

Die Grundstücksenteignung als privates Veräußerungsgeschäft?

Eine Anschaffung bzw. **Veräußerung** i.S. des **§ 23 EStG** liegt nicht vor, wenn der **Verlust** des Eigentums am **Grundstück** ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet. Ein Entzug des Eigentums durch Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz ist danach keine Veräußerung i.S. des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG**.

In dem hier vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfall hatte der (Mit-)Eigentümer an einem unbebauten **Grundstück** im Jahr 2005 einen zusätzlichen **Miteigentumsanteil** durch **Zuschlag** in der **Zwangsversteigerung** erworben. Hierdurch wurde er Alleineigentümer des Grundstücks. Im Jahr 2008 führte die **Stadt**, in der das Grundstück belegen war, ein **Bodensonderungsverfahren** durch und erließ einen dieses Grundstück betreffenden und an den Eigentümer gerichteten Sonderungsbescheid nach dem Bodensonderungsgesetz, mit dem das Eigentum an dem Grundstück auf die Stadt überging. Der Eigentümer erhielt eine **Entschädigung** i.H.v. 600.000 € für das gesamte Grundstück. Das **Finanzamt** sah in der **Enteignung** in Bezug auf den in der Zwangsversteigerung erworbenen Miteigentumsanteil ein **Veräußerungsgeschäft** i.S. des **§ 23 EStG** und setzte entsprechend dem **Zufluss** der **Entschädigungszahlungen** -nach mehreren Änderungen- in den Einkommensteuerbescheiden des Eigentümers für die Streitjahre 2009 und 2012 einen **Veräußerungsgewinn** von 175.244,97 € (2009) und von 43.500 € (2012) fest. Das Finanzgericht Münster¹ gab der **Klage** statt: die hoheitliche **Übertragung** des Eigentums an einem Grundstück führe nicht zu einem steuerbaren **Gewinn** aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Der Bundesfinanzhof hat nun die Entscheidung des **Finanzgerichts** bestätigt:

Private Veräußerungsgeschäfte sind gemäß **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Die Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" erfassen entgeltliche Erwerbs- und Übertragungsvorgänge, die wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen; sie müssen Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sein. An einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn – wie im Falle einer Enteignung – der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen (und ggf. auch gegen seinen Willen) stattfindet. Diese am Wortlaut orientierte **Gesetzesauslegung** entspricht, wie der Bundesfinanzhof in seinem Urteil betonte, dem historischen Willen des Gesetzgebers; sie sei auch vor dem Hintergrund eines systematischen Auslegungsansatzes folgerichtig.

Nach **§ 22 Nr. 2 EStG** zählen zu den sonstigen Einkünften (**§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG**) auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des **§ 23 EStG**. Diese umfassen gemäß **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Die in **§ 23 EStG** verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" erschließen sich aus den Bestimmungen des **§ 6 EStG**, des **§ 255 Abs. 1** des Handelsgesetzbuches und der **§§ 135, 136 BGB**. Unter Anschaffung bzw. Veräußerung i.S. des **§ 23 EStG** ist danach der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen².

Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des **§ 23 EStG** sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im **Privatvermögen** des Steuerpflichtigen der **Einkommensteuer** unterworfen werden, soweit sie auf der entgeltlichen "Anschaffung" und der entgeltlichen "Veräußerung" des nämlichen Wirtschaftsguts innerhalb der maßgeblichen **Haltefrist beruhen**³.

Der entgeltliche Erwerb -die Anschaffung- und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person -die Veräußerung- müssen wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen⁴ und mithin Ausdruck einer "wirtschaftlichen Betätigung" sein⁵.

Eine dahin gehende willentliche wirtschaftliche Betätigung als Merkmal eines Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfts i.S. des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** misst die höchstrichterliche **Rechtsprechung** beispielsweise auch der **Abgabe** des Meistgebots in der Zwangsversteigerung eines Grundstücks bei. Denn die Abgabe des Meistgebots entspricht in ihrer Wirkung dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrages über ein Grundstück, erwirbt doch der Meistbietende damit nach **§§ 81 Abs. 1, 90 Abs. 1** des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die **Zwangsverwaltung** den **Anspruch**, dass ihm das Eigentum an dem versteigerten Grundstück durch **Zuschlagsbeschluss** des Versteigerungsgerichts übertragen wird⁶.

Demgegenüber fehlt es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung am willentlichen Erwerb bzw. an einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person, wenn -wie im Falle einer Enteignung oder **Umlegung**- die **Begründung** oder der Verlust des Eigentums am Grundstück "ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet"⁷. In gleicher Weise kann es am willentlichen Erwerb bei Rechtsgeschäften zur Vermeidung einer Enteignung oder Umlegung fehlen⁸.

Dieses Ergebnis folgt bereits aus dem Wortlaut der maßgeblichen Norm in **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG**. Denn das **Gesetz** spricht von einem Veräußerungs"geschäft", d.h. von einem schuldrechtlichen, dem rechtsgeschäftlichen Willen des Steuerpflichtigen unterworfenen **Vertrag**. Ein solcher liegt im Falle einer Enteignung -d.h. der Entziehung von Eigentum an einem **Wirtschaftsgut** durch staatlichen Hoheitsakt- nicht vor; vielmehr führt die Enteignung zu einem **Eigentumsübergang**, der sich gegen oder ohne den Willen des Rechtsinhabers (Eigentümers) vollzieht. Ein derartiger, nicht vom Willen des Veräußernden getragener Eigentumsübergang führt -ebenso wie eine (rechtsgeschäftliche) Anschaffung oder Veräußerung unter Zwang wegen drohender und unmittelbar bevorstehender Enteignung- nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zur Verwirklichung des Tatbestands eines privaten Veräußerungsgeschäfts; denn eine zwangsweise vorgenommene "Anschaffung" und "Veräußerung" reicht nicht aus, um eine für die Tatbestandsverwirklichung des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** zu fordernde wirtschaftliche Betätigung anzunehmen⁹.

Diese am Wortlaut orientierte Gesetzesauslegung entspricht auch dem historischen Willen des Gesetzgebers.

Die Regelungen in **§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** gehen auf **§§ 41, 42 EStG** i.d.F. vom 10.08.1925¹⁰ zurück. **§ 41 Abs. 1 EStG** 1925 unterwarf "sonstige Leistungsgewinne" der **Besteuerung**; hierzu zählten nach Nr. 1 der Vorschrift auch "Einkünfte" aus Veräußerungsgeschäften in den Grenzen des **§ 42**. Nach **§ 42 Abs. 1 EStG** 1925 unterlagen Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften (nur) dann der Besteuerung, wenn sie als "**Spekulationsgeschäfte**" anzusehen waren. **§ 42 Abs. 1 Satz 2 EStG** 1925 bestimmte, dass Spekulationsgeschäfte solche Veräußerungsgeschäfte seien, die innerhalb der in Nr. 1 und Nr. 2 der Vorschrift genannten Haltefristen getätigt werden. Der Gesetzgeber hatte die Regelungen der **§§ 41, 42 EStG** 1925 geschaffen, nachdem sich die Vorgängerregelung (**§§ 5, 11 Nr. 5 EStG** i.d.F. vom 29.03.1920, RGBI I 1920, 359) als in der Praxis nicht handhabbar erwiesen hatte¹¹. Im **Gesetzgebungsverfahren** hat die Regelung des **§ 42 EStG** 1925 erhebliche Änderungen in Richtung einer Einschränkung der **Steuerpflicht** erfahren¹². Anlässlich der Beratungen im Reichstag wurde dabei von einem Reichstagsabgeordneten auch die Frage aufgeworfen, ob "§ 42 auch bei Zwangsenteignungen in Frage kommen solle". Der Bericht des Reichstagsausschusses für Steuerfragen erläutert hierzu, dass der **Staatssekretär** im Reichsfinanzministerium Prof. Dr. P. als Mitglied der Reichsregierung auf die Frage des Abgeordneten wie folgt erwiderte: (...) "bei Zwangsenteignungen solle eine Steuerpflicht weder nach § 42 Nr. 1 noch nach § 42 Nr. 2 in Frage kommen"¹³.

Vor diesem Hintergrund gibt die höchstrichterliche Rechtsprechung, die für die Verwirklichung des Tatbestandes des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** eine wirt-

schaftliche, vom Willen des Steuerpflichtigen getragene Betätigung verlangt, den Willen des Gesetzgebers bei der Schaffung der (Vorläufer-)Vorschrift zutreffend wieder. Die zwischenzeitlichen Änderungen der maßgeblichen Norm einschließlich ihrer Neunummerierung durch das Einkommensteuergesetz 1934 vom 16.10.1934¹⁴ und Umbenennung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999÷2000÷2002 vom 24.03.1999¹⁵ können an diesem historischen Befund nichts ändern, da diese Änderungen die Tatbestandsmerkmale der "Anschaffung" und "Veräußerung" nicht betrafen.

Diese, den Wortlaut der Norm und den historischen Kontext berücksichtigende **Auslegung** ist auch vor dem Hintergrund eines systematischen Auslegungsansatzes folgerichtig.

Im Bereich der steuerlichen Erfassung betrieblicher Einkünfte kann die Übertragung oder Belastung des Eigentums von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aufgrund behördlichen oder gesetzlichen Zwangs -etwa durch Enteignung- zur **Annahme** einer Veräußerung und mithin zur steuerlichen Berücksichtigung einer Enteignungsentschädigung als **Betriebseinnahme** führen¹⁶. Für die Besteuerung derartiger Entschädigungsleistungen ist allein maßgeblich, dass es durch die behördliche oder gesetzliche Zwangsmaßnahme zur Gewinnverwirklichung kommt; ein in diesem Zusammenhang entstehender Verlust des Steuerpflichtigen ist gewinnwirksam und im Rahmen der Ermittlung der **Summe der Einkünfte** in voller Höhe ausgleichsfähig.

Im Bereich der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte i.S. des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** kommt es demgegenüber nicht zur Gewinnverwirklichung; die Besteuerung knüpft allein daran an, dass das maßgebliche Wirtschaftsgut mit Willen des Steuerpflichtigen entgeltlich auf einen Dritten übertragen wird. Vor diesem Hintergrund würde die **Subsumtion** einer Enteignung gegen oder ohne den Willen des Steuerpflichtigen unter die Tatbestandsmerkmale der "Anschaffung" und "Veräußerung" in **§ 23 EStG** nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nur dann dem **Gebot** der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands entsprechen, wenn ein in diesem Zusammenhang entstehender Verlust des Steuerpflichtigen in den nach **§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG** zu ermittelnden "Gewinn" einfließen würde und im Übrigen bei der Summe der Einkünfte ausgeglichen werden könnte¹⁷. Gerade dies ist nach **§ 23 Abs. 3 Satz 7** und 8 EStG indes nicht der Fall. Der Bundesfinanzhof berücksichtigt hierbei, dass die Beschränkung des Verlustausgleichs bei privaten Veräußerungsgeschäften durch **§ 23 Abs. 3 Satz 7** und 8 EStG dem Grunde nach nicht zu beanstanden ist¹⁸; als maßgeblich hierfür hat es der Bundesfinanzhof indes angesehen, dass die maßgeblichen Regelungen nur die innerhalb der Haltefristen durch Veräußerung realisierten Wertveränderungen der **Einkommensteuer** unterwerfen und der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, durch die Wahl des Veräußerungszeitpunkts über den Eintritt des Steuertatbestandes zu entscheiden und damit sein Recht auf wirtschaftliche Betätigungsfreiheit in Anspruch zu nehmen. Diese **Entscheidungsfreiheit** ist dem Steuerpflichtigen jedoch genommen, sobald man -über den Wortlaut der Vorschrift hinaus- die hoheitlich angeordnete Übertragung eines Grundstücks mit einer der freien Willensentschließung unterliegenden rechtsgeschäftlichen Veräußerung gleichsetzen wollte.

Hiernach erscheint die von der langjährigen Rechtsprechung getragene Auslegung der maßgeblichen Norm des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** auch unter systematischen Gesichtspunkten folgerichtig. Eine in systematischer Hinsicht hiervon abweichende rechtliche Handhabung müsste sich überdies mit der Frage befassen, ob eine mit der tatbestandlichen Erfassung einer Enteignungsentschädigung im Bereich des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** verbundene Steuerlast im Einzelfall als "**Schaden**" des von der Enteignungsmaßnahme betroffenen Eigentümers anzusehen und daher ggf. zusätzlich bei der Bemessung der Entschädigungsleistung zu berücksichtigen wäre.

Die vorliegende Streitsache war damit spruchreif: Die durch Sonderungsbescheid angeordnete Übertragung des Eigentums auf die Stadt – X stellt keine "Veräußerung" des vom Eigentümer im Jahr 2005 (anteilig) durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung angeschafften Grundstücks i.S. des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** dar; vor diesem Hintergrund ist das Finanzgericht zutreffend davon ausgegangen, dass der **Tatbestand** der genannten Norm im Streitfall nicht vollständig erfüllt ist. Auf die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Zufluss einer zusätzlichen finanziellen **Gegenleistung** -vorliegend der im Streitjahr 2012 sowie im **Kalenderjahr** 2014 gezahlten weiteren Entschädigungsbeträge- im Rahmen des **§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** zu Steuerfolgen führt, kommt es danach nicht mehr an. Nicht mehr entscheidungserheblich ist ferner, ob der angefochtene; vom Finanzgericht schon aus materiellen Gründen zu Recht aufgehobene **Einkommensteuerbescheid** für das Streitjahr 2009 verfahrensrechtlich noch geändert werden durfte.

Bundesfinanzhof, Urteil vom 23. Juli 2019 – **IX R 28/18**

1. FG Münster, Urteil vom 28.11.2018 – **1 K 71/16 E** [↔]
2. ständige Rechtsprechung, s. etwa BFH, Urteil vom 08.11.2017 – **IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518**, mit zahlreichen weiteren Nachweisen [↔]
3. s. BFH, **Urteile** vom 12.06.2013 – **IX R 31/12, BFHE 241, 557, BStBl II 2013, 1011**, und in **BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518**, zur "**Nämlichkeit**" [↔]
4. BFH, **Urteile** vom 13.04.2010 – **IX R 36/09, BFHE 229, 193, BStBl II 2010, 792**; vom 29.03.1995 – **X R 3/92, BFHE 177, 418**; vom 19.04.1977 – **VIII R 23/75, BFHE 122, 453, BStBl II 1977, 712**; jeweils zur Frage ob ein "Anschaffungsgeschäft" vorliegt [↔]
5. so ausdrücklich BFH, Urteil vom 07.12.1976 – **VIII R 134/71, BFHE 120, 531, BStBl II 1977, 209**; s.a. BFH, **Urteile** vom 16.01.1973 – **VIII R 96/70, BFHE 108, 502, BStBl II 1973, 445**, zum Fall der "Veräußerung"; vom 05.05.1961 – **VI 107/60 U, BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385**; und vom 15.01.1974 – **VIII R 63/68, BFHE 112, 31, BStBl II 1974, 606**, jeweils zum Fall der "Anschaffung" [↔]
6. BFH, **Urteile** vom 28.06.1977 – **VIII R 30/74, BFHE 123, 27, BStBl II 1977, 827**; vom 29.03.1989 – **X R 4/84, BFHE 156, 465, BStBl II 1989, 652**; vom 27.08.1997 – **X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135** [↔]
7. BFH, **Urteile** in **BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385**, und in **BFHE 177, 418** [↔]
8. vgl. BFH, Urteil in **BFHE 229, 193, BStBl II 2010, 792** [↔]
9. s. BFH, **Urteile** in **BFHE 120, 531, BStBl II 1977, 209**; in **BFHE 108, 502, BStBl II 1973, 445**; in **BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385**; in **BFHE 112, 31, BStBl II 1974, 606**; ebenso Musil in Hermann/Heuer/Raupach -HHR-, **§ 23 EStG Rz 73**; Wernsmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, **§ 23 Rz B 111 f., B 202** "Enteignung gegen Entschädigung"; T. Carlé in Korn, **§ 23 EStG Rz 28**; Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, **Kommentar**, **§ 23 Rz 150**; Spiegelberger/Schallmoser, **Immobilien im Zivil- und Steuerrecht**, 3. Aufl. 2018, **Rz 12.16**; a.A. Blümich/Ratschow, **§ 23 EStG Rz 146**; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., **§ 23 Rz 55**; Kube in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., **§ 23 Rz 14**; KKB/Bäumel **§ 23 EStG**, 4. Aufl., **Rz 253 f.** [↔]
10. RGBI I 1925, 189 [↔]
11. vgl. die Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 23.04.1925, in: Reichstag III.1924/25 Drucksache Nr. 794/802, S. 59 f.; s. ferner Strutz, **Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Berlin** 1929, **§ 42 EStG Anm. 1** [↔]
12. Strutz, a.a.O., **Anm. 2**; zur Entwurfsfassung s. Reichstag III.1924/25 Drucksache Nr. 794/802, S. 10; zur geänderten Fassung nach erster Lesung im Reichstag s. Reichstag III.1924/25 Drucksache Nr. 795, unter II. Zusammenstellung des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes -Nr. 795 der Drucksachen- mit den Beschlüssen des 6. Ausschusses in erster Lesung, dort S.19 f. [↔]
13. Bericht des 6. Ausschusses -Steuerfragen- über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes -Nr. 795 der Drucksachen-, Reichstag III.1924/25 Drucksache Nr. 1229, S. 17; s. hierzu ferner Strutz, a.a.O., **Anm. 2** [↔]
14. RGBI I 1934, 1005 [↔]
15. **BGBI I 1999, 402** [↔]
16. so schon RFH, Urteil vom 09.02.1938 – **VI 29/38, Steuer und Wirtschaft** 1938, Nr. 139, S. 287-, zu Entschädigungsleistungen für die Enteignung eines Betriebs als gewerbliche Einkünfte nach **§ 16 EStG** 1934; s. auch BFH, Urteil vom 21.11.2018 – **VI R 54/16, BFHE 263, 191, BStBl II 2019, 311**, zu Entschädigungszahlungen für die Eintragung einer beschränkt persönlichen **Dienstbarkeit** zur Vermeidung einer sonst zulässigen förmlichen Enteignung als Betriebseinnahme; s. ferner Blümich/Nacke, **§ 14 EStG Rz 16**, zu Einkünften aus Land- und **Forstwirtschaft** [↔]
17. ebenso HHR/Musil, **§ 23 EStG Rz 73** [↔]
18. s. etwa BFH, **Urteile** vom 18.10.2006 – **IX R 28/05, BFHE 215, 202, BStBl II 2007, 259**; vom 12.07.2016 – **IX R 11/14, BFH/NV 2016, 1691** [↔]