Urteil vom 06. Dezember 2021, IX R 3/21

Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft des Einzelrechtsnachfolgers nach unentgeltlichem Erwerb - Buchwert als angesetzter Entnahmewert i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.061221.IXR3.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 3 S 3, EStG VZ 2017 , EStG § 22 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 07. Dezember 2020, Az: 3 K 1277/20

Leitsätze

1. "Angesetzter" Wert i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG ist der Wert, der der Steuerfestsetzung zugrunde gelegt worden ist.

2. Ist die Entnahme steuerlich nicht erfasst worden, ist der "angesetzte" Wert der Buchwert.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 08.12.2020 - 3 K 1277/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Höhe der Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der maßgebenden Fassung des Streitjahres 2017 (EStG).

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Grundstücksgemeinschaft aus den Geschwistern ... (A) und ... (B). Sie erzielte im Streitjahr Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Diese Grundstücke --darunter auch das Grundstück "Z-Straße" (bestehend aus Flur ... Nrn. .../1 und .../2, im Folgenden: Grundstück)-- waren A und B von deren Vater (V) im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragen worden.

3 V war Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gewesen, zu dessen Betriebsvermögen das Grundstück mit einer Gesamtfläche von 2 853 qm gehörte. Mit notariell beurkundetem Übertragungsvertrag vom 14.12.2007 (Flur ... Nr. .../1) und Ergänzung zum Übertragungsvertrag vom 16.12.2008 (Flur ... Nr. .../2) übertrug V das Grundstück auf seine beiden Kinder A und B. Der Verkehrswert des Grundstücks wurde im Übertragungsvertrag mit 300.000 € angegeben. Einen Entnahmegewinn aus der Übertragung des Grundstücks erklärte V in der Einkommensteuererklärung der Entnahmejahre nicht. Das Grundstück wurde lediglich nicht mehr als Betriebsvermögen behandelt. Die Einkommensteuerbescheide für 2007 und 2008 des V sind bestandskräftig.

4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 23.05.2016 veräußerten A und B das Grundstück mit weiteren Objekten zu einem anteiligen Kaufpreis in Höhe von 570.600 €. Der Kaufpreis wurde im Juni 2017 gezahlt.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte im (geänderten) Bescheid für 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 03.02.2020 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG in Höhe von 559.018 € an. Im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns seien die nach § 55 EStG ermittelten Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers in Höhe von

11.582 € anzusetzen, so dass ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 559.018 € (Veräußerungserlös in Höhe von 570.600 € ./. Anschaffungskosten in Höhe von 11.582 €) zu versteuern sei.

6 Zur Begründung des Einspruchs trug die Klägerin im Wesentlichen vor, vom Veräußerungserlös sei der Entnahmewert des Grundstücks im Jahr 2007 (Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) in Höhe von 556.335 € in Abzug zu bringen. Dieser leite sich aus dem Wert des Nachbargrundstücks ab, welches A im Februar 2007 zu einem Preis von 195 €/qm erworben habe. Daher ergebe sich lediglich ein Gewinn in Höhe von 14.265 €. Mit Einspruchsentscheidung vom 10.03.2020 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

7 Die hiergegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen. Es führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 452 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus, der Veräußerungsgewinn sei nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis in Höhe von 570.600 € einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. An die Stelle der Anschaffungskosten trete gemäß § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG in den Fällen des § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG, d.h. in den Fällen der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme, der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG angesetzte Teilwert. Der "angesetzte Wert" i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG entspreche im Streitfall dem Buchwert des Grundstücks in Höhe von 11.582 € im Zeitpunkt der Entnahme.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 23 Abs. 3 EStG). Sie trägt im Wesentlichen vor, bei der Entnahme des Grundstücks durch V sei kein Entnahmewert angesetzt worden. Es habe daher im damaligen Zeitpunkt auch keinen "angesetzten" Wert i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG gegeben, der bei der späteren Veräußerung des Grundstücks als fiktive Anschaffungskosten zu berücksichtigen gewesen wäre. Dieser Wertansatz habe daher erstmals im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks durch die Klägerin zu erfolgen, und zwar in Höhe des maßgeblichen Teilwertes. Die vom Gesetzgeber klarstellend gewählte Formulierung des "angesetzten" Wertes bringe klar zum Ausdruck, dass der Steuerpflichtige tatsächlich einen Wert gewählt haben müsse. Anders als es das FG darstelle, solle nach dem Willen des Gesetzgebers nicht jedweder unzutreffend versteuerte Entnahmegewinn korrigiert werden. Dies solle nur bei einem "fehlerhaft zu niedrigen Entnahmewert" geschehen. Nur dann stelle sich das in der Gesetzesbegründung angeführte Problem, dass die Finanzbehörden angemessene Werte nur bedingt ermitteln oder überprüfen könnten. Dieses Problem stelle sich nicht, wenn kein Wert angesetzt worden sei, denn das sei leicht und unmittelbar festzustellen. Nach der Gesetzesbegründung sollten gerade die Fälle korrigiert werden, in denen willentlich und wissentlich Werte zu niedrig angesetzt worden seien. Es solle letztlich das widersprüchliche Verhalten sanktioniert werden, im Fall der Entnahme einen niedrigeren Wert anzusetzen als später bei der Weiterveräußerung. Ein solches vorwerfbares Verhalten liege aber nicht vor, wenn bei der Entnahme kein Wert angesetzt worden sei.

9 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Feststellungsbescheid für 2017 vom 03.02.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.03.2020 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG auf 14.265 € gemindert werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Das FA schließt sich den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Höhe des Gewinns aus dem streitgegenständlichen privaten Veräußerungsgeschäft des Grundstücks zutreffend mit 559.018 € ermittelt.

13 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 Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Als Anschaffung gilt gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG auch die

Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG).

14 2. Es ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass die Klägerin mit dem Verkauf des Grundstücks im Jahr 2016 den Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht hat. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.

15 3. Das FG hat zu Recht die Höhe des Veräußerungsgewinns mit 559.018 € im Streitjahr festgestellt.

16 a) Nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ist der Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 EStG der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. In den Fällen des § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG oder § 16 Abs. 3 EStG angesetzte Wert (§ 23 Abs. 3 Satz 3 EStG).

17 b) An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt der Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG nur insoweit, als er der Steuerfestsetzung des Steuerpflichtigen, der das Wirtschaftsgut entnommen hat, zugrunde gelegen hat. Wird ein Wirtschaftsgut ohne Aufdeckung der stillen Reserven (erfolgsneutral) aus dem Betriebsvermögen entnommen, ist der bis zum Zeitpunkt der Entnahme in der Bilanz (Vermögensübersicht) bzw. im Anlagenverzeichnis erfasste Buchwert der "angesetzte" Wert i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG.

18 aa) Dies folgt bereits aus dem Wortlaut des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG. Danach tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der "angesetzte" (Entnahme-)Wert. Ein Wert ist nur im Sinne der Norm "angesetzt", wenn er einer Steuerfestsetzung zugrunde gelegen hat. Wird ein Wirtschaftsgut erfolgsneutral entnommen, entspricht der angesetzte Wert dem Buchwert des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Entnahme. Denn bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich entsteht durch die Ausbuchung des Wirtschaftsguts in Höhe des Buchwertes eine Vermögensminderung. Die Erfolgsneutralität dieser Buchung kann daher nur durch den Ansatz einer Entnahme in derselben Höhe erreicht worden sein. Nichts anderes gilt, soweit das Wirtschaftsgut bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs 3 EStG aus dem laufend zu führenden Verzeichnis (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) "entnommen" worden ist.

19 bb) Diese Auslegung entspricht auch dem Sinn und Zweck der Regelung. Durch den Ansatz des Entnahmewertes, der der Steuerfestsetzung des Rechtsvorgängers zugrunde gelegen hat, wird sichergestellt, dass Wertsteigerungen (stille Reserven), die in dem Zeitraum zwischen Anschaffung oder Herstellung und Entnahme entstanden sind und der Entnahmebesteuerung unterlegen haben, bei der späteren Veräußerung nicht erneut steuerlich erfasst und damit doppelt besteuert werden. Sind aber stille Reserven tatsächlich nicht erfasst worden, so kann es zu keiner Doppelbesteuerung kommen. Zudem soll durch die Bezugnahme auf den angesetzten (Entnahme-)Wert sichergestellt werden, dass im Falle einer steuerbaren Veräußerung alle bis zur Veräußerung entstandenen stillen Reserven einmal der Besteuerung unterworfen werden. Denn es ist von dem angesetzten und nicht von dem anzusetzenden Entnahmewert auszugehen. Der angesetzte Entnahmewert tritt daher auch dann an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn er fehlerhaft zu hoch oder zu niedrig angesetzt worden ist (vgl. T. Carlé in Korn, § 23 EStG Rz 80; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 303; Kube in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 23 Rz 12).

20 cc) Dieses Auslegungsergebnis wird durch die Gesetzeshistorie bestätigt. Mit der Neuregelung des § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402) wurde erstmals auch die Veräußerung eines zuvor aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführten Grundstücks innerhalb der zehnjährigen Frist der Besteuerung unterworfen. In dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen vom 09.11.1998 (BTDrucks 14/23, S. 179 f.) wird zur Begründung angeführt: "Nicht selten kommt es vor, daß Steuerpflichtige bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen einen Wert angeben, der sich dann im Rahmen einer späteren steuerfreien Veräußerung aus dem Privatvermögen heraus als zu niedrig erweist. Die Möglichkeiten der Finanzverwaltung, derartigen Praktiken durch genauere Prüfung des Entnahmewertes entgegenzuwirken, sind angesichts der sachtypischen Beweisnot gering. Daher wird die Veräußerung zukünftig nach § 23 EStG besteuert, wenn die Entnahme bei Grundstücken und ähnlichen Rechten weniger als zehn Jahre [...] zurückliegt." Hintergrund der Neuregelung war damit jedenfalls auch, dass im Fall einer steuerbaren Veräußerung innerhalb von zehn Jahren auch die stillen Reserven nachträglich besteuert werden, die bereits im Zeitpunkt der der Veräußerung vorgehenden Entnahme hätten aufgedeckt und besteuert werden müssen. Dieser Besteuerungsansatz fußt damit auch auf der Annahme, dass eine rückwirkende Änderung des Steuerbescheids, in dem der zutreffende

Entnahmegewinn zu erfassen gewesen wäre, nicht (mehr) in Betracht kommt. Auf Vorschlag des Finanzausschusses vom 03.03.1999 (BTDrucks 14/443, S. 29) wurde zur Konkretisierung der maßgebenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei einer vorherigen Entnahme § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG (nunmehr Satz 3) in das Gesetz aufgenommen und auf den "anzusetzende[n]" Wert abgestellt. Da unter anzusetzendem Wert im Sinne der Regelung auch der im Zeitpunkt der Entnahme zutreffende Wert subsumiert werden konnte, drohte das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel, bisher nicht erfasste Entnahmegewinne im Zeitpunkt der Veräußerung nachträglich der Besteuerung zuzuführen, verfehlt zu werden. Deshalb wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2601) nunmehr in Satz 3 das Wort "anzusetzende" durch das Wort "angesetzte" ersetzt, um dem vom Gesetzgeber im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zum Ausdruck gebrachten Willen besser Rechnung zu tragen (BTDrucks 14/2070, Bericht des Finanzausschusses zum Steuerbereinigungsgesetz 1999, S. 19).

21 dd) Der Einwand der Klägerin, im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG sei der "angesetzte Wert" i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG erstmals gemäß der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu ermitteln, wenn --wie im Streitfall-- im Zeitpunkt der Entnahme des Grundstücks kein Wert angesetzt worden sei, bleibt ohne Erfolg. § 23 Abs. 3 EStG lässt keine Auslegung zu, einen der Besteuerung nicht zugrunde gelegten Teilwert nachträglich (fiktiv) zu ermitteln und bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Ein Steuerpflichtiger, der --wie im Streitfall-- keinen Entnahmegewinn erklärt hat, darf nach § 23 Abs. 3 EStG nicht besser gestellt sein als ein Steuerpflichtiger, der einen solchen zu niedrig erklärt hat.

22 c) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht nur die ursprünglichen Anschaffungskosten des V in Höhe von 11.582 € bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns gemäß § 23 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG berücksichtigt. Denn der V hat das Grundstück, welches er nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) mit einem Buchwert in Höhe von 11.582 € in seinem Betriebsvermögen erfasst hatte, erfolgsneutral entnommen. Es ist daher davon auszugehen, dass das Grundstück bei der Überführung vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen mit dem Buchwert (11.582 €) ausgebucht --und dieser Wert mithin bei der Besteuerung "angesetzt"-- worden ist. Dementsprechend betragen die den Veräußerungspreis in Höhe von 570.600 € mindernden und A und B gemäß § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG --was insoweit zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- zuzurechnenden Anschaffungskosten des V 11.582 €. Der im Streitjahr zu erfassende Veräußerungsgewinn beträgt mithin (570.600 € ./. 11.582 € =) 559.018 €.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de