Urteil vom 25. März 2021, IX R 10/20

Privates Veräußerungsgeschäft - Berechnung der Zehn-Jahres-Frist bei Erteilung einer sanierungsrechtlichen Genehmigung

ECLI:DE:BFH:2021:U.250321.IXR10.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, BauGB § 144 Abs 2 Nr 1, BauGB § 144 Abs 2 Nr 3, EStG VZ 2013 , BGB § 433, BGB § 873, BGB § 925, BGB § 311b

vorgehend FG München, 06. November 2019, Az: 10 K 2075/18

Leitsätze

Eine "Anschaffung" bzw. "Veräußerung" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegt vor, wenn die übereinstimmenden rechtsgeschäftlichen Verpflichtungserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Zehn-Jahres-Frist bindend abgegeben worden sind (Anschluss an BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 07.11.2019 - 10 K 2075/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) im Streitjahr (2013) einen Gewinn aus der Veräußerung eines Immobilienobjekts als sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt hat.

2 Am 20.12.2002 gaben der Kläger und seine Ehefrau ein notariell beurkundetes Angebot zum Erwerb einer Eigentumswohnung in X ab, das der Veräußerer mit notariell beurkundeter Annahmeerklärung vom 07.01.2003 annahm. Das vom Kläger und seiner Ehefrau zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzte Immobilienobjekt befand sich in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet i.S. des § 142 des Baugesetzbuchs (BauGB).

3 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 27.12.2012 veräußerten der Kläger und seine Ehefrau die Immobilie. Nach § 4 des Kaufvertrags sollte der Kaufpreis binnen zehn Tagen fällig sein, nachdem den Vertragsparteien die Mitteilung des Notars zugegangen war, dass die sanierungsrechtliche Genehmigung zum Kaufvertrag nach § 144 BauGB vorliege. Die für die Eigentumsumschreibung erforderliche sanierungsrechtliche Genehmigung nach § 144 Abs. 2 Nr. 1 BauGB wurde von der zuständigen Gemeindebehörde am 05.02.2013 erteilt. Aus der Veräußerung erzielten der Kläger und seine mit ihm im Streitjahr zusammen veranlagte Ehefrau unstreitig einen Gewinn (Einnahmenüberschuss) in Höhe von 203.390 €.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) legte im Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 23.02.2016 unter Anrechnung von 97 € Verlustvortrag sonstige Einkünfte des Klägers in Höhe von 203.293 € zu Grunde.

5 Der Einspruch, mit dem der Kläger vortrug, das Objekt sei nach Ablauf der Haltefrist von zehn Jahren veräußert worden, hatte keinen Erfolg.

6 Hiergegen richtete sich die Klage des Klägers.

7 Während des Klageverfahrens erging unter dem 22.10.2018 aus hier nicht streitigen Gründen ein geänderter Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 07.11.2019 - 10 K 2075/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1614) als unbegründet ab. Es entschied, der Kaufvertrag sei schuldrechtlich am 27.12.2012 für beide Vertragsparteien bindend geworden. Zwar liege nach § 144 Abs. 2 Nr. 1 BauGB ein öffentlich-rechtliches Genehmigungserfordernis vor; der Kaufvertrag sei daher bis zur Erteilung der sanierungsrechtlichen Genehmigung schwebend unwirksam gewesen. Die erteilte Genehmigung wirke aber zurück.

9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei nicht erfüllt. Das Veräußerungsgeschäft sei bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam gewesen. Die Vertragsparteien hätten während dieser Zeit nicht die Vertragserfüllung verlangen oder Gewährleistungsrechte gelten machen können. Ebenso wenig hätten sie vorhersehen oder beeinflussen können, ob und wann der Vertrag wirksam werde. Mithin seien ihre Willenserklärungen nicht innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist bindend geworden. Auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück sei nicht innerhalb dieser Frist übertragen worden. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verbiete es, einer nach Ablauf der zehnjährigen Veräußerungsfrist erteilten öffentlich-rechtlichen Genehmigung steuerrechtlich Rückwirkung zukommen zu lassen.

10 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG München und die Einspruchsentscheidung des FA vom 28.06.2018 aufzuheben sowie die Einkommensteuer 2013 unter Änderung des zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheids 2013 vom 22.10.2018 ohne Berücksichtigung eines Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 203.390 € festzusetzen.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

13 Das FG hat zu Recht erkannt, dass der Kläger den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. der § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt hat.

14 1. Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 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. Für die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich die Zeitpunkte maßgebend, in denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 10.12.2015 - IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, m.w.N.).

15 a) Mit Blick auf den Zweck des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen, kann von einer (rechtsgeschäftlichen) "Anschaffung" oder "Veräußerung" nur gesprochen werden, wenn die Vertragserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind. Eine "Veräußerung" in diesem Sinne liegt daher vor, wenn die rechtsgeschäftlichen Erklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist übereinstimmend abgegeben werden. Denn mit den beiderseitigen übereinstimmenden Willenserklärungen wird der Vertragsschluss für die Vertragspartner zivilrechtlich bindend. Damit sind, dem Normzweck des § 23 EStG entsprechend, die Voraussetzungen für die Realisierung der Wertsteigerung verbindlich eingetreten (vgl. BFH-Urteile vom 02.02.1982 - VIII R 59/81, BFHE 135, 300, BStBl II 1982, 390 zu § 7b EStG 1977; vom 02.10.2001 - IX R 45/99, BFHE 196, 567, BStBl II 2002, 10, unter II.1.b bb, Rz 12,

und in BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487 Rz 21 und 24; Tiedtke/Wälzholz, Steuerberatung --Stbg-- 2002, 209, 211; Mirbach/Riedel, Finanz-Rundschau --FR-- 2015, 272, 273).

16 b) Nach § 144 Abs. 2 Nr. 1 BauGB bedarf die rechtsgeschäftliche Veräußerung eines Grundstücks in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet der schriftlichen Genehmigung der Gemeinde. Gleiches gilt nach § 144 Abs. 2 Nr. 3 Halbsatz 1 BauGB für einen schuldrechtlichen Vertrag, durch den eine Verpflichtung zur Veräußerung eines Grundstücks begründet wird. Ist der schuldrechtliche Vertrag genehmigt worden, gilt nach § 144 Abs. 2 Nr. 3 Halbsatz 2 BauGB auch das in Ausführung dieses Vertrags vorgenommene dingliche Rechtsgeschäft als genehmigt. § 144 BauGB normiert damit einen umfassenden Genehmigungsvorbehalt für rechtsgeschäftliche Grundstücksübertragungsgeschäfte in Sanierungsgebieten. Das Fehlen einer nach § 144 BauGB erforderlichen Genehmigung macht daher sowohl das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (§§ 433 ff., § 311b des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) als auch das dingliche Verfügungsgeschäft (§§ 873, 925 BGB) schwebend unwirksam (vgl. Krautzberger in Ernst/Zinkahn/Bielenberg/Krautzberger, Baugesetzbuch, § 144 Rz 28; Mitschang in Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 14. Aufl., § 144 Rz 6; Möller in Schrödter, BauGB, 9. Aufl., § 144 Rz 6; Schmidt-Eichstaedt, Baurecht 1995, 798, 799; Erman/Maier-Reimer/Finkenauer, BGB, 16. Aufl., Vorbemerkung vor § 182 Rz 8, 14; Staudinger/Klumpp (2019) Vorbemerkung zu §§ 182 ff Rz 116; Schießl, juris Die Monatszeitschrift --jM-- 2015, 298, 303; Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 26.02.2015 - V ZB 86/13, Wertpapiermitteilungen --WM-- 2015, 1771, Rz 8, m.w.N.). Die Vertragsparteien sind zwar mit Abschluss des rechtsgeschäftlichen Grundstücksveräußerungsgeschäfts an ihre Willenserklärungen gebunden, es bestehen aber noch keine Erfüllungsansprüche (vgl. Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 80. Aufl., § 275 Rz 36; Staudinger/Klumpp (2019) Vorbemerkung zu §§ 182 ff Rz 116, 124; BeckOK BGB/Bub, 57. Ed. [01.02.2021], BGB § 182 Rn 25). Mit der Erteilung der Genehmigung wird das Rechtsgeschäft (rückwirkend) wirksam, mit der rechtskräftigen Verweigerung der Genehmigung endgültig unwirksam.

17 c) Die Bindungswirkung eines innerhalb der Haltefrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abgeschlossenen, wegen des Fehlens einer öffentlich-rechtlichen Genehmigung (noch) schwebend unwirksamen Vertrags kann jedoch ausreichen, um die Rechtsfolgen eines privaten Veräußerungsgeschäfts eintreten zu lassen. Haben sich die Parteien bereits vor Erteilung der öffentlich-rechtlichen Genehmigung auf die Vertragsinhalte geeinigt und sich mithin dergestalt gebunden, dass sich keine Partei mehr einseitig vom Vertrag lösen kann, sind die Voraussetzungen für die Annahme eines Anschaffungs- oder Veräußerungsgeschäfts innerhalb der Zehn-Jahres-Frist erfüllt (vgl. Kube in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 23 Rz 17; Bachem in Bordewin/Brandt, § 23 EStG Rz 82; Carlé in Korn, § 23 EStG Rz 27.1; Götz, FR 2001, 288, 289; Schießl, jM 2015, 298, 303; a.A. Blümich/Ratschow, § 23 EStG Rz 171). Denn die in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" verdeutlichen, dass die Wirksamkeit des Vertrags nicht zwingend schon bei dessen Abschluss gegeben sein muss. Bezieht sich die Genehmigung Dritter nicht auf die inhaltliche Ausgestaltung des Vertrags oder die Wirksamkeit der Willenserklärungen, verfolgt sie vielmehr Zwecke, die außerhalb des Vertrags liegen, und auf die die Vertragsbeteiligten keinen Einfluss haben, hat sie auf die zivilrechtlich entstandene --und von den Vertragsbeteiligten auch gewollte-- Bindungswirkung keinen Einfluss. So verhält es sich bei der Genehmigung nach § 144 BauGB. Diese Regelung bezweckt mit dem behördlichen Genehmigungsvorbehalt, Rechtsgeschäfte, die sich erschwerend auf den Ablauf der Sanierung auswirken können, zu verhindern (vgl. BGH-Beschluss in WM 2015, 1771, Rz 18).

18 d) Erforderlich ist danach eine b e i d e r s e i t i g e B i n d u n g der Vertragsbeteiligten. Eine bloß einseitige Bindung durch ein einseitiges Angebot (vgl. BFH-Urteil vom 07.08.1970 - VI R 166/67, BFHE 100, 93, BStBl II 1970, 806), einen Kauf auf Probe (§ 454 BGB) oder die Möglichkeit einer Partei, sich durch Versagung der Genehmigung nach Abschluss des Vertrags durch einen Vertreter ohne Vertretungsmacht (§ 177 Abs. 1 BGB) jederzeit wieder vom Vertrag lösen zu können (vgl. BFH-Urteile in BFHE 196, 567, BStBl II 2002, 10, und in BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, Rz 25; vgl. Götz, FR 2001, 288, 289), reicht insoweit nicht aus. Denn in den genannten Fällen der einseitigen Bindung können die Beteiligten nicht sicher von der Realisierung des Grundstückswerts ausgehen, solange es einer Partei freisteht, ob sie das Geschäft zustande kommen lassen will oder nicht. In diesen Fällen ist der Vertrag bindend erst dann geschlossen, wenn das Angebot angenommen (§ 145, § 152 Satz 1 BGB), der Kaufgegenstand die Billigung des Probekäufers findet (§ 454 BGB) oder vom Vertretenen genehmigt wird (§§ 177, 178 BGB, vgl. BFH-Urteile in BFHE 135, 300, BStBl II 1982, 390, Rz 12, und in BFHE 196, 567, BStBl II 2002, 10, unter II.1 b bb, Rz 12; vgl. BeckOK EStG/Trossen, 9. Ed. [01.01.2021], EStG § 23 Rn. 142).

19 Anders ist dies hingegen, wenn --wie im Streitfall-- das Erstarken eines schwebend unwirksamen Rechtsgeschäfts zur vollen Wirksamkeit nicht mehr vom Verhalten der Vertragsparteien abhängig ist. Denn im Fall des Vertragsschlusses bei noch ausstehender sanierungsrechtlicher Genehmigung können sich die Vertragsparteien nicht einseitig von ihren Willenserklärungen lösen; sie unterliegen während der schwebenden Unwirksamkeit dem

Gebot der gegenseitigen Rücksichtnahme und sind verpflichtet, alles zu unternehmen, um die Genehmigung und damit die volle Wirksamkeit des Vertrags herbeizuführen (vgl. Erman/Maier-Reimer/Finkenauer, a.a.O., § 184 Rz 9; Staudinger/Klumpp (2019) Vorbemerkung zu §§ 182 ff Rz 116, 124). Daher entfaltet auch ein wegen des Fehlens einer öffentlich-rechtlichen Genehmigung schwebend unwirksames Rechtsgeschäft beiderseitige Bindungswirkung, obschon die Beteiligten zu diesem Zeitpunkt die Rechtsmacht besitzen, diese Bindungswirkung bis zur Erteilung der Genehmigung gemeinsam durch einvernehmlichen Aufhebungsvertrag zu beseitigen.

20 2. Das FG hat nach diesen Grundsätzen im Ergebnis zu Recht das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts bejaht.

21 a) Die Kläger haben das zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzte Immobilienobjekt mit Abgabe der notariell beurkundeten Annahmeerklärung durch den Veräußerer und mithin am 07.01.2003 i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG entgeltlich "angeschafft" und am 27.12.2012 entgeltlich an einen Dritten "veräußert".

22 Auf der Grundlage der den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG lag am 27.12.2012, und damit innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist, ein beiderseits bindender obligatorischer Vertragsschluss vor. Anhaltspunkte dafür, dass die Vertragspartner die vertragliche Bindung bis zur Erteilung der sanierungsrechtlichen Genehmigung hinausschieben wollten, sind nicht ersichtlich; denn ein schuldrechtlicher Genehmigungsvorbehalt war weder ausdrücklich noch stillschweigend vereinbart worden. Vielmehr war das Vorliegen der sanierungsrechtlichen Genehmigung nach § 4 des Vertrags allein maßgeblich für die Fälligkeit des Kaufpreises und hatte keine konstitutive Bedeutung für den Vertragsschluss. Da mit den übereinstimmenden Willenserklärungen innerhalb der Haltefrist für die Beteiligten eine beiderseitige Bindung eingetreten war, der Inhalt des Vertrags feststand, die zur Eigentumsübertragung erforderlichen Erklärungen abgegeben waren und es den Vertragsparteien nicht mehr möglich war, sich bis zur Erteilung der Genehmigung nach § 144 Abs. 2 Nr. 1 BauGB einseitig von dem Vertrag zu lösen, sind die den Normzweck des § 23 EStG prägenden Voraussetzungen für eine Realisierung der in dem maßgeblichen Immobilienobjekt liegenden Wertsteigerung verbindlich eingetreten. Es war nicht zweifelhaft, dass nach Ergehen der Genehmigung der Vertrag vollzogen werden würde. Damit ist es entgegen der Auffassung des Klägers unerheblich, dass die Erteilung der sanierungsrechtlichen Genehmigung außerhalb der Veräußerungsfrist lag (so auch Schießl, jM 2015, 298, 303; Tiedtke/Wälzholz, Stbg 2002, 209, 214). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob die Genehmigung steuerlich auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurückwirkt. Die bindende Veräußerung der Immobilie war danach am 27.12.2012 und damit innerhalb der maßgeblichen Zehnjahresfrist.

23 b) Zwar hat das FA den Veräußerungsgewinn in Höhe von 203.390 € unzutreffend allein beim Kläger erfasst, obwohl der Veräußerungsgewinn vom Kläger und seiner Ehefrau als jeweils hälftige Miteigentümer erzielt wurde. Wegen der Zusammenveranlagung im Streitzeitraum hat dies auf die Höhe der Steuerfestsetzung keine Auswirkung.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de