

Urteil vom 06. Mai 2014, IX R 34/13

Sonderabschreibung - Rückabwicklung des Vertrags - rückwirkendes Ereignis

BFH IX. Senat

FöGbg § 4 Abs 1, FöGbg § 4 Abs 2, BGB § 326, EStG § 10d Abs 1

vorgehend FG München, 30. Juli 2013, Az: 13 K 101/11

Leitsätze

NV: Der Anspruch auf Förderung gemäß dem FördG für einen vollzogenen Anschaffungsvorgang im Privatvermögen entfällt nicht rückwirkend, wenn der zugrunde liegende Erwerb wegen einer Leistungsstörung rückgängig gemacht wird.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz (FöGbg) mit steuerlicher Rückwirkung entfallen sind infolge der Rückabwicklung des zugrunde liegenden Kaufvertrags.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden im Streitjahr (1993) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger erwarb 1995 mehrere Grundstücke im Fördergebiet, die vom Verkäufer mit 33 Reihenhäusern bebaut werden sollten. Die Gebäude wurden bis Ende 1996 errichtet und dem Kläger übergeben. In der Folgezeit vermietete der Kläger die Häuser und erzielte daraus bis zum Jahr 2000 Einkünfte.
- 3 In seiner Einkommensteuererklärung für 1995 nahm der Kläger eine Sonderabschreibung auf den Kaufpreis in Anspruch. Der daraus resultierende Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurde größtenteils gemäß § 10d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in das Streitjahr 1993 zurückgetragen und minderte dort die Einkommensteuer in erheblichem Umfang.
- 4 Nachdem der Veräußerer dem Kläger das Eigentum an den Grundstücken nicht verschaffen konnte, machte der Kläger Schadenersatz wegen Nichterfüllung geltend. Der Kaufvertrag wurde 2000 gemäß § 326 des Bürgerlichen Gesetzbuchs rückabgewickelt. Den Kaufpreis erhielt der Kläger von einem Kreditinstitut zurück, welches sich im Auftrag des Verkäufers für die Rückzahlung des Kaufpreises verbürgt hatte.
- 5 Nach einer Außenprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zunächst den Einkommensteuerbescheid für 2000 wegen der Rückabwicklung des Kaufvertrags in der Weise, dass er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung u.a. um die 1995 gewährte Sonderabschreibung (abzüglich Nebenkosten) erhöhte. Im Klageverfahren gegen diesen Bescheid machte das FA die Änderung rückgängig, nachdem das Finanzgericht (FG) die Vollziehung des Änderungsbescheids ausgesetzt hatte (Beschluss des FG München vom 10. Februar 2010 13 V 3809/09, juris). Die Beteiligten erklärten daraufhin den Rechtsstreit wegen Einkommensteuer 2000 in der Hauptsache für erledigt.
- 6 Mit Bescheid vom 25. Oktober 2010 änderte das FA nun den Einkommensteuerbescheid für 1995 gemäß § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung und erhöhte dort die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die Sonderabschreibung von 7.117.950 DM. Die Änderung wirkte sich auf die Höhe der Einkommensteuer für 1995 nicht aus, führte jedoch zum weitgehenden Wegfall des Verlustrücktrags und zur Erhöhung der Einkommensteuer für 1993 (Bescheid vom 25. Oktober 2010, geändert gemäß § 10d Abs. 1 EStG).
- 7 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat das FG der Klage stattgegeben und die Einkommensteuer für 1993 antragsgemäß herabgesetzt.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

- 9 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Das FG hat zur Begründung u.a. ausgeführt, der Einkommensteuerbescheid für 1993 hätte nicht geändert werden dürfen, weil sich die Höhe der nicht ausgeglichenen Verluste im Jahr 1995 nicht rückwirkend vermindert habe. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr 1995 hätten vorgelegen und seien nicht rückwirkend entfallen. Der Kläger habe die Reihenhäuser angeschafft, da das wirtschaftliche Eigentum auf ihn übergegangen sei. Der Einkommensteuerbescheid für 1993 sei auch nicht deshalb zu ändern, weil das FA in dem bestandskräftig gewordenen, geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um den Betrag der Sonderabschreibung erhöht hat. Dieser Festsetzung komme für den Streitzeitraum keine Bindungswirkung zu.
- 13 2. Diese Ausführungen halten den Angriffen der Revision stand.
- 14 a) Zu Recht hat das FG im Streitjahr (1993) darüber entschieden, ob sich die Besteuerungsgrundlagen 1995 infolge eines materiell zurückwirkenden Ereignisses geändert haben. Über das Bestehen eines Verlusts wird nicht in dem Jahr entschieden, in dem er entstanden ist, sondern in dem sich der Verlustrücktrag auswirkt (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Senatsurteil vom 27. Januar 2010 IX R 59/08, BFHE 228, 301, BStBl II 2010, 1009, m.w.N.). Der geänderte Einkommensteuerbescheid für 1995, mit dem der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung um die Fördergebietsabschreibung (bestandskräftig) erhöht worden ist, entfaltet insofern keine Bindungswirkung für das Streitjahr.
- 15 b) Ebenfalls zutreffend hat das FG erkannt, dass der im Jahr 1995 durch die Inanspruchnahme der Fördergebietsabschreibung entstandene Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht infolge der Rückabwicklung des Kaufvertrags vermindert worden ist. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz sind hierdurch nicht rückwirkend entfallen.
- 16 aa) Ob ein Ereignis steuerlich zurückwirkt, richtet sich nach materiellem Recht (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Eine Sonderabschreibung nach § 4 Abs. 1 FöGbG konnte u.a. in Anspruch genommen werden für die Anschaffung eines abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsguts (§ 3 Satz 1 FöGbG). Die Anschaffung musste vor dem 31. Dezember 1998 vollzogen sein (Senatsurteil vom 20. Januar 2009 IX R 9/07, BFHE 224, 248, BStBl II 2009, 471). Erforderlich, aber auch ausreichend war der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Senatsurteil vom 15. Dezember 2009 IX R 9/08, BFH/NV 2010, 1099, m.w.N.). Dabei war --anders als im betrieblichen Bereich-- die Förderung von Anschaffungen im Privatvermögen nicht an eine Haltefrist geknüpft.
- 17 bb) Daraus ergibt sich, dass der Anspruch auf Förderung gemäß dem Fördergebietsgesetz für einen vollzogenen Anschaffungsvorgang im Privatvermögen nicht mit steuerlicher Wirkung entfällt, wenn der zugrunde liegende Erwerb wegen einer Leistungsstörung rückgängig gemacht wird. Ein auf den Anspruch zurückwirkendes Ereignis hat der Senat dementsprechend bei der Rückabwicklung eines Bauvertrags nur angenommen, solange der Erwerb noch nicht vollzogen war (BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 13/07, BFH/NV 2009, 1801). Die mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums vollzogene Anschaffung muss dem Fall gleichgestellt werden, dass das zivilrechtliche Eigentum übergegangen ist und mit zivilrechtlicher Rückwirkung wieder verloren geht. Auch in diesem Fall entfallen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nicht. Das Ergebnis wird auch durch die Erwägung gestützt, dass der Förderzweck mit der Herstellung oder Anschaffung der Wirtschaftsgüter erreicht ist, im Streitfall mit der Errichtung der Gebäude und deren Vermietung durch den Kläger ab 1997.
- 18 c) Nach diesen Maßstäben hat das FG ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Anschaffung im Streitfall mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zum 1. Januar 1997 vollzogen war und dass die Rückabwicklung des Kaufvertrags die Fördervoraussetzungen nicht rückwirkend beseitigt hat.

- 19** aa) Dem steht nicht entgegen, dass der BFH für die Anwendung des § 4 Abs. 2 FöGbG ein rückwirkendes Ereignis angenommen hat, wenn die Vertragsparteien den vorläufig bemessenen Kaufpreis einverständlich herabsetzen (BFH-Urteil vom 6. März 2007 IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456). Entscheidend kam es insofern darauf an, dass die Höhe der Anschaffungskosten bis zur endgültigen Festlegung des Kaufpreises noch nicht feststand. Im Streitfall stand die Höhe der Anschaffungskosten hingegen fest, und der Kläger hatte den Kaufpreis auch entrichtet.
- 20** bb) Ebenfalls ohne Erfolg verweist das FA im vorliegenden Zusammenhang auf das Senatsurteil vom 27. Juni 2006 IX R 47/04 (BFHE 214, 267, BStBl II 2007, 162). Ob die Rückabwicklung eines Anschaffungsgeschäfts den Tatbestand der Veräußerung i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt, richtet sich allein nach dieser Vorschrift und hat keine Bedeutung für die Frage, ob der einmal erfüllte Fördertatbestand nach dem Fördergebietsgesetz rückwirkend wieder entfällt.
- 21** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de