Urteil vom 03. September 2019, IX R 8/18

Privates Veräußerungsgeschäft: Unentgeltlicher Erwerb bei Übertragung ohne Übernahme der Darlehen des Rechtsvorgängers

ECLI:DE:BFH:2019:U.030919.IXR8.18.0

BFH IX. Senat

HGB § 255 Abs 1 S 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EStG § 23 Abs 1 S 3, EStG § 23 Abs 3 S 1, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 14. Februar 2018, Az: 4 K 4295/16

Leitsätze

1. Ein unentgeltlicher Erwerb i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG liegt vor, wenn im Rahmen der Übertragung eines Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge dem Übergeber ein (dingliches) Wohnrecht eingeräumt wird und die durch Grundschulden auf dem Grundstück abgesicherte Darlehen des Rechtsvorgängers nicht übernommen werden .

2. Nachträgliche Anschaffungskosten entstehen nicht, wenn der Erwerber eines Grundstücks zwecks Löschung eines Grundpfandrechts Schulden tilgt, die er zunächst nicht vom Übergeber übernommen hat .

3. Die bloße Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung privater Verbindlichkeiten nach der Veräußerung führt nicht zur Entstehung von Veräußerungskosten .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 15.02.2018 - 4 K 4295/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über einen Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft bei einem Grundstück (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb am 27.10.2004 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von ihrer Mutter unter Übernahme der in Abteilung III des Grundbuchs eingetragenen Grundschulden über insgesamt 400.000 DM ein Grundstück in B. Nicht übernommen wurden von der Klägerin die den Grundschulden zugrunde liegenden Darlehen. Die Darlehen wurden nach der Grundstücksübertragung weiterhin von der Mutter der Klägerin bedient. Zugleich mit der Übertragung des Grundstücks bestellte die Klägerin ihrer Mutter und deren damaligen Lebensgefährten ein lebenslanges dingliches Wohnrecht.

3 Das Grundstück hatte eine Größe von 81 660 qm. Es befanden sich dort als getrennte Gebäude mit jeweils eigenen Zugängen und eigenen Sanitär- und Küchenbereichen ein Haupthaus (120 qm) und ein Nebengebäude (60 qm). Die Mutter der Klägerin hatte das Grundstück am 08.12.1998 für 285.000 DM im Rahmen einer Zwangsversteigerung erworben. Nach dem Grundstückserwerb tätigte die Mutter Instandsetzungs- und Ausbaukosten in Höhe von 70.000 €. Das Hauptgebäude nutzte die Mutter der Klägerin zusammen mit ihrem Lebensgefährten von 1998 bis zur Veräußerung 2007 unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken. Das Nebengebäude wurde ab dessen Fertigstellung in den Jahren 2002 und 2003 bis zur Veräußerung von der Klägerin hauptsächlich an Wochenenden zu privaten Wohnzwecken genutzt. Unter der Woche wohnte die Klägerin wegen einer Berufsausbildung andernorts.

4 Am 14.09.2007 veräußerte die Klägerin das gesamte Grundstück zu einem Kaufpreis in Höhe von 530.000 €. Die Veräußerung erfolgte lastenfrei. Vom Kaufpreis entfielen 15.000 € auf den Verkauf "beweglicher Güter". Von dem auf dem Notaranderkonto hinterlegten Kaufpreis wurden die durch die Grundschulden besicherten Darlehen in Höhe von 265.748 € bedient. Der Restkaufpreis in Höhe von rund 264.250 € wurde an die Klägerin ausgekehrt. Mit der Veräußerung bezweckten die Klägerin und ihre Mutter, der drohenden Zwangsvollstreckung seitens der Grundschuldgläubiger zu entgehen.

5 In ihrer Einkommensteuererklärung 2007 erklärte die Klägerin keinen Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Im (erstmaligen) Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.01.2013 unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Betrag in Höhe von 325.484 € als privates Veräußerungsgeschäft der Besteuerung nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. In den Erläuterungen zum Steuerbescheid führte das FA aus, dass eine Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht eingreife, weil das Grundstück nicht im Jahr der Veräußerung sowie in den beiden Vorjahren von der Klägerin zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei.

6 Der von der Klägerin dagegen erhobene Einspruch hatte teilweise Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 26.09.2016 setzte das FA den Veräußerungsgewinn auf 195.515 € herab. Zur Begründung führte es aus, hinsichtlich des von der Klägerin zu eigenen Wohnzwecken genutzten Nebengebäudes sei von der Nichtsteuerbarkeit nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auszugehen. Für die Veräußerung des Hauptgebäudes, das von der Mutter und deren Lebensgefährten bewohnt worden sei, sei der Besteuerungstatbestand hingegen erfüllt. Die Aufteilung habe nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen. Daher sei ein Drittel des Veräußerungsgewinns außer Betracht zu lassen. Die Tilgung der den Grundschulden zugrunde liegenden Verbindlichkeiten seitens der Klägerin anlässlich der Veräußerung stelle lediglich eine Verwendung des Kaufpreises dar. Die Ablösung bestehender Belastungen aus dem Kaufpreis mindere diesen nicht.

7 Die von der Klägerin dagegen erhobene Klage, mit der sie eine Außerachtlassung des Veräußerungsgewinns und hilfsweise Berücksichtigung des an die darlehensgebenden Gläubiger weitergeleiteten Betrags in Höhe von 265.748 € als nachträgliche Anschaffungskosten begehrte, hatte keinen Erfolg. In seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 834 veröffentlichten Entscheidung führte das Finanzgericht (FG) aus: Das FA sei zutreffend von einem privaten Veräußerungsgeschäft ausgegangen und habe den Veräußerungsgewinn nicht zu hoch angesetzt. Die Klägerin habe von ihrer Mutter das Grundstück im Jahr 2004 nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG unentgeltlich erworben. Sie habe ihrer Mutter gegenüber als Rechtsvorgängerin keine Gegenleistung erbracht. Die mit dem Grundstückserwerb übernommenen Grundschulden stünden nicht der Annahme eines unentgeltlichen Erwerbs entgegen. Da ein unentgeltlicher Erwerb der Klägerin vorliege, sei hinsichtlich der Berechnung der Spekulationsfrist auf die Anschaffung durch die Rechtsvorgängerin abzustellen. Daher sei die Veräußerung noch innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist erfolgt. Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76) sei der Veräußerungsgewinn auch im vollen Umfang der Besteuerung zu unterwerfen, da zum Zeitpunkt der Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) die (frühere) zweijährige Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen gewesen sei. Das Haupthaus werde nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Denn dieses sei nur von der Mutter der Klägerin und deren Lebensgefährten genutzt worden. Nur das Nebengebäude sei von der Klägerin zu eigenen Wohnzwecken als Zweitwohnung genutzt worden.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die Übertragung der Immobilie von der Mutter auf sie sei unentgeltlich erfolgt. Die Veräußerung sei nicht steuerbar gewesen.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 15.02.2018 - 4 K 4295/18 sowie die Einspruchsentscheidung vom 26.09.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.01.2013 dahingehend zu ändern, dass weitere Anschaffungskosten in Höhe von 265.748 €, hilfsweise der Betrag als Veräußerungskosten im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft berücksichtigt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

11 Die Revision der Klägerin ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Das FG ist zutreffend von einem unentgeltlichen Erwerb der Klägerin (dazu unter 1.) und von einer Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgegangen (dazu unter 2.). Weiter hat das FG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen zutreffend eine den Steuertatbestand ausschließende Selbstnutzung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nur hinsichtlich des Nebengebäudes angenommen (dazu unter 3.). Das FG hat schließlich den Veräußerungsgewinn zutreffend ermittelt und die von der Klägerin aus dem Kaufpreis beglichenen Darlehensverbindlichkeiten nicht als (nachträgliche) Anschaffungskosten der Immobilie eingeordnet (dazu unter 4.). Auch Veräußerungskosten nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 3 EStG liegen insoweit nicht vor (dazu unter 5.).

13 1. Das FG ist zunächst zutreffend von einem unentgeltlichen Erwerb der Klägerin mit Vertrag vom 27.10.2004 ausgegangen.

14 a) Ein unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn der Erwerber keine Gegenleistung erbringt. Das ist z.B. der Fall, wenn zivilrechtlich eine Schenkung vorliegt (vgl. Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 23 Rz 43; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 23 EStG Rz 231). Die Übernahme von Schulden beim Erwerb eines Grundstücks hingegen stellt eine Gegenleistung dar. Es liegt in Höhe der Schuldübernahme ein Entgelt vor (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, Leitsatz 3; BFH-Urteile vom 06.09.2006 - IX R 25/06, BFHE 215, 465, BStBl II 2007, 265, unter II.1., Rz 8, und vom 17.04.2007 - IX R 56/06, BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, unter II.1., Rz 10; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz 193 Stichwort "Schuldübernahme"; HHR/Musil, § 23 EStG Rz 231). Denn der Übertragende wird von einer zivilrechtlichen Verbindlichkeit befreit, in die der Übernehmer des Grundstücks eintritt.

15 Werden die Schulden nicht übernommen, sondern das Grundstück übereignet, die auf dem Grundstück lastenden (Brief- oder Buch-) Grundschulden mit übernommen und --wie hier-- keine Freistellung des Übertragenden von den zugrunde liegenden schuldrechtlichen Verbindlichkeiten vereinbart, liegt weiterhin ein unentgeltlicher Erwerb vor. Denn in diesem Fall erbringt der Erwerber keine Gegenleistung, sondern erwirbt nur das um den Wert der Belastungen geminderte Grundstück. Eine Verbindlichkeit setzt eine dem schuldrechtlichen Anspruch des Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln (§ 194 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) entsprechende Leistungspflicht in der Person des Schuldners selbst voraus (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.a, Rz 82; BFH-Urteil vom 17.11.2004 - I R 96/02, BFHE 208, 197, BStBl II 2008, 296, unter II.3., Rz 19). Daran fehlt es im Fall einer dinglichen Belastung des Grundstücks, die lediglich den Wert des Grundstücks mindert. Denn der Übertragende übereignet nur das belastete Grundstück, nicht die mit den Belastungen zusammenhängenden schuldrechtlichen Verbindlichkeiten (vgl BFH-Urteil in BFHE 208, 197, BStBl II 2008, 296, unter II.3., Rz 19; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 07.04.1989 - V ZR 252/87, BGHZ 107, 156, Leitsatz 1 sowie B.II.3.a, Rz 17; HHR/Stobbe, § 6 EStG Rz 193 Stichwort "Dingliche Lasten"). Die Grundschuld stellt ein Grundpfandrecht ohne Bindung an eine persönliche Forderung dar. Dass die Grundschuld über die Sicherungsvereinbarung mit der zugrunde liegenden Verbindlichkeit verbunden ist, führt nicht zur Übertragung der Verbindlichkeit. Die Grundschuld berechtigt nur dazu, dass der Grundstückseigentümer die Zwangsvollstreckung in das Grundstück zu dulden und der Grundschuldgläubiger einen Anspruch auf Zahlung eines Geldbetrags aus dem Veräußerungserlös hat (vgl. zum Inhalt der Grundschuld Palandt/ Herrler, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 1191 Rz 1; MünchKommBGB/Lieder, 7. Aufl., § 1191 Rz 1).

16 b) Daher handelt es sich bei der am 27.10.2004 erfolgten Übertragung von der Mutter an die Klägerin um einen unentgeltlichen Erwerb. Denn die Klägerin hat lediglich die dingliche Belastung übernommen, nicht aber die zugrunde liegenden schuldrechtlichen Verpflichtungen aus den Darlehensverträgen. Die Klägerin hat mithin keine Gegenleistung erbracht. Vielmehr hat sie das Grundstück, gemindert um den Wert der dinglichen Belastungen, erworben.

17 c) Daran ändert auch die im Übertragungsvertrag geregelte Einräumung eines dinglichen Wohnrechts nichts. Der Wert des zurückbehaltenen Wohnrechts ist nicht den Anschaffungskosten zuzurechnen. Die Übertragung eines Grundstücks unter Vorbehalt eines dinglichen Wohnrechts (§ 1093 BGB) führt zivilrechtlich und steuerlich zu einem unentgeltlichen Erwerb. Bestellt der Erwerber eines Wirtschaftsguts im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts zu Gunsten des Übertragenden ein Nutzungsrecht, gehört der Kapitalwert nicht zu den Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). Vielmehr mindert das dingliche Wohnrecht

von vornherein den Wert des übertragenen Vermögens (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 21.07.1992 - IX R 72/90, BFHE 169, 317, BStBl II 1993, 486, unter 2.a, Rz 16; vom 07.06.1994 - IX R 33-34/92, BFHE 175, 70, BStBl II 1994, 927, unter 2.a, Rz 17; vom 31.05.2000 - IX R 50-51/97, BFHE 191, 563, BStBl II 2001, 594, unter II.1.a, Rz 16; in BFHE 208, 197, BStBl II 2008, 296, unter II.3., Rz 19; HHR/Musil, § 23 EStG Rz 231; Korn/Strahl in Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers, eKomm Bis VZ 2015, § 6 EStG Rz 82 (Aktualisierung vom 21.10.2016); Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 30.09.2013, BStBl I 2013, 1184, Rz 40 "Nießbrauchserlass").

18 2. Das FG ist auch zu Recht von einer Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgegangen.

19 a) Nach § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Dazu gehören gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Im Fall des unentgeltlichen Erwerbs ist dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung des Wirtschaftsguts durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG).

20 b) Im Streitfall hat die Mutter der Klägerin das Grundstück am 08.12.1998 erworben. Die unentgeltliche Übertragung an die Klägerin erfolgte am 27.10.2004 mit der Folge, dass die Klägerin in die noch laufende Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG eintrat. Die durch die Klägerin erfolgte Veräußerung fand am 14.09.2007 und damit noch innerhalb der Zehnjahresfrist statt.

21 3. Eine den Steuertatbestand ausschließende Selbstnutzung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG hat das FG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen zu Recht nur hinsichtlich des Nebengebäudes, nicht hinsichtlich des Hauptgebäudes angenommen.

22 a) Der Ausdruck "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG setzt voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Der Steuerpflichtige muss das Gebäude zumindest auch selbst nutzen; unschädlich ist, wenn er es gemeinsam mit seinen Familienangehörigen oder einem Dritten bewohnt. Eine Nutzung zu "eigenen Wohnzwecken" liegt hingegen nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich an einen Dritten überlässt, ohne sie zugleich selbst zu bewohnen (vgl. u.a. grundlegend BFH-Urteil vom 27.06.2017 - IX R 37/16, BFHE 258, 490, BStBl II 2017, 1192, Rz 12 mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 23 Rz 18). Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Erfasst sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 490, BStBl II 2017, 1192, Rz 13). Dabei sind die Voraussetzungen für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu prüfen (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 23 Rz 15).

23 b) Nach den nicht weiter mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG hat die Klägerin nur das Nebengebäude, nicht aber das Hauptgebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren vorbringt, sie habe beide Gebäude ohne abgegrenzte Nutzung zusammen mit ihrer Mutter und deren Lebensgefährten genutzt, handelt es sich um neues tatsächliches Vorbringen. Dies kann wegen der Bindung des BFH an die Tatsachenfeststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden.

24 4. Das FG hat schließlich zutreffend im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG die von der Klägerin aus dem Kaufpreis beglichenen Darlehensverbindlichkeiten nicht als nachträgliche Anschaffungskosten der Immobilie eingeordnet.

25 a) Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Der in § 23 EStG verwendete Begriff "Anschaffungskosten" ist i.S. des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 HGB auszulegen (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. zuletzt BFH-Urteil vom 08.11.2017 - IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, Rz 16; H 23 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2007, Stichwort "Anschaffungskosten"). Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Erwerben bedeutet nach der

Rechtsprechung des BFH das Überführen eines Gegenstands von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht. Dies ist der Fall, wenn Eigentum und Besitz auf den Steuerpflichtigen übergegangen sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 22.08.1966 - GrS 2/66, BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672, Rz 13; BFH-Urteil in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, unter II.1., Rz 10).

26 Nachträgliche Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 Satz 2 2. Alternative HGB sind Ausgaben, die nach Abschluss des ursprünglichen Beschaffungsvorgangs anfallen, um die Verwendbarkeit eines Vermögensgegenstandes zu ändern oder zu verbessern. Sie müssen in einem ursächlichen Veranlassungszusammenhang mit der Anschaffung stehen, also durch das Anschaffungsgeschäft veranlasst sein. Wenn die Ausgaben durch den Inhaber des Wirtschaftsguts selbst erfolgt sind und daher zu Aufwendungen geführt haben, liegen nachträgliche Anschaffungskosten nur vor, wenn die Art und/oder Qualität des Wirtschaftsguts unverändert geblieben ist (vgl. Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, 38. Aufl., § 255 Rz 3; MünchKommHGB/Ballwieser, 3. Aufl., § 255 Rz 16 ff.; Zwirner/ Tippelhofer, Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, 16. Aufl., § 255 HGB Rz 13; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 317).

27 Steht einem Dritten ein dingliches Recht an einem Grundstück zu und löst der Eigentümer das dingliche Recht ab, sind die Ablösezahlungen dann nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB, wenn durch das dingliche Recht die Befugnisse des Eigentümers i.S. von § 903 BGB, wozu u.a. auch das Recht auf Nutzung und Veräußerung des Vermögensgegenstandes zählt, beschränkt waren und der Eigentümer durch die Ablösezahlung die Beschränkung seiner Eigentümerbefugnisse beseitigt und sich die vollständige rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Grundstück verschafft (vgl. BFH-Urteile in BFHE 218, 53, BStBl II 2007, 956, unter II.1. und II.2.b, Rz 11 und 15 betreffend die Abwehr eines Anfechtungsanspruchs; vom 18.11.2014 - IX R 49/13, BFHE 247, 435, BStBl II 2005, 224, unter II.1.a, Rz 13, betreffend einen Vorbehaltsnießbrauch; vom 07.06.2018 - IV R 37/15, BFH/NV 2018, 1082 betreffend eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit; Schindler in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 6 Rz 41). Erwirbt ein Steuerpflichtiger einen mit einem dinglichen Nutzungsrecht belasteten Gegenstand, so erhält er zunächst um das Nutzungsrecht gemindertes Eigentum. Löst er das Nutzungsrecht ab, so verschafft er sich die vollständige Eigentümerbefugnis an dem Gegenstand. Daher sind Aufwendungen zur Befreiung von einem Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 21.12.1982 - VIII R 215/78, BFHE 138, 44, BStBl II 1983, 410; in BFHE 169, 317, BStBl II 1993, 486; vom 15.12.1992 - IX R 323/87, BFHE 169, 386, BStBl II 1993, 488, betreffend ein dingliches Wohnrecht; vom 22.02.2007 - IX R 29/05, BFH/NV 2007, 1100, und vom 26.01.2011 - IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480; Korn/Strahl in Fuhrmann/Kraeusel/ Schiffers, eKomm Bis VZ 2015, § 6 EStG Rz 84 (Aktualisierung vom 06.03.2019); BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1184, Rz 59, "Nießbrauchserlass").

28 Nachträgliche Anschaffungskosten entstehen allerdings nicht, wenn der Erwerber eines Grundstücks zwecks Löschung eines Grundpfandrechts Schulden tilgt, die er zunächst nicht übernommen hat. Die Belastung eines unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsguts mit einer Grundschuld führt nicht zu Anschaffungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 14.04.1992 - VIII R 6/87, BFHE 169, 511, BStBl II 1993, 275, Rz 13). Denn die Belastung mit einer Grundschuld beruht weder auf einem entgeltlichen Anschaffungsgeschäft noch verändert sie die Nutzbarkeit des Grundstücks oder dient der Herstellung eines betriebsbereiten Zustands. Die Eintragung einer Grundschuld hat keine Einschränkung der Nutzungsbefugnisse zur Folge. Die Belastung sichert auch nicht den Übergang in die Verfügungsmacht des Erwerbers, da sie über die Sicherungsvereinbarung nur den Darlehensanspruch des Gläubigers, nicht aber den Verschaffungsanspruch des Erwerbers absichert.

29 Entsprechendes gilt für die Löschung der Grundschuld. Die Löschung der Grundschuld führt nicht zu einer (weitergehenden) Verschaffung der (dinglichen) Verfügungsmacht über das Grundstück und erweitert auch nicht die Nutzungsbefugnisse. Das (wirtschaftliche) Eigentum und der Besitz sind bereits bei (unentgeltlichem) Erwerb des Grundstücks übergegangen. Die spätere Zahlung auf das Darlehen, das die Grundschuld besichert, hat hierauf keine Auswirkung. Sie erweitert nicht die Verfügungsbefugnis des Grundstückseigentümers. Dieser kann das Grundstück --wie im Streitfall und in der Praxis zumeist der Fall-- lastenfrei auf den Erwerber übertragen und die den Grundschulden zugrunde liegenden Drittverbindlichkeiten tilgen. Alternativ kann der Veräußerer die Grundschuld auch bestehen lassen und mit dem Erwerber eine Übernahme der besicherten Darlehensverbindlichkeiten an Erfüllung statt (§ 364 Abs. 1 BGB) unter Anrechnung auf den Kaufpreis vereinbaren.

30 Der Eigentümer muss zwar u.U. die Zwangsvollstreckung hinnehmen (vgl. Erman/ Wenzel, BGB, 15. Aufl., § 1191 Rz 127). Die Verpflichtung des Eigentümers, die Zwangsvollstreckung zu dulden, ist aber in der Regel durch die Sicherungsvereinbarung beschränkt. Die Zahlung auf ein Darlehen zwecks Ablösung einer Grundschuld muss daher anders behandelt werden als Zahlungen zur Ablösung von dinglichen Nutzungsrechten wie Vorbehaltsnießbrauch

und Wohnrecht. Anders als bei der Ablösung eines Nutzungsrechts kommt es nicht zur Übertragung eines Vermögenswerts vom Berechtigten auf den Grundstückseigentümer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 169, 511, BStBl II 1993, 275, Rz 13).

31 b) Daran gemessen hat das FG zu Recht wegen der Zahlung auf die Darlehen das Entstehen nachträglicher Anschaffungskosten in Höhe von 265.748 € verneint. Denn dieser Betrag ist geleistet worden, um Verbindlichkeiten eines Dritten --hier der Mutter der Klägerin-- abzulösen. Im Streitfall hatte die Klägerin das Eigentum an dem Grundstück bereits im Jahr 2004 unentgeltlich durch Schenkung erworben. Der Erwerbsvorgang war seinerzeit abgeschlossen. Die Tilgung war nicht auf eine Verschaffung oder Erweiterung der dinglichen Verfügungsmacht gerichtet. Bei wirtschaftlicher Betrachtung entfällt die Ablösezahlung allein auf die Tilgung der den Grundschulden zugrunde liegenden Darlehensverbindlichkeiten und nicht auf die Anschaffung des Grundstücks.

32 Die Ablösung der Darlehen hat zudem ihre Ursache darin, dass seitens der Mutter der Klägerin zum Verkaufszeitpunkt die Darlehen noch nicht zurückgeführt waren. Die Ablösung stellt eine bloße Verwendung des Veräußerungserlöses dar. Auch bei der Mutter der Klägerin wäre die Tilgung der den Grundschulden zugrunde liegenden Verbindlichkeiten ohne steuerliche Auswirkung geblieben und hätte sich nicht auf die Anschaffungskosten ausgewirkt. Daher wird auch in der Rechtsprechung des Senats die Ablösung von Belastungen nach einem unentgeltlichen Erwerb dann nicht zu den Anschaffungskosten gerechnet, wenn es sich um rein privat veranlasste Verbindlichkeiten gegenüber einem Dritten handelt (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.2008 - IX R 11/08, BFH/NV 2009, 1100, NV-Leitsatz 2 und unter II.1.b, Rz 13). Dies ist entschieden worden z.B. für Vermächtnis- oder Pflichtteilsverbindlichkeiten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 169, 511, BStBl II 1993, 275, und in BFH/NV 2009, 1100).

33 5. Eine Einordnung der Tilgungsbeträge als Veräußerungskosten nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 3 EStG scheidet ebenfalls aus.

34 a) Veräußerungskosten sind alle durch den Veräußerungsvorgang veranlassten Kosten, die nicht zu den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und auch nicht im Rahmen einer steuerlich relevanten Zwischennutzung Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen oder wegen privater Nutzung nach § 12 EStG nicht abziehbar sind. Abziehbar sind danach die durch die Veräußerung des Wirtschaftguts veranlassten Aufwendungen (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.1996 - X R 65/95, BFHE 182, 363, BStBl II 1997, 603; Schmidt/ Weber-Grellet, a.a.O., § 23 Rz 82; HHR/Musil, § 23 EStG Rz 288; Kube in Kirchhof, a.a.O., § 23 Rz 19; KKB/Bäuml, EStG, 4. Aufl., § 23 Rz 361; Trossen in BeckOK EStG, Kirchhof/ Kulosa/Ratschow, 4. Edition Stand 01.07.2019, § 23 Rz 304).

35 b) Die streitigen Aufwendungen der Klägerin sind nicht durch die Veräußerung veranlasst. Vielmehr hat die Klägerin private Verbindlichkeiten ihrer Mutter mit dem Veräußerungserlös getilgt. Diese Verwendung der erlangten Mittel steht mit der Veräußerung weder unmittelbar noch mittelbar in Zusammenhang. Die Zahlung hat sich zudem zeitlich --durch Einzahlung auf ein Anderkonto-- nach der Veräußerung abgespielt und hat auch keinen Niederschlag im Kaufvertrag zwischen Veräußerer und Erwerber gefunden. Die bloße Verwendung des Veräußerungserlöses zur Tilgung privater Verbindlichkeiten nach der Veräußerung führt nicht zur Entstehung von Veräußerungskosten i.S. von § 23 Abs. 3 EStG.

36 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de