

Titel:

Privates Veräußerungsgeschäft bei Veräußerung eines von einer Erbengemeinschaft durch entgeltlichen Erwerb eines Erbanteils erworbenen Grundstücksanteils

Normenketten:

EStG § 22 Nr. 2

EStG § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

EStG § 23 Abs. 1 S. 4

AO § 39

BGB § 2033 Abs. 2

Leitsätze:

1. Erwirbt ein Miterbe entgeltlich einen Erbanteil eines anderen Miterben und erlangt er damit mehr als der Wert seines Erbanteils ausmacht, so entstehen ihm insoweit Anschaffungskosten für den hinzuerworbenen Anteil am Gemeinschaftsvermögen und damit auch an einem zum Nachlass gehörenden Grundstück. Soweit dem Grundstück aber Anschaffungskosten zugeordnet werden können, ist es „angeschafft“ im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Dies gilt steuerrechtlich unabhängig davon, dass ein Miterbe nach § 2033 BGB zivilrechtlich nicht über seinen Anteil an den Nachlassgegenständen (§ 2033 Abs. 2 BGB) verfügen und umgekehrt ein Erwerber zivilrechtlich keine Anteile an den Nachlassgegenständen, sondern nur einen Anteil am Nachlass erwerben kann. (redaktioneller Leitsatz)

2. Erwirbt ein Miterbe entgeltlich von der Erbengemeinschaft einen Erbanteil und damit ein zum Nachlass gehörendes Grundstück des Privatvermögens und veräußert er als nunmehriger Alleineigentümer das Grundstück innerhalb von nicht mehr als zehn Jahren seit dem entgeltlichen Erwerb des Erbanteils, so ist der Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbar, soweit er auf den entgeltlich hinzuerworbenen Anteil entfällt. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Spekulationsgewinn aus der Veräußerung eines von einer Erbengemeinschaft durch entgeltlichen Erwerb eines Erbanteils erworbenen Grundstücksanteils, Einkommensteuer

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München vom -- – IX R 13/22

BFH München, Urteil vom 26.09.2023 – IX R 13/22

Fundstellen:

BStBl. 2025, 78

StEd 2022, 708

ErbStB 2023, 33

EFG 2022, 1907

ZEV 2022, 756

LSK 2021, 57342

Tatbestand

I.

1

Der Kläger beerbte die im Januar 2015 verstorbene Erblasserin in Höhe seines Erbanteils von 52 % des Nachlasses als Vorerbe und wurde gleichzeitig zum Testamentsvollstrecker bestellt. Ihre beiden Kinder (Kinder) beerbten die Erblasserin zu jeweils 24%. Auf Grund Vermächtnis erhielt der Kläger den gesamten Hausrat, das Mobiliar und den PKW der Erblasserin. Der weitere Nachlass bestand mithin nur noch aus den Grundstücken R sowie W (Grundbesitz) sowie einem Geschäftsanteil an einer GmbH. Der Gesellschaftsanteil war im Streitjahr unstrittig ohne Wert.

2

In 2015 wurden als Eigentümer der oben genannten Grundstücke in das Grundbuch eingetragen der Kläger und die Kinder.

3

Mit notarieller Urkunde vom April 2017 übertrugen die Kinder als Nacherben das Nacherbenanwartschaftsrecht an dem Erbeil des Klägers mit allen Rechten und Pflichten an diesen zur Alleinberechtigung und traten dieses Recht mit sofortiger dinglicher Wirkung ab.

4

Mit weiterer notarieller Urkunde vom April 2017 übertrugen die Kinder ihre Erbanteile für den Betrag X an einen Dritten.

5

Nach Ausübung des gesetzlichen Vorkaufsrechts durch den Kläger übertrug der Dritte mit notarieller Urkunde vom Oktober 2017 u.a. über die Abtretung von Erbanteilen und Nacherbenanwartschaften sowie Einigung und Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft die von den Kindern erworbenen Erbanteile an den Kläger. Als Kaufpreis zu Gunsten der Kinder wurde der Betrag X abzüglich von Nachlassverbindlichkeiten in Höhe eines Betrages Y vereinbart, woraus sich ein als Restkaufpreis bezeichneter Betrag in Höhe von Z ergab. Unter Berücksichtigung weiterer Kosten und Gebühren musste der Kläger für den Erwerb der Erbanteile der Kinder einen Betrag in Höhe von Z.1 aufwenden.

6

Ausweislich der notariellen Urkunde vom Februar 2018 veräußerte der Kläger den Grundbesitz im eigenen Namen und zugleich als Testamentsvollstrecker über den Nachlass der Erblasserin handelnd zu einem Preis von Z.2.

7

Der Beklagte, das Finanzamt, kam nach einer sog. betriebsnahen Veranlagung zu dem Ergebnis, dass hinsichtlich des Erwerbs der Erbanteile von dem Dritten in Höhe von 48 % eine anteilige entgeltliche Anschaffung des Grundbesitzes durch den Kläger vorliege. Da zwischen dem Erwerb der Anteile mit notariellem Vertrag vom Oktober 2017 und dem Verkauf des Grundbesitzes im Februar 2018 nicht mehr als zehn Jahre gelegen hätten, lägen somit sonstige steuerpflichtige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft vor.

8

Mit geändertem Einkommensteuerbescheid für 2018 vom August 2020 setzte das Finanzamt unter Berücksichtigung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von Z.3 eine Einkommensteuer 2018 in Höhe von Z.4 fest.

9

Hiergegen erhob der Kläger Sprungklage zum Finanzgericht. Das Finanzamt stimmte der Sprungklage zu.

10

Mit seiner Klage macht der Kläger geltend, er habe entsprechend dem Urteil des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) GrS 2/89 vom 5. Juli 1990 (vgl. BStBl II 1990, 837) alle Erbanteile ohne Erbauseinandersetzung und damit den Grundbesitz als alleiniger Gesamtrechtsnachfolger unmittelbar von der Erblasserin erhalten. Da dies keine Anschaffung darstelle, seien die Vorbesitzzeiten der Erblasserin zu berücksichtigen. Damit aber sei kein steuerlich relevantes Veräußerungsgeschäft getätigt worden, da die Erblasserin die Vorbesitzzeiten von 10 Jahren unstreitig überschritten habe. Die Übertragung eines Erbanteils unterliege nicht den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke, sondern sei in § 2033 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) geregelt. Die in der Entscheidung des BFH vom 20. April 2004 IX R 5/02 angewandte wirtschaftliche Betrachtungsweise könne im Streitfall nicht angewandt werden. Sie würde insbesondere der Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Wertung widersprechen. Zudem trete mit der Vereinigung aller Erbanteile in einer Hand eines Miterben der gleiche Rechtszustand ein wie bei einem ursprünglichen Anfall der Erbschaft an einen Alleinerben. Der Erwerb sämtlicher Anteile an einer Erbengemeinschaft sei auch keine Erbauseinandersetzung.

11

Der Kläger beantragt,

unter Änderung des Einkommensteueränderungsbescheides 2018 vom August 2020 sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von Z.3 nicht mehr anzusetzen und die Einkommensteuer 2018 entsprechend herabzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

12

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

13

Es verweist auf die Feststellungen und die Würdigung der betriebsnahen Veranlagung.

14

Auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 21. Juli 2021 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

15

Die Klage ist unbegründet. Das Finanzamt hat der Veranlagung im Streitjahr zutreffend Einkünfte des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von Z.3 zu Grunde gelegt.

16

Nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) sind Einkünfte aus Spekulationsgeschäften Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ausgenommen sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Wird ein Grundstück nur teilweise zu Wohnzwecken genutzt, dann gilt die Ausnahme von der Steuerbarkeit nur für den Teil, der zu Wohnzwecken genutzt wurde.

17

Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

18

Zweck des § 23 EStG ist es, die durch Veräußerung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens innerhalb der sog. Spekulationsfrist realisierten Werterhöhungen der Einkommensteuer zu unterwerfen. Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist Anschaffung und Veräußerung.

19

Eine Anschaffung liegt vor, wenn ein Grundstück entgeltlich erworben wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. April 2004 IX R 5/02, BFH/NV 2004, 1170). Anschaffungskosten sind in Anlehnung an § 6 EStG und § 255 Handelsgesetzbuch (HGB) alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben. Keine Anschaffung liegt hingegen vor, wenn der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erwirbt.

20

Auch im Rahmen einer Erbauseinandersetzung wird ein Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, soweit ein Miterbe dem anderen für die Zuteilung eines Wirtschaftsgutes einen Ausgleich zahlt (vgl. BFH in BStBl II 1990, 837). Denn damit erlangt er mehr als seinem eigenen Erbteil entspricht, so dass in diesem Fall eine vom Erblasser losgelöste Anschaffung vorliegt (vgl. auch BFH-Urteil vom 9. Juli 1985 IX R 49/83, BStBl II 1985, 722; Weber-Grellet in Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 40. Auflage, § 23 Rz. 43 m.w.N.).

21

Keine Anschaffung hingegen liegt weiterhin vor, wenn ein Gemeinschaftsvermögen im Wege einer Auseinandersetzung unter die Miterben entsprechend den Erbanteilen real geteilt wird und damit lediglich

der erbrechtliche Auseinandersetzungsanspruch erfüllt wird. In diesem Fall erwirbt der einzelne Miterbe insoweit unentgeltlich etwas, was ihm schon vor der Auseinandersetzung, wenn auch in gesamthänderischer Bindung durch die Erbengemeinschaft, gehört hat. Mangels eigener Anschaffungskosten tritt der Miterbe hier auch in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers, des Erblassers ein.

22

Erwirbt aber ein Miterbe entgeltlich einen Erbanteil eines anderen Miterben und erlangt damit mehr als der Wert seines Erbanteils ausmacht, so entstehen ihm insoweit Anschaffungskosten für den hinzuerworbenen Anteil am Gemeinschaftsvermögen und damit auch an einem zum Nachlass gehörenden Grundstück. In diesem Fall erhält der Miterbe den Anteil nämlich nicht vom Erblasser, sondern entgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft (vgl. auch BFH in BStBl II 1990, 837). Soweit einem Wirtschaftsgut daher Anschaffungskosten zugeordnet werden können, ist es angeschafft. Dies gilt steuerrechtlich unabhängig davon, dass ein Miterbe nach § 2033 BGB zivilrechtlich nicht über seinen Anteil an den Nachlassgegenständen (§ 2033 Abs. 2 BGB) verfügen und umgekehrt ein Erwerber zivilrechtlich keine Anteile an den Nachlassgegenständen, sondern nur einen Anteil am Nachlass erwerben kann. Denn welche Vorgänge steuerrechtlich als Anschaffung angesehen werden, ist - auch unabhängig von der zivilrechtlichen Beurteilung - wirtschaftlich zu verstehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 13. September 1994 IX R 104/90, BFH/NV 1995, 384; vom 12. Juni 2013 IX R 31/12, BFH/NV 2013, 1701). So ist die sog. Nämlichkeit zwischen dem angeschafften und dem veräußerten Wirtschaftsgut steuerrechtlich auch dann noch gewahrt, wenn eine Identität im wirtschaftlichen Sinne angenommen werden kann (vgl. auch BFH-Urteil VIII R 161/82 vom 19. Juli 1983, BStBl II 1984, 26). Denn die sog. wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts stellt nicht so sehr auf die äußere, zivilrechtliche Form, sondern auf den Inhalt eines konkreten Sachverhalts ab (vgl. auch Schmidt/Weber-Grellet, EStG, § 2 Rz 38). Deshalb liegt kein Widerspruch darin, dem Erwerber eines Erbanteils Anschaffungskosten für die dadurch erworbenen Anteile an den Wirtschaftsgütern der Erbengemeinschaft zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 2004 IX R 5/02, BStBl II 2004, 987).

23

Dies führt dazu, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines von der Erbengemeinschaft über den Erwerb eines Erbanteils entgeltlich erworbenen Grundstücks (ggfs. anteilig) steuerbar wird, wenn es innerhalb der Spekulationsfrist von nicht mehr als zehn Jahren seit Erwerb veräußert wird. Denn das sich aus § 23 EStG ergebende Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut ist in einem solchen Falle im wirtschaftlichen Sinne erfüllt.

24

Nach diesen Maßstäben hat das Finanzamt bei der Veräußerung des Grundbesitzes im Streitjahr zu Recht für einen Anteil am Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Grundbesitzes in Höhe von 48 % einen Spekulationsgewinn angesetzt.

25

Der Kläger hat im Jahre 2017 über seinen eigenen Erbanteil hinaus den Miterbenanteil der Kinder und damit zugleich deren Anteil an dem Grundbesitz in Höhe von 48 % entgeltlich erworben. Insoweit liegt ein Anschaffungsgeschäft des Klägers vor. Entgegen seiner Ansicht hat er den Anteil nicht aufgrund Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft von der Erblasserin unmittelbar erworben. Er musste hierfür vielmehr Aufwendungen erbringen.

26

Durch die Veräußerung des Grundbesitzes mit notariellem Vertrag vom Februar 2018 hat der Kläger auch den durch die Anschaffung des Erbanteils erlangten Anteil an dem Grundbesitz vor Ablauf der Spekulationsfrist von zehn Jahren wieder veräußert. Es liegen damit insoweit anteilig in Höhe von 48 % des Veräußerungsgewinns steuerbare Einnahmen i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG vor.

27

Die vom Kläger in Bezug genommene Rechtsprechung des X. Senats des BFH vom 4. Oktober 1990 X R 148/88 (BStBl II 1992, 211) führt zu keinem anderen Ergebnis.

28

Denn wie oben ausgeführt, reicht zur Bejahung der Nämlichkeit die wirtschaftliche Identität im Sinne einer Gleichwertigkeit aus. Im Streitfall ist dies auch schon dadurch gerechtfertigt, dass der vom Kläger erworbene Erbanteil zu 100 % auch den Anteil an dem Grundbesitz repräsentiert hat, da der Nachlass - ohne das Vermächtnis - nur noch aus dem Grundbesitz bestanden hat, nachdem der einzig noch im Nachlass befindliche GmbH Anteil wertlos gewesen ist. Der dem § 23 EStG immanente Gesetzeszweck, realisierte Werterhöhungen bestimmter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens nach Maßgabe bestimmter Fristen zu erfassen, erfordert auch die Loslösung von einer zivilrechtlichen Beurteilung. Für das eigenständige Steuerrecht kann daher das Zivilrecht weder vorrangig noch allein maßgeblich sein (vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 12. März 2009 2 BvL 1/00, BStBl II 2009, 685). Zudem ist das für den Bereich einer Personengesellschaft ergangene BFH-Urteil X R 148/88 vom 4. Oktober 1990 vor der ab 1994 geltenden Regelung des § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG ergangen, die ausdrücklich einen Durchgriff von einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft auf die anteiligen Wirtschaftsgüter vorsieht. Eine dem § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG entsprechende Regelung für Erbgemeinschaften bedarf es - entgegen der Ansicht des Klägers aufgrund der Identität im wirtschaftlichen Sinne nicht.

29

Auch das vom Kläger in der mündlichen Verhandlung angesprochene BFH-Urteil vom 6. April 2011 IX R 41/10 (BFH/NV 2011, 1850) führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn auch in dieser Entscheidung weist der BFH darauf hin, dass ein veräußertes Wirtschaftsgut i.S. des § 23 EStG mit dem erworbenen wirtschaftlich (und eben nicht zivilrechtlich) identisch sein muss. Zudem ist in dem angesprochenen Urteil entscheidungserheblich nicht die Identität von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut gewesen, sondern die Frage der im Streitfall unerheblichen Bewertung des Veräußerungspreises (vgl. BFH-Urteil IX R 41/10 a.a.O. Rz. 23)

30

Bei der Höhe des angesetzten Veräußerungsgewinns hat das Finanzamt zutreffend einen selbstgenutzten Wohnungsanteil des Antragstellers berücksichtigt und damit den errechneten Veräußerungsgewinn nicht insgesamt der Besteuerung unterworfen.

31

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

32

Die Revision war mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen.