Urteil vom 14. Juli 2020, VIII R 37/16

Zur Berücksichtigung von AfA bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung einer im Ausland belegenen Immobilie

ECLI:DE:BFH:2020:U.140720.VIIIR37.16.0

BFH VIII. Senat

InvStG § 1 Abs 3 S 3 Nr 2, InvStG § 4 Abs 1, InvStG § 5 Abs 1 S 1 Nr 2, InvStG § 5 Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst b, InvStG § 5 Abs 1 S 1 Nr 1 Buchst c, InvStG § 15 Abs 1 S 3, EStG § 23 Abs 1, EStG § 23 Abs 3 S 4, DBA GBR 1964 Art 3 Abs 1, DBA GBR 1964 Art 12 Abs 2, DBA GBR 1964 Art 18 Abs 2 Buchst a, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 09. Februar 2016, Az: 4 K 2334/13

Leitsätze

1. Zu den ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Spezial-Sondervermögens gehören u.a. Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 3 EStG, auch wenn diese aus einem ausländischen Staat stammen.

2. Liegt ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG vor und gehört der Gewinn aus der Veräußerung der im Ausland belegenen Immobilie nicht zu den gemäß DBA freizustellenden Einkünften, erfolgt die Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 EStG.

3. Wurden bei der Ermittlung der zunächst erzielten, gemäß DBA freigestellten Einkünfte aus der Vermietung der ausländischen Immobilie deutsche AfA abgezogen, führt dies im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Immobilie nicht notwendig zu einer Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG. Eine solche Minderung unterbleibt, wenn zwar die Ermittlung der nach DBA freigestellten Vermietungseinkünfte unter Abzug der deutschen AfA erfolgt ist, die Einkünfte aber weder für die Ermittlung der Einkünfte der Anleger des Fonds als Steuersatzbemessungsgrundlage relevant waren, noch in die körperschaftsteuerliche Ermittlung des Einkommens der Fondsanleger Eingang gefunden haben.

Tenor

Die Revision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Berücksichtigung von Absetzungen für Abnutzung (AfA) bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung eines im Ausland belegenen, bebauten Grundstücks.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein inländisches Immobilien-Spezial-Sondervermögen gemäß § 2 Abs. 1 und Abs. 3, § 66 des Investmentgesetzes in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung. Das Geschäftsjahr des Klägers war der Zeitraum vom 01.10. eines Jahres bis zum 30.09. des Folgejahres. Im Geschäftsjahr 2009/2010 waren nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) keine natürlichen Personen am Kläger beteiligt.

3 Der Kläger hatte am 23.06.2004 ein bebautes Grundstück in X (Vereinigtes Königreich) erworben und hieraus ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 des Investmentsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (InvStG) wurden die

Vermietungseinkünfte vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) aufgrund des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- durchgehend als freigestellte Einkünfte i.S. des § 4 Abs. 1 InvStG behandelt. Die Höhe dieser freigestellten Einkünfte ermittelte der Kläger bis zum Geschäftsjahr 2007/2008 nach dem im Vereinigten Königreich geltenden Recht (sog. cash-Methode). AfA nach deutschem Recht blieben in diesen Geschäftsjahren unberücksichtigt. Nach einer Beanstandung durch das FA änderte der Kläger seine Vorgehensweise. Er ermittelte die freigestellten Einkünfte gemäß § 4 Abs. 1 InvStG in den Geschäftsjahren 2008/2009 und 2009/2010 nach deutschem Recht unter Berücksichtigung deutscher AfA in Höhe von insgesamt ... €.

4 Am 21.03.2010 veräußerte der Kläger das Grundstück. Eine sog. claw-back-Besteuerung wurde im Vereinigten Königreich anlässlich der Veräußerung nicht durchgeführt, weil --so der übereinstimmende Vortrag der Beteiligten-- der Buchwert den Veräußerungspreis überstiegen habe.

5 In der für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 eingereichten Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 InvStG erklärte der Kläger ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von ... €. Darin enthalten war ein Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks in X in Höhe von ... €. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns hatte der Kläger gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) die in den Geschäftsjahren 2008/2009 sowie 2009/2010 bei der Ermittlung der freigestellten Einkünfte abgezogenen (deutschen) AfA in Höhe von ... € berücksichtigt, indem er die historischen Anschaffungskosten um den AfA–Betrag minderte. Das FA war jedoch der Auffassung, für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns müssten die Anschaffungskosten um die kumulierten (deutschen) AfA für den gesamten Zeitraum vom Erwerb bis zur Veräußerung des Grundstücks in Höhe von insgesamt ... € gemindert werden. Deshalb erhöhte es im Änderungsbescheid vom 26.02.2013 den Veräußerungsgewinn für das Grundstück im Rahmen der Feststellung der ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 InvStG um den bislang nicht berücksichtigten AfA-Differenzbetrag in Höhe von ... €. Der Einspruch, mit dem der Kläger die Kürzung des Veräußerungsgewinns und eine niedrigere Feststellung der ausschüttungsgleichen Erträge um die gesamten AfA in Höhe von ... € begehrte, hatte keinen Erfolg.

6 Im Klageverfahren beantragte der Kläger zunächst, die festgestellten ausschüttungsgleichen Erträge um ... € zu mindern. Das FA schloss sich im Laufe des Verfahrens der Auffassung des Klägers dahingehend an, dass die Anschaffungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns lediglich um die in den Geschäftsjahren 2008/2009 und 2009/2010 bei der nach deutschem Recht erfolgten Ermittlung der gemäß dem DBA-Großbritannien 1964/1970 freigestellten Vermietungseinkünfte abgezogenen AfA in Höhe von ... € zu mindern sei. Es erließ dementsprechend am 05.05.2014 einen Änderungsbescheid, in dem es die ausschüttungsgleichen Erträge um ... € geringer feststellte, so dass --wie vom Kläger ursprünglich erklärt-- noch ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € aus dem Verkauf der Immobilie in X in die Feststellung der ausschüttungsgleichen Erträge einging.

7 In der mündlichen Verhandlung beim FG beantragte der Kläger die weitere Minderung der festzustellenden ausschüttungsgleichen Erträge um die AfA der Geschäftsjahre 2008/2009 und 2009/2010 in Höhe von ... €. Er begehrte damit die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlustes in Höhe von ... € und dessen Verrechnung mit anderen ausschüttungsgleichen Erträgen des Klägers.

8 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1783 abgedruckten Urteil gab das FG der Klage statt. Es führte im Wesentlichen aus, die Grundsätze der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit stünden der Berücksichtigung von nur fiktiven AfA, die sich nicht zugunsten des Klägers ausgewirkt hätten, entgegen. Die AfA hätten sich auch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts ausgewirkt, da es sich bei den Anteilseignern des Klägers ausschließlich um Kapitalgesellschaften gehandelt habe.

9 Dagegen wendet sich die Revision des FA, das u.a. der Meinung ist, § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG verweise lediglich auf den objektiven Steuertatbestand, d.h. die Steuerbarkeit der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG, nicht aber darauf, ob und in welcher Höhe die ermittelten --steuerpflichtigen oder nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) freigestellten-- Einkünfte Eingang in die finale Bemessungsgrundlage gefunden hätten. Vorliegend seien die Einkünfte der Anleger aus Vermietung und Verpachtung durch das DBA-Großbritannien 1964/1970 als Nettobetrag von der Steuer freigestellt worden. Bei der Ermittlung dieses Nettobetrags habe der Kläger die AfA tatsächlich abgezogen. Für dieses Ergebnis spreche auch die Gleichbehandlung mit betrieblichen Einkünften. Dort werde dem Veräußerungserlös stets der Buchwert des

Wirtschaftsguts gegenübergestellt. Ob sich die AfA konkret mindernd auf die inländische Bemessungsgrundlage ausgewirkt hätten, sei auch dort unerheblich.

10 Das FA beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 10.02.2016 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Er ist der Auffassung, die Berücksichtigung der AfA verstoße bereits gegen das DBA-Großbritannien 1964/1970, denn hinsichtlich des Teils des Veräußerungsgewinns, der auf die Rückgängigmachung von AfA entfalle, habe der Bundesfinanzhof (BFH) ein deutsches Besteuerungsrecht verneint (BFH-Urteil vom 09.12.2010 - I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482). Aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG ergebe sich überdies, dass nur die tatsächlich in Anspruch genommenen AfA rückgängig zu machen seien. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedeute, dass sich die AfA zumindest dem Grunde nach hätten steuermindernd auswirken müssen. Das könne bei nach DBA freigestellten Einkünften aber nicht der Fall sein. Auch im Betriebsvermögen spiegelten sich im Buchwert nur die tatsächlich in Anspruch genommenen AfA wider. In jedem Fall solle nur der Aufwand neutralisiert werden, der nach deutschem Recht den steuerbaren Veräußerungsgewinn vorab gemindert habe.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 Das FG hat zutreffend erkannt, dass bei der Ermittlung des Gewinns/Verlustes aus der Veräußerung des Objekts in X die Anschaffungskosten des Klägers nicht gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um die bei der Ermittlung der in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) nach dem DBA freigestellten Einkünfte aus der Vermietung des Objekts abgezogenen deutschen AfA in Höhe von ... € zu mindern sind. Seine Entscheidung, die streitgegenständlichen ausschüttungsgleichen Erträge aufgrund eines Veräußerungsverlustes des Klägers zu kürzen, hält daher der revisionsrechtlichen Prüfung stand.

15 1. Streitgegenstand ist die Feststellung der ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3, § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Nr. 1 Buchst. b InvStG im Änderungsbescheid vom 05.05.2014 (§ 68 Satz 1 FGO).

16 Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 InvStG gilt bei inländischen Spezial-Sondervermögen für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO entsprechend. Festzustellen sind die Besteuerungsgrundlagen i.S. von § 5 InvStG (Senatsurteil vom 30.07.2019 - VIII R 22/16, BFHE 265, 504, BStBl II 2020, 82, Rz 21). Diese gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 5 InvStG betrifft als Inhaltsadressaten und Feststellungsbeteiligte sowohl den Kläger als Spezial-Sondervermögen, der ein steuerrechtsfähiges Zweckvermögen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 11 Abs. 1 Satz 1 InvStG ist, als auch dessen Anleger. Aus der Anordnung der entsprechenden Geltung des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO folgt, dass auch gesonderte und einheitliche Feststellungsbescheide gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 InvStG wie Gewinnfeststellungsbescheide (vgl. dazu BFH-Urteil vom 30.11.2017 - IV R 33/14, BFH/NV 2018, 428, Rz 22) verschiedene selbständig anfechtbare Feststellungen enthalten können, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können (Senatsurteil in BFHE 265, 504, BStBl II 2020, 82, Rz 15). Der Kläger, der klagebefugt ist (Senatsurteil in BFHE 265, 504, BStBl II 2020, 82, Rz 19), hat vorliegend ausschließlich die Feststellung der ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Nr. 1 Buchst. b InvStG mit Einspruch und Klage angefochten.

17 2. Zu den streitgegenständlichen ausschüttungsgleichen Erträgen gehören u.a. Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 und Abs. 3 EStG (§ 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG). Das gilt auch dann, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1, § 4 Abs. 1 und Abs. 2 und § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Doppelbuchst. ii und jj InvStG). Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG liegt hier ein steuerbares privates Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 InvStG vor; insbesondere erfolgte die Veräußerung des Grundstücks in X innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

18 3. Der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks in X gehört nicht zu den nach dem DBA-Großbritannien 1964/1970 freizustellenden Einkünften.

19 Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass Deutschland gemäß Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräußerung des Grundstücks hat. Gleiches gilt für den im Streitfall erzielten Veräußerungsverlust (s. unter II.5.).

20 Ein Gewinn aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens, den das Vereinigte Königreich als Belegenheitsstaat besteuern darf (Art. III Abs. 1 i.V.m. Art. XII Abs. 2 DBA-Großbritannien 1964/1970) ist an sich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, soweit er auf eine in Deutschland ansässige Person entfällt (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 Halbsatz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970). Diese Rechtsfolge tritt aber gemäß Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 nur ein, wenn der Veräußerungsgewinn im Vereinigten Königreich --abstrakt-- steuerpflichtig ist (BFH-Urteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, Rz 35). Hieran fehlt es jedoch. Nach den bindenden Feststellungen des FG unterlag die Veräußerung des Objekts in X im Vereinigten Königreich keiner Besteuerung, sodass ein Gewinn oder Verlust im Inland nicht nach dem DBA freizustellen ist.

21 4. Bei der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns gemäß § 23 Abs. 3 EStG sind die historischen Anschaffungskosten des Grundstücks und Gebäudes nicht um die im Rahmen der Ermittlung der nach DBA freigestellten Vermietungseinkünfte abgezogenen AfA-Beträge zu mindern.

22 a) Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns, die ausschließlich nach deutschem Recht zu erfolgen hat (vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 13 Ziff. 12; Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 13 Rz 44, 47; Gosch, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 22; Gradel/Klaeren in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 13), gilt auf Fondsebene § 23 Abs. 3 EStG entsprechend (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2, § 3 Abs. 1 InvStG; Berger in Berger/Steck/Lübbehüsen, InvG/InvStG, § 1 InvStG Rz 354; Feierabend in Moritz/Jesch, InvStG, § 3 Rz 35 am Ende). Danach ist der Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG).

23 b) Eine Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das Objekt in X um die streitigen AfA in Höhe von ... € gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG kommt --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht in Betracht. Der Kläger hat die streitigen deutschen AfA lediglich bei der Ermittlung der im Inland durch das DBA-Großbritannien 1964/1970 freigestellten Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks in X, nicht aber im Rahmen einer von § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG vorausgesetzten Einkünfteermittlung i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG abgezogen.

24 aa) Gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um AfA, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG abgezogen worden sind. Entsprechende AfA sind danach in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns einzubeziehen (vgl. BFH-Beschluss vom 21.09.2005 - IX B 90/05, BFH/NV 2006, 55, vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482, Rz 39).

25 aaa) Nach den bindenden Feststellungen des FG wurden die laufenden Einkünfte aus der Vermietung der Immobilie in X im gesamten Zeitraum im Inland --zu Recht (§ 4 Abs. 1 InvStG i.V.m. Art. XII Abs. 1 und Abs. 3, Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 Halbsatz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970)-- als DBA-freigestellte Einkünfte behandelt. Die Einkünfte waren als Nettobetrag (nach Abzug der AfA von den Vermietungseinnahmen) von der deutschen Einkommensteuer freigestellt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.02.2009 - I R 25/08, BFHE 224, 498, BStBl II 2010, 536, unter II.1.c; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3c Rz A 52, m.w.N.) und wurden vom FA gesondert und einheitlich festgestellt (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c Doppelbuchst. ii i.V.m. Nr. 2, § 15 Abs. 1 Satz 3 InvStG). Da der Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG keine natürlichen Personen als Anleger hatte, waren die freigestellten Einkünfte bei den Anlegern des Klägers nicht Bestandteil der Steuersatzbemessungsgrundlage gemäß § 32b Abs. 2 EStG (Progressionsvorbehalt; zu dieser anlegerbezogenen Anwendung des § 4 InvStG siehe auch BFH-Urteil vom 23.10.2019 - I R 51/16, BStBl II 2020, 470).

26 bbb) Die streitigen deutschen AfA-Beträge wurden demnach zwar bei der Ermittlung der durch das DBA-Großbritannien 1964/1970 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 InvStG freigestellten Einkünfte aus der Vermietung des Objekts in X abgezogen. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine Einkünfteermittlung i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, der ausdrücklich Bezug auf die Ermittlung des Einkommens als Steuerbemessungsgrundlage i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1

Nrn. 4 bis 7 EStG nimmt. Vorausgesetzt ist danach ein Abzug der AfA im Rahmen der Ermittlung des Einkommens als Steuerbemessungsgrundlage, an dem es vorliegend fehlt.

27 Die Ermittlung des Einkommens als Steuerbemessungsgrundlage ist nicht nur von der Ermittlung des Einkommens als Steuersatzbemessungsgrundlage (vgl. BFH-Urteil vom 06.10.1993 - I R 32/93, BFHE 172, 385, BStBl II 1994, 113, unter II.), sondern auch von der vorliegend erfolgten Ermittlung der nach DBA freigestellten Einkünfte auf Fondsebene gemäß § 4 Abs. 1 InvStG zu unterscheiden. Auch wenn steuerfreie Einkünfte begrifflich zu den steuerbaren Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG gehören (vgl. BFH Urteil vom 18.09.1996 - I R 69/95, BFH/NV 1997, 408), folgt hieraus nicht, dass deren Ermittlung automatisch als Einkünfteermittlung i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG anzusehen ist. Jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- zwar die Ermittlung der nach DBA freigestellten Vermietungseinkünfte unter Abzug der AfA erfolgt ist, diese Einkünfte aber weder für die Ermittlung der Einkünfte der Anleger des Klägers als Steuersatzbemessungsgrundlage relevant waren, noch in die körperschaftsteuerliche Ermittlung des Einkommens der Anleger des Klägers Eingang gefunden haben, fehlt es an einem Abzug der AfA im Rahmen der Ermittlung einer Steuerbemessungsgrundlage i.S. des § 23 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG.

28 bb) Dieses Verständnis entspricht dem Sinn und Zweck der Norm.

29 aaa) Dem Gesetzgeber ging es mit der Regelung in § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG darum (BTDrucks 13/1686, S. 40), bei der Ermittlung des Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um die seit Anschaffung/Herstellung steuerwirksam angefallenen (deutschen) AfA zu kürzen, um eine doppelte Berücksichtigung von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu vermeiden. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG soll eine Minderung des Veräußerungsgewinns ausschließen, soweit der Steuerpflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits als Werbungskosten in Form von (deutschen) AfA steuerlich geltend gemacht hat.

30 Dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG auch jene Fälle erfassen wollte, in denen deutsche AfA --wie im Streitfall-- ohne steuerliche Wirkung lediglich bei der Ermittlung der nach einem DBA freigestellten Einkünfte (hier: Vermietungseinkünfte) abgezogen worden sind, ist demgegenüber nicht ersichtlich.

31 bbb) Die von § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG vorgesehene Minderung der historischen Anschaffungskosten ist vorliegend auch nicht zur Vermeidung eines doppelten Abzugs von Anschaffungskosten geboten. Aufgrund der Steuerfreistellung der Vermietungseinkünfte aus dem Objekt in X sowie der Tatsache, dass der Kläger keine natürlichen Personen als Anleger hatte, konnten sich die bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogenen deutschen AfA steuerlich weder zugunsten des Klägers noch der Anleger auswirken.

32 ccc) Der Umstand, dass der Kläger im Rahmen der Einkünfteermittlung im Vereinigten Königreich sog. capital allowances abgezogen hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG verwirklicht das objektive Nettoprinzip folgerichtig und führt insoweit zu einer Gleichbehandlung der Wertzuwächse im Betriebs- und im Privatvermögen (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 55). Die Regelung dient der Vermeidung eines doppelten Abzugs von Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten im Rahmen der Ermittlung inländischer Besteuerungsgrundlagen des Steuerpflichtigen. Sie gebietet folgerichtig sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach ihrem Sinn und Zweck eine Korrektur der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nur um die bei der Ermittlung der inländischen Steuerbemessungsgrundlage abgezogenen deutschen AfA, nicht aber um Abschreibungsbeträge, die im Rahmen der Ermittlung ausländischer Steuerbemessungsgrundlagen abgezogen worden sind.

33 5. Danach hat das FG bei der Gewinnermittlung gemäß § 23 Abs. 3 EStG den Betrag der deutschen AfA in Höhe von ... € zutreffend nicht berücksichtigt und dementsprechend die Höhe der ausschüttungsgleichen Erträge des Klägers aufgrund des erzielten Veräußerungsverlustes gekürzt. Erhebliche Einwendungen gegen das Vorliegen der Voraussetzungen einer Verlustverrechnung gemäß § 3 Abs. 4 InvStG hat das FA nicht vorgebracht. Solche sind auch nach Aktenlage nicht ersichtlich.

34 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de