

Urteil vom 06. Dezember 2016, IX R 18/16

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG - Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts bei Ratenzahlung

ECLI:DE:BFH:2016:U.061216.IXR18.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 11, EStG § 17 Abs 2, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 3, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 27. April 2016, Az: 9 K 9108/13

Leitsätze

Bei zeitlich gestreckter Zahlung des Veräußerungserlöses in verschiedenen Veranlagungszeiträumen fällt der Veräußerungsverlust anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zu dem Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse an .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28. April 2016 9 K 9108/13 und der Bescheid über die Ablehnung des Änderungsantrags vom 8. Februar 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 22. März 2013 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2007 vom 30. März 2009 wird dahingehend geändert, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 26.861 € festgestellt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens tragen die Klägerin zu 81 % und der Beklagte zu 19 %.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 1995 gegründete Grundstücksgemeinschaft. Mit Vertrag vom 15. September 1998 erwarb die Klägerin jeweils hälftige Miteigentumsanteile an zwei zusammenhängenden, insgesamt 3 089 qm großen Grundstücken in A (Flurstücke X und Y) für 231.339,23 € (einschließlich Anschaffungsnebenkosten). Die anderen Miteigentumsanteile an den Grundstücken befanden sich aufgrund eines früheren unentgeltlichen Erwerbs bereits im Eigentum der Klägerin.
- 2** Mit notariellem Vertrag vom 4. Mai 2007 verkaufte die Klägerin die Grundstücke in A zu einem Kaufpreis von 250.000 € an die E-GmbH. Die E-GmbH beabsichtigte, das Flurstück X so aufzuteilen, dass der mit einer Halle bebaute Grundstücksteil getrennt wird, eine Fläche von 1 381 qm erhält und als Parzelle 1 bezeichnet wird. Der andere Grundstücksteil des Flurstücks X, der mit einem Mehrfamilienhaus bebaut war, sollte eine Fläche von 688 qm und die Parzellennummer 3 erhalten. Der Zugang und die Medienanbindung der Parzelle 3 sollten über das andere Grundstück (Flurstück Y) mit der Parzellennummer 2 erfolgen.
- 3** Als Kaufpreis vereinbarten die Parteien für die Parzelle 1 100.000 € und für die Parzellen 2 und 3 jeweils 75.000 €. Die Hälfte des Teilkaufpreises für die Parzelle 1 in Höhe von 50.000 € war binnen vier Wochen nach Zugang einer Mitteilung des Notars beim Erwerber zu überweisen, dass Auflassungsvormerkungen eingetragen und Negativatteste erteilt waren. Der Restbetrag war bis zum Ablauf von 15 Monaten nach der Beurkundung zu zahlen.

Die Teilkaufpreise für die Parzellen 2 und 3 waren binnen 18 Monaten nach der Beurkundung, nicht jedoch vor Eintritt der Fälligkeit der ersten Hälfte des Teilkaufpreises für die Parzelle 1 fällig.

- 4 Die Klägerin war berechtigt, vom Kaufvertrag zurückzutreten, sofern die Erwerberin eine der Teilzahlungen trotz Nachfristsetzung nicht überwiesen hätte.
- 5 Im Zusammenhang mit ihrer im Dezember 2008 eingereichten Feststellungserklärung für das Streitjahr 2007 teilte die Klägerin mit, dass Teilzahlungen von 150.000 € noch nicht entrichtet worden seien; ihr stehe noch immer ein Rücktrittsrecht zu. Sobald der vollständige Kaufpreis eingegangen sei, werde sie eine Anlage SO zur Feststellungserklärung nachreichen.
- 6 Mit Bescheid vom 30. März 2009 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für das Streitjahr die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung gesondert und einheitlich in Höhe von ./ 15.772 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.
- 7 Mit Datum 10. August 2009 beantragte die Klägerin, im Feststellungsbescheid für das Streitjahr einen Verlust aus der Veräußerung der Grundstücke in Höhe von 142.012 € und Sonderwerbungskosten in Höhe von 161 € zu berücksichtigen. Sie teilte mit, der Verkauf der Grundstücke sei mit Eingang der letzten Zahlung am 12. Juni 2009 abgeschlossen. Die Zahlungen seien im Streitjahr 2007 in Höhe von 100.000 €, im Jahr 2008 in Höhe von 18.039,39 € und im Jahr 2009 in Höhe von 131.960,61 € bei ihr eingegangen.
- 8 Mit Bescheid vom 8. Februar 2010 lehnte das FA diesen Änderungsantrag ab, weil es den Veräußerungsverlust nicht im Streitjahr 2007, sondern insgesamt erst im Jahr 2009 als berücksichtigungsfähig ansehe.
- 9 Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie sich gegen diese Verlustverteilung wendete, blieb erfolglos. Mit ihrer Klage geht die Klägerin hinsichtlich des Verlustes aus der Veräußerung der in Rede stehenden Grundstücke von folgender Verteilung aus:

	2007	2008	2009	Gesamt
	€	€	€	€
Anteiliger gezahlter Veräußerungserlös	50.000,00	9.019,70	65.980,30	125.000,00
Anschaffungskosten	./ 231.339,23	0,00	0,00	./ 231.339,23
Abschreibungen	+ 39.347,73	0,00	0,00	+ 39.347,73
Veräußerungskosten	./ 161,00	0,00	0,00	./ 161,00
Veräußerungsgewinn bzw. -verlust	./ 142.152,50	9.019,70	65.980,30	./ 67.152,50

- 10 Das Finanzgericht (FG) wies mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1607 veröffentlichten Urteil die Klage ab und führte im Wesentlichen aus, die Verluste aus der Grundstücksveräußerung seien nicht --auch nicht teilweise-- im Streitjahr entstanden. Bei der Frage, in welchem Jahr der Veräußerungsverlust bei einer Ratenzahlung zu erfassen sei, sei ebenso vorzugehen wie bei der Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinns. Ein Veräußerungsgewinn, der insgesamt erzielt werde, sei nicht bereits (anteilig) bei Zahlung der ersten Rate, die unter den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liege, zu erfassen, sondern erst in dem Zeitpunkt zu versteuern, in dem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Werbungskosten überschritten würden. Erst nach Zahlung der letzten Rate stehe die Höhe des Gesamtverlustes fest. Die bereits bei Vertragschluss oder bei Zahlung der ersten Kaufpreisrate(n) voraussichtlichen Verluste seien im ersten Jahr der Ratenzahlungen weder anteilig noch in voller Höhe steuerlich zu berücksichtigen.
- 11 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 23 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres --EStG--).
- 12 Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG und den Bescheid über die Ablehnung des Änderungsantrags vom 8. Februar 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. März 2013 aufzuheben und den Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte

und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 30. März 2009 mit der Maßgabe zu ändern, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 142.152,40 € festgestellt werden.

- 13** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur teilweisen Stattgabe der Klage. Das FG hat zu Unrecht nicht gemäß § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG einen Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft in Höhe von 26.861 € berücksichtigt. Eine darüber hinausgehende Verlustberücksichtigung ist im Streitjahr jedoch ausgeschlossen.
- 15** 1. Nach § 22 Nr. 2 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Diese umfassen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Grundstücksveräußerungen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Dieser Tatbestand ist bei den in Rede stehenden Grundstückshälften unstreitig erfüllt.
- 16** 2. Anders als das FG und die Beteiligten meinen, ist der Veräußerungsverlust anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse anzusetzen.
- 17** a) Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften i.S. des § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist gemäß § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 EStG abgezogen worden sind (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG). Der im Streitfall in der Höhe unstreitige "Unterschied" oder Gesamtverlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft beträgt 67.152,50 € (= anteiliger --steuerbarer-- Veräußerungserlös in Höhe von 125.000 € ./.. Anschaffungskosten in Höhe von 231.339,23 € + Absetzungen für Abnutzung in Höhe von 39.347,73 € ./.. Veräußerungskosten in Höhe von 161 €).
- 18** b) § 23 Abs. 3 EStG betrifft aber als Einkünfteermittlungsregel nur die Frage, wie der Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft errechnet wird. Hierfür ist der tatsächliche Veräußerungspreis maßgebend, unabhängig davon, wann und auf welche Weise er zu entrichten ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. April 1974 VIII R 76/69, BFHE 112, 348, BStBl II 1974, 540). Für welches Kalenderjahr der Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft erfasst wird, ist nach dem Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) des Veräußerungserlöses zu beurteilen (BFH-Urteile in BFHE 112, 348, BStBl II 1974, 540; vom 17. Juli 1991 X R 6/91, BFHE 165, 85, BStBl II 1991, 916; vom 11. November 2009 IX R 57/08, BFHE 227, 431, BStBl II 2010, 607). Bei zeitlicher Streckung der Zahlung wird der Veräußerungspreis in mehreren Veranlagungszeiträumen erfasst (BFH-Urteil in BFHE 227, 431, BStBl II 2010, 607, betreffend einen Gewinnfall). Vor diesem Hintergrund ist es in Verlustfällen sachgerecht, dass mit dem Zufluss des jeweiligen Teilzahlungsbetrags der Verlust anteilig entsteht (gleicher A. Blümich/Glenk, § 23 EStG Rz 222; a.A. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 320, ohne Begründung, der den Gesamtverlust im Zuflussjahr der ersten Rate ansetzt). Der Veräußerungsverlust fällt mithin anteilig nach dem Verhältnis der Teilzahlungsbeträge zum Gesamtveräußerungserlös in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen der Zahlungszuflüsse an (gleicher A. Klammer, EFG 2016, 1608). Die mit dem privaten Veräußerungsgeschäft wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen, d.h. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Werbungskosten, sind in einem solchen Fall erst in dem Veranlagungszeitraum anteilig abziehbar, in dem der jeweilige Teilerlös aus dem privaten Veräußerungsgeschäft zufließt. Mit diesem veranlagungszeitraumbezogenen Ausgleich zwischen den vom dem Steuerpflichtigen erwirtschafteten, steuerbaren Einnahmen und den zur Erzielung dieser Einnahmen aufgewendeten, anteiligen Ausgaben, tritt dem Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit folgend eine periodengerechte Leistungsfähigkeitsbemessung nach dem objektiven Nettoprinzip ein. Aus der Geltung des Zuflussprinzips und der veranlagungszeitraumbezogenen Leistungsfähigkeitsbeurteilung folgt für die hier in Rede stehenden Verlustfälle ebenfalls, dass es nicht möglich ist, den Gesamtverlust bereits im ersten Zuflussjahr einer Kaufpreisrate oder erst im letzten Zuflussjahr einer

Kaufpreisrate zu berücksichtigen, oder --wie die Klägerin geltend macht-- dass von dem Teilzahlungsbetrag des ersten Zuflussjahres die gesamten (lediglich um die Absetzungen für Abnutzung geminderten) Anschaffungskosten und Werbungskosten abgezogen werden können, was zu einem überhöhten, nicht den tatsächlichen Umständen entsprechenden Verlust in diesem Veranlagungszeitraum führen würde.

- 19** c) Auch können Gewinne oder Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften den Veräußerungsgewinnen oder -verlusten, die bei der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 17 EStG zu erfassen sind, nicht gleichgestellt werden. Der nach § 17 Abs. 2 EStG zu errechnende Veräußerungsgewinn oder -verlust gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und ist damit den gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 1 EStG nach besonderen Grundsätzen zu erfassenden Gewinneinkünften zuzurechnen. Die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG ist nicht nach dem Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG, sondern nach einer Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen (siehe z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 2014 IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, m.w.N.). Maßgebender Zeitpunkt der Gewinn- oder Verlustrealisierung ist derjenige, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 EStG nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Gerade diese frühzeitige steuerliche Erfassung von Gewinnen soll aber durch § 11 Abs. 1 EStG bei der Besteuerung der Überschusseinkünfte verhindert werden, um den Steuerpflichtigen nicht vor Zufluss seiner Einnahmen mit der vollen Steuer und dem Risiko des Kaufpreiseingangs zu belasten (BFH-Urteil in BFHE 112, 348, BStBl II 1974, 540). Aus Gründen der Gleichbehandlung muss das Zuflussprinzip ebenso für den hier gegebenen Verlustfall gelten. Im Übrigen entsteht auch bei Wahl der Zuflussbesteuerung gemäß R 17 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. R 16 Abs. 11 Satz 7 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012 der Veräußerungsgewinn nicht bereits im Zeitpunkt der Veräußerung, sondern sukzessive mit dem Zufluss jeder einzelnen Zahlung nach dem Überschreiten der Gewinnschwelle (siehe BFH-Urteil vom 18. November 2014 IX R 4/14, BFHE 248, 138, BStBl II 2015, 526).
- 20** 3. Da das FG-Urteil den vorgenannten Grundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist insoweit stattzugeben, als im Feststellungsbescheid für das Streitjahr ein Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft in Höhe von 26.861 € zu berücksichtigen ist. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.
- 21** a) Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 30. März 2009 ist dahingehend zu ändern, dass der Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft in Höhe von 26.861 € festgestellt wird. Dies sind 40 % des Gesamtverlustes aus dem privaten Veräußerungsgeschäft in Höhe von 67.152,50 €. Der Anteil von 40 % ergibt sich aus dem Verhältnis des im Streitjahr zugeflossenen Teilzahlungsbetrages in Höhe von 50.000 € zum Veräußerungserlös für die Grundstückshälften in Höhe von 125.000 €. Im Jahr 2008 ist ein Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft in Höhe von 4.848,41 € (7,22 % von 67.152,50 €) und im Jahr 2009 in Höhe von 35.443,09 € (52,78 % von 67.152,50 €) anzusetzen.
- 22** b) Anders als die Klägerin meint, steht einer solchen Verteilung des Verlustes das alleine den Gewinnfall betreffende Urteil des BFH vom 13. April 1962 VI 194/61 U (BFHE 75, 102, BStBl III 1962, 306) nicht entgegen. In jener Entscheidung urteilte der VI. Senat nur über den Zeitpunkt der Versteuerung des Spekulationsgewinns bei Zufluss des Veräußerungserlöses in Raten, nicht aber über die zeitliche Erfassung des Verlustes bei Ratenzahlung. Im Übrigen hielt auch der VI. Senat für die Verteilung des Gewinns auf die einzelnen Jahre (nach dem Überschreiten der Gewinnschwelle) den tatsächlichen Zufluss i.S. des § 11 Abs. 1 EStG für maßgebend.
- 23** c) Dass die Klägerin berechtigt gewesen wäre, vom Kaufvertrag zurückzutreten, sofern die Erwerberin eine der Kaufpreisraten trotz Nachfristsetzung nicht überwiesen hätte, ist für die Besteuerung des privaten Veräußerungsgeschäfts unerheblich, weil eine Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bereits gegeben ist, wenn die rechtsgeschäftlichen Erklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Veräußerungsfrist bindend abgegeben worden sind (siehe BFH-Urteil vom 10. Februar 2015 IX R 23/13, BFHE 249, 149, BStBl II 2015, 487, m.w.N.). Dies ist hier der Fall.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de