

Bundesfinanzhof
Urt. v. 29.03.1989, Az.: X R 4/84

Spekulationsgeschäft; Nachträgliche Herstellungsmaßnahmen; Umwandlung; Anderes Wirtschaftsgut; Einfamilienhaus; Rohbau

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 29.03.1989

Referenz: JurionRS 1989, 11149

Aktenzeichen: X R 4/84

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg (EFG 1984, 285)

Rechtsgrundlagen:

§ 22 Nr. 2 EStG

§ 23 Abs. 1 Nr. 1a EStG

§ 23 Abs. 4 EStG

Fundstellen:

BFHE 156, 465 - 468

BFH/NV 1989, 28

BStBl II 1989, 652

DB 1989, 1382-1383 (Volltext mit aml. LS)

BFH, 29.03.1989 - X R 4/84

Amtlicher Leitsatz:

Nach der Anschaffung vorgenommene Herstellungsmaßnahmen schließen die Annahme eines Spekulationsgeschäftes nur aus, wenn dadurch das angeschaffte Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Betrachtung in ein anderes umgewandelt wird. Keine Umgestaltung in diesem Sinn ist die Fertigstellung eines im Zeitpunkt der Anschaffung im Rohbau befindlichen Einfamilienhauses.

Tatbestand:

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr mit seiner Ehefrau zusammenveranlagt. Diese erwarb am 20. Oktober 1976 durch Abgabe des Meistgebots in der Zwangsversteigerung ein Grundstück zum Preis von 185 000 DM. Auf diesem stand im Zeitpunkt des Erwerbs der Rohbau für ein Einfamilienhaus. Die auf den Rohbau entfallenden Anschaffungskosten betragen 121 324 DM. Die Erwerberin stellte das Gebäude mit Aufwendungen von insgesamt 99 100 DM fertig und veräußerte das bebaute Grundstück mit Vertrag vom 3. August 1977 für 370 000 DM.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA - beurteilte Anschaffung und Veräußerung von Grundstück und Gebäude als Spekulationsgeschäft i. S. des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG).

- 3 Im Einspruchsverfahren ermittelte das FA den Spekulationsgewinn neu, nämlich für Grund und Boden einerseits und - entgegen der Ansicht des Klägers - getrennt davon für das Gebäude andererseits. Dabei teilte es den auf das Gebäude entfallenden Verkaufspreis im Verhältnis der Anschaffungskosten für den Rohbau und der Herstellungskosten auf. Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinns berücksichtigte das FA anteilig die mit der Anschaffung des Rohbaues und des Grundstücks zusammenhängenden Schuldzinsen als Werbungskosten. Den Spekulationsgewinn von nunmehr 44 326 DM legte es der Einspruchsentscheidung zugrunde und setzte die Einkommensteuer entsprechend herab.
- 4 Mit der Klage wandte sich der Kläger lediglich gegen die Annahme eines Spekulationsgeschäfts hinsichtlich des Gebäudes. Insoweit fehle es an der Identität von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1984, 285).
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 23 EStG .
- 7 Er beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuer 1977 unter Ansatz eines Spekulationsgewinns von 9 960 DM auf 5 802 DM festzusetzen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 Das FG hat zutreffend ein Spekulationsgeschäft auch hinsichtlich des Gebäudes bejaht (§ 22 Nr. 2 , § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Entgegen der Auffassung des Klägers stand der Besteuerung nicht entgegen, daß die Erwerberin das Gebäude fertiggestellt hat.
- 10 a) Spekulationsgeschäfte i. S. des § 23 Abs. 1 EStG sind Veräußerungsgeschäfte, bei denen, wie im Streitfall bei Grundstücken, der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsguts nicht mehr als zwei Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Dabei bilden Grund und Boden einerseits sowie aufstehendes Gebäude andererseits selbständige Wirtschaftsgüter (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 30. November 1976 VIII R 202/72 , BFHE 120, 522, 529, BStBl II 1977, 384). Die Abgabe des Meistgebots in der Zwangsversteigerung erfüllt die Merkmale eines Anschaffungsgeschäfts i. S. des § 23 EStG (BFH-Urteil vom 28. Juni 1977 VIII R 30/74 , BFHE 123, 27, BStBl II 1977, 827).
- 11 Sinn und Zweck des § 23 EStG ist es, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen oder Wertminderungen aus verhältnismäßig kurzfristigen Wertdurchgängen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen (ausführlich BFH in BFHE 120, 522, BStBl II 1977, 384; zuletzt Urteil vom 25. August 1987 IX R 65/86 , BFHE 151, 132, BStBl II 1988, 248). § 23 EStG erfaßt als Spekulationsgeschäft nur die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die eine gewisse Zeit vorher angeschafft worden sind. Eine ausdehnende Auslegung der Spekulationsvorschriften über die Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern auf Vorgänge des Erstellens und Veräußerns ist nicht zulässig. Daraus folgt nach der Rechtsprechung einmal, daß die Veräußerung eines vom Veräußerer selbst hergestellten Wirtschaftsguts grundsätzlich von § 23 EStG nicht erfaßt wird; zum anderen ergibt sich daraus das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut (BFHE 120, 522, BStBl II 1977, 384; BFHE 123, 27, BStBl II 1977, 827; Urteil vom 19. Juli 1983 VIII R 161/82 , BFHE 139, 251, BStBl II 1984, 26; BFHE 151, 132, BStBl II 1988, 248). Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.
- 12 Nämlichkeit von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut in diesem Sinn bedeutet jedoch lediglich Identität im wirtschaftlichen Sinn. Dies ergibt sich aus § 23 Abs. 4 EStG , der für die Ermittlung des Spekulationsgewinns neben den Anschaffungskosten ausdrücklich auch

Herstellungskosten erwähnt. Danach schließen Herstellungsmaßnahmen die wirtschaftliche Identität von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut nicht aus, wenn durch die Herstellungsmaßnahmen das angeschaffte Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht in ein anderes Wirtschaftsgut umgestaltet wird (BFHE 120, 522, 525, BStBl II 1977, 384; BFHE 139, 251, 252, BStBl II 1984, 26; Blümich/Stuhrmann, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl., § 23 Anm. 13; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl., § 23 Anm. 20; Wacker in Littmann, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., § 23 Anm. 42, 43; Schellenberger, Deutsche Steuer-Zeitung/Ausgabe A - DStZ/A - 1977, 120; Schoor in Steuerlexikon 3.23.23; Schulze zur Wiesche, Finanz-Rundschau - FR - 1982, 446, 448; kritisch Seitrich, FR 1985, 375, und Ring, Die Information über Steuer und Wirtschaft - Inf - 1977, 1751; anderer Ansicht Wichmann, Deutsches Steuerrecht - DStR - 1984, 547, 555). Keine Umgestaltung in diesem Sinn liegt vor, wenn - wie im Streitfall - das sich im Zeitpunkt der Anschaffung noch im Rohbau befindende Einfamilienhaus lediglich durch Ausbau fertiggestellt wird, die Herstellungsmaßnahmen damit nur dazu dienen, das Wirtschaftsgut zu vervollständigen.

- 13 Entgegen der Auffassung des Klägers ergibt die zu den Begünstigungsvorschriften des § 7 EStG in der vor dem 31. Dezember 1976 geltenden Fassung und zu § 14 des Berlinhilfegesetzes (BHG) in der Fassung vom 19. August 1964 (BGBl I 1964, 674, BStBl I 1964, 509) zum Begriff des Herstellers ergangene Rechtsprechung wegen der unterschiedlichen Zielsetzung der Begünstigungsvorschriften und des § 23 EStG für den Streitfall nichts anderes. Unbeschadet der Frage, wie im Streitfall zu entscheiden wäre, verlangt § 23 EStG eine Vergleichsbetrachtung von angeschafftem und veräußertem Wirtschaftsgut. Dabei ist nicht entscheidend, wer Hersteller des fertiggestellten Wirtschaftsguts im Sinne der Begünstigungsvorschriften ist.
- 14 b) Gemäß § 23 Abs. 4 EStG ist der Gewinn aus Spekulationsgeschäften der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits sowie den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.
- 15 Im Streitfall kann unerörtert bleiben, ob hiernach, wenn neben den Anschaffungskosten Herstellungskosten angefallen sind, der Spekulationsgewinn in der Weise zu ermitteln ist, daß von dem (auf das jeweilige Wirtschaftsgut entfallenden) Veräußerungspreis die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten sowie die Werbungskosten abzuziehen sind oder ob der Veräußerungspreis anteilig den Anschaffungs- und den Herstellungskosten zugerechnet werden kann. Das FA hat den Spekulationsgewinn nach der für den Kläger günstigeren Methode verhältnismäßiger Aufteilung ermittelt. Eine Entscheidung zum Nachteil des Revisionsklägers ist wegen des Verböserungsverbots nicht möglich.
- 16 Wegen des Verböserungsverbots braucht der Senat auch nicht zu entscheiden, ob als Werbungskosten nur die vom Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung oder auch die mit der Anschaffung zusammenhängenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 1978 VIII R 157/75, BFHE 126, 22, BStBl II 1979, 30; Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, § 23 Anm. 9d); denn das FA hat auch die geltend gemachten anschaffungsbezogenen Schuldzinsen anteilig berücksichtigt.
- 17 Der vom FA ermittelte Veräußerungsgewinn von 44 326 DM ist auch rechnerisch nicht zu beanstanden. Der Rechenfehler, auf den der Kläger hingewiesen hat, hat sich nicht auf die Höhe der Steuer ausgewirkt.