

drei angefochtenen Rechnungen. Dies ist indessen kein Anlass für die Begründung einer Pflicht des Kostengläubigers, die Kostenschuldnerin über die Höhe der Kosten zu belehren.

Bereits aus den früheren Rechnungen ergab sich für die Kostenschuldnerin, dass die Höhe der Kosten vom zugrunde liegenden Geschäftswert abhängt. In beiden Rechnungen ist nicht nur der Gesamtgeschäftswert genannt, vielmehr ist auch im Einzelnen erläutert worden, aus welchen Teilbeträgen sich dieser zusammensetzt. Der Umstand, dass die eine Rechnung einen höheren Betrag aufweist als die andere, beruht offenkundig auf dem höheren Geschäftswert, insbesondere auf dem höheren Wert für die Gewinnverwendung.

Auch die Höhe der mit den angefochtenen Rechnungen berechneten Kosten beruht auf den darin genannten Geschäftswerten, die deutlich höher sind als diejenigen der früheren Rechnungen. Insbesondere der Wert für die Gewinnverwendung hat sich deutlich erhöht. Die Beträge der Gewinnverwendung stammen von der Kostenschuldnerin selbst, es handelt sich mithin um ihre eigenen Wertangaben (vgl. hierzu OLG Hamm JurBüro 1999, 97, 99). Die Kostenschuldnerin wusste selbst, dass sich die maßgeblichen Beträge gegenüber den Vorjahren deutlich erhöht hatten. Ein Hinweis darauf, dass sich angesichts dieser höheren Werte die anfallenden Kosten erhöhen werden, war angesichts der aufgezeigten Umstände nicht erforderlich. Dies ist unabhängig von der unter den Beteiligten streitigen Frage, ob der Kostengläubiger vor der Hauptversammlung Bilanzen erhalten hat oder nicht. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, bestand für ihn kein Anlass, eine Belehrung über die Höhe der Kosten zu erteilen, weil für ihn nicht erkennbar war, dass sich die Kostenschuldnerin in einem Irrtum über die Höhe befand. Die Kostenschuldnerin hat insbesondere zu keinem Zeitpunkt deutlich gemacht, sie gehe davon aus, dass die Kosten sich etwa auf die Höhe der früheren Rechnungen belaufen. Vielmehr konnte der Kostengläubiger aufgrund der zuvor aufgezeigten Umstände davon ausgehen, dass der Kostenschuldnerin die Abhängigkeit der Gebührenhöhe von den zugrunde liegenden Geschäftswerten und ihre eigenen Wertangaben bekannt waren.

Auch aus der Formulierung des Aufsichtsratsvorsitzenden der Kostenschuldnerin, „wegen der paar Mark“ solle kein Risiko eingegangen werden, konnte und musste der Kostengläubiger nicht den Schluss ziehen, die Kostenschuldnerin gehe lediglich von Kosten in der Höhe aus, die sich aus den früheren Rechnungen ergibt. Insbesondere angesichts der Höhe der Gewinnverwendungsbeträge durfte der Kostengläubiger annehmen, dass die Kostenschuldnerin die von ihr bezeichneten Risiken auch dann ausschließen wollte, wenn die Kosten sich auf die schließlich berechneten Beträge belaufen.

c) Die angefochtenen Kostenrechnungen sind sachlich und rechnerisch richtig. Sie berücksichtigen insbesondere die Vorschrift des § 47 S. 1 KostO, wonach für die Beurkundung von Beschlüssen von Hauptversammlungen das Doppelte der vollen Gebühr erhoben wird. In den Rechnungen ist ferner der Vorschrift des § 47 S. 2 KostO Rechnung getragen, wonach die Gebühr in keinem Falle mehr als DM 10 000,- beträgt. In den angefochtenen

Kostenrechnungen sind ferner die Wertvorschriften der §§ 27 Abs. 1, 26 Abs. 4 KostO zutreffend angewandt worden. Im Übrigen hat die Kostenschuldnerin gegen die Höhe der berechneten Kosten keinerlei Einwendungen erhoben.

10. Steuerrecht – Spekulationsfrist bei vollmachtloser Vertretung

(BFH, Urteil vom 2. 10. 2001 – IX R 45/99)

EStG 1990 §§ 22 Nr. 2; 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a BGB § 184 Abs. 1

Wirkt bei einem notariellen Kaufvertrag über ein Grundstück innerhalb der zweijährigen Spekulationsfrist auf der Käuferseite ein vollmachtloser Vertreter mit und genehmigt der Käufer das Rechtsgeschäft außerhalb der Spekulationsfrist, so ist das private Veräußerungsgeschäft nicht nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerbar. Die Genehmigung wirkt steuerrechtlich nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück.

Zum Sachverhalt:

Die Kl. erwarb am 2. 7. 1992 eine Eigentumswohnung für 105 000,- DM. Mit notariellem Vertrag vom 7. 6. 1994 veräußerte sie ihre Wohnung für 165 000,- DM. Die Erwerber traten in der Beurkundungsverhandlung nicht persönlich auf, sondern wurden vollmachtlos durch eine Notariatsangestellte vertreten. Sie genehmigten den Vertrag mit notariell beurkundeter Erklärung am 8. 7. 1994. An der Rückwirkung ihrer Genehmigungserklärung waren sie wegen der vereinbarten Übergabe der Wohnung, die erst am 15. 7. 1994 stattfinden sollte, nicht interessiert.

Der Bkl. (das FA) erfuhr von dem Verkauf der Eigentumswohnung und erfasste den aus dem Veräußerungsgeschäft entstandenen Gewinn von 51 870,- DM.

Die Klage hatte Erfolg. Das FG stellte in seinem Urteil maßgeblich auf den Zeitpunkt der Genehmigung (8. 7. 1994) ab.

Hiergegen richtet sich die Revision.

Aus den Gründen:

Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Zu Recht hat das FG ein Spekulationsgeschäft abgelehnt.

1. Nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung liegen u. a. bei Grundstücken Spekulationsgeschäfte vor, die zu sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, § 22 Nr. 2 EStG) führen, wenn es sich um Veräußerungsgeschäfte handelt, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zwei Jahre beträgt.

a) Für die Berechnung des Zeitraums zwischen Anschaffung und Veräußerung sind nach st. Rspr. des BFH grundsätzlich die Zeitpunkte maßgebend, in denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden (vgl. BFHE 173, 144 = BStBl II 1994, 687 m. w. N., und HFR 1964, 157). Ob allerdings nur ein zivilrechtlich wirksames Verpflichtungsgeschäft die Fristberechnung beeinflusst, hat die Rspr. bislang noch nicht einheitlich entschieden (BFHE 104, 513 = BStBl II 1972, 452 = MittRhNotK 1972, 429; vgl. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff/Crezelius, § 23 EStG,

Rn. B 64). Dies gilt auch für die im Streitfall bedeutsame Frage, ob bei einem schwebend unwirksamen – genehmigungsbedürftigen – Rechtsgeschäft auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (so FG Berlin EFG 1974, 203; Crezelius, a. a. O., § 23 EStG Rn. 65; einschränkend Herrmann/Heuer/Raupach/Jansen, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., § 23 EStG, Anm. 44) oder auf den Zeitpunkt der (rückwirkenden) Genehmigung abzustellen ist (FG Rheinland-Pfalz DStZ 1986, 126; Lademann/Warneke, 4. Aufl., § 23 EStG, Anm. 284; offen Blümich/Glenk, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 23 EStG, Rz. 136, m. w. N.; Littmann/Bitz/Pust/Jacobs-Soyka, Das Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., § 23 EStG, Rn. 106).

b) Der Senat hält die gemäß § 184 Abs. 1 BGB bestimmte Rückwirkung für die Berechnung der Spekulationsfrist für unbeachtlich; er stellt auf den Zeitpunkt der Genehmigung und nicht auf den Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit ab.

aa) Bereits bürgerlich-rechtlich wirkt die Genehmigung nach § 184 Abs. 1 BGB nur dann auf den Zeitpunkt der Vornahme des Rechtsgeschäfts zurück, soweit nicht ein anderes bestimmt ist. Der Rückwirkung liegt damit der Gedanke zugrunde, dass die Geschäftspartner das von der Genehmigung abhängige Vertragsverhältnis regelmäßig in dieser Weise haben vereinbaren wollen (vgl. Larenz/Wolf, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 8. Aufl., 1997, § 51 Rz. 22). Steht damit die Rechtsfolge zur Disposition der Vertragsparteien, so kann sich – worauf die Kl. zutreffend hinweisen – eine abweichende Bestimmung aus der Sache ergeben und wie eine auf-schiebende Bedingung wirken (vgl. BGHZ 108, 380, 384 = DNotZ 1990, 728; MünchKomm/Schramm, 4. Aufl., § 184 BGB, Rn. 27). Es spricht vieles dafür, eine von der gesetzlich angeordneten Rechtsfolge abweichende Bestimmung in diesem Sinne bereits dann anzunehmen, wenn die Vertragspartner übereinstimmend und nicht zuletzt aus steuerlichen Erwägungen an einer Rückwirkung der Genehmigung nicht interessiert sind. Der Senat kann aber offen lassen, ob nach den vom FG festgestellten Tatsachen ein derartiger Fall hier vorliegt. Denn selbst dann, wenn sich die Parteien nicht in einer solchen Weise verständigt haben, tritt die Rückwirkung des § 184 Abs. 1 BGB auch bürgerlich-rechtlich nicht in allen Fällen ein. Durch die Rückwirkung gelten nur die Rechtsfolgen, die gelten würden, wenn das genehmigte Geschäft von Anfang an wirksam gewesen wäre. Diese Fiktion gestaltet aber keinen in die Vergangenheit wirkenden Kausalprozess, denn der Zeitablauf ist unumkehrbar. Vor der Genehmigung sind vertraglich begründete Ansprüche noch nicht als aktuelle Ansprüche entstanden und können deshalb noch nicht geltend gemacht werden. Aufgrund dieser Erwägung ist die Rückwirkung nach dem Normzweck einzuschränken: Sie hat z. B. keinen Einfluss auf den Beginn der Verjährungsfrist (einhellige Auffassung, vgl. Palandt/Heinrichs, 60. Aufl. 2001, § 184 BGB Rz. 2 m. w. N.; vgl. auch BGH NJW 1995, 2290 f. zum Fristbeginn nach dem VerbrKrG).

bb) Mit dieser zivilrechtlichen Betrachtungsweise stimmt es überein, die Rückwirkung des § 184 Abs. 1 BGB steuerrechtlich nicht in die Spekulationsfristberechnung ein-

zubeziehen, so dass diese Frist abgelaufen ist, wenn die Genehmigung erst nach Ablauf von zwei Jahren erteilt wird (vgl. zur Rückwirkung allgemein die Beschlüsse des Großen Senats des BFH BFHE 172, 80 = BStBl II 1993, 894, und BFHE 172, 66 = BStBl II 1993, 897). Frühestens vom Zeitpunkt der Genehmigung an können tatsächlich und rechtlich alle Folgerungen aus dem bisher schwebend unwirksamen Vertrag gezogen werden. Zur Zeit des notariellen Vertrages liegt noch keine für die Übertragung des Grundstücks notwendige wirksame Willenserklärung des Käufers vor. Unter Veräußerung i. S. des § 23 EStG ist nach der Rspr. des BFH die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten zu verstehen (BFHE 192, 435 = BStBl II 2000, 614). Entsprechend dem Normzweck, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsgutes im Privatvermögen der Einkommensteuer zu unterwerfen (BFHE 192, 435 = BStBl II 2000, 614, und BFHE 184, 385 = BStBl II 1998, 135), kann von einer Verwirklichung des Grundstückswerts nur gesprochen werden, wenn jedenfalls beide Vertragserklärungen innerhalb der Spekulationsfrist abgegeben worden sind.

Zwar hat der BFH ein rechtlich bindendes Verkaufsangebot als Veräußerung i. S. des § 23 EStG gewertet. Dies geschah indes in Fällen, in denen mit dem Angebot der Verkauf durch den Übergang von Besitz, Gefahr sowie Nutzungen und Lasten wirtschaftlich bereits vollzogen war (vgl. BFHE 87, 140 = BStBl III 1967, 73; BFHE 100, 93, 97 = BStBl II 1970, 806 = DNotZ 1971, 298 = MittRhNotK 1971, 357; BFHE 104, 513 = BStBl II 1972, 452 = MittRhNotK 1972, 429). Ist aber – wie im Streitfall – bei Abgabe des Verkaufsangebots die Gefahr noch nicht übergegangen und hat der Verkäufer dem Käufer noch kein wirtschaftliches Eigentum verschafft, so müssen beide Vertragserklärungen innerhalb der Frist abgegeben werden. Steht eine Genehmigung des Käufers nach § 184 Abs. 1 BGB noch aus, so fehlt es hieran und es ist innerhalb der Spekulationsfrist noch offen, ob es überhaupt zu einer Veräußerung kommt. Der Senat kann unerörtert lassen, ob anders zu entscheiden wäre, wenn eine für den Eintritt der Wirksamkeit erforderliche Genehmigung eines Dritten, der am Vertrag selbst nicht beteiligt ist, noch fehlt (vgl. hierzu Jansen, a. a. O., § 23 EStG, Anm. 44; Blümich/Glenk, a. a. O., § 23 EStG, Rz. 137). Jedenfalls muss der Vertragsabschluss innerhalb der Spekulationsfrist für beide Parteien bindend sein. Dem entspricht der für das Steuerrecht im Vordergrund stehende Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit (Gesetzmäßigkeit) der Besteuerung: Nur ein verwirklichter Tatbestand darf nach bestimmten Zeitabschnitten zugrunde gelegt werden (st. Rspr., vgl. im hier bedeutsamen Zusammenhang BFHE 132, 563 = BStBl II 1981, 435).

cc) Mit seiner Auffassung, die nach § 184 Abs. 1 BGB geregelte Rückwirkung nicht in die Berechnung der Spekulationsfrist einzubeziehen, steht der Senat nicht im Widerspruch zu anderen Entscheidungen des BFH. Mit der Frage der steuerlichen Anerkennung bürgerlich-rechtlich angeordneter Rückwirkungen hat sich der BFH vornehmlich im Zusammenhang mit Rechtsgeschäften unter nahen Angehörigen (minderjährigen Kindern; vgl. z. B. BFHE 168, 140 = BStBl II 1992, 1024; BFHE 131,

208 = BStBl II 1981, 297 = MittRhNotK 1981, 178; BFHE 159, 319 = BStBl II 1992, 506 = MittRhNotK 1992, 198) sowie mit beherrschenden Gesellschaftern (z. B. BFHE 181, 328 = BStBl II 1999, 35: rückwirkende Befreiung vom Selbstkontrahierungsverbot nach Abschluss von In-Sich-Geschäften) auseinandergesetzt und hat dort die zivilrechtliche Rückwirkungsfiktion der Genehmigung unter bestimmten Voraussetzungen akzeptiert. Abgesehen davon, dass es in diesen Entscheidungen regelmäßig um die Zustimmung dritter, am eigentlichen Vertrag nicht beteiligter Personen ging, fehlte in keinem Fall die eigentliche vertragliche Vereinbarung im Zuwendungszeitpunkt (so BFHE 181, 328 = BStBl II 1999, 35). Der Streitfall betrifft die Problematik der tatbestandlichen Erfüllung des § 23 EStG und damit nicht – wie die Rspr.

zu den Anforderungen an Verträge zwischen nahe stehenden Personen oder beherrschenden Gesellschaftern – die Frage der Abgrenzung der Einkünfteerzielung von der Einkünfteverwendung zu privaten oder gesellschaftlich veranlassten Zwecken.

2. Nach diesen Maßstäben ist die Vorentscheidung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat zutreffend auf den Zeitpunkt der Genehmigung abgestellt. Als die Erwerber den Kaufvertrag mit notarieller Erklärung vom 8. 7. 1994 genehmigten, war die zweijährige Spekulationsfrist, die mit dem Abschluss des Kaufvertrages vom 2. 7. 1992 begann, bereits abgelaufen. Ein Steueranspruch nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, § 22 Nr. 2 EStG konnte nicht mehr entstehen.

Mitteilungen

1. 26. Deutscher Notartag vom 19. bis 22. Juni 2002 in Dresden

Vom 19. bis 22. Juni 2002 findet in Dresden der 26. Deutsche Notartag statt. Der Notartagsprospekt mit den Anmeldeunterlagen kann bei den Notarkammern angefordert werden. Er steht darüber hinaus auf der Homepage der Bundesnotarkammer zum Abruf bereit (www.bnotk.de – Rubrik „Veranstaltungen und Termine: Notartag u. a.“). Die Anmeldungen sollten aus organisatorischen Gründen möglichst bis zum 15. März 2002 erfolgen.

2. Steuerrecht – Grunderwerbsteuer; Anzeigepflicht der Notare nach § 18 GrEStG bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen

(*OFD München*, Verfügung vom 6. 11. 2001 – S 4540 – 35 St 351 und *OFD Nürnberg*, Verfügung vom 29. 10. 2001 – S 4540 – 58/St 43 –)

In einem konkreten Fall ist die Frage aufgeworfen worden, ob der Notar verpflichtet ist, bei Geschäftsanteilsabtretungen im Rahmen seiner Anzeigepflicht (§ 18 Abs. 2 S. 2 i. V. § 20 Abs. 1 und 2 GrEStG) in der – neben der notariellen Urkunde – dem Finanzamt einzureichenden Veräußerungsanzeige sämtliche Gesellschaftsgrundstücke i. S. des § 2 GrEStG genau bezeichnet aufzulisten.

Zwischenzeitlich haben sich die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder mit der Problematik befasst und sind zu folgendem Ergebnis gekommen:

Bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen besteht für den Notar bezüglich des Vorhandenseins von Grundstücken, die grunderwerbsteuerlich der Gesellschaft zuzurechnen sind, keine besondere Nachforschungspflicht, so dass er sich im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht auf die Angaben der Beteiligten beschränken kann. Diesbezüglich besteht für den Notar deshalb nur eine „Erkundigungspflicht“.

Da der amtliche Vordruck „Veräußerungsanzeige“ für solche Fälle nur bedingt geeignet ist, können die Anzeigepflichtigen ihrer Anzeigepflicht in einem verein-

fachten Verfahren durch die Übersendung der notariellen Urkunde und einer soweit als möglich ausgefüllten Veräußerungsanzeige nachkommen. Die in § 20 Abs. 1 Nr. 2 (Bezeichnung des Grundstücks nach Grundbuch, Kataster, Straße und Hausnummer), Nr. 3 (Größe des Grundstücks und bei bebauten Grundstücken die Art der Bebauung) sowie in § 20 Abs. 2 GrEStG (Firma und Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft sowie die Bezeichnung des oder der Gesellschaftsanteile) geforderten Angaben brauchen in der Veräußerungsanzeige nicht gemacht zu werden. Durch die Verwendung des Vordrucksatzes „Veräußerungsanzeige“ – wenn auch nicht vollständig ausgefüllt – ist sichergestellt, dass die übersandten Urkunden im Finanzamt als grunderwerbsteuerliche Anzeigen erkennbar sind.

Die ggf. im Besteuerungsverfahren erforderlichen weiteren Sachverhaltsermittlungen (insbesondere bezüglich der der Gesellschaft grunderwerbsteuerlich zuzurechnenden Grundstücke) sind im Rahmen der §§ 88 ff. AO vom Finanzamt durchzuführen.

Das gemeinsame Merkblatt der Oberfinanzdirektionen München und Nürnberg über die steuerliche Beistandspflicht der Notare wird bei der nächsten Neuauflage entsprechend geändert. Die diesbezügliche Information der bayerischen Notare wird durch das Bayer. Staatsministerium der Finanzen über die Landesnotarkammer veranlasst.

Diese Verfügung wird in die GrESt-Kartei aufgenommen.

3. Anpassung der Basiszinssätze zum 1. Januar 2002

(*Deutsche Bundesbank*, 28. 12. 2001)

Gemäß § 1 Abs. 1 des Diskontsatz-Überleitungs-Gesetzes ist die Deutsche Bundesbank verpflichtet, bei Veränderungen den aktuellen Stand des Diskontsatz-Nachfolgesatzes „Basiszinssatz“ im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Da sich die Bezugsgröße für Veränderungen des Basiszinssatzes nach dem Diskontsatz-Überleitungs-Gesetz, nämlich der Satz der längerfristigen Refinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank (LRG-