

Urteil vom 06. Mai 2014, IX R 48/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 6. 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, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 24. April 2013, Az: 8 K 3988/11 F

Leitsätze

1. NV: 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 Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 zum 1. April 1999 in Anspruch genommen worden sind, dem nicht steuerbaren Zeitraum zuzuordnen.
2. NV: 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 im Sinne 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 Bundesverfassungsgerichts, 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).
3. NV: Die nicht mit Verfahrensrügen angegriffene Annahme des FG, aufgrund der Wertentwicklung der Immobilie im gesamten Haltezeitraum habe der Verkehrswert des streitigen Grundstücks zum 31. März 1999 unter den Anschaffungskosten gelegen und sei danach bis zur Veräußerung weiter gesunken, so dass im Zeitraum nach dem 31. März 1999 kein steuerverhafteter Veräußerungsgewinn anfallt, ist möglich und in sich schlüssig und verstößt auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze oder gesetzliche Auslegungsregeln, so dass der BFH an diese zu den tatsächlichen Feststellungen gehörende Gesamtwürdigung des FG gebunden ist.

Tatbestand

- 1 I. 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 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erwarb mit Vertrag vom 28. Juni 1996 ein Grundstück mitsamt einem noch zu errichtenden Einfamilienhaus für 285.000 DM (145.718 €). Die Anschaffungskosten einschließlich Nebenkosten beliefen sich auf 150.754 €. Der Kläger vermietete anschließend das Grundstück mitsamt fertiggestelltem Gebäude. Am 9. August 2005 übertrug der Kläger das Grundstück unentgeltlich an die Klägerin. Am 30. März 2006 veräußerte die Klägerin das Grundstück für 91.000 €.
- 3 Die Kläger nahmen hinsichtlich der Gebäudeherstellungskosten in Höhe von 138.120 € in den Jahren 1996 bis 1998 eine Sonderabschreibung nach § 4 des Fördergebietgesetzes in Höhe von 68.530 € vor (67.999 € in 1996, 210 € in 1997 und 321 € in 1998). Daneben wurden Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 2 % pro Jahr vorgenommen (227 € in 1996, 2.737 € in 1997, 2.763 € jeweils von 1998 bis 2005 und 1.152 € in 2006). Insgesamt beliefen sich die Sonderabschreibungen und AfA auf 94.750 €.

4 In der Einkommensteuererklärung für 2006 erklärten die Kläger einen Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks in Höhe von 31.829 € 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).

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Berechnung der Kläger. Unter Berücksichtigung der zum 31. Dezember 2005 festgestellten verbleibenden Verlustvorträge ergaben sich jedoch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von 0 €. Insoweit stellte das FA den verbleibenden Verlustvortrag des Klägers zum 31. Dezember 2006 mit 27.892 € und der Klägerin mit 27.432 € fest. Das anschließende Einspruchsverfahren ruhte zunächst im Hinblick auf die beim BVerfG anhängigen Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist. 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 wurde die Einspruchsbearbeitung wieder aufgenommen. Nunmehr vertrat das FA die Auffassung, dass auf der Grundlage des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Dezember 2010, BStBl I 2011, 14, unter II.1. der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31. März 1999 im Verhältnis zur Gesamtbesitzzeit linear aufzuteilen sei. Daher berechnete es den Veräußerungsgewinn der Kläger wie folgt:

6 Zeitraum	Wertzuwachs
Gesamtbesitzzeit = 117 Monate	31.829 €
Zeitraum vor dem 31. März 1999 = 33 Monate	8.978 € steuerfrei
1. April 1999 bis 30. März 2006 = 84 Monate	22.851 € steuerpflichtig

7 Das FA erließ entsprechend geänderte Verlustfeststellungsbescheide und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage statt. Der in der Zeit von der Anschaffung des Grundstücks bis Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 entstandene Wertzuwachs sei steuerfrei zu stellen. Nach der Entscheidung des BVerfG in 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 Kläger hätten daher darauf vertrauen dürfen, die Wertzuwächse steuerfrei vereinnahmen zu dürfen und insoweit eine konkret verfestigte schutzwürdige Vermögensposition erlangt. Da der tatsächliche Wert des Grundstücks zum 31. März 1999 nicht feststehe, sei der Gewinn in einen bis zum 31. März 1999 entstandenen steuerfreien Wertzuwachs und in einen auf den Zeitraum danach entfallenden steuerbaren Wertzuwachs aufzuteilen. Dabei seien die Abschreibungsbeträge den Zeiträumen zuzuordnen, in denen sie tatsächlich gewährt worden seien und sich steuerlich ausgewirkt hätten. Demzufolge ergebe sich hier für die Zeit nach dem 31. März 1999 kein Veräußerungsgewinn. Die Höhe des bis zum 31. März 1999 infolge der Sonderabschreibung entstandenen Wertzuwachses stehe fest und sei einer Schätzung nicht zugänglich. Das FA habe auch eine Wertsteigerung nach dem 31. März 1999 nicht nachgewiesen. Da es sich insoweit um eine steuerbegründende Tatsache handele, obliege dem FA die Feststellungslast. Da entsprechend den Angaben der Kläger und den von ihnen vorgelegten Unterlagen bis zur Veräußerung des Grundstücks fortlaufend ein Wertverfall zu verzeichnen gewesen und ein deutlicher Veräußerungsverlust erzielt worden sei, beruhe die Annahme eines Veräußerungsgewinns durch das FA ausschließlich auf der zeitanteiligen Aufteilung der in Anspruch genommenen Sonderabschreibung. Ordne man die Sonderabschreibung dem Zeitraum vor dem 31. März 1999 zu, ergebe sich in diesem Zeitraum ein nicht steuerbarer Wertzuwachs und für den Zeitraum ab dem 1. April 1999 kein steuerbarer Veräußerungsgewinn.

9 Mit seiner Revision bringt das FA vor, das FG gehe fehlerhaft davon aus, dass Abschreibungen und AfA Wertzuwächse im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG darstellten. Unter Wertzuwachs sei eine Steigerung des Werts zu verstehen. Die AfA sei aber das genaue Gegenteil, nämlich eine Wertminderung von Anlagevermögen. Dies folge auch aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, der nur die Anschaffungskosten mindere, nicht aber den Wert des Wirtschaftsguts erhöhe. Nach Auffassung des BVerfG sowie auch nach Ansicht des vorlegenden Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) im Beschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02 (BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284) sei

eine typisierende Aufteilung des Veräußerungsgewinns in einen steuerbaren und nicht steuerbaren Teil nach dem Verhältnis der Besitzzeit ausdrücklich zulässig. Zudem schreibe § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG einen generellen Ansatz von Abschreibungen und damit auch der Sonderabschreibung vor. Dies schließe eine konkrete Zuordnung von Sonderabschreibungen zu einem bestimmten Zeitraum aus. Die Sonderabschreibung wolle dem Eigentümer angesichts des Zustands der Wohnungen im Beitrittsgebiet einen Anreiz geben, Neubauten und Modernisierungsmaßnahmen im Fördergebiet unverzüglich vorzunehmen. Das Vorziehen steuerlicher Abschreibungsmöglichkeiten habe allein den Charakter einer Steuerstundung, die zu einem Ausgleich in späteren Zeiträumen und damit nicht zu einem endgültigen Steuervorteil führen solle. Durch die Zuordnung der Sonderabschreibungen zu einem konkreten Zeitraum verbleibe bei den Klägern jedoch ein Steuervorteil, der vom Gesetzgeber in dieser Form nicht beabsichtigt gewesen sei.

- 10 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 25. April 2013 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 13 Die vom FG vorgenommene Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften und die daraus folgende Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG i.V.m. § 23 Abs. 3 Satz 9 2. Halbsatz EStG ist nicht zu beanstanden. Das FG hat im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1 zutreffend bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften eine Aufteilung zwischen dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn vorgenommen (1.). Dabei hat es zutreffend in tatsächlicher Hinsicht angenommen, dass nach dem 31. März 1999 keine steuerverhaftete Wertsteigerung entstanden war (2.). Weiter hat es zutreffend in Abweichung der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung die von den Klägern vorgenommene Sonderabschreibung dem Zeitraum bis zum 31. März 1999 und insoweit dem nicht steuerbaren Zeitraum zugeordnet (3.).
- 14 1. Das FG hat im Hinblick auf die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 zutreffend bei den der Verlustfeststellung zugrundeliegenden Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften eine Aufteilung zwischen dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn vorgenommen.
- 15 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 der Kläger hat das mit einem Wohnhaus bebaute Grundstück im Juni 1996 erworben und die Klägerin hat es mit Vertrag vom 30. März 2006 innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist wieder veräußert.
- 16 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 wurde § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dahingehend geändert, 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).
- 17 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 waren 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.

- 18** 2. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise in tatsächlicher Hinsicht angenommen, dass nach dem 31. März 1999 keine steuerverhaftete Wertsteigerung entstanden war.
- 19** a) Nach der 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, Entscheidungen der Finanzgerichte --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 Streitanzfälligkeit, 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)).
- 20** b) Das FG ist hier in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass der Verkehrswert des streitigen Grundstücks zum 31. März 1999 unter den Anschaffungskosten lag und danach bis zur Veräußerung in 2006 weiter gesunken ist. Maßgebend für die --nicht weiter mit Verfahrensrügen angegriffene-- Annahme des FG war die Wertentwicklung des Objekts von 1996 bis 2006, die insgesamt zu einem Verlust in Höhe von 62.920 € führte und die sich nach dem Vortrag der Kläger auch mit der allgemeinen Preisentwicklung für vergleichbare Objekte im Fördergebiet deckte. Auf dieser tatsächlichen Grundlage ist das FG zu der Annahme gelangt, aufgrund der Preisentwicklung der Immobilie sei im relevanten Zeitraum nach dem 31. März 1999 kein (steuerverhafteter) Veräußerungsgewinn entstanden. 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).
- 21** 3. Das FG hat auch zutreffend die vorgenommene Sonderabschreibung dem Zeitraum konkret zugeordnet, in dem sie steuerlich berücksichtigt worden ist und damit dem Zeitraum der nicht steuerverstrickten Wertsteigerung zugerechnet. Denn 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 nicht zu folgen (d).
- 22** 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 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).
- 23** b) Das Vertrauen der Klägerin ist hier auch besonders schutzwürdig, weil zum einen die Sonderabschreibung bereits 1996 bis 1998 in Anspruch genommen und zum anderen die zweijährige Spekulationsfrist bereits mit Ablauf des 28. Juni 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).

- 24** 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 werden 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).
- 25** 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.
- 26** Hätten die Kläger nach Ablauf der alten Spekulationsfrist von zwei Jahren am 29. Juni 1998 das Grundstück bis zum 30. März 1999 veräußert, so hätten die bis dahin gewährten Sonderabschreibungen und AfA in Höhe von 74.948 € 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 Grundstückes nur noch AfA in Höhe von insgesamt 19.802 € gewährt wurden und sich steuerlich im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ausgewirkt haben, wird deutlich, dass der nach der Vorschrift des § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG ermittelte Veräußerungsgewinn --wie vom FG zutreffend angenommen-- allein in den Zeitraum bis 30. März 1999 und damit in den nicht steuerbaren Bereich fällt.
- 27** 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 Sonderabschreibungen und AfA sowie des Absinkens des "Buchwerts" i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG unter die Anschaffungskosten entstanden sind. Zwar hat die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen keinen Einfluss auf den Wert eines Grundstücks. 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, Urteil 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). 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 Behaltefristen im Fördergebietsgesetz nach Ablauf der Frist ein Grundstück nicht steuerbar veräußert und damit der durch die Sonderabschreibung bewirkte Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Buchwert vom Steuerpflichtigen ohne Steuerbelastung realisiert werden.
- 28** 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 in EFG 2013, 1499).

- 29** 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. 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 Sonderabschreibungen, 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 in EFG 2013, 1840, unter 1.b bb; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Oktober 2013 8 K 3145/11, juris, unter 1.c).
- 30** 4. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de