Urteil vom 06. Mai 2014, IX R 39/13

Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften nach der BVerfG-Entscheidung "Rückwirkung im Steuerrecht I"

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1, EStG § 23 Abs 3 S 1, EStG § 23 Abs 3 S 4, EStG § 52 Abs 39 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, StEntlG 1999/2000/2002

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 30. Juli 2013, Az: 2 K 1885/11

Leitsätze

1. Wird eine Immobilie nach Ablauf der ursprünglichen Spekulationsfrist von zwei Jahren und vor Ablauf der neuen Spekulationsfrist von zehn Jahren veräußert, sind die Sonderabschreibungen und AfA-Beträge, die in der Zeit bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 zum 31. März 1999 in Anspruch genommen worden sind, dem nicht steuerbaren Zeitraum zuzuordnen.

2. Die in Ziff. II.1. des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 2010 (BStBl I 2011, 14) vorgesehene Vereinfachungsregel, wonach bei der Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31. März 1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit linear (monatsweise) zu ermitteln ist, entspricht insoweit nicht der Rechtsprechung des BVerfG, als dadurch Wertsteigerungen, die im Fall einer Veräußerung vor dem 1. April 1999 nicht steuerverhaftet waren, nachträglich in die Besteuerung einbezogen werden (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76).

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die Höhe eines Gewinns bzw. Verlusts aus der Veräußerung eines Grundstücks im Hinblick auf die vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) teilweise für verfassungswidrig erklärte Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2003 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erwarb mit Vertrag vom 17. Dezember 1996 vom Kläger das mit einem am 1. Mai 1996 fertig gestellten Wohnhaus bebaute Grundstück A für 300.000 DM (153.387 €). Die Anschaffungskosten betrugen insgesamt 154.563 €. Die Klägerin vermietete das Grundstück, bis sie es am 30. Mai 2003 für 135.000 € veräußerte. Dabei entstanden ihr Veräußerungskosten in Höhe von 180 €. Die Klägerin nahm für das Gebäude im Jahr 1997 eine Sonderabschreibung nach § 4 des Fördergebietsgesetzes (FöGbG) in Höhe von 147.909 DM (75.625 €) vor. Zudem wurden von 1997 bis 2000 reguläre Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 5.917 DM (3.025 €) pro Jahr sowie in den Jahren 2001 und 2002 eine Restwert-AfA in Höhe von 1.368 € und in 2003 in Höhe von 798 € vorgenommen. Insgesamt beliefen sich die Abschreibungen auf 91.259 €.

3 In der Einkommensteuererklärung für 2003 erklärten die Kläger einen dem Kläger zugerechneten Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks in Höhe von 71.516 € und äußerten zugleich verfassungsrechtliche Zweifel an der Verlängerung der Spekulationsfrist auf zehn Jahre durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/ 2000/2002 vom 24. März 1999 --StEntlG 1999/2000/2002-- (BGBl I 1999, 402). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 30. August 2004 Einkünfte des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 71.516 € abzüglich eines verrechneten Verlustvortrags in Höhe von 2.478 €, also insgesamt 69.038 €.

4 Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 legte der Kläger Einspruch ein. Dieser ruhte zunächst im Hinblick auf die beim BVerfG anhängigen Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist.

5 Mit Einspruchsentscheidung vom 14. November 2011 half das FA dem Einspruch teilweise ab, indem es den Veräußerungsgewinn mit 45.510 € abzüglich des Verlustvortrags in Höhe von 2.478 € ansetzte. Die Einkommensteuer wurde auf 24.654 € festgesetzt. Den steuerbaren Wertzuwachs berechnete das FA auf der Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Dezember 2010 (BStBl I 2011, 14, unter II.1.) wie folgt:

6

Zeitraum	Wertzuwachs	
Gesamtbesitzzeit = 77 Monate	71.516 €	
Zeitraum vor dem 31. März 1999 = 28 Monate	26.006 €	steuerfrei
1. April 1999 bis 30. Mai 2003 = 49 Monate	45.510 €	steuerpflichtig

7 Die Einspruchsentscheidung war an beide Kläger adressiert.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der von beiden Klägern erhobenen Klage mit der in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 354 veröffentlichten Entscheidung statt. Im Streitfall unterliege die auf den Zeitraum bis zum 31. März 1999 entfallende Wertsteigerung in Höhe von 75.625 € nicht der Besteuerung. Der auf den Zeitraum ab dem 1. April 1999 entfallende Veräußerungsverlust betrage 4.109 €. Bei der Bestimmung der nicht steuerbaren Wertsteigerung bis zum 31. März 1999 sei ein Verkehrswert des Grundstücks auf den 31. März 1999 in Höhe von 147.757 € zugrunde zu legen. Dieser sei durch den Abzug der regulären AfA für den Zeitraum bis zum 31. März 1999 --insgesamt 6.806 €-- von den Anschaffungskosten für das Grundstück --154.563 €-- zu ermitteln. Aufgrund der Herstellung des Gebäudes im Mai 1996, der kleinen Grundstücksfläche und des vergleichsweise kurzen Zeitraums zwischen der Anschaffung und dem Stichtag 31. März 1999 bestünden weder Anhaltspunkte für Verkehrswertsteigerungen noch für größere Verluste. Zudem sei auch bei Betrachtung des Gesamthaltezeitraums die reine Kaufpreisdifferenz mit 18.387 € der Höhe der insgesamt in Anspruch genommenen regulären AfA in Höhe von 15.634 € angenähert. Die bis zum 31. März 1999 tatsächlich in Anspruch genommenen AfA sowie die Sonderabschreibung nach § 4 FöGbG seien bei der Ermittlung der bis zum 31. März 1999 entstandenen nicht steuerbaren Wertsteigerung von den Anschaffungskosten abzuziehen. Nach der Entscheidung des BVerfG vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05 (BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76) sei maßgeblich, ob der Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen enthalte, die bis zum 31. März 1999 entstanden und steuerfrei hätten realisiert werden können. Wäre das Grundstück bis zum 31. März 1999 veräußert worden, hätten die bis dahin in Anspruch genommenen AfA und die Sonderabschreibung den Veräußerungsgewinn zwar erhöht, dieser wäre aber nach Ablauf der zweijährigen Spekulationsfrist steuerfrei gewesen. Die Klägerin habe daher darauf vertrauen dürfen, die Wertzuwächse steuerfrei vereinnahmen zu dürfen. Zudem habe das Fördergebietsgesetz für den Fall der hier vorgenommenen Sonderabschreibung auch keine Mindestverwendungsdauer vorgesehen. Bringe man die steuerfreie Wertsteigerung bis zum 31. März 1999 von dem Veräußerungsgewinn für den Gesamtzeitraum in Höhe von 71.516 € in Abzug, ergebe sich ein Verlust in Höhe von 4.109 €.

9 Mit seiner Revision bringt das FA vor, das FG habe den Veräußerungsgewinn unzutreffend ermittelt. Die Sonderabschreibung könne nicht dem Zeitraum vor dem 31. März 1999 zugerechnet werden. Denn AfA seien in der Regel pro rata temporis zu berücksichtigen. Die Sonderabschreibung bezwecke einen Steuerstundungsvorteil, der sich nicht endgültig auswirken und im Ergebnis das Vermögen des Steuerpflichtigen auch nicht mehren solle. Die Inanspruchnahme von AfA habe auch keinen Einfluss auf den Wert des Grundstücks. Daher könne ein sachgerechtes Ergebnis nur in einer zeitanteiligen Verteilung der Sonderabschreibung liegen. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe zudem im Vorlagebeschlusses vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02 (BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.5.b aa) eine typisierende Aufteilung des Veräußerungsgewinns in einen steuerbaren und einen steuerentstrickten Teil nach zeitlichen Anteilen für zulässig erachtet. Diese Auffassung werde mit dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 14 umgesetzt.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des Sächsischen FG vom 31. Juli 2013 aufzuheben, soweit der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 31. August 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. November 2011 dahingehend geändert wurde, dass bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften für das Jahr 2003 ein Verlust in Höhe von 4.109 € zu

berücksichtigen ist, hilfsweise die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

11 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

12 Sie führen aus, dass nach den Vorgaben des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76) der Gewinn steuerfrei zu belassen sei, den der Steuerpflichtige am 31. März 1999 hätte realisieren können. Damit sei die Zuordnung der Abschreibungen in der tatsächlich vorgenommenen Höhe vorgegeben. Es liege auf der Hand, zur Wertermittlung auf den 31. März 1999 den Wertverlauf des Verkehrswerts entweder linear aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungspreis zu berechnen oder die Wertentwicklung unter Abzug der linearen AfA für den Zeitraum zwischen Anschaffung und dem 31. März 1999 zu berechnen. Ein Verkehrswertgutachten führe nicht zu einem nennenswert anderen Ergebnis.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

14 Die vom FG vorgenommene Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nicht zu beanstanden. Das FG hat im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 zutreffend bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften eine Aufteilung zwischen dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn vorgenommen (1.). Dabei hat es zutreffend einen Wert auf den 31. März 1999 in Höhe von 147.757 € zugrunde gelegt (2.). Weiter hat es zutreffend die von den Klägern vorgenommene Sonderabschreibung dem Zeitraum bis zum 31. März 1999 und insoweit dem nicht steuerbaren Zeitraum zugeordnet (3.). Allerdings hat das FG nicht geprüft, ob die Veräußerungskosten in vollem Umfang dem nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerbaren Veräußerungsverlust zuzurechnen oder zwischen der nicht steuerbaren Wertsteigerung und dem steuerbaren Veräußerungsverlust aufzuteilen sind. Dies wirkt sich aber auf die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid und der Einspruchsentscheidung festgesetzte Einkommensteuer im Ergebnis aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht aus (4.).

15 1. Das FG hat im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 zutreffend bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften eine Aufteilung zwischen dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn vorgenommen.

16 a) Nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zählen zu den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften auch Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass hinsichtlich des streitigen Grundstücks ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt. Denn die Klägerin hat das mit einem Wohnhaus bebaute Grundstück im Dezember 1996 erworben und mit Vertrag vom 30. Mai 2003 innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist wieder veräußert.

17 b) Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften ist nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschied zwischen dem 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). Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG in der bis zum 31. Dezember 1998 gültigen Fassung waren Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken nur dann steuerbar, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zwei Jahre betrug. Durch das StEntlG 1999/2000/2002 ist § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dahingehend geändert worden, dass nunmehr eine zehnjährige Frist gilt. Die Neuregelung ist auf alle Veräußerungsgeschäfte anwendbar, bei denen der obligatorische Vertrag nach dem 31. Dezember 1998 rechtswirksam abgeschlossen wurde (§ 52 Abs. 39 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002).

18 c) Nach der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 ist die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre wegen des Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des

Vertrauensschutzes insoweit verfassungswidrig und daher nichtig, soweit in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 entstanden sind und nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können, weil die alte Spekulationsfrist bereits abgelaufen war. Insoweit war bereits eine konkret verfestigte Vermögensposition entstanden, die durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist nachträglich entwertet wird. Aufgrund dieser Entscheidung ist --was zwischen den Beteiligten im Ausgangsverfahren unstreitig ist-- eine Aufteilung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung des Grundstücks in einen Anteil für den bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 (31. März 1999) entstandenen nicht steuerbaren Wertzuwachs und in einen Anteil für den nach Verkündung dieses Gesetzes entstandenen steuerbaren Wertzuwachs vorzunehmen.

19 2. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auf der Grundlage der BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 auf den 31. März 1999 einen Verkehrswert des Grundstücks in Höhe von 147.757 € zugrunde gelegt.

20 a) Nach der BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 ist für die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns nicht auf die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzustellen, sondern auf die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 (vgl. Niedersächsisches FG, Urteil vom 21. August 2013 9 K 252/11, EFG 2013, 1840, unter 1.b bb). Insoweit ist auf den Marktpreis, also den Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt abzustellen (und nicht auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten). Aufgrund der Schwierigkeit und Streitanfälligkeit, den zutreffenden Wert auf diesen Zeitpunkt zu ermitteln, kann dieser im Wege der Schätzung ermittelt werden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.2.b cc (3); vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 25. April 2013 8 K 3988/11 F, juris, unter juris-Rz 24).

21 b) Danach hat das FG den Verkehrswert des streitigen Grundstücks zum 31. März 1999 zutreffend mit 147.757 € angesetzt. Maßgebend für die Auffassung des FG, Verkehrswert und auf der Grundlage der regulären AfA ermittelten Buchwert deckungsgleich anzusetzen, waren die Tatsachen, dass der Wert des Gesamtobjekts aufgrund der kleinen Grundstücksgröße maßgeblich durch das Gebäude bestimmt war und dieses aufgrund des verhältnismäßig kurzen Zeitraums zwischen Errichtung, Anschaffung und Veräußerung keinen größeren Wertveränderungen ausgesetzt war, die über die Höhe der linearen AfA hinausgingen. Diese tatsächliche Würdigung des FG ist möglich und in sich schlüssig, sie verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze oder gesetzliche Auslegungsregeln. Der BFH ist daher an diese zu den tatsächlichen Feststellungen gehörende und nicht weiter mit Verfahrensrügen angegriffene Gesamtwürdigung des FG gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

22 3. Das FG hat auch zutreffend die vorgenommene Sonderabschreibung dem Zeitraum zugeordnet, in dem sie steuerlich berücksichtigt worden ist und damit dem Zeitraum der nicht steuerverstrickten Wertsteigerung. Nach der Entscheidung des BVerfG sind Wertsteigerungen steuerlich nicht zu erfassen, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 entstanden sind oder nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zur Verkündung des Gesetzes steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können. Denn die Verlängerung der Spekulationsfrist führte zu einer unechten Rückwirkung (a), der im Ausgangsfall das schutzwürdige Vertrauen der Kläger auf die steuerlich wirksame Vornahme einer Sonderabschreibung entgegenstand (b). Für die Annahme eines schutzwürdigen Vertrauens spielt es auch keine Rolle, ob die Wertsteigerungen aufgrund einer Erhöhung des Verkehrswerts oder aufgrund von Sonderabschreibungen entstanden sind (c). Der von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 14 vertretenen Auffassung einer zeitanteiligen Aufteilung ist daher insoweit nicht zu folgen (d).

23 a) Im Fall der Kläger führte die Verlängerung der Spekulationsfrist zu einer unechten Rückwirkung (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.2.). Denn bei Inkrafttreten der Neuregelung war die zweijährige Spekulationsfrist abgelaufen und der aus der Vornahme der Sonderabschreibung resultierende (erhöhte) Veräußerungsgewinn wäre --z.B. bei einer Veräußerung Ende Dezember 1998-- nicht steuerbar gewesen. Diese Vermögensposition --zu der auch die wirksame Vornahme einer Sonderabschreibung gehört-- wird durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist und die damit verbundene Anwendung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG nachträglich entwertet (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.2.b aa).

24 b) Das Vertrauen der Klägerin ist hier auch besonders schutzwürdig, weil sie zum einen die Sonderabschreibung bereits 1997 in Anspruch genommen hatte und zum anderen die zweijährige Spekulationsfrist mit Ablauf des 17. Dezember 1998 geendet hatte, mithin die Klägerin bereits mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 1998 und

damit vor Inkrafttreten der Neuregelung den Veräußerungsgewinn nicht steuerbar hätte realisieren können. Für diesen Fall erhöhen sich die Anforderungen an die verfassungsrechtliche Rechtfertigung. Denn im Fall des Ablaufs der zweijährigen Spekulationsfrist vor Inkrafttreten der Neuregelung und vor Ablauf des Veranlagungszeitraums 1998 läuft der einkommensteuerliche Zugriff auf die nicht steuerbar erworbenen Vermögenszugänge dem Gebot einer folgerichtigen Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Belastungsentscheidung zuwider (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.2.b bb).

25 Wie die Besteuerung betrieblicher Gewinne zielt die Besteuerung von privaten Veräußerungsgewinnen nach § 23 EStG und die damit verbundene Berücksichtigung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen und AfA auf eine die Liquidität der Steuerpflichtigen schonende Erfassung von Wertsteigerungen an einzelnen Vermögensgegenständen erst im Zeitpunkt der Realisierung des Gewinns durch Veräußerung. Dies erfolgt nicht deshalb, weil erst zu diesem Zeitpunkt der Wertzuwachs oder die stille Reserve entsteht, obwohl beide bereits zuvor beim Steuerpflichtigen vorhanden waren und sich im Fall der Sonderabschreibung auch steuerlich zu seinen Gunsten ausgewirkt haben. Vielmehr wird die Besteuerung früherer Vermögenszuwächse und damit auch die Aufholung in Anspruch genommener Sonderabschreibungen und AfA im Zeitpunkt der Veräußerung nachgeholt. Insoweit folgt nach Ansicht des BVerfG die Gewinnermittlung nach § 23 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung der Logik der allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlung bei der Veräußerung der einzelnen Gegenstände (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.2.b bb).

26 Diesen durch Vermögensvergleich und Realisationsprinzip geprägten systematischen Zusammenhang der einkommensteuerlichen Gewinnbesteuerung durchbricht die rückwirkende Erfassung von Wertzuwächsen und die Rückgängigmachung in Anspruch genommener Sonderabschreibungen in gleicher Weise. Soweit im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns Abschreibungsbeträge einbezogen werden, die sich vor dem Veranlagungszeitraum 1999 ausgewirkt haben und deren Aufholung bis zum Ende des Jahres 1998 nicht steuerbar gewesen wäre, kann von einem "Nachholen" der Besteuerung daher nicht die Rede sein (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76, unter C.II.2.b bb). Die Besteuerung erfasst vielmehr in nicht folgerichtiger Weise Gewinnbestandteile, die bis dahin nicht der Einkommensteuer unterlegen hätten.

27 Hätte die Klägerin nach Ablauf der alten Spekulationsfrist von zwei Jahren am 18. Dezember 1998 das Grundstück bis zum 30. März 1999 veräußert, so hätten die bis dahin gewährten Sonderabschreibungen und AfA in Höhe von insgesamt 82.431 € gemäß des damaligen § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG die Anschaffungskosten gemindert, d.h. der entsprechende Veräußerungsgewinn wäre im Streitfall entsprechend erhöht, aber nicht steuerbar gewesen. Da ab 31. März 1999 bis zum Verkauf des Grundstücks nur noch AfA in Höhe von insgesamt 8.827 € gewährt wurden und sich steuerlich im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ausgewirkt haben, wird deutlich, dass der weitaus höhere Anteil des nach der Vorschrift des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ermittelten Veräußerungsgewinns in den Zeitraum vom 17. Dezember 1996 bis 30. März 1999 und damit in den nicht steuerbaren Zeitraum fällt.

28 c) Weiter wird vom BVerfG in seinen tragenden Entscheidungsgründen nicht unterschieden, ob die Wertsteigerungen aufgrund einer Erhöhung des Verkehrswerts über die Anschaffungskosten hinaus oder aufgrund der Vornahme von Abschreibungen und des Absinkens des "Buchwerts" i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG unter die Anschaffungskosten entstanden sind. Zwar führt das FA zutreffend aus, dass die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen keinen Einfluss auf den Wert eines Grundstücks hat. Darauf kommt es aber nicht an. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Nichtsteuerbarkeit der mit Ablauf der (alten) zweijährigen Spekulationsfrist geschützten Vermögensposition ist im Fall der Vornahme einer Sonderabschreibung ebenso schützenswert wie bei tatsächlichen Wertsteigerungen des Grundstücks (FG Münster, Urteil vom 21. Juni 2013 4 K 1918/11 E, EFG 2013, 1499; Niedersächsisches FG in EFG 2013, 1840, unter 1.b bb (2); FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Oktober 2013 8 K 3145/11, juris, unter 1.c; FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 5. März 2012 7 V 7191/11, EFG 2012, 1462; auch FG Düsseldorf, Urteil vom 25. April 2013 8 K 3988/11 F, juris, unter juris-Rz 25, 27). Das FA kann sich auch nicht darauf berufen, die Sonderabschreibung gewähre nur einen vorübergehenden Steuerstundungseffekt, der sich auf die Gesamtperiode gesehen nicht auswirken dürfe. Denn auch unter Geltung der zehnjährigen Frist bei privaten Veräußerungsgeschäften kann mangels besonderer, über diesen Zeitraum hinausgehender Behaltefristen im Fördergebietsgesetz nach Ablauf der Frist ein begünstigtes abnutzbares unbewegliches Wirtschaftsgut nicht steuerbar veräußert und damit der durch die Sonderabschreibung bewirkte Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Buchwert vom Steuerpflichtigen ohne Steuerbelastung realisiert werden.

29 Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass das Fördergebietsgesetz in Gestalt der Sonderabschreibung dem Steuerpflichtigen eine Steuervergünstigung anbietet, die er nur in einem bestimmten Zeitraum annehmen kann.

Dieses Angebot für eine steuerliche Disposition schafft mit der zeitlichen Bindung eine Vertrauensgrundlage, auf die der Steuerpflichtige seine Entscheidung stützt. Er entscheidet sich um des steuerlichen Vorteils willen für ein bestimmtes Verhalten --z.B. Anschaffung einer Immobilie im Fördergebiet--, das er ohne den steuerlichen Anreiz so nicht gewählt hätte. Das Vertrauen auf die steuerwirksame Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung gehört damit vom Tag der Inanspruchnahme an zu einer schutzwürdigen Vertrauensgrundlage (vgl. Beschlüsse des BVerfG vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, unter C.I.2.; vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, unter C.II.3.b cc; BFH-Beschluss in BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.d und 4.b; FG Münster, Urteil in EFG 2013, 1499).

30 d) Der von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 14, unter II.1. vertretenen Auffassung einer zeitanteiligen linearen Zuordnung entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31. März 1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit ist daher insoweit nicht zu folgen, als dadurch Wertsteigerungen, die im Fall einer Veräußerung vor dem 1. April 1999 nicht steuerverhaftet waren, nachträglich in die Besteuerung einbezogen werden. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nachvollziehbar. Sie widerspricht jedoch der Entscheidung des BVerfG, wonach in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich nicht zu erfassen sind, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/ 2002 am 31. März 1999 entstanden waren oder nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zur Verkündung des Gesetzes steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können. Denn die zeitanteilige Zuordnung der Abschreibungen wie sie vom FA entsprechend der Regelung in Tz. II.1. des BMF-Schreibens in BStBl I 2011, 14 vorgenommen wurde, hat zur Folge, dass in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns "stille Reserven" einbezogen werden, die bis zum 30. März 1999 nicht steuerbar hätten realisiert werden können (so auch Niedersächsisches FG, Urteil in EFG 2013, 1840, unter 1.b bb; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Oktober 2013 8 K 3145/11, juris, unter 1.c).

31 4. Ob das FG die Veräußerungskosten zutreffend in vollem Umfang dem nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerungsgewinn zugerechnet oder die Veräußerungskosten zwischen der nicht steuerbaren und der steuerbaren Wertsteigerung hätte aufteilen müssen (a), kann offen bleiben. Denn dies wirkt sich aus verfahrensrechtlichen Gründen auf die vom FA festgesetzte Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum 2003 nicht aus (b).

32 a) Es werden in Finanzverwaltung und finanzgerichtlicher Rechtsprechung unterschiedliche Auffassungen vertreten, ob die im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks entstandenen Veräußerungskosten (hier: in Höhe von 180 €) in vollem Umfang oder nur anteilig zu berücksichtigen sind. Das Niedersächsische FG hält eine Aufteilung der Kosten im Verhältnis des steuerpflichtigen Anteils des Veräußerungsgewinns zum Gesamtveräußerungsgewinn (jeweils ohne Berücksichtigung der Veräußerungskosten) in Anlehnung an das § 3c Abs. 1 EStG zugrunde liegende Korrespondenzprinzip für zutreffend (Niedersächsisches FG, Urteil in EFG 2013, 1840, unter 1.b bb(3)). Die Finanzverwaltung vertrat in dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 14, unter II.1. zunächst die Auffassung, dass es einer anteiligen Zuordnung der nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften abziehbaren Werbungskosten nicht bedürfe, sondern diese in vollem Umfang vom steuerbaren Veräußerungsgewinn abzuziehen seien. Nunmehr soll nach geänderter Auffassung der Finanzverwaltung eine Zuordnung zeitanteilig der steuerbaren und der nicht steuerbaren Besitzzeit vorgenommen werden (vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern S 2256.1.1-4/8 St 32 vom 20. April 2011, juris).

33 b) Eine Aufteilung der Veräußerungskosten entsprechend dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Teil führt --unabhängig davon, ob der Aufteilungsmaßstab des Niedersächsischen FG oder der Aufteilungsmaßstab der Finanzverwaltung zugrunde gelegt wird-- zu einem niedrigeren Ansatz der Veräußerungskosten bezogen auf den steuerbaren Teil und damit im Ergebnis zu einem geringeren Veräußerungsverlust. Da der Veräußerungsverlust wegen des Ausgleichsverbots in § 23 Abs. 3 Satz 8 und 9 EStG mangels Ausgleichsfähigkeit mit anderweitigen positiven Einkünften sich im streitigen Veranlagungszeitraum 2003 im Ergebnis nicht auf die festgesetzte Einkommensteuer auswirkt, kann die Frage im hier zu entscheidenden Verfahren offen bleiben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de