Urteil vom 23. Juli 2019, IX R 28/18

Grundstücksenteignung kein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

ECLI:DE:BFH:2019:U.230719.IXR28.18.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 3 S 1, EStG § 23 Abs 3 S 7, EStG § 23 Abs 3 S 8, GG Art 3 Abs 1, EStG § 4, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 27. November 2018, Az: 1 K 71/16 E

Leitsätze

Eine Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des § 23 EStG liegt nicht vor, wenn der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet. Ein Entzug des Eigentums durch Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz ist danach keine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.11.2018 - 1 K 71/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) aufgrund einer durch Sonderungsbescheid angeordneten Übertragung des Eigentums an einem ihm gehörenden Grundstück auf eine öffentlich-rechtliche Körperschaft (Stadt X) den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) verwirklicht hat. Ferner ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht streitig, ob der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2009 noch nach § 174 der Abgabenordnung (AO) ändern durfte.

2 Der Kläger wurde in den Streitjahren (2009, 2012) mit seiner Ehefrau, der Klägerin und Revisionsbeklagten, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Anfang der 1990er Jahre erwarb der Kläger einen hälftigen Miteigentumsanteil an einem unbebauten Grundstück, das mit einem Bürogebäude bebaut und sodann vermietet werden sollte; dieses Vorhaben ließ sich indes nicht realisieren. Im Jahr 2005 erwarb der Kläger durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung den anderen hälftigen Miteigentumsanteil am maßgeblichen Grundstück und war fortan Alleineigentümer. Das Grundstück blieb weiterhin unbebaut.

3 Im Jahr 2008 führte die Stadt X ein Bodensonderungsverfahren durch und erließ unter dem 11.09.2008 einen das maßgebliche Grundstück betreffenden und an den Kläger gerichteten Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz vom 20.12.1993 (BGBl I 1993, 2215). Als Entschädigung für den Übergang des Eigentums an dem Grundstück setzte die Stadt X nach den maßgeblichen Bestimmungen der Bodensonderungsvorschrift vom 17.12.1997 (BAnz 1998, Nr. 25a) eine Entschädigung in Höhe von 470.000 € zu Gunsten des Klägers fest, die dem Kläger --dies ist zwischen den Beteiligten nunmehr unstreitig-- im Streitjahr 2009 zugeflossen ist. Der Kläger legte gegen den Sonderungsbescheid Widerspruch ein, mit dem er sich ausschließlich gegen die Höhe der Entschädigungszahlung, nicht aber gegen den im Bescheid angeordneten Eigentumsverlust wandte. In dem anschließenden Klageverfahren einigten sich der Kläger und die Stadt X auf eine Erhöhung der

Entschädigungssumme um 130.000 € auf 600.000 €. Der Erhöhungsbetrag wurde in zwei Raten an den Kläger ausgezahlt: Im Streitjahr 2012 erhielt er einen Teilbetrag in Höhe von 87.000 €; der Restbetrag in Höhe von 43.000 € wurde im hier nicht streitbefangenen Jahr 2014 ausgezahlt.

4 In ihrer am 30.12.2010 beim FA eingegangenen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 gaben die Kläger bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen das maßgebliche Grundstück betreffenden Werbungskostenüberschuss in Höhe von 18.887 € an. Das Grundstück war (auch) zu diesem Zeitpunkt weder bebaut noch vermietet. Auf schriftliche Nachfrage des FA vom 01.02.2011, wann bei dem Grundstück mit der Erzielung von Mieteinnahmen gerechnet werden könne, teilte der Kläger mit, das Grundstück sei von der Stadt X enteignet worden, und dagegen werde zur Zeit gerichtlich vorgegangen.

5 Mit Einkommensteuerbescheid vom 04.04.2011 setzte das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr 2009 aufgrund eines bestehenden Verlustvortrags auf 0 € fest und legte dabei den von den Klägern erklärten Werbungskostenüberschuss zugrunde. Die Steuerfestsetzung erfolgte hinsichtlich der Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung aus dem Grundstück in der Stadt X nach § 165 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO vorläufig.

6 Gegen diesen Bescheid legten die Kläger wegen hier nicht streitbefangener Punkte Einspruch ein, der mehrfach zu Änderungen der Festsetzung führte. Noch während des Einspruchsverfahrens gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2009 ordnete das FA mit Prüfungsanordnung vom 25.03.2013 bei den Klägern eine Betriebsprüfung für Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerzwecke für die Jahre 2009 bis 2011 an. In ihrem Betriebsprüfungsbericht vom 28.08.2013 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Enteignung des Grundstücks durch die Stadt X ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstelle, der --zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitige-- Gewinn i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG 175.244,97 € betrage und dieser im Jahr 2010 zu erfassen sei.

7 Mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 23.12.2013 setzte das FA verschiedene, nicht die Grundstücksveräußerung betreffende Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend das Streitjahr 2009 um. Mit Einspruchsentscheidung vom 07.01.2014 wies das FA den noch offenen Einspruch der Kläger als unbegründet zurück.

8 Die Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend das Jahr 2010 setzte das FA mit geändertem Einkommensbescheid für 2010 vom 12.12.2013 um und legte dabei einen Gewinn i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG in Höhe von 175.244 € der Besteuerung zugrunde. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger unter dem 10.01.2014 Einspruch ein und führten zur Begründung u.a. aus, dass eine Enteignung nicht die Voraussetzungen eines steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts erfülle. Ferner machten die Kläger geltend, dass der angefochtene Bescheid bereits deshalb aufzuheben sei, weil die für das Grundstück von der Stadt X festgesetzte Entschädigung in Höhe von 470.000 € dem Kläger nicht erst im Jahr 2010, sondern bereits im Jahr 2009 zugeflossen sei. Das FA schloss sich den Rechtsausführungen der Kläger zum Zeitpunkt des Zuflusses der Entschädigung an und erließ unter dem 17.06.2015 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010, in dem der Veräußerungsgewinn nicht mehr angesetzt wurde.

9 Mit Einkommensteuerbescheid vom 17.06.2015 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr 2009 mit der Maßgabe, dass der streitgegenständliche Veräußerungsgewinn in Höhe von 175.244 € nunmehr diesem Veranlagungszeitraum zugeordnet wurde; als Änderungsnorm wurde im Bescheid nur "§ 174 AO" --ohne Angabe des einschlägigen Absatzes-- genannt. Der bis dahin in den Einkommensteuerbescheiden 2009 enthaltene Vorläufigkeitsvermerk wurde aufrechterhalten. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

10 Zwischenzeitlich hatte das FA auch die Veranlagung für das Streitjahr 2012 durchgeführt. Im Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 06.01.2015 legte es im Hinblick auf die weitere Entschädigungszahlung der Stadt X einen --der Höhe nach unstreitigen-- Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 43.500 € (1/2 von 87.000 €) der Besteuerung zugrunde. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

11 Die gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2009 und für 2012 gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 98 veröffentlichten Urteil, dass die dem Kläger in den Streitjahren für die durch Sonderungsbescheid angeordnete hoheitliche Übertragung des Eigentums an dem maßgeblichen Grundstück in der Stadt X zugeflossenen Entschädigungszahlungen keinen steuerbaren Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellten.

12 Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Das FA vertritt die Auffassung, dass auch Veräußerungen unter Zwang --wie beispielsweise im Fall der Enteignung-- unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu subsumieren seien. Die Beweggründe für ein Veräußerungsgeschäft seien unbeachtlich; lediglich maßgeblich sei, dass dem Steuerpflichtigen die Werterhöhung während der Haltefrist wirtschaftlich zugeführt werde. Von Bedeutung sei überdies, dass der Kläger im Widerspruchsverfahren gegen den Sonderungsbescheid, in dem ausschließlich um die Höhe der Entschädigungssumme gestritten wurde, durchaus Einkünfteerzielungsabsicht entfaltet habe. Jenseits dessen sei die Einkünfteerzielungsabsicht bei § 23 EStG durch die kurzen Haltefristen objektiviert und typisiert. Auch in anderen grundstücksbezogenen Rechtsbereichen wie dem Grunderwerbsteuerrecht werde zur Besteuerung von Grundstücksübertragungen in Enteignungsfällen die Bemessungsgrundlage anhand der Entschädigungssumme ermittelt. Auch die historische Entwicklung und der Zweck der Regelung in § 23 EStG sprächen dafür, auch in Enteignungsfällen von einer Veräußerung i.S. der Vorschrift auszugehen. Die Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2009 vom 17.06.2015 sei überdies nach § 174 Abs. 4 AO zulässig gewesen.

13 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG vom 28.11.2018 - 1 K 71/16 E aufzuheben und die Klage als unbegründet zurückzuweisen.

14 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

15 Die Kläger vertreten die Ansicht, dass sich weder aus der Gesetzeshistorie noch aus den Gesetzesmaterialien zu § 23 EStG herleiten lasse, dass jeder entgeltliche Rechtsträgerwechsel eine Veräußerung i.S. von § 23 EStG darstellen müsse. Schon der Wortlaut der Norm, der die Begriffe "privat", "Geschäft" und "Veräußerung" enthalte, weise darauf hin, dass die Norm nur die Rechtsfolgen einer wirtschaftlichen Betätigung des Steuerpflichtigen zum Regelungsgegenstand habe. Dies sei im Streitfall indes nicht geschehen. Überdies sei § 23 EStG eine Ausnahmevorschrift, die realisierte Wertveränderungen im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des Privatvermögens besteuere; dies schließe eine extensive Auslegung des Veräußerungsbegriffs innerhalb der Norm aus. Entgegen der Auffassung des FA folge das angefochtene Urteil des FG auch den Grundlinien der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) in diesem Bereich, auch wenn die hier streitgegenständliche Rechtsfrage noch nicht explizit Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen sei. Zu Unrecht wolle das FA zudem in dem rechtlichen Vorgehen des Klägers gegen den Sonderungsbescheid eine rechtsgeschäftliche Betätigung erkennen. Auch der vom FA gezogene Vergleich mit Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes gehe fehl, da dieses Gesetz als Rechtsverkehrssteuer eine vollständig andere Zielsetzung als § 23 EStG zum Gegenstand habe. Schließlich habe der Einkommensteuerbescheid für 2009 nicht mehr geändert werden können, da der Tatbestand der vom FA ursprünglich auf Nachfrage benannten Änderungsnorm (§ 174 Abs. 3 AO) nicht erfüllt gewesen sei.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger aufgrund der durch Sonderungsbescheid angeordneten Übertragung des Eigentums an dem maßgeblichen Grundstück auf die Stadt X den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfüllt hat.

17 1. Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Diese umfassen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

18 Die in § 23 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" erschließen sich aus den Bestimmungen des § 6 EStG, des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches und der §§ 135, 136 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Unter Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des § 23 EStG ist danach der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen (ständige Rechtsprechung, s. etwa BFH-Urteil vom 08.11.2017 - IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

19 Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte

Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden, soweit sie auf der entgeltlichen "Anschaffung" und der entgeltlichen "Veräußerung" des nämlichen Wirtschaftsguts innerhalb der maßgeblichen Haltefrist beruhen (s. BFH-Urteile vom 12.06.2013 - IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011, und in BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, zur "Nämlichkeit").

20 2. Der entgeltliche Erwerb --die Anschaffung-- und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person --die Veräußerung-- müssen wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen (BFH-Urteile vom 13.04.2010 - IX R 36/09, BFHE 229, 193, BStBl II 2010, 792; vom 29.03.1995 - X R 3/92, BFHE 177, 418; vom 19.04.1977 - VIII R 23/75, BFHE 122, 453, BStBl II 1977, 712, jeweils zur Frage ob ein "Anschaffungsgeschäft" vorliegt) und mithin Ausdruck einer "wirtschaftlichen Betätigung" sein (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 07.12.1976 - VIII R 134/71, BFHE 120, 531, BStBl II 1977, 209; s.a. BFH-Urteile vom 16.01.1973 - VIII R 96/70, BFHE 108, 502, BStBl II 1973, 445, zum Fall der "Veräußerung"; vom 05.05.1961 - VI 107/60 U, BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385, und vom 15.01.1974 - VIII R 63/68, BFHE 112, 31, BStBl II 1974, 606, jeweils zum Fall der "Anschaffung").

21 a) Eine dahin gehende willentliche wirtschaftliche Betätigung als Merkmal eines Anschaffungs– und Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG misst die höchstrichterliche Rechtsprechung beispielsweise auch der Abgabe des Meistgebots in der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bei. Denn die Abgabe des Meistgebots entspricht in ihrer Wirkung dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrages über ein Grundstück, erwirbt doch der Meistbietende damit nach §§ 81 Abs. 1, 90 Abs. 1 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung den Anspruch, dass ihm das Eigentum an dem versteigerten Grundstück durch Zuschlagsbeschluss des Versteigerungsgerichts übertragen wird (BFH-Urteile vom 28.06.1977 - VIII R 30/74, BFHE 123, 27, BStBl II 1977, 827; vom 29.03.1989 - X R 4/84, BFHE 156, 465, BStBl II 1989, 652; vom 27.08.1997 - X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135).

22 Demgegenüber fehlt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung am willentlichen Erwerb bzw. an einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person, wenn --wie im Falle einer Enteignung oder Umlegung-- die Begründung oder der Verlust des Eigentums am Grundstück "ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet" (BFH-Urteile in BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385, und in BFHE 177, 418). In gleicher Weise kann es am willentlichen Erwerb bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung fehlen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 229, 193, BStBl II 2010, 792).

23 b) Dieses Ergebnis folgt bereits aus dem Wortlaut der maßgeblichen Norm in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Denn das Gesetz spricht von einem Veräußerungs"geschäft", d.h. von einem schuldrechtlichen, dem rechtsgeschäftlichen Willen des Steuerpflichtigen unterworfenen Vertrag. Ein solcher liegt im Falle einer Enteignung --d.h. der Entziehung von Eigentum an einem Wirtschaftsgut durch staatlichen Hoheitsakt-- nicht vor; vielmehr führt die Enteignung zu einem Eigentumsübergang, der sich gegen oder ohne den Willen des Rechtsinhabers (Eigentümers) vollzieht. Ein derartiger, nicht vom Willen des Veräußernden getragener Eigentumsübergang führt --ebenso wie eine (rechtsgeschäftliche) Anschaffung oder Veräußerung unter Zwang wegen drohender und unmittelbar bevorstehender Enteignung-- nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zur Verwirklichung des Tatbestands eines privaten Veräußerungsgeschäfts; denn eine zwangsweise vorgenommene "Anschaffung" und "Veräußerung" reicht nicht aus, um eine für die Tatbestandsverwirklichung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu fordernde wirtschaftliche Betätigung anzunehmen (s. BFH-Urteile in BFHE 120, 531, BStBl II 1977, 209; in BFHE 108, 502, BStBl II 1973, 445; in BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385; in BFHE 112, 31, BStBl II 1974, 606; ebenso Musil in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 23 EStG Rz 73; Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rz B 111 f., B 202 "Enteignung gegen Entschädigung"; T. Carlé in Korn, § 23 EStG Rz 28; Hoheisel in Littmann/ Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 23 Rz 150; Spiegelberger/ Schallmoser, Immobilien im Zivil-und Steuerrecht, 3. Aufl. 2018, Rz 12.16; a.A. Blümich/ Ratschow, § 23 EStG Rz 146; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 23 Rz 55; Kube in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 23 Rz 14; KKB/Bäuml § 23 EStG, 4. Aufl., Rz 253 f.).

24 c) Diese am Wortlaut orientierte Gesetzesauslegung entspricht auch dem historischen Willen des Gesetzgebers.

25 Die Regelungen in §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehen auf §§ 41, 42 EStG i.d.F. vom 10.08.1925 (RGBl I 1925, 189) zurück. § 41 Abs. 1 EStG 1925 unterwarf "sonstige Leistungsgewinne" der Besteuerung; hierzu zählten nach Nr. 1 der Vorschrift auch "Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften in den Grenzen des § 42". Nach § 42 Abs. 1 EStG 1925 unterlagen Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften (nur) dann der Besteuerung, wenn sie als "Spekulationsgeschäfte" anzusehen waren. § 42 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925 bestimmte, dass Spekulationsgeschäfte solche Veräußerungsgeschäfte seien, die innerhalb der in Nr. 1 und Nr. 2 der Vorschrift genannten Haltefristen getätigt werden. Der Gesetzgeber hatte die Regelungen der §§ 41, 42 EStG 1925 geschaffen, nachdem sich die

Vorgängerregelung (§§ 5, 11 Nr. 5 EStG i.d.F. vom 29.03.1920, RGBl I 1920, 359) als in der Praxis nicht handhabbar erwiesen hatte (vgl. die Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23.04.1925, in: Reichstag III. 1924/25 Drucksache Nr. 794/802, S. 59 f.; s. ferner Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin 1929, § 42 EStG Anm. 1). Im Gesetzgebungsverfahren hat die Regelung des § 42 EStG 1925 erhebliche Änderungen in Richtung einer Einschränkung der Steuerpflicht erfahren (Strutz, a.a.O., Anm. 2; zur Entwurfsfassung s. Reichstag III. 1924/25 Drucksache Nr. 794/802, S. 10; zur geänderten Fassung nach erster Lesung im Reichstag s. Reichstag III. 1924/25 Drucksache Nr. 795, unter II. Zusammenstellung des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes --Nr. 795 der Drucksachen-- mit den Beschlüssen des 6. Ausschusses in erster Lesung, dort S. 19 f.). Anlässlich der Beratungen im Reichstag wurde dabei von einem Reichstagsabgeordneten auch die Frage aufgeworfen, ob "§ 42 auch bei Zwangsenteignungen in Frage kommen solle". Der Bericht des Reichstagsausschusses für Steuerfragen erläutert hierzu, dass der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium Prof. Dr. P. als Mitglied der Reichsregierung auf die Frage des Abgeordneten wie folgt erwiderte: (...) "bei Zwangsenteignungen solle eine Steuerpflicht weder nach § 42 Nr. 1 noch nach § 42 Nr. 2 in Frage kommen" (Bericht des 6. Ausschusses --Steuerfragen-- über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes --Nr. 795 der Drucksachen--, Reichstag III. 1924/25 Drucksache Nr. 1229, S. 17; s. hierzu ferner Strutz, a.a.O., Anm. 2).

26 Vor diesem Hintergrund gibt die höchstrichterliche Rechtsprechung, die für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG eine wirtschaftliche, vom Willen des Steuerpflichtigen getragene Betätigung verlangt, den Willen des Gesetzgebers bei der Schaffung der (Vorläufer-)Vorschrift zutreffend wieder. Die zwischenzeitlichen Änderungen der maßgeblichen Norm einschließlich ihrer Neunummerierung durch das Einkommensteuergesetz 1934 vom 16.10.1934 (RGBl I 1934, 1005) und Umbenennung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) können an diesem historischen Befund nichts ändern, da diese Änderungen die Tatbestandsmerkmale der "Anschaffung" und "Veräußerung" nicht betrafen.

27 d) Diese, den Wortlaut der Norm und den historischen Kontext berücksichtigende Auslegung ist auch vor dem Hintergrund eines systematischen Auslegungsansatzes folgerichtig.

28 aa) Im Bereich der steuerlichen Erfassung betrieblicher Einkünfte kann die Übertragung oder Belastung des Eigentums von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aufgrund behördlichen oder gesetzlichen Zwangs --etwa durch Enteignung-- zur Annahme einer Veräußerung und mithin zur steuerlichen Berücksichtigung einer Enteignungsentschädigung als Betriebseinnahme führen (so schon Urteil des Reichsfinanzhofs vom 09.02.1938 VI 29/38, Steuer und Wirtschaft 1938, Nr. 139 --S. 287--, zu Entschädigungsleistungen für die Enteignung eines Betriebs als gewerbliche Einkünfte nach § 16 EStG 1934; s. auch BFH-Urteil vom 21.11.2018 - VI R 54/16, BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311, zu Entschädigungszahlungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit zur Vermeidung einer sonst zulässigen förmlichen Enteignung als Betriebseinnahme; s. ferner Blümich/Nacke, § 14 EStG Rz 16, zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft). Für die Besteuerung derartiger Entschädigungsleistungen ist allein maßgeblich, dass es durch die behördliche oder gesetzliche Zwangsmaßnahme zur Gewinnverwirklichung kommt; ein in diesem Zusammenhang entstehender Verlust des Steuerpflichtigen ist gewinnwirksam und im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte in voller Höhe ausgleichsfähig.

29 bb) Im Bereich der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kommt es demgegenüber nicht zur Gewinnverwirklichung; die Besteuerung knüpft allein daran an, dass das maßgebliche Wirtschaftsgut mit Willen des Steuerpflichtigen entgeltlich auf einen Dritten übertragen wird. Vor diesem Hintergrund würde die Subsumtion einer Enteignung gegen oder ohne den Willen des Steuerpflichtigen unter die Tatbestandsmerkmale der "Anschaffung" und "Veräußerung" in § 23 EStG nach Auffassung des Senats nur dann dem Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands entsprechen, wenn ein in diesem Zusammenhang entstehender Verlust des Steuerpflichtigen in den nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG zu ermittelnden "Gewinn" einfließen würde *und* im Übrigen bei der Summe der Einkünfte ausgeglichen werden könnte (ebenso HHR/Musil, § 23 EStG Rz 73). Gerade dies ist nach § 23 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG indes nicht der Fall. Der Senat berücksichtigt hierbei, dass die Beschränkung des Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften durch § 23 Abs. 3 Satz 7 und 8 EStG dem Grunde nach nicht zu beanstanden ist (s. etwa Senatsurteile vom 18.10.2006 - IX R 28/05, BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259; vom 12.07.2016 - IX R 11/14, BFH/NV 2016, 1691); als maßgeblich hierfür hat es der Senat indes angesehen, dass die maßgeblichen Regelungen nur die innerhalb der Haltefristen durch Veräußerung realisierten Wertveränderungen der Einkommensteuer unterwerfen *und* der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, durch die Wahl des Veräußerungszeitpunkts über den Eintritt des Steuertatbestandes zu entscheiden und damit sein Recht auf wirtschaftliche Betätigungsfreiheit in Anspruch zu nehmen. Diese Entscheidungsfreiheit ist dem Steuerpflichtigen jedoch genommen, sobald man --über den Wortlaut

der Vorschrift hinaus-- die hoheitlich angeordnete Übertragung eines Grundstücks mit einer der freien Willensentschließung unterliegenden rechtsgeschäftlichen Veräußerung gleichsetzen wollte.

30 cc) Hiernach erscheint die von der langjährigen Rechtsprechung getragene Auslegung der maßgeblichen Norm des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch unter systematischen Gesichtspunkten folgerichtig. Eine in systematischer Hinsicht hiervon abweichende rechtliche Handhabung müsste sich überdies mit der Frage befassen, ob eine mit der tatbestandlichen Erfassung einer Enteignungsentschädigung im Bereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verbundene Steuerlast im Einzelfall als "Schaden" des von der Enteignungsmaßnahme betroffenen Eigentümers anzusehen und daher ggf. zusätzlich bei der Bemessung der Entschädigungsleistung zu berücksichtigen wäre.

31 3. Die Sache ist spruchreif. Die durch Sonderungsbescheid angeordnete Übertragung des Eigentums auf die Stadt X stellt keine "Veräußerung" des vom Kläger im Jahr 2005 (anteilig) durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung angeschafften Grundstücks i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar; vor diesem Hintergrund ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Tatbestand der genannten Norm im Streitfall nicht vollständig erfüllt ist. Auf die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Zufluss einer zusätzlichen finanziellen Gegenleistung --vorliegend der im Streitjahr 2012 sowie im Kalenderjahr 2014 gezahlten weiteren Entschädigungsbeträge-- im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu Steuerfolgen führt, kommt es danach nicht mehr an. Nicht mehr entscheidungserheblich ist ferner, ob der angefochtene, vom FG schon aus materiellen Gründen zu Recht aufgehobene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2009 verfahrensrechtlich noch geändert werden durfte.

32 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de