechtsbelastung ist der Grundstückseigentümer --im Streitfall die Stadt-- für die Laufzeit des Rechts insbesondere von der Selbstnutzung seines Grundstücks ausgeschlossen. Dessen Position entspricht weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich der eines Volleigentümers. Die Nutzungsbeschränkung schlägt sich regelmäßig in einem verminderten Wert des Erbbaugrundstücks nieder. Wirtschaftlich ist das belastete Eigentum damit etwas anderes als das unbelastete Eigentum.

17 b) Die Kläger haben mit Kaufvertrag vom 9. Februar 2005 ein mit einem Erbbaurecht belastetes --und damit wertgemindertes-- Grundstück angeschafft; im Zeitpunkt der Weiterveräußerung war diese dingliche Belastung bereits gelöscht. Das im Anschaffungszeitpunkt, jedoch nicht mehr im Veräußerungszeitpunkt bestehende Erbbaurecht steht indes einer vollumfänglichen wirtschaftlichen Identität --im Sinne einer "Gleichwertigkeit"-- von angeschafftem und veräußertem Grundstück entgegen. Von einer wirtschaftlichen Identität kann vielmehr nur insoweit ausgegangen werden, als das angeschaffte (belastete) Wirtschaftsgut in dem veräußerten (unbelasteten) Wirtschaftsgut aufgegangen ist; dem Erfordernis der Nämlichkeit ist mithin (nur) partiell genügt. Der Ermittlung des Gewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist daher auch nur der anteilige Veräußerungspreis zugrunde zu legen, der --wirtschaftlich gesehen-- auf das Grundstück im belasteten Zustand entfällt.

18 c) Eine nach Löschung des Erbbaurechts möglicherweise geänderte Marktgängigkeit des Grundstücks (vgl. zu diesem Erfordernis BFH-Urteil vom 19. Juli 1983 VIII R 161/82, BFHE 139, 251, BStBl II 1984, 26) steht einer wirtschaftlichen Teilidentität nicht entgegen. Darüber hinaus haben weder das Bestehen noch die Löschung des Erbbaurechts die Verkehrsfähigkeit des Grundstücks als solches --auch nur vorübergehend-- aufgehoben.

19 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --nach der von ihm vertretenen Rechtsauffassung folgerichtig-- bislang keine ausreichenden Feststellungen zur Ermittlung und Höhe des Veräußerungsgewinns oder -verlusts getroffen, die dem Revisionsgericht eine abschließende Entscheidung in der Sache ermöglichen würden.

20 a) Im zweiten Rechtsgang wird das FG zunächst zu entscheiden haben, in welcher Höhe der Veräußerungspreis auf das maßgebliche Grundstück entfällt.

21 Hierfür ist zunächst zu klären, ob die Aufteilung des Gesamtkaufpreises im Kaufvertrag vom 21. Juli 2005 auf Grund und Boden und Gebäude bindend oder eine --davon abweichende-- Schätzung nach § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung erforderlich ist. Bindend ist eine vertragliche Einigung, solange keine nennenswerten Zweifel an

der getroffenen Aufteilung eines Gesamtpreises bestehen; das gilt auch für den Fall einer schätzweisen Aufteilung durch die Parteien, wenn die Grundlagen der Schätzung nachvollziehbar und überzeugend sind (vgl. BFH-Urteile vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183; vom 26. Mai 1992 IX R 190/87, BFH/NV 1993, 92). Bei seiner Entscheidung wird das FG auch berücksichtigen, dass die Parteien das mitveräußerte Waldgrundstück bei der Aufteilung unberücksichtigt ließen.

22 Hält das FG die vertragliche Aufteilung des Veräußerungspreises nicht für bindend, wird es in einem zweiten Schritt die vom FA diesbezüglich vorgenommene Schätzung auch der Höhe nach in vollem Umfang zu überprüfen und ggf. im Zuge einer eigenen Schätzung (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2011 XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921, m.w.N.; zur Wertermittlung vgl. BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668) den Veräußerungspreis auf Grundstück, Gebäude und Wald aufzuteilen haben.

23 b) In einem weiteren Schritt wird das FG sodann prüfen, wie hoch das Entgelt für das maßgebliche Grundstück anzusetzen wäre, wenn es noch mit dem Erbbaurecht belastet gewesen wäre; nur dieser Anteil kann als Veräußerungspreis im Rahmen des § 23 EStG berücksichtigt werden. Entgegen der Auffassung des FG entspricht der Wert des (gelöschten) Erbbaurechts dabei nicht zwingend dem durch die Veräußerung des Grundstücks realisierten Wertzuwachs.

24 c) Zuletzt wird das FG auch über den Anteil der auf das maßgebliche Grundstück entfallenden --der Gesamthöhe nach unstreitigen-- Veräußerungskosten zu entscheiden haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de