

§ 23

Private Veräußerungsgeschäfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5)

(1) ¹Private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) sind

1. 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. ²Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. ³Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden;
2. Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. ²Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs. ³Bei Anschaffung und Veräußerung mehrere gleichartiger Fremdwährungsbeträge ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Beträge zuerst veräußert wurden. ⁴Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre;
3. Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als der Erwerb.

²Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsabgabe. ³Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen. ⁴Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. ⁵Als Veräußerung im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 gilt auch

1. die Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung des Wirtschaftsguts erfolgt, und
2. die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft.

(2) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften der in Absatz 1 bezeichneten Art sind den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören.

(3) ¹Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 ist der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. ²In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 1 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Absatz 1 Nummer 5 angesetzte Wert, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 2 der gemeine Wert. ³In den Fällen des Absatzes 1 Satz 2 tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 oder § 16 Absatz 3 angesetzte Wert. ⁴Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 abgezogen worden sind. ⁵Gewinne bleiben steuerfrei, wenn der aus den privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 Euro betragen hat. ⁶In den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 1 sind Gewinne oder Verluste für das Kalenderjahr, in dem der Preis für die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist, in den Fällen des Absatzes 1 Satz 5 Nummer 2 für das Kalenderjahr der verdeckten Einlage anzusetzen. ⁷Verluste dürfen nur bis zur Höhe des Gewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ausgeglichen werden; sie dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁸Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus privaten Veräußerungsgeschäften nach Absatz 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas Musil, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 23

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Grundinformation zu § 23 | 1 | | |
| II. Rechtentwicklung des § 23 | 4 | | |
| III. Bedeutung des § 23 | 8 | | |
| IV. Verfassungsmäßigkeit des § 23 | | | |
| 1. Überblick | 9 | | |
| 2. Befristete Erfassung privater Veräußerungserlöse | 10 | | |
| 3. Rückwirkungsproblematik | 11 | | |
| 4. Strukturelles Erhebungsdefizit | 12 | | |
| | | 5. Verlustverrechnungsbeschränkung | 13 |
| | | V. Geltungsbereich des § 23 | |
| | | 1. Sachlicher Geltungsbereich | 14 |
| | | 2. Persönlicher Geltungsbereich | 15 |
| | | 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen | 16 |
| | | VI. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften | 20 |
| | | VII. Zurechnung der Einkünfte | 25 |
| | | VIII. Verfahrensfragen zu § 23 | 30 |

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Tatbestand der privaten Veräußerungsgeschäfte**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| I. Regelungsinhalt des Abs. 1 | 49 | IV. Einkünfteerzielungsabsicht | 82 |
| II. Privates Veräußerungsgeschäft (Abs. 1 Satz 1 Teil 1) | | V. Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) | |
| 1. Grundsatz | 50 | 1. Regelungsinhalt | 85 |
| 2. Schuldrechtliche Verträge | | 2. Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1) | |
| a) Maßgeblichkeit des schuldrechtlichen Vertrags | 51 | a) Grundsatz | 86 |
| b) Notwendiger Inhalt des Vertrags | 52 | b) Grundstücke | 87 |
| c) Rechtswirksamkeit des Vertrags | 53 | c) Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen | |
| d) Dingliche Erfüllung des Vertrags | 54 | aa) Grundsatz | 88 |
| e) Rückgängigmachung und Änderungen des Vertrags | 57 | bb) Wichtige Anwendungsfälle der grundstücksgleichen Rechte | 89 |
| 3. Eigentumsübertragung vor Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags | 61 | d) Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung | |
| 4. Wirtschaftlich einem Kauf- oder Tauschvertrag gleichzustellende Vereinbarungen oder Vorgänge | | aa) Maßgebender Zeitraum | 90 |
| a) Grundsatz | 64 | bb) Anschaffung | |
| b) Verkaufsangebot des späteren Verkäufers | 66 | (1) Grundsatz | 91 |
| c) Kaufangebot des späteren Käufers | 67 | (2) Schuldrechtliche Verträge | 92 |
| d) Vorkaufsrecht | 68 | (3) Wirtschaftlich den Kauf- oder Tauschverträgen gleichzustellende Vereinbarungen oder Vorgänge | 93 |
| 5. Enteignung, Veräußerung unter Zwang, Zwangsversteigerung | | (4) Ersatzerwerb im Zusammenhang mit einer Enteignung oder einer Veräußerung unter Zwang | 94 |
| a) Enteignung | 73 | (5) Aufhebung von Miteigentum | 95 |
| b) Veräußerung unter Zwang | 75 | (6) Erwerb durch Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft | 96 |
| c) Zwangsversteigerung | 76 | (7) Erwerb kraft Gesetzes | 97 |
| 6. Aufhebung einer Miteigentümergeinschaft und Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft | 79 | (8) Rückübertragung enteigneter Wirtschaftsgüter | 98 |
| 7. Unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung sowie Übertragung gegen laufende lebenslängliche Bezüge | 80 | (9) Zugewinnngemeinschaft | 99 |
| III. Spekulationsabsicht | 81 | cc) Veräußerung | 105 |
| | | dd) Nämlichkeit des angeschafften und veräußerten Wirtschaftsguts | |
| | | (1) Grundsatz | 110 |

| | Anm. | | Anm. |
|--|------------|---|------------|
| (2) Einzelfälle | 111 | | |
| cc) Zehnjahresfrist | 115 | | |
| 3. Errichtung, Ausbau und Erweiterung von Gebäuden und Außenanlagen und ihre Einbeziehung in die Besteuerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) | | | |
| a) Historische Einordnung und Grundsatz | 120 | | |
| b) Einbeziehung von Gebäuden und Außenanlagen | 121 | | |
| c) Errichtung, Ausbau, Erweiterung | 122 | | |
| d) Entsprechende Geltung für Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2) | 123 | | |
| 4. Keine Besteuerung bei Veräußerung selbstgenutzter Wohnimmobilien (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3) | | | |
| a) Grundsatz | 128 | | |
| b) Zu Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgüter | 129 | | |
| c) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken | 130 | | |
| d) Nutzung im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken | 131 | | |
| VI. Private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) | | | |
| 1. Regelungsinhalt | 140 | | |
| 2. Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1) | | | |
| a) Andere Wirtschaftsgüter | 141 | | |
| b) Einzelfälle | 142 | | |
| c) Nämlichkeit bei Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter gleicher Art | 153 | | |
| d) Einjahresfrist | 157 | | |
| | | 3. Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2) | |
| | | a) Historische Einordnung | 158 |
| | | b) Inhalt der Neuregelung | 159 |
| | | 4. Fifo-Verfahren (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3) | 164 |
| | | 5. Wirtschaftliche Zwischenutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4) | 165 |
| | | VIa. Veräußerung vor Erwerb (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) | 170 |
| | | VII. Termingeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF) | 180 |
| | | VIII. Der Anschaffung oder Veräußerung gleichzustellende Tatbestände (Abs. 1 Sätze 2 bis 5) | |
| | | 1. Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen gilt als Anschaffung (Abs. 1 Satz 2) | |
| | | a) Grundsatz und frühere Rechtslage | 221 |
| | | b) Entnahme | 222 |
| | | c) Betriebsaufgabe | 223 |
| | | 2. Zurechnung der Anschaffung durch den Vorgänger beim Einzelrechtsnachfolger im Fall des unentgeltlichen Erwerbs (Abs. 1 Satz 3) | |
| | | a) Grundsatz | 230 |
| | | b) Unentgeltlicher Erwerb | 231 |
| | | c) Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift | 232 |
| | | d) Zurechnung der Anschaffung und gleichzustellender Tatbestände durch den Rechtsvorgänger beim Einzelrechtsnachfolger | 233 |
| | | e) Sonderfälle: Gesamtrechtsnachfolge, Ausschlagung einer Erbschaft, teilentgeltlicher Erwerb, Erwerb gegen laufende lebenslängliche Bezüge | 236 |
| | | 3. Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (Abs. 1 Satz 4) | |

| | | | |
|--|------|---|------|
| | Anm. | | Anm. |
| a) Grundsatz | 240 | aa) Bedeutung der Regelung | 245 |
| b) Voraussetzungen und Rechtsfolge | 241 | bb) Einlage in das Betriebs- vermögen | 246 |
| 4. Einlage von Wirtschaftsgütern als Veräußerung (Abs. 1 Satz 5) | | cc) Veräußerung aus dem Betriebsvermögen inner- halb eines Zeitraums von zehn Jahren seit An- schaffung | 247 |
| a) „Als Veräußerung iSd. Satzes 1 Nummer 1 gilt ...“ (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1) | 244 | c) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2) | 248 |
| b) Einlage in das Betriebs- vermögen (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1) | | | |

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Subsidiarität des § 23 255**

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung der Einkünfte aus privaten
Veräußerungsgeschäften**

| | | | |
|--|------------|---|------------|
| | Anm. | | Anm. |
| I. Regelungsinhalt | 270 | | |
| II. Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 3 Satz 1) | | Werte in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 (Abs. 3 Satz 2) | 300 |
| 1. Grundsatz | 271 | IV. An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretende Werte in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 (Abs. 3 Satz 3) | 303 |
| 2. Veräußerungspreis | 272 | V. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 3 Satz 4) | 306 |
| 3. Anschaffungs- und Herstellungskosten | | VI. Freigrenze (Abs. 3 Satz 5) | 316 |
| a) Anschaffungskosten | | VII. Zufluss von Gewinnen und Verlusten in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 (Abs. 3 Satz 6) | 317 |
| aa) Grundsatz | 275 | VIII. Berücksichtigung von Verlusten (Abs. 3 Sätze 7 und 8) | |
| bb) Einzelfälle | 276 | 1. Verlustausgleich und Verbot des Verlustabzugs (Abs. 3 Satz 7) | 320 |
| cc) Zahlungsweise | 277 | | |
| b) Herstellungskosten | 283 | | |
| 4. Werbungskosten | | | |
| a) Grundsatz | 288 | | |
| b) Einzelfälle | 289 | | |
| 5. Zu- und Abfluss | | | |
| a) Zufluss von Einnahmen | 293 | | |
| b) Abfluss von Werbungskosten | 294 | | |
| 6. Abzug von Anschaffungskosten und Herstellungskosten | 295 | | |
| 7. Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Rückwirkungsfällen | 296 | | |
| III. An die Stelle des Veräußerungspreises tretende | | | |

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| 2. Verluste mindern die Einkünfte (Abs. 3 Satz 8) | 321 | 1. Erweiterter Verlustausgleich (Abs. 3 Satz 9) | 323 |
| 3. § 10d Abs. 4 gilt entsprechend | 322 | 2. Erweiterter Verlustabzug (Abs. 3 Satz 10) | 324 |
| IX. Übergangsregelung für Altverluste (Abs. 3 Sätze 9 und 10 aF) | | | |

E. ABC zu den privaten Veräußerungsgeschäften 350

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 23

Schrifttum: TULLIUS, Spekulationsbesteuerung bei Grundstücken, BB 1960, 169; PFAFF, Spekulationsgeschäfte beim Grundstücksverkauf, Inf. 1962, 226; HORSTMANN, Abgrenzung der Spekulationsgeschäfte von anderen Einkunftsarten, StWa. 1965, 151; FELIX, Besteuerung des Gewinns infolge Austritts aus der GmbH nach § 23 EStG, GmbHR 1966, 191; MITTELBACH, Spekulationsgewinne bei Grundstücksverkäufen, DStZ 1967, 253; LOHMEYER, Die Besteuerung von Spekulationsgeschäften, StuW 1968, 513; VANGEROW, Spekulationsgewinne beim Erben, StuW 1970, 239; VANGEROW, Zur Tragweite des Begriffs der Spekulationsgeschäfte, StuW 1970, 329; NISSEN, Spekulationsgewinne, JbFSr 1971/72, 143; MITTELBACH, Spekulationsgeschäfte mit Grundstücken aus einem Umlegungsverfahren, Inf. 1974, 531; MITTELBACH, Versteuerung von Spekulationsgeschäften, FR 1975, 110; FELLA, Die Besteuerung von Spekulationsgeschäften iSd. § 23 EStG, StWa. 1982, 115; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden Bestimmung des Gegenstands eines Spekulationsgeschäfts, BB 1984, 2253; HOFFMANN, Einkünfte aus Spekulationsgeschäften, StuStud. 1987, 366; KALIGIN, (Nicht-)Besteuerung des Profispekulantentums, DStZ 1987, 183; Ständige Deputation des Deutschen Juristentags (Hrsg.), Verhandlungen des 57. Dt. Juristentages, Band II, Mainz 1988; SCHOOR, Die Einkommensbesteuerung von Spekulationsgeschäften, VW 1988, 498; NEEB, Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen, StuW 1991, 52; STEPHAN, § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG idF des StMBG: Erweiterung, Bestätigung oder Einschränkung der Besteuerung von Spekulationsgewinnen bei Beteiligung von Personengesellschaften?, DB 1994, 1588; GOTTWALD, Verschärfte Besteuerung von „Spekulationsgewinnen“ aus Grundstücksgeschäften, BB 1997, 2085; WELLMANN, Fremdwährungskonto und Spekulationsfrist, DStZ 1997, 665; SCHOOR, Vermeidung von Spekulationsgewinnen, Inf. 1998, 174; HERZIG/LUTTERBACH, Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach dem StEntG 1999/2000/2002, DStR 1999, 521; KUPFER, Grundstücksverkäufe als private Veräußerungsgeschäfte, KÖSDI 2000, 12271; PAUS, Änderungen, neue Probleme und neue Gestaltungsmöglichkeiten bei privaten „Spekulationsgeschäften“ mit Grundstücken, Inf. 1999, 513; PAUS, Die gesetzliche Neuregelung der Spekulationsgeschäfte, StWa. 1999, 185; WENDT, StEntG 1999/2000/2002 – Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 333; HARTMANN/MEYER, Korrektur des § 23 durch das StBereinG 1999, StBp. 2000, 214; KANZLER, Problematik der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, FR 2000, 1245; KORN, Private Grundstücksveräußerungen nach § 23 – Steuerverschärfungen und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2000, 12479; RISTHAUS, Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG, DB 2000, Beilage Nr. 13; RISTHAUS, Erneute Änderung des § 23 im Rahmen des StBereinG 1999, FR 2000, 128; SAUREN, Vermietung und Verpachtung, DStR 2000, 60; SCHULTZE, Veräußerungsgewinne bei Fremdwährungsgeschäften, DStR 2000, 1680; WENGER, Die Steuerfreiheit von Veräußerungs-

gewinnen: Systemwidrigkeit und systematische Notwendigkeiten, *StuW* 2000, 177; HARTMANN/MEYER, Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für private Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG, *FR* 2001, 757; U. PRINZ/OMMERBORN, Aktuelle Rechtsfragen und Gestaltungsmöglichkeiten zu §§ 17, 23 EStG bei privater Vermögensverwaltung, *FR* 2001, 977; SEITZ, Die steuerliche Behandlung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte, *DStR* 2001, 277; WALTER/STÜMPER, Überschusserzielungsabsicht bei privaten Veräußerungsgeschäften, *DB* 2001, 2271; INTEMANN/NACKE, Besteuerung von Veräußerungsgewinnen natürlicher Personen nach dem Halbeinkünfteverfahren, *NWB* 2002, F. 3, 12067; TIEDTKE/WÄLZHOlz, Private Veräußerungsgeschäfte (Spekulationsgeschäfte) nach § 23 EStG im Rahmen von Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen, *DStZ* 2002, 9; WELLMANN, Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren gegen Fremdwährung, *DStZ* 2002, 791; BIRK, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, *StuW* 2004, 277; HEY, Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, *DB* 2004, 724; PAUKSTADT/DEIRITZ, Fremdwährungsgeschäfte im Rahmen des § 23, *DStR* 2004, 806; SCHNORR, Die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung, *NJW* 2004, 3214; MÜLLER-FRANKEN, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in *Gedächtnisschrift Trzaskalik*, Köln 2005, 195; SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel, *DStZ* 2004, 793; HEUERMANN, Halbeinkünfteverfahren und private Veräußerungsgeschäfte, *DB* 2005, 2708; WELLMANN, Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren gegen Fremdwährung, *DStZ* 2005, 80; DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, Berlin 2006; FISCHER, Anmerkung, *jurPR-SteuerR* 51/2006, Anm. 3; FUHRMANN/ROSNER, Erfordert ein Grundstücksveräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Übergang des dinglichen Eigentums?, *DStZ* 2006, 152; JÄSCHKE, Aktuelle steuerliche Fragen der Umlegung von Grundstücken, *DStR* 2006, 1349; KEMPERMANN, Gewerblicher Grundstückshandel: Nachhaltigkeit in „Ein-Objekt-Fällen“, *DStR* 2006, 265; PAUS, Zur Frage der rückwirkenden Bereinigung eines verfassungswidrigen Zustands, *DStZ* 2006, 265; ZENGERLE, Veräußerungen von Grundstücken und Wertpapieren im Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2006; LEY, Einbringungen nach §§ 20, 24 UmwStG in der Fassung des SEStEG, *FR* 2007, 109; PAUKSTADT/LUCKNER, Die Abgeltungssteuer ab 2009 nach dem Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform, *DStR* 2007, 653; SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008, München 2007, 596; HEUERMANN, Anmerkung zu BFH IX R 29/06, *HFR* 2008, 809; NACKE, Private Veräußerungsverluste bei Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens, *NWB* 2008, F. 3, 15225; FALKNER, Die Einkunftserzielungsabsicht im Spannungsfeld von Dogmatik und Praxis, *DStR* 2010, 788; NACKE, Kein Veräußerungsverlust bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs, *NWB* 2010, 1748; BIRK, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, *FR* 2011, 1; DESENS, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, *StuW* 2011, 113; JACHMANN, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Abgeltungssteuer, *DStJG* 34 (2011), 251; MUSIL, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, *DStJG* 34 (2011), 237; MUSIL/LAMMERS, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rückwirkung von Steuergesetzen am Beispiel der §§ 17, 23 EStG, *BB* 2011, 155; HEY, Verfassungswidrige Übergangsvorschrift zur Verrechnung von Altverlusten aus Aktiengeschäften nach dem 31.12.2013, *FR* 2014, 349; WERNSMANN/NEUDENBERGER, Die Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns bei anteiliger Steuerfreiheit wegen unechter Rückwirkung, *FR* 2014, 253; KIRCHHOF, Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze, *DStR* 2015, 717.

I. Grundinformation zu § 23

1

Nach § 22 Nr. 2 gehören Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7). § 23 bestimmt, welche Geschäfte private Veräußerungsgeschäfte sind und wie die Einkünfte aus ihnen ermittelt und besteuert werden.

Abs. 1 regelt, welche Geschäfte private Veräußerungsgeschäfte sind, und zwar in

- Satz 1 Nr. 1 bis 3 die Voraussetzungen für die einzelnen Veräußerungsgeschäfte,
- den Sätzen 2 bis 5 die Voraussetzungen, wann in bestimmten Fällen Anschaffung und Veräußerung anzunehmen sind.

Abs. 2 behandelt die Konkurrenz zu anderen Einkunftsarten.

Abs. 3 enthält in

- den Sätzen 1 bis 4 die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften,
- Satz 5 eine Freigrenze,
- Satz 6 die Bestimmung, in welchem VZ der Veräußerungsgewinn oder -verlust in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und Nr. 2 zu erfassen ist,
- den Sätzen 7 und 8 die Behandlung von Verlusten.

Erlöse aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören zu den Überschusseinkünften, auch wenn die Vorschrift von „Gewinnen“ spricht. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nehmen im System des EStG insoweit eine Sonderstellung ein, als sie nur innerhalb bestimmter Fristen stbar sind. Daraus resultieren dann auch Sonderregelungen, die etwa die Verlustberücksichtigung betreffen. Verfassungsrechtlich ist die Sonderbehandlung nicht zu beanstanden, weil der Gesetzgeber den ihm zustehenden Spielraum bei der Erschließung von Steuerquellen nicht überschritten hat. Aufgrund der Verlängerung der Veräußerungsfristen ist allerdings der früher im Vordergrund stehende Spekulationsgedanke bei der Begr. der Steuerbarkeit in den Hintergrund getreten. Heute dominieren Aspekte stl. Leistungsfähigkeit.

Durch zahlreiche Änderungen in den letzten Jahren ist die Vorschrift immer komplexer geworden. Allerdings wurden mit der Unternehmensteuerreform 2008 insbes. die Wertpapiere und Termingeschäfte betreffenden Normteile mit Geltung ab 2009 aus § 23 aus- und in § 20 eingegliedert. Dies führte zu einer erheblichen Verschlinkung der Vorschrift.

2–3 Einstweilen frei.

4

II. Rechtsentwicklung des § 23

EStG 1920 v. 23.3.1920 (RGL. I 1920, 359): Wie in § 22 Anm. 4 ausgeführt gehörten nach § 5 zu den sonstigen Einnahmen durch einzelne Veräußerungsgeschäfte erzielte Gewinne; § 12 schränkte den Tatbestand der stbaren Veräußerungsgeschäfte ein.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 189): Nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 waren als Unterart der „sonstigen Leistungsgewinne“ Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften stbar, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sie als Spekulationsgeschäfte anzusehen waren. Solche waren anzunehmen, wenn die Veräußerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der Anschaffung erfolgte. Die Einkünfte aus derartigen Geschäften waren stfrei, wenn der Stpfl. dartun konnte, dass der veräußerte Gegenstand nicht zum Zweck gewinnbringender Weiterveräußerung erworben wurde (§ 42 Abs. 2 Nr. 3). § 43 regelte die Ermittlung der Einkünfte.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Besteuerung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften war in § 23 behandelt, und zwar als Unterart der sonstigen Einkünfte (§ 22 Nr. 2). In Aufbau und Systematik entsprach die Vorschrift der heutigen Regelung. Für die WG, die keine Grundstü-

cke oder diesen gleichzusetzende Rechte waren, waren Spekulationsgeschäfte innerhalb einer Frist von einem Jahr zwischen Anschaffung und Veräußerung gegeben. Eine dem § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925 entsprechende Vorschrift (Erwerb zum Zweck gewinnbringender Weiterveräußerung) galt nicht mehr.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der Zeitraum, innerhalb dessen bei beweglichen WG, insbes. bei Wertpapieren, ein Spekulationsgeschäft vorliegt, wurde von einem Jahr wieder auf drei Monate herabgesetzt. Der Gesetzgeber erhoffte sich dadurch eine Förderung des Kapitalmarkts. Jedenfalls bewirkte die Änderung eine Verwaltungsvereinfachung.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Abs. 2 Nr. 3 (StFreiheit der Einkünfte aus der Veräußerung von Vorzugsaktien der Deutschen Reichsbahn) wurde als gegenstandslos gestrichen.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Die Spekulationsfrist für die beweglichen WG (besonders Wertpapiere) wurde von drei auf sechs Monate heraufgesetzt. Durch die Änderung sollte ein weiteres sprunghaftes Ansteigen der Aktienkurse verhindert und damit die damals überhitzte Konjunktur gedämpft werden.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 23 Abs. 3 wurde an die Neufassung des § 2 durch das EStRG redaktionell angepasst (Verweisung auf § 2 Abs. 1 statt bisher § 2 Abs. 3).

Gesetz zur Änderung des EStG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): In Abs. 4 Anfügung des letzten Halbsatzes betr. § 10d.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984 1493; BStBl. I 1984, 659): Streichung des Erbpachtrechts als Grundstücksrecht in Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 1 wurde ein Satz 2 eingefügt, der die Anschaffung und Veräußerung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes. betraf.

Abs. 2 aF (außer Ansatz bleibende Veräußerungen) wurde aufgehoben. Abs. 3 aF wurde durch Satz 2 (Vorrang des § 23 vor § 17) und 3 (Zwischengewinne bei Investmentgesellschaften) ergänzt.

Zweites FinanzmarktförderungsG v. 26.7.1994 (BGBl. I 1994, 1749; BStBl. I 1994, 586): Durch Ergänzungen in Abs. 3 Satz 3 wurde den Änderungen der §§ 37a und 37b KAGG und des § 17 Abs. 2 AuslInvestmG Rechnung getragen.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438):

► *Änderung der Absatzbezeichnungen*: Abs. 3 idF des EStG 1990 wurde zu Abs. 2 und Abs. 4 idF des EStG 1990 zu Abs. 3.

► *In Abs. 3* wurde ein neuer Satz 2 eingefügt, mit dem bestimmt wurde, dass sich die AHK um die AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mindern, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind. Satz 2 aF wurde Satz 3 nF und Satz 3 aF Satz 4 nF.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Überschrift wurde geändert, sie lautet nicht mehr „Spekulationsgeschäfte“, sondern „Private Veräußerungsgeschäfte“.

► *Abs. 1* wurde neu gefasst:

▷ *In Satz 1*

– Nr. 1 wurde die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung für Grundstücksgeschäfte auf zehn Jahre heraufgesetzt (Satz 1); innerhalb dieser Frist

- fertiggestellte Gebäude sind einzubeziehen (Satz 2); ausgenommen sind die zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG (Satz 3),
- Nr. 2 wurde die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung für Veräußerungsgeschäfte bei anderen WG auf ein Jahr heraufgesetzt,
 - Nr. 3 wurden die Veräußerungsgeschäfte behandelt, bei denen die Veräußerung früher als der Erwerb erfolgt,
 - Nr. 4 wurde bestimmt, dass Termingeschäfte zu den Veräußerungsgeschäften gehören.
 - Die Regelungen in Nr. 1–3 sind auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht (§ 52 Abs. 39 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002). Die StBefreiung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 gilt nicht für Veräußerungen vor dem 1.1.1999 (Nds. FG v. 28.9.2000 – 10 K 266/96, EFG 2001, 750, rkr.). Zur erstmaligen Anwendung der Regelung in Nr. 4 (Termingeschäfte) s. § 52 Abs. 39 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002.
 - ▷ *Satz 2* regelt, dass als Anschaffung die Überführung eines WG vom BV in das PV gilt.
 - ▷ *Satz 3* behandelt die Zurechnung der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger bei Einzelrechtsnachfolge und
 - ▷ *Satz 4* die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes.
 - ▶ *Abs. 2* wurde redaktionell neu gefasst. Außerdem wurde bestimmt, dass die Besteuerung nach § 23 Vorrang vor der Besteuerung nach § 17 hat.
 - ▶ *Abs. 3*: Satz 1 wurde redaktionell verändert. Satz 2 ordnet an, welche Werte als AHK in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 anzusetzen sind. Satz 3 entspricht der Regelung in Satz 2 aF (zur erstmaligen Anwendung s. § 52 Abs. 39 Satz 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002). Satz 4 betrifft die Gewinnermittlung bei Termingeschäften. Satz 5 behandelt die Freigrenze entsprechend Satz 3 aF. Sätze 6 und 7 regeln Verlustausgleich und -abzug. Zu Verfassungsfragen der zeitlichen Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung s. Anm. 13.

StBereinG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13):

▶ *Änderungen in Abs. 1:*

- ▷ *Satz 1 Nr. 1 Satz 2* wurde neu gefasst; auch teilfertige Gebäude usw. sind in die Besteuerung einzubeziehen; erstmalige Anwendung auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder einem gleichstehenden Rechtsakt beruht (§ 52 Abs. 39 Satz 1 idF des StBereinG 1999);
- ▷ *Satz 5* wurde eingefügt: Als Veräußerung gelten Einlagen von Grundstücken in das BV, wenn das Grundstück innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung im PV veräußert wird (Nr. 1), und ferner verdeckte Einlagen in eine KapGes. (Nr. 2); erstmalige Anwendung bei Einlagen und verdeckten Einlagen nach dem 31.12.1999 (§ 52 Abs. 39 Satz 3 idF des StBereinG 1999).

▶ *Änderungen in Abs. 3:*

- In einem neu eingefügten Satz 2 wird bestimmt, welcher Wert als Veräußerungspreis anzusetzen ist.
- Im neuen Satz 3 wird das Wort „anzusetzende“ durch das Wort „angesetzte“ ersetzt.

- Der bisherige Satz 3 wird Satz 4.
- Im neuen Satz 6 wird angeordnet, wann Gewinne oder Verluste in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und Nr. 2 anzusetzen sind.

Abs. 3 Satz 4 ist nach § 52 Abs. 39 Satz 4 idF des StBereinG 1999 auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen der Stpfl. das WG nach dem 31.7.1995 und vor dem 1.1.2009 anschafft und oder nach dem 31.12.1998 und vor dem 1.1.2009 fertigstellt.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Durch dieses Gesetz wurde § 23 nicht geändert; es wurde aber in dem neu eingefügten § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j bestimmt, dass die Hälfte des Veräußerungspreises iSd. § 23 Abs. 3 bei der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, soweit deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören, stfrei ist. Zur erstmaligen Anwendung s. § 52 Abs. Abs. 4a idF des StSenkG v. 23.10.2000.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310, 3843; BStBl. I 2004, 1158): Im Wege der Anfügung der Sätze 2 und 3 in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wurde das Fifo-Verfahren verbindlich vorgeschrieben, um den Veräußerungsgewinn bei vertretbaren Wertpapieren in Sammelverwahrung zu ermitteln.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1 wurde an mehreren Stellen textlich geändert. So wurden die Verweise auf den Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG in den Sätzen 2 und 3 gestrichen. Ein entsprechender Verweis auf die Vorschriften des UmwStG in Abs. 3 Satz 3 wurde ebenfalls gestrichen. Die Änderungen wurden notwendig, weil die §§ 20 ff. UmwStG im Zuge der Anpassung an europarechtl. Vorgaben neu gefasst und die Verweise dadurch überflüssig wurden. Gemäß § 52 Abs. 31 Satz 5 sind die entsprechenden Vorschriften für Anteile, die einbringungsgeboren iSv. § 21 UmwStG aF sind, weiter anzuwenden (s. noch Anm. 221).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Abs. 3 Satz 9 wurde ein neuer Halbs. angefügt, der einen Verweis auf § 10d Abs. 4 enthält. Die Änderung ist eine Reaktion auf die Rspr. des BFH, wonach Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht gesondert festzustellen seien. Nach § 52 Abs. 39 Satz 7 idF des JStG 2007 ist die Neuregelung auch anzuwenden, wenn die Festsetzungsfrist am 1.1.2007 noch nicht abgelaufen ist.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 23 wurde insgesamt neu gefasst.

- ▶ *In Abs. 1* wurden folgende Änderungen vorgenommen:
 - Satz 1 Nr. 2 Satz 1 wurde insoweit neu gefasst, als Wertpapiere nicht mehr erwähnt werden;
 - die Regelung über das Fifo-Verfahren in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 aF ist entfallen;
 - Satz 1 Nr. 2 Satz 2 nF wurde neu eingefügt;
 - Satz 1 Nr. 3 und 4 sind entfallen;
 - 1 Satz 3 wurde an die genannten Änderungen angepasst.
- ▶ *In Abs. 2* wurde Satz 2 gestrichen.
- ▶ *In Abs. 3* ergeben sich folgende Änderungen:
 - Satz 5 ist entfallen;
 - die Freigrenze in Satz 5 nF (Satz 6 aF) wurde von 512 € auf 600 € erhöht;
 - Sätze 9 und 10 wurden neu angefügt.

► *Der zeitliche Anwendungsbereich* der Neuregelung wurde in § 52a Abs. 11 geregelt (aufgehoben durch KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126). Der frühere § 52 Abs. 39, in dem sich bisher die zeitlichen Anwendungsregelungen zu § 23 fanden, wurde aufgehoben. Nach § 52a Abs. 11 Satz 3 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 1 Halbs. 1) ist Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die WG nach dem 31.12.2008 aufgrund eines nach diesem Zeitpunkt geschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft wurden. Im Gegenzug bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 4 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 2), dass Nr. 2 aF letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen die WG vor dem 1.1.2009 erworben wurden (zur Anwendung auf § 23 Abs. 2 Satz 2 aF s. BFH v. 31.1.2015 – IX R 16/14, BFH/NV 2015, 670, sowie Anm. 255). Im Ergebnis werden alle Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Anschaffung vor dem 1.1.2009 erfolgt ist, noch nach der alten Rechtslage besteuert. Entscheidend ist insoweit das obligatorische Geschäft. Das bedeutet, dass bis zum 31.12.2008 angeschaffte Wertpapiere nach Ablauf der Einjahresfrist stfrei veräußert werden können. § 52a Abs. 11 Satz 5 ordnet an, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 aF letztmals auf Veräußerungen anzuwenden ist, die vor dem 1.1.2009 erfolgen. Dies ist folgerichtig, weil Nr. 3 auf Fälle abstellt, in denen die Veräußerung vor der Anschaffung erfolgt. § 52a Abs. 11 Satz 6 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 3) erstreckt die Geltung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF auf Termin-geschäfte, bei denen der Rechtserwerb vor dem 1.1.2009 erfolgt. Ist dies der Fall, so können die sich ergebenden Gewinne nach Ablauf der Veräußerungsfrist stfrei vereinnahmt werden. § 52a Abs. 11 Satz 11 schließlich begrenzt die Anwendbarkeit der Verlustverrechnungsregelungen des Abs. 3 Sätze 9 und 10 auf VZ bis 2013 (zur Verfassungsproblematik s. noch Anm. 13).

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Abs. 3 Satz 4 wurde dahingehend geändert, dass auch sonstige Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 künftig in den Anwendungsbereich einbezogen werden. Zur erstmaligen Anwendung bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 8 idF des JStG 2009 (nunmehr § 52 Abs. 31 Satz 4), dass die Neuregelung auf solche Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen der Stpfl. das WG nach dem 31.12.2008 anschafft oder fertigstellt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Durch die Einfügung eines neuen Satzes 2 in Abs. 1 Nr. 2 wurde entgegen der Rspr. des BFH (v. 22.4.2008 – IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296) normiert, dass Gegenstände des täglichen Gebrauchs nicht von § 23 erfasst werden (s. Anm. 158 f.). Zudem wurde die Formulierung von Abs. 3 Satz 9 im Sinne einer Klarstellung neu gefasst (s. noch Anm. 323). Der zeitliche Anwendungsbereich des neuen Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist in § 52 Abs. 31 Satz 1 Halbs. 2 geregelt. Er erstreckt sich auf Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Gegenstände des täglichen Gebrauchs aufgrund eines nach dem 13.12.2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden. Mit Blick auf die Neufassung von Abs. 3 Satz 9 bestimmt § 52a Abs. 11 Satz 11 idF des JStG 2010, dass diese bereits auf den VZ 2009 anzuwenden ist. Dies ist wegen des klarstellenden Charakters verfassungsrechtl. zulässig (dazu Anm. 323).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 wird neu eingefügt und führt die bis 2008 geltende Regelung zur Anwendung des Fifo-Verfahrens bei Fremdwährungsgeschäften wieder ein. Abs. 3 Sätze 9 und 10 werden aufgrund der Begrenzung ihres Anwendungsbereichs bis zum VZ 2013 aufgehoben. Die Regelungen über den zeitlichen Anwendungsbereich finden sich nun in § 52 Abs. 31. § 52a wurde aufgehoben.

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen – BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wird neu eingefügt und führt die bis 2008 geltende Regelung zu Leerverkäufen bei Fremdwährungsgeschäften und sonstigen Wirtschaftsgütern wieder ein. § 52 Abs. 31 Satz 3 idF des BEPS-UmsG sieht vor, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nF erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden ist, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 23.12.2016 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht.

[Anschluss S. E 13]

III. Bedeutung des § 23

8

Dass Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften estpfl. sind und zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7) gehören, ist nicht erst in § 23, sondern schon in § 22 Nr. 2 bestimmt. In § 23 wird deshalb die EStPflcht der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht mehr ausdrücklich ausgesprochen.

Sinn und Zweck des § 23 ist es, innerhalb einer Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung realisierte Werterhöhungen eines WG im PV des Stpfl. der ESt zu unterwerfen (BFH v. 29.3.1989 – X R 4/84, BStBl. II 1989, 652 mwN). Demgemäß bestimmt § 23, dass Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften vorliegen, wenn ein Stpfl. ein WG vor Erwerb oder innerhalb einer bestimmten Frist nach Erwerb veräußert und aus der Veräußerung einen Überschuss des Veräußerungsentgelts über die AHK und WK erzielt.

Soweit im Fall der Veräußerung Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3) anzunehmen sind (die veräußerten Gegenstände gehören zum BV eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, Gewerbebetriebs oder Betriebs iSd. § 18 Abs. 1), werden Gewinne und Verluste grds. aus allen Veräußerungsgeschäften (ohne Rücksicht auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung) versteuert. Dagegen blieben bei den Überschusseinkünften die Überschüsse aus Veräußerungen bis zur Unternehmensteuerreform 2008 grds. stfrei; Ausnahmen bestanden in § 17 und § 23.

Mit der Regelung in § 23 wollte der Gesetzgeber ursprünglich diejenigen Veräußerungsvorgänge estl. erfassen, die Spekulationscharakter hatten. Dabei wurde aus praktischen Gründen darauf verzichtet, das darin zum Ausdruck kommende subjektive Element als gesetzliches Tatbestandsmerkmal zu normieren. Die Verwendung der Formulierung „Spekulationsgeschäft“ in der Überschrift und im Gesetzestext hatte keine normative Bedeutung im Sinne eines subjektiven Tatbestandsmerkmals. Dieser Rechtslage hat der Gesetzgeber im StEntlG 1999/2000/2002 Rechnung getragen, indem er die Überschrift in „Private Veräußerungsgeschäfte“ geändert hat und im Gesetzestext nicht mehr die Formulierung „Spekulationsgeschäfte“ verwendet; etwas anderes kann nicht daraus gefolgert werden, dass in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/23, 179 f.) noch von „Spekulationsgeschäften“, „Spekulationsfristen“ oder „Spekulationsbesteuerung“ die Rede ist; s. auch Anm. 41.

Ausdehnung der Besteuerung: Schon seit Längerem gab es Forderungen, die Besteuerung der Veräußerungsgeschäfte auszudehnen: Der 57. Deutsche Juristentag (vgl. Verhandlungen des 57. Dt. Juristentages, 1988, Bd. II, N 212) forderte unter Einf. großzügiger Freigrenzen die estl. Erfassung aller Veräußerungseinkünfte ohne Rücksicht auf die Einhaltung der Spekulationsfrist. Er begründete dies mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aller betrieblichen und privaten Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften (zu einem entsprechenden Verfassungsgebot s. Anm. 9).

Zur Kritik an der StFreiheit privater Veräußerungsgewinne s. § 2 Anm. 528.

Zu Systemwidrigkeiten bei Besteuerung und StFreiheit von Veräußerungsgewinnen s. SÖHN in DSStJG 30 (2007), 13; WENGER, StuW 2000, 177.

Der Gesetzgeber hat sich für einen Mittelweg entschieden. Während er die Rechtslage bei Grundstücken und sonstigen WG – von Anpassungen im Einzel-

nen abgesehen – unverändert lässt, sieht die Unternehmensteuerreform 2008 ab dem VZ 2009 die Einf. einer Abgeltungsteuer auf Erlöse aus Wertpapiergeschäften vor. Wertpapiergeschäfte fallen einheitlich in den Anwendungsbereich von § 20, Wertpapierverkäufe und Termingeschäfte sind nicht mehr nach § 23 stbar. Damit werden nunmehr auch Erlöse aus privaten Veräußerungsgeschäften in weitem Umfang der Besteuerung unterworfen (zur Rechtsentwicklung s. auch § 2 Anm. 523). Die Grundregel, dass derartige Geschäfte jenseits der Spekulationsgeschäfte unbesteuert bleiben, gilt nicht mehr. Die Bedeutung von § 23 als Ausnahmvorschrift wurde erheblich verringert.

Zugehörigkeit zu den Überschusseinkünften: § 22 zählt die verschiedenen Arten der sonstigen Einkünfte auf. Zu ihnen gehören nach § 22 Nr. 2 die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, die das Gesetz im Einzelnen in § 23 behandelt. Somit sind die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (s. auch § 8 Anm. 4). Danach werden die Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Dem steht nicht entgegen, dass § 23 Abs. 3, der die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften regelt, vom „Gewinn“ spricht. Aufgrund der Zuordnung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7) kommt es insoweit auf den Wortlaut des § 23 Abs. 3 nicht an. Siehe auch Anm. 271.

Subsidiarität: Die Vorschrift des § 23 hat gegenüber den Gewinneinkünften subsidiäre Bedeutung (§ 23 Abs. 2; s. hierzu Anm. 255).

Reformperspektiven: Die derzeitige Regelung der stl. Erfassung von Erlösen aus der Veräußerung von im PV befindlichen WG, in die § 23 eingebettet ist, stellt sich als unsystematisch und lückenhaft dar. § 17 erfasst Veräußerungen von Kapitalbeteiligungen, wenn bestimmte Mindestbeteiligungsvoraussetzungen erfüllt sind. § 20 ordnet die Besteuerung von Veräußerungserlösen aus anderen Kapitalbeteiligungen und sonstigen Finanzinstrumenten an. § 23 schließlich regelt die Veräußerungserlöse bei Grundstücken und sonstigen WG. Konnte man früher noch die Grundregel aufstellen, dass Veräußerungserlöse im PV nur ausnahmsweise der Besteuerung unterliegen sollten, so gilt dies spätestens seit der Unternehmensteuerreform 2008 nicht mehr. Nach den mit ihr verbundenen Neuregelungen liegt eine materiell und ermittlungstechnisch äußerst heterogene Regelung vor. Veräußerungsfristen gelten nur noch für die von § 23 nF geregelten WG. Bei Kapitalbeteiligungen ist die Besteuerung auf die §§ 17 und 20 aufgeteilt, ohne dass dem ein schlüssiges Konzept zugrunde läge. Mit Blick auf die Einkünfteermittlung ist die Lage noch unübersichtlicher. Während § 17 Parallelen zu § 16 aufweist, folgt die Gewinnermittlung bei § 23 eigenständigen Regeln. § 20 unterfällt der Abgeltungsteuer (ausführlich JACHMANN in DStJG 34 [2011], 251; MUSIL in DStJG 34 [2011], 237). Angesichts dieses Befunds tut eine grundlegende Neuorientierung Not (in diesem Sinne auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 560 ff.). Es bedürfte einer eigenständigen Besteuerungsnorm für alle Veräußerungserlöse aus dem PV, die auf das Ervermögen zu beschränken wäre. Die derzeit bei § 23 noch vorhandenen Fristen wären im Dienste einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ersatzlos zu streichen. Die Einkünfteermittlung wäre außerhalb des überkommenen Einkünftedualismus einheitlich zu regeln. In diesem Zusammenhang wäre auch über den Fortbestand oder Möglichkeiten einer Systematisierung/Abschaffung der Abgeltungsteuer nachzudenken. Vor dem Hintergrund der gesetzgeberischen Entwicklung der letzten Jahre wird allerdings nicht verkannt, dass der Gesetzgeber nicht zu großen Wurfen, sondern fiskalisch moti-

vierten Teilregelungen neigt, so dass mit Blick auf die reale Reformperspektive ein gewisser Pessimismus angezeigt erscheint.

IV. Verfassungsmäßigkeit des § 23

Schrifttum: STRUNZ, Grunderwerbsteuer und Spekulationsgewinn, DVR 1988, 3; DAHM/HAMACHER, Neues Einkommensteuerrecht für moderne Finanzinstrumente, WM Sonderbeilage 3/1994, 21; SCHUMACHER, Emissionsrendite oder Marktrendite?, DB 1996, 1843; BIRK/KULOSA, Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 433; HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002; MICKER, Rückwirkungsfragen im Bereich der Besteuerung von Wertzuwächsen des Privatvermögens, BB 2002, 120; MÖSTL, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, DStR 2003, 720; BEKER, Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verlängerung der „Spekulationsfrist“, DStR 2004, 621; BIRK, Das Gebot des gleichmäßigen Steuervollzugs und dessen Sanktionierung, StuW 2004, 277; BRANDT, Rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verfassungswidrig?, NWB 2004, F. 3, 12845; GROB, Neue Rechtsprechung des BFH zu Spekulationsverlusten bei Wertpapiergeschäften in den Jahren vor 1999, StuB 2004, 1016; HARENBERG, Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationseinkünften in den Jahren 1997 und 1998, NWB 2004, F. 3, 12869; HEY, Vollzugsdefizite bei Kapitaleinkommen: Rechtsschutzkonsequenzen und Reformoptionen, DB 2004, 724; HÖRETH/SCHIEGL/ZIPFEL, Die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist, BB 2004, 857; JOCHUM, Spekulationen über legislative Rückwirkung im Steuerrecht: Wie wird das BVerfG entscheiden?, NJW 2004, 1427; KRAFT/BÄUML, Verfassungswidrigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung bei Wertpapieren, DB 2004, 615; KRAFT/BÄUML, Verfassungswidrigkeit der Besteuerung privater Wertpapier-Veräußerungsgeschäfte, FR 2004, 443; ROHDE, Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften, StuB 2004, 320; ROHDE, Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren in 1997 und 1998 verfassungswidrig, StuB 2004, 559; SEIPL/WIESE, Strafrechtliche Folgen der Verfassungswidrigkeit der Spekulationsbesteuerung, NSTz 2004, 542; WINTERHOFF, Steuerverfahrensrecht und tatsächliche Belastungsgleichheit, Baden-Baden 2004; HORNIG, Verfassungsmäßigkeit der Entnahme als fiktiver Anschaffungsvorgang i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG, DStR 2005, 857; LEITL, Fristverlängerung bei § 23 EStG: Echte oder unechte Rückwirkung?, StuB 2005, 1013; MÜLLER-FRANKEN, Verfassungsrecht und Einkommensteuerrecht, in TIPKE/SÖHN (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 195; WAGNER, Zweifelsfragen bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, DStZ 2005, 251; BÄUML, Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung privater Wertpapierveräußerungsgeschäfte ab 1999: ein Urteil des Bundesfinanzhofs „auf Bewährung“, DStZ 2006, 109; DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte in systematischer und verfassungsrechtlicher Hinsicht, Berlin 2006; HOUBEN, Verlängerung der Fristen bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte und verfassungsgerichtlicher Rückwirkungsbegriff, StuW 2006, 147; MUSIL, Steuerehrlichkeit als Problem des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2006, 505; PAUS, Zur Frage der rückwirkenden Bereinigung eines verfassungswidrigen Zustands, DStZ 2006, 265; ROSE, Eine neue Veräußerungsgewinn-Einkommensteuer auf Gebäude in § 23 EStG, FR 2006, 441; SEER/DRÜEN, Der rückwirkende Steuerzugriff auf private Veräußerungsgewinne bei hergestellten Gebäuden auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand, FR 2006, 661; ECKHOFF, Abgeltungsteuer, FR 2007, 989; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2007, 221; HEY, Vom Eintreten des Bundesfinanzhofs für mehr Steuerplanungssicherheit, DStR 2007, 1; OHO/HAGEN/LENZ, Zur geplanten Einführung einer Abgeltungssteuer im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008, DB 2007, 1322; INTEMANN, Die zeitlich rückwirkende Anwendung steuererhöhender Gesetzesänderungen und die „Veranlagungsrechtsprechung“ des BVerfG, NWB 2009, 3241; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungssteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; BIRK, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, FR 2011, 1; DESENS, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, StuW 2011, 113; MUSIL/LAMMERS, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rückwirkung von Steuergesetzen

am Beispiel der §§ 17, 23 EStG, BB 2011, 155; HEY, Verfassungswidrige Übergangsvorschrift zur Verrechnung von Altverlusten aus Aktiengeschäften nach dem 31.12.2013, FR 2014, 349; WERNSMANN/NEUDENBERGER, Die Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns bei anteiliger Steuerfreiheit wegen unechter Rückwirkung, FR 2014, 253; KIRCHHOF, Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze, DStR 2015, 717; TIPKE/LANG, Steuerrecht, Köln, 22. Aufl. 2015.

9 1. Überblick

Mit Blick auf die Verfassungsmäßigkeit von § 23 sind verschiedene Fragenkreise zu trennen. Zunächst kann generell gefragt werden, ob und inwieweit die Erfassung privater Veräußerungserlöse mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist. Hier ist insbes. problematisch, ob die nur befristete Erfassung sich im Vergleich mit gewerblichen Veräußerungsgewinnen, die unbefristet erfasst werden, rechtfertigen lässt (ausführlich Anm. 10). Ein zweiter Problemkomplex betrifft die Verlängerung der Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung durch das StEntG 1999/2000/2002 sowie weitere mit dieser Gesetzesänderung zusammenhängende Rückwirkungsfragen. Zu diesen Problempunkten s. Anm. 11. Des Weiteren ist § 23 in jüngerer Zeit vor allem wegen in einigen Teilbereichen der Vorschrift festzustellender Vollzugsmängel in die verfassungsrechtl. Diskussion geraten (ausführlich Anm. 12). Schließlich ist die Verfassungskonformität der Verlustverrechnungsbeschränkung in Abs. 3 in mehrfacher Hinsicht angezweifelt worden; s. ausführlich Anm. 13.

10 2. Befristete Erfassung privater Veräußerungserlöse

Gegen die befristete Erfassung privater Veräußerungserlöse erheben sich verfassungsrechtl. Bedenken aus zwei Richtungen. Zum einen wird bezweifelt, ob die Erfassung privater Veräußerungserlöse wegen ihres privaten Charakters überhaupt zulässig ist. Umgekehrt wird teilweise angenommen, die volle Erfassung privater Veräußerungserlöse und die Streichung bestehender Fristen seien ein Gebot gleichheitskonformer Besteuerung.

Markteinkommenstheorie: Was den erstgenannten Einwand betrifft, so kann er im Ergebnis nicht überzeugen. Die ihm zugrunde liegende Markteinkommenstheorie ist verfassungsrechtl. nicht zwingend und kann daher kein bindender Maßstab für den Gesetzgeber sein. Vielmehr erhöhen auch private Veräußerungserlöse die stl. Leistungsfähigkeit und können dementsprechend grds. von der ESt erfasst werden. Insoweit kann nicht von einem generellen Verbot ausgegangen werden, private Veräußerungserlöse zu besteuern (s. mwN MÜLLER-FRANKEN, Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, 195 [207]). Auch das BVerfG (v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 [312] = BStBl. II 1970, 156) hat entschieden, dass § 23 Abs. 1 Nr. 1 in der vor dem Inkrafttreten des StEntG 1999/2000/2002 geltenden Fassung mit dem GG vereinbar ist (s. hierzu Anm. 41).

Abschaffung der Fristen als Verfassungsgebot?: Wie bereits beschrieben, wird verbreitet die Abschaffung der Fristen des § 23 gefordert (s. Anm. 8). Um die Frage nach einem entsprechenden Verfassungsgebot beantworten zu können, muss zunächst der verfassungsrechtl. Maßstab bestimmt werden. Zu Recht differenziert das BVerfG bei der Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes im Bereich des StRechts danach, ob sich die gesetzgeberische Entsch. auf

die Auswahl des Steuergegenstands bezieht, oder ob es um die konsequente Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung geht (BVerfG v. 15.12.1970 – 1 BvR 559/70, BVerfGE 29, 402 [411]; BVerfG v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402/87, BVerfGE 81, 108 [117]; BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17 [46]; zuletzt BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78, Rz. 28; mit Anm. WEBER-GRELLET). Was die Besteuerung privater Veräußerungserlöse angeht, so hat sich der Gesetzgeber bisher grds. dafür entschieden, diese von der Besteuerung auszunehmen. Es handelt sich also um eine Frage des Zugriffs auf die Steuerquelle, bei der der Gesetzgeber einen weiten verfassungsrechtl. Spielraum genießt. Es müssen lediglich sachgerechte Gründe für die Verschonung privater Veräußerungserlöse von einer umfassenden Besteuerung gefunden werden. Vergleicht man den schlichten wirtschaftlichen Vorgang der Veräußerung, so lassen sich auf den ersten Blick keine leistungsfähigkeitsrelevanten Unterschiede zwischen gewerblichen und privaten Veräußerungserlösen feststellen. Auch der spekulative Charakter der Veräußerungsgeschäfte taugt seit der Fristverlängerung kaum noch zur eigenständigen Rechtfertigung. Allerdings lassen sich zunächst Argumente der Praktikabilität anführen. PV lässt sich teilweise nur schwer einer gleichmäßigen Besteuerung unterwerfen. Wo eine solche Besteuerung möglich ist, kann der Gesetzgeber teilweise wirtschafts- und sozialpolitische Erwägungen anführen, die eine Differenzierung rechtfertigen. So kann der private Mietwohnungsbau durch die StFreiheit gefördert werden. Auch die Vermeidung der Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne wird teilweise ins Feld geführt (vgl. DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 132 ff.). Zudem hält die Nichtbesteuerung bestimmter Anlageformen Kapital im Inland. Vor diesem Hintergrund hätte eine Abschaffung der Fristen im Dienst einer Vereinfachung des StRechts sicher auch Vorteile, verfassungsrechtl. geboten ist sie nicht (vgl. MÜLLER-FRANKEN, Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, 197 [213]; aA DECHANT, Die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte, 2006, 193 ff.).

Das BVerfG hat die Entsch. des Gesetzgebers für eine zehnjährige Veräußerungsfrist bei Grundstücken für verfassungskonform erklärt (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BStBl. II 2011, 76 = DStR 2010, 1727, Rn. 80 ff.). Ausgehend vom Dualismus der Einkunftsarten, der zum historischen Bestand des deutschen EStRechts gehöre, sei es nicht zwingend, auch im Bereich des PV sämtliche Wertsteigerungen entsprechend der Reinvermögenszugangstheorie zu erfassen. Dem ist im Ergebnis zuzustimmen, auch wenn es für die Rechtfertigung, wie oben gesehen, nicht zwingend eines Rückgriffs auf den Einkünfte-dualismus bedürfte (zur verfassungsrechtl. Beurteilung des Einkünfte-dualismus s. § 2 Anm. 528).

3. Rückwirkungsproblematik

11

Verfassungswidrige Rückwirkung nach BVerfG v. 7.7.2010:

► *Problematische Konstellationen:* Durch das StEntlG 1999/2000/2002 ist die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten von zwei Jahren auf zehn Jahre verlängert worden. Bei anderen WG wurde die Frist von sechs Monaten auf ein Jahr verlängert. Nach § 52 Abs. 39 Satz 1 idF des StBereinG 1999 v. 22.12.1999 ist diese Neuregelung auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder

gleichstehenden Rechtsakt beruht. Die Fristverlängerung wirft in verschiedener Hinsicht verfassungsrechtl. Zweifelsfragen auf. So fragt sich, ob der Umstand, dass das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 datiert, aber bereits ab dem 1.1.1999 anzuwenden ist, zu einer unzulässigen Rückwirkung führt. Des Weiteren fragt sich, ob in Fällen, in denen die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Neuregelung bereits abgelaufen war, eine verfassungswidrige Rückwirkung gegeben ist. Schließlich stellen sich noch spezielle Rückwirkungsfragen, die im Zusammenhang mit durch die Neuregelung in § 23 eingefügten Tatbeständen stehen.

► *Entscheidung des BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua.:* In BVerfG v. 7.7.2010 (2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76) hat sich das BVerfG mit einigen der problematischen Konstellationen befasst. Insbesondere ging es um die Frage, in welchen Fällen die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist mit den Grundsätzen des Vertrauensschutzes unvereinbar ist. Das Gericht hat zunächst seine überkommene Rückwirkungsdogmatik bestätigt. Auf dieser Grundlage konnte in der vorliegenden Situation eine unechte Rückwirkung angenommen werden. Nach deren Maßstäben wurde die Verlängerung der Frist in Teilen für verfassungswidrig erklärt. Trotz der Beibehaltung seines dogmatischen Ansatzes hat das BVerfG seine Rückwirkungs-Rspr. im Ergebnis in wesentlichen Punkten modifiziert und der herrschenden Auffassung im StRecht angenähert (dazu ausführlich BIRK, FR 2011, 1; DESENS, StuW 2011, 113; KIRCHHOF, DStR 2015, 717; MUSIL/LAMMERS, BB 2011, 155; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 17 ff. [4/2014]; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 15 ff. [5/2015], s. auch den Überblick bei HEY, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 233 ff.).

► *Unechte Rückwirkung:* Das BVerfG unterscheidet bei rückwirkender Anwendung von Steuergesetzen zwischen echter Rückwirkung und unechter Rückwirkung (ausführlich bei Einf. ESt. Anm. 523). Eine echte (belastende) Rückwirkung ist gegeben, wenn das Gesetz an abgeschlossene, der Vergangenheit angehörende Tatbestände ungünstigere Folgen knüpft (BVerfG v. 8.6.1977 – 2 BvR 499/74, 1042/75, BVerfGE 45, 142 [168]). Eine unechte (belastende) Rückwirkung ist anzunehmen, wenn das Gesetz nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Tatbestände für die Zukunft verschlechternd einwirkt (BVerfG v. 13.5.1986 – 1 BvL 55/83, BVerfGE 72, 141 [154]). Diese Rspr. hat das Gericht in BVerfG 7.7.2010 (2 BvL 14/02 ua., BStBl. II 2011, 76) ausdrücklich bestätigt und zu Recht gegen Kritik aus dem Schrifttum verteidigt. Auch im Rahmen der Dogmatik des BVerfG ist eine hinreichende Berücksichtigung der Vermögensinteressen Einzelner im Rahmen einer Abwägung möglich. Zur Abgeschlossenheit des Tatbestands gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 aF gehören Anschaffung, Veräußerung und Fristablauf zwischen Anschaffung und Veräußerung. Ist vor Ablauf der Frist die Veräußerung nicht erfolgt, ist ein zwingendes Merkmal des Tatbestands des § 23 Abs. 1 Nr. 1 aE definitiv nicht erfüllt. Die Gesetzesänderung durch § 52 Abs. 39 Satz 1 idF des StBereing 1999 hat somit den Charakter einer unechten Rückwirkung (s. auch WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 18 [4/2014]).

► *Bereits abgelaufene Spekulationsfrist:* Problematisch sind vor allem die Fälle, in denen die alte Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Verkündung der Neufassung bereits abgelaufen war. Dies verdeutlicht Folgendes:

Beispiel: Der Stpfl. veräußert Anfang 1999 ein 1993 erworbenes unbebautes Grundstück seines PV; dabei erzielt er einen Gewinn von 200.000 DM. Da die Veräußerung des Grundstücks nach dem 31.12.1998 erfolgt, ist der Gewinn nach § 23 nF zu versteuern. Damit werden bereits vor 1999 entstandene stille Reserven stl. erfasst.

Die in dem vorgenannten Beispiel aufgezeigte Rückwirkung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 hält das BVerfG für verfassungswidrig. Die Neufassung verstoße insoweit gegen die verfassungsrechtl. Grundsätze des Vertrauensschutzes und sei nichtig, als in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen stl. erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung stfrei realisiert worden sind oder stfrei hätten realisiert werden können (Tenor von BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BStBl. II 2011, 76). Zur Begr. wird ausgeführt, dass die vorliegende unechte Rückwirkung nicht durch überwiegende Gemeinwohlinteressen gerechtfertigt werden könne. Dem ist in Ergebnis und Begr. zuzustimmen (ähnlich, aber nicht ganz so weitgehend BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284; auch GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 15 ff. [5/2015]).

Im Fall einer unechten Rückwirkung ist das Änderungsinteresse des Gesetzgebers gegen das Vertrauensschutzinteresse des Stpfl. abzuwägen (näher DESENS, StW 2011, 113). Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtl. und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt. Dabei ist der wirtschaftliche Dispositionsschutz von besonderer Bedeutung. Es muss insbes. berücksichtigt werden, inwieweit der Stpfl. im Rahmen wirtschaftlicher Dispositionen auf den Bestand strechtl. Normen vertraut hat und vertrauen durfte. In Fällen wie den hier angesprochenen spielen Steuerfragen bereits bei der Anschaffungsentscheidung eine Rolle. Noch bedeutsamer sind sie aber bei der Entsch. darüber, ob und wann ein WG veräußert werden soll. Der Stpfl. darf davon ausgehen, dass er ein WG nach Ablauf der entsprechenden Frist stfrei veräußern darf und es dementsprechend auch ohne Nachteil weiter behalten kann. Ein gesetzgeberischer Eingriff in diesen Vertrauenstatbestand bedarf des Vorliegens überwiegender Änderungsinteressen, die in der vorliegenden Konstellation nicht zu erkennen sind (s. auch WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 19 [4/2014]).

► *Verkündung des Gesetzes als entscheidender Zeitpunkt:* Mit seinem Beschl. ist das BVerfG trotz desselben dogmatischen Ausgangspunkts über die im Vorlagebeschluss des BFH v. 16.12.2003 (IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284) geäußerte Ansicht hinausgegangen. Dort war nämlich auf den Fristablauf vor dem 1.1.1999 abgestellt worden, nicht auf den 31.3.1999. Vielmehr ist das BVerfG der Auffassung des XI. Senats in BFH v. 2.8.2006 (XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887, Tz. 65) gefolgt, wonach auf die Verkündung abzustellen sei. Hier ist dem XI. Senat und dem BVerfG zu folgen, weil es für den Stpfl. mit Blick auf die Schutzwürdigkeit keinen Unterschied macht, ob die zweijährige Veräußerungsfrist vor dem 1.1.1999 oder dem 31.3.1999, beide Male aber vor der Gesetzesverkündung, abläuft.

► *Erfassung steuerfrei realisierter Wertsteigerungen:* Die wesentliche Neuerung in der Argumentation des BVerfG stellt die Berücksichtigung stfrei realisierter oder realisierbarer Wertsteigerungen dar. Erstmals erkennt das Gericht in voller Deutlichkeit an, dass der Gesetzgeber nicht ohne Weiteres befugt ist, auf bereits stfrei gebildetes Vermögen zuzugreifen (grundlegend KIRCHHOF, DSrR 2015, 717). Vielmehr muss die Stfreiheit bereits stfrei realisierter oder realisierbarer Wertsteigerungen auch nach einer Gesetzesänderung sichergestellt sein. Damit stellt das BVerfG den Steuergesetzgeber vor nicht unerhebliche Herausforde-

rungen. Jede Gesetzesänderung, die entsprechende Wertsteigerungen betrifft, muss künftig regeln, wie der nachträgliche Zugriff auf diese verhindert wird. Eine entsprechende Übergangsregelung könnte etwa ein besonderes Feststellungsverfahren vorsehen (dazu MUSIL/LAMMERS, BB 2011, 155). Konkret mit Blick auf die Wertermittlung bei § 23 hat die FinVerw. ein ausführliches Schreiben erlassen (BMF v. 20.12.2010 – IV C 1 - S 2256/07/10001:006, BStBl. I 2011, 14; geändert durch BMF v. 18.5.2015 – IV C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464). Dort wird typisierend eine lineare Wertermittlung festgelegt (ausführlich, insbes. zur Rechtsgrundlage WERNSMANN/NEUDENBERGER, FR 2014, 253). Näher zum Ganzen s. noch Anm. 296.

► *Verstoß gegen den Gleichheitssatz*: Das BVerfG stützt seinen Beschl. zusätzlich auch auf eine Verletzung des Gleichheitssatzes. Dadurch, dass die Besteuerung auch auf solche Fälle erstreckt werde, in denen die Veräußerungsfrist bereits bis zum Ende des Jahres 1998, also bis zum Abschluss eines vorangegangenen VZ, abgelaufen war, erfasse die Neuregelung solche Wertsteigerungen, die unter Geltung der alten Rechtslage hätten stfrei vereinnahmt werden können. Durch die nachträgliche stl. Erfassung trete nun eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zu früher erfolgten Veräußerungen ein, die nicht zu rechtfertigen sei. Auch diesem Ansatz ist zu folgen.

► *Noch nicht abgelaufene Spekulationsfrist*: In Fällen, in denen am 31.3.1999 die zuvor geltende Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war, ist hingegen keine Verfassungswidrigkeit der Verlängerung anzunehmen (einhellige Auffassung: BFH v. 18.4.2008 – IX B 6/08, BFH/NV 2008, 1329; BFH v. 19.8.2008 – IX R 71/07, BStBl. II 2009, 13; BFH v. 19.6.2009 – IX B 46/09, BFH/NV 2009, 1437; FG Ba-Württ. v. 12.2.2009 – 3 K 1217/07, EFG 2009, 1033, nrkr., NZB Az. BFH IX B 46/09; zurückgewiesen durch BFH v. 19.6.2009 – IX B 46/09, BFH/NV 2009, 1437; FG Hamb. v. 30.3.2009 – 6 K 74/08, EFG 2009, 1382, nrkr., NZB Az. BFH IX B 72/09, zurückgewiesen durch BFH v. 23.12.2009 – IX B 72/09, BFH/NV 2010, 932). Es besteht kein Vertrauensschutz hinsichtlich der Unveränderlichkeit der Rechtsordnung.

► *Rechtsfolge*: Das BVerfG hat die Neuregelung für die Fälle der unzulässigen Besteuerung von Wertsteigerungen für nichtig erklärt („ist nichtig, soweit ...“). Nicht ganz klar ist, was diese Nichtigerklärung bedeutet. Eine zeitlich begrenzte Nichtigkeit kann nicht die Lösung sein, weil in Fällen, in denen am 31.3.1999 die Veräußerungsfrist noch nicht abgelaufen war, keine Verfassungswidrigkeit vorlag. Die erweiterte Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken, die ab dem 1.4.1997 angeschafft wurden, ist verfassungsrechtl. also unbedenklich. Richtigerweise wird man das BVerfG dahingehend verstehen müssen, dass die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 39 Satz 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 so zu modifizieren ist, dass die geschützten Fälle nicht mehr erfasst werden. Als Folge ist zwar die Gesetzesänderung nicht per se unzulässig, es bedarf positiv gewendet jedoch einer Übergangsregelung, die zumindest die im Zeitpunkt der Gesetzesänderung bereits eingetretenen Wertsteigerungen von der Besteuerung ausnimmt (ebenso BRANDT, NWB 2004, F. 3, 12845; HEY, DStR 2007, 1; JOCHUM, NJW 2004, 1427; MICKER, BB 2002, 120; MÖSTL, DStR 2003, 720 [724]). Diese muss nicht zwingend durch den Gesetzgeber erfolgen, da die Entsch. des BVerfG bereits Gesetzeskraft hat (s. GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 18 [5/2015]). Die FinVerw. hat eine Anwendungsregelung erlassen (BMF v. 20.12.2010 – IV C 1 - S 2256/07/10001:006, BStBl. I 2011, 14; geändert durch BMF v. 18.5.2015 – IV C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464; dazu WERNSMANN/NEU-

DENBERGER, FR 2014, 253; s. auch BFH v. 6.5.2014 – IX R 39/13, BStBl. II 2015, 459; noch näher Anm. 296).

► *In der Praxis erfasste Fälle:* In der Praxis können solche Fälle von der Entsch. des BVerfG profitieren, bei denen die Anschaffung zwischen dem 31.12.1988 und dem 31.3.1997 erfolgt ist. Bei danach erfolgten Anschaffungen war die alte Veräußerungsfrist noch nicht abgelaufen, das Vertrauen mithin nicht schutzwürdig. Bei Anschaffungen vor 1989 liegt auch nach der neuen Gesetzeslage keine Steuerbarkeit vor. Außerdem sind nur Veräußerungen bis zum 31.3.2007 relevant. Allerdings gibt es noch eine Reihe von offenen Altfällen, die nun zu entscheiden sind.

► *BMF-Schreiben v. 20.12.2010 und v. 18.5.2015:* Deshalb hat die FinVerw. mit BMF v. 20.12.2010 (IV C 1 - S 2256/07/10001:006, BStBl. I 2011, 14; geändert durch BMF v. 18.5.2015 – IV C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464) eine weitreichende Anwendungsregelung erlassen. Es differenziert hier zwischen Veräußerungsgeschäften, die vor dem 1.4.1999 getätigt wurden, und solchen, die nach dem 31.3.1999 erfolgten. Bei Veräußerungsgeschäften vor dem 1.4.1999 wird von einer Nichtsteuerbarkeit ausgegangen, wenn die zweijährige Veräußerungsfrist im Veräußerungszeitpunkt bereits abgelaufen war. Bei Veräußerungsgeschäften nach dem 31.3.1999 will das BMF eine Aufteilung vornehmen. Wertzuwächse vor der Gesetzesverkündung seien nicht stbar, während danach erfolgte Wertsteigerungen stl. zu erfassen seien. Vereinfachend wird auf das Verhältnis der entsprechenden Besitzzeiten vor und nach der Verkündung abgestellt. Das Schreiben wurde nach einer teilweise abweichenden Entscheidung des BFH (v. 6.5.2014 – IX R 39/13, BStBl. II 2015, 459) modifiziert (BMF v. 18.5.2015 – IV C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464; s. ausführlich Anm. 296).

Weitere Rückwirkungsprobleme:

► *Keine rückwirkende Anwendung der Anschaffungsfiktion:* Abs. 1 Satz 2 sieht vor, dass als Anschaffung auch die Entnahme eines WG aus dem BV gilt. Diese Anschaffungsfiktion ist gem. § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 1999 anzuwenden. § 52 Abs. 39 idF des StEntG 1999/2000/2002 gilt nach richtiger Ansicht des BFH (v. 18.10.2006 – IX R 5/06, DStR 2006, 2167 [2168]) nicht, weil sich die Vorschrift nicht auf Abs. 1 Satz 2 erstreckt. Die Anschaffungsfiktion ist somit nur dann anzuwenden, wenn die Entnahme im VZ 1999 oder später erfolgt ist. Entnahmen vor diesem Zeitpunkt bleiben für die Besteuerung irrelevant, weil sie keine Anschaffungsfiktion auslösen können. Ein Rückwirkungsproblem stellt sich damit nicht (aA HORNIG, DStR 2005, 857).

► *Rückwirkungsprobleme bei Errichtung, Erweiterung und Ausbau von Gebäuden:* Der durch das StEntG 1999/2000/2002 eingefügte Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 sieht vor, dass ein Gebäude, das während der Frist des § 23 errichtet, ausgebaut oder erweitert worden ist, in die Besteuerung einzubeziehen ist. Dieser Neuregelung kann eine eigenständige Rückwirkungsproblematik innewohnen, wenn nämlich Wertsteigerungen infolge der baulichen Veränderung, die vor der Verkündung der Neuregelung erfolgten, nunmehr besteuert werden. Auch hier handelt es sich um eine unechte Rückwirkung, die ohne Übergangsregelung verfassungswidrig ist (so auch Hess. FG v. 14.1.2010 – 8 K 283/04, EFG 2010, 959, Vorlagebeschluss mittlerweile aufgehoben; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 20 [5/2015]; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 21 [4/2014]). Der Dispositionsschutz der Stpfl. lässt hier das Änderungsinteresse des Gesetzgebers zurücktreten. Die Übergangsregelung sollte Wertsteigerungen, die vor der Verkündung der Neurege-

lung am 31.3.1999 eingetreten sind, von der Besteuerung ausnehmen (so ausführlich auch ROSE, FR 2006, 441; SEER/DRÜEN, FR 2006, 661). Allerdings geht der Vorlagebeschluss des FG Münster v. 17.8.2009 (10 K 3918/05 E, EFG 2009, 1943, Vorlagebeschluss aufgehoben) hinsichtlich des Ausgangspunktes, die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung verstoße gegen rechtsstaatliche Grundsätze, zu weit (zustimmend aber INTEMANN, NWB 2009, 3241). Das BVerfG hat seine diesbezügliche Rspr. in BVerfG v. 7.7.2010 (2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76) bestätigt.

► *Zur rückwirkenden Gleichstellung von Entnahmen mit Anschaffungen* und ihrer verfassungsrechtl. Beurteilung s. mwN WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 22 (4/2014).

► *Zur Erstreckung der Rechtsprechung des BVerfG auf Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 s.* FG München v. 14.10.2011 – 8 K 103/11, EFG 2012, 409, rkr.

12 4. Strukturelles Erhebungsdefizit

Tipke-Urteil: Das BVerfG hat in seinem viel beachteten Tipke-Urteil (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 = BStBl. II 2005, 56) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b aF (jetzt Nr. 2) in der für die VZ 1997 und 1998 geltenden Fassung für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und damit nichtig erklärt, soweit er Veräußerungsgeschäfte mit Wertpapieren betrifft. Im Anschluss an BVerfG v. 27.6.1991 (2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = BStBl. II 1991, 654) sprach es aus, dass Art. 3 Abs. 1 GG auch eine gleichheitskonforme Steuererhebung verlange. Sei demgegenüber ein strukturelles Erhebungsdefizit festzustellen, so werde nicht das entsprechende Verfahrensrecht, sondern die materielle Steuernorm verfassungswidrig. Ein solches Vollzugsdefizit stellte das Gericht für die Besteuerung von Veräußerungserlösen aus Wertpapieren fest und erklärte die entsprechende Norm des EStG für nichtig (ausführlich HEY, DB 2004, 724; zu den strafrechtl. Konsequenzen s. SEIPL/WIESE, NStZ 2004, 542). Dem ist im praktischen Ergebnis, nicht aber in der Begr. und Konstruktion zu folgen, da der Schluss von der Verfassungswidrigkeit des Erhebungsdefizits auf die Verfassungswidrigkeit der materiellen Norm dogmatisch wenig überzeugt (so auch BIRK, StuW 2004, 277 [281]). Es hätte ausgereicht, den Vollzug der Steuernorm bis zu einer Neuregelung zu untersagen. Im Ergebnis werden Veräußerungserlöse aus Wertpapiergeschäften in den VZ 1997 und 1998 nicht besteuert.

Veranlagungszeiträume ab 1999: Was die VZ ab 1999 betrifft, so hat der BFH (v. 29.11.2005 – IX R 49/04, BStBl. II 2006, 178 = BFHE 211, 330; im Anschluss daran BFH v. 19.12.2007 – IX B 219/07, BStBl. II 2008, 382; BFH v. 23.5.2008 – IX B 111/04, BFH/NV 2008, 1477; aA noch Hess. FG v. 5.7.2007 – 1 V 1282/07, DStRE 2008, 20; FG München v. 11.10.2007 – 5 V 2785/07, DStR 2007, 2056; kritisch auch PAUS, DStZ 2006, 265; auch BÄUML, DStZ 2006, 109) entschieden, dass Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in der seither geltenden Fassung mit dem GG vereinbar sei. Durch die Schaffung des automatisierten Kontostammdatenabrufs habe der Gesetzgeber das strukturelle Erhebungsdefizit beseitigt. Zwar sei der Kontenabruf erst seit dem 1.4.2005 möglich. Jedoch könnten im Zuge des Abrufs auch frühere VZ (bis zur zehnjährigen Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung) in die Ermittlung einbezogen werden. Diesen Erwägungen ist zuzustimmen. Dies umso mehr, als der Gesetzgeber in der Folgezeit nicht untätig geblieben ist (so auch BFH v. 19.12.2007 – IX B 219/07, BStBl. II 2008, 382). Zwar war die Vollzugslage auch nach Einf. der Kon-

tostammdaten – insbes. wegen des weiter geltenden § 30a AO – nicht optimal (zusammenfassend MUSIL, DÖV 2006, 505). Durch das UntStReformG 2008 wurde jedoch mW ab dem 1.1.2009 eine Abgeltungsteuer eingeführt, die insbes. die verfassungsrechtl. problematischen Kapitaleinkünfte und Veräußerungserlöse aus Wertpapieren erfasst (zu deren Verfassungsmäßigkeit s. einerseits ECKHOFF, FR 2007, 989; andererseits ENGLISCH, StuW 2007, 221; zusammenfassend MUSIL, FR 2010, 149). Die entsprechenden materiellen Tatbestände wurden in § 20 konzentriert, so dass die verfassungsrechtl. Bedenken mit Blick auf § 23 nachhaltig ausgeräumt sind.

Veranlagungszeiträume vor 1997: Die Frage, ob die Verfassungswidrigkeit auch auf VZ vor 1997 zu beziehen ist, war zunächst teilweise ungeklärt. Der BFH hat entschieden, dass zumindest bis einschließlich VZ 1993 die Vorschriften des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b aF anwendbar blieben, auch soweit das BVerfG sie für verfassungswidrig erklärt habe. In den VZ bis 1993 sei dem Gesetzgeber eine Übergangs-Änderungsfrist zuzubilligen gewesen, da die Verfassungswidrigkeit seinerzeit nicht erkannt worden sei (BFH v. 1.6.2004 – IX R 35/01, BStBl. II 2005, 26). Problematischer war der Zeitraum 1994–1996. Hier hatte zunächst das FG Münster dem BVerfG gem. Art. 100 Abs. 1 GG die Frage zur Entsch. vorgelegt, ob die für die VZ 1997 und 1998 festgestellte Verfassungswidrigkeit auch auf die VZ 1994–1996 zu erstrecken sei (FG Münster v. 13.7.2005 – 10 K 6837/03 E, DStRE 2005, 1203, aufgehoben; ähnlich, aber nur für VZ 1996 FG Münster v. 5.4.2005 – 8 K 4710/01 E, EFG 2005, 1117, aufgehoben). Das BVerfG hat diese Vorlagen mittlerweile als unzulässig abgewiesen (BVerfG v. 18.4.2006 – 2 BvL 8, 12/05, HFR 2006, 716). Im Nachgang hierzu hat das FG Münster nunmehr besagte Vorschrift auch für den VZ 1996 als verfassungskonform angesehen (FG Münster v. 14.9.2006 – 8 K 4710/01 E, EFG 2007, 133, rkr.). Nunmehr hat auch der BFH entschieden, dass für das Jahr 1996 keine Verfassungswidrigkeit anzunehmen ist. Die dem Gesetzgeber zuzubilligende Übergangszeit sei noch nicht abgelaufen gewesen (BFH v. 15.1.2008 – IX R 31/07, DStRE 2008, 1059; BFH v. 13.2.2008 – IX R 61/07, BFH/NV 2008, 1485; BFH v. 11.2.2014 – IX R 10/12, BFH/NV 2014, 1020; glA auch FG Düss. v. 16.3.2007 – 18 K 12/05 E, EFG 2007, 1607, rkr.; Nds. FG v. 8.5.2007 – 15 K 96/07, DStRE 2007, 1316, rkr.; FG Hamb. v. 25.5.2007 – 6 K 28/07, EFG 2007, 1606, rkr.). Insgesamt wird man prognostizieren dürfen, dass die Rspr. außerhalb der VZ 1997 und 1998 keine Verfassungswidrigkeit mehr annehmen wird. Dem ist mit Blick auf die nunmehr geänderte Vollzugssituation zuzustimmen, auch wenn in der Praxis Defizite bleiben werden.

Keine Übertragung auf andere Fallgruppen: Die Entsch. des BVerfG zur Nichtigkeit des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b aF mit Blick auf Wertpapiergeschäfte lässt sich nach zutreffender Ansicht der Rspr. nicht auf andere Veräußerungsgeschäfte übertragen. Dies gilt etwa für Spekulationsgewinne aus Fremdwährungsanlagen (FG Hamb. v. 19.2.2009 – 3 K 208/07, EFG 2009, 1103, rkr.) und Einnahmen aus Stillhalterprämien (BFH v. 6.11.2008 – 5 K 137/07, juris, rkr.; FG Hamb. v. 31.7.2008 – 5 K 40/07, EFG 2009, 34, rkr.; FG Düss. v. 18.11.2008 – 13 K 2614/05 E, juris, rkr.). Zu Recht geht die finanzgerichtliche Rspr. davon aus, dass es auf eine vergleichbar defizitäre Vollzugssituation bei anderen Veräußerungsgeschäften nicht ankommt, weil das Defizit dem Gesetzgeber jedenfalls nicht zugerechnet werden kann. So bestanden bei Stillhalterprämien weder für die Jahre 1997 und 1998 noch für die Vorjahre Anhaltspunkte für eine defizitäre Vollzugssituation, die den Gesetzgeber zum Han-

deln verpflichtet hätten (so auch FG Hamb. v. 31.7.2008 – 5 K 40/07, EFG 2009, 34, rkr.).

Folgen der Nichtigkeit in den Jahren 1997 und 1998: Die Nichtigkeit der Vorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b aF in den Jahren 1997 und 1998 bringt zT Folgeprobleme mit sich. So fragt sich etwa, wie Einkünfte zu behandeln sind, die unter die nichtige Vorschrift, gleichzeitig aber auch unter die subsidiär anwendbare Vorschrift des § 17 fallen. Teilweise wurde angenommen, § 17 komme wegen der weiterhin anwendbaren Subsidiaritätsregelung des Abs. 2 Satz 2 nicht zur Anwendung (so FG Berlin-Brandenb. v. 22.8.2008 – 6 S 1617/04 PKH, EFG 2009, 207, rkr.). Demgegenüber hat der BFH zutreffend entschieden, dass die Subsidiaritätsregel ins Leere gehe und deshalb auch nicht mehr anzuwenden sei, wenn die zugrunde liegende Norm nichtig sei (BFH v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, BFHE 226, 296 = DStR 2009, 2295). Subsidiarität kann immer nur gegenüber einer gültigen Norm bestehen. Weiterhin wurde vom BFH entschieden, dass die Feststellung der Verfassungswidrigkeit keine neue Tatsache iSv. § 173 AO darstelle, die zu einer Änderung von StBescheiden verpflichte (BFH v. 12.5.2009 – IX R 45/08, BStBl. II 2009, 891). Schließlich kommt bei bestandskräftiger StFestsetzung für die Jahre der Nichtigkeit kein Erlass aus Billigkeitsgründen aufgrund dieser Nichtigkeit in Betracht (BFH v. 29.9.2008 – IX B 93/08, BFH/NV 2009, 6; BFH v. 17.12.2008 – IX B 129/08, BFH/NV 2009, 577; ebenso FG Hamb. v. 18.1.2007 – 5 K 43/05, EFG 2007, 1217, rkr.).

13 5. Verlustverrechnungsbeschränkung

Grundsätzliche Verfassungsmäßigkeit: Der BFH hatte zu entscheiden, ob die Verlustausgleichsregelung des Abs. 3 Satz 8 aF (nunmehr Satz 7) verfassungsgemäß ist. Er hat dies bejaht (BFH v. 18.10.2006 – IX R 28/05, BStBl. II 2007, 259; im Anschluss daran BFH v. 7.11.2006 – IX R 45/04, BFH/NV 2007, 1473; BFH v. 6.3.2007 – IX R 31/04, BFH/NV 2007, 1478; BFH v. 23.10.2008 – IX B 125/08, BFH/NV 2009, 25; BFH v. 27.7.2011 – VI B 160/10, BFH/NV 2011, 1869; BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019). Zur Begr. führt er aus, private Veräußerungsgeschäfte wiesen gegenüber anderen Einkunftsarten Unterschiede auf, die die Beschränkung des Verlustausgleichs rechtfertigen könnten. Insbesondere würden nur Wertveränderungen innerhalb einer bestimmten Frist besteuert, so dass es der Stpfl. in der Hand habe, ob sich ein stbarer Gewinn realisiere oder nicht. Ohne die Beschränkung in Abs. 3 Satz 8 könne der Stpfl. seine Verhältnisse so einrichten, dass nur die Verluste, nicht aber die Gewinne stl. berücksichtigt würden. Das Nettoprinzip fordere auch keine volle Verlustberücksichtigung in jedem VZ, sondern nur, dass die Verluste irgendwann in der Zeit berücksichtigt werden könnten. Dem trage Abs. 3 Satz 9 aF (nunmehr Satz 8) Rechnung, indem er eine beschränkte Verrechnung zulasse. Diesen Erwägungen ist uE zuzustimmen. Es ginge zu weit, wollte man von Verfassungen wegen eine periodengetreue Verlustberücksichtigung für alle Einkunftsarten und -quellen fordern. Der bestehende Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers wurde bei Abs. 3 Sätze 7 und 8 nicht verletzt (ebenso GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 234 [5/2015]; differenzierend WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. F 15 ff., 31 [4/2014]; aA HEY in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, § 8, Rn. 559).

Konsequenzen aus BVerfG v. 30.9.1998 für die Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten:

► *BVerfG v. 30.9.1998*: Mit Beschl. BVerfG v. 30.9.1998 (2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028) hat das BVerfG die Regelungen über die Verlustverrechnung bei Leistungen iSd. § 22 Nr. 3 aF für verfassungswidrig erklärt. Nach dieser Entsch. verstößt der völlige Ausschluss der Verlustverrechnung bei laufenden Einkünften aus der Vermietung beweglicher Gegenstände nach § 22 Nr. 3 aF gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Da die Verlustverrechnung im Rahmen des § 23 nach den gleichen Regeln erfolgte, sah der Gesetzgeber zu Recht Handlungsbedarf auch für diese Vorschrift.

► *Gesetzliche Neuregelung ab 1999*: Die durch das StEntG 1999/2000/2002 geänderte Verlustregelung für § 23 lässt wieder eine zumindest teilweise Verlustberücksichtigung zu. Insbesondere ist ein überperiodischer Verlustabzug möglich. Die Regelung gilt ab dem VZ 1999.

Für VZ vor 1999 ist keine gesetzliche Änderung eingetreten. Entgegen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers, die Neuregelung in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 22 des Gesetzentwurfs, BTDrucks. 14/23, 14/265), enthält das verabschiedete Gesetz keine spezielle Anwendungsregelung zur Verlustverrechnung. Damit kommt die allgemeine Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 zum Tragen mit der Folge, dass die Regelung ab dem VZ 1999 gilt. Dies ist zwar inkonsequent, aber wegen der eindeutigen Formulierung der Anwendungsregelung zunächst hinzunehmen (s. auch BFH v. 1.6.2004 – IX R 35/01, BStBl. II 2005, 26). Im Wege einer verfassungskonformen Auslegung können für frühere VZ gleichwohl die allgemeinen Verlustverrechnungsgrundsätze zur Anwendung kommen (s. sogleich).

► *Veranlagungszeiträume 1997 und 1998*: Der BFH hat sich in mehreren Entscheidungen mit Verfassungsfragen der Verlustberücksichtigung vor dem VZ 1999 beschäftigt. In BFH v. 14.7.2004 (IX R 13/01, BStBl. II 2005, 125) geht das Gericht davon aus, dass für die VZ 1997 und 1998 keine Verlustberücksichtigung bei Wertpapiergeschäften erfolgen könne, weil aufgrund des Urts. des BVerfG v. 9.3.2004 (2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 = BStBl. II 2005, 56) die Besteuerungsgrundlage für diese beiden Jahre entfallen sei. Dem ist zuzustimmen (so auch WAGNER, DStZ 2005, 251 [258]). Soweit allerdings andere WG betroffen sind, gelten die zu den VZ vor 1997 entwickelten Grundsätze (s. sogleich).

► *Veranlagungszeiträume vor 1997*: Für VZ vor 1997 hält der BFH v. 1.6.2004 (IX R 35/01, BStBl. II 2005, 26; s. auch BFH v. 7.9.2004 – IX R 73/00, BFH/NV 2005, 51; BFH v. 17.4.2007 – IX R 23/06, DStR 2007, 1076) die allgemeinen Regeln über die Verlustberücksichtigung für anwendbar. Die Regelung der als verfassungswidrig einzustufenden Verrechnungsbeschränkung des Abs. 4 Satz 3 aF sei verfassungskonform einzuschränken. Eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG komme nicht in Betracht. Die verfassungsrechtl. gebotene Auslegung führe zu einer Erstreckung der Grundsätze des zu § 22 Nr. 3 ergangenen Beschlusses (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 = BStBl. II 2005, 56) auf die hier vorliegende Konstellation. Danach seien die allgemeinen Regeln anwendbar, weil sich der Gesetzgebungsauftrag nur auf die Zukunft beziehe. Diesen Erwägungen kann gefolgt werden, weil der Gesetzgeber eine Rückerstreckung der gesetzlichen Neuregelung für entbehrlich gehalten hat. Wie bereits dargelegt, erstreckt sich die Nichtigkeit der Besteuerung von Wertpapiergeschäften nicht auf VZ vor 1997 (s. ausführlich Anm. 12). Verluste sind somit grds. in vollem Umfang zu berücksichtigen.

► **Verlustverrechnung angesichts der Abgeltungsteuer – Streichung der Sätze 9 und 10:** Mit Blick auf die Einführung der Abgeltungsteuer musste entschieden werden, wie lange Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften noch mit entsprechenden Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. § 52a Abs. 11 Satz 11 aF begrenzte die Anwendbarkeit der Verlustverrechnungsregelungen des Abs. 3 Sätze 9 und 10 auf VZ bis 2013. Dementsprechend wurden die Sätze 9 und 10 von § 23 Abs. 3, die eine entsprechende Verrechnungsmöglichkeit vorsahen, durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) aufgehoben. Diese zeitliche Begrenzung der Verlustverrechnungsmöglichkeit löst verfassungsrechtl. Bedenken aus, weil sie zur Entstehung endgültig nicht abzugsfähiger Verluste führen kann (dazu mwN WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. F 38 [4/2014]). Allerdings dürfte die Regelung aufgrund der Befugnis des Gesetzgebers zur zeitlichen Begrenzung von Übergangsregelungen verfassungskonform sein (ebenso Sächs. FG v. 10.11.2015 – 2 K 741/15, juris, nrkr., Rev. eingelegt, Az. BFH IX R 48/15). Gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme besitzt der Gesetzgeber einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften (vgl. etwa BVerfG v. 28.4.1999 – 1 BvL 32/95, BVerfGE 100, 1 [39]; BVerfG v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1). Dieser dürfte vorliegend noch nicht überschritten sein, weil die Umstellung auf die Abgeltungsteuer einen tiefgreifenden Systemwechsel beinhaltet und ein fünfjähriger Übergangszeitraum als hinreichend lang anzusehen ist (aA etwa HEY, FR 2014, 349; OHO/HAGEN/LENZ, DB 2007, 1322).

V. Geltungsbereich des § 23

14 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 23 findet nur Anwendung, wenn die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften nicht zu einer anderen Einkunftsart gehören (Subsidiarität, s. näher Anm. 255).

Körperschaftsteuer: Nach § 8 Abs. 1 KStG gilt § 23 grds. auch für die KSt. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen beziehen also, wenn die Voraussetzungen des § 23 erfüllt sind, sonstige Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7. Dies kann jedoch nur bei beschränkt stpfl. Körperschaften und Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 KStG der Fall sein. Bei unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG gehören die Einkünfte aus den privaten Veräußerungsgeschäften nach § 8 Abs. 2 KStG dagegen stets zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

15 2. Persönlicher Geltungsbereich

Natürliche Personen: Zu versteuern haben Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 alle unbeschränkt stpfl. natürlichen Personen, auch eine Mehrheit von Personen, zB Miterben in einer ungeteilten Erbengemeinschaft oder mehrere Bruchteilseigentümer. Das gilt grds. auch dann, wenn sich die veräußerten Vermögensgegenstände im Ausland befinden (s. hierzu jedoch Anm. 16).

► *Beschränkt steuerpflichtige* natürliche Personen erzielen zVE aus privaten Veräußerungsgeschäften nur, wenn es sich um inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 8 handelt (s. hierzu Anm. 16 und § 49 Anm. 1010 ff.).

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen: Siehe Anm. 14.

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

16

Beschränkte Steuerpflicht: Beschränkt stpfl. Personen versteuern Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 49 Abs. 1 Nr. 8 nur, wenn Gegenstand der privaten Veräußerungsgeschäfte inländ. Grundstücke, inländ. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder Anteile an KapGes. mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland bei Beteiligung iSd. § 17 Abs. 1 sind; s. hierzu § 49 Anm. 1010 ff.

Vermögen im Ausland: Unbeschränkt stpfl. Personen müssen grds. die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften auch dann im Inland versteuern, wenn die Gegenstände im Ausland veräußert wurden (BFH v. 6.11.2015 – IX B 54/15, BFH/NV 2016, 194). Hiervon können sich Abweichungen durch DBA ergeben; dabei kommt es auf die Regelungen in den jeweiligen DBA an. Nach BFH v. 19.5.1982 (I R 257/78, BStBl. II 1982, 768) hat zB ein unbeschränkt Stpfl. Einkünfte aus der Veräußerung eines Kaufoptionsrechts, das ein in Spanien gelegenes Grundstück betrifft, nach dem DBA-Spanien in der Bundesrepublik Deutschland nach § 23 zu versteuern (s. Anm. HFR 1982, 556, zum Ort der Belegenheit des veräußerten Gegenstands). Anders kann es im Fall der Veräußerung von in Spanien belegenem Grundbesitz liegen; dazu Nds. FG v. 4.3.2010 – 10 K 259/08, EFG 2010, 1133, rkr.; FG Münster v. 23.6.2010 – 12 K 2029/07 E, PISStB 2010, 229, rkr.

Einstweilen frei.

17–19

VI. Verhältnis des § 23 zu anderen Vorschriften

20

Verhältnis zu betrieblichen Einkünften: Gehören die veräußerten WG zum BV eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, Gewerbebetriebs oder Betriebs iSd. § 18 Abs. 1, so geht die Besteuerung nach der jeweiligen Gewinneinkunftsart vor (§ 23 Abs. 2); s. hierzu Anm. 255. § 23 hat nach der Streichung von Abs. 2 Satz 2 auch keinen Vorrang mehr vor § 17 (s. Anm. 256).

Verhältnis zu den Einkünften aus Kapitalvermögen: Seit der Neuregelung durch das UntStReformG 2008 ist auch die Veräußerung der Quelle von Kapitaleinkünften einheitlich in § 20 geregelt. Die Vorschrift geht entsprechend Abs. 2 den Einkünften aus § 23 vor. Die mitunter komplexen Abgrenzungsprobleme sind entfallen. Zur früheren Regelung der Besteuerung von Finanzinnovationen in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 s. DAHM/HAMACHER, WM Sonderbeilage 3/1994, 21; SCHUMACHER, DB 1996, 1843 (1848).

Verhältnis zu § 22 Nr. 3: Die Besteuerung nach § 22 Nr. 3 erfasst keine Veräußerungsvorgänge; sie konkurriert deshalb nicht mit der Besteuerung nach § 23 (s. § 22 Anm. 384).

Verhältnis zu § 10d: Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 8 findet nach Maßgabe des § 10d ein Verlustabzug mit Einkünften iSd. § 23 im Vorjahr und den folgenden VZ statt (s. Anm. 321).

Verhältnis zu den Vorschriften des InvStG: Der früher in § 8 Abs. 5 InvStG enthaltene Verweis auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Unternehmensteuerreform 2008 entfallen. Zur alten Rechtslage s. die Voraufgabe (Stand August 2007, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Verhältnis zur Grunderwerbsteuer: Die GrESt wirkt sich auf die Einkünfte aus § 23 – falls sie vom Erwerber übernommen wird – dadurch aus, dass sie die AK erhöht und dadurch die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften mindert (s. Anm. 271 und 275 f.; Berechnungsbeispiele hierzu bei STRUNZ, DVR 1988, 3).

Verhältnis zum REIT-Gesetz: Auch der ursprünglich in § 19 Abs. 2 REIT-Gesetz enthaltene Verweis auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Unternehmensteuerreform 2008 entfallen.

21–24 Einstweilen frei.

25

VII. Zurechnung der Einkünfte

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind grds. dem Stpfl. persönlich zuzurechnen, der (wirtschaftlicher) Eigentümer eines Gegenstands ist und diesen veräußert. Sind mehrere Personen Eigentümer, sind diesen die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften entsprechend ihren Eigentumsanteilen zuzurechnen (s. hierzu allg. § 2 Anm. 100 ff., 144). Dies gilt auch, wenn an dem veräußerten Gegenstand ein Nießbrauch bestellt ist (s. § 2 Anm. 280).

Zur Zurechnung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn die Veräußerung durch Ehegatten erfolgt, s. § 2 Anm. 195.

Veräußern Eltern als gesetzliche Vertreter Vermögensgegenstände, die ihren minderjährigen Kindern gehören, so sind etwaige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften grds. den Kindern zuzurechnen, weil deren Vermögen betroffen und auch vermehrt wird. Dies kann jedoch im Einzelfall anders sein. Die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sind zB den Eltern zuzurechnen, wenn sie ein auf den Namen ihres Kindes lautendes Kontokorrentkonto einrichten, darüber Veräußerungsgeschäfte im Namen des Kindes mit von ihnen geschenkten Beträgen abwickeln und anschließend über das Guthaben im eigenen Interesse verfügen (Hess. FG v. 12.5.1982 – VII 493/79, EFG 1983, 125, rkr.). Das gilt auch, wenn die Kinder bereits volljährig sind (FG Rhld.-Pf. v. 29.4.2008 – 5 K 2200/05, juris, rkr.).

26–29 Einstweilen frei.

30

VIII. Verfahrensfragen zu § 23

Gesonderte Feststellung der Einkünfte: Gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind Einkünfte gesondert festzustellen, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt sind und deshalb eine Zurechnung der Einkünfte an diese Personen vorzunehmen ist. Demnach sind – sofern die veräußerten WG mehreren Personen gehören (s. hierzu Anm. 25) – die Einkünfte aus den privaten Veräußerungsgeschäften gesondert festzustellen (s. OFD Koblenz v. 28.8.2001, FR 2001, 1248). Die gesonderte Feststellung unterbleibt aber, wenn es sich um Fälle von geringerer Bedeutung handelt (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO). Über die Fra-

ge, ob und ggf. inwieweit die Veräußerung des Anteils an einer PersGes. ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 ist, ist nicht im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung nach §§ 179 ff. AO zu entscheiden (BFH v. 13.10.1993 – X R 49/92, BStBl. II 1994, 86).

Verfahrensrechtliche Fragen der Verlustberücksichtigung: Siehe Anm. 322.

Einstweilen frei.

31–48

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Tatbestand der privaten Veräußerungsgeschäfte**

I. Regelungsinhalt des Abs. 1

49

Abs. 1 bestimmt, welche Geschäfte private Veräußerungsgeschäfte sind und welche Voraussetzungen im Einzelnen für die Annahme von privaten Veräußerungsgeschäften erfüllt sein müssen.

Abs. 1 Satz 1 behandelt die einzelnen privaten Veräußerungsgeschäfte, nämlich in

- Nr. 1 die Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren zwischen Anschaffung und Veräußerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1), die Einbeziehung der in diesem Zeitraum errichteten Gebäude, Eigentumswohnungen usw. in die Besteuerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) sowie die Ausnahme von der Besteuerung für WG, die zwischen Anschaffung (Errichtung) und Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3),
- Nr. 2 die Veräußerung von anderen WG, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1), den Ausschluss der Besteuerung für WG des täglichen Gebrauchs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2), die Anwendung des Fifo-Verfahrens bei Anschaffung und Veräußerung von Fremdwährungsbeträgen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3) sowie die Verlängerung der Veräußerungsfrist auf zehn Jahre im Falle wirtschaftlicher Zwischennutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4).

Abs. 1 Satz 2 besagt, dass als Anschaffung auch die Überführung eines WG in das PV (durch Entnahme aus dem BV oder durch Betriebsaufgabe) gilt.

Abs. 1 Satz 3 ordnet an: Bei unentgeltlichem Erwerb sind dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung des WG durch den Rechtsvorgänger und die der Anschaffung gleichzusetzenden Maßnahmen des Rechtsvorgängers zuzurechnen.

Abs. 1 Satz 4 schreibt vor, dass die Anschaffung/Veräußerung einer Beteiligung an einer PersGes. als Anschaffung/Veräußerung der anteiligen WG gilt.

Abs. 1 Satz 5 regelt, dass die Einlage eines WG in das BV (wenn die Veräußerung innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung des WG erfolgt) und die verdeckte Einlage in eine KapGes. als Veräußerung anzusehen sind.

Im ersten Teil von Abs. 1 Satz 1 ist insbes. der Begriff des privaten Veräußerungsgeschäfts enthalten. Dieser wird wegen seiner herausgehobenen Bedeutung für alle Tatbestände des Abs. 1 vor die Klammer gezogen und im Zusammen-

hang kommentiert (s. Anm. 50–80). Allgemein stellt sich auch die Frage, ob für das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts eine Spekulationsabsicht erforderlich ist (s. dazu Anm. 81). Schließlich ist fraglich, ob § 23 eine Einkünftezielungsabsicht voraussetzt (s. Anm. 82).

II. Privates Veräußerungsgeschäft (Abs. 1 Satz 1 Teil 1)

Schrifttum: TULLIUS, Spekulationsbesteuerung bei Grundstücken, BB 1960, 169; VANGERO, Zur Tragweite des Begriffes der Spekulationsgeschäfte (§ 23 EStG), StuW 1970, 329; EN, Grundstücksveräußerungen unter Zwang und Spekulationsgeschäfte, DB 1976, 317; BERGMANN, Fristenberechnung bei Spekulationsgeschäften mit Grundstücken, BB 1979, 569; FELLA, Die Besteuerung von Spekulationsgeschäften iSd. § 23 EStG, StWa. 1982, 115; EL, Zur Berechnung der Spekulationsfrist bei Grundstücksgeschäften, DB 1983, 2498; GROH, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, StuW 1984, 217; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Private Veräußerungsgeschäfte (Spekulationsgeschäfte) nach § 23 EStG im Rahmen von Trennungs- und Scheidungsvereinbarungen, DStZ 2002, 9; FISCHER, Anmerkung zu BFH v. 27.6.2006 – IX R 47/04, jurisPR-SteuerR 51/2006; FUHRMANN/ROSNER, Erfordert ein Grundstücksveräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG den Übergang des dinglichen Eigentums?, DStZ 2006, 152; BODE, Anmerkung zu BFH v. 10.2.2015 – IX R 23/13, FR 2015, 660; MIRBACH/RIEDEL, Zur Auswirkung der Genehmigung eines Dritten auf die Behaltensfrist des § 23 EStG, FR 2015, 272; PODEWILS, Keine analoge Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf die Besteuerung von Schadensersatzleistungen, jurisPR-SteuerR 49/2015, Anm. 3; SCHIEBL, Private Veräußerungsgeschäfte unter aufschiebender Bedingung oder „Zustimmungsvorbehalt“, jM 2015, 298; TROSSEN, Private Veräußerungsgeschäfte bei Immobilien – steuerliche Fallstricke beachten!, jM 2015, 23.

50 1. Grundsatz

Die Zuordnung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften ist in § 22 Nr. 2 geregelt (s. Anm. 8). Der Begriff der privaten Veräußerungsgeschäfte wird in § 23 Abs. 1 definiert. Die Vorschrift unterscheidet zwischen Veräußerungsgeschäften

- bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (Satz 1 Nr. 1),
- bei anderen WG (Satz 1 Nr. 2).

Für beide Tatbestände gilt ein einheitlicher Begriff des privaten Veräußerungsgeschäfts. Für die Annahme eines solchen Geschäfts ist ein entgeltlicher schuldrechtl. Vertrag erforderlich, der auf Übertragung eines WG gerichtet ist (s. dazu Anm. 51). Dieser muss grds. wirksam sein (s. Anm. 53). Ein Veräußerungsgeschäft liegt auch nur dann vor, wenn eine dingliche Erfüllung erfolgt (s. Anm. 54). Unter den Begriff der Veräußerung fallen nicht nur Kaufverträge, sondern auch wirtschaftlich gleichzustellende Vorgänge (s. Anm. 64 ff.). Problematisch sind hingegen Enteignungen oder Veräußerungen unter Zwang (s. dazu Anm. 73 ff.).

2. Schuldrechtliche Verträge

51 a) Maßgeblichkeit des schuldrechtlichen Vertrags

Als Veräußerungsgeschäft wird nach stRspr. und Verwaltungspraxis idR der auf die Übertragung des WG gerichtete schuldrechtl. Vertrag angesehen; der Zeit-

punkt des Abschlusses dieses Vertrags (und nicht des dinglichen Erfüllungsgeschäfts) ist für die Berechnung der Fristen (s. Anm. 115) maßgebend.

ZB RFH v. 14.3.1928, RStBl. 1928, 180; RFH v. 21.12.1932, RStBl. 1933, 477; BFH v. 23.9.1966 – VI 147/65, BStBl. III 1967, 73; BFH v. 19.10.1971 – VIII R 84/71, BStBl. II 1972, 452; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311; BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 751; BFH v. 13.12.2005 – IX R 14/03, BStBl. II 2006, 513; BFH v. 12.5.2011 – IV R 37/09, BFH/NV 2012, 41; BFH v. 8.4.2014 – IX R 18/13, BStBl. II 2014, 826; EL, DB 1983, 2498.

Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass sich der Stpfl. Werterhöhungen von WG innerhalb einer bestimmten Frist schon mit dem Abschluss des schuldrechtl. Verpflichtungsgeschäfts wirtschaftlich zuführt (BFH v. 26.8.1975 – VIII R 61/72, BStBl. II 1976, 64; vgl. auch BFH v. 27.10.1967 – VI R 127/66, BStBl. II 1968, 142). Insoweit gilt nach § 23 Abs. 1 ein abweichender Begriff des Veräußerungsgeschäfts gegenüber § 6b (vgl. § 6b Anm. 30), § 16 (vgl. § 16 Anm. 60) und § 17 (vgl. § 17 Anm. 70; BFH v. 30.6.1983 – IV R 113/81, BStBl. II 1983, 640); s. auch BFH v. 14.12.1982 (VIII R 54/81, BStBl. II 1983, 315 [317]).

b) Notwendiger Inhalt des Vertrags

52

Lieferungsverpflichtung: Ein schuldrechtl. Vertrag ist nur ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1, wenn er die Verpflichtung beinhaltet, ein WG zu liefern (BFH v. 8.12.1981 – VIII R 125/79, BStBl. II 1982, 618, zu einem privaten Devisentermingeschäft), also das Eigentum an einer Sache zu übertragen oder Rechte abzutreten. Ohne eine solche Lieferungsverpflichtung kann nicht von der Veräußerung eines WG gesprochen werden (so die frühere Rspr. des BFH v. 6.12.1983 – VIII R 172/83, BStBl. II 1984, 132; BFH v. 25.8.1987 – IX R 65/86, BStBl. II 1988, 248, zu privaten Devisentermingeschäften vor der Gesetzesänderung – Einfügung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – durch das StEntG 1999/2000/2002). Danach sind insbes. Kauf- und Tauschverträge Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1 (vgl. BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792). Eine Lieferungsverpflichtung ist auch anzunehmen, wenn die Veräußerung trotz eines Wiederkaufsrechts an eine andere Person als den Wiederkaufsberechtigten erfolgt (RFH v. 22.9.1938, RStBl. 1939, 83); zur Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen durch den Wiederkaufsberechtigten s. Anm. 289.

Vorvertrag: Auch ein rechtl. wirksamer und beide Parteien bindender Vorvertrag, einen Kaufvertrag über ein Grundstück abzuschließen, ist ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 (BFH v. 13.12.1983 – VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311; auch BFH v. 23.1.1992 – IV R 95/90, BStBl. II 1992, 553). Ein wirksamer Vorvertrag setzt voraus, dass sich die Vertragspartner über alle rechtserheblichen Merkmale geeinigt haben und dass der Inhalt des abzuschließenden Hauptvertrags im Übrigen zumindest bestimmbar ist. Weil in einem solchen Fall der Vorvertrag – anders als in dem Fall, in dem lediglich ein bindendes Verkaufsangebot vorliegt (s. Anm. 66) – dieselbe rechtl. Bindungswirkung wie ein Hauptvertrag hat, ist es gerechtfertigt, den Vorvertrag als Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 zu behandeln (ebenso zur Frage, ob aufgrund eines Vorvertrags eine Anschaffung vorliegt, BFH v. 23.4.1965 – VI 189/84, StRK EStG [bis 1974] § 23 R. 24). Im Urteilsfall BFH v. 13.12.1983 (VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311) war die Bindung der zum Verkauf verpflichteten Person noch durch die Eintragung einer Auflassungsvormerkung und einer Sicherungshypothek verstärkt; dies war jedoch für die Entsch. – wie aus dem Leitsatz des Urteils zu entnehmen ist – nicht ausschlaggebend.

53 c) **Rechtswirksamkeit des Vertrags**

Ein schuldrechtl. Vertrag kann grds. nur ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 sein, wenn er rechtswirksam zustande gekommen ist (vgl. BFH v. 19.10.1971 – VIII R 84/71, BStBl. II 1972, 452 [454]; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311; FG Münster v. 11.1.1968 – Ia 427-429/65, EFG 1968, 459, rkr.). Die Rspr. nimmt auch dann ein Veräußerungsgeschäft an, wenn ein Vertrag zwar unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen wurde, die rechtsgeschäftlichen Erklärungen beider Vertragspartner aber innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind (BFH v. 10.2.2015 – IX R 23/13, BStBl. II 2015, 487).

Rechtswirksamkeit: Die Rechtswirksamkeit des Veräußerungsvertrags ist nach zivilrechtl. Rechtsgrundsätzen zu beurteilen (vgl. BFH v. 17.12.1997 – X R 88/95, BStBl. II 1998, 343). Insbesondere muss die gesetzlich vorgeschriebene Form beachtet sein, zB die notarielle Beurkundung bei Grundstücksgeschäften nach § 311b BGB (früher § 313 BGB). Ohne Rechtswirksamkeit des schuldrechtl. Vertrags kann idR ein Veräußerungsgewinn nicht verwirklicht sein (BFH v. 8.4.2014 – IX R 18/13, BStBl. II 2014, 826). Wird nach einem rechtsunwirksamen schuldrechtl. Vertrag durch Übereignung das dingliche Geschäft vollzogen, ist die Übereignung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) als Veräußerung iSd. Abs. 1 anzusehen (vgl. BFH v. 23.4.1965 – VI 189/64, StRK EStG [bis 1974] § 23 R. 24). BFH v. 15.12.1993 (X R 49/91, BStBl. II 1994, 687) hat entschieden, dass ein unvollständig beurkundeter und deshalb formunwirksamer Kaufvertrag über ein Grundstück nach § 41 Abs. 1 AO eine für die Berechnung der Zweijahresfrist (nach heutigem Recht „Zehnjahresfrist“) maßgebende Veräußerung ist, sofern die Vertragsparteien das wirtschaftliche Ergebnis des Kaufvertrags eintreten und bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 AO). Für die stl. Beurteilung kommt es nach der Rspr. des BFH entscheidend darauf an, ob die Parteien eine rechtl. Bindungswirkung herbeiführen wollten (BFH v. 8.4.2014 – IX R 18/13, BStBl. II 2014, 826; BFH v. 10.2.2015 – IX R 23/13, BStBl. II 2015, 487; auch TROSSEN, jM 2015, 23 [26]).

Streiten Vertragsparteien über die Wirksamkeit eines Kaufvertrags und wird die Wirksamkeit in einem später vereinbarten Vergleich bestätigt, so gilt für die Berechnung der Zehnjahresfrist der Zeitpunkt des ursprünglichen Vertrags und nicht der des Vergleichs (vgl. FG Ba.-Württ. v. 14.4.1994 – 14 K 71/91, EFG 1994, 1002, rkr.).

Schwebende Unwirksamkeit: Wirkt bei einem (notariellen) Kaufvertrag auf der Käuferseite ein vollmachtloser Vertreter mit und genehmigt der Käufer den Vertrag außerhalb der Veräußerungsfrist, so ist das Geschäft nicht nach Abs. 1 stbar (BFH v. 2.10.2001 – IX R 45/99, BStBl. II 2002, 10).

Aufschiebende Bedingung: Der BFH hat entschieden, dass eine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vorliege, wenn die rechtsgeschäftlichen Erklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind. Ein nach § 158 Abs. 1 BGB aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft sei für die Parteien bindend. Der außerhalb der Veräußerungsfrist liegende Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingung sei insoweit für die Besteuerung nach § 23 unerheblich (BFH v. 10.2.2015 – IX R 23/13, BStBl. II 2015, 487). Zur Begründung führt das Gericht aus, dass aus dem Wesen der Bedingung und dem Wortlaut des § 158 Abs. 1 BGB folge, dass das aufschiebend bedingte Rechtsgeschäft tatbestandlich mit seiner Vornahme vollendet und voll gültig sei; nur die Rechtswirkungen des bedingten Rechtsgeschäfts befänden sich bis zum

Bedingungseintritt in der Schwebelage. Die Parteien eines solchen Rechtsgeschäfts könnten die Vertragsbeziehungen nicht mehr einseitig lösen. Diesen Erwägungen ist zuzustimmen, da das Kriterium der Bindungswirkung eine sichere stl. Handhabung ermöglicht und Schwebezustände vermeidet (ebenso Anm. BODE, FR 2015, 660; MIRBACH/RIEDEL, FR 2015, 272; SCHIEBL, jM 2015, 298 [300]; anders die Vorinstanz: FG Münster v. 22.5.2013 – 10 K 15/12 E, EFG 2013, 1336, nrkr., sowie noch die Voraufgabe – Stand August 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; aA auch WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 115 [4/2014]). Diese Entsch. könnte auch für andere Konstellationen von Bedeutung sein, etwa wenn das Tätigwerden eines vollmachtlosen Vertreters nach Ablauf der Veräußerungsfrist genehmigt wird (dazu und zu weiteren Konstellationen s. SCHIEBL, jM 2015, 298 [300]).

d) Dingliche Erfüllung des Vertrags

54

Ein schuldrechtl. Vertrag ist nur dann ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1, wenn die dingliche Erfüllung nachfolgt (ebenso FUHRMANN/ROSNER, DStZ 2006, 152). Um einen privaten Veräußerungsgewinn auch verwirklichen zu können, muss der StPfl. das WG dinglich an einen Dritten übertragen. Die Vornahme eines schuldrechtl. Veräußerungsgeschäfts kann also so lange nicht zur StPfl. führen, wie die dingliche Übertragung noch aussteht (Hess. FG v. 1.3.1988 – 4 K 37/85, EFG 1988, 366, rkr.). Das dingliche Erfüllungsgeschäft braucht aber nicht auch innerhalb der Veräußerungsfrist vollzogen zu sein (vgl. TULLIUS, BB 1960, 169). Stellt sich nach Bestandskraft des Bescheids heraus, dass der schuldrechtl. Vertrag nicht dinglich erfüllt wird und wird deshalb der (bereits entrichtete) Kaufpreis zurückgezahlt, ist der Bescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern; ein Fall negativer Einnahmen (s. Anm. 293) liegt nicht vor, weil ein Veräußerungsgeschäft nicht zustande gekommen ist; zur Rückgängigmachung des Vertrags s. Anm. 57 und 293.

Übertragung eines Wirtschaftsguts an Erfüllung statt (§ 364 BGB): In diesem Fall ist das an Erfüllung statt übertragene WG (entgeltlich) veräußert (hierzu krit. TIEDTKE/WÄLZHOFF, DStZ 2002, 9). Veräußerungszeitpunkt ist uE in diesem Fall der Zeitpunkt der Leistung an Erfüllung statt.

Einstweilen frei.

55–56

e) Rückgängigmachung und Änderungen des Vertrags

57

Rücktritt, Minderung, sonstige Rückabwicklung: Grundsätzlich kann ein Sachverhalt mit estl. Wirkung nicht rückwirkend gestaltet werden (BFH v. 15.3.1973 – VIII R 150/70, BStBl. II 1973, 593; BFH v. 20.10.2011 – IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377). Dies gilt – nach heute wohl hM – nicht für eine Rückgängigmachung von Veräußerungsgeschäften oder für eine Minderung des Kaufpreises (s. KUBE in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 23 Rn. 14; ebenso BFH v. 14.12.1982 – VIII R 54/81, BStBl. II 1983, 315 [318]; BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [899]; BFH v. 27.6.2006 – IX R 47/04, BStBl. II 2007, 162). Nach dieser Rspr. ist die Rückgewähr eines WG aufgrund eines Rücktritts nicht als eine Veräußerung, sondern als Rückgängigmachung des ursprünglichen Geschäfts anzusehen. Diese Grundsätze sind auch auf Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1 anzuwenden. Der BFH (v. 27.6.2006 – IX R 47/04, BStBl. II 2007, 162; zust. FISCHER, jurisPR-SteuerR 51/2006, Anm. 3; BFH v. 16.6.2015 – IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567) hat zu Recht ausgesprochen, dass die Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts keine Veräußerung iSv. § 23 darstellt

(ebenso WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 49; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 145 [4/2014]; s. auch BGH v. 20.8.2015 – III ZR 57/14, DStR 2015, 2787, dazu POWEWILS, jurisPR-SteuerR 49/2015, Anm. 3). In der Herausgabe des zuvor angeschafften WG liegt kein marktoffener Vorgang, sondern lediglich ein für die Rückabwicklung notwendiger Akt (zum Verhältnis dieser Entsch. zu einem § 17 betreffenden Urt. des I. Senats des BFH v. 21.10.1999 (I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424) s. BFH v. 27.6.2006 (IX R 47/04, BStBl. II 2007, 162); anders insoweit FISCHER, jurisPR-SteuerR 51/2006, Anm. 3). Wird im Fall der Rückgängigmachung des schuldrechtl. Vertrags dieser dinglich nicht erfüllt und der Veräußerungspreis nicht gezahlt, so entfällt schon aus diesem Grund die Steuerbarkeit nach § 23 (s. Anm. 54). Wird der Kaufpreis gemindert und deshalb nicht entrichtet, fehlt es insoweit am Zufluss von Einnahmen. Hierzu und zur (teilweisen) Rückzahlung des Kaufpreises wegen Rückgängigmachung des Vertrags oder Minderung s. Anm. 293.

Vertragliche Aufhebung von Verträgen: Wird ein wirksamer Kaufvertrag über ein Grundstück vertraglich aufgehoben und gleichzeitig ein inhaltsgleicher Vertrag über dasselbe Grundstück abgeschlossen, so ist nach Auffassung des FG Münster v. 30.3.1981 (I-VI 5447/78 E, EFG 1982, 81, rkr.) der erste Vertrag als Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 anzusehen (E.L. DB 1983, 2498); aA war das Hess. FG v. 1.3.1988 (4 K 37/85, EFG 1988, 366, rkr.) in einem ähnlichen Fall. In einem Fall der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung iSd. § 17 hat BFH v. 21.10.1999 (I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424) entschieden:

„Das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut geht auch dann auf den Erwerber über, wenn dieser alsbald nach Abschluss des Erwerbsgeschäfts dessen Rückabwicklung betreibt und das Geschäft tatsächlich rückgängig gemacht wird. Überträgt der Erwerber einer wesentlichen Beteiligung diese in der Folgezeit auf den Veräußerer zurück, weil der Veräußerer ihn über den Wert der Beteiligung getäuscht hat, so ist die Rückübertragung eine Veräußerung iSd. § 17.“

Diese Grundsätze gelten uE auch für private Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1.

Verträge unter auflösender Bedingung: Werden Veräußerungsverträge unter einer auflösenden Bedingung (§ 158 BGB) abgeschlossen, so sind uE die Grundsätze von BFH v. 21.10.1999 (I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424) entsprechend anzuwenden.

Erhöhung des Kaufpreises: BFH v. 15.12.1993 (X R 49/91, BStBl. II 1994, 687) hat entschieden: Wird infolge von Meinungsverschiedenheiten über die Formgültigkeit des innerhalb der Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung abgeschlossenen Grundstückskaufvertrags der Kaufpreis erhöht, kann der erhöhte Kaufpreis auch dann Veräußerungspreis iSd. Abs. 3 sein, wenn die Erhöhung nach Ablauf der Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung vereinbart und beurkundet wird. Dieser Auffassung kann uE nur gefolgt werden, wenn sich die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises als Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO erweist.

Wiederkauf (s. Anm. 92) macht die ursprüngliche Veräußerung nicht stl. unwirksam (vgl. BFH v. 2.2.1982 – VIII R 3/79, BStBl. II 1982, 459).

58–60 Einstweilen frei.

61 3. Eigentumsübertragung vor Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags

Mehrfach hat der BFH ausgeführt, dass, wenn das dingliche Rechtsgeschäft (Übereignung oder Abtretung) vor dem Abschluss des schuldrechtl. Vertrags

(zB Übereignung von Wertpapieren vor Einigung über die Höhe des Kaufpreises) vollzogen sei, schon das dingliche Geschäft als Veräußerung iSd. Abs. 1 anzusehen sei, und zwar auch dann, wenn das schuldrechtl. Geschäft nach Ablauf der Veräußerungsfrist abgeschlossen werde.

BFH v. 27.10.1967 – VI R 127/66, BStBl. II 1968, 142; BFH v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311.

Dies gilt entsprechend, wenn das wirtschaftliche Eigentum übertragen wird und das schuldrechtl. Geschäft nachfolgt (BFH v. 19.10.1971 – VIII R 84/71, BStBl. II 1972, 452; BERGMANN, BB 1979, 569).

Einstweilen frei.

62–63

4. Wirtschaftlich einem Kauf- oder Tauschvertrag gleichzustellende Vereinbarungen oder Vorgänge

a) Grundsatz

64

Nicht nur Kaufverträge und Tauschverträge können Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1 sein. Nach stRspr. gehören zu ihnen auch Vereinbarungen und Vorgänge, die einem Kaufvertrag wirtschaftlich gleichzustellen sind.

RFH v. 14.3.1934, RStBl. 1934, 711; BFH v. 17.5.1959 – VI 67/58 U, BStBl. III 1959, 346; BFH v. 30.11.1962 – VI 253/61, StRK EStG (bis 1974) § 23 Nr. 12; BFH v. 27.10.1967 – VI R 127/66, BStBl. II 1968, 142; BFH v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311; FG Düss. v. 6.6.2007 – 7 K 6716/04 E, juris, rkr.; TULLIUS, BB 1960, 169.

Dies ist der Fall, wenn durch Vereinbarungen das wirtschaftliche Eigentum übertragen oder wenn durch Vereinbarungen oder Vorgänge für den Stpfl. einem Kaufvertrag vergleichbare Bindungen, WG zu übereignen, geschaffen werden. Auch in diesen Fällen muss die dingliche Erfüllung – wenn auch außerhalb der Veräußerungsfrist – nachfolgen (s. Anm. 54).

Auch ein tauschähnliches Geschäft fällt unter § 23. Es liegt zB vor, wenn ein Gesellschafter ein WG seines PV in eine PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt (BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230; BMF v. 29.3.2000, BStBl. I 2000, 462).

Zur Übertragung gegen dauernde Last s. FG Düss. v. 6.6.2007 – 7 K 6716/04 E, juris, rkr.

Zur Veräußerung in Zwangsversteigerungsverfahren s. Anm. 76.

Einstweilen frei.

65

b) Verkaufsangebot des späteren Verkäufers

66

Ein Verkaufsangebot allein reicht grds. nicht aus, um ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 zu begründen (BFH v. 7.8.1970 – VI R 166/67, BStBl. II 1970, 806; BFH v. 13.12.1983 – VIII R 16/83, BStBl. II 1984, 311). Anders ist es nur, wenn zum Angebot noch Umstände hinzutreten, durch die zusammen mit dem Angebot rechtl. und tatsächlich eine Situation geschaffen wird, die der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums entspricht oder einem Kaufvertrag gleichzusetzen ist. Die Befristung des Verkaufsangebots auf einen erst nach Ablauf der Veräußerungsfrist beginnenden Zeitraum steht dem nicht entgegen. Voraussetzung für die Bejahung eines Veräußerungsgeschäfts ist jedoch, dass das Verkaufsangebot rechtl. wirksam – also zB nicht formungültig – ist (BFH v. 19.10.

1971 – VIII R 84/71, BStBl. II 1972, 452). Die Rspr. hat ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 bejaht, wenn zum verbindlichen Angebot, ein Grundstück zu verkaufen, folgende Umstände hinzukommen:

- Erteilung einer Vollmacht an einen Dritten zur Erklärung der Auflassung, Bewilligung der Eintragung einer Vormerkung, Nutzungsüberlassung durch Abschluss eines Mietvertrags, Verrechnung der Mietzahlungen mit vom Anbieter geschuldeten Darlehenszinsen (BFH v. 23.9.1966 – VI 147/65, BStBl. III 1967, 73);
- Darlehensgewährung in Höhe des im Angebot angegebenen Kaufpreises, Bestellung eines Erbbaurechts zugunsten des späteren Käufers mit der Verpflichtung des Verkäufers des Grundstücks an den jeweiligen Erbbauberechtigten, Übertragung der Nutzung des Grundstücks und der Lasten durch den späteren Käufer (BFH v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606).

BFH v. 7.8.1970 (VI R 166/67, BStBl. II 1970, 806) hat in einem den vorgenannten Urteilsfällen ähnlichen Fall, in dem allerdings Besitz und Nutzung nicht vor dem Eigentumsübergang übertragen worden waren, ein Veräußerungsgeschäft im Wesentlichen mit der Begr. verneint, es fehle der Übergang des Besitzes und der Nutzungen auf den späteren Eigentümer. Andererseits hat der BFH (v. 23.1.1992 – IV R 95/90, BStBl. II 1992, 553) im Fall einer Veräußerung iSd. § 14a Abs. 1 und 3 (die er begrifflich einer Veräußerung iSd. § 23 Abs. 1 gleichstellt) die Abgabe eines verbindlichen Verkaufsangebots gegen Gewährung eines zinslosen Darlehens in Höhe des vorgesehenen Kaufpreises und Eintragung einer Auflassungsvormerkung als Veräußerung angesehen, ohne dass Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr vor Übereignung übergegangen waren; der BFH war allerdings der Meinung, dass dieser Mangel im Streitfall durch zusätzliche Vereinbarungen (ua. Ausschluss anderer Personen von der Nutzung des Grundstücks und Gestattung bergbaurechl. Einwirkungen zugunsten des späteren Eigentümers) kompensiert worden sei.

Aus diesen Urteilen ist zu entnehmen, dass ein bindendes Verkaufsangebot hinsichtlich eines Grundstücks nicht schon dann ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 ist, wenn die zum Angebot hinzutretenden Umstände lediglich bedeuten, dass der Verkaufswillige alles für den endgültigen Vertragsabschluss Erforderliche getan hat (vgl. BFH v. 7.8.1970 – VI R 166/67, BStBl. II 1970, 806). Anders ist dies nur, wenn die Voraussetzungen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums gegeben sind (zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums s. § 2 Anm. 147) oder wenn aufgrund weiterer Umstände – insbes. auch Handlungen des Empfängers des Angebots – angenommen werden kann, dass dieser schon vor der Annahme wirtschaftlich einem Käufer gleichsteht.

67 c) Kaufangebot des späteren Käufers

Ebenso wie das bindende Verkaufsangebot des Verkäufers ist auch das bindende Angebot des Käufers, ein Grundstück kaufen zu wollen, kein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1. Selbst wenn hinzukommt, dass dem späteren Käufer ein Nießbrauchsrecht und ein Vorkaufsrecht eingeräumt werden und er Anzahlungen auf den späteren Kaufpreis leistet, rechtfertigt dies nicht, in diesem Vorgang ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 zu erblicken (FG Hamb. v. 10.1.1985 – I 182/81, EFG 1985, 501, rkr.; s. auch Anm. 68).

d) Vorkaufsrecht

68

Die Einräumung eines Vorkaufsrechts allein ist keine Veräußerung iSd. Abs. 1, weil es den Vorkaufsverpflichteten nur bedingt verpflichtet und er nicht gehindert ist, einen Kaufvertrag mit einem Dritten abzuschließen (BFH v. 8.4.2003 – IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171). Dies gilt selbst dann, wenn das Vorkaufsrecht durch eine Auflassungsvormerkung gesichert ist und das Grundstück, auf das sich das Vorkaufsrecht bezieht, an den Vorkaufsberechtigten unter Übernahme der Bauverpflichtung des Vorkaufsverpflichteten verpachtet ist, und wenn ferner der Vorkaufsberechtigte ein privatschriftliches (also formungültiges) Angebot abgibt, das Grundstück kaufen zu wollen (BFH v. 19.10.1971 – VIII R 84/71, BStBl. II 1972, 452, mit zust. Anm. MITTELBACH, StRK-Anm. EStG § 23 R. 41). FG Hamb. v. 10.1.1985 (I 182/81, EFG 1985, 501, rkr.) hat bei ähnlicher Sachlage (Vereinbarung eines Vorkaufs- und Nießbrauchsrechts, Abgabe eines formgerechten Kaufangebots und Leistung von Anzahlungen) die Annahme eines Veräußerungsgeschäfts abgelehnt (vgl. auch FG Münster v. 11.1.1968 – Ia 427-429/65, EFG 1968, 459, rkr.).

Einstweilen frei.

69–72

5. Enteignung, Veräußerung unter Zwang, Zwangsversteigerung**a) Enteignung**

73

Eine Enteignung ist die Entziehung von Eigentum an Sachen oder Rechten durch staatlichen Hoheitsakt; sie ist also eine Maßnahme, die gegen oder ohne den Willen des Eigentümers (Rechtsinhabers) vollzogen wird. Dagegen ist unter einem Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 nur ein Eigentumsübergang zu verstehen, der vom Willen des Veräußernden getragen ist; s. Anm. 86 und zum Begriffsmerkmal „Anschaffung“ Anm. 91.

Kein Veräußerungsgeschäft: Die Enteignung eines Grundstücks oder eines anderen WG ist uE wegen des fehlenden rechtsgeschäftlichen Charakters der Enteignung kein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1. Hierfür spricht auch der Wortlaut dieser Vorschrift, die im Einleitungssatz ein „Veräußerungsgeschäft“ fordert. Die Formulierung „Geschäft“ deutet darauf hin, dass eine Veräußerung nur angenommen werden kann, wenn sie auf dem Übereignungswillen des Veräußerers beruht.

Schon bei den Beratungen des EStG 1925 hat POPITZ im Reichstagsausschuss erklärt, Zwangsenteignungen fielen nicht unter § 42 EStG 1925 (STRUTZ, EStG 1925 § 42 Anm. 2 und 4). Ebenso WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 202 (4/2014); aA GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 146 (5/2015); WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 55. Ausdrücklich offen gelassen in BFH v. 29.6.1962 – VI 82/61 U, BStBl. III 1962, 387; in diesem Ur. führte der BFH zwar aus, dass es für eine Veräußerung unerheblich sei, ob sie auf „freiem Willensentschluss“ beruhe; dies bezog sich aber offensichtlich nur auf die Fälle, in denen eine Veräußerung unter Zwang und bei Ersatzbeschaffung (s. Anm. 75) vorliegt.

Der hier vertretenen Auffassung steht nicht entgegen, dass die Entschädigungen für eine Enteignung von WG des BV betriebliche Einnahmen sind und dass ferner Enteignungen zu den Veräußerungen iSd. § 14 (NACKE in BLÜMICH, § 14 Rn. 16 [10/2014]), § 16 (RFH v. 9.2.1938, StuW Nr. 139), § 17 (vgl. § 17 Anm. 70) und § 18 Abs. 3 gehören. Für die Besteuerung in diesen Fällen ist allein entscheidend, dass eine Gewinnverwirklichung gegeben ist. Anders ist es bei privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23. Bei diesen kommt es nämlich

nicht nur auf die Gewinnverwirklichung, sondern – wie erwähnt – auch darauf an, dass das WG mit Willen des Stpfl. übertragen wird. Würde die Besteuerung nach § 23 Abs. 1 allein von der Gewinnrealisierung abhängen, hätte der Gesetzgeber – wie bei den übrigen Einkünften – folgerichtig auch den Verlustausgleich und Verlustabzug mit anderen Einkünften als solchen iSd. § 23 zulassen müssen.

Ersatzbeschaffung: Da Enteignungen keine Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1 sind, sind uE die für sie gezahlten Entschädigungen – anders als bei Veräußerungen unter Zwang (s. Anm. 75) – auch dann nach Abs. 1 nicht stbar, wenn von der Entschädigung kein ErsatzWG angeschafft wird (aA EN, DB 1976, 317). Würde man der Auffassung folgen, dass auch Enteignungen Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1 sind, entfielen eine Besteuerung allerdings bei Beschaffung eines ErsatzWG (s. hierzu Anm. 75).

Einzelfälle: Eine Enteignung im vorgenannten Sinne liegt auch bei einem Zwangsumtausch von Grundstücken im Umlegungsverfahren vor, so dass in diesem Fall kein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 angenommen werden kann (OFD Düss. v. 17.9.1958, DB 1958, 1047); s. Anm. 97. Ebenso ist es uE bei der Wegnahme von Sachen im Zwangsvollstreckungsverfahren. Anders ist es uE aber bei einer Zwangsversteigerung von Gegenständen, weil in diesem Fall der Eigentumsübergang vom Schuldner auf den Ersteigerer auf einem titulierten Geldanspruch besteht, den der Schuldner (Veräußerer) zu vertreten hat (s. zur Zwangsversteigerung auch Anm. 76).

74 Einstweilen frei.

75 b) Veräußerung unter Zwang

Grundsatz: Von der Enteignung ist die Veräußerung unter Zwang zu unterscheiden. Wird ein Grundstück veräußert, so kommt es für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach allg. anerkannter Auffassung nicht darauf an, aus welchem Beweggrund die Veräußerung erfolgt. Insbesondere ist nicht erforderlich, dass der Stpfl. mit Spekulationsabsicht handelt (s. näher Anm. 81). Danach sind die Voraussetzungen eines Veräußerungsgeschäfts iSd. Abs. 1 grds. auch erfüllt, wenn ein WG unter Zwang veräußert wird. Krankheit (BFH v. 29.8.1969 – VI R 319/67, BStBl. II 1969, 705), Zahlungsunfähigkeit, Trennung vom Ehepartner uÄ stehen der Annahme eines Veräußerungsgeschäfts nicht entgegen (s. BFH v. 8.4.2003 – IX R 1/01, BFH/NV 2003, 1171 mwN). Eine Veräußerung unter Zwang führt aber nach wohl einhelliger Meinung dann nicht zu einer Besteuerung nach Abs. 1, wenn der Veräußerer ein ErsatzWG anschafft (s.u.).

RFH v. 20.1.1937, RStBl. 1937, 794; BFH v. 5.5.1961 – VI 107/60 U, BStBl. III 1961, 385; BFH v. 29.6.1962 – VI 82/61 U, BStBl. III 1962, 387; BFH v. 22.11.1963 – VI 120/62, HFR 1964, 157; BFH v. 8.4.1964 – VI 88/63, HFR 1964, 342; BFH v. 16.1.1973 – VIII R 96/70, BStBl. II 1973, 445; BFH v. 7.12.1976 – VIII R 134/71, BStBl. II 1977, 209. Ebenso VANGEROW, Stuw 1970, 329 (332); FELLA, StWa. 1982, 115 (118); EL, DB 1983, 2498; H 23 „Enteignung“ EStH 2014; s. auch GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 148 (5/2015); WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 111 (4/2014).

Zwangslage: Eine Zwangslage, die eine Veräußerung iSd. Abs. 1 im Fall einer Ersatzbeschaffung ausschließt, kann insbes. bei einer bevorstehenden Enteignung angenommen werden. Der BFH bejaht aber eine solche Zwangslage nur, wenn eine Enteignung „unmittelbar“ droht (bevorsteht), nicht aber, wenn sie „künftig zu erwarten“ ist (BFH v. 16.1.1973 – VIII R 96/70, BStBl. II 1973, 445). In diesem Sinne hat das Hess. FG einen Ausschluss der Besteuerung in einem Fall verneint, in dem allenfalls mit der Durchführung eines hoheitlichen

Verfahrens zu rechnen war (Hess. FG v. 19.5.2008 – 5 K 477/06, EFG 2009, 109, rkr.).

Ersatzbeschaffung: Wird ein WG unter Zwang veräußert, so liegt ein Veräußerungsgeschäft nur dann nicht vor, wenn der Stpfl. mit dem Veräußerungserlös ein ErsatzWG anschafft; so die stRspr. (s. Hinweise oben unter „Grundsatz“). Die Rspr. begründet dies damit, dass Veräußerungen unter Zwang auch bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 und 5 und alsbaldiger Anschaffung eines ErsatzWG nicht zu einer Gewinnverwirklichung und damit auch nicht zu einer StPflicht führten; dies müsse aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung auch für Veräußerungen nach § 23 gelten, weil sonst ein sinn- und systemwidriges Ergebnis erzielt werde (BFH v. 29.6.1962 – VI 82/61 U, BStBl. III 1962, 387). Nach BFH v. 16.1.1973 (VIII R 96/70, BStBl. II 1973, 445) müssen Veräußerung und Anlage des Veräußerungserlöses wirtschaftlich eine Einheit bilden, und zwar „ohne wesentliche Besser- oder Schlechterstellung“ des Stpfl.

► *Frist:* Die StFreiheit tritt nur ein, wenn das ErsatzWG alsbald beschafft wird (BFH v. 22.11.1963 – VI 120/62, HFR 1964, 157; BFH v. 16.1.1973 – VIII R 96/70, BStBl. II 1973, 445). BFH v. 29.6.1962 (VI 82/61 U, BStBl. III 1962, 387) verweist hierzu auf die Regelung der FinVerw. zur Rücklage bei Ersatzbeschaffung in Abschn. 35 Abs. 6 EStR 1960 (entspricht im Wesentlichen R 6.6 Abs. 4 EStR 2012).

► *Ersatzwirtschaftsgut:* Nur wenn das angeschaffte WG wirtschaftlich dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllt wie das veräußerte WG, ist ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 zu verneinen (BFH v. 29.6.1962 – VI 82/61 U, BStBl. III 1962, 387).

► *Veräußerung des Ersatzwirtschaftsguts:* Siehe Anm. 94.

c) Zwangsversteigerung

76

Die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren ist uE ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1, und zwar eine Veräußerung des Eigentümers an den Meistbietenden (s. auch Anm. 73 aE). In der Wirkung entspricht die Abgabe des Meistgebots dem Abschluss eines schuldrechtl. Kaufvertrags zwischen Eigentümer und Meistbietendem (BFH v. 28.6.1977 – VIII R 30/74, BStBl. II 1977, 827; BFH v. 18.12.2015 – IX B 101/15, juris); s. auch Anm. 93. Der Meistbietende erwirbt mit der Abgabe des Meistgebots den Anspruch auf Eigentumsübertragung. Auch bei der Zwangsversteigerung einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 wird eine Veräußerung angenommen (s. § 17 Anm. 70). Hatte der Meistbietende bereits vor Abgabe des Meistgebots einen schuldrechtl. Anspruch auf Übertragung des Grundstücks, so ist dieser Anspruch nicht identisch mit dem Anspruch aus dem Meistgebot (BFH v. 28.6.1977 – VIII R 30/74, BStBl. II 1977, 827); bei Abtretung des Anspruchs aus dem Meistgebot richtet sich der Anschaffungszeitpunkt also nicht nach dem Entstehen des schuldrechtl. Übertragungsanspruchs, sondern nach dem Zeitpunkt der Abgabe des Meistgebots.

Abtretung des Rechts aus dem Meistgebot: Tritt der Meistbietende seinen Anspruch auf Übergang des versteigerten Grundstücks ab, so ist nach BFH v. 28.6.1977 (VIII R 30/74, BStBl. II 1977, 827) die Abtretung als Veräußerung des (durch die Abgabe des Meistgebots angeschafften) Grundstücks anzusehen.

Verwertung einer Grundschuld: Zum Zeitpunkt der Veräußerung s. RFH v. 19.11.1942 (RStBl. 1943, 9). Die Einziehung einer Forderung ist jedoch uE keine Veräußerung iSd. § 23; s. Anm. 141.

77–78 Einstweilen frei.

79 6. Aufhebung einer Miteigentümergeinschaft und Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft

Bei der Aufhebung von Miteigentümergeinschaften und der Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften sind Vorgänge gegeben, die für den einen Beteiligten eine Anschaffung iSd. Abs. 1 und für den anderen Beteiligten eine Veräußerung iSd. Abs. 1 bilden können. Diese Tatbestände werden zusammenhängend in Anm. 95 behandelt.

80 7. Unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung sowie Übertragung gegen laufende lebenslängliche Bezüge

Schenkung: Eine Veräußerung iSd. Abs. 1 liegt nur vor, wenn der Veräußerer ein Entgelt erhält (GROH, *StuW* 1984, 217 [236]); ebenso in den Fällen des § 17 (s. § 17 Anm. 70, 80). Dies folgt auch aus § 23 Abs. 3 Satz 1, der für ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 die Zahlung eines „Veräußerungspreises“ voraussetzt. Diese Auslegung des Begriffs „Veräußerungsgeschäft“ hat zwar insofern keine praktische Bedeutung, als die Nichtzahlung eines Veräußerungspreises zur Folge hat, dass keine Veräußerungsgewinne entstehen; sie bedeutet aber auch, dass im Fall einer unentgeltlichen Übertragung eines WG auch keine Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften anfallen, die mit positiven Einkünften aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen werden können.

Zur vorweggenommenen Erbregelung, gemischten Schenkung (teilentgeltlichen Übertragung) und Übertragung gegen lebenslängliche Bezüge s. Anm. 231, 236.

81 III. Spekulationsabsicht

Schrifttum: PANKOW, Zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Grundstücks-Spekulationsgewinnen gem. § 23 Abs. 1 Ziff. 1a EStG, *StuW* 1966, 487; VOSS, Zur Verfassungsmäßigkeit der Spekulationsgewinnbesteuerung, *BB* 1966, 491; LABUS, Besteuerung von Spekulationsgewinnen, *BB* 1969, 1164; FAUT, Zur Problematik des § 23 Abs. 1 Ziff. 1a EStG (Spekulationsgeschäfte, Grundstücke betreffend) angesichts der herrschenden Preissteigerungen, *StuW* 1970, 681; JAKOBS, Die Spekulationssteuerpflicht bei der Veräußerung von Nachlaßgegenständen, *DB* 1970, 1099; VANGEROW, Zur Tragweite des Begriffs der Spekulationsgeschäfte, *StuW* 1970, 329; NEEB, Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen, *StuW* 1991, 52; HÖCK, Private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG: wirklich unabhängig von einer Veräußerungsabsicht?, *FR* 2000, 764; FALKNER, Die Einkunftserzielungsabsicht im Spannungsfeld von Dogmatik und Praxis, *DStR* 2010, 788.

Rechtslage nach Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002: Der BFH vertritt schon seit langem die Auffassung, dass die Spekulationsabsicht kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des § 23 sei (vgl. BFH v. 29.8.1969 – VI R 319/67, *BStBl.* II 1969, 705; s. sogleich). Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 hat sich der Gesetzgeber dem angeschlossen. Durch das genannte Gesetz wurde die Überschrift des § 23 in „Private Veräußerungsgeschäfte“ geändert. Die im früheren Gesetzestext des § 23 enthaltenen Begriffe „Spekulationsgeschäfte“ und „Spekulationsgewinne“ wurden in der Neufassung nicht mehr verwendet. Damit ist

auch durch den Gesetzeswortlaut klargestellt, dass die Spekulationsabsicht kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des § 23 ist.

Historische Einordnung: Bis zum Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 wurde die Frage nach der Spekulationsabsicht uneinheitlich beantwortet. In § 42 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1925 waren die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ausdrücklich für stfrei erklärt, „wenn der Steuerpflichtige dartut, dass der veräußerte Gegenstand nicht zum Zwecke gewinnbringender Wiederveräußerung erworben worden ist“. Mit der Neufassung im EStG 1934 sollte die Möglichkeit, durch den Nachweis fehlender Spekulationsabsicht stfrei zu bleiben, ausgeschlossen werden. Mit ihr „wollte der Gesetzgeber dem nie sicher zu entscheidenden Streit, wie der innere Beweggrund gewesen sei, ein für allemal ein Ende machen“ (BFH v. 4.7.1950 – IV 53/50, StuW 1950 Nr. 94). Eine eindeutige und befriedigende Lösung brachte die Neuregelung indes nicht, weil nunmehr die Unwiderlegbarkeit der Spekulationsabsicht teilweise als Verfassungsverstoß angesehen wurde. Manche bejahten einen Verstoß gegen Art. 1 GG, den Schutz der Menschenwürde (so insbes. FG Ba.-Württ. v. 23.11.1965 – I 952/63, EFG 1966, 71, BVerfG: Vorlage unzulässig). Andere sahen in der Regelung einen Verstoß gegen Art. 3 GG (PANKOW, StuW 1966, 487; Voss, BB 1966, 491; WILCKE, StRK-Anm. EStG § 23 R. 28). BVerfG v. 9.7.1969 (2 BvL 20/65, BStBl. II 1970, 156) bejahte hingegen die Verfassungsmäßigkeit (glA VANGEROW, StuW 1970, 339; FAUT, StuW 1970, 681; zweifelnd LABUS, BB 1969, 1164), allerdings mit nicht einheitlicher Begründung.

BFH v. 29.8.1969 (VI R 319/67, BStBl. II 1969, 705) folgte der von einem Teil der Verfassungsrichter vertretenen Auslegung, dass es für das Entstehen der StPflcht nicht darauf ankomme, ob der Stpfl. in spekulativer Absicht gehandelt habe, und führt aus, diese Auslegung der Verfassungsrichter stehe im Einklang mit der stRSpr. des BFH. Der Auffassung des BFH stimmten zu: VANGEROW, StuW 1970, 339; FAUT, StuW 1910, 681; H 169 „Spekulationsabsicht“ EStH 1999; aA waren: LABUS, BB 1969, 1164; JAKOBS, DB 1970, 1099; NEEB, StuW 1991, 52 (56 f.). Unseres Erachtens war der Auffassung des BFH (v. 29.8.1969 – VI R 319/67, BStBl. II 1969, 705) zu folgen, dass die Spekulationsabsicht kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des Spekulationsgeschäfts iSd. § 23 Abs. 1 aF war. Auch spielte keine Rolle, ob die Möglichkeit, einen Spekulationsgewinn zu erzielen, voraussehbar war oder nicht. Dies schloss nicht aus, dass aus der Formulierung „Spekulationsgeschäfte“ in der Einleitung des Abs. 1 Nr. 1 Rückschlüsse bei der Auslegung der Begriffsmerkmale „Anschaffung“ und „Veräußerung“ sowie bei der Einkünfteermittlung gezogen wurden.

IV. Einkünfteerzielungsabsicht

82

Umstritten ist, ob für die Verwirklichung von § 23 eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich ist (vgl. allg. FALKNER, DStR 2010, 788). Dies wird zT verneint (HOHEISEL in LBP, § 23 Rn. 35 [4/2014]; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 2, 55; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. A 3 [4/2014]). Nach aA ist auch bei den privaten Veräußerungsgeschäften eine Einkünfteerzielungsabsicht erforderlich, diese sei jedoch durch die vergleichsweise kurzen Haltefristen objektiviert und typisiert (so BFH v. 2.5.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; GLENK in BLÜMICH § 23 Rn. 13 [5/2015]). Die enge Tatbestandsfassung und die Konzentration auf den Einmaltatbestand der Veräußerung schließt uE das ungeschriebene Erfordernis einer Einkünfteerzielungsabsicht aus. Vor

dem Hintergrund einer Veräußerungsfrist von teilweise zehn Jahren erscheint die Annahme einer Typisierung nicht überzeugend. Von praktischer Bedeutung ist die Frage zum einen bei der Verlustberücksichtigung (s. Anm. 320), zum anderen wurde das Vorliegen der Steuerbarkeit bei Veräußerungsgeschäften von WG des täglichen Gebrauchs zT unter Hinweis auf eine fehlende Einkünfteerzielungsabsicht verneint. Letztere Problematik hat sich mittlerweile durch das Tätigwerden des Gesetzgebers erledigt (ausführlich Anm. 158).

83–84 Einstweilen frei.

V. Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

Schrifttum: SLOMMA, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Erbbauzinsen, BB 1981, 2004; WICHMANN, Die Frage nach der zutreffenden Bestimmung des Gegenstandes eines Spekulationsgeschäftes; BB 1984, 2253; LOTHMANN, Veräußerung von zurückübertragenen, vormals enteigneten Grundstücken, DB 1986, 2626; STRECK, Steuerpflichtige Spekulationsgeschäfte durch Einziehung erworbener Forderungen, FR 1987, 297; DRENSECK, Realteilung mit Spitzenausgleich bei Erbauseinandersetzung über Privatvermögen, FR 1988, 313; PAUS, Zur Auseinandersetzung einer Gesamthandsgemeinschaft durch Realteilung mit Spitzenausgleich, DStZ 1988, 570; RODIN, Keine Anwendung des § 23 EStG auf Verbindlichkeiten?, DB 1990, 343; BIERGANS, Die Entgeltlichkeit von Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen, StuW 1991, 381; FELLMETH, Spitzenausgleich bei der Realteilung einer Personengesellschaft im Bilanzsteuerrecht, BB 1991, 2184; HARTMANN/MEYER, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Keine Besteuerung eigengenutzter Wirtschaftsgüter im Rahmen privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG, FR 1999, 1089; KOHLRUST-SCHULZ, Die Besteuerung privater Veräußerungsgewinne nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, NWB 1999, F. 3, 10775; B. MEYER/BALL, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Zur Einbeziehung von Neubauten in die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG, FR 1999, 925; PAUS, Änderungen, neue Probleme und neue Gestaltungsmöglichkeiten bei privaten „Spekulationsgeschäften“ mit Grundstücken, Inf. 1999, 513; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, FR 1999, 333; KORN, Private Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG – Steuerverschärfungen und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2000, 12479; RISTHAUS, Erneute Änderung des § 23 EStG im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, FR 2000, 128; SAUREN, DStR-Fachliteraturauswertung: Vermietung und Verpachtung, DStR 2000, 60; U. PRINZ/OMMERBORN, Aktuelle Rechtsfragen und Gestaltungsüberlegungen zu §§ 17, 23 EStG bei privater Vermögensverwaltung, FR 2001, 977; HOLLENDER/SCHLÜTTER, Schenkung eines Grundstücks an den Ehegatten unter Anrechnung auf die künftige Zugewinnausgleichsforderung, DStR 2002, 1932; ARENS, Steuerliche Folgen und Gestaltungsüberlegungen bei Vermögensauseinandersetzung und -übertragung, FPR 2003, 426; TIEDTKE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen an Erfüllung statt im Rahmen des Zugewinnausgleichs und zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen, DB 2003, 1471; JUROWSKY, Fremdwährungseinflüsse bei der Veräußerung von Wertpapieren im Rahmen des § 23 EStG, DB 2004, 2711; HERRMANN/GROBHSÄUSER, Steuerliche Aspekte bei Gestaltung von Eheverträgen und Scheidungsfolgenvereinbarungen, FPR 2005, 146; JÄSCHKE, Aktuelle steuerliche Fragen der Umlegung von Grundstücken, DStR 2006, 1349; KENSBOCK/MENHORN, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Risiken beim vorzeitigen Zugewinnausgleich, DStR 2006, 1073; DÖTSCH, Anmerkung zu BFH IX R 31/12, jurisPR-SteuerR, 39/2013, Anm. 3; BODE, Anmerkung zu BFH IX R 31/12, FR 2014, 35; TROSSEN, Private Veräußerungsgeschäfte bei Immobilien – steuerliche Fallstricke beachten!, jM 2015, 23.

1. Regelungsinhalt

85

In Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten geregelt. Nr. 1 gliedert sich in drei Sätze:

- Satz 1 normiert die Voraussetzungen im Einzelnen, unter denen private Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten besteuert werden, insbes. den Zehnjahreszeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung.
- Satz 2 regelt die Einbeziehung von Gebäuden, Außenanlagen und Gebäudeteilen in die Besteuerung, soweit sie innerhalb des Zehnjahreszeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden.
- In Satz 3 ist eine Ausnahme für WG vorgesehen, die eigenen Wohnzwecken gedient haben.
- Die allgemeinen Begriffsmerkmale des Veräußerungsgeschäfts sind, da sie für alle Veräußerungstatbestände des Abs. 1 bedeutsam sind, vorab in Anm. 50–80 kommentiert worden. Hierauf wird verwiesen.

2. Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1)**a) Grundsatz**

86

Veräußerungsgeschäfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind grds. Rechtsgeschäfte, die die entgeltliche Übertragung von Grundstücken oder von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, auf eine andere Person zum Inhalt haben (BFH v. 8.12.1981 – VIII R 125/79, BStBl. II 1982, 618; BFH v. 2.5.2000 – IX R 73/98, BStBl. II 2000, 614; ausführlich Anm. 50–80). Die Veräußerung setzt grds. eine Willensbetätigung des Übertragenden voraus; s. zum gleichen Problem beim Begriff „Anschaffung“ Anm. 91 mwN. Unter Übertragung ist nicht die befristete Überlassung zur Nutzung, sondern die Übertragung des Eigentums an Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten zu verstehen. Deshalb ist zB die Bestellung des Erbbaurechts grds. keine (teilweise) Veräußerung des Grundstücks (TULLIUS, BB 1960, 169). Es genügt die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (BFH v. 19.10.1971 – VIII R 84/71, BStBl. II 1972, 452; ebenso zur Anschaffung FG Nürnberg v. 30.6.1976 – V 54/74, EFG 1976, 612, rkr.). Eine Veräußerung ist auch die Übertragung eines Teils eines WG in der Weise, dass ein Alleineigentümer mit einer anderen Person eine Miteigentümergeinschaft iSd. §§ 741 ff. BGB (Bruchteilsgemeinschaft) begründet. Für den Veräußerer liegt eine Veräußerung und für den Erwerber eine Anschaffung vor, und zwar jeweils in Höhe des vereinbarten Anteils. Zur Veräußerung ohne Entgelt, gegen Teilentgelt oder aufgrund laufender Bezüge s. Anm. 80.

b) Grundstücke

87

Grundstücke iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sind zum einen der Grund und Boden und zum anderen Gebäude (über Grundstücke im Ausland s. Anm. 16). Hierbei handelt es sich auch iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 um zwei selbständige WG, die ggf. auch unterschiedlich zu behandeln sind (BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384; BFH v. 29.3.1989 – X R 4/84, BStBl. II 1989, 652). Zu Gebäuden, die innerhalb des Zeitraums zwischen Anschaffung des Grundstücks und Veräußerung errichtet werden, s. Anm. 120 ff.

Keine Grundstücke: Bodenschätze sind uE unselbständiger Teil des sie umfassenden Grundstücks, solange sie nicht abgebaut werden (ebenso BFH v. 18.3.1980 – VIII R 148/78, BStBl. II 1981, 794, zu § 7 Abs. 6; FG München v. 13.9.2006 – 10 K 5285/04, EFG 2007, 188, rkr.). In den Verkehr gebrachte Bodenschätze sind eigenständige WG (BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449). Werden Bodenschätze wirtschaftlich genutzt, gehören sie nicht zu den Grundstücken, sondern zu den grundstücksgleichen Rechten (ebenso FG München v. 13.9.2006 – 10 K 5285/04, EFG 2007, 188, rkr.; s. noch Anm. 89).

Abtretung des Anspruchs auf Grundstücksübereignung: Tritt ein Stpfl., der einen Grundstückskaufvertrag abgeschlossen hat, den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks an einen Dritten ab, handelt es sich – weil die Anschaffung eines Grundstücks schon bei Abschluss des (schuldrechtl.) Kaufvertrags gegeben ist (s. Anm. 92) – um ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und nicht um ein privates Veräußerungsgeschäft nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2; maßgebliches WG ist in diesem Fall nämlich das Grundstück und nicht etwa der Anspruch auf Grundstücksübereignung (vgl. BFH v. 28.6.1977 – VIII R 30/74, BStBl. II 1977, 827).

Kaufoption auf ein Grundstück ist kein Grundstück iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, sondern ein WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 19.5.1982 – I R 257/78, BStBl. II 1982, 768, zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b idF des EStG 1997); s. Anm. 150. Die Option unterscheidet sich vom Anspruch auf Übereignung aufgrund eines Kaufvertrags, weil die Option keine Verpflichtung zur Abnahme enthält.

Miteigentumsanteile an Grundstücken (Bruchteilsigentum, § 741 BGB) sind Grundstücke iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 (vgl. BFH v. 4.10.1990 – X R 148/88, BStBl. II 1992, 211). Zur Veräußerung eines Grundstücks, nachdem ein Miteigentümer den Miteigentumsanteil des anderen Miteigentümers erworben hat, s. Anm. 111.

Der Erbschaftskauf (§§ 2371 ff. BGB) ist ein Vertrag über die Anschaffung/Veräußerung der Gesamtheit der dem Erben zugefallenen Vermögensgegenstände. Der Erbschaftskäufer erwirbt die verkauften Gegenstände durch Einzelrechtsnachfolge. Soweit die verkauften WG zu den WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gehören, gilt die Veräußerungsfrist von zehn Jahren, im anderen Fall gilt gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Veräußerungsfrist von einem Jahr.

Restitutionsanspruch: Nach BFH v. 13.12.2005 – IX R 14/03, BStBl. II 2006, 513 (s. auch BFH v. 11.12.2008 – IX B 123/08, BFH/NV 2009, 571; BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792) steht der Erwerb eines Restitutionsanspruchs der Anschaffung des von diesem erfassten Grundstücks gleich. Der entgeltliche Erwerb des Anspruchs und die Veräußerung des entsprechenden Grundstücks sind daher grds. als Anschaffung und Veräußerung iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 anzusehen. Für die Fristberechnung kommt es auf die geschlossenen obligatorischen Geschäfte an.

c) Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen

88 aa) Grundsatz

Für die Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte werden – wie auch bei der Besteuerung der Einkünfte aus VuV (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) – den Grundstücken

die Rechte gleichgestellt, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 nennt als Beispiele für derartige Rechte das Erbbaurecht und das Mineralgewinnungsrecht (s. Anm. 89). Das in früheren Fassungen des § 23 erwähnte Erbpachtrecht ist gestrichen worden (s. Anm. 4), weil ihm keine praktische Bedeutung mehr zukam.

bb) Wichtige Anwendungsfälle der grundstücksgleichen Rechte

89

Bergbauberechtigungen sind grundstücksgleiche Rechte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1. Nach dem BBergG sind Bergbauberechtigungen Rechte zur Aufsuchung bestimmter bergfreier Bodenschätze; sie begründen das Recht, die Bodenschätze im Bewilligungsfeld zu gewinnen und das Eigentum daran zu erwerben.

Bodenschätze: Bodenschätze sind eigenständige WG, wenn sie wirtschaftlich genutzt werden (BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; auch FG München v. 13.9.2006 – 10 K 5285/04, EFG 2007, 188, rkr.). Es handelt sich um grundstücksgleiche Rechte, da sie den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, konkret den §§ 873 ff. BGB (FG München v. 13.9.2006 – 10 K 5285/04, EFG 2007, 188, rkr., s. auch Anm. 87 „Keine Grundstücke“). Es gilt dementsprechend die zehnjährige Frist des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Zur Qualifikation eines Bodenschatzes s. auch BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508.

Dauerwohnrechte (§§ 31 ff. WEG) gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten, sondern zu den anderen WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (str., offen gelassen in BFH v. 11.8.1967 – VI R 67/66, BStBl. III 1967, 685).

Erbbaurecht:

► *Grundsatz:* Das Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben (§ 1 ErbbauVO). Dieses Recht ist als Beispiel in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 für grundstücksgleiche Rechte genannt. Voraussetzung für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist, dass das Erbbaurecht angeschafft wurde. Eine Anschaffung iSd ist gegeben, wenn jemand von demjenigen, zu dessen Gunsten der Eigentümer das Erbbaurecht bestellt hat, dieses kauft oder in anderer Weise entgeltlich erwirbt (vgl. BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292).

► *Bestellung durch den Eigentümer:* Die Rspr. hat früher angenommen, dass auch in der Bestellung des Erbbaurechts durch den Eigentümer eine Anschaffung zugunsten des Erbbauberechtigten liege (BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384; BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 14) und die Erbbauzinsen das Entgelt für die Anschaffung seien (FG Münster v. 28.11.1969 – VII-II 49/67 E, EFG 1970, 223, rkr.). Diese Auffassung hat der BFH zu Recht aufgegeben (BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159). Der Erbbauberechtigte zahlt das Entgelt für eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung an den Eigentümer (ebenso SLOMMA, BB 1981, 2004; KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12482]; s. auch BFH v. 7.3.2007 – I R 60/06, DStR 2007, 1033). Das Erbbaurechtsverhältnis wird estl. wie ein Miet- oder Pachtverhältnis (verdinglichtes Nutzungsverhältnis) gewertet und demgemäß der Erbbauzins – falls das Grundstück zum PV gehört – den Einkünften aus VuV zugerechnet (BFH v. 11.10.1963 – VI 251/62 U, BStBl. III 1963, 564; BFH v. 4.7.1969 – VI R 259/67, BStBl. II 1969, 724; BFH v. 20.11.1980 – IV R 126/78, BStBl. II 1981, 398;

BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1983, 413 [416]; BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159). Der Erbbauberechtigte zahlt den Erbbauzins – auch wenn er in einem Einmalbetrag besteht – ebenso wie der Mieter oder Pächter für eine Nutzungsüberlassung und nicht für eine Anschaffung (FG Ba.-Württ. v. 30.9.1992 – 14 K 81/91, EFG 1993, 233, rkr., unter Hinweis auf BFH v. 17.4.1985 – I R 132/81, BStBl. II 1985, 617). Der Erbbauzins ist deshalb kein Entgelt iSd. Abs. 1 (ebenso BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02, BStBl. II 2005, 159; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 60 [5/2015]; s. auch Anm. 276).

Die Anschaffung eines Erbbaurechts iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 setzt voraus, dass der „Besteller“ bereits Inhaber des Erbbaurechts ist und dieses als Rechtsvorgänger auf den Erwerber überträgt; dies ist nicht möglich, weil erst durch die Bestellung das Erbbaurecht geschaffen wird. Deshalb scheidet uE auch die Möglichkeit eines teilweise unentgeltlichen Erwerbs aus. Abs. 1 Satz 3 führt zu keinem anderen Ergebnis; denn es liegt keine Anschaffung durch einen Rechtsvorgänger vor, die dem Erbbauberechtigten zugerechnet werden könnte. Siehe hierzu auch Anm. 350 „Erbbaurecht“.

► *Beendigung des Erbbaurechts:*

- ▷ *Grund und Boden:* Ebenso wie die Bestellung eines Erbbaurechts keine (teilweise) Veräußerung des Grund und Bodens ist, ist die entgeltliche Ablösung des Erbbaurechts keine teilweise Anschaffung des Grund und Bodens. Bei Veräußerung des Grund und Bodens vor Ablauf von zehn Jahren nach der Ablösung des Erbbaurechts liegt also kein privates Veräußerungsgeschäft vor.
- ▷ *Gebäude:* Mit Beendigung des Erbbaurechts wird der Grundstückseigentümer auch Eigentümer des Gebäudes. Zahlt der Grundstückseigentümer keine Entschädigung, erfolgt der Erwerb des Gebäudes unentgeltlich, so dass aus diesem Grund eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 nicht gegeben ist. Zahlt der Eigentümer eine Entschädigung, ist danach zu unterscheiden, ob oder inwieweit die Entschädigung für den Wegfall des Erbbaurechts oder für den Erwerb des Eigentums am Gebäude gezahlt wird: Soweit die Zahlung für die Beendigung des Erbbaurechts erfolgt, liegt keine Leistung vor, die für die Besteuerung nach Abs. 1 erheblich ist (s.o.). Soweit die Entschädigung auf das Gebäude entfällt, liegt uE eine Anschaffung iSd. Abs. 1 vor, sofern die Beendigung vertraglich vereinbart worden ist. Anderenfalls wird das Gebäude aufgrund des gesetzlich bestehenden Heimfallanspruchs kraft Gesetzes erworben (Entschädigungsanspruch beruht bei Beendigung durch Zeitablauf auf § 27 ErbbauRG); es ist deshalb in diesem Fall keine Anschaffung iSd. Abs. 1 gegeben; s. Anm. 97.

Fischereirechte (landesgesetzlich geregelt, Überblick über die landesrechtl. Regelungen bei SÄCKER in MünchKomm. BGB, 6. Aufl. 2013, Art. 69 EGBGB Rn. 8 f.) gehören zu den grundstücksgleichen Rechten.

Kuxe älteren Rechts zählten nicht zu den grundstücksgleichen Rechten, sondern zu den WG iSd. Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b idF des EStG 1997. Diese Regelung ist aber heute gegenstandslos, weil die bergrechtl. Gewerkschaften seit 1.1.1986 aufgelöst oder umgewandelt worden sind. Zum alten Recht vgl. RFH v. 14.3.1928, RStBl. 1928, 180; RFH v. 21.3.1930, RStBl. 1930, 330.

Luftfahrzeuge gehören, auch wenn sie teilweise ähnlich wie Grundstücke behandelt werden (ELLENBERGER in PALANDT, 75. Aufl. 2016, Vor § 90 BGB Rn. 3), nicht zu den grundstücksgleichen Rechten, sondern zu den WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

Mineralgewinnungsrechte: Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 erwähnt als Beispiel für andere grundstücksgleiche Rechte Mineralgewinnungsrechte. Diese sind Rechte, in eigenen oder fremden Grundstücken nach Mineralien zu schürfen; sie hatten ihre Rechtsgrundlage im Allgemeinen Berggesetz für den Preußischen Staat v. 24.6.1865. An die Stelle dieses Gesetzes ist das BBergG getreten, nach dem die Mineralgewinnungsrechte zu den Bergbauberechtigungen gehören.

Restitutionsanspruch: Siehe Anm. 87.

Schiffe gehören, auch wenn sie teilweise ähnlich wie Grundstücke behandelt werden und in das Schiffsregister eingetragen sind (ELLENBERGER in PALANDT, 75. Aufl. 2016, Vor § 90 BGB Rn. 3), nicht zu den grundstücksgleichen Rechten, sondern zu den WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

Wohnungseigentum und Teileigentum (§§ 1 ff. WEG) gehören uE zu den grundstücksgleichen Rechten (offen gelassen in BFH v. 11.8.1967 – VI R 67/66, BStBl. III 1967, 685; aA BayObLG v. 14.1.1988, NJW-RR 1988, 592, betr. bay. Unschädlichkeitsgesetz: „kein grundstücksgleiches Recht, unterliegt aber grundsätzlich den auf Grundstücke anzuwendenden Vorschriften“).

d) Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung

aa) Maßgebender Zeitraum

90

Gleiche Maßstäbe für Anschaffung und Veräußerung: Das Wesen eines privaten Veräußerungsgeschäfts besteht darin, dass ein bestimmter Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung des WG nicht überschritten sein darf. Der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung kann nur zutreffend ermittelt werden, wenn der maßgebende Zeitpunkt für die Merkmale „Anschaffung“ und „Veräußerung“ im Wesentlichen nach den gleichen Grundsätzen bestimmt wird. Hierfür spricht auch, dass unter „Anschaffung“ und „Veräußerung“ derselbe tatsächliche Vorgang verstanden wird, nämlich die Übertragung des Eigentums an einem WG von einer Person (Veräußerer) auf eine andere Person (Erwerber); der Vorgang der Übertragung ist aus der Sicht des Veräußerers eine Veräußerung und aus der Sicht des Erwerbers eine Anschaffung.

Fristberechnung nach § 108 AO, §§ 187–193 BGB: Siehe Anm. 115 und 157.

bb) Anschaffung

(1) Grundsatz

91

Unter Anschaffung ist der entgeltliche Erwerb eines WG von einem Dritten zu verstehen (BFH v. 5.11.1974 – VIII R 81/69, BStBl. II 1975, 411; BFH v. 23.7.1980 – I R 43/77, BStBl. II 1981, 19 aE; BFH v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250; BFH v. 16.6.2015 – IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567).

Der Begriff entspricht im Wesentlichen dem der Veräußerung (s. Anm. 48 ff.). Dies bedeutet vor allem, dass grds. nur solche Erwerbe Anschaffungen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sind, bei denen der Erwerb auf dem Willen des Erwerbers beruht (BFH v. 5.5.1961 – VI 107/60 U, BStBl. III 1961, 385; BFH v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712), also insbes. Kauf- und Tauschverträge. Deshalb ist zB der Erwerb kraft Gesetzes keine Anschaffung iSd. Abs. 1; s. hierzu Anm. 97. Die Anschaffung setzt Vereinbarungen voraus, die auf den Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums gerichtet sind; deshalb ist die zeitlich begrenzte Überlassung eines WG zur Nutzung keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1; s. hierzu Anm. 48. Zur Frage, ob die Bestellung

eines Erbbaurechts durch den Grundstückseigentümer eine Anschaffung des Erbbaurechts ist, s. Anm. 89.

Der BFH (v. 19.4.1977 – VIII R 23/75, BStBl. II 1977, 712; BFH v. 20.4.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987, mwN) geht in stRspr. davon aus, dass der Begriff „Anschaffung“ iSd. Abs. 1 grds. identisch mit dem Begriff „Anschaffung“ iSd. § 6 ist.

Zum unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerb sowie zum Erwerb gegen laufende Bezüge s. Anm. 231 und 236. Zur Anschaffung bei Begr. einer Miteigentümergemeinschaft (Bruchteilsgemeinschaft) s. Anm. 95.

92 (2) Schuldrechtliche Verträge

Für die Anschaffung ist wie für die Veräußerung (s. Anm. 51) grds. der Abschluss des schuldrechtl. Vertrags und nicht die Eigentumsübertragung maßgebend.

BFH v. 22.11.1963 – VI 120/62, HFR 1964, 157; BFH v. 23.4.1965 – VI 189/64, StRK EStG (bis 1974) § 23 R. 24; BFH v. 27.10.1967 – VI R 127/66, BStBl. II 1968, 142; BFH v. 2.2.1982 – VIII R 3/79, BStBl. II 1982, 459; BFH v. 17.12.1997 – X R 88/95, BStBl. II 1998, 343; BFH v. 13.12.2005 – IX R 14/03, BStBl. II 2006, 513; BFH v. 16.6.2015 – IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567.

Rechtswirksamkeit: Die Erl. in Anm. 53 gelten entsprechend.

Dingliche Erfüllung: Die Erl. in Anm. 54 gelten entsprechend.

Rückgängigmachung: Wird ein Grundstückskaufvertrag vor dem Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten auf den Käufer rückgängig gemacht, liegt eine Anschaffung nicht vor, und zwar auch dann nicht, wenn der Verkäufer den Käufer am Mehrerwerb beteiligt, den er aus einem erneuten Verkauf erzielt (BFH v. 20.1.1987 – IX R 147/83, BFH/NV 1987, 428); es fehlt in diesem Fall an der dinglichen Erfüllung des schuldrechtl. Geschäfts. Entsprechendes gilt bei anderen WG; s. auch Anm. 57. Nach FG Rhld.-Pf. v. 21.9.1992 (5 K 2124/91, EFG 1993, 232, rkr.) liegt ein neuer Anschaffungsvorgang vor, wenn der Erwerber ein Grundstück auf den Veräußerer zurück überträgt und beim Wiedererwerb statt des Wohnrechts eine Rente vereinbart wird.

Zur Rückübertragung enteigneter WG (zB Rückerstattung nach dem Rückerstattungsgesetz und Rückgabe von in der ehemaligen DDR enteigneten Grundstücken) s. Anm. 98.

Wiederkauf: Beim Wiederkauf ist Anschaffung (und Anschaffungszeitpunkt) iSd. Abs. 1 der Tag, an dem die Erklärung des ursprünglichen Verkäufers gegenüber dem Käufer, dass er das Wiederkaufsrecht ausübe, wirksam wird (BFH v. 2.2.1982 – VIII R 3/79, BStBl. II 1982, 459).

Eigentumsübergang vor Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags: Wird das (wirtschaftliche) Eigentum vor Abschluss des schuldrechtl. Vertrags erworben, begründet bereits der Zeitpunkt des Eigentumserwerbs die Anschaffung iSd. Abs. 1 (BFH v. 27.10.1967 – VI R 126/66, BStBl. II 1968, 142; BFH v. 16.6.2015 – IX R 21/14, BFH/NV 2015, 1567; FG Nürnberg. v. 30.6.1976 – V 54/74, EFG 1976, 612, rkr.); s. auch Anm. 61.

93 (3) Wirtschaftlich den Kauf- oder Tauschverträgen gleichzustellende Vereinbarungen oder Vorgänge

Die Erläuterungen in Anm. 64–68, dass Veräußerungsgeschäfte auch in den Fällen vorliegen, in denen Vereinbarungen oder Vorgänge einem Kauf- oder Tauschvertrag wirtschaftlich gleichzustellen sind, gelten entsprechend für An-

schaffungsgeschäfte. So ist zB der Vorvertrag zum Kaufvertrag als Anschaffung anzusehen, wenn dem Erwerber schon mit dem Vorvertrag die Stellung eines Käufers eingeräumt wird; dies ist der Fall, wenn der Vorvertrag bindende Abmachungen enthält und alle wesentlichen Elemente aufweist, die in einem Kaufvertrag üblich sind (BFH v. 23.4.1965 – VI 189/84, StRK EStG [bis 1974] § 23 R. 24; BFH v. 5.10.1966 – VI 309/64, BStBl. III 1967, 74; BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384).

Die Abgabe eines Meistgebots in Zwangsversteigerungsverfahren ist als Anschaffung eines Grundstücks anzusehen, weil der Meistbietende den Anspruch auf Übertragung des Eigentums an dem Grundstück erwirbt (BFH v. 28.6.1977 – VIII R 30/74, BStBl. II 1977, 827; BFH v. 29.3.1989 – X R 4/84, BStBl. II 1989, 652; BFH v. 15.12.1993 – X R 49/91, BStBl. II 1994, 687); s. auch Anm. 76.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Erwirbt der Gesellschafter einer KapGes. von dieser aufgrund einer vGA ein WG, so liegt darin eine Anschaffung iSd. § 23. Zur Ermittlung der AK s. Anm. 276.

(4) Ersatzerwerb im Zusammenhang mit einer Enteignung oder einer Veräußerung unter Zwang 94

Weil der Begriff „Anschaffung“ iSd. Abs. 1 eine Erwerbshandlung des Erwerbers voraussetzt, die im Wesentlichen von seinem Willen bestimmt ist (s. Anm. 91), liegt eine Anschaffung nicht darin, dass dem Stpfl., der wegen der Enteignung eines Grundstücks einen gesetzlich begründeten Anspruch auf Ersatzland hat, ein Ersatzgrundstück zugeteilt wird (BFH v. 5.5.1961 – VI 107/60 U, BStBl. III 1961, 385; BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792; THEIS, DB 1988, 817). In diesem Fall bilden das enteignete Grundstück und das Ersatzgrundstück eine Einheit, so dass bei Veräußerung des Ersatzgrundstücks der Erwerb des enteigneten Grundstücks als Anschaffung iSd. Abs. 1 anzusehen und für die Ermittlung der Veräußerungsfrist maßgebend ist (s.u.).

Das Gleiche gilt aufgrund wirtschaftlicher Betrachtung, wenn eine unmittelbar bevorstehende Enteignung eines Grundstücks durch Verkauf abgewendet und das Ersatzgrundstück nicht durch Hoheitsakt zugeteilt, sondern durch einen bürgerlich-rechtl. Vertrag erworben wird (BFH v. 5.5.1961 – VI 107/60 U, BStBl. III 1961, 385). Wenn jedoch im Zusammenhang mit der drohenden Enteignung einer Teilfläche eines Grundstücks zur Vermeidung wirtschaftlicher Nachteile auch die nicht unmittelbar von dem rechtl. Veräußerungszwang betroffenen Grundstücksteile durch Kauf eines anderen Grundstücks ersetzt werden, handelt es sich insoweit um eine Anschaffung iSd. Abs. 1 (BFH v. 7.12.1976 – VIII R 134/71, BStBl. II 1977, 209).

Auch die Zuteilung eines anderen Grundstücks für ein im Umlegungsverfahren eingebrachtes Grundstück ist keine Anschaffung iSd. Abs. 1.

BFH v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606; BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792; MITTELBACH, Inf. 1974, 531; OFD Düss. v. 17.9.1958, DB 1958, 1047; THEIS, DB 1953, 829; ebenso im „freiwilligen Umlegungsverfahren“ (FG Ba.-Württ. v. 12.5.1981 – I 385/78, EFG 1981, 564, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 22.3.1983 – I 184/80, EFG 1984, 30, rkr.).

Veräußerung des Ersatzwirtschaftsguts: Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn das ErsatzWG veräußert wird und die Veräußerungsfrist – ermittelt nach dem Zeitpunkt der Anschaffung des ersetzten WG – noch nicht abgelaufen ist (BFH v. 5.5.1961 – VI 107/60 U, BStBl. III 1961, 385; BFH v. 15.1.

1974 – VIII R 63/69, BStBl. II 1974, 606; MITTELBACH, Inf. 1974, 531). Zur Ermittlung der AK s. Anm. 276.

95 (5) Aufhebung von Miteigentum

Jeder Miteigentümer kann nach § 752 BGB die Aufhebung der Miteigentümergeinschaft (Gemeinschaft nach Bruchteilen) durch Teilung in Natur (Realteilung) verlangen. Diese stellt – anders als etwa der Kauf, mit dem ein Miteigentümer von einem anderen Miteigentümer den Miteigentumsanteil erwirbt, so dass der Käufer Alleineigentümer des WG wird – grds. keine Anschaffung des aufgrund der Realteilung erworbenen WG dar (glA Hess. FG v. 15.9.1971 – IV 273/69, EFG 1972, 24, rkr.). Der Erwerb des „neuen“ WG beruht nämlich auf der Erfüllung des von vornherein bestehenden gesetzlichen Anspruchs auf Teilung. Außerdem ist uE der ideelle Miteigentumsanteil und der aus der Realteilung hervorgehende einzelne Gegenstand wirtschaftlich dasselbe WG (s. Anm. 111); offen gelassen hinsichtlich Erbanteil und Grundstücksanteil in BFH v. 22.9.1987 (IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250). Deshalb ist die Realteilung auch keine Veräußerung eines WG (des ideellen Miteigentumsanteils).

Beispiel: A und B haben aufgrund Kaufvertrags am 2.4.2012 für 100 000 € ein Grundstück als Miteigentümer je zur Hälfte erworben. Am 1.12.2013 teilen sie das Grundstück, dessen gemeiner Wert inzwischen auf 110 000 € gestiegen ist, in zwei gleich große und gleichwertige Teilgrundstücke auf; jeder wird Alleineigentümer des ihm zugewiesenen Teilgrundstücks. Am 1.6.2022 veräußert B seinen Teil für 80 000 € an C. Da die Aufteilung des Grundstücks am 1.12.2013 und die damit verbundene Aufhebung der Miteigentümergeinschaft keine Veräußerung ist, entsteht zum 1.12.2013 trotz zwischenzeitlicher Wertsteigerung kein Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft. Die Aufteilung ist auch keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1; mit ihr beginnt deshalb auch nicht der Lauf der Zehnjahresfrist gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1. Ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 läge uE aber vor, wenn B das Teilgrundstück am 2.3.2014 an C veräußert hätte, weil der Miteigentümeranteil mit dem Teilgrundstück wirtschaftlich identisch ist und deshalb die Zehnjahresfrist nicht verstrichen wäre.

Realteilung mit Spitzenausgleich: Es kommt häufig vor, dass bei der Teilung einer Miteigentümergeinschaft (zB an einem Grundstück) ein Miteigentümer mehr erhält, als es seinem Miteigentumsanteil entspricht, und dass er dafür eine zusätzliche (Geld-)Leistung an den anderen Miteigentümer zu erbringen hat. Insofern spricht man von einem Spitzenausgleich. Soweit ein Spitzenausgleich geleistet wird, liegt für den Miteigentümer, der das Mehr an dem geteilten WG erlangt, eine Anschaffung iSd. Abs. 1 vor, während der andere Miteigentümer insoweit ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 tätigt.

Zum Spitzenausgleich bei Erbauseinandersetzung s. Anm. 96.

Zum teilentgeltlichen Erwerb s. auch Anm. 236.

96 (6) Erwerb durch Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft

Wird eine Erbengemeinschaft im Wege der Realteilung auseinandergesetzt, so gelten die in Anm. 95 dargestellten Grundsätze entsprechend. Findet also eine reale Aufteilung entsprechend den Erbanteilen der Miterben statt, fehlt es sowohl an einer entgeltlichen Anschaffung iSd. Abs. 1 als auch an einer entgeltlichen Veräußerung iSd. Abs. 1 (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [844], zu § 23 aF; FG Ba.-Württ. v. 26.3.2008 – 2 K 173/05, EFG 2008, 1377, rkr.); so im Ergebnis auch die frühere Rspr. des BFH, die allerdings noch von der durch BFH v. 5.7.1990 (GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837) aufgegebenen Auf-

fassung, dass im EStRecht Erbfall und Erbauseinandersetzung eine rechtl. Einheit bilden, ausgegangen ist.

BFH v. 5.11.1974 – VIII R 81/69, BStBl. II 1975, 411, unter Verweisung auf BFH v. 18.9.1964 – VI 300/63 U, BStBl. III 1964, 647; BFH v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520.

Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 236 „Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfolge“.

Teilungsanordnung: Die vorgenannten Grundsätze gelten auch, wenn die Auseinandersetzung aufgrund einer Teilungsanordnung des Erblassers erfolgt.

Spitzenausgleich: Erhält ein Miterbe mehr, als ihm nach dem Wert seines Erbanteils zusteht, und leistet er deshalb Ausgleichszahlungen an die anderen Miterben, so ist insoweit eine entgeltliche Anschaffung iSd. Abs. 1 anzunehmen. Mit seiner früheren Rspr. beurteilte der BFH (v. 5.11.1974 – VIII R 81/69, BStBl. II 1974, 411; BFH v. 3.8.1976 – VIII R 192/74, BStBl. II 1977, 382) die Zuweisung von Vermögensgegenständen gegen Abfindungszahlungen wie eine Naturalteilung, weil er die Miterben hinsichtlich der erworbenen Vermögensgegenstände „als von Anfang an dinglich berechtigt“ ansah (Erbfall und Erbauseinandersetzung bilden eine Einheit). Von dieser Rspr. rückte der BFH später ab (zB BFH v. 9.7.1985 – IX R 49/83, BStBl. II 1985, 722). Der GrS des BFH hat sie in seinem Beschl. BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89 (BStBl. II 1990, 837; kritisch hierzu BIERGANS, StuW 1991, 381 [387 f.], sowie FELLMETH, BB 1991, 2184) endgültig aufgegeben. Mit diesem Beschl. hat der BFH auch für die Veräußerungsgewinne iSd. § 23 aF ausgesprochen, dass, soweit Abfindungszahlungen eines Erben im Rahmen einer Erbauseinandersetzung geleistet werden, diese beim Leistenden eine entgeltliche Anschaffung und beim weichenden Miterben eine entgeltliche Veräußerung sind (BFH v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250), und zwar entgegen BFH v. 9.7.1985 (IX R 49/83, BStBl. II 1985, 722) ohne Rücksicht darauf, ob die Zuzahlung aus dem Nachlassvermögen oder sonstigen Vermögen geleistet wird. Nur hinsichtlich des entgeltlich erworbenen abgegebenen Teils liegt eine Anschaffung (Veräußerung) und ggf. ein privates Veräußerungsgeschäft vor; vgl. hierzu BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 60, Tz. 28. Kritisch zu BFH v. 22.9.1987 (IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250) hinsichtlich der Ermittlung des entgeltlich erworbenen Teils DRENSACK, FR 1988, 313; PAUS, DStZ 1988, 570.

Entgeltlich erworbener Miterbenanteil: Der BFH (v. 20.4.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987) hat zu Recht entschieden, dass die Veräußerung eines entgeltlich erworbenen Miterbenanteils innerhalb der Frist nach § 23 abbar ist. Dieser Vorgang sei wirtschaftlich einer Realteilung gegen Spitzenausgleich vergleichbar. Es liegt also insoweit ein Veräußerungsgeschäft vor, als der entgeltlich erworbene Miterbenanteil bei der Veräußerung betroffen ist. In Höhe des eigenen Anteils am Nachlasswert liegt hingegen unentgeltlicher Erwerb vor. Zum teilentgeltlichen Erwerb s. auch Anm. 236.

(7) Erwerb kraft Gesetzes

Eine Anschaffung setzt eine vom Willen des Erwerbenden getragene Erwerbs-handlung voraus; s. Anm. 91. Daraus folgt, dass für eine Anschaffung iSd. § 23 Abs. 1 nicht der Erwerb kraft Gesetzes (OFH v. 4.7.1950 – IV 53/50, BFHE 54, 503) und der Erwerb durch aufgrund gesetzlicher Vorschriften ergehende Hoheitsakte (BFH v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606) gehören.

Umlegungsverfahren: Hat ein Stpfl. ein Grundstück in einem Umlegungsverfahren eingebracht und wird ihm hierfür ein anderes Grundstück zugeteilt, so ist

97

die Zuteilung keine Anschaffung iSd. Abs. 1 (BFH v. 15.1.1974 – VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606; BFH v. 15.12.1993 – X R 49/91, BStBl. II 1994, 687; OFD Düss. v. 17.9.1958, BB 1958, 1047; s. auch Anm. 73); die Frist für ein privates Veräußerungsgeschäft beginnt in diesem Fall mit der Anschaffung des in das Umlegungsverfahren eingebrachten Grundstücks. Eine Anschaffung liegt aber vor, sofern in einem Umlegungsverfahren ein Grundstück gegen Zuzahlung eines Geldbetrags zugeteilt wird, jedoch nur insoweit, als die Zuzahlung für eine den Sollanspruch (§ 56 Abs. 1 Satz 1 BauGB) nicht unwesentlich übersteigende Mehrzahlung zu leisten ist (BFH v. 29.3.1995 – X R 3/92, FR 1995, 618; s. auch JÄSCHKE, DStR 2006, 1349 [1351]).

98 (8) Rückübertragung enteigneter Wirtschaftsgüter

Wird ein enteignetes Grundstück oder anderes WG wegen Fortfalls der Voraussetzungen für die Enteignung (zB der Voraussetzungen des Art. 14 Abs. 3 Satz 1 GG) zurückübertragen, ist die Rückübertragung keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (vgl. LOTHMANN, DB 1986, 2626); es handelt sich um einen Erwerb kraft Gesetzes. Als Anschaffung ist im Fall der Veräußerung der ursprüngliche Erwerb des enteigneten und rückübertragenen Grundstücks zu sehen. Auch die Rückübertragung von Grundstücken nach dem Vermögensgesetz ist keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 13.4.2010 – IX R 41/09, BFH/NV 2010, 1271; BFH v. 22.2.2006 – I R 61/04, BFH/NV 2006, 1807; s. auch H 23 „Anschaffung“ EStH 2014). Dies gilt auch bei Erwerben nach § 21b Abs. 5 Investitionsvorranggesetz (FinMin. Sachsen v. 10.10.1997, FR 1998, 34). Zur Rückübertragung landwirtschaftlicher Grundstücke im Beitrittsgebiet s. BMF v. 14.10.1999 (FR 1999, 1395). Eine Anschaffung liegt allerdings vor, wenn ein Restitutionsanspruch entgeltlich erworben wird (BFH v. 11.12.2008 – IX B 123/08, BFH/NV 2009, 571).

99 (9) Zugewinnngemeinschaft

Durch die Zugewinnngemeinschaft (s. zum Begriff § 2 Anm. 180) entsteht kein gemeinschaftliches Vermögen (Eigentum). Nach Beendigung des Güterstands ist der Wert des während der Ehe erzielten Zugewinns unter den Ehegatten auszugleichen. Dazu gewährt das bürgerliche Recht entsprechende Zahlungsansprüche (§ 1378 BGB). Der Erwerb dieser Ansprüche ist kein entgeltliches Geschäft. Werden aber WG in Erfüllung dieser Ansprüche von einem Ehegatten auf den anderen übertragen, sind die Voraussetzungen eines entgeltlichen Erwerbs gegeben (s. Anm. 231). Nach OFD Frankf. v. 5.2.2001 (FR 2001, 322, mit Beispielen) ist die Übertragung eines WG (insbes. eines Grundstücks) zur Tilgung eines Zugewinnausgleichsanspruchs iSd. § 1378 BGB eine Leistung an Erfüllung statt (s. dazu Anm. 54) und damit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 für den Übertragenden eine Veräußerung und für den Erwerber eine Anschaffung, ggf. auch teilentgeltliche Veräußerung oder Anschaffung; s. hierzu U. PRINZ/OMMERBORN, FR 2001, 977 (991); aA TIEDTKE, DB 2003, 1471; zur Schenkung eines Grundstücks unter Ehegatten s. HOLLENDER/SCHLÜTTER, DStR 2002, 1932; Gestaltungsüberlegungen bei ARENS, FPR 2003, 426; HERRMANN/GROBSHÄUSER, FPR 2005, 146; KENSBOCK/MENHORN, DStR 2006, 1073.

100–104 Einstweilen frei.

cc) Veräußerung

105

Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 liegen private Veräußerungsgeschäfte nur vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Das Merkmal „Veräußerung“ entspricht dem schon in Anm. 50–80 erläuterten Begriffsmerkmal „Veräußerungsgeschäfte“. Auf diese Erl. wird verwiesen.

Einstweilen frei.

106–109

dd) Nämlichkeit des angeschafften und veräußerten Wirtschaftsguts**(1) Grundsatz**

110

Identität von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut: Ein privates Veräußerungsgeschäft gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 kann nur vorliegen, wenn das angeschaffte private Veräußerungsgut mit dem veräußerten WG identisch ist. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut und Sinn dieser Vorschrift.

BFH v. 30.11.1976 – VIII R 202/72, BStBl. II 1977, 384 (387); BFH v. 28.6.1977 – VII R 30/74, BStBl. II 1977, 827; BFH v. 19.7.1983 – VIII R 161/82, BStBl. II 1984, 26; BFH v. 25.8.1987 – IX R 65/86, BStBl. II 1988, 243; BFH v. 29.3.1989 – X R 4/84, BStBl. II 1989, 652; BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792; BFH v. 12.6.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013, 1011.

Wie der BFH (zB BFH v. 19.7.1983 – VIII R 161/82, BStBl. II 1984, 26; BFH v. 29.3.1989 – X R 4/84, BStBl. II 1989, 652; BFH v. 13.12.2005 – IX R 14/03, BStBl. II 2006, 513; BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792) entschieden hat, reicht eine Identität im wirtschaftlichen Sinne aus, um ein privates Veräußerungsgeschäft zu begründen. Ob Nämlichkeit gegeben ist, richtet sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem WG unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls (BFH v. 13.4.2010 – IX R 36/09, BStBl. II 2010, 792; BFH v. 12.6.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013, 1011).

Grundstücke und Gebäude: Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits sind je ein selbständiges WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Das Gleiche gilt für das Erbbaurecht und das Gebäude; s. näher Anm. 89. Dauerwohnrecht und Wohnungseigentum sind nicht identisch (BFH v. 11.8.1967 – VI R 67/66, BStBl. III 1967, 685); s. auch Anm. 89.

Partielle Nämlichkeit: Auch eine „partielle“ Nämlichkeit kann für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts ausreichen. Dies hat der BFH für einen Fall entschieden, in dem ein mit einem Erbbaurecht belastetes Grundstück angeschafft und nach Löschung des Erbbaurechts kurzfristig lastenfrem weiterveräußert wurde (BFH v. 12.6.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013, 1011). Wirtschaftliche Teilidentität sei grds. ausreichend, begründe ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden WG. Ob und in welchem Umfang Nämlichkeit gegeben sei, richte sich nach einem wertenden Vergleich von angeschafftem und veräußertem WG unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls. Maßgebliche Kriterien seien Gleichartigkeit, Funktionsgleichheit und Gleichwertigkeit. Mit Blick auf die Gewinnermittlung (Abs. 3 Satz 1, dazu Anm. 272) sei nur der anteilige Veräußerungspreis zugrunde zu legen, der wirtschaftlich gesehen auf das Grundstück im belasteten Zustand entfalle; er sei ggf. im Schätzwege zu ermitteln. Der Lösung des BFH ist zuzustimmen (ebenso BODE, FR 2014, 35; DÖTSCH, jurisPR-SteuerR, 39/2013, Anm. 3; aA noch die Vorinstanz: FG Rhl.-Pf. v. 2.5.2012 – 1 K 1353/09, EFG 2012, 1929, nrkr.). Sie trägt dem Grundgedanken von § 23, im PV realisierte Wertsteigerungen realitätsgerecht zu erfassen, Rechnung. Allerdings können sich

bei der Gewinnermittlung komplexe Abgrenzungsfragen ergeben, die womöglich nur im Schätzwege zu lösen sind.

111 (2) Einzelfälle

Anteil an einer Erbengemeinschaft: Der BFH (v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250) hat offen gelassen, ob der Anteil an einer Erbengemeinschaft mit dem aufgrund einer Realteilung erworbenen WG (Grundstücksanteil) identisch ist. Später hat der BFH (v. 20.4.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987) die Nämlichkeit zwischen erworbenem Miterbenanteil und Grundstück bejaht. Dem ist zuzustimmen, so dass die gleichen Regeln wie bei der Realteilung einer Miteigentümergeinschaft (s.u. und Anm. 95) gelten.

Erbbaurecht: Kauft ein Erbbauberechtigter das belastete Grundstück und veräußert er es nach Löschung des Erbbaurechts, so liegt nach zutreffender Ansicht des BFH partielle Nämlichkeit vor (BFH v. 12.6.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013, 1011; ausführlich Anm. 110; teilweise anders – volle Identität – noch FG Ba.-Württ. v. 30.9.1992 – 14 K 81/91, EFG 1993, 233, rkr.; anders – keine Nämlichkeit – FG Rhld.-Pf. v. 2.5.2012 – 1 K 1353/09, EFG 2012, 1929, nrkr.).

Ersatzbeschaffung im Fall einer Enteignung oder einer Veräußerung unter Zwang: Wird ein Grundstück unter Zwang veräußert und ein Ersatzgrundstück angeschafft, so liegt ein privates Veräußerungsgeschäft nicht vor (s. im Einzelnen Anm. 75). Entsprechendes wird im Fall der Enteignung angenommen (s. hierzu Anm. 73). Das Ersatzgrundstück und das unter Zwang veräußerte (enteignete) WG bilden in diesem Fall eine Einheit; beide sind deshalb – wirtschaftlich gesehen – identisch; s. Anm. 94.

Miteigentümeranteil: Der Miteigentümeranteil an einem Grundstück und der aufgrund einer Realteilung erworbene entsprechende Teil an diesem Grundstück sind als identisch anzusehen.

Restitutionsanspruch: Wird ein Rückübertragungsanspruch nach dem Vermögensgesetz entgeltlich erworben und wird das daraufhin rückübertragene Grundstück veräußert, liegt Nämlichkeit iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor (BFH v. 11.12.2008 – IX B 123/08, BFH/NV 2009, 571; s. auch Anm. 87).

Teilung eines Grundstücks: Wird ein einheitliches Grundstück aufgeteilt und ein Teil veräußert, so ist die Nämlichkeit hinsichtlich des veräußerten Teils zu bejahen, wenn „die Teilung ohne aufwendige technische Maßnahmen durchgeführt werden kann und sich die Marktgängigkeit des bisherigen Wirtschaftsguts in den Teilen fortsetzt“ (BFH v. 19.7.1983 – VIII R 161/82, BStBl. II 1984, 26; BFH v. 23.8.2011 – IX R 66/10, BStBl. II 2013, 1002; kritisch WICHMANN, BB 1984, 2253). Dies kann angenommen werden, wenn Grundstücke durch bloßen Rechtsakt – ggf. durch Vermessung – aufgeteilt werden. Die Identität besteht zB fort bei Aufteilung eines Grundstücks in Parzellen und eines Gebäudes in Eigentumswohnungen. Bei Teilung eines Grundstücks ist der Gesamtanschaffungsbetrag im Verhältnis der Verkehrswerte auf die einzelnen Teile aufzuteilen; im Einzelfall kann aber wohl auch eine individuelle Zuordnung von Anteilen der AK zum veräußerten Teil in Frage kommen (BFH v. 19.7.1983 – VIII R 161/82, BStBl. II 1984, 26).

112–114 Einstweilen frei.

ee) Zehnjahresfrist

Bei der Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten ist ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nur anzunehmen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Auf den Zufluss des Veräußerungspreises kommt es nicht an (s. Anm. 272).

Fristberechnung: Die Frist ist nach § 108 AO zu berechnen (dazu ausführlich TROSSEN, jM 2015, 23 [25]). Danach gelten die Vorschriften der §§ 187–193 BGB entsprechend. Für den Fristbeginn ist hier ein Ereignis – nämlich die Anschaffung – maßgebend; infolgedessen ist für die Berechnung der Frist der Tag der Anschaffung nicht mitzurechnen (§ 187 Abs. 1 BGB). Die Zehnjahresfrist endet nach § 188 Abs. 2 BGB mit dem Ablauf desjenigen Tags des Zehntjahrs, der durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den das Ereignis – die Anschaffung – fällt (s. auch FG Köln v. 21.9.1988 – 12 K 356/84, EFG 1989, 114, rkr.).

Beispiel 1: Anschaffung eines Grundstücks am 9.2.2010. Die Frist endet mit Ablauf des 9.2.2020.

Auch wenn das Ende der Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt, endet die Frist mit Ablauf dieses Tages; § 108 Abs. 3 AO findet keine Anwendung. Dies wird zutreffend damit begründet, dass § 108 Abs. 3 AO für Fristen gilt, innerhalb derer bestimmte Handlungen zu vollziehen sind, die idR an Sonntagen, Feiertagen und Sonnabenden nicht getätigt werden konnten, nicht dagegen Fristen, innerhalb derer bestimmte Handlungen nicht vorzunehmen sind, wie im Fall der Veräußerungsfrist iSd. § 23 (so FG Köln v. 2.6.1997 – 12 K 3682/96, EFG 1997, 1187, rkr., unter Hinweis auf BFH v. 11.5.1955 – II 177/54 U, BStBl. III 1955, 198).

Zeitpunkt der Anschaffung: Die Frist beginnt mit der Anschaffung. Was unter Anschaffung zu verstehen ist, ist in Anm. 91–97 erläutert. Im Regelfall wird die Anschaffung im Abschluss des schuldrechtl. Vertrags gesehen (s. Anm. 92 ff. mit Hinweisen auf die Rspr.), so dass der Abschluss dieses Vertrags der für die Fristberechnung maßgebende Anfangszeitpunkt ist. Da Verträge über den Erwerb von Grundstücken notariell zu vereinbaren sind, ist der Abschlusszeitpunkt idR einwandfrei festzustellen. Soweit die Anschaffung nicht im Abschluss eines schuldrechtl. Kaufvertrags besteht, der auf den Erwerb eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts gerichtet ist, ist der Zeitpunkt für den Fristbeginn maßgebend, in dem die Anschaffung vollzogen ist. Demnach sind zB maßgebend: Bei Eigentumsübertragung vor Abschluss des schuldrechtl. Vertrags der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs, s. Anm. 92; bei Vereinbarungen, die wirtschaftlich Kauf- und Tauschverträgen gleichzustellen sind, der Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung (s. Anm. 93); bei Aufhebung einer Miteigentümergeinschaft oder einer Auseinandersetzung einer Gesamthandsgemeinschaft gegen Spitzenausgleich der Zeitpunkt der schuldrechtl. Vereinbarung (s. Anm. 95 und 96).

Zeitpunkt der Veräußerung: Zur Frage, ob die Zehnjahresfrist erfüllt ist, kommt es darauf an, wann das Grundstück oder grundstücksgleiche Recht veräußert worden ist, nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises. Zum Zeitpunkt der Veräußerung s. Anm. 50–80 – insbes. Anm. 51 – sowie oben „Zeitpunkt der Anschaffung“.

Beispiel 2: Notarieller Kaufvertrag über den Erwerb eines Grundstücks am 6.8.2006; am gleichen Tag Erklärung der Auflassung; Eintragung im Grundbuch und damit Eigentumsübergang aber erst am 15.12.2006. Verkauf des Grundstücks am 8.8.2016 und Eigentumsübergang am 6.10.2016. Anschaffung und Veräußerung liegen nicht inner-

halb der Zehnjahresfrist, weil die schuldrechtl. Verträge (6.8.2006 und 8.8.2016) und nicht der Eigentumsübergang maßgebend sind; vgl. auch FG Köln v. 21.9.1988 – 12 K 356/84, EFG 1989, 114, rkr.

Keine zivilrechtliche Rückwirkung bei der Fristberechnung: Wirkt bei einem notariellen Kaufvertrag über ein Grundstück innerhalb der Veräußerungsfrist auf der Käuferseite ein vollmachtloser Vertreter mit und genehmigt der Käufer das Rechtsgeschäft außerhalb der Frist, so ist das private Veräußerungsgeschäft nicht nach Abs. 1 Nr. 1 stbar. Die Genehmigung wirkt – anders als nach § 184 Abs. 1 BGB – strechtl. nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück (BFH v. 2.10.2001 – IX R 45/99, BStBl. II 2002, 10; s. auch Anm. 53).

116–119 Einstweilen frei.

3. Errichtung, Ausbau und Erweiterung von Gebäuden und Außenanlagen und ihre Einbeziehung in die Besteuerung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2)

120 a) Historische Einordnung und Grundsatz

Vor dem Inkrafttreten des StEntG 1999/2000/2002 lag ein Spekulationsgeschäft iSd. Abs. 1 aF vor, wenn ein WG nach „Anschaffung“ innerhalb einer bestimmten Frist veräußert wurde. Die Herstellung war kein Tatbestandsmerkmal iSd. Abs. 1 aF; in die Besteuerung war ein nach der Anschaffung des Grund und Bodens errichtetes Gebäude nicht einzubeziehen, wenn das Grundstück innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung des Grund und Bodens veräußert wurde (zB BFH v. 1.12.1989 – III R 56/85, BStBl. II 1990, 1054; s. auch BFH v. 5.2.2007 – IX B 52/06, BFH/NV 2007, 1108). Dass Abs. 4 Satz 1 aF bei Ermittlung des Spekulationsgewinns die Berücksichtigung von HK erwähnte, hatte seine Bedeutung darin, dass bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die AK um die HK in den Fällen zu erhöhen waren, in denen das angeschaffte WG durch die Herstellungsaufwendungen nicht in ein anderes WG umgewandelt wurde.

Durch das StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 wurde in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 die Einbeziehung eines nach Anschaffung des Grund und Bodens „fertiggestellten“ Gebäudes in die Besteuerung angeordnet. Ihren heutigen Wortlaut erhielt die Vorschrift durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999. Mit der letztgenannten Änderung bezweckte der Gesetzgeber vor allem auch die Einbeziehung teilfertiger Gebäudeteile in die Besteuerung (RISTHAUS, FR 2000, 128). Zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 4.

121 b) Einbeziehung von Gebäuden und Außenanlagen

Gebäude: Nach höchstrichterlicher Rspr. ist ein Bauwerk als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (BFH v. 24.5.1963 – III 140/60 U, BStBl. III 1963, 376). Siehe hierzu im Einzelnen § 7 Anm. 322 ff. Der Begriff des Gebäudes im ESt-Recht richtet sich nach den Grundsätzen des BewG (zB BFH v. 10.6.1988 – III R 65/84, BStBl. II 1988, 847; BFH v. 23.9.1988 – III R 67/85, BStBl. II 1989, 113; B. MEYER/BALL, FR 1999, 925).

Außenanlagen gehören nicht zu Gebäuden; sie werden aber nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 wie Gebäude in die Besteuerung einbezogen. Unter Außenanlagen versteht man die auf einem Grundstück vorhandenen Bauwerke, die wesentliche Bestandteile des Grundstücks, aber weder Gebäude noch Gebäudeteile sind. Zu ihnen gehören insbes. Hofbefestigungen, Straßenzufahrten und Grünanlagen; s. hierzu § 7 Anm. 335 und 350 „Außenanlagen“.

„... sind einzubeziehen ...“: Gebäude und Außenanlagen sind – unter der weiteren Voraussetzung „soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden“ – in die Besteuerung gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 einzubeziehen; sie unterliegen also wie die angeschafften Grundstücke der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte; s. hierzu Anm. 122.

c) Errichtung, Ausbau, Erweiterung

Errichtung: Nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 waren „fertiggestellte Gebäude“ in die Besteuerung einzubeziehen. Dies galt nicht für teilfertige Gebäude. Der Gesetzgeber hat mit dem StBereing 1999 durch die Formulierung „soweit ... errichtet“ auch teilweise fertiggestellte Gebäude in die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte einbezogen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 12).

Ausbauten sind Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden, durch die die Gebäudeteile oder Räume unter wesentlichem Bauaufwand so umgestaltet werden, dass sie für die vorgesehenen Zwecke genutzt werden können; s. hierzu § 10e Anm. 7.

Erweiterung: Unter Erweiterung ist das Schaffen von Wohnzwecken oder anderen Zwecken dienenden Räumen durch Aufstockung oder Anbau zu verstehen. Siehe hierzu § 10e Anm. 7.

„... soweit ... innerhalb dieses Zeitraums ...“: Hiermit knüpft der Gesetzgeber an die Formulierung „Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 an. Somit kann sich bezüglich des WG „errichtetes Gebäude“ nur dann ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ergeben, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung des unbebauten Grundstücks und der Veräußerung des bebauten Grundstücks nicht mehr als zehn Jahre beträgt (glA BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 9; WENDT, FR 1999, 333 [353]; B. MEYER/BALL, FR 1999, 925); dies gilt entsprechend für Außenanlagen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 13).

Beispiel: D hat am 1.10.2004 ein unbebautes Grundstück erworben. 2006 hat er das Grundstück mit einem Mietwohngebäude bebaut, dessen Wohnungen seitdem zu Wohnzwecken vermietet sind. Durch Notarvertrag v. 15.1.2015 veräußert er das zu seinem PV gehörende bebaute Grundstück.

Da der Zeitraum zwischen Anschaffung des unbebauten Grundstücks und der Veräußerung des nunmehr bebauten Grundstücks mehr als zehn Jahre beträgt, liegt insgesamt kein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor. Deshalb ist auch, obwohl zwischen Herstellung des Gebäudes und Veräußerung des bebauten Grundstücks nicht mehr als zehn Jahre liegen, kein privates Veräußerungsgeschäft bezüglich des Gebäudes anzunehmen.

Einbeziehung des Gebäudes bei Veräußerung eines Erbbaurechts: Folgt man der Auffassung des BFH, dass die Bestellung eines Erbbaurechts eine Anschaffung des Erbbaurechts iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist (s. hierzu Anm. 89), ist die Errichtung eines Gebäudes aufgrund eines Erbbaurechts in die Veräußerung des „bebauten Erbbaurechts“ einzubeziehen, so dass ein privates Veräußerungsgeschäft hinsichtlich des Erbbaurechts und Gebäudes vorliegt, wenn der Zeit-

122

raum zwischen Erbbaurechtsbestellung und der Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 14). Zu Recht weist das BMF (v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 15) darauf hin, dass Grundstück und Gebäude gesondert Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts sein können, wenn sie „getrennt handelbar“ sind. Dies hat zur Folge, dass zB in folgendem Fall für das Gebäude kein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 vorliegt: Ein Gebäude wird in Ausübung eines Nutzungsrechts am Grund und Boden errichtet; der Grund und Boden wird später zu Eigentum erworben; bei Veräußerung des bebauten Grundstücks wird das Gebäude nicht in das Veräußerungsgeschäft einbezogen, weil es vor Anschaffung des Grund und Bodens aufgrund des Erbbaurechts errichtet und dieses nicht veräußert wurde (s. BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 15). Das BMF weist hinsichtlich der Fälle, in denen Grundstücke und aufstehende Gebäude getrennt handelbar sind, auf Art. 231 und Art. 233 EGBGB hin; hiermit sind die Fälle in Art. 231, § 5 und in Art. 233, § 2b EGBGB gemeint, die das Sondereigentum an Gebäuden im Beitrittsgebiet betreffen.

Rückwirkende Anwendung: Eine Besteuerung von Wertsteigerungen, die durch die Errichtung, den Ausbau und die Erweiterung von Gebäuden vor dem 1.1.1999 eingetreten sind, kommt aus verfassungsrechtl. Gründen (Dispositionsschutz) nicht in Betracht. Hier ist eine entsprechende Übergangsregelung zu fordern, s. ausführlich Anm. 11.

123 d) Entsprechende Geltung für Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)

Der Begriff in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 „Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind“, wird auch in § 7 Abs. 5a verwendet. Er hat in beiden Vorschriften die gleiche Bedeutung; s. daher § 7 Anm. 503.

Die Begriffe „Eigentumswohnungen“ und „im Teileigentum stehende Räume“ sind in § 1 Abs. 2 und 3 WEG definiert. Diese Begriffsbestimmungen sind auch für Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 maßgebend. Wohneigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem er gehört (§ 1 Abs. 2 WEG). Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem er gehört (§ 1 Abs. 3 WEG).

Die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 geregelte Einbeziehung von Gebäuden und Außenanlagen, die in dem Zehnjahreszeitraum iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 errichtet wurden, in die Besteuerung gilt auch für die vorerwähnten Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und die im Teileigentum stehenden Räume.

124–127 Einstweilen frei.

4. Keine Besteuerung bei Veräußerung selbstgenutzter Wohnimmobilien (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3)

128 a) Grundsatz

Von der Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 sind die Veräußerungen von allen in diesen Vorschriften genannten WG ausgenommen, und zwar gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 unter der Voraussetzung, dass das WG wie folgt genutzt wurde:

- „im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken“ (Alt. 1) oder
- „im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken“ (Alt. 2).

Auffallend an dieser Regelung ist, dass in der Alt. 1 als zusätzliche Voraussetzung „Ausschließlichkeit“ gefordert wird, nicht dagegen in der Alt. 2; welchen Sinn diese unterschiedliche Regelung hat, ist nicht ohne Weiteres erkennbar (s. PAUS, Inf. 1999, 513 [516]). Ferner ist nach dem Wortlaut in der Alt. 1 unklar, ob sich die Ausschließlichkeit auf den räumlichen Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken oder auf das zeitliche Erfordernis bezieht. Die FinVerw. (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25) geht offenbar davon aus, dass das Merkmal „ausschließlich“ nicht die wohnliche Nutzung, sondern deren Zeitraum betrifft (ebenso KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12492]; KOHLRUST-SCHULZ, NWB 1999, F. 3, 10775 [10779]); denn sie hat diesem Merkmal in BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25, die Bedeutung „ununterbrochen“ beigemessen.

Zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 4.

b) Zu Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgüter

129

Wirtschaftsgüter iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 sind grds. alle Objekte, deren Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 zu versteuern ist. Wirtschaftsgüter eines Gebäudes können auch Gebäudeteile sein, die eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, zu eigenen Wohnzwecken oder zu fremden Wohnzwecken genutzt werden (R 4.2 Abs. 4 EStR 2012). So sind zB einzelne vermietete Zimmer selbständige WG, die wegen ihrer Vermietung nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12492]). Der Grund und Boden ist ein von dem darauf errichteten Gebäude abzugrenzendes eigenständiges WG (HARTMANN/MEYER, FR 1999, 1089 [1090]; s. auch ausführlich § 4 Anm. 61 ff.).

Nutzung zu Wohnzwecken kann nur vorliegen, wenn in Räumen eines Gebäudes die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist (s. auch § 21 Anm. 205; R 7.2 Abs. 1 EStR 2012). Sie ist nicht anzunehmen, wenn das WG zu (eigenen oder fremden) betrieblichen Zwecken genutzt wird.

Teilweise Nutzung zu Wohnzwecken: Wird ein Grundstück nur teilweise zu Wohnzwecken genutzt, dann gilt die Ausnahme von der Steuerbarkeit nur für den Teil, der zu Wohnzwecken genutzt wurde.

Grund und Boden wird nur (mittelbar) zu Wohnzwecken genutzt, wenn auf ihm ein zu Wohnzwecken genutztes Gebäude errichtet worden ist. Unbebauter Grund und Boden wird grds. nicht unmittelbar wohnlich genutzt. Ist Grund und Boden bebaut, liegt eine mittelbare Nutzung des Grund und Bodens zu Wohnzwecken vor, aber nur insoweit, als der Grund und Boden dem wohnlich genutzten Teil des Gebäudes zuzuordnen ist (BFH v. 25.5.2011 – IX R 48/10, BStBl. II 2011, 868; KOHLRUST-SCHULZ, NWB 1999, F. 3, 10775 [10778]; KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12490]). Wenn also zB ein zu 70 % wohnlich und zu 30 % zu anderen Zwecken genutztes Gebäude veräußert wird, gilt die Ausnahme des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 hinsichtlich des Grund und Bodens nur für einen Anteil von 70 %. Vgl. hierzu auch das Beispiel in Anm. 130. Diese Grundsätze gelten für Außenanlagen entsprechend.

Nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 17) ist nur der Teil des Grund und Bodens als zu Wohnzwecken genutzt anzusehen, der für die Nutzung des

Wohnzwecken dienenden Gebäudes erforderlich und üblich ist, wobei auch die künftig geplante Nutzung zu berücksichtigen ist; zur Begr. bezieht sich das BMF auf BFH v. 24.10.1997 (IV R 43/95, BStBl. II 1998, 50). Hierbei wird man uE auch auf die Wohnlage des Gebäudes abstellen müssen. Wird ein bebautes und zu Wohnzwecken genutztes Grundstück parzelliert und die neu entstandene unbebaute Fläche als Bauland veräußert, fällt der veräußerte Teil wegen fehlender Nutzung zu Wohnzwecken nicht unter die Ausnahmegvorschrift des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383).

Unbebautes Gartengrundstück: Der BFH hat entschieden, dass eine Veräußerung nicht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 privilegiert ist, wenn ein unbebautes, bislang als Garten eines benachbarten Wohngrundstücks genutztes Grundstück veräußert wird, ohne dass der Stpfl. seine Wohnung aufgibt (BFH v. 25.5.2011 – IX R 48/10, BStBl. II 2011, 868). Dem ist vor dem Hintergrund des soeben zum Verhältnis von Wohnung und Grundstück Ausgeführten zuzustimmen. Bei wertender Betrachtung handelt es sich bei dem veräußerten Gartengrundstück nicht um „dazugehörenden“ Grund und Boden.

130 c) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Nutzung zu „eigenen“ Wohnzwecken bedeutet, dass der Stpfl. – also der (wirtschaftliche) Eigentümer und Veräußerer des WG – dieses selbst bewohnt und die Vermietung zu Wohnzwecken des Mieters nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 nicht begünstigt ist. Der Begriff ist nach einhelliger Auffassung in Rspr. und Schrifttum ebenso zu verstehen wie im früheren § 10e EStG und in § 4 Eigenheimzulagengesetz (BFH v. 18.1.2006 – IX R 18/03, BFH/NV 2006, 936; BFH v. 25.5.2011 – IX R 48/10, BStBl. II 2011, 868; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 18; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 51 [5/2015]; KUBE in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 23 Rn. 6 mwN; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 46 [4/2014]).

Beispiel: A erwirbt ein aus zwei gleichwertigen Wohnungen bestehendes Zweifamilienhaus, das er innerhalb der Zehnjahresfrist veräußert. Er bewohnt eine Wohnung seit Anschaffung des Gebäudes; die andere Wohnung ist seit diesem Zeitpunkt zu Wohnzwecken vermietet. Die AK betragen 1 000 000 €, der Veräußerungspreis 1 300 000 €; A erzielt nach Abzug der Kosten einen Veräußerungsgewinn von 260 000 €.

Diesen Gewinn hat A zur Hälfte nach § 23 zu versteuern; soweit der Gewinn die selbst genutzte Wohnung betrifft, ist er nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 von der Besteuerung ausgenommen. AK und Veräußerungspreis für den Grund und Boden entfallen je zur Hälfte auf die eigengenutzte Wohnung (insoweit also nicht stbar) und die vermietete Wohnung (insoweit also stpfl.).

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei Miteigentum: Nutzt ein Miteigentümer eines Gebäudes eine Wohnung mit Zustimmung der übrigen Miteigentümer und entspricht diese Nutzung in etwa seinem Miteigentumsanteil, so ist uE davon auszugehen, dass er diese Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt; insoweit ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Zum gleichen Ergebnis kommt BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 24), indem es darauf abstellt, dass der Miteigentümer die von ihm genutzte Wohnung aufgrund „eigenen Rechts“ nutzt. Vgl. hierzu auch HARTMANN/MEYER, FR 1999, 1089 (1093 f.). Nutzt ein Miteigentümer ein Gebäude zu einem höheren Anteil, als er seinem Miteigentumsanteil entspricht, zu eigenen Wohnzwecken, liegt insoweit für die übrigen Miteigentümer keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor.

Mitnutzung einer Wohnung durch Dritte: Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist auch insoweit anzuerkennen, als eine Wohnung nicht nur vom Ei-

gentümer (= Veräußerer), sondern auch von seinen Familienangehörigen zu Wohnzwecken genutzt wird; dazu gehören insbes. sein Ehegatte und seine unterhaltsberechtigten Kinder (so BFH v. 31.10.1991 – X R 9/91, BStBl. II 1992, 241, zu § 34f; BFH v. 26.1.1994 – X R 94/91, BStBl. II 1994, 544; s. auch TROSEN, jM 2015, 23 [27]). Nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 22) liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vor, wenn der Stpfl. die Wohnung „mit seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten bewohnt“ (enger PAUS, Inf. 1999, 513 [516]). Das BMF fordert also nicht, dass der Stpfl. gegenüber den Familienangehörigen (gesetzlich oder sittlich) unterhaltsverpflichtet und dass der Mitbewohner ein Familienangehöriger ist; erforderlich ist bei Dritten lediglich ein „gemeinsames Mitbewohnen“. Als unschädlich wird es von BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 22) auch angesehen, wenn der Stpfl. Teile eines WG einem Dritten unentgeltlich überlassen hat, sofern die dem Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken verbliebenen Räume noch den Wohnungsbegriff erfüllen und ihm die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen. Dies gilt uE auch, wenn sich der Angehörige bei Übereignung des Grundstücks ein derartiges Wohnrecht vorbehalten hat.

Zweitwohnung: Die Nutzung einer Wohnung zu Wohnzwecken setzt uE nicht voraus, dass der Stpfl. in der Wohnung seinen Lebensmittelpunkt hat (vgl. BFH v. 14.3.1989 – IX R 45/89, BStBl. II 1989, 776; BFH v. 14.3.1989 – IX R 43/88, BStBl. II 1989, 829, zu § 34f). Es genügt, wenn die Wohnung zeitweise vom Stpfl. genutzt wird und in der übrigen Zeit zum Bewohnen zur Verfügung steht; ebenso GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 53 [5/2015]; BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 22). Dies gilt zB für Wohnungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung und für Ferienwohnungen, sofern sie nicht zur Vermietung bestimmt sind und tatsächlich nicht vermietet werden (vgl. PAUS, Inf. 1999, 513 [515]).

Unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an Dritte: Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nimmt BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 23) selbst dann an, wenn der Stpfl. einem Kind, für das er Anspruch auf Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 hat, ein WG – idR also eine ETWohnung – unentgeltlich zur alleinigen wohnlichen Nutzung überlässt (zust. GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 51 [5/2015]; aA PAUS, Inf. 1999, 513 [516]; KOHLRUST-SCHULZ, NWB 1999, F. 3, 10775 [10779]); diese Verwaltungsanweisung – der zuzustimmen ist – beruht offensichtlich auf dem zu § 10e ergangenen UrT. des BFH v. 26.1.1994 (X R 94/91, BStBl. II 1994, 544). Die unentgeltliche Überlassung von Wohnungen an andere Personen erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahme nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3.

Die Altenteilerwohnung in der LuF ist kein vom Eigentümer zu eigenen Wohnzwecken genutztes WG (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 23).

Nutzung für andere Zwecke als eigene Wohnzwecke: Der Stpfl. kann ein Gebäude nicht nur für eigene Wohnzwecke, sondern auch in anderer Weise nutzen, insbes. für eigene betriebliche Zwecke und zur Vermietung für wohnliche oder betriebliche Zwecke. Ist dies der Fall, liegen hinsichtlich der Gebäudeteile mit Nutzung für andere als eigene Wohnzwecke ein oder mehrere WG vor, deren Veräußerung nicht nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 von der Besteuerung ausgenommen ist; für die übrigen Gebäudeteile ist die Ausnahme anzuwenden. Der Grund und Boden ist entsprechend den Nutzungsanteilen für eigene Wohnzwecke und für andere Zwecke aufzuteilen (s. Anm. 129). Soweit zu einem BV gehörende WG vorliegen, erfolgt eine Besteuerung nach den für Gewinnermittlungseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) geltenden Regeln (§ 23 Abs. 2).

Betrieblich genutzte Grundstücksteile von untergeordnetem Wert (Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des Grundstücks und nicht mehr als 20 500 €) brauchen nach § 8 EStDV nicht als BV behandelt zu werden. Hat sich der Stpfl. idS entschieden, gehören die Grundstücksteile von untergeordnetem Wert zum PV, und zwar mit der Folge, dass sie im Fall der Veräußerung der Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 unterliegen; die Ausnahme von der Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 kommt nicht in Betracht, weil diese Grundstücksteile nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden.

Häusliches Arbeitszimmer: Das BMF (v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 21) bestimmt, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht Wohnzwecken dient, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als BA oder WK nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b oder § 9 Abs. 5 ausgeschlossen oder eingeschränkt ist. Dem ist vor dem Hintergrund zuzustimmen, dass das BVerfG die typisierte Zuordnung eines häuslichen Arbeitszimmers zur privaten Sphäre als verfassungswidrig erachtet hat (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, DStR 2010, 1563). Der Gesetzgeber ist gehalten, dem auch betrieblichen/beruflichen Charakter der entsprechenden Nutzung Rechnung zu tragen. Auch eine partielle Bejahung eigener Wohnzwecke im Fall des Ausschlusses oder der Einschränkung der Abziehbarkeit ist abzulehnen, da die anfallenden Kosten weiter insgesamt BA/WK sind (ebenso WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 52 f. [4/2014]).

Garagen gehören uE zu Gebäudeteilen, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, es sei denn, sie sind vermietet oder werden vom Eigentümer zu gewerblichen Zwecken genutzt (KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12491]).

Nachweis der Selbstnutzung: Zu den Anforderungen an den Nachweis der Selbstnutzung s. FG Münster v. 18.6.2007 – 1 K 3749/05 E, EFG 2007, 1605, rkr.

131 **d) Nutzung im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken**

Private Veräußerungsgeschäfte werden nicht besteuert, wenn das veräußerte WG im Zeitraum zwischen Anschaffung und Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken (Alt. 1) oder im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken (Alt. 2) genutzt wird. Siehe hierzu auch Anm. 128.

Anschaffung und Veräußerung: Unter „Anschaffung“ und „Veräußerung“ iSd. Abs. 1 Satz 1 ist idR der Zeitpunkt des Abschlusses der schuldrechtl. Verträge zu verstehen (s. Anm. 52 und 92). Für die Auslegung der gleichlautenden Begriffe in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 ist nach dem Gesetzeszweck dieser Vorschrift darauf abzustellen, von welchem Zeitpunkt an und bis zu welchem Zeitpunkt die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vorlag. Deshalb ist für die Auslegung der Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 grds. der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25), der idR mit dem Übergang der Nutzungen und Lasten anzunehmen ist.

Fertigstellung eines WG, das Wohnzwecken dient, ist mit seiner Bezugsfertigkeit gegeben. Der Zeitpunkt der Fertigstellung ist für die Anwendung der Aus-

nahmeregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 insbes. in folgendem Beispielsfall von Bedeutung.

Beispiel 1: A erwirbt 2011 ein unbebautes Grundstück, das er zunächst vermietet. 2013 errichtet er ein Einfamilienhaus, das er von der Fertigstellung an bewohnt. Mitte 2014 veräußert er das Haus. Die Voraussetzungen der StBefreiung nach Alt. 1 liegen vor, da A das Gebäude von der Fertigstellung bis zur Veräußerung ununterbrochen bewohnt hat.

Leerstand: Aus praktischen Gründen können Wohnungen nicht schon am Tag nach Anschaffung oder Fertigstellung, sondern idR frühestens erst einige Tage oder auch Wochen später bezogen werden. Deshalb erkennt BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25) zu Recht an, dass ein Leerstand zu Beginn der Nutzung, wenn er mit der beabsichtigten Nutzung zu Wohnzwecken im Zusammenhang steht, unschädlich ist; dies gilt auch für den Leerstand zwischen Beendigung der wohnlichen Nutzung und der Veräußerung, „wenn der Steuerpflichtige die Veräußerungsabsicht nachweist“ (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25). Es wäre uE angemessen, wenn die FinVerw. in diesen Fällen einen Leerstand von etwa drei Monaten typisierend ohne Überprüfung aller Einzelheiten als unschädlich behandeln würde.

Bei unentgeltlichem Erwerb eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten WG ist zur Ermittlung des zeitlichen Umfangs der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 die Nutzungszeit des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zuzurechnen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 26; WENDT, FR 1999, 333 [354]).

Schuldzinsen bei nicht realisiertem Selbstbezug: Siehe Anm. 289 „Schuldzinsen“.

Im Fall der Alternative 2 wird die Ausnahme von der Besteuerung gewährt, wenn die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Kj. der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Kj. vorlag, wobei dieser Zeitraum nicht die vollen drei Kj. umfassen muss (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25).

Beispiel 2 (gem. BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25): B erwirbt eine ET-Wohnung im März 2011 und vermietet sie. Nach Beendigung des Mietverhältnisses nutzt B ab 1.12.2012 die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken bis zur Veräußerung am 1.3.2014. Da eine Nutzung der ETWohnung zu eigenen Wohnzwecken des B im Veräußerungsjahr 2014 und in den beiden vorangegangenen Jahren 2012 und 2013 gegeben ist, ist die Veräußerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 von der Besteuerung ausgenommen.

Verhältnis zwischen Alternative 1 und 2: Das Gesetz geht davon aus, dass grds. die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 nur in Betracht kommt, wenn eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren vorgelegen hat (Alt. 2, s.o.). Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt – ist zB das Wohnhaus oder die ETWohnung erst im Jahr vor der Veräußerung angeschafft oder fertiggestellt worden –, so fordert das Gesetz, dass die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Zeitraum zwischen Anschaffung/Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich (dh. ununterbrochen) erfolgte (s. Anm. 128).

Beispiel 3: C schafft Anfang 2010 eine ETWohnung an, die er am 1.11.2011 veräußert. Er nutzt die Wohnung vom Erwerb an bis zur Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken. Die Veräußerung unterliegt nicht der Besteuerung, weil die Voraussetzungen der Alt. 1 des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 erfüllt sind (ebenso Paus, Inf. 1999, 513 [516]). Auf die Länge des Zeitraums zwischen Anschaffung/Fertigstellung und Veräußerung kommt es in diesem Fall grds. nicht an.

Hätte im Beispielfall C die ETWohnung zum 1.10.2012 veräußert und sie bereits zum 1.5.2012 an den künftigen Erwerber vermietet, hätte ihm die StBefreiung uE ebenfalls zugestanden, und zwar nach der Alt. 2, denn C hat die ETWohnung sowohl in den beiden Jahren vor der Veräußerung als auch im Jahr der Veräußerung (wenn auch nur für einen Teil des Jahres) zu eigenen Wohnzwecken genutzt (vgl. WENDT, FR 1999, 333 [354]). Anders wäre es nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 25), wenn C die ETWohnung im Jahr 2011 auch nur kurzfristig zu anderen Zwecken als eigenen Wohnzwecken genutzt hätte (hiergegen uE zu Recht SAUREN, DStR 2000, 60).

132–139 Einstweilen frei.

VI. Private Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

140 1. Regelungsinhalt

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gliedert sich seit dem KroatienAnpG (dazu Anm. 4) in vier Sätze:

- Satz 1 regelt Veräußerungsgeschäfte bei anderen WG. Der Verweis auf Wertpapiere ist seit der Unternehmensteuerreform 2008 entfallen. Deren Veräußerung ist nunmehr in § 20 Abs. 2 geregelt (s. § 20 Anm. 420 ff.);
- Satz 2 regelt, dass WG des täglichen Gebrauchs nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst werden;
- Satz 3 ordnet an, dass bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge das Fifo-Verfahren zur Anwendung kommt;
- Satz 4 dehnt im Fall der wirtschaftlichen Zwischennutzung eines anderen WG die Veräußerungsfrist auf zehn Jahre aus.

Der Begriff des Veräußerungsgeschäfts iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 entspricht dem gleichlautenden Begriff iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Er ist deshalb vorweg zusammen kommentiert, s. Anm. 50–80. Zum Begriffsmerkmal „Anschaffung“ s. Anm. 91–98. Die Erl. in diesen Anm. finden unmittelbar Anwendung bei Anschaffung und Veräußerung von WG, die nicht in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 genannt sind. Anschaffung oder Veräußerung „anderer Wirtschaftsgüter“ iSd. liegen also insbes. vor, wenn schuldrechtl. Verträge, die die Anschaffung/Veräußerung eines WG zum Gegenstand haben, wirksam zustande gekommen sind.

2. Veräußerungsgeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1)

Schrifttum: STRECK, Steuerpflichtige Spekulationsgeschäfte durch Einziehung erworbener Forderungen, FR 1987, 297; RODIN, Keine Anwendung des § 23 EStG auf Verbindlichkeiten?, DB 1990, 343; WELLMANN, Fremdwährungskonto und Spekulationsfrist, DStZ 1997, 665; SCHULTZE, Veräußerungsgewinne bei Fremdwährungsgeschäften, DStR 2000, 1680; WELLMANN, Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren gegen Fremdwährung, DStZ 2002, 791; JUROWSKY, Fremdwährungseinflüsse bei der Veräußerung von Wertpapieren im Rahmen des § 23 EStG, DB 2004, 2711; PAUKSTADT/DEIRITZ, Fremdwährungsgeschäfte im Rahmen des § 23 EStG, DStR 2004, 806; WELLMANN, Anschaffung und Veräußerung von Wertpapieren gegen Fremdwährung, DStZ 2005, 80; ECKERT, Steuerliche Betrachtung elektronischer Zahlungsmittel am Beispiel sog. Bitcoin-Geschäfte, DB 2013, 2108; PINKERNELL, Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin-Transaktionen, Ubg 2015, 19.

a) Andere Wirtschaftsgüter

Begriff: Der Begriff „Wirtschaftsgut“ hat estl. insbes. Bedeutung für die Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. (s. hierzu insbes. Vor §§ 4–7 Anm. 101, 116). Dieser WGBegriff ist auch für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 maßgebend (BFH v. 14.11.1978 – VIII R 72/76, BStBl. II 1979, 298; BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; ferner zB WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 12). Ausgenommen sind allerdings WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, also Grundbesitz und grundstücksgleiche Rechte. Dass nur WG, die nicht zu einem BV gehören, Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts sein können, regelt Abs. 2.

Beispiele für „andere Wirtschaftsgüter“: Briefmarken, Bücher, Edelmetalle, Fahrzeuge aller Art, Kunstgegenstände, Schmuck, Geldforderungen, Hypotheken, Grundschulden, Geldbeträge in Fremdwährung (BFH v. 2.5.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; FG Hamb. v. 19.2.2009 – 3 K 208/07, EFG 2009, 1103, rkr.), Anspruch auf Goldlieferung (BFH v. 24.1.2012 – IX R 62/10, BStBl. II 2012, 564).

Wertpapiere: Der ursprünglich in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 enthaltene Verweis auf Wertpapiere ist mit dem ÜntStReformG 2008 zum 1.1.2009 entfallen. Wertpapierveräußerungen jenseits von § 17 sind nunmehr umfassend in § 20 geregelt und unterfallen der Abgeltungsteuer. Wertpapiere werden damit bereits begrifflich nicht mehr von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 erfasst. Zur Behandlung von Altfällen s. Lfg. 228 ab Anm. 141 – Stand 8/2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

b) Einzelfälle

Bitcoin-Transaktionen: Hinsichtlich der stl. Einordnung sog. Bitcoins, also einer virtuellen und dezentralen Ersatzwährung im Internet (sog. Kryptowährung), ist noch vieles ungeklärt (s. ECKERT, DB 2013, 2108; PINKERNELL, Ubg 2015, 19). Da Bitcoins nicht den Anforderungen des Geldbegriffs genügen, kommt eine Einordnung als sonstiges WG in Betracht (ECKERT, DB 2013, 2108 [2109]). Bejaht man die Eigenschaft als WG, so liegt eine Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nahe, wenn dieses zum PV gehört (ECKERT, DB 2013, 2108 [2110]). Allerdings ist zu beachten, dass Bitcoins auch selbst erzeugt werden können. In diesem Fall scheidet mangels Anschaffung ein Veräußerungsgeschäft aus. Es bleibt nur noch § 22 Nr. 3 (dazu PINKERNELL, Ubg 2015, 19 [22]).

Einziehung von Forderungen: Forderungen, die keine Kapitalforderungen sind, werden auch nach der Gesetzesänderung nicht von § 20 erfasst. Nach der Rspr. ist die Einziehung einer käuflich erworbenen Forderung ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2.

RFH v. 14.3.1934 – VI A 1125/33, RStBl. 1934, 711; BFH v. 17.7.1959 – VI 67/58 U, BStBl. III 1959, 346; BFH v. 13.12.1961 – VI 133/60 U, BStBl. III 1962, 127; FG Hamb. v. 10.8.1984 – VII 14/84, EFG 1985, 125, rkr.; offengelassen von BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; aA WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 54.

Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass die Einziehung einer Forderung wirtschaftlich ihrer Veräußerung gleichsteht. In BFH v. 13.12.1961 (VI 133/60 U, BStBl. III 1962, 127) wird ausgeführt: Weil der Begriff „Veräußerung“ nicht eindeutig sei (auch zivilrechtl. nicht), könne eine Auslegung gegen den Wortlaut erfolgen; nach wirtschaftlicher Betrachtung sei als Veräußerung nicht nur die Abtretung einer Forderung an einen Dritten, sondern auch ihre Verwertung durch Einziehung anzusehen.

Es ist uE bedenklich, die Einziehung einer Forderung als ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu behandeln und dies mit der wirtschaftlichen Gleichstellung von Veräußerung und Einziehung zu begründen (ebenso WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 54). Im Allgemeinen wird unter einer Veräußerung die Übertragung einer Sache oder eines Rechts auf einen Dritten verstanden. Dies gilt auch zivilrechtl.; so heißt es zB bei ELLENBERGER in PALANDT, 75. Aufl. 2016, Überblick vor § 104 BGB Rn. 16: Zu den Verfügungen gehören Veräußerung (Übereignung oder Übertragung eines Rechts) und Belastungen. Das private Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 ist gekennzeichnet durch das Begriffspaar „Anschaffung“ und „Veräußerung“ desselben Gegenstands. Beide Begriffsmerkmale entsprechen einander; wenn als Anschaffung nur der Erwerb eines WG von einem Dritten anzusehen ist (s. Anm. 91), kann als Veräußerung auch nur die Übertragung des WG an einen Dritten und nicht eine „Verwertung“ in der Weise, dass ein WG untergeht, verstanden werden. Eine wirtschaftliche Betrachtung reicht uE nicht aus, die Ausdehnung des Begriffs „Veräußerungsgeschäft“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf die Fälle der Einziehung einer Forderung zu rechtfertigen.

Einziehung der Forderung in Teilbeträgen: Folgt man der Auffassung, dass die Einziehung einer Forderung ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, so ergeben sich für die Besteuerung Probleme, wenn die Einziehung in Teilbeträgen erfolgt. Hierzu ausführlich STRECK, FR 1987, 297. Im Prinzip ist uE wie folgt zu verfahren:

Findet die Einziehung vor Ablauf der Veräußerungsfrist statt, so entsteht die StPflcht nur insoweit, als die AK überschritten werden; dies gilt auch, wenn lediglich der Zufluss der Einnahmen nach Ablauf der Veräußerungsfrist erfolgt. Beruht die Einziehung auf Vollstreckungsmaßnahmen und werden diese vor Ablauf der Veräußerungsfrist wegen Erfolglosigkeit beendet, so löst uE eine erneute Einziehung nach Ablauf der Veräußerungsfrist (durch Wiederaufnahme der Vollstreckung oder durch freiwillige Zahlung des Schuldners) keine Steuerbarkeit aus, weil die Veräußerung (Einziehung) nicht innerhalb der Veräußerungsfrist erfolgt. Zur Einziehung einer Grundsuld s. Anm. 76.

Fremdwährungsguthaben rechnen auch nach der Gesetzesänderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zu den anderen WG (ebenso BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; BFH v. 21.1.2014 – IX R 11/13, BStBl. II 2014, 385; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 66 [5/2015]; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 201 [4/2014]; BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Tz. 131; zu Verlusten bei Fremdwährungsdarlehen s. FG Rhld.-Pf. v. 15.5.2007 – 3 K 1667/04, EFG 2007, 1513, aufgehoben durch BFH VIII R 58/07). Sie werden angeschafft iSd. § 23, wenn sie gegen Umtausch von Guthaben in Euro erworben werden; sie werden veräußert iSd. § 23, wenn sie in Guthaben in Euro rückgetauscht oder in eine andere Fremdwährung umgetauscht werden (BFH v. 2.5.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; BFH v. 2.5.2000 – IX R 73/98, BStBl. II 2000, 614; BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491). Nach BFH v. 21.1.2014 (IX R 11/13, BStBl. II 2014, 385) ist auch die Anschaffung anderer WG – im Entscheidungsfall Wertpapiere – durch ein Fremdwährungsguthaben als dessen Veräußerung anzusehen (krit. zu diesen Fällen WELLMANN, DStZ 2002, 791; WELLMANN, DStZ 2005, 80). Dies ist vor dem Hintergrund der Rspr. des BFH, wonach Fremdwährungsguthaben selbständige WG sind (BFH v. 2.5.2000 – IX R 74/96, BStBl. II 2000, 469; BFH v. 2.5.2000 – IX R 73/98, BStBl. II 2000, 614; BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; BFH v. 21.1.2014

– IX R 11/13, BStBl. II 2014, 385), konsequent. Die Umsetzung dieser Auffassung ist allerdings mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden (s. JURROWSKY, DB 2004, 2711). Zinsen führen nicht zu einem privaten Veräußerungsgeschäft, weil sie nicht angeschafft wurden, sondern zugeflossen sind. Zu Fremdwährungskonten s. WELLMANN, DStZ 1997, 665; SCHULTZE, DStR 2000, 1680; PAUKSTADT/DEIRITZ, DStR 2004, 806.

Spermarkguthaben: Der BFH hatte auch in der vom Stpfl. erwirkten Freigabe eines von ihm erworbenen gesperrten Bankguthabens (sog. Spermark) einen der Veräußerung gleichzustellenden Vorgang erblickt, weil das Guthaben durch die Entsperrung zu einem WG anderer Art, nämlich einem freien Guthaben, geworden sei; deshalb liege bereits in der Freigabe die der Veräußerung entsprechende Verwertung (BFH v. 17.7.1959 – VI 67/58 U, BStBl. III 1959, 346; BFH v. 30.11.1962 – VI 253/61, StRK EStG [bis 1974] § 23 R. 12). Mit dieser Rspr. ging der BFH noch einen Schritt weiter als mit seinen Entscheidungen, dass die Einziehung einer Forderung einem Spekulationsgeschäft (heute privatem Veräußerungsgeschäft) gleichzustellen sei. Er dehnte den Begriff des Veräußerungsgeschäfts auch auf nicht realisierte Wertsteigerungen aus. Diese auch im Schrifttum abgelehnte Auslegung des Begriffs „Veräußerungsgeschäft“ hat BFH v. 13.12.1961 (VI 133/60 U, BStBl. III 1962, 127) aufgegeben; danach liegt eine Veräußerung nur vor, „wenn ein entsperartes Guthaben eingezogen oder wenn sonst darüber verfügt wird“. Zutreffend hat jedoch BFH v. 1.12.1967 (VI R 202/66, BStBl. II 1968, 267) entschieden: Die Verwendung eines freigegebenen Spermarkguthabens zum Erwerb von WG, die ihrerseits wieder gesperrt sind, ist ein Veräußerungsgeschäft bezüglich des Spermarkguthabens und führt ungeachtet der erneuten Sperrung in Höhe des über dem Anschaffungspreis liegenden Nennbetrags zu einem Spekulationsgewinn (Veräußerungsgewinn).

Auch die Kaufoption (zB auf ein Grundstück) ist ein WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 19.5.1982 – I R 257/78, BStBl. II 1982, 768, zu § 23 Abs. 1 aF; BFH v. 24.7.1996 – X R 139/93, BFH/NV 1997, 105, zur Veräußerung von Aktienoptionsrechten). Die Veräußerung einer Option an einen Dritten ist also ein privates Veräußerungsgeschäft. Die Geltendmachung einer Option gegenüber dem Optionsgeber ist jedoch keine Veräußerung; durch die Geltendmachung der Kaufoption kommt der Kaufvertrag zustande, womit, wenn die Option sich zB auf ein Grundstück bezog, die Anschaffung eines Grundstücks iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gegeben ist.

Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs/Jahreswagen: Siehe Anm. 158.

Negative Wirtschaftsgüter: Im Allgemeinen werden Verbindlichkeiten als negative WG iSd. Gewinnermittlung angesehen (BFH v. 15.4.1958 – I 27/57 U, BStBl. III 1958, 260). Ob Verbindlichkeiten andere WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind, ist umstritten; bejahend RODIN, DB 1990, 343; verneinend OFD Düss. v. 13.9.1989, StEK EStG § 23 Nr. 14.

Verbindlichkeiten sind uE keine WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 15.5.2007 – 3 K 1667/04, EFG 2007, 1513, aufgehoben durch BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; FG Rhld.-Pf. v. 15.5.2007 – 3 K 1074/04, juris, rkr.). Wie in OFD Düss. v. 13.9.1989 (StEK EStG § 23 Nr. 14) zutreffend ausgeführt ist, kann man hinsichtlich einer Verbindlichkeit nicht von einer Anschaffung oder Veräußerung sprechen; das Eingehen einer Verbindlichkeit ist keine Anschaffung und die Tilgung einer Verbindlichkeit keine Veräußerung, was insbes. dann gilt, wenn nach der hier vertretenen Auffas-

sung die Einziehung einer Forderung keine Veräußerung iSd. Abs. 1 ist (s. Anm. 141).

Mehrere Wirtschaftsgüter gleicher Art: Zur Anschaffung mehrerer WG gleicher Art zu verschiedenen Zeitpunkten und zur Veräußerung eines Teils dieser WG s. Anm. 153 f.

Wirtschaftsgüter im Ausland: Zur Anschaffung und Veräußerung von WG im Ausland s. Anm. 16.

Erbschaftskauf: Siehe Anm. 87 aE.

143–152 Einstweilen frei.

153 c) Nämlichkeit bei Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter gleicher Art

Schafft ein Stpfl. mehrere WG gleicher Art zu unterschiedlichen Zeitpunkten an, kann es im Fall der Veräußerung eines Teils der WG für die Frage, ob die Veräußerungsfrist überschritten ist, darauf ankommen, welche WG veräußert wurden.

Da eine Steuerbarkeit nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (ebenso wie im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) nur angenommen wird, wenn das angeschaffte WG mit dem veräußerten WG identisch ist (BFH v. 24.11.1993 – X R 49/90, BStBl. II 1994, 591), ist zunächst die Frage zu klären, ob die angeschafften und veräußerten WG tatsächlich gleicher Art sind. Ist dies nicht der Fall, kommt eine Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 nicht in Betracht.

154–156 Einstweilen frei.

157 d) Einjahresfrist

Die Einjahresfrist für die Anschaffung und Veräußerung von WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird entsprechend den für die Zehnjahresfrist iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 maßgebenden Regeln ermittelt; dies gilt grds. auch für die Feststellung des Zeitpunkts der Anschaffung und Veräußerung; s. Anm. 115.

Danach endet die Einjahresfrist mit Ablauf desjenigen Tages, der durch seine Zahl dem Tag des Vorjahres entspricht, in den das Ereignis – die Anschaffung – fällt.

Beispiel: Anschaffung einer Briefmarkensammlung am 15.10.2009. Die Veräußerungsfrist endet mit Ablauf des 15.10.2010.

3. Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2)

Schrifttum: HEUERMANN, Anmerkung zu BFH IX R 29/06, HFR 2008, 809; NACKE, Private Veräußerungsverluste bei Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens, NWB 2008, F. 3, 15225; FALKNER, Die Einkünfterzielungsabsicht im Spannungsfeld von Dogmatik und Praxis, DStR 2010, 788; NACKE, Kein Veräußerungsverlust bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs, NWB 2010, 1748.

158 a) Historische Einordnung

Unklarheit in Rechtsprechung und Schrifttum: Bis zur Einfügung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 war in Rspr. und Schrifttum umstritten, ob WG des täglichen Gebrauchs in den Anwendungsbereich des § 23 fallen. Mit unterschiedlicher Begr. wurde dies verneint. Teilweise wurde vertreten, es fehle bei solchen WG an einer Einkünfterzielungsabsicht. Nach OFD Hannover v. 12.3.

2001 (FR 2001, 556) handelt ein Stpfl., der WG des täglichen Gebrauchs (insbes. zB sog. Jahreswagen) veräußert, nicht in Einkünfteerzielungsabsicht; danach sind Gewinne aus solchen Veräußerungsgeschäften nicht nach § 23 zu versteuern und Verluste aus ihnen nicht abziehbar (in diesem Sinne auch FALKNER, DStR 2010, 788 [792]). Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Träfe sie zu, läge ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 auch nicht vor, wenn jemand zB von einem ArbN eines Automobilwerks einen Jahreswagen erwirbt und diesen drei Monate später mit Gewinn veräußert. Die gesetzlichen Kriterien eines privaten Veräußerungsgeschäfts iSd. § 23 unterscheiden sich nicht danach, ob aus dem Geschäft positive oder negative Einkünfte erzielt werden. Einkommensteuerlich zu erfassende Einkünfte liegen zwar grds. nur vor, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltig Gewinne/Überschüsse zu erzielen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [766]). Bei Veräußerung von WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 reicht aber zur stl. Erfassung als privates Veräußerungsgeschäft aus, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Diese Regelung hat uE Spezialcharakter und schließt eine Einzelfallprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht aus (s. Anm. 82 und 271; umfassend FALKNER, DStR 2010, 788).

Mit anderer Begr. wollte das Hess. FG (v. 25.4.2006 – 12 K 594/03, EFG 2006, 1758, nrkr., Az. BFH IX R 29/06, s.u.) WG des täglichen Bedarfs aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift ausnehmen. Unter den Begriff der „anderen Wirtschaftsgüter“ seien nur solche zu fassen, bei denen Wertsteigerungen während der einjährigen Frist unabhängig von der Entwicklung des Marktes nicht von vornherein ausgeschlossen seien. Somit fielen beispielsweise gebrauchte Pkw. nicht unter § 23. Auch diese Einschränkung ist abzulehnen. Sie lässt sich nicht mit dem eindeutigen Wortlaut vereinbaren, der von „anderen Wirtschaftsgütern“ spricht.

BFH v. 22.4.2008 – IX R 29/06: Der BFH hat demgegenüber in BFH v. 22.4.2008 (IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296) ausgesprochen, dass auch WG des täglichen Gebrauchs von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst würden. Insbesondere sei die Veräußerung eines Gebrauchtwagens innerhalb der Jahresfrist stbar. Der BFH sprach sich gegen die von der Vorinstanz noch vorgenommene teleologische Reduktion aus. Für sie bestehe weder aus systematischen noch verfassungsrechtl. Gründen ein Bedürfnis. Dem ist das Schrifttum zu Recht gefolgt (NACKE, NWB 2008, F. 3, 15225; HEUERMANN, HFR 2008, 809). Allerdings war schon damals die Befürchtung geäußert worden, der Gesetzgeber könne eine fiskalische Lücke, die der BFH mit seiner Rspr. insbes. im Hinblick auf die Verlustberücksichtigung gerissen habe, schnell wieder schließen (NACKE, NWB 2008, F. 3, 15225 [15228]). Diese Befürchtung hat sich mit dem JStG 2010 erfüllt (s. Anm. 4).

b) Inhalt der Neuregelung

Gesetzgeberische Intention: Der Gesetzgeber verfolgt mit der Gesetzesänderung ausdrücklich das Ziel, den Folgerungen der Rspr. in BFH v. 22.4.2008 (IX R 29/06, BStBl. II 2009, 296) den Boden zu entziehen (BTDrucks. 17/2249, 54). Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs würden vorrangig zur Nutzung angeschafft. Der Veräußerer habe nicht die Erwartung, durch die Veräußerung einen höheren Preis zu erzielen, als er selbst aufgewandt habe. Vielmehr wolle er die Kosten der eigenen Nutzung minimieren. Im Rahmen der Veräußerung fielen so regelmäßig Verluste an, deren stl. Wirksamkeit es zu verhindern gelte. Es handele sich bei der Neuregelung lediglich um eine Klarstellung. Die Erwä-

159

gungen des Gesetzgebers sind uE teilweise problematisch. Zum einen handelt es sich nicht um eine Klarstellung, da Gegenstände, die zuvor nach geltender Rspr. vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst waren, nun konstitutiv aus dessen Anwendungsbereich ausgenommen wurden. Zum anderen äußert sich die Begr. nicht zu der Frage, was WG des täglichen Gebrauchs sind und nach welchen Kriterien sie zu ermitteln sind. Vielmehr liegt der gesetzgeberischen Entsch. ein begriffliches Vorverständnis zugrunde, das aber nicht offengelegt wird. Hier werden sich künftig schwierige Abgrenzungsfragen ergeben (kritisch auch NACKE, NWB 2010, 1748 [1749 f.]).

Verfassungskonformität der Regelung: Die Kritik könnte zu der Frage führen, ob die Neuregelung verfassungskonform ist. Immerhin wird sie weitgehend mit fiskalischen Erwägungen gerechtfertigt. Jedoch kann der Gesetzgeber zumindest für sich in Anspruch nehmen, dass bestimmte Gegenstände typischerweise nicht zur Einkünfteerzielung angeschafft werden, sondern der bloßen Vermögensverwendungssphäre zuzurechnen sind. Dies erscheint zumindest vertretbar. Er dürfte daher mit der Neuregelung seinen Gestaltungsspielraum noch nicht überschritten haben.

Begriff der Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs: Der neue Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bestimmt, dass WG des täglichen Gebrauchs vom Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 ausgenommen sind. Zu klären ist insbes. der Begriff des WG des täglichen Gebrauchs. Während der WGBegriff nicht zu Schwierigkeiten führt (hierzu Anm. 141), lässt sich schwer bestimmen, welche WG zum täglichen Gebrauch bestimmt sind und welche nicht. Zunächst ist fraglich, welcher Maßstab der Bestimmung zugrunde zu legen ist. Denkbar ist ein Abstellen auf die subjektive Bestimmung durch den Stpfl., aber auch auf objektive Kriterien. Im Rahmen der subjektiven Betrachtungsweise könnte danach differenziert werden, ob die fraglichen Gegenstände mit Einkünfteerzielungsabsicht angeschafft und veräußert wurden. Jedoch wurde bereits ausgeführt, dass die Einkünfteerzielungsabsicht gerade kein Merkmal des Tatbestands bei § 23 ist (s. Anm. 82). Vielmehr impliziert bereits die Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist die Steuerbarkeit. Es erschiene widersprüchlich, bei der tatbestandlichen Abgrenzung innerhalb von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nun doch auf diese subjektive Komponente abzustellen (anders NACKE, NWB 2010, 1748 [1750]). Vorzuziehen ist dementsprechend ein objektiver Maßstab. Danach sind solche Gegenstände aus dem Anwendungsbereich auszunehmen, die üblicherweise nur zur Nutzung und nicht zur Veräußerung angeschafft werden. Es geht also nicht um eine Einkünfteerzielungsabsicht, sondern um eine abstrakt-objektive Eignung zur Einkünfteerzielung, um das Vorhandensein von Wertsteigerungspotential (so auch WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 59 [4/2014]).

Einzelfälle: Vor diesem Hintergrund dürften schlichte Gebrauchs- und Verbrauchsgegenstände (Möbel, Hausrat, Fahrräder, Lebensmittel uÄ) fraglos unter Satz 2 zu subsumieren sein. Auch marktübliche Gebrauchtwagen fallen hierunter, weil sie keine Wertsteigerung erfahren können und lediglich zur Nutzung angeschafft werden, damit aber der estl. irrelevanten Vermögensverwendung zuzuordnen sind. Schwieriger ist die Entsch. bei Oldtimern und Antiquitäten. Diese besitzen bei typisierender Betrachtung sowohl eine Nutzungs- als auch eine Wertsteigerungskomponente. Hier wird man entscheidend auf die Eignung zur Wertsteigerung abstellen müssen, da derartige Gegenstände auch als Wertanlage angeschafft werden. Sie sind weiter nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 stbar, und zwar unabhängig von den konkreten Umständen ihrer Nutzung.

4. Fifo-Verfahren (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3)

164

Durch die im KroatienAnpG (s. Anm. 4) normierte Einfügung des neuen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 wird die bis 2008 geltende Regelung zur Anwendung des Fifo-Verfahrens bei Fremdwährungsgeschäften wieder eingeführt. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/1529, 54) führt aus, dass die ab VZ 2009 anwendbare Durchschnittsmethode die Berechnung des Veräußerungsgewinns erheblich verkompliziert habe. Deshalb kehre man aus Vereinfachungsgründen zur Fifo-Methode zurück. Die Fifo-Methode führt aufgrund der Fiktion eines „first in – first out“ zu vergrößernden Ergebnissen. Allerdings hat sie gegenüber der Durchschnittsmethode den großen Vorteil besserer Praktikabilität. Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung zu begrüßen.

Zu Berechnungsbeispielen, allerdings vor dem Hintergrund einer früheren Tatbestandsfassung, s. DERLIEN/SPILLER, DStR 2005, 1520.

5. Wirtschaftliche Zwischennutzung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4)

165

Gesetzgeberische Intention: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 bestimmt, dass bei WG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem KJ, Einkünfte erzielt werden, die zehnjährige Veräußerungsfrist gilt. Diese Regelung versteht sich ausweislich der Gesetzesbegründung als Missbrauchsverhütungsvorschrift (BTDrucks. 16/4841, 58). In der Praxis haben sich bei der Vermietung von beweglichen WG Steuersparmodelle gebildet, die folgendes Beispiel verdeutlicht (nach BTDrucks. 16/4841, 58):

Beispiel: Eine Gesellschaft erwirbt bewegliche WG (zB Container) und vermietet diese für eine bestimmte Zeitspanne an verschiedene Nutzer. Zur Refinanzierung verkauft die Gesellschaft die WG an Privatpersonen (Investoren). Die Investoren schließen gleichzeitig mit der Gesellschaft einen Verwaltungsvertrag ab, in dem die Gesellschaft eine bestimmte Miete für eine bestimmte Anzahl von Jahren garantiert, die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt und den Rückkauf nach Ablauf der Mietzeit anbietet.

Der Stpfl. erzielt aus dem Geschäft einen Gesamtüberschuss (Mieteinnahmen und Rückkaufswert abzüglich AK). Da bisher die Veräußerung außerhalb der Einjahresfrist steuerfrei ist, sind lediglich die Einkünfte aus der Vermietung nach § 22 Nr. 3 zu versteuern. Bei diesen Einkünften können die AfA berücksichtigt werden.

Um derartige Geschäfte unattraktiv zu machen, wurde die Veräußerungsfrist auf zehn Jahre verlängert. Seit der Einführung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 für WG des täglichen Gebrauchs dürfte die Vorschrift weitgehend leerlaufen, da die von Satz 4 erfassten WG häufig auch unter Satz 2 fallen (GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 68 [5/2015]; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 61 [4/2014]).

Überschießende Tendenz: Soweit die Regelung Steuersparfälle betrifft, ist sie durch die Verhütungsintention gerechtfertigt. Jedoch ist zweifelhaft, ob die Norm aufgrund der Weite ihres Wortlauts tatsächlich nur auf Steuersparmodelle Anwendung findet (so auch SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmenssteuerreform 2008, 2007, 597). Der Wortlaut nimmt an keiner Stelle auf derartige Modelle Bezug. Vielmehr führt – legt man allein die weite Formulierung zugrunde – jede Nutzung eines WG als Einkunftsquelle zur Fristverlängerung auf zehn Jahre. Damit hätte die Vorschrift – gemessen an ihrem Zweck – eine stark überschießende Tendenz (ebenso GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 68 [5/2015]).

Dem kann begegnet werden, indem unter den Begriff der Einkunftsquelle nur solche WG gefasst werden, die eine eigenständige Erwerbsgrundlage bilden (so WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 61 [4/2014]).

Anwendungsfragen: Die Weite der Formulierung birgt auch praktische Anwendungsschwierigkeiten. So muss bei WG immer ermittelt werden, ob sie mit Einkünfteerzielungsabsicht genutzt wurden. Hier kann dann die Reichweite der Liebhaberei-Tatbestände bedeutsam werden. Liegt Liebhaberei vor, so schließt dies gleichzeitig eine Verlängerung der Frist auf zehn Jahre aus. Zudem ist bei wirtschaftlicher Zwischennutzung die Abgrenzung zu den gewerblichen Einkünften zu beachten (dazu GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 68 [5/2015]). Schließlich wirft die Ausweitung der Besteuerung auch bei beweglichen WG zudem Fragen des effektiven Steuervollzugs auf (dazu SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 597).

166–169 Einstweilen frei.

170 VIa. Veräußerung vor Erwerb (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Bedeutung und Entwicklung der Vorschrift: Die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 enthaltene Regelung war bereits in der bis einschließlich 2008 geltenden Fassung des § 23 enthalten. Im Zuge der Unternehmensteuerreform (Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630, dazu Anm. 4) wurde Nr. 3 gestrichen, weil der Gesetzgeber davon ausging, dass die entsprechenden Fälle nunmehr abschließend in § 20 geregelt seien. Dabei wurde übersehen, dass Fremdwährungsgeschäfte weiterhin der Besteuerung nach § 23 und nicht der Vorschrift des § 20 unterfallen (ebenso BFH v. 30.11.2010 – VIII R 58/07, BStBl. II 2011, 491; BFH v. 21.1.2014 – IX R 11/13, BStBl. II 2014, 385; GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 66 [5/2015]; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 201 [4/2014]; BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Tz. 131; dazu bereits Anm. 142). Um die Besteuerung sog. Leerverkäufe auch bei Fremdwährungsgeschäften sowie sonstigen WG (zB Gold oder anderen Edelmetallen) sicherzustellen, hat der Gesetzgeber Nr. 3 wieder eingeführt (s. Begr. zum BEPS-UmsG, BTDrucks. 18/10506, 80 f.).

Grundlegender Regelungsinhalt: Private Veräußerungsgeschäfte liegen nicht nur vor, wenn die Veräußerung innerhalb einer bestimmten Frist nach der Anschaffung stattfindet (so Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2), sondern auch, wenn die Veräußerung früher als der Erwerb erfolgt (so Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

Das Merkmal „Veräußerung“ im Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 entspricht dem Merkmal „Veräußerung“ im Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; s. hierzu Anm. 50 ff.

Ebenso ist das Merkmal „Erwerb“ im gleichen Sinne wie das Merkmal „Anschaffung“ iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 (s. Anm. 90 ff.) zu verstehen. Dem steht nicht entgegen, dass das Gesetz im Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vom „Erwerb“ und nicht von einer „Anschaffung“ spricht. Beide Merkmale haben die gleiche Bedeutung, wie auch daraus folgt, dass Abs. 3 für die Einkünfteermittlung nur von der Berücksichtigung der „Anschaffungskosten“ und nicht etwa im Hinblick auf die Formulierung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 von der Berücksichtigung von „Erwerbskosten“ ausgeht.

Veräußerung „früher“ als Erwerb: Werden WG schon vor ihrem Erwerb veräußert, spricht man häufig von „Fixgeschäften“. Sie können auch bei Fremdwährungsgeschäften vorkommen. Es handelt sich um die Veräußerung von

WG, die im Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtl. Veräußerungsvertrags noch nicht im Besitz des Veräußerers sind, sondern von ihm erst später erworben werden. Voraussetzung für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist jedoch, dass tatsächlich eine Lieferung (Übereignung) erfolgt. Der Zeitraum zwischen früherer Veräußerung und späterer Anschaffung kann beliebig lang sein, ohne dass der Begriff „private Veräußerungsgeschäfte“ berührt wird. Wird also in einem Vertrag vereinbart, dass ein Stpfl. ein von ihm noch zu erwerbendes WG an einen Dritten zu liefern (zu übereignen) hat, unterbleibt aber nach dem Vertrag die Lieferung und hat lediglich der Verlierer den durch das Steigen oder Fallen des Börsen- oder Marktpreises bestimmten Preisunterschied an den Gewinner zu zahlen (Differenzgeschäft), so sind die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht gegeben.

Hinsichtlich der Merkmale „Anschaffung“ (= Erwerb) und „Veräußerung“ s. Anm. 50 ff., 91 ff. und 140 ff.

Beispiel (nach BRDrucks. 406/16, 19): Steuerpflichtiger C investiert einen Teil seines Vermögens in ausländ. Währung und tauscht hierzu Euro (€) in Schweizer Franken (CHF). Zu diesem Zweck hat er bei seiner Bank ein CHF-Konto einrichten lassen. Der Bestand des CHF-Kontos beträgt am 15.10.2001 2000000 CHF; die AK betragen 1642440,66 € (Kurs am 20.3.2001: 1 € = 1,2177 CHF).

Am 15.11.2001 veräußert C 2500000 CHF (Tausch gegen Euro) und erhält hierfür eine Gutschrift von 2368321,33 € (Kurs am 15.11.2001: 1 € = 1,0556 CHF) auf seinem Euro-Konto. Nach Abschluss des Geschäftes weist das CHF-Konto einen negativen Saldo von ./ 500000 CHF auf.

Den negativen Saldo glich X am 5.1.2002 aus. Dem CHF-Konto wurden 500000 CHF gutgeschrieben und das Euro-Konto mit 415938,77 € belastet (Kurs am 5.1.2002: 1 € = 1,2021 CHF).

Lösung:

| | |
|--|-----------|
| Veräußerungserlös Fremdwährungsguthaben 2 Mio. CHF | 1894657 € |
| abzgl. AK 2 Mio. CHF | 1642440 € |
| <hr/> | |
| = Gewinn § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 | 252217 € |
| <hr/> | |
| Veräußerungserlös Leerverkauf Fremdwährungsguthaben 500000 CHF | 473664 € |
| abzgl. AK 500000 CHF | 415938 € |
| <hr/> | |
| = bisher nicht zu versteuernder Gewinn aus Leerverkauf | 57726 € |

Einstweilen frei.

171–179

VII. Termingeschäfte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 aF)

180

Mit dem UntStReformG 2008 wurden Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren sowie Erlöse aus Termingeschäften, Zertifikaten und Optionsscheinen dem neu strukturierten § 20 zugeordnet (s. Anm. 4). Die Regelungen in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 aF wurden damit entbehrlich. Zur Neuregelung s. § 20 Anm. 420; zu Altfällen s. die Voraufgabe ab Anm. 165 – Stand 8/2007 (Lfg. 228) –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Einstweilen frei.

181–220

VIII. Der Anschaffung oder Veräußerung gleichzustellende Tatbestände (Abs. 1 Sätze 2 bis 5)

Schrifttum: GROH, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, *StuW* 1984, 217; MÄRKLE, Teilentgeltlichkeit bei der Übertragung von Betrieben, Mitunternehmeranteilen und betrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, *StbJb.* 1987/88, 317; DRESECK, Realteilung mit Spitzenausgleich bei Erbauseinandersetzung über Privatvermögen, *FR* 1988, 313; PAUS, Zur Auseinandersetzung einer Gesamthandsgemeinschaft durch Realteilung mit Spitzenausgleich, *DStZ* 1988, 570; BIERGANS, Die Entgeltlichkeit von Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen, *StuW* 1991, 381; MUNDT, Die vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, *DStR* 1991, 698; SÖFFING, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, *DB* 1991, 828; ROSENBAUM, Das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) im Überblick, *DStZ* 1994, 97; STEPHAN, § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG idF. des StMBG – Erweiterung, Bestätigung oder Einschränkung der Besteuerung von Spekulationsgewinnen bei Beteiligung an Personengesellschaften?, *DB* 1994, 1588; PAUS, Die gesetzliche Neuregelung der Spekulationsgeschäfte, *StWa.* 1999, 185; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, *FR* 1999, 333; HARTMANN/MEYER, Korrektur des § 23 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, *StBp.* 2000, 214; KORN, Private Grundstücksveräußerungen nach § 23 EStG – Steuerverschärfungen und Gestaltungsmöglichkeiten, *KÖSDI* 2000, 12479; REISS, Die Revitalisierung des Mitunternehmererlasses – keine gesetzestechnische Meisterleistung, *BB* 2000, 1965; RISTHAUS, Erneute Änderung des § 23 EStG im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, *FR* 2000, 128; TIEDTKE/WÄLZHOLZ, Ausschlagung einer Erbschaft gegen Zahlung einer Abfin-

[Anschluss S. E 73]

dung und Erbschaftsverkauf als Veräußerungsgeschäfte i.S. des § 23 EStG, BB 2001, 234; SÖFFING, Gewerblicher Grundstückshandel – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 26.3.2004, DSrR 2004, 793; DÖRSCH, Anmerkung zu BFH IX R 66/10, jurisPR-SteuerR 4/2012 Anm. 3; SCHIEBL, Erwerb der Beteiligung an einer Personengesellschaft und anschließende Veräußerung gesamthänderisch gehaltener Grundstücke – „Mischfall“, DSrR 2014, 512.

1. Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen gilt als Anschaffung (Abs. 1 Satz 2)

a) Grundsatz und frühere Rechtslage

221

StEntlG 1999/2000/2002: Durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurde bestimmt, dass auch die Überführung eines WG in das PV des Stpfl. als Anschaffung gilt. Als Tatbestände einer solchen Überführung werden Entnahme und Betriebsaufgabe genannt.

Vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 wurde die Entnahme eines WG von der Rspr. und der Verwaltungspraxis nicht als Anschaffung iSd. § 23 angesehen.

BFH v. 23.4.1965 – VI 34/62 U, BStBl. III 1965, 477; Hess. FG v. 20.11.1980 – II 44/78, EFG 1981, 388, rkr.; H 169 „Anschaffung“ EStH 1998; anders früher RFH v. 28.11.1928, RSStBl. 1929, 271; RFH v. 28.5.1935, RSStBl. 1936, 213.

Durch die Neuregelung im StEntlG 1999/2000/2002 wird kraft gesetzlicher Fiktion in Abs. 1 Satz 2 die Überführung eines WG in das PV des Stpfl. durch Entnahme oder Betriebsaufgabe als Anschaffung gewertet. Die Überführung in das PV bewirkt den Beginn von eigenständigen Veräußerungsfristen gem. Abs. 1 Satz 1.

Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG: Der Verweis auf den Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) gestrichen. Dies hat seinen Grund darin, dass das UmwStG im Zuge der Gesetzesänderung vollständig neu gefasst wurde. Die stl. Folgen einer Veräußerung in diesem Rahmen sind nun speziell im UmwStG geregelt (vgl. etwa LEY, FR 2007, 109).

Nach der alten Rechtslage gilt Folgendes: Hat der Stpfl. im Fall der Sacheinlage bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen nach § 20 Abs. 1 UmwStG Anteile an einer KapGes. unter dem Teilwert (zB Buchwert) erworben (sog. einbringungsgeborene Anteile) und veräußert er diese Anteile, so unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 21 Abs. 1 UmwStG – abw. von den allgemeinen Grundsätzen des EStG – der Besteuerung nach § 16. Diese Rechtsfolge tritt ferner (also ohne Veräußerung) nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ein, wenn der Anteilseigner dies beantragt. In diesem Fall gilt als Veräußerungspreis der gemeine Wert der Anteile zum Zeitpunkt der Antragstellung (§ 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Durch diese Regelung wird der Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG stl. wie der Tatbestand der Veräußerung behandelt. Dies rechtfertigt es, für die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte die Antragstellung nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG einer Anschaffung gleichzustellen.

b) Entnahme

222

Eine Entnahme ist gegeben, wenn ein WG aus dem betrieblichen Bereich in den privaten Bereich übergeht (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342

[344]). Gegenstand von Entnahmen sind nach § 4 Abs. 1 Satz 2 Bargeld und andere WG (zB Waren, Erzeugnisse, Grundstücke). Siehe ausführlich § 4 Anm. 138, 152.

Eine Entnahme erfordert regelmäßig eine Entnahmehandlung, der ein Entnahmewille zugrunde liegt; der Willensentschluss muss klar und deutlich zum Ausdruck kommen, ggf. auch durch ein schlüssiges Verhalten (BFH v. 9.8.1989 – X R 20/86, BStBl. II 1990, 128; BFH v. 25.6.2003 – X R 72/98, BStBl. II 2004, 403; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 11/11, BStBl. II 2013, 117); eine buchmäßige Darstellung ist nicht zwingend Voraussetzung für eine Entnahme (vgl. BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 142; s. H 4.3 EStH 2014; § 4 Anm. 141, 156 f.).

Auch bei Betriebsveräußerungen im Ganzen kann es sich ergeben, dass nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählende WG entnommen werden.

223 c) Betriebsaufgabe

Die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch Betriebsaufgabe ist im Gesetz gesondert erwähnt; dies ist eine Klarstellung. Durch Auslegung des Begriffs der Entnahme kommt man zu keinem anderen Ergebnis, denn eine Überführung im Rahmen einer Betriebsaufgabe steht der Entnahme gleich.

Da sich Betriebsaufgaben nicht selten über längere Zeiträume erstrecken, ist in diesem Fall von besonderer Bedeutung, wann die Überführung des WG in das PV stattgefunden hat.

Beispiel: H hat im Jahr 2014 seinen Gewerbebetrieb aufgegeben (§ 16 Abs. 3). H hatte alle WG veräußert; lediglich einige wertvolle Kunstgegenstände wurden in das PV überführt. Im Rahmen der bestandskräftigen EStVeranlagung für 2014 wurden die Kunstwerke bei Ermittlung des Aufgabegewinns mit einem zutreffenden gemeinen Wert von 800 000 € angesetzt. Zum 1.7.2015 veräußert H die Kunstwerke zum Preis von 1 100 000 € (Zufluss noch in 2015).

Die Veräußerung der Kunstwerke ist grds. ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, da die Entnahme als Anschaffung gilt. Ob auch die Veräußerungsfrist von einem Jahr eingehalten ist, hängt davon ab, wann die Entnahme stattgefunden hat. Erfolgte die Entnahme zB zum 20.6.2014, kommt eine Besteuerung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht in Frage. Fand die Entnahme am 5.7.2014 statt, sind alle Voraussetzungen eines stpfl. privaten Veräußerungsgeschäfts erfüllt.

224–229 Einstweilen frei.

2. Zurechnung der Anschaffung durch den Vorgänger beim Einzelrechtsnachfolger im Fall des unentgeltlichen Erwerbs (Abs. 1 Satz 3)

230 a) Grundsatz

Vor Inkrafttreten des StEntlG 1999/2000/2002 war nach allgemeiner Auffassung der unentgeltliche Erwerb eines WG keine Anschaffung iSd. § 23 aF; folglich war die spätere Veräußerung kein Spekulationsgeschäft iSd. § 23 aF.

Nunmehr bestimmt Abs. 1 Satz 3, dass bei unentgeltlichem Erwerb dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung (einschließlich der Tatbestände in Abs. 1 Satz 2) durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen sind.

Zur Begr. wird in BTDrucks. 14/23, 180, auf die Vermeidung möglicher Missbrauchsfälle iSv. § 42 AO verwiesen. Auch wenn der Verweis auf § 42 AO allein die gesetzliche Regelung nicht trägt, hält sich der Gesetzgeber mit der Neurege-

lung noch im Rahmen seines weiten Gestaltungsspielraums. Die Systematik des § 23 verlangt keine Identität von Erwerber und Veräußerer, so dass uE verfassungsrechtl. Bedenken nicht bestehen.

b) Unentgeltlicher Erwerb

231

Ein unentgeltlicher Erwerb ist eine Anschaffung, ohne dass der Erwerber dafür eine Gegenleistung erbringt. Das ist zB der Fall, wenn zivilrechtl. eine Schenkung vorliegt (BFH v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520). Unentgeltliche Erwerbe sind zB: Erwerb aufgrund eines Vermächtnisses (H 23 „Anschaffung“ EStH 2008); Auseinandersetzung einer Erbengemeinschaft im Fall einer Realteilung, allerdings mit Ausnahme insoweit, als ein Spitzenausgleich geleistet wird (BFH v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250); s. auch Anm. 95 zur Realteilung einer Miteigentümergeinschaft. Auch der Erbfall selbst ist ein unentgeltlicher Erwerb, jedoch fehlt es in diesem Fall am Merkmal der Einzelrechtsnachfolge; s. Anm. 232.

Kein unentgeltlicher Erwerb ist idR anzunehmen, soweit der ArbG dem ArbN „unentgeltlich“ oder verbilligt WG überlässt (s. § 19 Anm. 600 „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern“). Ebenso wenn im Fall der Zugewinnngemeinschaft auf den Zahlungsanspruch verzichtet wird und stattdessen WG übertragen werden (vgl. BFH v. 15.2.1977 – VIII R 175/74, BStBl. II 1977, 389); zur „Zugewinnngemeinschaft“ s. Anm. 350.

Die Übernahme von Schulden beim Erwerb eines WG ist Gegenleistung. Es liegt also in Höhe der Schuldübernahme und einer (etwaigen) Barzahlung ein Entgelt vor.

Erwerb mit zweckgebundenen Mitteln: Erwirbt ein Stpfl. (zB von seinen Eltern) im Wege einer Schenkung zweckgebundene Geldmittel, die er nur zur Anschaffung eines bestimmten WG (zB eines Grundstücks) verwenden darf, so liegt estl. eine Schenkung des anzuschaffenden WG (also zB eines Grundstücks) und nicht eine Schenkung von Geldmitteln vor (BFH v. 5.2.1986 – II R 188/83, BStBl. II 1986, 460); für die Fristberechnung kommt es auf den Zeitpunkt des Erwerbs des angeschafften WG an. Muss der Beschenkte zur Anschaffung des WG zusätzlich eigene Geldmittel aufwenden, ist ein teilentgeltlicher Erwerb anzunehmen (s. Anm. 236).

Erwerb eines Grundstücks gegen Vorbehalt eines Nießbrauchs wird zivilrechtl. und estl. grds. als unentgeltlicher Erwerb angesehen. Zivilrechtlich wird idR eine Schenkung unter Auflage angenommen, die unentgeltlich ist; denn die Auflage ist aus der Schenkung zu erbringen (OGH v. 18.11.1948 – II ZS 16/48, OGHZ 1, 528); estl. folgert der BFH (v. 28.7.1981 – VIII R 12/76, BStBl. II 1982, 378, mwN) die Unentgeltlichkeit daraus, dass der Vorbehaltsnießbraucher die Nutzungsrechte zurückbehalten habe. Unentgeltlich iSd. § 23 ist allerdings nur die Übertragung des Grundstücks abzüglich des Werts des Nießbrauchs.

Gemischte Schenkung ist ein Vertrag, bei dem der Wert der Leistung des einen dem Wert der Leistung des anderen nur zu einem Teil entspricht, die Vertragsparteien dies wissen und übereinstimmend wollen (WEIDENKAFF in PALANDT, 75. Aufl. 2016, § 516 BGB Rn. 13). Es ist ein teilentgeltlicher Erwerb anzunehmen mit der Folge, dass in Höhe des unentgeltlichen Erwerbs Abs. 1 Satz 3 und im Übrigen ein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 1 Satz 1 gegeben ist. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlicher Anschaffung und Veräußerung s. FG Ba.-Württ. v. 26.3.2008 – 2 K 173/05, EFG 2008, 1377, rkr.). Siehe

im Übrigen und zur Aufteilung in den entgeltlich und den unentgeltlich erworbenen Teil der WG Anm. 236.

Schenkung unter Auflage ist Schenkung mit der Nebenabrede, dass der Beschenkte zu einer Leistung verpflichtet ist. Ist der Wert dieser Leistungsverpflichtung so hoch, dass für den Zuwendungsempfänger keine Bereicherung verbleibt, so liegt ein vollentgeltlicher Erwerb vor. Im anderen Fall handelt es sich estl. um einen teilentgeltlichen Erwerb, der wie eine gemischte Schenkung zu behandeln ist.

Vorweggenommene Erbregelung: Bei unentgeltlicher Übertragung von WG im Wege der vorweggenommenen Erbregelung liegt keine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 vor. Werden jedoch im Hinblick auf den künftigen Erbfall unentgeltlich erworbene Anteile an Gegenständen (zB an Grundstücken) gegen Abfindung an Mitberechtigte übertragen, ist insoweit für den Erwerber ein entgeltlicher Erwerb und für den Übertragenden eine entgeltliche Veräußerung gegeben (BFH v. 3.8.1976 – VIII R 192/74, BStBl. II 1977, 382). Wird Vermögen (zB Grundbesitz) aufgrund einer vorweggenommenen Erbregelung gegen Gewährung von laufenden Versorgungsleistungen (Übergabeverträge) übertragen, so stellen diese keine AK dar (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847); deshalb ist in einem solchen Fall wegen des fehlenden Entgelts ein unentgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 1 Satz 3 anzunehmen. Anders ist es, soweit der Vermögensübernehmer im Hinblick auf die Vermögensübergabe Gleichstellungsgelder an Angehörige oder Abstandszahlungen leistet oder Verbindlichkeiten übernimmt (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847; hierzu krit. BIERGANS, StuW 1991, 381 [386 ff.]); soweit solche Leistungen erbracht werden, ist ein (teil-)entgeltlicher Erwerb gegeben.

RFH v. 11.3.1943, RStBl. 1943, 34 (Anschaffung von Dollarbeträgen); OFH v. 4.7.1950, StuW 1950 Nr. 94; BFH v. 5.5.1961 – VI 107/60 U, BStBl. III 1961, 385; BFH v. 5.11.1974 – VIII R 81/69, BStBl. II 1975, 411; BFH v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250; BFH v. 12.7.1988 – IX R 149/83, BStBl. II 1988, 942; FRICKE, DStZ 1964, 97; GROH, StuW 1984, 217 (226); MUNDT, DStR 1991, 698 (702 f.).

232 c) Einzelrechtsnachfolger für Zwecke dieser Vorschrift

Abs. 1 Satz 3 fordert, dass der Erwerber „Einzelrechtsnachfolger“ ist. Einzelrechtsnachfolger sind insbes. der Beschenkte, Vermächtnisnehmer, Erwerber im Wege der Erbaueinandersetzung.

Der Erbe ist kein Einzelrechtsnachfolger, sondern Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 BGB). Deshalb findet für den Erben hinsichtlich des Erbanfalls Abs. 1 Satz 3 nach seinem eindeutigen Wortlaut keine Anwendung; aA unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung Paus, StWa. 1999, 189. Für den Gesetzgeber bestand uE keine zwingende Notwendigkeit, die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge in die Regelung des Abs. 1 Satz 3 einzubeziehen, weil die Rspr. für sie durch Auslegung eine Regelung mit gleichem Ergebnis gefunden hatte; diese Rspr. ist uE auch weiterhin anzuwenden (ebenso WENDT, FR 1999, 333 [354]); s. auch Anm. 236.

„Für Zwecke dieser Vorschrift“ wird die Zurechnung der Anschaffung beim Rechtsnachfolger gesetzlich angeordnet. Diese Regelung ergibt sich auch ohne ausdrückliche Erwähnung in Abs. 1 Satz 3 schon aus dem Sinnzusammenhang.

d) Zurechnung der Anschaffung und gleichzustellender Tatbestände durch den Rechtsvorgänger beim Einzelrechtsnachfolger 233

Die Zurechnung gilt für alle in Abs. 1 Satz 3 genannten Fälle, also für die Anschaffung und die Überführung des WG in das PV. Sie gilt sowohl für die danach maßgebenden Werte – also zB im Fall der Anschaffung für die Höhe der AK des Einzelrechtsnachfolgers – als auch für die Zurechnung des (für die Berechnung der Veräußerungsfrist) ausschlaggebenden Zeitpunkts. Demnach ist maßgebend im Fall der Anschaffung der Zeitpunkt der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger und im Fall der Entnahme oder Betriebsaufgabe der Zeitpunkt der Entnahme oder Betriebsaufgabe durch den Rechtsvorgänger.

Die Zurechnung gilt auch für die nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 einzubeziehenden Baumaßnahmen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 10).

Einstweilen frei.

234–235

e) Sonderfälle: Gesamtrechtsnachfolge, Ausschlagung einer Erbschaft, teilentgeltlicher Erwerb, Erwerb gegen laufende lebenslängliche Bezüge 236

Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfolge: Der BFH hatte in stRspr. die Anschaffung eines WG durch den Erblasser dem Erben zugerechnet und damit ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23 bejaht, wenn die Veräußerungsfrist zwischen der Anschaffung durch den Erblasser und der Veräußerung durch den Erben gewahrt ist (BFH v. 18.9.1964 – VI 300/63 U, BStBl. III 1964, 647; BFH v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520; BFH v. 12.7.1988 – IX R 149/83, BStBl. II 1988, 942). Dem Bedenken, dass Anschaffender und Veräußerer nicht identisch seien, begegnet der BFH mit dem Bemerkten, dass der bürgerlich-rechtl. Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge uneingeschränkt auch im ESt-Recht gelte, und zwar nicht nur bezüglich der schon in der Person des Erblassers entstandenen Rechte und Pflichten, sondern auch insoweit, als nur Anwartschaften oder bedingte Verhältnisse in Betracht kommen. Demzufolge setze der Erbe die estl. Position des Erblassers auch in Bezug auf das zum Steuertatbestand des § 23 gehörende Merkmal der Anschaffung fort bzw. sei ihm, dem Erben, die Anschaffung des Erblassers zuzurechnen und müsse er sie gegen sich gelten lassen. Für die Frage, ob ein privates Veräußerungsgeschäft des Erben vorliegt, sind also AK des Erblassers und der Zeitpunkt der Anschaffung des WG durch den Erblasser maßgebend (BFH v. 18.9.1964 – VI R 300/63 U, BStBl. III 1964, 647; BFH v. 21.3.1969 – VI R 208/67, BStBl. II 1969, 520).

Aus BFH v. 17.12.2007 (GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608) folgt uE nichts anderes. Der Große Senat hat in dieser Entsch. die Vererblichkeit von Verlustvorträgen verneint. Dies geschah vor allem mit der Erwägung, dass trotz des Grundsatzes der Gesamtrechtsnachfolge höchstpersönliche Verhältnisse des Stpfl. nicht auf einen anderen Stpfl. übergehen könnten. Deshalb sei eine Übertragbarkeit erworbener Verlustvorträge ausgeschlossen. Die Situation bei § 23 ist insofern anders, als es nicht um die Übertragung höchstpersönlicher Verhältnisse geht, sondern vielmehr eine sachbezogene Tatbestandsverwirklichung von zwei Stpfl. vorgenommen wird. Dieser Vorgang ist von den Grundsätzen der Gesamtrechtsnachfolge gedeckt, so dass der Gesamtvorgang stbar sein kann.

Zur Erbauseinandersetzung s. Anm. 96.

Ausschlagung einer Erbschaft gegen Abfindung: Schlägt ein Erbe die Erbschaft aus, gilt nach § 1953 Abs. 2 BGB der Nächstberufene rückwirkend als Erbe; die Ausschlagung bewirkt keine Rechtsnachfolge vom „vorläufigen“ zum

„endgültigen“ Erben (WEIDLICH in PALANDT, 75. Aufl. 2016, § 1953 BGB Rn. 5). Da der Nächsterberufene vom Erbfall an Erbe (also Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers) ist, können für ihn die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts erfüllt sein, wenn er aus dem Nachlassvermögen WG veräußert; s.o. „Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfolge“. Nach BMF v. 14.3.2006 (BStBl. I 2006, 253, Tz. 37) „steht die Ausschlagung einer Erbschaft gegen eine Abfindung einer entgeltlichen Veräußerung des Erbteils gleich“ (vgl. BFH v. 20.4.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987). Die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 liegen uE für den Ausschlagenden nicht vor, weil das Merkmal „Anschaffung“ des veräußerten WG fehlt. Die Anschaffung der WG durch den Erblasser ist nicht dem Ausschlagenden, sondern dem Erben (als Gesamtrechtsnachfolger) zuzurechnen. Ein entgeltliches oder unentgeltliches Anschaffungsgeschäft (s. Anm. 91) zwischen dem Ausschlagenden und dem Erblasser (also eine Einzelrechtsnachfolge) ist nicht gegeben; s. hierzu auch TIEDTKE/WÄLZHOLZ, BB 2001, 234.

Teilentgeltlicher Erwerb: Eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 1 liegt auch insoweit vor, als ein WG gegen Teilentgelt erworben wird (Fälle einer gemischten Schenkung). Von einem teilweise entgeltlichen Erwerb kann aber nicht ausgegangen werden, wenn es dem Erwerber gelungen ist, einen besonders günstigen Kaufpreis auszuhandeln (BFH v. 5.10.1966 – VI R 309/64, BStBl. III 1967, 74; BFH v. 27.6.1996 – IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215); die Beteiligten müssen also hinsichtlich des Mehrwerts tatsächlich eine Schenkung gewollt haben. Ist dies nicht der Fall, so ist – obwohl Leistung und Gegenleistung nicht objektiv gleichwertig sind – in vollem Umfang ein Anschaffungsgeschäft anzunehmen, was für die Ermittlung der Einkünfte von Bedeutung ist. Nach BFH v. 5.10.1966 (VI R 309/64, BStBl. III 1967, 74) ist bei Vereinbarung eines unverhältnismäßig niedrigen „Kaufpreises“ ggf. eine vorweggenommene Erbregelung anzunehmen und damit ein unentgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 1 Satz 3.

Der teilentgeltliche Erwerb ist für die Prüfung, ob und ggf. in welcher Höhe Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft vorliegen, in einen entgeltlichen Erwerb und einen unentgeltlichen Erwerb aufzuspalten. Dies geschieht nach dem Verhältnis des Entgelts (ohne ANK) zum Verkehrswert des WG.

BFH v. 17.7.1980 – IV R 15/76, BStBl. II 1981, 11, zu § 17; BFH v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250; BMF v. 13.1.1993, BStBl. I 1993, 80, Tz. 14 und 23; FRICKE, DStZ 1964, 101; MÄRKLE, StbJb. 1987/88, 317; SÖFFING, DB 1991, 828 (836); kritische Anm. zu BFH v. 22.9.1987 – IX R 15/84, BStBl. II 1988, 250, hinsichtlich der Einkünftermittlung von DRENSACK, FR 1988, 313; PAUS, DStZ 1988, 570; BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 11.

Der für die Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 maßgebende Zeitpunkt richtet sich für den entgeltlich erworbenen Teil nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und für den unentgeltlich erworbenen Teil nach Abs. 1 Satz 3 (also nach der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger).

Beispiel: A schenkt seiner Tochter T ein Grundstück, das er am 1.4.2004 zum Preis von 800 000 € erworben hatte, am 1.7.2015 mit einem Verkehrswert von 2 000 000 € an diesem Tag. T übernimmt die darauf lastenden Schulden iHv. 500 000 €.

T erwirbt das Grundstück zu $\frac{1}{4}$ entgeltlich und zu $\frac{3}{4}$ unentgeltlich. Hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Teils ($\frac{1}{4}$) betragen die AK 500 000 € (zzgl. etwaiger Nebenkosten); die Anschaffung erfolgte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 zum 1.7.2012. Hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils ($\frac{3}{4}$) gilt für die Höhe der AK und den Zeitpunkt der Anschaffung Abs. 1 Satz 3: Die T zuzurechnenden AK betragen $\frac{3}{4}$ der AK des A, also 600 000 € ($\frac{3}{4}$ von 800 000 €); auch für den Anschaffungszeitpunkt gilt die Anschaffung des A, also der 1.4.2004.

Würde T das Grundstück zum 1.4.2016 veräußern, läge hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Grundstücks ein privates Veräußerungsgeschäft vor, da die Veräußerungsfrist nicht abgelaufen ist. Anders wäre es hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils, weil als Anschaffungszeitpunkt insoweit der 1.4.2004 anzunehmen ist.

Schenkungen unter Auflage: Entsprechendes wie für teilentgeltliche Erwerbe gilt für Schenkungen unter Auflagen, soweit sie als teilentgeltlicher Erwerb anzusehen sind (s. Anm. 231 „Schenkung unter Auflage“).

Erwerb aufgrund laufender lebenslänglicher Bezüge:

▶ *Erwerb im Zusammenhang mit lebenslänglichen Versorgungsbezügen oder Unterhaltsleistungen* ist kein entgeltlicher (auch kein teilentgeltlicher) Erwerb (s. § 22 Anm. 128 ff.), sondern ein unentgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 231).

▶ *Erwerb im Zusammenhang mit lebenslänglichen Veräußerungsbezügen* ist ein entgeltlicher Erwerb und damit eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Nr. 1. Veräußert der Erwerber das WG innerhalb der Veräußerungsfrist an einen Dritten, kommt grds. eine Besteuerung nach § 23 in Betracht. Zur Ermittlung der Einkünfte hat der Erwerber (= spätere Veräußerer) uE den Barwert der Verpflichtung im Zeitpunkt der Anschaffung als AK anzusetzen; s. auch Anm. 277.

Einstweilen frei.

237–239

3. Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (Abs. 1 Satz 4)

a) Grundsatz

240

BFH v. 4.10.1990 (X R 148/88, BStBl. II 1992, 211) hatte – entgegen der Auffassung der FinVerw. (vgl. BMF v. 27.2.1992, BStBl. I 1992, 125) – entschieden, dass die Beteiligung an einer PersGes. auch dann kein WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (früher Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a), sondern ein WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (früher Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ist, wenn das Vermögen der PersGes. nur aus Grundstücken besteht (ebenso BFH v. 13.7.1994 – X R 7/91, BFH/NV 1995, 303; BFH v. 10.7.1996 – X R 103/95, BStBl. II 1997, 678); Gesamthandsvermögen begründete – anders als Bruchteilseigentum – keine WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Dies ist durch das StMBG v. 21.12.1993 geändert worden (s. Anm. 4).

Abs. 1 Satz 4 bestimmt seither, dass Anschaffung und Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes. als Anschaffung und Veräußerung der anteiligen WG der PersGes. gelten. Eine Beteiligung kann also auch unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 fallen.

Abs. 1 Satz 4 gilt nur für PersGes., nicht für andere Gesamthandsgemeinschaften, zB Erbengemeinschaften (TIEDTKE/WÄLZHOLZ, BB 2001, 234 [238]).

b) Voraussetzungen und Rechtsfolge

241

Unmittelbare und mittelbare Beteiligung an einer Personengesellschaft: Eine unmittelbare Beteiligung ist gegeben, wenn ein Stpfl. Gesellschafter einer PersGes. ist, ebenso, wenn jemand treuhänderisch an einer PersGes. beteiligt ist. Eine mittelbare Beteiligung an einer PersGes. ist anzunehmen, wenn ein Stpfl. an dem Gesellschaftsanteil eines Gesellschafters einer PersGes. beteiligt ist (Unterbeteiligung); keine mittelbare Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 4 ist die Beteiligung über eine KapGes.

Anschaffung und Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter: Zu den Begriffsmerkmalen „Anschaffung“ und „Veräußerung“ s. Anm. 140 sowie Anm. 50–80 und 91–98. Bei Anschaffung oder Veräußerung von Beteiligungen sind dem Gesellschafter nur die anteiligen WG zuzuordnen; dies hat Bedeutung für die unterschiedliche Fristberechnung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Ob die für das Vorliegen eines Veräußerungsgeschäfts erforderlichen Fristen gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 gegeben sind, richtet sich danach, welche WG die PersGes. besitzt. Veräußert zB ein Stpfl. eine Beteiligung an einer PersGes. 18 Monate nach dem Erwerb, so kann wegen der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 vorgeschriebenen Fristen ein privates Veräußerungsgeschäft nur insoweit angenommen werden, als die PersGes. Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte besitzt; in einem solchen Fall sind die Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft nur mit dem Anteil der AK und Veräußerungskosten zu berücksichtigen, der dem Anteil des Gesellschafters an den Grundstücken (grundstücksgleichen Rechten) entspricht.

Einschränkung der Besteuerung durch Abs. 1 Satz 4? Teilweise wird vertreten, Abs. 1 Satz 4 führe insoweit zu einer Einschränkung der Besteuerung von Veräußerungsgeschäften, als die Vorschrift nicht die Fälle erfasse, in denen innerhalb der Veräußerungsfrist ein WG zum Gesamthandsvermögen der PersGes. angeschafft und Beteiligungen an dieser veräußert oder umgekehrt Beteiligungen angeschafft und WG aus dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft veräußert würden. Dem ist nicht zu folgen. Nach dem Gesetzeswortlaut tritt uE die Besteuerung auch ein, wenn die PersGes. ein WG anschafft und der Gesellschafter die Beteiligung innerhalb der Veräußerungsfrist veräußert (oder umgekehrt); ebenso FG Düss. v. 14.1.2015 – 15 K 2051/12 F, EFG 2015, 522, nrkr., Az. BFH IX R 10/15; SCHIEBL, DStR 2014, 512; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 47; aA STEPHAN, DB 1994, 1588; s. auch BFH v. 21.1.2014 – IX R 9/13, BFH/NV 2014, 745; ROSENBAUM, DStZ 1994, 97 (101).

Verfahren: Zu Recht hat der BFH (v. 21.1.2014 – IX R 9/13, BFH/NV 2014, 745) entschieden, dass über die Frage, ob bei Erwerb einer Beteiligung an einer grundstücksbesitzenden PersGes. und Veräußerung von Wohnungen innerhalb der Veräußerungsfrist der Einkünftebestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 verwirklicht ist, nicht im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden ist, wenn die Voraussetzung einer gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht vorliegen (ebenso SCHIEBL, DStR 2014/512 [515]). Anders ist es, wenn der Beteiligungserwerb durch die Gesellschafter gleichzeitig und darüber hinaus in demselben Vertrag innerhalb einer einheitlichen Urkunde erfolgt. Dann ist der bei der anschließenden Veräußerung erzielte Gewinn im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte, etwa einer GbR, nach §§ 179 Abs. 1 und 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu erfassen (FG Düss. v. 14.1.2015 – 15 K 2051/12 F, EFG 2015, 522, nrkr., Az. BFH IX R 10/15).

4. Einlage von Wirtschaftsgütern als Veräußerung (Abs. 1 Satz 5)**a) „Als Veräußerung iSd. Satzes 1 Nummer 1 gilt ...“ (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1)** 244

Abs. 1 Satz 5 ist nur anzuwenden, wenn WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – also Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte – eingelegt werden. Abs. 1 Satz 5 stellt die Fiktion auf, dass Einlagen – nach näherer Maßgabe der Nr. 1 und 2 – als Veräußerung anzusehen sind; damit liegt – wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor. In den Fällen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt die Fiktion des Abs. 1 Satz 5 nicht.

b) Einlage in das Betriebsvermögen (Abs. 1 Satz 5 Nr. 1)**aa) Bedeutung der Regelung** 245

Nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des StBereinG 1999 v. 22.12.1999 hatte der Stpfl., der ein WG aus dem PV grds. stfrei zum Teilwert in ein BV einlegte, bei anschließender Veräußerung aus dem BV nur den Überschuss des Veräußerungserlöses über den ursprünglichen Einlagewert als betrieblichen Gewinn zu versteuern. Eine Besteuerung der im PV vor der Einlage gebildeten stillen Reserven – als betrieblicher Gewinn – erfolgte nur in den Fällen, in denen ein WG innerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung eingelegt wurde (§ 6 Abs. 1 Nr. 5). Sinn des Abs. 1 Satz 5 ist es, diese Gestaltungsmöglichkeiten für Einlagen seit dem 31.12.1999 – zumindest teilweise – zu beseitigen (BTDrucks. 14/2070, 19). Die Einlage eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts in ein BV wird für Zwecke des § 23 als Veräußerung behandelt, wenn das eingelegte WG innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit der Anschaffung im PV aus dem BV heraus veräußert wird (dazu BFH v. 23.8.2011 – IX R 66/10, BStBl. II 2013, 1002).

bb) Einlage in das Betriebsvermögen 246

Eine Einlage in das BV liegt vor, wenn ein Stpfl. ein WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (also Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte) aus dem PV in das BV seines Betriebs einbringt. Die Regelung gilt nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 2) für Einlagen des Stpfl. in sein Einzelunternehmen, in sein SonderBV oder in ein betriebliches Gesamthandsvermögen einer PersGes., an der er beteiligt ist, ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten und ohne sonstige Gegenleistungen (RISTHAUS, FR 2000, 128 [131]). Die Einlage eines WG in ein BV setzt voraus, dass der Einlegende nach der Einlage (weiterhin) grds. (wirtschaftlicher) Eigentümer des WG, ggf. anteiliger (wirtschaftlicher) Eigentümer des WG (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), ist (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 [284]; HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4 Rn. 128, 132). Aus diesem Grund kann der „Einlegende“, der keine gesellschaftsrechtl. Beteiligung besitzt oder mit der „Einlage“ erwirbt, nicht (anteiliger/wirtschaftlicher) Eigentümer des WG werden und damit keine Einlage in das Gesellschaftsvermögen der PersGes. leisten. In einem solchen Fall liegt estl. eine unentgeltliche Veräußerung oder ggf. auch eine teilentgeltliche Veräußerung (s. HARTMANN/MEYER, StBp. 2000, 214) – zB bei Übertragung gegen Schuldübernahme – vor. Ist der Einlegende Gesellschafter, kommt durch entsprechende vertragliche Vereinbarung auch eine Einlage in der Weise in Frage, dass der Einlegende Alleineigentümer bleibt.

Bei Übertragung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder anderen fremdüblichen Gegenleistungen liegt nach BFH v. 19.10.1998 (VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230) und BFH v. 19.10.1998 (VIII R 69/99, BFH/NV 1999, 849) ein tauschähnliches Geschäft vor, also keine Einlage (anderer – uE zutreffender – Meinung REISS, BB 2000, 1965 [1972 f.]), sondern ein Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, sofern die übrigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 6).

Erfolgte die Einbringung in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor dem 1.7.2000, hat der Stpfl. nach BMF v. 29.3.2000 (BStBl. I 2000, 462) ein Wahlrecht; auf gemeinsamen Antrag der Beteiligten kann die Übertragung noch nach Tz. 49 des Mitunternehmererlasses (BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8) als Einlage behandelt werden. Machen die Beteiligten von dem Wahlrecht Gebrauch, ist die Übertragung auch für die Anwendung des § 23 als Einlage anzusehen mit der Folge, dass eine Versteuerung der vor der Übertragung in das Gesamthandsvermögen der PersGes. entstandenen stillen Reserven nur über Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 erfolgen kann, wenn später eine Veräußerung aus dem BV erfolgt.

Keine Einlagen iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 sind die Betriebsöffnung (KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12484]; WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 124 [4/2014]), die Einlage, soweit ein Grundstücksteil kein WG ist, das betrieblich genutzt wird (zB das zu Wohnzwecken genutzte Geschoss eines Gebäudes; s. HARTMANN/MEYER, StBp. 2000, 214) und die Einlage in eine PersGes. ohne BV.

247 cc) Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung

Veräußerung aus dem Betriebsvermögen: Eine Veräußerung ist die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem WG auf einen Dritten. „Aus“ dem BV wird ein WG veräußert, wenn es im Zeitpunkt der Veräußerung noch zum BV gehört; dass dieses BV nach der Veräußerung noch in der Person des Veräußerers fortbestehen muss, setzt Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 uE nicht voraus. Deshalb ist uE eine „Veräußerung aus dem Betriebsvermögen“ auch gegeben, wenn ein Betrieb im Ganzen oder ein Teilbetrieb, zu dem das eingelegte WG gehört, veräußert wird (aA KORN, KÖSDI 2000, 12479 [12485]; zweifelnd RISTHAUS, FR 2000, 128 [132]).

Eine solche Veräußerung liegt ferner vor, wenn ein Stpfl. ein Grundstück in sein BV einlegt und er danach

- den gesamten Betrieb in eine KapGes. oder in das Gesamthandsvermögen einer PersGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringt oder
- ein Grundstück in eine KapGes. im Wege einer verschleierten Sachgründung oder einer verschleierten Sacheinlage im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung überführt

(BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 4 Nr. 2 und 3). Nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 4 Nr. 4) ist die Übertragung eines Grundstücks in das Gesamthandsvermögen einer PersGes. ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten als Einlage iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und die später folgende Übertragung des Grundstücks aus dem betrieblichen Gesamthandsvermögen in das PV oder SonderBV eines Gesellschafters als Veräußerung „aus dem Betriebsvermögen“ anzusehen. Dies setzt voraus, dass der Einlegende Gesellschaftsrechte besitzt und Gesamthandseigentümer des eingelegten WG ist (s. Anm. 246).

Veräußerung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren seit Anschaffung: Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt nicht schon mit der Einlage, sondern erst mit der Veräußerung aus dem BV vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung (dazu zählen auch die Fälle des Abs. 1 Sätze 2 und 3) und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Ist diese Voraussetzung erfüllt, gilt die Einlage als Veräußerung.

Die Entnahme des WG aus dem BV ist keine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 1, so dass durch die Entnahme keine Besteuerung nach dieser Vorschrift ausgelöst wird (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 5). In diesem Fall ist der im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung entstandene Gewinn als privates Veräußerungsgeschäft zu besteuern (RISTHAUS, DB 2000, Beilage 13, Rn. 35), jedoch nach Abzug des Gewinns, der im Zeitraum zwischen Einlage und Entnahme angefallen ist, weil dieser Gewinn nach Abs. 2 den betrieblichen Einkünften zuzuordnen ist (BFH v. 23.8.2011 – IX R 66/10, BStBl. II 2013, 1002; dazu die Anm. von DÖTSCH, jurisPR-SteuerR 4/2012 Anm. 3). Erfolgt die Veräußerung zehn Jahre nach der Anschaffung, kommt eine Besteuerung nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 nicht in Frage. Die Entnahme gilt aber nach Abs. 1 Satz 2 als Anschaffung. Demnach sind die stillen Reserven, die zwischen Entnahme und Veräußerung entstehen, nach § 23 zu besteuern, sofern der Zeitraum zwischen Entnahme und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Auf das Beispiel 1 in Anm. 300 wird verwiesen.

c) Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 5 Nr. 2)

248

Anders als im Fall des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gilt die verdeckte Einlage eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts in eine KapGes. schon als Veräußerung, ohne dass eine spätere Veräußerung aus dem BV der KapGes. Voraussetzung ist.

Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter einer KapGes. außerhalb der gesellschaftsrechtl. Einlage WG in das Vermögen der KapGes. überträgt und diese Übertragung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (stRspr., zB BFH v. 18.12.1990 – VIII R 17/85, BStBl. II 1991, 512; Abschn. R 40 Abs. 1 KStR 2004); s. auch § 8 KStG Anm. 330. Die verdeckte Einlage ist kein tauschähnliches Geschäft und deshalb keine Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dieser Vorschrift sind aber aufgrund der Fiktion des Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 gegeben. Bei verdeckter Einlage eines Grundstücks oder eines grundstücksgleichen Rechts in eine KapGes. liegt somit ein privates Veräußerungsgeschäft vor, wenn der Gesellschafter das WG innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung verdeckt in die KapGes. einlegt; s. Beispiel 2 in Anm. 300.

Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn ein Grundstück oder grundstücksgleiches Recht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. eingebracht wird. In diesem Fall liegt eine Veräußerung des WG an die KapGes. vor mit der Folge, dass ggf. die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unmittelbar erfüllt sind.

Keine verdeckte Einlage iSd. Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 ist nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 4) gegeben, wenn die Anteile an der KapGes. zum BV des Stpfl. gehören, weil in diesem Fall das WG gleichzeitig in das BV des Stpfl. eingelegt wird (aA WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. B 132 [4/2014]).

Einstweilen frei.

249–254

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Subsidiarität des § 23**

Abs. 2 bestimmt, dass die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören. Die Regelung in Satz 2 aF, wonach ein Vorrang gegenüber § 17 bestand, wurde durch das UntStReformG 2008 ersatzlos gestrichen (s. dazu Anm. 4). Der BFH hat nunmehr entschieden, dass die Regelung in § 52a Abs. 11 Satz 4 idF des UntStRefG (jetzt § 52 Abs. 31 Satz 2) dahin auszulegen ist, dass die Anwendungsregelung auch die Vorschrift des Abs. 2 Satz 2 in der am 1.1.2007 geltenden Fassung erfasst (BFH v. 13.1.2015 – IX R 16/14, BFH/NV 2015, 670). Das bedeutet, dass der in Satz 2 aF angeordnete Vorrang von § 23 vor § 17 noch für solche WG gilt, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden. Nach zutreffender Ansicht des BFH bedurfte es der Vorrangregel erst ab diesem Zeitpunkt nicht mehr.

Unter § 23 fallen keine Veräußerungen von solchen WG, die zu einem BV eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, Gewerbebetriebs oder Betriebs iSd. § 18 gehören. In diesem Fall werden die Veräußerungsgewinne als betriebliche Einkünfte erfasst.

Der BFH hat in stRspr. entschieden, dass der An- und Verkauf von Grundstücken einen Gewerbebetrieb darstellen kann. Die Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung ist schwierig und hat zu einer kaum überschaubaren Kasuistik in der Rspr. des BFH geführt. Der BFH bedient sich für die Abgrenzung der sog. Drei-Objekt-Regel. Danach ist ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen, wenn der Stpfl. mehrere Grundstücke erwirbt und innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb mehr als drei Objekte wieder veräußert. Der Drei-Objekt-Regel kommt dabei nur indizielle, nicht absolute Bedeutung zu, so dass im Einzelfall Abweichungen möglich sind. Auch bei der Anwendung von § 23 Abs. 2 ist somit die Drei-Objekt-Regel heranzuziehen.

Zur umfangreichen Rspr. s. zB BFH v. 6.4.1990 – III R 28/87, BStBl. II 1990, 1057; BFH v. 20.11.1990 – VIII R 15/87, BStBl. II 1991, 345; BFH v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291; BFH v. 14.10.2003 – IX R 56/99, BStBl. II 2004, 227; BFH v. 15.7.2004 – III R 37/02, BStBl. II 2004, 950; BFH v. 7.10.2004 – IV R 27/03, BStBl. II 2005, 164; BFH v. 15.3.2005 – X R 39/03, BStBl. II 2005, 817; BFH v. 1.12.2005 – IV R 65/04, BStBl. II 2006, 259; BFH v. 20.4.2006 – III R 1/05, BFH/NV 2007, 138; BFH v. 27.9.2006 – IV R 39, 40/05, BFH/NV 2007, 221; BFH v. 27.9.2012 – III R 19/11, BStBl. II 2013, 433; BFH v. 22.4.2015 – X R 25/13, BStBl. II 2015, 897; vgl. auch BMF v. 21.1.2000, BStBl. I 2000, 133; BMF v. 9.7.2001, BStBl. I 2001, 512; BMF v. 19.2.2003, BStBl. I 2003, 171; BMF v. 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434; im neueren Schrifttum s. zB SÖFFING, DStR 2004, 793; SCHNORR, NJW 2004, 3214; KEMPERMANN, DStR 2006, 265; KEMPERMANN, DStR 2009, 1725; RITZROW, StBp. 2012, 284; zusammenfassend und mwN HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8, Rn. 517.

Liegen danach gewerbliche Einkünfte vor, findet eine Besteuerung nach § 23 nicht statt.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungs-
geschäften**

Schrifttum: HEIGL, Veräußerung von Wertpapieren aus einem Bestand von zu verschiedenen Anschaffungskosten beschafften Wertpapieren gleicher Art, DB 1960, 706; FRANKE, Spekulationserlöse auf Raten- oder Rentenbasis, FR 1965, 78; FRICKE, Spekulationseinnahmen bei der Veräußerung von Grundstücken auf Raten- und Rentenbasis, FR 1965, 78; SÖFFING, Spekulationsbesteuerung bei Bezugsrechten und Bezugsaktien, Inf. 1966, 433; EL, Korrekturen bei Spekulationsgewinnen, DB 1970, 565; SÖFFING, Anschaffungskosten beim Erwerb eines Wirtschaftsguts gegen Leibrentenverpflichtung, Inf. 1972, 507; EL, Änderung des Spekulationsgewinns und Verlustausgleich, DB 1979, 1253; EN, Spekulationsfrist bei Wertpapieren, DB 1979, 1253; FELLA, Die Besteuerung von Spekulationsgeschäften iSd. § 23 EStG, StWa. 1982, 135; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Berücksichtigung von Aufwendungen bei Veräußerungen im Privatvermögen, FR 1982, 446; RICHTER, Rentenzahlungen bei Spekulationsgeschäften, DStZ 1983, 515; GROH, Nachträgliche Änderungen des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235; SCHUHMAN, Zur Berechnung des Spekulationsgewinns bzw. -verlusts, StBp. 1998, 123; WARNKE, Der WK-Abzug bei Einkünften aus Spekulationsgeschäften, DStR 1998, 1073; FISCHER, Anmerkung zu BFH IX R 78/98, FR 2001, 1187; HARTMANN/MEYER, Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für private Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG, FR 2001, 757; VON BORNHAUPT, System- und Verfassungsverstöße des § 23 EStG in seiner jetzigen Fassung und erst recht nach Maßgabe des dem Bundesrat vorliegenden Entwurfs des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, BB 2003, 125; MUSIL, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, DStJG 34 (2011), 237; DÖRSCH, Anmerkung zu BFH IX R 31/12, jurisPR-SteuerR, 39/2013, Anm. 3; BODE, Anmerkung zu BFH IX R 31/12, FR 2014, 35; BRON, Steuerliche Behandlung von Veräußerungskosten unter Berücksichtigung der BVerfG-Entscheidung vom 7.7.2010, DStR 2014, 987; HEY, Verfassungswidrige Übergangsvorschrift zur Verrechnung von Altverlusten aus Aktiengeschäften nach dem 31.12.2013, FR 2014, 349; WERNSMANN/NEUDENBERGER, Die Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns bei anteiliger Steuerfreiheit wegen unechter Rückwirkung, FR 2014, 253.

I. Regelungsinhalt

270

Abs. 3 regelt in

- Satz 1, dass die Einkünfte gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 durch Abzug der AHK sowie der WK vom Veräußerungspreis zu ermitteln sind,
- Satz 2, welcher Betrag als Veräußerungspreis in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 zu erfassen ist,
- Satz 3, welche Beträge als AHK im Fall des Abs. 1 Satz 2 anzusetzen sind,
- Satz 4, dass die AHK um die berücksichtigungsfähige AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen zu mindern sind,
- Satz 5 die Gewährung einer Freigrenze von 600 €,
- Satz 6 den Zeitpunkt der Erfassung von Gewinnen oder Verlusten in den Fällen des Abs. 1 Satz 5,
- den Sätzen 7 und 8 den Verlustausgleich und Verlustabzug.

II. Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften (Abs. 3 Satz 1)

271 1. Grundsatz

Nach Abs. 3 Satz 1 werden die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften wie folgt ermittelt: Vom Veräußerungspreis sind die AHK und außerdem die WK abzuziehen. Der auf diese Weise ermittelte Unterschiedsbetrag bildet die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (positive Einkünfte oder Verluste).

Keine Gewinn-, sondern Überschusseinkünfte: Das Gesetz spricht vom „Gewinn“ aus Veräußerungsgeschäften. Gemeint ist aber der Einnahmeüberschuss nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und nicht Gewinn iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 13.4.1962 – VI 194/61 U, BStBl. III 1962, 306; BFH v. 2.4.1974 – VIII R 76/79, BStBl. II 1974, 540), denn die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften gehören zu den sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 2 (s. auch Anm. 8); bei diesen ist nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 stets der „Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten“ zu versteuern. Die Einnahmen bestehen im Veräußerungspreis; wie WK werden die AHK behandelt.

Gesonderte Einkünfteermittlung für jedes private Veräußerungsgeschäft: Die Ermittlung der Einkünfte ist grds. für jedes private Veräußerungsgeschäft gesondert vorzunehmen (Nds. FG v. 15.10.1970 – II 201/69, EFG 1971, 227, rkr.).

Eigenständiger Charakter der Einkünfteermittlung: Die Ermittlung der Einkünfte hat einen eigenständigen Charakter, weil es sich (ähnlich § 17) um Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft handelt, die nicht Gegenstand der übrigen Überschusseinkünfte sind. Dies zeigt sich insbes. darin, dass von den Einnahmen neben den WK auch die AHK abzuziehen sind. Dies ist sinnvoll nur in der Weise möglich, dass die AHK in voller Höhe ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Leistung in dem VZ von den Einnahmen (Veräußerungspreisen) abzusetzen sind, in dem die Einnahmen versteuert werden, also zugeflossen sind; s. näher Anm. 295.

Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart innerhalb der Veräußerungsfrist: Siehe Anm. 288 f.

Liebhaberei: Die Einkünfteerzielungsabsicht ist uE kein Merkmal für private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23, weil diese Vorschrift eine Spezialregelung ist (s. bereits Anm. 82). Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale Anschaffung, Veräußerung und Veräußerungsfrist schließen ein (ungeschriebenes) subjektives Merkmal „Einkünfteerzielungsabsicht“ aus, zumal der Gesetzgeber den Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften grds. zugelassen hat.

272 2. Veräußerungspreis

Zum Veräußerungspreis gehören alle Güter, die der Stpfl. bei der Veräußerung des WG erhält. Dazu zählen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen; s. § 8 Anm. 22 ff. Ein Zufluss des Veräußerungspreises innerhalb der Veräußerungsfrist ist nicht erforderlich (vgl. BFH v. 15.12.1993 – X R 49/91, BStBl. II 1994, 687); s. Anm. 115 und 293.

Bindung an ein Verkaufsangebot: Ein bindendes Verkaufsangebot allein ist noch kein Veräußerungsgeschäft; s. Anm. 66. Das für die Bindung an ein Verkaufsangebot gewährte Entgelt ist kein Preis für das WG, auf das sich das Angebot bezieht, sondern für die Einräumung der durch die Bindung gewährten Rechtsstellung. Das Entgelt wird aber in dem Augenblick Veräußerungspreis, in dem es auf den Kaufpreis angerechnet wird.

Eigenleistungen des Veräußerers: Siehe Anm. 283.

Erstattungen von Finanzierungsaufwendungen gehören nicht zum Veräußerungspreis iSv. Abs. 3 (BFH v. 15.2.2005 – IX R 51/03, BFH/NV 2005, 1262).

Fremdvergleich: Die Grundsätze des Fremdvergleichs rechtfertigen es nicht, an Stelle der vereinbarten Leistung ein höheres Veräußerungsentgelt anzusetzen (BFH v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BFH/NV 2001, 1333).

Partielle Nämlichkeit: Wird ein mit einem Erbbaurecht belastetes Grundstück angeschafft und nach Löschung des Erbbaurechts kurzfristig lastenfrei weiterveräußert, ist bei der Ermittlung des Gewinns aus einem solchen privaten Veräußerungsgeschäft nur der anteilige Veräußerungspreis zugrunde zu legen, der wirtschaftlich gesehen auf das Grundstück im belasteten Zustand entfällt; er ist ggf. im Schätzwege zu ermitteln (zutr. Ansicht des BFH v. 12.6.2013 – IX R 31/12, BStBl. II 2013, 1011; ebenso BODE, FR 2014, 35; DÖRSCH, jurisPR-SteuerR, 39/2013, Anm. 3; aA noch die Vorinstanz: FG Rhld.-Pf. v. 2.5.2012 – 1 K 1353/09, EFG 2012, 1929, nrkr.; anders auch noch FG Ba.-Württ. v. 30.9.1992 – 14 K 81/91, EFG 1993, 233, rkr.; s. ausführlich Anm. 110).

Ratenzahlung: Ist der Kaufpreis in Raten zu zahlen, sind nach BMF v. 11.3.2010 (BStBl. I 2010, 227, Tz. 77 ff.) die Zinsanteile – auch wenn sie nicht ausdrücklich vereinbart sind – nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 und die Tilgungsanteile nach Maßgabe des § 23 zu versteuern, und zwar in Höhe des Barwerts; zum Zufluss s. Anm. 293. Nach aA sind die Raten in vollem Umfang – ohne Aufteilung in einen Zins- und Tilgungsanteil – gem. den Regeln des § 23 stpfl. Werden Ratenzahlungen wegen Zahlungsunfähigkeit uneinbringlich, ist dies ein Ereignis mit stl. Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung; der ursprüngliche StBescheid ist gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (GROH, DB 1995, 2235 [2241]; vgl. BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, zu § 16 Abs. 1 und 2).

Rückzahlung des Kaufpreises: Siehe Anm. 293.

Tausch: Beim Tausch ist Veräußerungspreis der gemeine Wert des empfangenen WG.

Teilentgeltliche Veräußerung: Wird ein WG teilweise entgeltlich veräußert, so ist der entgeltliche Teil ein privates Veräußerungsgeschäft iSd. § 23. Der unentgeltliche Teil ist beim Erwerber ein unentgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 1 Satz 3. Zur Aufteilung s. Anm. 236.

Übernahme von Verbindlichkeiten: Übernimmt der Veräußerer als Gegenleistung für die Veräußerung Schulden, so rechnen auch diese (einschließlich der Schulden aus Mietvorauszahlungen) zum Veräußerungspreis. Soweit die Verbindlichkeiten erst künftig zu tilgen sind, sind sie mit dem abgezinsten Wert anzusetzen. Gleiches gilt bei übernommenen Mietvorauszahlungen.

Vorbehalt Nießbrauch: Veräußert ein Stpfl. ein Grundstück gegen Vorbehalt des Nießbrauchs, ist die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung des Erwerbers (BFH v. 28.11.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378). Der Ver-

äußerungspreis ist also nicht um den Wert des Nießbrauchs zu erhöhen; s. auch Anm. 275. Entsprechendes gilt, wenn das veräußerte Grundstück mit dem Nießbrauch eines Dritten belastet ist (Zuwendungsnießbrauch).

Wiederkehrende Bezüge:

- ▶ *Der Kaufpreis wird in Form einer Leibrente gezahlt:* Siehe § 22 Anm. 172 ff.
- ▶ *Der Kaufpreis wird in Form von wiederkehrenden Bezügen, die keine Leibrenten sind (s. § 22 Anm. 100), geleistet:* Der Veräußerungspreis ist im Jahr des Zuflusses zu erfassen (s. Anm. 293). Zu versteuernde Einkünfte liegen aber erst vor, wenn der Veräußerungspreis die AHK und WK sowie eventuell auch die Freigrenze nach § 23 Abs. 3 Satz 6 überschreitet.

Zahlungsunfähigkeit: Siehe „Ratenzahlung“.

273–274 Einstweilen frei.

3. Anschaffungs- und Herstellungskosten

a) Anschaffungskosten

275 aa) Grundsatz

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die durch die Anschaffung des WG veranlasst sind; s. § 6 Anm. 180 ff. Nach BFH v. 30.7.1965 (VI 264/64 U, BStBl. III 1965, 663) sind die AK iSd. Abs. 3 (damals Abs. 4) mit denen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 identisch. Danach gehören zB zu den AK folgende vom Erwerber getragenen Aufwendungen: Kosten für Fahrten zur Besichtigung des zu erwerbenden WG, die Kosten für Zeitungsinserate, Maklerhonorare, Gerichts- und Notarkosten sowie die Grunderwerbsteuer (s. aber zu einem Sonderfall BFH v. 2.9.2014 – IX R 50/13, BStBl. II 2015, 260). Soweit der Erwerber Schulden des Veräußerers übernimmt, liegen ebenfalls AK vor. Zum Abzug der AfA gem. Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 306.

276 bb) Einzelfälle

Änderungen des Kaufpreises (zB durch Vereinbarungen oder Minderungsansprüche) oder der anderen AK sind bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen, und zwar auch dann, wenn die Änderungen in den Jahren nach der Anschaffung oder nach der Veräußerung eingetreten sind. Sind die Veranlagungen bestandskräftig, kommt uE eine Berichtigung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Frage. Insoweit gelten uE die für die Einnahmen (Veräußerungspreise) und WK maßgeblichen Regeln des § 11 nicht; s. Anm. 295.

Eigenheimzulage: Sie mindert die AHK nicht (§ 16 EigZulG). Ohnehin gilt sie nur noch für Altfälle (s. Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3680).

Erbbaurecht: Nach der Rspr. des BFH ist die Bestellung eines Erbbaurechts durch den Grundstückseigentümer eine Anschaffung des Erbbaurechts zugunsten des Erbbauberechtigten (s. Anm. 89). Folgt man der Auffassung der Rspr. zu § 23, sind die Erbbauzinsen – ohne Rücksicht darauf, ob sie laufend oder in einem Einmalbetrag gezahlt werden – die AK für den Erwerb des Erbbaurechts. Hiergegen bestehen uE Bedenken; s. näher Anm. 89. Die Anwendung der Rspr.-Grundsätze führt in den Fällen, in denen der Erbbauzins laufend zu zahlen ist, zu dem unbefriedigenden Ergebnis, dass die AK umso höher sind, je länger der Veräußerer Inhaber des Rechts war, was damit zusammenhängt, dass der Erb-

bauzins ein Nutzungsentgelt und kein Veräußerungsentgelt ist. Dass von diesem Umstand die Höhe des privaten Veräußerungsgewinns abhängen soll, ist kaum verständlich.

Ersatzwirtschaftsgüter: Wird ein WG unter Zwang veräußert und ein ErsatzWG erworben, so kommt es für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts allein darauf an, ob die Anschaffung des unter Zwang veräußerten WG und die Veräußerung des ErsatzWG innerhalb der Veräußerungsfrist erfolgt sind (s. Anm. 94). Für die Ermittlung der Einkünfte sind die AK für das unter Zwang veräußerte WG anzusetzen.

Fremdvergleich rechtfertigt es nicht, an Stelle der vereinbarten Leistung eine höhere Gegenleistung als AK zugrunde zu legen (BFH v. 31.5.2001 – IX R 78/98, BStBl. II 2001, 756; s. dazu Anm. P. FISCHER, FR 2001, 1187).

Fremdwährungsguthaben: Siehe Anm. 142.

Geldwerte Vorteile, die ArbN von ihrem ArbG beim Erwerb von WG erhalten, sind zu versteuernde Einnahmen iSd. § 19. Sie erhöhen die AK und mindern damit den Veräußerungsgewinn iSd. § 23 (OFD Frankf. v. 14.12.2001, FR 2002, 484).

Gesamtkaufpreis: Wurde (zB beim Erwerb von Eigentumswohnungen) ein Gesamtkaufpreis vereinbart, ist dieser auf die einzelnen Eigentumswohnungen aufzuteilen, und zwar nach dem Verhältnis der Verkehrswerte (BFH v. 27.6.1995 – IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215, mwN).

Investitionszulage mindert die AHK nicht (§ 13 Satz 2 InvZulG 2010).

Lebenslängliche Bezüge: Bestehen die AK in lebenslänglichen Veräußerungsbezügen, bildet der Barwert die AK; s. Anm. 236 und 277.

Tausch: Im Fall des Tauschs bildet der gemeine Wert des hingegebenen WG die AK.

Teilentgeltlicher Erwerb: Siehe Anm. 236 mit Beispiel. Hierzu wird auch auf BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 31, verwiesen.

Teilung eines Wirtschaftsguts: Zur Ermittlung der AK s. Anm. 111.

Teilweise Nutzung eines Gebäudes zu Wohnzwecken: In diesem Fall sind AHK auf den wohnlich und den nicht wohnlich genutzten Teil aufzuteilen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 32, mit Beispiel).

Verbilligte oder unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Arbeitnehmer: Siehe zur Ermittlung der AK § 19 Anm. 600 „Unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern“.

Verdeckte Gewinnausschüttung: Erwirbt der Gesellschafter einer KapGes. von dieser ein WG zu einem unangemessen niedrigen Kaufpreis (vGA), so gilt bei einer Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist als AK der tatsächliche Wert (= gemeiner Wert) des WG (RFH v. 11.1.1929, RStBl. 1929, 325), weil der Vorgang wirtschaftlich so zu deuten ist, dass der Gesellschafter zunächst die vGA bar erhalten und dann zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis als weitere AK aufgewendet hat.

Verzicht auf Rechtspositionen: Der Verzicht auf Rechtspositionen nach dem Sachenrechtsbereinigungsgesetz führt nicht zu fiktiven AK beim Erwerb eines Grundstücks (Sächs. FG v. 26.7.2007 – 3 K 438/04, ZOV 2008, 63, rkr.).

Vorbehaltsnießbrauch: Beim Erwerb eines mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Grundstücks erhöht der Wert des Nießbrauchs die AK nicht (HART-

MANN/MEYER, FR 2001, 757). Entsprechendes gilt, wenn das Grundstück mit einem Zuwendungsnißbrauch belastet ist; s. Anm. 272.

Zuschüsse, die keine Mietzuschüsse sind, mindern nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 26) die AHK. Private Zuschüsse dieser Art können angenommen werden, wenn der Empfänger einer rechtl. Zweckbindung unterliegt und die Zuwendung zurückgefordert werden kann, sofern der Empfänger den vereinbarten Zweck nicht erfüllt (BFH v. 29.4.1982 – IV R 177/78, BStBl. II 1982, 591); sie dürften deshalb nur selten vorkommen und im Zweifelsfall kaum nachweisbar sein.

Zwangsversteigerung: Bei einem Grundstückserwerb in der Zwangsversteigerung durch einen Hypothekengläubiger bestehen die AK aus dem Meistgebot zuzüglich der ausgefallenen Eigenhypothek, soweit diese durch den Verkehrswert des Grundstücks am Versteigerungstag gedeckt war (BFH v. 25.7.1972 – VIII R 69/68, BStBl. II 1972, 881). Zur Ermittlung der AK, wenn das Grundstück von einem Gläubiger ersteigert wird, dem ein durch eine Auflassungsvormerkung gesicherter Anspruch auf Übereignung des Grundstücks zusteht, s. BFH v. 28.6.1977 – VIII R 30/74, BStBl. II 1977, 827.

277 cc) Zahlungsweise

Kaufpreis in Form von Leibrenten: Wird der Kaufpreis in Form von Leibrenten gezahlt, bildet nach BFH v. 30.7.1965 (VI 264/64 U, BStBl. III 1965, 663) der versicherungsmathematisch zu berechnende Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung die AK. Aus diesem Urt. ist zu entnehmen, dass ein nach den Vorschriften des BewG errechneter Barwert aus Vereinfachungsgründen angesetzt werden kann, wenn der Stpfl. damit einverstanden ist.

Kaufpreis in Form wiederkehrender Bezüge, die keine Leibrenten sind: Wird der Kaufpreis in Form wiederkehrender Bezüge geleistet, die keine Leibrenten sind (s. dazu § 22 Anm. 100 ff. und 172 ff.), ist der Barwert der AK nach den Besonderheiten des Einzelfalls zu schätzen. Unterliegen die wiederkehrenden Bezüge jährlich starken Schwankungen, ist die Barwertermittlung aus praktischen Gründen schwierig. Meist wird aber beim Erwerb eines WG gegen derartige Bezüge und bei der Veräußerung an einen Dritten dieser die Verpflichtung des Veräußerers, die Bezüge zu leisten, übernehmen, so dass sich die Probleme der Barwertermittlung neutralisieren, weil die Barwerte zum Anschaffungszeitpunkt und zum Veräußerungszeitpunkt nach gleichen Grundsätzen berechnet werden.

Ratenzahlung: Die für die Einkünfteermittlung maßgeblichen AK sind solche Aufwendungen, die durch die Anschaffung veranlasst sind. Das ist grds. der Kaufpreis. Sind Zinsen vereinbart, ist die Summe der Raten der Betrag der AK; im anderen Fall ist der abgezinste Barwert anzusetzen. Die bis zur Veräußerung anfallenden Zinsen sind, wenn sie zu einer anderen Einkunftsart (zB VuV) gehören, bei dieser als WK abzuziehen; soweit dies nicht der Fall ist, sind die Zinsen als WK bei der Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu erfassen, und zwar uE auch dann, wenn sie nach der Veräußerung geleistet werden (s. BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; auch Anm. 288 und 294). Bei kurzfristigen Stundungen ist von einer Abzinsung abzu-
sehen.

278–282 Einstweilen frei.

b) Herstellungskosten**Grundsatz:** Keine privaten Veräußerungsgeschäfte sind

- die Veräußerung hergestellter WG und
- die Veräußerung angeschaffter WG, die durch Herstellungsmaßnahmen in ein anderes WG umgewandelt worden sind, so dass dieses WG und das angeschaffte WG nicht mehr identisch sind (s. Anm. 110); etwas anderes gilt unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2.

Werden nach Erwerb eines WG an diesem Herstellungsmaßnahmen vorgenommen und wird dadurch die Nämlichkeit des angeschafften WG nicht in Frage gestellt, kann bei seiner Veräußerung auch hinsichtlich der HK ein privates Veräußerungsgeschäft vorliegen. In diesem Fall sind auch die HK bei der Ermittlung der Einkünfte zu erfassen, und zwar in der Weise, dass sie zusammen mit den AK und WK vom Veräußerungspreis (in dem auch die durch die Herstellungsmaßnahmen bedingten Wertsteigerungen enthalten sind) abgezogen werden. Zum Abzug der AfA gem. Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 306.

Zum Begriff Herstellungskosten: Herstellungskosten sind alle Aufwendungen, die durch die Herstellung eines WG oder eines Teils eines WG veranlasst sind; der Begriff der HK iSd. § 23 Abs. 3 richtet sich nach den Regeln des § 6; s. hierzu § 6 Anm. 459 ff. Soweit die HK erst nach der Veräußerung gezahlt werden, mindern sie ebenso wie die AK den Veräußerungspreis (SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1982, 446 [450]). Auch anschaffungsnahe Aufwendungen können HK sein (s. § 6 Anm. 505 ff.; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1982, 446 [452]).

Keine Herstellungskosten:

▶ *Eigenleistungen:* Keine HK sind eigene Arbeitsleistungen des Eigentümers des WG. Diese erhöhen jedoch den Veräußerungspreis und wären damit im privaten Veräußerungsgewinn enthalten. BFH v. 29.8.1969 (I R 319/67, BStBl. II 1969, 705) sieht in dieser Auswirkung eine „Härte“, die nur durch eine Billigkeitsmaßnahme der FinVerw. vermieden werden könne. Es ergibt sich uE schon aus der Gesetzesauslegung, dass die auf den Eigenleistungen beruhenden „Gewinne“ nach § 23 nicht stbar sind. Der Veräußerungspreis ist uE eine nach § 23 stbare Einnahme nur insoweit, als er sich auf das angeschaffte WG oder auf an Dritte geleistete HK bezieht. Deshalb ist bei Ermittlung der privaten Veräußerungsgewinne aus dem Veräußerungspreis der Anteil – als nicht stbare Einnahmen – auszuscheiden, der auf die Eigenleistungen entfällt.

▶ *Erhaltungsaufwendungen* sind keine HK. Zum Begriff der Erhaltungsaufwendungen s. § 6 Anm. 270 ff. Erhaltungsaufwendungen sind zur Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns nicht wie HK vom Veräußerungspreis abzuziehen (RFH v. 28.5.1927, RStBl. 1927, 188). Die Erhaltungsaufwendungen können bei Nutzung des WG durch den Veräußerer im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung aber WK bei einer anderen Einkunftsart sein, zB wenn es sich um ein vermietetes Gebäude handelt, aus dem Einkünfte nach § 21 Nr. 1 erzielt werden. Zur Frage, ob die Erhaltungsaufwendungen ausnahmsweise auch WK iSd. § 23 Abs. 3 Satz 1 sein können, s. Anm. 289.

Einstweilen frei.

284–287

4. Werbungskosten

Schrifttum: AATZ, Die Besteuerung der Wertpapiergeschäfte von Privaten, BB 1974, 879; HECHT, Zur Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei privatem Aktienwerb im EStRecht, AG 1975, 70; EL, Reisekosten und Mieteinkünfte, DB 1976, 1203; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Berücksichtigung von Aufwendungen bei Veräußerungen im Privatvermögen, FR 1982, 446; LÜCK, Behandlung der Schuldzinsen beim Verkauf eines Einfamilienhauses innerhalb von 2 Jahren, DStZ 1988, 487; WARNKE, Der Werbungskostenabzug bei Einkünften aus Spekulationsgeschäften, DStR 1998, 1073; D. MEYER, Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten – ein Dauerproblem in Rechtsprechung und Schrifttum, StBp. 1999, 30; SCHMITT, Zuordnung von Schuldzinsen bei Aktienanlagen, NWB 2003, F. 3, 12295; MUSIL, Ermittlung von Vermögenseinkünften – Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, DStJG 34 (2011), 237; JOCHUM, Zur Zuordnung nachträglicher Schuldzinsen aus privaten Immobiliengeschäften, DStZ 2012, 728.

288 a) Grundsatz

Werbungskosten sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1). Dies bedeutet für die Ermittlung der privaten Einkünfte, dass alle Aufwendungen, die durch das private Veräußerungsgeschäft veranlasst sind, als WK abzuziehen sind. Darunter fallen die Finanzierungskosten für den veräußerten Gegenstand sowie die durch die Veräußerung veranlassten Kosten (BFH v. 19.2.1965 – VI 291/64 U, BStBl. III 1965, 194; BFH v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16; BFH v. 16.6.2004 – X R 22/00, BStBl. II 2005, 91; BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275).

Wird ein WG während des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung genutzt und werden aus der Nutzung Erträge erzielt (zB im Fall der Einkünfte aus VuV), so sind die WK, die durch die mit der Nutzung zusammenhängenden Einnahmen veranlasst sind, bei diesen und nicht bei den privaten Veräußerungsgeschäften zu berücksichtigen (BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603, mwN; BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; dazu ausführlich JOCHUM, DStZ 2012, 728 [731 ff.]).

Wesentliche Elemente eines privaten Veräußerungsgeschäfts sind Anschaffung und Veräußerung. Deshalb rechnen alle Aufwendungen, die durch Anschaffung oder Veräußerung eines WG veranlasst sind, auch zu den WK des privaten Veräußerungsgeschäfts. Nicht erforderlich ist, dass der Stpfl. bei der Verausgabung in Veräußerungsabsicht gehandelt hat, denn diese ist kein Merkmal eines privaten Veräußerungsgeschäfts. Die gegenteilige Ansicht in H 23 „Werbungskosten“ EStH 2014 kann nicht auf BFH v. 12.12.1996 (X R 65/95, BStBl. II 1997, 603) gestützt werden, weil in diesem Ur. die strittigen Kosten der Baureifmachung nicht den AK zugerechnet werden konnten. Zutreffend hat BFH v. 12.12.1996 (X R 65/95, BStBl. II 1997, 603) aufgrund der damaligen Rechtslage ausgeführt, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Herstellung eines nicht nämlichen, also wirtschaftlich nicht identischen WG angefallen sind, keine WK bei der Ermittlung der privaten Veräußerungseinkünfte sind. Seit aufgrund der durch das StEntG 1999/2000/2002 erfolgten Gesetzesänderung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 der Besteuerung auch Gebäude und Außenanlagen unterliegen, soweit diese innerhalb der Veräußerungsfrist errichtet, umgebaut oder erweitert worden sind, werden auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen bei der Einkünfteermittlung als HK oder WK berücksichtigt.

b) Einzelfälle

Erhaltungsaufwendungen fallen idR bei vermieteten Gebäuden an; in diesem Fall sind sie WK bei den Einkünften aus VuV. Sofern aber der Stpfl. das von ihm erworbene Gebäude nicht vermietet, weil er es kurze Zeit nach Erwerb (preisgünstig) veräußern will, sind die von ihm geleisteten Aufwendungen zur Erhaltung des Gebäudes nach zutreffender Auffassung des BFH v. 14.12.2004 (IX R 34/03, BStBl. II 2005, 343), der die FinVerw. folgt (H 23 „Werbungskosten“ EStH 2014), WK bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Diese Aufwendungen hängen mit der Veräußerung zusammen, weil sie einer gewinnbringenden Veräußerung dienlich sind und den Veräußerungspreis erhöhen; sie sind damit durch die Veräußerung veranlasst (ebenso für den Fall der Instandsetzung eines Denkmalschutzobjekts während der Vermietungszeit, aber im Zusammenhang mit der Veräußerung; BFH v. 25.2.2009 – IX R 80/07, BFH/NV 2009, 1414).

Gescheiterte Grundstücksveräußerung: Kommt es – aus welchen Gründen auch immer – nicht zu einer Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist, so sind nach zutreffender Ansicht des BFH die angefallenen Aufwendungen nicht als WK abziehbar. Die Aufwendungen weisen keinen Zusammenhang mit der stbaren Vermögenssphäre auf (BFH v. 1.8.2012 – IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781; s. auch BMF v. 28.3.2013 – IV C 1 - S 2211/11/10001:001, FR 2013, 430).

Schadensersatzansprüche: Hat ein Stpfl. ein WG trotz eines Wiederkaufsrechts an einen anderen als an den Wiederkaufsberechtigten veräußert und leistet er deshalb Schadensersatz, so sind die Schadensersatzzahlungen WK bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (RFH v. 22.9.1938, RStBl. 1939, 83).

Schuldzinsen:

► *Einkünfte aus Vermietung und Verkauf:* Werden Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes gezahlt und aus ihm Einkünfte aus VuV erzielt, sind die Zinsen WK bei dieser Einkunftsart. In soweit liegen keine WK bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften vor (ebenso WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. D 21 [4/2014]; s. umfassend WARNKE, DStR 1998, 1073). Nachdem der BFH auch die nachträgliche Abziehbarkeit von Schuldzinsen für möglich erklärt hat (BFH v. 20.6.2012 – IX R 67/10, BStBl. II 2013, 275; dazu auch BMF v. 28.3.2013 – IV C 1 - S 2211/11/10001:001, FR 2013, 430), stellt sich die Frage der Zuordnung zu einer Einkunftsart. Hier hat der BFH ausgeführt, mit der Veräußerung des ursprünglich zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjekts werde kein neuer, den bisherigen Veranlassungszusammenhang überlagernder oder gar ersetzender Zusammenhang mit den Einkünften aus § 23 geschaffen. Ein Abzug als WK bei § 23 komme nur in Betracht, soweit keine Nutzung im Rahmen einer vorrangigen Einkunftsart erfolgt sei. Als Argumente werden die Subsidiarität nach § 23 Abs. 2 und die Zeitpunktbezogenheit der Einkünfteermittlung bei § 23 Abs. 3 herangezogen. Der vorrangigen Berücksichtigung bei § 21 ist mit Blick auf den fortbestehenden Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus VuV zuzustimmen (aA JOCHUM, DStZ 2012, 728).

► *Keine steuerpflichtigen Einkünfte:* Werden aus einem Gebäude keine anderen stpfl. Einkünfte erzielt (zB bei Veräußerung kurze Zeit nach Erwerb ohne Zwischenvermietung), sind bei Anschaffung und Veräußerung innerhalb der Veräußerungsfrist uE die Zinsen, die durch die fremdfinanzierte Anschaffung angefallen sind, WK bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (BFH v.

12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; vgl. auch FG München v. 22.7.2003 – 6 K 4124/01, EFG 2003, 1612, best. durch BFH v. 15.2.2005 – IX R 51/03, BFH/NV 2005, 1262). Wird ein Gebäude, das zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden sollte, vor dem Selbstbezug innerhalb der Frist des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 wieder veräußert, so mindern nur solche Schuldzinsen den Gewinn, die auf die Zeit entfallen, in der der Stpfl. bereits zum Verkauf des Objekts entschlossen war (BFH v. 16.6.2004 – X R 22/00, BStBl. II 2005, 91).

► *Ausschließlich private Nutzung*: Wird ein WG vor der Veräußerung zeitweise ausschließlich privat genutzt, so fragt sich, ob während der Zeit der privaten Nutzung gleichwohl ein Abzug der Schuldzinsen als WK in Betracht kommt. Teilweise wird dies unter Hinweis auf § 12 Nr. 1 Satz 2 verneint (s. WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. D 22 [4/2014]; beiläufig auch BFH v. 12.12.1996 – X R 65/95, BStBl. II 1997, 603; anders WARNKE, DStR 1998, 1073 [1075]). Demgegenüber hat der BFH in der bereits genannten Entsch. (BFH v. 16.6.2004 – X R 22/00, BStBl. II 2005, 91) ausgeführt, dass ein Veranlassungszusammenhang zu einem privaten Veräußerungsgeschäft zumindest insoweit bestehe, als der Stpfl. bereits fest zum Verkauf entschlossen war. Dem ist zuzustimmen, da das Abstellen auf den Veranlassungszusammenhang das allein zutreffende Abgrenzungskriterium darstellt (aA WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. D 22, Fn. 5 [4/2014]). Allerdings dürften in der Praxis Abgrenzungsprobleme auftreten, weil es sich beim Verkaufsentschluss um eine innere Tatsache handelt.

Verwalterhonorare für die Verwaltung von Vermögen sind, soweit sie für eine gewinnbringende Veräußerung von WG gezahlt werden, WK bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. BFH v. 15.12.1987 (VIII R 181/83, BStBl. II 1989, 16) hat die Anerkennung eines erfolgsabhängigen Honorars für die Verwaltung von WG, durch deren Veräußerung ein privater Veräußerungsgewinn entstand, als WK bei diesen Einkünften durch das erstinstanzliche FG-Urt. als „nicht zweifelsfrei“ bezeichnet.

Vorfälligkeitsentschädigung: Nach BFH v. 6.12.2005 (VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265) sowie BFH v. 11.2.2014 (IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633) sind Vorfälligkeitsentschädigungen, die durch die Verpflichtung zur lastenfremen Veräußerung von Grundbesitz veranlasst sind, Kosten der Veräußerung und nicht WK von solchen Einkunftsquellen, die aus dem Veräußerungserlös finanziert wurden. Dies gilt auch dann, wenn der Veräußerungserlös nicht stbar ist.

290–292 Einstweilen frei.

5. Zu- und Abfluss

293 a) Zufluss von Einnahmen

Abs. 3 regelt die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Davon zu unterscheiden ist die Frage, in welchem VZ die Einkünfte estl. zu erfassen sind. Da die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften Überschusseinkünfte und durch Abzug der WK von den Einnahmen zu ermitteln sind (s. Anm. 271), werden die Einnahmen nach § 11 Abs. 1 in dem VZ estl. angesetzt, in dem sie zugeflossen sind, ggf. also in mehreren VZ (BFH v. 2.4.1974 – VIII R 76/79, BStBl. II 1974, 546; BFH v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916). Der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungspreises ist aber nicht maßgebend dafür, ob überhaupt ein privates Veräußerungsgeschäft zustande ge-

kommen ist (s. Anm. 115, 272). Zum Begriff „Zufluss“ s. § 11 Anm. 18 ff. Zur Berücksichtigung der WK sowie AHK s. Anm. 294 f.

Änderungen des Verkaufspreises, insbesondere Rückzahlung: Wird der Verkaufspreis aufgrund von Mängelansprüchen voll oder teilweise zurückgezahlt, ist fraglich, in welchem VZ der zurückgezahlte Betrag zu erfassen ist. Man könnte davon ausgehen, dass die Rückzahlung rückwirkend dem Veräußerungsjahr zuzuordnen ist; bestandskräftige Bescheide wären zu ändern (so noch die Voraufgabe – Stand 8/2007 (Lfg. 228) –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Da § 23 den Überschusseinkünften zuzuordnen ist, ist eine solche generelle Annahme indes zweifelhaft. Vielmehr gilt grds. das Zu- und Abflussprinzip, das grds. zu einer Berücksichtigung von Rückzahlungen im Zuflussjahr führt. Ausnahmsweise wird man mit dem BFH (v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017; vgl. auch BFH v. 18.12.1997 – X S 22/96, BFH/NV 1998, 703; anders noch BFH v. 7.4.1974 – VIII R 76/69, BStBl. II 1974, 540) eine Ausnahme von § 11 zulassen können, wenn bereits bei Vertragsschluss feststand, dass eine (partielle) Rückzahlung erfolgen würde. Diese Ausnahme trägt dem Charakter von § 23 als Einmalatbestand Rechnung. Bereits bestandskräftige Bescheide sind in diesem Fall nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Systematische Ungereimtheiten: Die im Zusammenhang mit nachträglichen Änderungen auftretenden Unsicherheiten hinsichtlich deren zeitlicher Zuordnung verdeutlichen, dass die Einordnung von § 23 in den Einkünfte dualismus zu systematischen Friktionen führt. Trotz seines Charakters als Einmalatbestand gilt grds. das Zu- und Abflussprinzip nach § 11. Dies lässt sich, wie die neuere BFH-Rspr. zeigt, aber nicht einheitlich durchhalten. De lege ferenda wäre die Schaffung einer eigenständigen Stichtags Gewinnermittlung unter vollständiger Abkehr von § 11 wünschenswert (ausführlich Musil in DStJG 34 [2011], 237).

Ratenzahlung: Wird der Veräußerungspreis ratenweise in mehreren KJ. gezahlt, so ist der die AHK und WK übersteigende Betrag als privater Veräußerungsgewinn jeweils in denjenigen VZ zu berücksichtigen, in denen er dem Stpfl. tatsächlich zugeflossen ist (BFH v. 13.4.1962 – VI 194/61 U, BStBl. III 1962, 306; BFH v. 8.4.1964 – VI 88/63, StRK EStG [bis 1974] § 23 R. 16). Dies gilt auch, wenn Raten vertragswidrig nicht gezahlt werden. Zur Nichtzahlung bei Uneinbringlichkeit s. Anm. 272 „Ratenzahlung“. Die in den Ratenzahlungen enthaltenen Zinsanteile hat der Veräußerer nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu versteuern (BMF v. 23.12.1996, BStBl. I 1996, 1508, Tz. 55 iVm. Tz. 49). Zum Zufluss bei Ratenzahlungen in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 317.

Leibrenten und andere lebenslängliche wiederkehrende Bezüge aus privaten Veräußerungsgeschäften sind im Jahr des Zuflusses zu versteuern.

Zahlungsunfähigkeit: Siehe Anm. 272 „Ratenzahlung“.

b) Abfluss von Werbungskosten

Nach BFH v. 17.7.1991 (X R 6/91, BStBl. II 1991, 916) sind die durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlassten WK nach Abs. 3 abw. vom Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 in dem VZ zu berücksichtigen, in dem der Veräußerungserlös zufließt (ebenso H 23 „Werbungskosten“ EStH 2014). Dies gilt auch, wenn die WK vor oder mit Sicherheit nach dem Jahr des Zuflusses des Veräußerungsgewinns abfließen (BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017; WARNKE, DStR 1998, 1073). Der BFH begründet seine Auffassung damit,

dass die Regelung des Abs. 3 Satz 1 „eine eigenständige, das Abflussprinzip durchbrechende Vorschrift“ sei. Dem ist mit Blick auf die soeben geschilderte (s. Anm. 293) Sonderstellung des § 23 im System der Einkunftsarten zuzustimmen. Zu begrüßen wäre auch mit Blick auf die Abziehbarkeit von WK die Vesselbständigkeit der Gewinnermittlung bei § 23 in einer eigenständigen Vorschrift. Bei Anwendung der BFH-Rspr. ist, sofern die nicht sicher vorherschaubaren WK abfließen, nachdem der private Veräußerungsgewinn in einem bestandskräftigen Bescheid erfasst ist, dieser Bescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017).

Beim Abfluss von Werbungskosten in mehreren Veranlagungszeiträumen sind nach H 23 „Werbungskosten“ EStH 2014 sämtliche WK zunächst mit den im 1. Zuflussjahr erzielten Einnahmen und die verbleibenden WK mit den Einnahmen in den Folgejahren zu verrechnen.

Rückgewähr von Werbungskosten: Die Rückgewähr von WK ist wie eine Einnahme zu behandeln; s. § 8 Anm. 33 sowie § 9 Anm. 85.

295 6. Abzug von Anschaffungskosten und Herstellungskosten

Nach Abs. 3 Satz 1 sind zur Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns die AHK vom Veräußerungspreis abzuziehen; dh., dass im VZ der Versteuerung – also im VZ des Zuflusses des Veräußerungspreises – die AHK in voller Höhe zu berücksichtigen sind, und zwar unabhängig davon, ob sie im Jahr vor oder nach der Veräußerung geleistet werden (SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1982, 446 [450]).

Minderungen oder Erhöhungen der AHK, die auf einem Gewährleistungsanspruch oder auf vertraglicher Vereinbarung beruhen, mindern oder erhöhen den Gewinn. Rückzahlung oder Zuzahlung sind uE nicht entsprechend § 11 Abs. 2 im Zeitpunkt der Leistung zu erfassen, weil für die AHK die Regeln des § 11 nicht gelten (s.o.). Es kommt deshalb ggf. nur eine Änderung der ursprünglichen Veranlagung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO in Frage.

296 7. Ermittlung des Veräußerungsgewinns in Rückwirkungsfällen

Mit Beschluss BVerfG v. 7.7.2010 (2 BvL 14/02 u.a., BVerfGE 127, 1) hat das BVerfG die rückwirkende stl. Erfassung bereits stfrei entstandener Wertsteigerungen für verfassungswidrig erklärt (s. bereits ausführlich Anm. 11). Diese Entsch. führt zu der Frage, wie der Veräußerungsgewinn im Rahmen von § 23 Abs. 3 Satz 1 in diesen Rückwirkungsfällen zu ermitteln ist.

BMF-Schreiben v. 20.12.2010: Die FinVerw. hat zur Umsetzung des Beschl. des BVerfG ein Schreiben erlassen, in dem für die Aufteilung des Veräußerungsgewinns in einen stbaren und einen nicht stbaren Anteil ein vereinfachender Berechnungsmodus festgeschrieben wird (BMF v. 20.12.2010 – C 1 - 2256/07/10001:006, BStBl. I 2011, 14; geändert durch BMF v. 18.5.2015 – C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464). Danach ist der Veräußerungsgewinn in einen Anteil für den bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 entstandenen nicht stbaren Wertzuwachs und in einen Anteil für den nach der Verkündung dieses Gesetzes entstandenen stbaren Wertzuwachs aufzuteilen. Nach der Vereinfachungsregelung in II.1. dieses Schrei-

bens ist der Umfang des stbaren Wertzuwachses entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit linear (monatsweise) zu ermitteln.

Bundesfinanzhof: Der BFH ist dieser Vereinfachungsregelung zT entgegengetreten (BFH v. 6.5.2014 – IX R 39/13, BStBl. II 2015, 459; BFH v. 6.5.2014 – IX R 27/13, BFH/NV 2014, 1522; BFH v. 6.5.2014 – IX R 40/13, BFH/NV 2014, 1525; BFH v. 6.5.2014 – IX R 48/13, BFH/NV 2014, 1529; BFH v. 6.5.2014 – IX R 51/13, BFH/NV 2014, 1533). Der linearen Zuordnung von Wertsteigerungen sei insoweit nicht zu folgen, als dadurch Wertsteigerungen, die zunächst nicht steuerverhaftet waren, nachträglich in die Besteuerung einbezogen würden. Die lineare Wertermittlung wird nur insoweit akzeptiert, als übliche laufende WK (zB Normal-AfA) in Rede stehen (vgl. GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 18 [5/2015]). Mit Blick auf erhöhte AfA-Beträge und Sonderabschreibungen wird aus verfassungsrechtl. Gründen eine konkret zeitraumbezogene Zuordnung gefordert. Diesem differenzierenden Ansatz ist zuzustimmen (ausführlich auch WERNSMANN/NEUDENBERGER, FR 2014, 253, dort auch zu Fragen der Rechtsgrundlage für die typisierende Verwaltungsvorschrift der FinVerw.).

BMF-Schreiben v. 18.5.2015: Die FinVerw. hat auf diese Rspr. durch ein verändertes Schreiben BMF v. 18.5.2015 (C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464) reagiert. Dort werden die Vorgaben des BFH weitgehend umgesetzt. Zwar geht das BMF weiterhin von einer linearen monatsweisen Betrachtung aus, will Sonderabschreibungen, erhöhte AfA sowie lineare und degressive AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 aber dem Zeitraum zuordnen, in dem sie stl. berücksichtigt worden sind (s. dazu die dortigen Berechnungsbeispiele sowie das Beispiel bei GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 18 [5/2015]).

Veräußerungskosten: Die Frage nach dem Umfang der berücksichtigungsfähigen Veräußerungskosten wird nicht einheitlich beurteilt. Der BFH (v. 6.5.2014 – IX R 27/13, BFH/NV 2014, 1522) und die FinVerw. (BMF v. 18.5.2015 – C 1 - S 2256/07/10001:009, BStBl. I 2015, 464) gehen davon aus, dass diese Kosten in voller Höhe vom Veräußerungsgewinn abzuziehen sind. Dem ist mit Blick auf die Besonderheiten beim Abfluss von im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden WK zuzustimmen (ebenso BRON, DStR 2014, 987 [991]; aA FG Köln v. 6.11.2013 – 13 K 121/13, EFG 2014, 194, rkr.; FG Thür. v. 24.10.2013 – 2 K 747/12, EFG 2014, 140, rkr.).

Einstweilen frei.

297–299

III. An die Stelle des Veräußerungspreises tretende Werte in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 (Abs. 3 Satz 2) 300

Nach näherer Maßgabe des Abs. 1 Satz 5 wird die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte auf die Fälle ausgedehnt, in denen WG in das BV eingelegt werden (s. Anm. 244 ff.). Zum Zweck der Ermittlung des Gewinns bestimmt Abs. 3 Satz 2: An die Stelle des Veräußerungspreises tritt in den Fällen

- des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 der nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 angesetzte Wert (die im PV entstandenen stillen Reserven ergeben sich aus der Differenz zwischen Einlagewert und den ursprünglichen AK) und
- des Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 der gemeine Wert des WG im Zeitpunkt der Einlage.

Beispiel 1: A hat am 3.1.2012 ein unbebautes Grundstück für 100 000 € erworben. Im März 2015 legt er es zum Teilwert von 150 000 € in seinen Gewerbebetrieb ein; er ver-

äußert es aus seinem BV im Februar 2018 zum Preis von 175 000 € (WK werden nicht berücksichtigt).

Den betrieblichen Gewinn iHv. 25 000 € (Veräußerungspreis 175 000 € ./.. Teilwert bei Einlage 150 000 €) versteuert A gem. § 15. Die Einlage im März 2015 gilt nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 als Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, weil die tatsächliche Veräußerung im Februar 2018 – also innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung – erfolgt. Nach Abs. 3 Satz 2 tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der Teilwert der Einlage. Damit erzielt A einen Gewinn aus privatem Veräußerungsgeschäft iHv. 50 000 € (Teilwert 150 000 € ./.. AK 100 000 €); die Besteuerung erfolgt im Zuflusszeitpunkt (s. Anm. 293).

Abänderung des Beispiels: A entnimmt das Grundstück im April 2016 aus seinem BV zum Teilwert von 160 000 €; die Veräußerung im Februar 2018 zum Preis von 175 000 € erfolgt somit aus dem PV. Die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 liegen also nicht vor. Nach der Veräußerung im Februar 2018 sind grds. die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 erfüllt: Anschaffung in 2012 und Veräußerung in 2018; die zwischenzeitlich erfolgte Einlage und Entnahme stehen dem nicht entgegen (s. Anm. 247). Bei Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns bleiben gem. Abs. 2 die Gewinne außer Ansatz, die in der Zeit der Zugehörigkeit des Grundstücks zum BV – also in der Zeit von März 2015 bis April 2016 – entstanden sind. Es sind also zu versteuern: Im betrieblichen Bereich ein Gewinn von 10 000 € (Entnahme 160 000 € ./.. Einlage 150 000 €) und nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ein Gewinn von 65 000 € (nämlich 175 000 € Veräußerungspreis ./.. 100 000 € AK und ./.. 10 000 € aufgrund des betrieblichen Gewinns gem. Abs. 2).

Weitere Abänderung des Beispiels: A entnimmt das Grundstück im April 2016 mit einem Teilwert von 160 000 € und veräußert es im März 2022 für 175 000 €. Ein privates Veräußerungsgeschäft aufgrund der Anschaffung v. 3.1.2007 liegt nicht vor, da die Zehnjahresfrist überschritten ist (Veräußerung im März 2022). Jedoch gilt die Entnahme aus dem PV im April 2016 gem. Abs. 1 Satz 2 als Anschaffung, so dass insoweit die Zehnjahresfrist erfüllt (Entnahme/Anschaffung in 2016 und Veräußerung in 2022) und ein privates Veräußerungsgeschäft gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 iVm. Abs. 1 Satz 2 gegeben ist. Die Entnahme gem. Abs. 3 Satz 3 ist mit dem Teilwert anzusetzen (s. Anm. 303). Der private Veräußerungsgewinn beträgt also 170 000 € Veräußerungspreis ./.. 160 000 € Entnahmewert = 10 000 €; er ist im Zuflusszeitpunkt zu versteuern (s. Anm. 293).

Beispiel 2 (verdeckte Einlage): B hat ein unbebautes Grundstück im Februar 2011 für (umgerechnet) 80 000 € erworben. Er verkauft es im Juli 2015 an die D-GmbH, deren Alleingesellschafter er ist, zum Preis von 100 000 €. Der gemeine Wert war zu diesem Zeitpunkt auf 500 000 € gestiegen, da das Grundstück Bauland geworden war.

Es liegt eine verdeckte Einlage iHv. 400 000 € vor (gemeiner Wert 500 000 € ./.. Verkaufspreis 100 000 €). Die D-GmbH hat das Grundstück mit 500 000 € zu bilanzieren und eine Kapitalrücklage iHv. 400 000 € auszuweisen.

Die verdeckte Einlage gilt gem. Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 als Veräußerung. An die Stelle des Veräußerungspreises tritt nach Abs. 3 Satz 2 der für den Zeitpunkt der Einlage maßgebende gemeine Wert. Danach erzielt B aus privatem Veräußerungsgeschäft (ohne Berücksichtigung von WK) einen Veräußerungsgewinn iHv. 420 000 € (gemeiner Wert 500 000 € ./.. AK 80 000 €).

301–302 Einstweilen frei.

303 IV. An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tretende Werte in den Fällen des Abs. 1 Satz 2 (Abs. 3 Satz 3)

Gemäß Abs. 3 Satz 3 tritt an die Stelle der AHK im Fall

- der Entnahme der Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4, das ist grds. der Teilwert,
- der Betriebsaufgabe der gemeine Wert (§ 16 Abs. 3).

Nach der Formulierung in Abs. 3 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (jetzt Abs. 3 Satz 3) sollte in allen Fällen an die Stelle der AHK der jeweils „anzusetzende“ Wert treten. Demnach war für die Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns der nach dem Gesetz zutreffende Wert maßgebend, und zwar auch dann, wenn er von dem im EStBescheid tatsächlich angesetzten Wert abwich. Nach einer Änderung dieser Vorschrift durch das StBereinG 1999 – erstmals anzuwenden ab VZ 2000 (§ 52 Abs. 1 idF des StBereinG 1999) – ist bei Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns der „angesetzte“ Wert maßgebend; das ist der Gewinn, welcher der StFestsetzung im StBescheid zugrunde gelegen hat. Dies gilt auch, wenn sich dieser Wert als fehlerhaft herausstellt.

Abs. 3 Satz 3 ist anzuwenden, wenn der Entnahmegewinn gem. §§ 14 und 14a, § 16 Abs. 4 sowie § 18 Abs. 3 nicht zur ESt herangezogen worden ist (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 33). Anders soll es nach BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 34) sein, wenn der Entnahmegewinn (zB nach § 13 Abs. 5) außer Ansatz bleibt; in diesem Fall soll der Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme an die Stelle der AHK treten. Dem kann uE nicht zugestimmt werden; hier handelt es sich um betriebliche Gewinne, die von der ESt befreit sind. Zu dem gestrichenen Verweis auf den Antrag nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG s. Anm. 221

Einstweilen frei.

304–305

V. Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (Abs. 3 Satz 4) 306

Nach Abs. 3 Satz 4 sind die AHK um bestimmte Beträge zu mindern; erforderlich ist, dass

- es sich um AfA, erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen handelt,
- sie bei der Ermittlung „der Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7“ anfallen und
- sie „abgezogen worden sind“.

Liegen diese Voraussetzungen vor, erfolgt die Minderung der AHK des veräußerten WG nur, „soweit“ die genannten Beträge abgezogen worden sind.

Keine Verfassungswidrigkeit der Regelung: Im Schrifttum ist zT die Auffassung vertreten worden, Abs. 3 Satz 4 verstoße gegen das Grundgesetz, insbes. gegen Art. 3 Abs. 1 GG (VON BORNHAUPT, BB 2003, 125 [127]). Durch die Vorschrift würden zuvor legal gewährte Steuererminderungen rückgängig gemacht. Es entstehe eine Schlechterstellung gegenüber den Gewinneinkunftsarten. Dem ist der BFH zu Recht nicht gefolgt (BFH v. 21.9.2005 – IX B 90/05, BFH/NV 2006, 55). Die Minderung der AHK durch in Anspruch genommene AfA-Beträge sei eine folgerichtige Ausprägung der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte. Ebenso wie bei den Gewinneinkünften würden bei § 23 Wertsteigerungen der entsprechenden WG erfasst. Um insoweit eine Gleichbehandlung zu erreichen, müssten auch bei § 23 die geltend gemachten AfA-Beträge berücksichtigt werden. Dem ist in vollem Umfang zuzustimmen.

Änderung durch Jahressteuergesetz 2009: Der Gesetzgeber hat Abs. 3 Satz 4 durch das JStG 2009 (v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) dahingehend geändert, dass auch die Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 in die

Regelung einbezogen wurden (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 4). Zur Begr. (BTD Drucks. 16/10189, 52) wird ausgeführt, dass bisher bei der Gewinnermittlung bei sonstigen Einkünften iSv. § 22 Nr. 3 nur die AK anzusetzen gewesen seien, ohne dass die AfA-Beträge gewinnerhöhend berücksichtigt wurden. Dadurch entstünden aber regelmäßig Verluste, die mit dem Zweck der Gewinnermittlung des § 23 Abs. 3, nämlich dem Ansatz der realisierten Gewinne, nicht zu vereinbaren seien. In der Tat war es wenig verständlich, warum lediglich die Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 aus der Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 4 ausgenommen waren. Auch hier stellte sich wie bei den übrigen Überschusseinkünften das Problem, dass ohne eine Berücksichtigung der AfA eine gegenüber den Gewinneinkunftsarten verzerrte Einkünfteermittlung erfolgte. Deshalb ist es nur folgerichtig, wenn nunmehr eine entsprechende Änderung erfolgt ist. Diese wurde vor allem deshalb praktisch notwendig, weil durch die Anhebung der Frist in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 auf zehn Jahre in Fällen der Nutzung eines WG als Einkunftsquelle nunmehr Fälle denkbar sind, in denen einerseits AfA geltend gemacht werden können, andererseits ohne Berücksichtigung dieser AfA bei den Veräußerungserlösen ein Veräußerungsverlust entsteht.

Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen: Hierunter fallen alle AfA und erhöhte Absetzungen iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, also auch die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, nicht aber die Absetzung für Substanzverringerung (diese Absetzung ist keine Absetzung für „Abnutzung“). Die Regelung des Abs. 3 Satz 4 hat nur Bedeutung, soweit AfA, erhöhte Absetzungen und sonstige Abschreibungen nicht im betrieblichen Bereich anfallen.

Bei der Ermittlung der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7: Die AHK sind um die AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen zu kürzen, die als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen oder aus VuV sowie bei sonstigen Einkünften (Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7) anfallen. Bisher waren die AHK nicht zu mindern, wenn AfA vorgenommen wurden auf bewegliche WG, aus denen der Stpfl. Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 iVm. § 22 Nr. 3 (zB bei Vermietung beweglicher WG) bezogen hat. Nach der Neuregelung durch das JStG 2009 (s.o.) sind nun auch diese Einkünfte erfasst. Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 fallen unter die von den AHK abzuziehenden Absetzungen allerdings nicht diejenigen Beträge, die „wie Sonderausgaben“ abzuziehen sind (zB Beträge nach § 10e), denn diese Beträge werden nicht „bei der Ermittlung der Einkünfte“ abgezogen (s. hierzu BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1389, Tz. 40).

Soweit die Beträge abgezogen worden sind: Hat ein Stpfl. ein Wahlrecht, Absetzungen geltend zu machen (zB erhöhte Absetzungen nach § 7b, Sonderabschreibungen nach § 4 FördG), nicht ausgeübt, sind Beträge nicht abgezogen worden. Eine Minderung der AHK um die AfA etc. kommt dann nicht in Betracht, weil bei der Einkünfteermittlung tatsächlich kein Abzug vorgenommen wurde. Entspricht die bei der Ermittlung der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 tatsächlich berücksichtigte AfA nicht den gesetzlichen Vorschriften und ist die darauf beruhende StFestsetzung bestandskräftig oder rechtskräftig, sind uE nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 4 („abgezogen worden sind“) die AHK des veräußerten WG um den tatsächlich abgezogenen (und nicht um den rechtl. abzuziehenden) Betrag zu mindern. Es ist denkbar, dass sich aufgrund der Ermittlung der Einkünfte ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte oder durch Abzug von SA, agB usw. kein zVE ergibt. Wirken sich dadurch die AfA, erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen hinsichtlich des veräußerten WG

estl. nicht oder nicht in voller Höhe aus, kommt uE eine Minderung seiner AHK nach Abs. 3 Satz 4 insoweit nicht in Betracht. Dies gilt wiederum nicht, wenn sich die AfA etc. über einen Verlustabzug in einem VZ auswirken.

Bei Nutzung eines Raums des hergestellten Gebäudes für betriebliche oder berufliche Zwecke (eines häusliches Arbeitszimmers) sind die anteiligen AHK um den auf diesen Raum entfallenden Teil der AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen zu kürzen; die Kürzung entfällt, wenn der Abzug der Aufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 ausgeschlossen ist; ebenso, wenn der Abzug der BA oder WK auf 1 250 € begrenzt ist (so BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 39; RISTHAUS, DB 2000, Beilage Nr. 13, Rn. 39). Die FinVerw. verstrickt sich durch die in Tz. 39 geäußerte Auffassung allerdings in einen Wertungswiderspruch zu Tz. 21 desselben Schreibens. Dies unterstreicht noch einmal die Zweifelhaftigkeit der in Tz. 21 enthaltenen Aussage (s. dazu Anm. 130).

Vorbehaltsnießbrauch: Ist das Grundstück mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastet und steht die AfA deshalb Nießbrauchsberechtigten zu, sind die AHK nicht um die AfA zu mindern (HARTMANN/MEYER, FR 2001, 757 [761]); denn Abs. 3 Satz 4 ist nur anzuwenden, wenn die AfA-Beträge die Einkünfte des Veräußerers, der Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft bezogen hat, gekürzt haben.

Einstweilen frei.

307–315

VI. Freigrenze (Abs. 3 Satz 5)

316

Abs. 3 Satz 5 schreibt vor, dass Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften stfrei bleiben, wenn der aus ihnen erzielte Gesamtgewinn im Kj. weniger als 600 € (früher 512 € bzw. 1 000 DM) beträgt. Diese Regelung ist durch das EStG 1934 in das Gesetz aufgenommen worden und sollte Bagatellfälle von der Besteuerung ausnehmen. Dieser Gesetzeszweck wird aufgrund der seit 1948 eingetretenen Geldentwertung nicht mehr erfüllt. Auch eine Begr. unter Vereinfachungsgesichtspunkten ist problematisch. So ist zweifelhaft, ob die Freigrenze tatsächlich zu einer Vereinfachung führt, weil die Ermittlung ihrer Überschreitung komplexe Berechnungen erfordert (ebenso WERNSMANN in KSM, § 23 Rn. E 4 [4/2014]). Vor diesem Hintergrund erscheint die Regelung entbehrlich.

Abs. 3 Satz 5 enthält eine Freigrenze und keinen Freibetrag. Zum Begrifflichen s. § 2 Anm. 515. Dies bedeutet: Sind die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in einem VZ 600 € oder höher, unterliegen sie in voller Höhe der ESt. Nur wenn die Einkünfte in einem VZ geringer als 600 € sind, bleiben sie stfrei.

Gesamtberechnung für alle privaten Veräußerungsgeschäfte: Für die Anwendung der Freigrenze sind die Einkünfte aus allen privaten Veräußerungsgeschäften zusammenzurechnen. Erzielt also der Stpfl. zB aus drei privaten Veräußerungsgeschäften in demselben Kj. je 300 € Gewinn, hat er den Gesamtgewinn iHv. 900 € voll zu versteuern. Durch einen Verlustausgleich nach Abs. 3 Satz 8 (s. Anm. 320) kann der Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften auf unter 600 € sinken und damit stfrei sein. Hat zB ein Stpfl. aus einem Geschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 einen Gewinn von 600 € und im selben Jahr aus einem Geschäft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einen Verlust von 400 € erzielt, bleibt der Gesamtgewinn iHv. 200 € nach Abs. 3 Satz 5 stfrei.

Zufluss des Veräußerungspreises in mehreren Jahren: Die Freigrenze des Abs. 3 Satz 5 wird für jeden VZ gewährt; dies gilt auch, wenn der Veräußerungspreis in mehreren Jahren zu zahlen ist (zB bei ratenweiser Entrichtung) und der Gewinn aus demselben privaten Veräußerungsgeschäft stammt; ebenso R 169 Abs. 4 Satz 2 EStR 1995; diese Regelung ist in den EStR der Folgejahre entfallen, weil die stl. Behandlung von Veräußerungen gegen wiederkehrende Bezüge und Raten in BMF v. 23.12.1996 (BStBl. I 1996, 1508, Tz. 55 iVm. Tz. 42–49) aufgenommen wurde; daraus kann nicht auf eine Meinungsänderung der Fin-Verw. geschlossen werden. Wird also der Veräußerungspreis eines Geschäfts zB je zur Hälfte im Jahr der Veräußerung und im Jahr danach gezahlt und fällt dadurch im Jahr der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn von 300 € und im Jahr danach ein Veräußerungsgewinn von 300 € an, bleiben die Gewinne beider Jahre stfrei (allerdings nur unter der Voraussetzung, dass keine Gewinne aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften vorliegen, die zu einem Gesamtgewinn von 600 € oder mehr in einem Jahr führen).

Ehegatten: Werden Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung vorliegen, nach § 26a getrennt veranlagt und hat jeder Ehegatte private Veräußerungsgewinne, so steht jedem Ehegatten die Freigrenze von 600 € (höchstens jedoch bis zur Höhe seines Gesamtgewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften) zu. Dies gilt auch, wenn die Ehegatten gem. §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, da die Ehegatten nicht mehr, wie dies früher angenommen wurde, eine „Veranlagungseinheit“ bilden, sondern ihre Einkünfte getrennt ermittelt werden (H 23 „Freigrenze“ EStH 2008).

Verlustverrechnung: Zur Gewährung der Freigrenze im Fall der Verlustverrechnung s. Anm. 321.

317 VII. Zufluss von Gewinnen und Verlusten in den Fällen des Abs. 1 Satz 5 (Abs. 3 Satz 6)

Nach Abs. 1 Satz 5 gelten als Veräußerung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

- die Einlage eines WG in das BV, sofern später eine Veräußerung aus dem BV erfolgt und
- die verdeckte Einlage.

Abs. 3 Satz 6 regelt, wann in den vorgenannten Fällen Gewinne oder Verluste zugeflossen sind. Danach sind Gewinne und Verluste anzusetzen

- im Fall des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 für das Kj., in dem der Preis für die Veräußerung aus dem BV zugeflossen ist, und
- im Fall des Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 für das Kj., in dem die verdeckte Einlage erfolgte.

Fall des Abs. 1 Satz 5 Nr. 1: Der private Veräußerungsgewinn ist in dem Kj. stl. zu erfassen, in dem der Kaufpreis zufließt; wird der Kaufpreis in Teilbeträgen entrichtet, ist der Veräußerungsgewinn erst in dem Kj. anzusetzen, in dem die gezahlten Teilbeträge die (ggf. nach Abs. 3 Satz 4 geminderten) AHK übersteigen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 36).

Beispiel: A erwirbt ein unbebautes Grundstück am 10.1.2012 für 100 000 €, legt es am 15.2.2015 mit einem Teilwert von 130 000 € in sein BV ein und veräußert es am 21.3.2016 aus dem BV für 150 000 €. Der Kaufpreis wird in 2016 und 2017 mit je 75 000 € gezahlt.

A erzielt einen privaten Veräußerungsgewinn nach § 23 iHv. 30 000 €, den er im VZ 2017 zu versteuern hat.

Der Auffassung, die eine Aufteilung des Veräußerungserlöses im Verhältnis der zufließenden Raten für möglich hält (s. HARTMANN/MEYER, StBp. 1990, 214; RISTHAUS, DB 2000, Beilage Nr. 13, Rn. 36) wird nicht zugestimmt, denn nach Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 ist die Einlage als Veräußerung anzusehen; die Besteuerung erfolgt nach Veräußerung aus dem BV, so dass ein Gewinn erst entsteht, wenn alle Raten die AK (HK) aufgezehrt haben.

In den Fällen, die in BMF v. 5.10.2000 (BStBl. I 2000, 1383, Tz. 4 Nr. 2–5) behandelt sind (s. hierzu Anm. 247), gelten die Einnahmen in dem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem die der Veräußerung aus dem BV gleichgestellten Sachverhalte verwirklicht werden (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 37 Satz 1).

Fall des Abs. 1 Satz 5 Nr. 2: Bei verdeckten Einlagen eines WG in eine KapGes. ist der private Veräußerungsgewinn im Kj. der verdeckten Einlagen zu erfassen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 37 Satz 2).

Einstweilen frei.

318–319

VIII. Berücksichtigung von Verlusten (Abs. 3 Sätze 7 und 8)

Schrifttum: GROH, Nachträgliche Änderungen des Veräußerungsgewinns, DB 1995, 2235; SCHWENDY, Verlustausgleich und Verlustabzug auf neuen Wegen, Inf. 1998, 737; BERANEK, Verlustabzug und Verlustverrechnung nach dem StEntG 1999/2000/2002, Inf. 1999, 65; BRANDENBERG, StEntG 1999/2000/2002, BuW 1999, 331; HERZIG/BRIESEMEISTER, Zusammenwirken verrechnungsbeschränkender Normen, DB 1999, 1470; KOSSOW, Neuregelung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs auf dem Prüfstand, StuW 1999, 573; PAUS, Einschränkung beim Verlustausgleich und Verlustabzug, StWa. 1999, 82; A. SCHMIDT, Die Neuregelung zum Verlust aus GmbH-Anteilen, GmbH-StB 1999, 233; GROSS, Verrechnung von Spekulationsgewinnen 1998?, StuW 2000, 7; HARTMANN/MEYER, Korrektur des § 23 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, StBp. 2000, 214; RISTHAUS, Zweifelsfragen zur Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksgeschäfte nach § 23 EStG, DB 2000, Beilage Nr. 13; HARTMANN/MEYER, Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für private Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 EStG, FR 2001, 757; HOLLENDER/SCHLÜTTER, Schenkung eines Grundstücks an den Ehegatten unter Anrechnung auf die künftige Zugewinnausgleichsforderung, DStR 2002, 1932; SCHULTZE/JANSSEN, Die Freigrenze der privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23 Abs. 3 Satz 6 EStG) beim Verlustrücktrag, FR 2002, 568; WALTER/STÜMPER, Freigrenze für Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften beim Verlustrücktrag als „steuerliches Schnäppchen“, DStR 2002, 204; ARENS, Steuerliche Folgen und Gestaltungsüberlegungen bei Vermögensauseinandersetzung und -übertragung, FPR 2003, 426; HEIDENREICH, Freigrenze des § 23 EStG auch nach einem Verlustrücktrag anwendbar?, NWB 2003, F. 3, 12291; TIEDTKE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen an Erfüllungs Statt im Rahmen des Zugewinnausgleichs und zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen, DB 2003, 1471; GROSS, Neue Rechtsprechung des BFH zu Spekulationsverlusten bei Wertpapiergeschäften in den Jahren vor 1999, StuB 2004, 1016; WERNSMANN/DECHANT, Die Anwendbarkeit der Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG beim Verlustrücktrag, FR 2004, 1272; HERRMANN/GROBSHÄUSER, Steuerliche Aspekte bei Gestaltung von Eheverträgen und Scheidungsfolgenvereinbarungen, FPR 2005, 146; KENSBOCK/MENHORN, Zivilrechtliche und steuerrechtliche Risiken beim vorzeitigen Zugewinnausgleich, DStR 2006, 1073; POHL, Die gesonderte Feststellung von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften, DStR 2006, 1308; NACKE, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142.

320 1. Verlustausgleich und Verbot des Verlustabzugs (Abs. 3 Satz 7)

Verlustausgleich (Abs. 3 Satz 7 Halbs. 1): § 2 Abs. 3 regelt grds. den Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart und zwischen den einzelnen Einkunftsarten. Für Gewinne und Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gilt die spezielle Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 7. Danach sind Gewinne und Verluste aus allen privaten Veräußerungsgeschäften iSd. Abs. 1 Nr. 1 und 2 untereinander auszugleichen. Ein Verlustausgleich mit anderen sonstigen Einkünften iSd. § 22 Nr. 1, 1a, 3–5 sowie mit den anderen Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 findet nicht statt. Zur grundsätzlichen Verfassungsmäßigkeit und zu Verfassungsfragen der zeitlichen Anwendung s. Anm. 13.

Verluste, die durch Veräußerungsgeschäfte außerhalb der Veräußerungsfrist entstehen, sind nicht ausgleichsfähig, weil in einem solchen Fall kein privates Veräußerungsgeschäft iSd. Abs. 1 und damit keine (positiven oder negativen) Einkünfte aus einer Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 vorliegen. Auch ein Steuererlass wegen sachlicher Unbilligkeit kommt insoweit nicht in Frage (BFH v. 5.10.1966 – VI 279/65, BStBl. III 1967, 37).

► *Ehegatten:*

▷ *Verlustausgleich bei Zusammenveranlagung:* Ehegatten können private Veräußerungsgewinne des einen Ehegatten mit Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften des anderen Ehegatten ausgleichen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 41, unter Hinweis auf BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787, zu § 15 Abs. 2 idF EStG 1975 und 1977). Der Verlustausgleich unterbleibt nach Auffassung der FinVerw. allerdings, wenn ein Ehegatte einen Veräußerungsverlust und der andere Ehegatte einen Veräußerungsgewinn, der geringer als die Freigrenze von 600 € ist, erzielt hat (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 41 letzter Satz); in diesem Fall bleibe der Gewinn des anderen Ehegatten durch Ansatz der Freigrenze steuerfrei. Dem kann nicht gefolgt werden, denn die Vorschrift des Abs. 3 Satz 5 stellt auf den Gesamtgewinn ab, der den Ausgleich von positiven und negativen Einkünften impliziert (krit. auch RISTHAUS, DB 2000, Beilage Nr. 13, Rn. 41; s. auch Anm. 321).

▷ *Private Veräußerungsgeschäfte zwischen Ehegatten:* Auch Verluste aus solchen Veräußerungsgeschäften können mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften ausgeglichen werden.

► *Negative Einnahmen:* Entstehen durch (Teil-)Rückzahlung auf den Kaufpreis negative Einnahmen, mindern diese den Verkaufspreis; s. im Einzelnen Anm. 293 „Änderungen des Verkaufspreises, insbesondere Rückzahlung“.

► *Anschaffungs- und Herstellungskosten* sind ohne Rücksicht darauf, wann sie abgeflossen sind, im Jahr des Zuflusses des Veräußerungspreises zu berücksichtigen; s. Anm. 295. Deshalb entstehen Gewinne bei Veräußerung gegen Ratenzahlungen erst, wenn der zugeflossene Veräußerungspreis die AHK übersteigt. Ergibt die Ermittlung der Einkünfte, dass unter Berücksichtigung des künftig zufließenden Veräußerungspreises ein Verlust entsteht, weil die AHK höher als der Veräußerungspreis sind, ist uE dieser Verlust bereits im ersten Jahr, in dem ein Teil des Veräußerungspreises zugeflossen ist, estl. nach Abs. 3 Satz 1 zu erfassen und eventuell entsprechend der Einschränkung des Abs. 3 Satz 7 auszugleichen.

Beispiel: Kunstgegenstände werden am 1.9.2015 für 10000 € angeschafft und am 1.12.2015 für 9000 € verkauft. Der Verkaufspreis ist mit 5000 € am 1.12.2015 und mit 4000 € am 1.2.2016 zu zahlen – uE ist der Verlust von 1000 € im VZ 2015 anzu-

setzen und mit etwaigen im VZ 2015 zu versteuernden Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften auszugleichen.

Verbot des Verlustabzugs (Abs. 3 Satz 7 Halbs. 2): Abs. 3 Satz 7 Halbs. 2 bestimmt, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht nach § 10d abgezogen werden dürfen. Dieser Grundsatz wird durch die Regelung des Abs. 3 Satz 8 eingeschränkt. Zur grundsätzlichen Verfassungsmäßigkeit und zu Verfassungsfragen der zeitlichen Anwendung s. Anm. 13.

2. Verluste mindern die Einkünfte (Abs. 3 Satz 8)

321

Von dem in Abs. 3 Satz 7 Halbs. 2 normierten Grundsatz, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht nach § 10d abgezogen werden dürfen, sieht Abs. 3 Satz 8 eine Ausnahme vor. Nicht nach Abs. 3 Satz 7 ausgeglichene Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mindern nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Stpfl. im unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden VZ aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat oder erzielt. Ein Verlustabzug kommt also mit allen anderen Einkünften nicht in Frage.

Nach Maßgabe des § 10d werden die Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften rück- oder vorgetragen. Die Formulierung „nach Maßgabe des § 10d“ bedeutet uE, dass die nicht ausgeglichenen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften gem. § 10d Abs. 1 und 3 in den vorangegangenen VZ zurückertragen und – soweit sie nicht nach § 10d Abs. 1 abgezogen sind – gem. § 10d Abs. 2 und 3 in die folgenden VZ vorgetragen werden. Der am Schluss eines VZ verbleibende Verlustvortrag ist gem. § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen. Dies stellt nunmehr Abs. 3 Satz 8 nF klar (s. Anm. 322).

Abweichend von § 10d erfolgt die Verrechnung der Verluste nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor SA, sondern zusammen mit der Ermittlung der Summe der Einkünfte (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 42); dies ergibt sich einerseits aus der Formulierung in Abs. 3 Satz 8: „Die Verluste mindern ... die Einkünfte, die der Steuerpflichtige ... erzielt hat oder erzielt“. Aber auch Praktikabilitätsabwägungen sprechen entscheidend für eine solche Auslegung, weil anderenfalls komplexe Zuordnungsprobleme entstünden (eingehend FG München v. 13.8.2008 – 1 K 2045/06, EFG 2009, 243, rkr.).

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist der Verlustabzug gem. § 10d Abs. 1 und 2 getrennt für jeden Ehegatten und anschließend zwischen den Ehegatten durchzuführen (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 42).

Freigrenze bei Verlustverrechnung: Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften eines Ehegatten dürfen mit Gewinnen des anderen Ehegatten verrechnet werden (BMF v. 5.10.2000, BStBl. I 2000, 1383, Tz. 41 f.). Im Zusammenhang mit den Verlustverrechnungsmöglichkeiten in Abs. 3 Sätze 7 und 8 stellt sich die Frage, ob die Freigrenze nach Abs. 3 Satz 5 vor oder nach einem eventuell möglichen Verlustausgleich zwischen den Ehegatten zu berücksichtigen ist. Die Freigrenze bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten steht jedem Ehegatten höchstens bis zur Höhe seines Gesamtgewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 zu (s. Anm. 316). Die Freigrenze ist uE nach einem eventuell durchzuführenden Verlustausgleich zu berücksichtigen, denn erst nach dem Verlustausgleich steht der „Gesamtgewinn“ des Stpfl. für diesen VZ fest. Dies gilt auch bei einer Verrechnung im Rahmen des Rück- oder Vortrags nach Maßgabe des § 10d, denn der Verlustrück- oder -vortrag erfolgt bei Einkünften mit beschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Bereich der

Einkunftsermittlung und nicht im SABereich; ebenso WALTER/STÜMPER, DStR 2002, 204; HEIDENREICH, NWB 2003, F. 3, 12291; aA BFH v. 11.1.2005 – IX R 27/04, BStBl. II 2005, 433; BMF v. 25.10.2004, BStBl. I 2004, 1034, Tz. 52; SCHULTZE/JANSSEN, FR 2002, 568; WERNSMANN/DECHANT, FR 2004, 1272.

Beispiel 1: A erzielt in 2015 stpfl. private Veräußerungsgewinne aus einer Grundstücksveräußerung iHv. 50 000 € und aus Veräußerungen von WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iHv. 20 000 €. Seine Ehefrau B hat Verluste aus der Veräußerung von WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iHv. 69 500 €.

Gemäß Abs. 3 Satz 7 dürfen die Verluste der Ehefrau im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs mit den Gewinnen des Ehemannes ausgeglichen werden. Bei nachfolgender Anwendung der Freigrenze bleibt kein stpfl. Gewinn.

Beispiel 2: A hat in 2015 einen privaten Veräußerungsgewinn iHv. 5 000 €, der bei der Veranlagung in die Einkunftsermittlung nach § 2 Abs. 3 als positive Einkünfte mit einbezogen worden ist. In 2016 erzielt er einen privaten Veräußerungsverlust iHv. 4 500 €. Der Veräußerungsverlust kann in 2016 nicht ausgeglichen werden, da eine Verrechnung nur mit gleichartigen positiven Einkünften möglich ist (Abs. 3 Satz 7). Da A jedoch in 2015 einen privaten Veräußerungsgewinn erzielt hat, ist gem. Abs. 3 Satz 8 ein Rücktrag möglich. Im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs beträgt der Gesamtgewinn des A aus privaten Veräußerungsgeschäften danach in 2015 nur noch 500 €. Dieser Betrag liegt unter der Freigrenze des Abs. 3 Satz 5 mit der Folge, dass der Betrag stfrei bleibt (s. auch WALTER/STÜMPER, DStR 2002, 204).

322 3. § 10d Abs. 4 gilt entsprechend

Inhalt und Anlass der Regelung: Die Vorschrift wurde durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) an Abs. 3 Satz 8 (vormals Satz 9) angefügt. Sie stellt eine Reaktion auf BFH v. 22.9.2005 (IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158) dar, das die Anwendbarkeit des § 10d Abs. 4 auf Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften abgelehnt hatte. Der BFH vertrat die Auffassung, dass sich eine gesonderte Feststellung der Verluste weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den entsprechenden Materialien herleiten lasse. Für eine entsprechende Anwendung des § 10d Abs. 4 sei kein Raum. Vielmehr sei über die Verrechenbarkeit erst im Jahr der Entstehung entsprechender positiver Einkünfte zu entscheiden. Das UrT. ist wegen der mit ihm einhergehenden praktischen Schwierigkeiten und wegen des Widerspruchs zur Regelungsabsicht des Verlustfeststellungsverfahrens zu Recht kritisiert worden (ausführlich POHL, DStR 2006, 1308). Es hat einen Nichtanwendungserlass des BMF (v. 14.2.2007, BStBl. I 2007, 268) nach sich gezogen. Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber nunmehr Klarheit geschaffen hat. Ohne eine gesonderte Feststellung würden Stpfl. und FinVerw. vor schwerwiegende Vollzugsprobleme gestellt. Alle Informationen und Nachweise müssten über einen längeren Zeitraum, der uU auch Jahrzehnte betragen könnte, vorgehalten werden.

Einzelheiten und zeitliche Anwendung der Regelung: Der BFH hat seine Rspr. mittlerweile der neuen Gesetzeslage angepasst (BFH v. 28.10.2008 – IX R 19/08, BFH/NV 2009, 584; auch BFH v. 17.4.2009 – IX B 219/08, BFH/NV 2009, 1123). BFH v. 28.10.2008 (IX R 19/08, BFH/NV 2009, 584) enthält auch Ausführungen zur Handhabung der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 39 Satz 7 idF des JStG 2007, wonach die Regelung auch auf solche Fälle anzuwenden sei, in denen am 1.1.2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist (zur sachlichen Reichweite der Anwendungsregelung BFH v. 11.11.2008 – IX R 44/07, BStBl. II 2010, 31; zu ihren verfahrensrechtl. Problemen s. BFH v. 11.11.2008 – IX R 53/07, BFH/NV 2009, 364). Nach BFH v. 11.11.2008 (IX R

53/07, BFH/NV 2009, 364) kann ein nicht festgestellter Verlust in eine erstmalige Verlustfeststellung des Folgejahres einbezogen werden, wenn eine entsprechende Feststellung vor dem 1.1.2007 bestandskräftig abgelehnt worden war. Nach BFH v. 11.11.2008 (IX R 44/07, BStBl. II 2010, 31) ist ein verbleibender Verlustvortrag für Einkünfte aus § 23 auch dann erstmals gesondert festzustellen, wenn im EStBescheid für das Verlustentstehungsjahr Veräußerungsverluste in geringerer Höhe als tatsächlich erzielt ausgewiesen sind. Zu den Einzelheiten des Feststellungsverfahrens s. § 10d Anm. 120 ff.

IX. Übergangsregelung für Altverluste (Abs. 3 Sätze 9 und 10 aF)

1. Erweiterter Verlustausgleich (Abs. 3 Satz 9)

323

Inhalt und Grund der Regelung: Der im Rahmen des UntStReformG 2008 (s. Anm. 4) neu eingefügte Abs. 3 Satz 9 (nunmehr aufgehoben durch Kroatiens AnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126, dazu Anm. 4) enthielt den ersten Teil der Übergangsregelung für die Verlustberücksichtigung bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Danach sind Verluste aus solchen Geschäften, die noch der alten Fassung des § 23 unterfallen, für einen Übergangszeitraum von fünf Jahren auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 2 auszugleichen.

Die Vorschrift war vor dem Hintergrund des Abs. 3 Sätze 7 und 8 (bisher Sätze 8 und 9) zu sehen. Dort ist ein Verlustausgleichs- und Abzugsverbot für Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften normiert. Satz 8 erlaubt lediglich den Verlustausgleich mit Einkünften aus positiven Einkünften derselben Einkünftekatgorie. Wäre es allein bei dieser Regelung geblieben, so hätte in erheblichem Umfang die Gefahr der Entstehung von Totalverlusten bestanden. Da bei Verträgen, die nach dem 31.12.2008 geschlossen werden (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 4), künftig in vielen Fällen keine positiven Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, sondern aus Kapitalvermögen anfallen, wäre das Verrechnungspotential stark gesunken. Dem trug die übergangsweise Erweiterung der Verrechnungsmöglichkeit Rechnung.

Von der Ausgleichsmöglichkeit erfasst wurden Altverluste aus Verträgen vor dem 31.12.2008. Wurde der Vertrag vor diesem Datum geschlossen, so konnten auch noch später anfallende Verluste aus diesem Geschäft verrechnet werden, sofern sie innerhalb der Veräußerungsfrist entstanden sind (s. dazu Anm. 320). Veräußerungsverluste, die auf der Grundlage des neuen § 20 anfallen, waren nicht nach der Regelung des Abs. 3 Satz 9 ausgleichsfähig. Sie unterfallen § 20 Abs. 6 Sätze 2 und 3 nF. Es kommt also entscheidend darauf an, welcher Normierung (Alt- oder Neufassung) die Verluste zuzuordnen sind.

Neufassung durch JStG 2010: Der Gesetzgeber hat mit dem JStG 2010 (s. Anm. 4) den Wortlaut von Abs. 3 Satz 9 dahingehend geändert, dass von der Vorschrift nicht wie bisher Verluste „im Sinne des § 23 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung“, sondern Verluste, „auf die § 23 in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung anzuwenden ist“, für einen begrenzten Zeitraum mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden können. Damit sollte ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/2249, 54 f.) gesetzgeberisch klargestellt werden, dass Verluste aus Grundstücksverkäufen und Veräußerungen von anderen WG, die keine Wertpapiere sind, und die ab dem 1.1.2009 entstanden sind, keine Altverluste darstellen, auf

die Satz 9 anwendbar ist. Diese Auffassung hatte die FinVerw. bereits in BMF v. 22.12.2009 (BStBl. I 2010, 94, Tz. 130) vertreten. In der Tat bestand ein verfassungsrechtl. Bedürfnis nach einer erweiterten Verlustverrechnungsmöglichkeit nur dort, wo die Gefahr von Totalverlusten bestand. Dies war nur bei solchen Verlusten der Fall, deren Einkünftezuordnung gewechselt hat, also solchen, die nun in § 20 geregelt sind. Kein Bedürfnis für die Erweiterung von Abs. 3 Sätze 9 und 10 bestand hingegen bei den Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken und sonstigen WG, die keine Wertpapiere sind, weil hier weiterhin eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus § 23 möglich blieb. Die Beschränkung der Verlustverrechnung auf Altverluste aus Wertpapieren ließ sich indes der Altfassung des Satzes 9 nicht ohne Weiteres entnehmen. Vielmehr bedurfte es systematischer und teleologischer Erwägungen, um zu dieser Lösung zu gelangen (kritisch zur Auffassung der FinVerw. GLENK in BLÜMICH, § 23 Rn. 241 [5/2015]). Mit der Neufassung sollte die Auffassung der FinVerw. gesetzgeberisch abgesichert werden. In der Tat ist auf Verluste aus Grundstücksgeschäften und Geschäften mit sonstigen WG, die nach dem 31.12.2008 anfallen, niemals die Altfassung, sondern immer die derzeit geltende Fassung anwendbar, so dass diese aus Satz 9 herausfallen. Dies soll entsprechend der zeitlichen Anwendungsregelung (s. dazu Anm. 4) bereits für den VZ 2009 gelten.

Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot?: Teilweise wurde nun angenommen, diese durch das JStG 2010 vorgenommene Änderung stelle einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot dar (so etwa NACKE, DB 2010, 1142 [1145]). Für den VZ 2009 liege eine echte, für den VZ 2010 eine unechte Rückwirkung vor, die nicht zu rechtfertigen seien. Das wäre zutreffend, wenn der Gesetzgeber nicht bloß klarstellend, sondern materiell neuregelnd tätig geworden wäre, denn nur in diesem Falle könnte eine nachträgliche Mehrbelastung für den Stpfl. entstehen. Es wurde bereits ausgeführt, dass die Altfassung des Satzes 9 der Auslegung zugänglich war und mehrere Auslegungsergebnisse als juristisch zutreffend und zulässig anzusehen waren. Eine höchstrichterliche Entsch. der Auslegungsfrage fehlt. In einer solchen Situation liegt es näher, von einer klarstellenden Wortlautanpassung auszugehen und nicht von einer verfassungsrechtl. zweifelhaften, weil rückwirkenden Mehrbelastung, denn ausweislich schon der damaligen gesetzgeberischen Intention sollten durch die Sätze lediglich verfassungsrechtl. problematische Totalverluste vermieden und nicht zusätzliche Vergünstigungen gewährt werden.

Aufhebung: Die Vorschrift wurde durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) aufgehoben, weil ihre Anwendung zeitlich bis zum VZ 2013 begrenzt war (zur verfassungsrechtl. Problematik dieser Begrenzung s. HEY, FR 2014, 349, sowie Anm. 13).

324 2. Erweiterter Verlustabzug (Abs. 3 Satz 10)

Abs. 3 Satz 10 (ebenfalls aufgehoben durch KroatienAnpG v. 25.7.2014, BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126, dazu Anm. 4) enthielt die Komplementärregelung zu Abs. 3 Satz 9. Die Vorschrift erweiterte die Möglichkeit des Verlustabzugs für Altverluste aus privaten Veräußerungsgeschäften übergangsweise auch auf positive Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 nF. Das bedeutet, dass die von der Regelung erfassten Verluste auch einem begrenzt erweiterten Verlustabzug zugänglich waren, also mit in späteren VZ entstandenen po-

sitiven Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 nF verrechnet werden konnten.

Einstweilen frei.

325–349

E. ABC zu den privaten Veräußerungsgeschäften

350

Abfluss von Werbungskosten: Siehe Anm. 294.

Absetzung für Abnutzung: Siehe Anm. 306.

Abtretung des Anspruchs auf Übereignung: Siehe Anm. 87.

Ausland: Die Verbringung von Gegenständen aus dem Ausland in das Inland ist keine Anschaffung (RFH v. 31.7.1940, RStBl. 1940, 884; s. auch Anm. 16).

Ausschlagung einer Erbschaft: Siehe Anm. 236.

Bedingung: Zu Verträgen mit aufschiebenden oder auflösenden Bedingungen s. Anm. 53 und 57.

Dingliche Erfüllung: Siehe Anm. 54, 61.

Eigenleistungen: Siehe Anm. 283.

Einziehung von Forderungen ist nach hM eine Veräußerung (s. Anm. 142).

Enteignung ist uE keine Veräußerung (s. näher Anm. 73); s. auch „Rückübertragung enteigneter Wirtschaftsgüter“.

Erbbaurecht : Siehe Anm. 89.

Erhaltungsaufwendungen: Siehe Anm. 283, 289.

Ersatzbeschaffung ist im Fall der Enteignung oder der Veräußerung unter Zwang unter bestimmten Voraussetzungen weder eine Anschaffung noch eine Veräußerung (s. Anm. 73, 75, 94).

Fremdwährungsgeschäfte: Siehe Anm. 142.

Identität von Wirtschaftsgütern: Siehe „Nämlichkeit von Wirtschaftsgütern“; s. Anm. 110 f.; 153.

Kaufangebot des Kaufwilligen ist grds. keine Anschaffung (s. Anm. 67).

Kaufoption bezüglich eines Grundstücks ist ein WG iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2; s. Anm. 87.

Leistung an Erfüllungs statt: Siehe Anm. 54.

Liebhaberei: Siehe Anm. 271.

Meistgebot: Die Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren ist für den Eigentümer als Veräußerung und für den Meistbietenden als Anschaffung anzusehen (s. Anm. 76, 93).

Nämlichkeit von Wirtschaftsgütern: Nur wenn das angeschaffte WG mit dem veräußerten WG identisch ist, liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor (s. Anm. 110 f., 153).

Nießbrauch: Siehe „Vorbehaltsnießbrauch“.

Rückerstattungsgesetz: Siehe „Rückübertragung enteigneter Wirtschaftsgüter“.

Rückgängigmachung von Verträgen führt grds. dazu, dass eine Anschaffung oder Veräußerung nicht gegeben ist (s. Anm. 57, 92).

§ 23 Anm. 350 E. ABC zu den privaten Veräußerungsgeschäften

Rückübertragung enteigneter Wirtschaftsgüter ist keine Anschaffung iSd. Abs. 1; s. Anm. 98.

Rückzahlung des Veräußerungspreises: Siehe Anm. 293, 320.

Schuldzinsen: Siehe Anm. 289.

Schwebende Unwirksamkeit des Vertrags: Siehe Anm. 53.

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte: Siehe Anm. 236.

Umlegungsverfahren: Werden Grundstücke im Umlegungsverfahren abgegeben oder erworben, liegt keine Anschaffung oder Veräußerung vor (s. Anm. 73 aE und 97).

Veräußerung von Ersatzwirtschaftsgütern: Siehe „Ersatzbeschaffung“.

Veräußerung unter Zwang: Siehe Anm. 75.

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Siehe Anm. 93, 276.

Verlust eines Wirtschaftsguts (zB durch Feuer, Verlieren, Diebstahl usw.) ist keine Veräußerung. Die dafür evtl. empfangene Entschädigung führt zu keinem privaten Veräußerungsgewinn.

Vorbehaltsnießbrauch: Siehe Anm. 231, 272, 276. Vgl. hierzu auch HARTMANN/MEYER, FR 2001, 757.

Vorkaufsrecht: Die Einräumung eines Vorkaufsrechts begründet für sich allein keine Veräußerung oder Anschaffung (s. Anm. 68).

Vorvertrag: Ein rechtl. wirksamer Vorvertrag kann eine Anschaffung oder Veräußerung sein (s. im Einzelnen Anm. 52, 95).

Wiederkauf ist für den Wiederkäufer eine Anschaffung (s. Anm. 92) und für den Wiederverkäufer eine Veräußerung.

Wirtschaftliches Eigentum: Siehe Anm. 91.

Zahlungsunfähigkeit: Wird bei Ratenzahlung der Veräußerungspreis uneinbringlich, ist der ursprüngliche StBescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berichtigen; s. Anm. 272 „Stundung“.

Zugewinngemeinschaft: Siehe Anm. 99.

Zweckgebundene Zuwendungen: Siehe Anm. 231 „Erwerb mit zweckgebundenen Mitteln“.