Urteil vom 26. Oktober 2021, IX R 12/20

Fristbeginn bei einem privaten Veräußerungsgeschäft im Fall der Selbstbenennung aufgrund eines befristeten Benennungsrechts

ECLI:DE:BFH:2021:U.261021.IXR12.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2011 , BGB § 158 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 03. Juni 2020, Az: 10 K 10154/15

Leitsätze

Ist der Grundstückskaufvertrag mit einem befristeten Erwerberbenennungsrecht ausgestattet, kommt es zur Anschaffung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Selbstbenennung (Selbsteintritt), selbst wenn der Benennungsberechtigte das Grundstück mit dem späteren Fristablauf ohnehin "automatisch" (Annahmefiktion) erworben hätte.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 04.06.2020 - 10 K 10154/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Fristbeginn nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), wenn der Grundstückskaufvertrag mit einem befristeten Benennungsrecht ausgestattet ist und der Steuerpflichtige sich vor Ablauf der Benennungsfrist selbst als Käufer benennt.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin schloss am 21.09.2000 einen notariellen Grundstückskaufvertrag, an dem das Bundesland X als "Veräußerer", die Klägerin als "Benenner", Herr ... (E) als "Erwerber" und zwei "weitere Beteiligte" beteiligt waren. Danach verkauft das Bundesland X Grundstücksteilflächen an sechs Erwerber, und zwar an E und fünf weitere noch zu benennende Erwerber. Diese erwerben jeweils einen bestimmten Miteigentumsanteil am Grundstück, haben einen Teil des Grundstückskaufpreises zu tragen und verpflichten sich zur Begründung von Wohnungseigentum sowie zur Errichtung von Einfamilienreihenhäusern. § 2 des Grundstückskaufvertrags enthält folgende Regelung:

> "Die Benennung hat bis zum 31.06.2002 [sic!] zu erfolgen. Nach Ablauf der vorgenannten Frist gilt der Benenner als Erwerber der bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht benannten Miteigentumsanteile."

3 Die Klägerin benannte am 20.08.2001 sich selbst und den Kläger für das Reihenmittelhaus .... Die notarielle Urkunde weist die Klägerin als "Benenner und Erwerber" und den Kläger als "Erwerber" aus. Den Kaufpreis in Höhe von 63.706,24 DM entrichteten die Kläger am 26.02.2002.

4 Das von den Klägern errichtete Haus diente der Erzielung von Vermietungseinkünften. Mit notariellem Vertrag vom 25.02.2011 veräußerten die Kläger das Objekt zum Kaufpreis von 190.000 €.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2011 vom 16.04.2013 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der Kläger in Höhe von jeweils 37.975 € an. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg. Das FA vertrat die Auffassung, dass sich die Klägerin erst mit der Selbstbenennung am 20.08.2001 verbindlich zum Erwerb des Objekts verpflichtet habe, wohingegen der Vertrag vom 21.09.2000 nur eine bedingte Verpflichtung enthalten habe.

6 Mit der anschließenden Klage wandten sich die Kläger allein gegen die Steuerbarkeit der die Klägerin betreffenden Veräußerung. Sie machten geltend, dass diese sich bereits mit Vertrag vom 21.09.2000 --unter einer Bedingung i.S. des § 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzesbuchs (BGB) (Ablauf der Benennungsfrist)-- zum Erwerb des Objekts verpflichtet habe. Zudem begehrten sie die Herabsetzung des Veräußerungsgewinns auf jeweils 31.320 €. Daraufhin erließ das FA am 27.01.2020 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem ein Veräußerungsgewinn in der begehrten Höhe für beide Kläger angesetzt wurde.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1511 abgedruckten Urteil statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass die Klägerin das Objekt am 21.09.2000 erworben habe, so dass die zehnjährige Haltefrist im Zeitpunkt der Veräußerung bereits abgelaufen gewesen sei.

8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

9 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

11 Zur Begründung verweisen sie im Wesentlichen auf die angefochtene Entscheidung. Zudem sei zu bedenken, dass der Verkäufer mit dem Kaufvertrag bereits das wirtschaftliche Eigentum i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung irreversibel aus der Hand gegeben habe. Auf die bei Grundstückskaufverträgen relevante Abgrenzung zwischen "Bedingung" und "Befristung" komme es im Streitfall nicht an. Denn das Grundstück wäre bei keiner der denkbaren Sachverhaltsalternativen an den Verkäufer zurückgefallen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage als unbegründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin kein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht hat.

13 1. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG) u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

14 a) 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 (vgl. BFH-Urteile vom 08.04.2014 - IX R 18/13, BFHE 245, 323, BStBl II 2014, 826, Rz 29, und vom 10.02.2015 - IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, Rz 20; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 162).

15 Entsprechend dem Normzweck, innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsgutes im Privatvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen, kann von einer Verwirklichung des Grundstückswerts nur gesprochen werden, wenn die Vertragserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind. Zwar hat der BFH auch ein rechtlich bindendes Verkaufsangebot als Veräußerung i.S. des § 23 EStG gewertet. Dies geschah indes (allein) in Fällen, in denen mit dem Angebot der Verkauf durch den Übergang von Besitz, Gefahr sowie Nutzungen und Lasten wirtschaftlich

bereits vollzogen war. Ist aber bei Abgabe des Verkaufsangebots die Gefahr noch nicht übergegangen und hat der Verkäufer dem Käufer noch kein wirtschaftliches Eigentum verschafft, so müssen beide Vertragserklärungen innerhalb der Frist abgegeben werden. Der Vertragsabschluss muss innerhalb der Veräußerungsfrist für beide Parteien bindend sein. Dem entspricht der für das Steuerrecht im Vordergrund stehende Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit (Gesetzmäßigkeit) der Besteuerung: Nur ein verwirklichter Tatbestand darf nach bestimmten Zeitabschnitten zugrunde gelegt werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, Rz 21, m.w.N.; zuletzt BFH-Urteil vom 25.03.2021 - IX R 10/20, BFHE 273, 1, BStBl II 2021, 758, Rz 15).

16 b) Bei einem unbedingten und nicht genehmigungsbedürftigen Rechtsgeschäft ist eine solche Bindung regelmäßig mit dem Vertragsabschluss gegeben. Diese Voraussetzungen können aber auch bei einem Rechtsgeschäft vorliegen, dessen Rechtswirkungen von dem Eintritt einer Bedingung abhängen. Aus dem Wesen der Bedingung und dem Wortlaut des § 158 Abs. 1 BGB folgt, dass das aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft tatbestandlich mit seiner Vornahme vollendet und voll gültig ist --die Parteien daher fortan bindet-- und seine Wirksamkeit mit dem Bedingungsfall ipso iure eintritt, ohne dass die Willenseinigung der Parteien noch bis dahin Bestand haben müsste; nur die Rechtswirkungen des bedingten Rechtsgeschäfts befinden sich bis zum Bedingungseintritt in der Schwebe. Die Parteien eines bedingten Rechtsgeschäfts können die Vertragsbeziehungen nicht mehr einseitig lösen, vielmehr sind sie im Hinblick auf den aufschiebend bedingten Rechtserwerb (Anwartschaftsrecht) zur gegenseitigen Treupflicht und zur Beachtung der Schutzvorschriften der §§ 160 f. BGB verpflichtet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, Rz 22, m.w.N.).

17 c) Hingegen ist bei einem wegen Mitwirkung eines vollmachtlosen Vertreters schwebend unwirksamen --genehmigungsbedürftigen-- Rechtsgeschäft nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt der Genehmigung. Die Genehmigung wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück (BFH-Urteil vom 02.10.2001 - IX R 45/99, BFHE 196, 567, BStBl II 2002, 10).

18 Hängt die zivilrechtliche Wirksamkeit des Vertrags von der Genehmigung eines Dritten ab, so hat dies auf die zivilrechtlich entstandene und von den Vertragsparteien gewollte Bindungswirkung keinen Einfluss, wenn sich die Genehmigung nicht auf die inhaltliche Ausgestaltung des Vertrags oder die Wirksamkeit der Willenserklärungen bezieht, sondern Zwecke verfolgt, die außerhalb des Vertrags liegen, und auf die die Vertragsbeteiligten keinen Einfluss haben (BFH-Urteil in BFHE 273, 1, BStBl II 2021, 758, zur Genehmigung nach § 144 des Baugesetzbuchs).

19 2. Nach diesen Maßstäben kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben. Zu Unrecht hat das FG hinsichtlich des Anschaffungszeitpunkts auf den notariellen Grundstückskaufvertrag vom 21.09.2000 abgestellt und dementsprechend ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft verneint.

20 a) Das FG hat im Wesentlichen angenommen, dass der Vertrag vom 21.09.2000 eine Potestativbedingung enthalte. Zwar habe die Klägerin mit ihrem Verhalten (Benennung eines Dritten, Selbstbenennung oder Nichtausübung des Benennungsrechts) auf das Geschehen Einfluss nehmen können, die Rechtsfolgen habe sie jedoch nicht mehr ändern können. Damit habe sie sich von Anfang an gebunden.

21 b) Dies erweist sich als rechtsfehlerhaft.

22 aa) Für den Erwerb des streitigen Miteigentumsanteils der Klägerin war ihre Selbstbenennung kausal und nicht der Ablauf der Benennungsfrist. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

23 bb) In dem Grundstückskaufvertrag vom 21.09.2000 hat das Bundesland X ("Veräußerer") ein bindendes Angebot zum Abschluss eines Kaufvertrags abgegeben (sog. Angebot mit Benennungsrecht, vgl. Staudinger/Hertel (2017) zu § 128 BGB Rz 37; Informationsdienst des Deutschen Notarinstituts --DNotI-Report-- 1997, 112, 113). Dieses Angebot war von Anfang an vollständig und damit wirksam, da aufgrund des Selbstbenennungsrechts bzw. des möglichen Eigenerwerbs im Fall der Nichtausübung des Benennungsrechts mit der Klägerin jedenfalls ein möglicher Käufer --als eine der essentialia negotii des Kaufvertrags-- feststand (vgl. DNotI-Report 1997, 112, 113). Die Klägerin, die im Vertrag als "Benenner" und --im Gegensatz zum Käufer E-- nicht als "Erwerber" bezeichnet worden ist, war die --hinreichend bestimmte (vgl. Ludwig in: jurisPK-BGB, 9. Aufl. (2020), § 311b BGB Rz 75)-- Empfängerin des Angebots. Wenngleich sie sich an die festgelegten Vertragsbedingungen (z.B. den Kaufpreis) gebunden hat, ist in dem Abschluss eines Käuferbenennungsvertrags noch keine Annahme des Kaufangebots zu sehen. Eine Bindung bestand zunächst nur für den Verkäufer (vgl. Staudinger/Schumacher (2018) zu § 311b BGB Rz 44).

24 Mit der Benennung eines Käufers kommt es zur Abtretung der Rechte aus dem Kaufangebot (vgl. Staudinger/Hertel

(2017) zu § 128 BGB Rz 38; DNotI-Report 1997, 112, 116; Baßler, Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg 1996, 169, 170). Dementsprechend kommt der Kaufvertrag mit dem vom Benennungsberechtigten Benannten zustande, wenn dieser das Angebot annimmt (vgl. zur Grunderwerbsteuer BFH-Urteil vom 15.03.2000 - II R 30/98, BFHE 191, 419, BStBl II 2000, 359, unter II.; Griesar in Griesar/Jochum, eKomm [Bis 28.12.2020], § 1 GrEStG Rz 202 - Aktualisierung v. 17.04.2019). So hat die Klägerin die Rechte aus dem Kaufangebot durch den Vertrag vom 20.08.2001 durch Benennung an den Kläger abgetreten. Durch die Annahme des Kaufangebots durch den Kläger ("Erwerber") ist der Kaufvertrag zwischen dem Bundesland X und dem Kläger wirksam zustande gekommen. Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

25 cc) Vor diesem Hintergrund hat aber auch die Klägerin das Kaufangebot des Bundeslandes X erst mit ihrer Benennung in der notariellen Urkunde am 20.08.2001, die sie der Zivilrechtslage entsprechend als "Benenner und Erwerber" bezeichnet, bindend angenommen. Durch die Selbstbenennung (Selbsteintritt) ist es zwar --im Gegensatz zur Situation beim Kläger-- nicht zu einer Abtretung der Rechte aus dem Kaufangebot als Zwischengeschäft gekommen. Erst durch den Selbsteintritt hat sie aber die erforderliche rechtsgeschäftliche Annahmeerklärung abgegeben und damit bindend zum Ausdruck gebracht, dass sie das Angebot annehmen und das Grundstück erwerben wolle. Vorher fehlte es an der für die Fristbestimmung in § 23 EStG maßgebenden rechtlichen Bindungswirkung (vgl. Schießl, juris - Die Monatszeitschrift --jM-- 2015, 298, 303; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 53; BeckOK EStG/Trossen, 7. Ed. [01.05.2020], EStG § 23 Rz 141). Bis zur Selbstbenennung hätte sie sich durch die einseitige Benennung eines Dritten als Erwerber einseitig von dem Kaufvertrag lösen können. Die Motive der Klägerin für ihre Selbstbenennung sind unerheblich.

26 dd) Ohne Bedeutung ist zudem, dass die Klägerin den Miteigentumsanteil auch ohne Ausübung des Benennungsrechts mit Ablauf der Benennungsfrist am "31.06.2002" --gemeint ist der "30.06.2002"-- erworben hätte. Denn bei diesem "automatischen" Erwerb durch Fristablauf (Annahmefiktion) handelt es sich um einen tatsächlich nicht verwirklichten Alternativsachverhalt, der für die Besteuerung im vorliegenden Fall irrelevant ist (s. BFH-Urteil vom 24.01.2018 - I R 48/15, BFHE 261, 8, BStBl II 2019, 45). Soweit im notariellen Grundstückskaufvertrag vom 21.09.2000 im Hinblick auf einen möglichen "Automatikerwerb" bereits eine Bindung angelegt war, hat sich diese nicht realisiert.

27 ee) Dieses Ergebnis wird durch den Umstand bestätigt, dass der Kaufpreis (vertragsgemäß) erst am 26.02.2002 gezahlt worden ist. Dies verdeutlicht, dass die Beteiligten das Rechtsgeschäft erst weit nach dem Grundstückskaufvertrag vom 21.09.2000, aber in zeitlicher Nähe zum Vertrag vom 20.08.2001 vollzogen haben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, Rz 24; Schießl, jM 2015, 298, 300).

28 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat entscheidet auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

29 Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin hat im Streitjahr 2011 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 31.320 € erzielt. Die Anschaffung des Objekts am 20.08.2001 und die Veräußerung am 25.02.2011 erfolgten innerhalb der zehnjährigen Haltefrist. Der Veräußerungsgewinn (§ 23 Abs. 3 Satz 1, 4 EStG) beträgt 31.320 €. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig; der Senat verzichtet daher auf eine weitere Begründung.

30 4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 137 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de