

Urteil vom 06. Mai 2014, IX R 40/13

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

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. August 2013, Az: 9 K 252/11

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).

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Höhe eines Gewinns 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 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war Eigentümer eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks. Er hatte dieses mit Vertrag vom 20. Dezember 1996 erworben und mit Vertrag vom 5. April 2004 wieder veräußert. Die Anschaffungskosten betragen 150.401 €. Der Veräußerungspreis betrug 150.000 €. Der Kläger erzielte seit Erwerb des Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für das Objekt machte der Kläger Sonderabschreibungen und Absetzungen für Abnutzungen (AfA) in nachfolgender Höhe geltend:

- 3 § 4 des Fördergebietsgesetzes (FöGbG) 71.995 €

Regel-AfA 1997	1.270 €
Regel-AfA 1998	3.051 €
Regel-AfA 1999	3.051 €
Regel-AfA 2000	3.051 €
Regel-AfA 2001	3.051 €
Regel-AfA 2002	3.052 €

Regel-AfA 2003	3.052 €
Regel-AfA 2004	<u>762 €</u>
AfA gesamt	92.335 €

4 Am 31. März 1999 betrug der Wert des Grundstücks mitsamt Gebäude 150.000 €.

5 In der Anlage zur Einkommensteuererklärung 2004 ermittelten die Kläger zunächst einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 91.596 €, den sie wie folgt ermittelten:

6	Veräußerungspreis	150.000 €
	./. Anschaffungskosten	<u>150.401 €</u>
	=	./. 401 €
	+ Sonderabschreibung FöGbG	71.995 €
	+ Lineare AfA 1997-2001	13.474 €
	+ Lineare AfA 2002-2003	6.104 €
	+ Lineare AfA 2004	<u>762 €</u>
	= Gewinn vor Veräußerungskosten	91.934 €
	./. Veräußerungskosten	<u>337 €</u>
	= Einkünfte nach § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG)	91.596 €

7 Die Kläger waren der Auffassung, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 39 Satz 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (StEntlG 1999/2000/ 2002, BGBl I 1999, 402) falle, weil zum Zeitpunkt der Veräußerung die vor 1999 geltende Spekulationsfrist von zwei Jahren bereits abgelaufen gewesen sei. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) legte gleichwohl den vollen Veräußerungsgewinn in Höhe von 91.596 € der Besteuerung zugrunde.

8 Im daraufhin von den Klägern geführten Einspruchsverfahren beantragten die Kläger aufgrund 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) die Aufteilung des Gewinns aus dem privaten Veräußerungsgeschäft nach den tatsächlichen Wertverhältnissen gemäß dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Dezember 2010, BStBl I 2011, 14. Der fiktive Wertzuwachs in Gestalt der Sonderabschreibungen und AfA sei zeitlich den Zeiträumen zuzuordnen, in denen sie tatsächlich bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden seien. Daraus folge ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von 14.753 €.

9 Das FA forderte die Kläger daraufhin auf, den tatsächlichen höheren Wertzuwachs für den Zeitraum zwischen Anschaffung des Grundstücks und dem Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 nachzuweisen. Nachdem die Kläger darauf hingewiesen hatten, dass hier tatsächlich ein Veräußerungsverlust entstanden war und die Wertsteigerung ausschließlich auf der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und AfA beruht habe, wurde ihr Einspruch teilweise als unbegründet zurückgewiesen. In der Einspruchsentscheidung setzte das FA den Veräußerungsgewinn mit 62.451 € an. Dabei teilte es den Veräußerungsgewinn wie folgt auf:

10	Zeitraum	Wertzuwachs
	Gesamtbesitzzeit = 88 Monate	91.596 €

Zeitraum vor dem 31. März 1999 = 28 Monate	29.145 €	steuerfrei
1. April 1999 bis 5. April 2004 = 60 Monate	62.451 €	steuerpflichtig

- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1840 veröffentlichten Entscheidung größtenteils statt. Die AfA und Sonderabschreibungen sind nach Ansicht des FG den Zeiträumen konkret zuzuordnen, in denen sie steuerlich berücksichtigt worden sind. Die Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 habe zur Folge, dass für die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns auf die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 am 31. März 1999 abzustellen sei. Zu diesem Zeitpunkt habe sich der Wert des Objekts auf 150.000 € belaufen. Dieser Wert sei realistisch und angemessen, da anhand der von den Klägern vorgelegten Grundstücksmarktberichte für 1999 und 2004 im Zeitraum 1999 bis 2004 bei den durchschnittlichen Verkaufspreisen für freistehende Ein-/Zweifamilienhäuser keine Wertschwankungen zu verzeichnen gewesen seien. Aus diesem Grunde sei davon auszugehen, dass keine Wertsteigerung in dem Zeitraum ab dem 1. April 1999 stattgefunden habe. Eine lineare Verteilung der AfA und Sonderabschreibungen sei nicht vorzunehmen, da sie der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 127, 1, BStBl II 2011, 76 widerspreche. Danach seien die 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. Hätte der Kläger nach Ablauf der alten Spekulationsfrist von zwei Jahren das Grundstück am 30. März 1999 veräußert, so hätten die bis dahin gewährten Sonderabschreibungen und AfA in Höhe von insgesamt 77.078,47 € gemäß des damaligen § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG die Anschaffungskosten/Herstellungskosten gemindert, d.h. der entsprechende Veräußerungsgewinn wäre im Streitfall entsprechend erhöht --aber nicht steuerbar-- gewesen. Die im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks entstandenen Werbungskosten in Höhe von 337,78 € seien anteilig zu berücksichtigen.
- 12** Mit seiner Revision bringt das FA vor, das FG habe den Veräußerungsgewinn unzutreffend ermittelt. Aus § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG ergebe sich kein Hinweis auf eine Zuordnung der in Anspruch genommenen AfA und Sonderabschreibungen zu den Zeiträumen, in denen sie tatsächlich gewährt worden und sich steuerlich ausgewirkt hätten. Die zeitanteilige Berücksichtigung der AfA "pro rata temporis" stelle sich als die allein zulässige Gesetzesinterpretation dar. Die Entscheidung des BVerfG erkenne an, dass sich die Ermittlung des steuerbaren Veräußerungsgewinns als schwierig erweisen könne und lasse daher eine typisierende Aufteilung nach dem Verhältnis der Besitzzeiten zu, wenn zugleich die Möglichkeit bestehe, eine andere Aufteilung des Wertzuwachses konkret nachzuweisen. Da Gebäude regelmäßig einem linearen Wertverzehr unterlägen, sei es folgerichtig, die Aufteilung der in Anspruch genommenen AfA-Beträge auch linear vorzunehmen. Zudem hätten Sonderabschreibungen nur die Wirkung einer Steuerstundung, indem die Wirkungen der AfA nach vorn gezogen würden, um dem Steuerpflichtigen einen steuerlichen Anreiz für Investitionen zu geben. Der Vorteil werde in späteren Zeiträumen dadurch wieder ausgeglichen, dass nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nur noch geminderte AfA-Beträge geltend gemacht werden könnten.
- 13** Das FA beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 21. August 2013 9 K 252/11 aufzuheben.
- 14** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.
- 15** Sie weisen darauf hin, dass hinsichtlich der Immobilie unstreitig bis zum 31. März 1999 kein Wertzuwachs eingetreten sei. Auch könne aus dem BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 14 nicht gefolgert werden, dass Sonderabschreibungen bei der Aufteilung der steuerbaren und der nicht steuerbaren Gewinnanteile nicht in dem Zeitraum berücksichtigt werden, in dem sie tatsächlich in Anspruch genommen worden sind. Zwar sei es zutreffend, dass Sonderabschreibungen eine Steuerstundung bewirkten. Dies gelte aber nur, wenn es nicht zur Veräußerung des Wirtschaftsguts nach Ablauf der Spekulationsfrist komme.

Entscheidungsgründe

- 16** II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

- 17** 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.). Weiter hat es zutreffend in Abweichung der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung die vom Kläger vorgenommene Sonderabschreibung dem Zeitraum bis zum 31. März 1999 und insoweit dem nicht steuerbaren Zeitraum zugeordnet (2.). Auf die vom FG aufgeworfene Frage, ob die Veräußerungskosten in vollem Umfang dem nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerungsgewinn zuzurechnen oder zwischen der nicht steuerbaren Wertsteigerung und dem steuerbaren Veräußerungsgewinn aufzuteilen sind, kommt es aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht an (3.).
- 18** 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.
- 19** 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 unstrittig, 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 Dezember 1996 erworben und mit Vertrag vom 5. April 2004 innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist wieder veräußert.
- 20** 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).
- 21** 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 unstrittig 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.
- 22** 2. 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 des Klägers 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 der Vornahme 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 des Klägers 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 des Klägers 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 20. Dezember 1998 geendet hatte, mithin der Kläger 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 der Kläger nach Ablauf der alten Spekulationsfrist von zwei Jahren am 21. Dezember 1998 das Grundstück bis zum 30. März 1999 veräußert, so hätten die bis dahin gewährten Sonderabschreibungen und AfA in Höhe von 77.078 € 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 15.256 € 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 für den Zeitraum vom 20. 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; 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. BVerfG-Beschlüsse 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; Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Dezember 2013 IX R 46/02, BFHE 204, 228, BStBl II 2004, 284, unter B.III.2.d und 4.b; FG Münster 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. Die Auffassung 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 sind 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 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Oktober 2013 8 K 3145/11, juris, unter 1.c).
- 31** 3. Ob das FG die Veräußerungskosten in vollem Umfang dem nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerungsgewinn hätte zurechnen müssen oder die Veräußerungskosten zutreffend zwischen der nicht steuerbaren und der steuerbaren Wertsteigerung aufgeteilt hat (a), kann hier offenbleiben. Denn dies wirkt sich aus verfahrensrechtlichen Gründen im hier anhängigen Revisionsverfahren 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 in Höhe von 337 € in vollem Umfang oder nur anteilig zu berücksichtigen sind. Das 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. Die Finanzverwaltung vertrat in dem BMF-Schreiben vom 20. Dezember 2010 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) Zwar führt eine Aufteilung nach den Grundsätzen der Finanzverwaltung zu einem höheren Ansatz der Veräußerungskosten bezogen auf den steuerbaren Teil ($60/88 \times 337,78 \text{ €} = 230,30 \text{ €}$). Die Kläger haben im Revisionsverfahren lediglich beantragt, die Revision zurückzuweisen. Die Kläger selbst haben keine (Anschluss-)Revision eingelegt, so dass neben der Zurückweisung der Revision eine weitergehende Entscheidung zu ihren Gunsten nicht möglich ist (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 77).
- 34** 4. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

