

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Zwangsversteigerung als privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des Einkommensteuerrechts

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 12.11.2024 – IX R 6/24

Vorbemerkung

Der Einkommensteuer unterliegen neben den klassischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch die sonstigen Einkünfte im Sinne des § 22 EStG. Zu letzteren zählen nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG private „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 ... Ausgenommen 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“. Erfasst werden von der Norm also Grundstücke, die der Wertanlage und nicht zu eigenen Wohnzwecken dienen.

Neben dem Ablauf der Zehnjahresfrist kommt es hier auf die Begriffe der „Anschaffung“ und der „Veräußerung“ an. Sie sind beide nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum einen durch die Entgeltlichkeit der Übertragung des Wirtschaftsguts geprägt, zum anderen davon, dass Erwerb und Veräußerung wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen und Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sind. Vorliegend ging es um die Frage, ob der Eigentumserwerb und -verlust in einer Zwangsversteigerung des Grundstücks diese Voraussetzungen erfüllen. Für die Anschaffung des Grundstücks hatte der BFH bereits mehrfach entschieden, dass die Abgabe des Meistgebots, das zum Zuschlag des Grundstücks und damit zum Erwerb des Eigentums führt, ausreicht. Jedenfalls für die privaten Veräußerungsgeschäfte hatte der BFH jedoch noch nicht abschließend dazu Stellung genommen, ob der Eigentumsverlust in der Zwangsversteigerung als „Veräußerung“ im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG qualifiziert werden kann, was der BFH jetzt bejaht. Hierin liegt der erste Schwerpunkt der Besprechungsentscheidung.

Den zweiten Schwerpunkt bildet die Frage, ob der aufgrund der Zwangsversteigerung entstandene Veräußerungsgewinn bei einer Zwangsversteigerung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens hinsichtlich der sich daraus ergebenden Einkommensteuerforderung eine vorrangig vor den Insolvenzforderungen zu befriedigende Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) begründen kann. Vorliegend kam noch die Besonderheit hinzu, dass bereits vor dem Insolvenzverfahren die Zwangsversteigerung des Grundstücks angeordnet worden war.

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO lautet: „Masseverbindlichkeiten sind weiter die Verbindlichkeiten: 1. die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören; ...“.

Der zu entscheidende Fall

Der Kläger ist Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren des Insolvenzschuldners (Schuldner). Der Schuldner war seit November 2012 Eigentümer einer Eigentumswohnung. Aufgrund von Steuerrückständen beantragte das Finanzamt (FA) aus einer auf diesem Grundstück eingetragenen Zwangssicherungshypothek, die aufgrund von Steuerverbindlichkeiten des Schuldners im Grundbuch eingetragen worden war, die Zwangsversteigerung beim zuständigen Amtsgericht (AG). Der Antrag auf Zwangsversteigerung wurde im Dezember 2018 vom AG positiv beschieden. Dieser Beschluss führt nach § 20 Abs. 1 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung (ZVG) zur Beschlagnahme des Grundstücks zugunsten des Gläubigers, hier des FA.

Über das Vermögen des Schuldners wurde im Mai 2020 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit Zuschlagsbeschluss des AG im November 2020 wurde die Eigentumswohnung veräußert. Es ergab sich ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €. Das FA ging davon aus, dass dieser Gewinn die Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfülle.

Das FA vertrat weiter die Auffassung, es handele sich bei der auf diesen Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer um eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Absatz 1 Nr. 1 Alt. 2 InsO. Daher erließ es einen an den Kläger als Insolvenzverwalter gerichteten Einkommensteuerbescheid für 2020. In diesem erfasste es den Veräußerungsgewinn als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Der vom Kläger eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Seine Klage vor dem Finanzgericht Münster hatte Erfolg. Auf die Revision des FA hat der BFH die Klage jedoch abgewiesen.

Die Begründung des BFH

Der BFH geht auch vorliegend davon aus, dass für „Anschaffung“ und „Veräußerung“ im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG erforderlich ist, dass sie wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen, mithin Ausdruck einer wirtschaftlichen Betätigung sein müssen. Folgerichtig grenzt er den Begriff für den Fall der Enteignung oder Umlegung von Grundstücken ab. Dort hatte der BFH eine Veräußerung im Sinne des § 23 Abs. 1 EStG verneint (zuletzt BFH, Urt. v. 14.02.2023 – IX R 11/21). Anders soll es nach der ständigen Rechtsprechung dagegen bei einer Veräußerung unter Zwang sein, da es auf die Motivlage des Steuerpflichtigen nicht ankomme.

Der Schritt von der Zwangslage, die für das rechtsgeschäftliche Handeln immerhin trotz des Zwangs noch eine Willensbetätigung des Veräußerers verlangt, zur Zwangsversteigerung, die ohne oder sogar

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

gegen den Willen des Eigentümers durchgeführt wird, ist jedoch nicht unwesentlich. Dennoch behandelt der BFH den Fall der Zwangsversteigerung jetzt gleich. Der BFH stellt in seiner Argumentation jedoch mehr auf das Meistgebot ab, das in seinen Wirkungen dem Abschluss eines Kaufvertrags über das Grundstück entspreche. Eher nachgeschoben erscheint seine Begründung, die willentliche Betätigung sei durch die Zwangsversteigerung „nicht entfallen“.

Allerdings hätte er die willentliche Betätigung feststellen müssen, bevor über das „Entfallen“ nachgedacht werden konnte. Der BFH sieht die notwendige Betätigung vorgelagerten Unterlassen der Befriedigung des Gläubigers, die die Versteigerung abgewendet hätte, oder auch in der Nichtausübung des Antrags, die Zwangsversteigerung nach § 30a ZVG einstweilen einzustellen. Im Ergebnis rechnet der BFH damit dem Steuerpflichtigen ein – teilweise – rechtsgeschäftliches Unterlassen in der Vergangenheit bei der Beurteilung der Folgen des Meistgebots zu.

Allerdings hatte der BFH schon 1969 (BFH, Urt. v. 10.12.1969 – I R 43/67) entschieden, dass die Veräußerung eines Geschäftsanteils im Sinne des § 17 EStG, die ganz ähnliche Voraussetzungen hat wie die Veräußerung im Sinne des § 23 EStG, auch im Wege der Zwangsvollstreckung erfolgen könne. Es sei, so die einzige Begründung damals, kein Grund erkennbar, den Versteigerungserlös anders zu behandeln als den Veräußerungspreis. Der BFH beruft sich zwar nicht ausdrücklich auf dieses Urteil, es bahnt aber den Weg zur vorliegenden Entscheidung.

Hinsichtlich der Einordnung der zuvor festgestellten Steuerforderung in die insolvenzrechtliche Befriedigungsreihenfolge kommt der BFH wie das FA zu Masseverbindlichkeiten. In inzwischen ständiger Rechtsprechung lässt der BFH sowohl für die Umsatzsteuer (Lieferung) als auch für die Ertragsteuern (Aufdeckung stiller Reserven) die Zwangsversteigerung des Grundstücks durch einen absonderungsberechtigten Gläubiger, hier das FA als Inhaber der Zwangssicherungshypothek, ohne Zutun des Insolvenzverwalters ausreichen, um das Entstehen der Steuer als Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 InsO zu attestieren. Der BFH sieht die Alt. 2 als erfüllt an, wenn die fraglichen Verbindlichkeiten einen irgendwie gearteten Bezug zur Insolvenzmasse aufweisen, was in der juristischen Literatur allerdings kritisch beurteilt wird. Der BFH geht auf diese Kritik vorliegend nicht ein. Ferner richte sich, so der BFH weiter, die Abgrenzung von Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen (allein) nach dem Zeitpunkt ihrer Begründung. Vor der Verfahrenseröffnung begründete Steuerforderungen seien Insolvenzforderungen im Sinne des § 38 InsO, danach begründete Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 InsO. Diese Auffassung sieht der BFH dadurch bestätigt, dass ein Übererlös aus dem Zwangsversteigerungsverfahren in die Insolvenzmasse falle und den Insolvenzgläubigern zugutekomme.

Der Besprechungsfall wies allerdings wie erwähnt die bislang nicht entschiedene Besonderheit auf, dass das im Insolvenzverfahren versteigerte Grundstück bereits vor Insolvenzeröffnung zwangsvollstreckungsrechtlich zugunsten des absonderungsberechtigten FA durch Beschluss des

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Versteigerungsgerichts beschlagnahmt worden war. Der BFH hält diesen Aspekt für irrelevant. Er stellt insoweit darauf ab, dass die Beschlagnahme des Grundstücks durch den gerichtlichen Anordnungsbeschluss nach § 20 Abs. 1 ZVG vor Insolvenzeröffnung die Massezugehörigkeit des Grundstücks gemäß § 80 Abs. 2 Satz 2 InsO nicht hindere, sondern (nur) zu einem Absonderungsrecht nach § 49 InsO führe, das ohnehin auch ohne die Beschlagnahme allein wegen der Eintragung der Zwangssicherungshypothek bestanden hätte. Der mit einem Absonderungsrecht belastete Gegenstand gehöre zur Insolvenzmasse und gewähre dem Absonderungs-gläubiger lediglich nach Maßgabe der §§ 165 ff. InsO ein vorrangiges Befriedigungs-recht aus dem Gegenstand.

Im Ergebnis hatte nach der Besprechungsentscheidung das FA den Insolvenzverwalter zu Recht im Rang von Masseverbindlichkeiten in Anspruch genommen.