

Urteil vom 13. April 2010, IX R 36/09

Grundstückstausch als Anschaffung - Identität zwischen angeschafften und veräußerten Wirtschaftsgut - Kein Anschaffungsvorgang bei der Enteignung des Grundbesitzes

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 3

vorgehend FG Münster, 22. June 2009, Az: 13 K 2760/05 E

Leitsätze

Überträgt der Eigentümer bei der Veräußerung eines nicht parzellierten Grundstücks eine Teilfläche ohne Ansatz eines Kaufpreises und erhält er dafür gegenüber der erwerbenden Gemeinde einen Rückübertragungsanspruch auf ein entsprechendes, parzelliertes und beplantes Grundstück, so schafft er dieses im Wege des Tausches i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG an .

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr 2003 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Schenkungsvertrag vom Dezember 1994 erwarben der Kläger und sein Bruder zu je ein halb von ihrem Vater ein 16.365 qm großes unbebautes Grundstück (Acker-Grünland und Waldfläche) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Flur 2, Flurstück 001). Mit notariellem Kaufvertrag vom 2. Juli 1997 übertrugen der Kläger und sein Bruder das Grundstück als Ganzes auf die Stadt P, die sich verpflichtete, jedem von ihnen nach Vermessung der Grundstücksfläche ein ca. 700 qm großes Baugrundstück nach Wahl aus dem übertragenen Bestand entschädigungslos und ohne Bauaufgabe zurückzuübertragen. Zurückübertragene Mehr- oder Minderflächen sollten mit 50 DM je qm ausgeglichen werden. Die Erschließungskosten, Anliegerbeiträge und Ausgleichsmaßnahmekosten sollte der jeweilige Verkäufer --hier der Kläger-- tragen. Der Kaufpreis berechnete sich wie folgt: Für eine ca. 4.700 qm große Teilfläche, die Bauland werden sollte, wurden 50 DM je qm angesetzt. Von dieser Fläche wurden 1.400 qm abgezogen und nicht in Ansatz gebracht. Dies entspricht einer Fläche, die als Baugrundstücke auf den Kläger und dessen Bruder zurückübertragen werden sollte. Für die ca. 11.665 qm große Restfläche wurde ein Kaufpreis von 15 DM je qm angesetzt. Der Kaufpreis wurde nach der Umschreibung des Eigentums fällig. Besitz, Nutzen und Lasten einschließlich aller Verpflichtungen aus den den Grundbesitz betreffenden Versicherungen sowie die allgemeinen Verkehrssicherungspflichten sollten auf die Stadt P mit dem Tag der Kaufpreiszahlung übergehen. Die Stadt P wurde als Eigentümerin des Grundstücks Flur 2, Flurstück 001 in das Grundbuch eingetragen.
- 2** Nachdem die Stadt P den relevanten Bebauungsplan beschlossen und die erworbenen Grundstücksflächen vermessen hatte, übertrug sie mit notariellem Vertrag vom 3. Februar 2003 dem Kläger das unbebaute Grundstück Flur 2, Flurstück 002 (zuvor Teil des Flurstücks 001) mit einer Fläche von 844 qm. Hinsichtlich der übertragenen Mehrfläche von 144 qm verpflichtete sich der Kläger zur Zahlung von 3.680,64 € (7.200 DM) als Ausgleichsbetrag. Dabei gingen die Beteiligten von einem Wert des übertragenen Grundstücks von 50 DM/25,56 € je qm aus.
- 3** Mit notariellem Vertrag vom 23. Dezember 2003 verkaufte der Kläger das unbebaute Grundstück Flur 2, Flurstück 002 an die L GmbH für 83.000 €, wovon ihm am 30. Dezember 2003 61.427 € als Teilzahlung gutgeschrieben wurden.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah in der Veräußerung des Grundstücks an die L GmbH einen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und setzte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 60.000 € an. Dabei ging das FA von Anschaffungskosten in Höhe von 21.572,64 € aus. Mit Einspruch hiergegen machte der Kläger insbesondere Erwerbsaufwendungen von 15.391 € geltend. Im geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003 (Streitjahr) berücksichtigte das FA einen Veräußerungsgewinn von 23.035 €. Der Einspruch blieb ohne Erfolg, ebenso die Klage.

- 5** Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1941 veröffentlichten Urteil, das FA habe zutreffend den Erwerb des Grundstücks von der Stadt P und die Veräußerung an die L GmbH als privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG beurteilt und einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 23.035 € angesetzt. Der Vertrag vom 2. Juli 1997 zwischen dem Kläger und der Stadt P bestehe aus einem Kauf- und einem Tauschgeschäft. Das wirtschaftliche Eigentum an der streitgegenständlichen Grundstücksfläche sei mit dem Tag, an dem die Stadt P den im Vertrag vom 2. Juli 1997 vereinbarten Kaufpreis an den Kläger gezahlt habe, auf sie übergegangen. Die Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG sei auch der Höhe nach zutreffend.
- 6** Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der dieser die Verletzung materiellen Rechts (§ 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) rügt. Insbesondere sei der Grundstückskaufvertrag vom 2. Juli 1997 kein typengemischter Vertrag mit kauf- und tauschvertraglichen Elementen. Jedenfalls fehle es an einer Entgeltlichkeit des Anschaffungsvorgangs - so man denn einen solchen annehmen wollte. Ebenso wenig könne in dem Übertragungsvertrag vom 3. Februar 2003 eine Anschaffung gesehen werden, denn dieser Vorgang stelle letztlich nur den unentgeltlichen Vollzug des obligatorischen Rechtsgeschäfts vom 2. Juli 1997 dar. Der Kläger sei auch wirtschaftlicher Eigentümer der Grundstücksflächen geblieben. Hätte der Kläger im Übrigen mit Grundstücksgeschäft vom 2. Juli 1997 auch das wirtschaftliche Eigentum übertragen, liege offensichtlich ein Veräußerungsgeschäft und kein Anschaffungsvorgang im Hinblick auf diese Fläche vor, so dass es sich verbiete, an das Grundstücksgeschäft vom 2. Juli 1997 die Steuerpflichtigkeit des Grundstücksgeschäfts vom 23. Dezember 2003 zu knüpfen. Jedenfalls sei in entsprechender Anwendung der §§ 45 bis 79 des Baugesetzbuchs ein Anschaffungsvorgang auszuschließen. Schließlich sei die Berechnung des privaten Veräußerungsgewinns unzutreffend. Es sei allenfalls von einem teilentgeltlichen Erwerb auszugehen, weil die mit Vertrag vom 2. Juli 1997 an die Stadt P verkauften Grundstücke dem Kläger lediglich zu 50 % zuzurechnen gewesen seien.
- 7** Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22. März 2007 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn in Höhe von 23.035 € außer Ansatz bleibt.
- 8** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9** II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10** Das FG ist zutreffend vom Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausgegangen.
- 11** 1. Private Veräußerungsgeschäfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, § 22 Nr. 2 EStG) i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (in der für das Streitjahr --2003-- geltenden Fassung) sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Unter Anschaffung oder Veräußerung i.S. des § 23 EStG ist die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts zu verstehen.
- 12** a) Zweck des § 23 EStG ist es, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen (ausführlich Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. November 1976 VIII R 202/72, BFHE 120, 522, BStBl II 1977, 384; vom 25. August 1987 IX R 65/86, BFHE 151, 132, BStBl II 1988, 248). Daraus ergibt sich u.a. das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut; da § 23 Abs. 3 EStG ausdrücklich auch Herstellungskosten erwähnt, bedeutet Nämlichkeit lediglich Identität im wirtschaftlichen Sinn (vgl. BFH-Urteile vom 29. März 1989 X R 4/84, BFHE 156, 465, BStBl II 1989, 652; vom 27. August 1997 X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135). Ob Nämlichkeit gegeben ist oder ein anderes Wirtschaftsgut ("aliud") vorliegt, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135). Eine derartige Wertung obliegt dem FG als Tatsacheninstanz. So hat der BFH (Urteil vom 13. Dezember 2005 IX R 14/03, BFHE 212, 127, BStBl II 2006, 513) den Erwerb eines Restitutionsanspruchs der Anschaffung des von diesem erfassten Grundstücks gleichgestellt, so dass der

entgeltliche Erwerb des Restitutionsanspruchs und die spätere Veräußerung des rückübertragenen Grundstücks grundsätzlich als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang i.S. des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG anzusehen sind.

- 13 b) Ein entgeltlicher Erwerb ist auch im Wege des Tausches möglich. Die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts entsprechen dabei dem gemeinen Wert des weggegebenen Wirtschaftsguts (BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, m.w.N.).
- 14 Demgegenüber handelt es sich nicht um einen Anschaffungsvorgang, wenn kraft Hoheitsakts Grundbesitz entzogen und Ersatzland zugewiesen wird (BFH-Urteil vom 29. März 1995 X R 3/92, BFHE 177, 418). Denn ein Anschaffungsgeschäft verlangt, dass die Erwerbshandlung des Steuerpflichtigen wesentlich von seinem Willen abhängt (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 1977 VIII R 23/75, BFHE 122, 453, 455, BStBl II 1977, 712). So ist der Erwerb von Ersatzland im Zusammenhang mit einer Enteignung keine Anschaffung i.S. von § 23 EStG. Am willentlichen Erwerb fehlt es auch bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung bzw. Umlegung.
- 15 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend zunächst eine Anschaffung des Grundstücks Flur 2, Flurstück 002 seitens des Klägers von der Stadt P auf der Grundlage des Vertrags vom 2. Juli 1997 und mit der Veräußerung des beplanten Grundstücks an die L GmbH ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bejaht.
- 16 a) Die Auslegung des Vertrags vom 2. Juli 1997 durch das FG als gemischter Vertrag, wonach der Kläger das unparzellierte Grundstück gegen das beplante eingetauscht hat, ist im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 17 Mit dem Vertrag vom 2. Juli 1997 übertrug die Grundstücksgemeinschaft, bestehend aus dem Kläger und seinem Bruder (§ 741 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), der Stadt P das Gesamtgrundstück Flur 2, Flurstück 001, um der Stadt die Beplanung samt Veräußerung des entstandenen Baulands zu ermöglichen. Entgelt für das streitbefangene Grundstück (nach Beplanung Flur 2, Flurstück 002) war nicht die Zahlung des Preises für Bauerwartungsland, wie die Parteien dies für andere Teile des Grundstücks Flur 2, Flurstück 001 annahmen, sondern die Einräumung eines Anspruchs des Klägers auf Übertragung des entsprechenden Grundstücks nach Erreichen der Baulandqualität. Wirtschaftlich gesehen sollten der Kläger und sein Bruder aus dem Abschluss des Gesamtvertrags den Vorteil der Baulandqualität je eines Grundstücksteils von 700 qm haben. Insoweit hat die Grundstücksgemeinschaft einen Vertrag zugunsten jeweils des Klägers und seines Bruders abgeschlossen, d.h. der Kläger und sein Bruder haben gemeinschaftlich zu ihren je eigenen Gunsten verfügt. Für Zwecke der Besteuerung entspricht dies gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) einer Veräußerung der Hälfte des Gesamtgrundstücks Flur 2, Flurstück 001 durch den Kläger gegen Bezahlung sowie --bezogen auf die streitbefangene Teilfläche-- Einräumung eines Übertragungsanspruchs nach Beplanung.
- 18 Dabei sind der Erwerb des Übertragungsanspruchs des Klägers und der Erwerb des beplanten Grundstücks als wirtschaftlich identisch zu erachten, wie auch der Erwerb eines Restitutionsanspruchs der Anschaffung des von diesem erfassten Grundstücks gleichsteht.
- 19 Dieser Erwerb erfolgte auch entgeltlich, nämlich im Gegenzug zur Übertragung der nicht parzellierten 700 qm ohne Bezahlung in Geld. Dass für die 700 qm Bauerwartungsland die Stadt P bei ihrem Erwerb keine Gegenleistung in Geld zu entrichten hatte, bedeutet nicht, dass sie diese Fläche unentgeltlich erworben und entsprechend unentgeltlich an den Kläger weitergegeben hätte. Vielmehr kam es dem Kläger darauf an, dieses Teilgrundstück gerade beplant zu bekommen, ohne etwa den Aufwand einer Grundstücksteilung in Kauf nehmen zu müssen.
- 20 Entsprechend scheidet die Anschaffung des Klägers auch nicht daran, dass die Stadt P nur juristische Eigentümerin des Grundstücks geworden wäre, der Kläger aber durchgehend wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) geblieben wäre. Zum einen ist nicht ersichtlich, welche Einwirkungsmöglichkeiten auf das unparzellierte Grundstück der Kläger während der Phase der Beplanung hätte haben sollen. Insbesondere kann ein Rückübertragungsanspruch, wie das FG zutreffend feststellt, keine tatsächliche Sachherrschaft vermitteln. Zum anderen hätte ein faktischer Zurückbehalt allenfalls gemeinschaftliches wirtschaftliches Eigentum des Klägers und seines Bruders bewirken können. Anhaltspunkte für eine etwaige vorgezogene Auseinandersetzung der Grundstücksgemeinschaft speziell bezogen auf das vom Kläger zurückerworbene Grundstück fehlen. Vielmehr hat die Stadt P von der Grundstücksgemeinschaft erworben.
- 21 Angesichts des willentlichen Erwerbs des Klägers scheidet seine Anschaffung auch nicht daran, dass der Vertrag vom 2. Juli 1997 einem förmlichen Umlegungsverfahren vergleichbar wäre. Eine vergleichbare Zwangssituation des

Klägers ist nicht festgestellt.

- 22** b) Da die Frist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG von zehn Jahren frühestens mit Abschluss des Vertrags vom 2. Juli 1997 begann, war sie bei der Veräußerung am 23. Dezember 2003 an die L GmbH jedenfalls noch nicht abgelaufen.
- 23** 3. Nicht zu beanstanden ist auch die Berechnung des Veräußerungspreises seitens des FG. Insbesondere bestimmen sich die Anschaffungskosten des Klägers nach dem Wert der eingetauschten Teilfläche Bauerwartungsland von 700 qm. Zwar war der Kläger daran nur zur Hälfte beteiligt. Jedoch hat die Stadt P von der Grundstücksgemeinschaft des Klägers und seines Bruders insgesamt 1.400 qm gegen Rückübertragungsanspruch nach Beplanung erworben, worauf anteilig auf den Kläger die Hälfte, also eben die 700 qm entfallen. Die Anschaffungskosten des erworbenen Rückübertragungsanspruchs entsprachen dem Wert des dafür hingegebenen Bauerwartungslands, d.h. 50 DM pro qm.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de