
Datum: 30.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 6927/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1130.1K6927.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Rechtsstreits.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob Sonderabschreibungen des Gebäudes auf einem Grundstück im Fördergebiet nach vollständiger Rückabwicklung des Kaufvertrages als Steuervergünstigung beim Kläger verbleiben können. 1 2
- Der Kläger ist Immobilienkaufmann mit gewerblichen Einkünften als Makler, sowie Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. 3
- Durch notariellen Vertrag vom 23.12.1997 erwarb der Kläger das mit alter Substanz (Mehrfamilienhaus) bebaute Grundstück in H, K-Straße zum Preis von 810.000,-- DM. Der Kaufpreis gliederte sich in die Anteile von 150.000,-- DM für Grundstück und Altbausubstanz, und 660.000,-- DM für Bauleistungen, die von den Veräußerern an dem Objekt erst noch erbracht werden sollten. Hierfür vereinbarten die Parteien Ausführungsfristen zum 30.06.1998 (Bezugsfertigkeit) bzw. 30.09.1998 (Außenanlagen). Der Kläger erklärte gemäß Ziffer 2.7 des Kaufvertrages ("Anzahlung"), dass er bis zum 30.12.1997 unabhängig von den bis dahin fälligen Kaufpreistraten den Gesamtkaufpreis anbezahlen werde. Der Notar wies darauf hin, dass die Verkäufer eine derartige Leistung im Hinblick auf die Bestimmungen der Makler- und Bauträgerverordnung (MaBV) nicht verlangen dürften. Der Kläger erklärte hierzu, dass er sich dennoch zu dieser Leistung verpflichtete. Die Verkäufer ihrerseits verpflichteten sich, dem Käufer Zug um Zug mit dieser Zahlung eine selbstschuldnerische Bürgschaft, die § 7 MaBV entsprechen müsse, zu übergeben, durch die sämtliche Rückzahlungs- und 4

Schadensersatzansprüche des Käufers bezüglich des vor Fälligkeit bezahlten Betrages für den Fall der Nichtausführung des Bauvorhabens oder dessen Steckenbleibens über länger als 8 Wochen gesichert würden. Die Verkäufer sollten ab Hinterlegung der Bürgschaftsurkunde zur Verfügung über den vom Käufer geleisteten Kaufpreis berechtigt sein. Als Tag der Übergabe wurde der Monatsletzte vereinbart, der auf die Kaufpreiszahlung folgte.

Am 30.12.1997 überwies die Bank F der Bank L auf das Kaufpreisabwicklungskonto der Veräußerer den Kaufpreis von 810.000,-- DM, nachdem der Kläger seinerseits am 23.12.1997 bei der Bank F ein entsprechendes Darlehen aufgenommen hatte. Die Bank F teilte der Bank L am 30.12.1997 mit, den Kaufpreis lediglich als Treuhandzahlung zu leisten, wobei über den Kaufpreis lediglich verfügt werden dürfe, wenn verschiedene Auflagen erfüllt seien. Sie verlangte die Bestätigung der zu ihren Gunsten durch den Kläger abgetretenen Forderungen und Ansprüche in Bezug auf die unter Ziffer 2.7 des Kaufvertrages vereinbarte Sicherungsbürgschaft der Bank der Veräußerer sowie die Abtretung der zu Gunsten der Bank L im Grundbuch eingetragenen Grundschuld. Noch im Dezember 1997 stellten die Veräußerer durch ihre Bank L die geforderte Bürgschaft; eine Auszahlung des Kaufpreises an sich erlangten die Veräußerer dennoch nicht, und zwar zu keinem Zeitpunkt. Der Kläger wurde trotz Auflassungsvormerkung zu seinen Gunsten nie als Eigentümer im Grundbuch eingetragen.

5

Mit seiner am 12.01.1999 beim Finanzamt eingegangenen Einkommensteuererklärung reichte der Kläger für das Objekt K-Straße in H eine Anlage V ein, mit der er eine Anschaffung des Objektes am 30.12.1997 und die Fertigstellung am 30.12.1998 erklärte. Der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Erstbescheid vom 01.06.1999 berücksichtigte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 304.458,-- DM, darin antragsgemäß enthalten eine Sonderabschreibung in Höhe von 264.400,-- DM für das Objekt K-Straße in H gemäß § 3 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 des Fördergebietsgesetzes (FördG). Die in der Anlage zum Bescheid gestellten Fragen zum Objekt in H beantwortete der Kläger dahingehend, wegen erheblicher Vertragsverletzungen sei er vom Vertrag zurückgetreten bzw. lasse die Konsequenzen eines solchen Rücktritts auch wegen seiner steuerlichen Auswirkungen prüfen. Ein Verlustrücktrag aus der Veranlagung für 1998 nach 1997 (Streitjahr) führte am 14.06.1999 zur Änderung des Bescheides vom 01.06.1999, wobei allerdings der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen blieb.

6

Das Jahr 1998 verstrich, ohne dass eine Freistellung des Kaufpreises zu Gunsten der Veräußerer erfolgte. Zwar akzeptierte deren Bank L unter dem 08.10.1998 die von der Bank F des Klägers mit Schreiben vom 29.09.1998 modifizierten Auflagen für die (endgültige) Auszahlung des Kaufpreises an die Veräußerer, eine Auszahlung an sie erfolgte jedoch nicht. Die Veräußerer wiederum hielten die vereinbarten Ausführungsfristen für die Bauleistungen nicht ein, auch nicht auf Nachfristsetzungen des Klägers vom 30.11.1998 zum Jahresende. Die Fertigstellung erfolgte erst im Jahre 1999 (so der Kläger persönlich an Amtsstelle am 24.01.2000; die Gebäudeabnahme erfolgte am 15.01.1999 mit der Feststellung bestimmter Mängel und Restarbeiten, die bis zum 19.02.1999 zu beheben bzw. zu beenden waren, vgl. Bl. 99 der Akte).

7

Schon am 20.11.1998 hatte der Kläger einen Mietvertrag mit Herrn S geschlossen, der zum 01.02.1999 beginnen sollte. Ab diesem Zeitpunkt, und zwar bis in das Jahr 2000 hinein, erzielte der Kläger Netto-Mieteinnahmen in Höhe von 11.715,-- DM (Bl. 86 der Akte) während er gleichzeitig die Verwaltung übernommen hatte, die laufenden Grundstückskosten trug und auch eine Gebäudeversicherung abschloss (Bl. 167 der Akte). Der Verwaltungsvertrag vom

8

24.06.1998 zum Objekt in H liegt im Entwurf vor (Bl. 91 der Akte).

Die bei der Abnahme am 15.1.1999 ausstehenden Restarbeiten hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung dahingehend erläutert, dass überhaupt nur 2 von 4 Wohnungen bezugsfertig geworden seien. Ein von ihm beauftragter Gutachter habe den Umfang der ausstehenden Restarbeiten auf über 300 TDM beziffert. 9

Am 29.03.1999 erklärte der Kläger den Rücktritt vom Kaufvertrag und zog am 20.04.1999 – aufgrund der erbrachten Bürgschaft – den vollen Kaufpreis wieder ein (Bl. 68 d.A.). Im Termin zur mündlichen Verhandlung hat der Kläger den vollständigen Rückfluss der Anzahlung bestätigt. Dieser sei auf seinen Wunsch hin von der Bank F. am 20.04.1999 erwirkt worden. 10

Eine Schadensersatzklage des Klägers gegen die Veräußerer wegen Nicht- bzw. Schlechterfüllung des "kombinierten Kauf- und Bauvertrages" vom 23.12.1997 wies das Landgericht G am 27.01.2000 als unbegründet ab. Dem Schadensersatzanspruch des Klägers stehe entgegen, dass er selbst nicht dafür gesorgt habe, dass den Veräußerern der Kaufpreis vertragsgemäß (Ziffer 2.7. des Kaufvertrages) zugeflossen sei. Die Veräußerer hätten durch die Gestellung der kaufvertraglich vereinbarten Sicherungsbürgschaft die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass die Kaufpreiszahlung an sie freigegeben werde. Der Kläger müsse sich zurechnen lassen, dass die Bank F den Kaufpreis zu keinem Zeitpunkt freigegeben habe, offenbar, um das Darlehensgeschäft mit dem Kläger stärker abzusichern. Diese zusätzlichen Hürden für die Kaufpreisfreigabe seien mit Ziffer 2.7 des Kaufvertrages nicht zu vereinbaren. Seine Berufung hiergegen hat der Kläger später zurückgenommen (Blatt 235 d. A.). 11

Nachdem das Finanzamt vom Urteil des Landgerichts G erfahren hatte, änderte es am 03.05.2001 erneut den Einkommensteuerbescheid für 1997, indem nunmehr die Sonder-AfA rückgängig gemacht wurde. Gegen den Änderungsbescheid erfolgte am 15.05.2001 der Einspruch, der zunächst ruhte. Am 31.10.2001 schloss der Kläger mit den Veräußerern einen weiteren notariellen Vertrag, mit dem einvernehmlich der Kaufvertrag vom 23.12.1997 mit schuldrechtlicher und wirtschaftlicher Wirkung von Anfang an aufgehoben wurde. Als Gegenleistung verpflichtete der Kläger sich, in drei Raten einen Betrag von 150.000,-- DM an die Veräußerer zu zahlen. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom 19.11.2002 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers gegen den Änderungsbescheid vom 03.05.2001 als unbegründet zurück. Das FA habe die Sonderabschreibung auf das Gebäude in H zutreffend rückgängig gemacht, da im Jahre 1999 der Kaufpreis vollständig zurückgezahlt worden sei. Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz setze jedoch zwingend den späteren Vollzug des Anschaffungsgeschäftes voraus, welches hier rückgängig gemacht worden sei. Selbst wenn der Kläger wirtschaftlicher Eigentümer geworden sei, stehe der Gewährung der beantragten Sonderabschreibung das Urteil des Bundesfinanzhofs IX R 51/01 vom 28.06.2002 entgegen. Auf die sonstigen Gründe der abweisenden Einspruchsentscheidung wird verwiesen. 13

Mit seiner Klage macht der Kläger geltend, am 30.12.1997 den Kaufpreis vertragsgemäß in voller Höhe angezahlt zu haben. Als zivilrechtlicher Eigentümer sei er zwar nicht im Grundbuch eingetragen worden, doch sei er wirtschaftlicher Eigentümer geworden. Dies folge aus der tatsächlichen Vermietung, der Tragung der laufenden Grundstückskosten (3-seitige Übersicht) sowie dem Abschluss einer Gebäudeversicherung und eines Verwaltervertrages. Hierzu legt der Kläger im Klageverfahren verschiedene Unterlagen vor, auf deren Inhalt verwiesen wird. Weiterhin vertritt der Kläger die Ansicht, dass er sehr wohl alles getan habe, 14

damit die Veräußerer über den Kaufpreis verfügen konnten. Durch Anzahlung und Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums sei die für die Fördermaßnahmen nach dem Fördergebietsgesetz vorausgesetzte Anschaffung und Verwendung des Wirtschaftsguts in einkommensteuerlich relevanter Hinsicht erfolgt, so dass der Klage stattgegeben werden müsse.

Der Kläger beantragt,

1. den Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 03.05.2001 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.11.2002 dahingehend zu berücksichtigen, dass die Einkommensteuer für 1997 auf 41.251,-- DM herabgesetzt wird,
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen;
3. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

Klageabweisung

aus den Gründen seiner Einspruchsentscheidung vom 19.11.2002.

Das Urteil des Landgerichts G vom 16.3.2000 bestätige nachdrücklich, dass der Kläger am Grundstück K-Straße 15 in H weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum erlangt habe; insbesondere werde darin bestätigt, dass die Veräußerer über den als Treuhandzahlung geleisteten Kaufpreis in Höhe von 810.000,-- DM in Folge der vom Kläger bzw. dessen Kreditinstitut damit verbundenen Auflagen niemals hätten verfügen können. Auch der Umstand, dass der Kläger im Rahmen des vorbezeichneten Rechtsstreits die Aufrechnung der von ihm zunächst vereinnahmten Mieteinnahmen mit dem von ihm geltend gemachten Schadensersatzanspruch erklärte, bestätige, dass die Nutzungsrechte an der Immobilie niemals auf den Kläger übergegangen seien. Der notarielle Übertragungsvertrag vom 23.12.1997 sei auch nicht durch Regelungen ergänzt worden, die dem Kläger die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums ermöglicht hätten. Zur Erlangung wirtschaftlichen Eigentums müsse eine gesicherte Rechtsposition vorliegen, die den wirtschaftlichen Eigentümer in der Lage versetzt, den zivilrechtlichen Eigentümer von der Nutzung des Grundstücks auszuschließen. Im vorliegenden Fall sei die Nutzung des Grundstücks durch den Kläger allenfalls unverbindlich geduldet worden.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet; zu Recht hat der Beklagte mit den angefochtenen Änderungsbescheid die Sonderabschreibung rückgängig gemacht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Fördergebietsgesetz (FördG) können Steuerpflichtige für begünstigte Investitionen i. S. der §§ 2 und 3 FördG, die im Fördergebiet durchgeführt werden, Sonderabschreibungen nach § 4 FördG vornehmen. Hierzu zählen auch Sonderabschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten (§ 4 Abs. 2 FördG; § 4 Abs. 1 S. 5 FördG). Hierdurch soll es Investoren ermöglicht werden, Sonderabschreibungen nach dem FördG vor Abschluss der Investitionen in Anspruch zu nehmen (BT-Drucks. 12/219, S. 40). Unter dem in § 4 FördG verwendeten Begriff "Anzahlungen" werden Vorleistungen auf ein zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehendes Anschaffungsgeschäft verstanden (vgl. BFH-Urteil vom 28.6.2002 IX R 51/01, BStBl II 2002, 758).

§ 4 FördG ist allerdings kein selbständiger Begünstigungstatbestand; er regelt lediglich die Bemessungsgrundlage für Sonderabschreibungen, setzt also die Erfüllung der Tatbestände der §§ 1 bis 3 FördG und damit zugleich voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft wird (BFH-Urteil IX R 7/01 vom 29.6.2004; BFH/NV 2004, 1408-1410, m. w. N.). Wenn – wie hier – gleichzeitig mit dem Kaufvertrag für den Altbau mit dem Verkäufer die Modernisierung bzw. Sanierung vereinbart worden ist (Begünstigungszweck; vgl. BFH, a. a. O.), wird der Investor als Käufer der Modernisierungsarbeiten angesehen, so dass von einer geplanten Anschaffung auszugehen ist (Fleischmann in Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 43 zu § 7 a EStG, m. w. N.).

Eine Anzahlung ist auch nicht automatisch nur deshalb als willkürlich einzustufen, weil das Wirtschaftsgut im darauffolgenden Jahr noch nicht fertig, bzw. nicht geliefert wird (BFH-Beschluss vom 16.7.2003, Az. IX B 60/03, BStBl II 2003, 945). Vielmehr begünstigt das FördG die volle Vorauszahlung des Kaufpreises als "Anzahlung auf Anschaffungskosten" jedenfalls dann, wenn – wie hier – die Voraussetzungen des § 7 MaBV vorliegen (BFH-Urteil vom 14.1.2004 Az. IX R 33/03 BStBl II 2004, 750). Die vereinbarte Zahlungsweise war deshalb rechtlich möglich und nicht von vornherein missbräuchlich (BFH, a. a. O.). 25

Anhaltspunkte für eine missbräuchlich vereinbarte Vorauszahlung liegen im Streitfall nicht vor. 26

Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen auf Anzahlungen setzt aber in jedem Fall den späteren Vollzug des Anschaffungsgeschäfts voraus (BFH-Urteil vom 28.6.2002 IX R 51/01, BStBl II 2002, 758). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht schon dadurch gegeben, dass der Kläger eine zeitlang zwei von vier Wohnungen zur Erzielung von Mieteinkünften eingesetzt hat. Dabei kann dahinstehen, ob der relevante Vermietungszeitraum, der am 1.2.1999 begann, schon mit der Rücktrittserklärung am 29.3.1999 endete oder bis zum 5.6.2000 (Ende der Vermietungstätigkeit, vgl. Blatt 130 d. A.) anzusetzen wäre. Auch wenn der Kläger damit die Erfüllung des gesetzlichen Förderzwecks (Erzielung von Überschuss-Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) dokumentiert hat, bleibt doch festzustellen, dass er niemals wirtschaftlicher oder zivilrechtlicher Eigentümer geworden ist; der Anschaffungsvorgang ist vielmehr gescheitert, bevor der Kläger eine solche Rechtsstellung erlangen konnte. 27

Zwar ist dem Kläger zuzugeben, dass er am 30.12.1997 durch Überweisung des gesamten Kaufpreises auf das Kaufpreisabwicklungskonto der Veräußerer eine nach steuerlichen Maßstäben geglückte "Anzahlung auf Anschaffungskosten" in Höhe der vereinbarten Sanierungsaufwendungen geleistet hat. Denn er hat Vorleistungen auf ein zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehendes Anschaffungsgeschäft erbracht (BFH-Urteil vom 28.6.2002 a. a. O.). 28

Die Vermögensminderung war beim Kläger am 30.12.1997 eingetreten, auch wenn die Zahlung seiner Bank auf das Kaufpreisabwicklungskonto der Veräußerer nur zu treuen Händen erfolgte, mit Auflagen an die Empfängerbank versehen war und der Betrag den Veräußerern nie freigegeben wurde (BFH-Urteil vom 24.08.2004 IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49-50). Trotz des Umstandes, dass es der Bank am 20.4.1999 gelang, den gesamten Betrag zurück zu holen, geht der Senat zugunsten des Klägers davon aus, dass er seine wirtschaftliche Verfügungsmacht über den geleisteten Geldbetrag am 30.12.1997 zunächst verloren hatte (BFH, a. a. O., m. w. N.). 29

Die steuerlich geglückte Anzahlung und tatsächliche Vermietung begründeten jedoch kein wirtschaftliches Eigentum am Kaufobjekt, so dass es nie zur Anschaffung kam. 30

- Gemäß § 9 a EStDV ist das Jahr der Anschaffung das Jahr der "Lieferung". Ein Grundstück wird "geliefert" in dem Zeitpunkt, in dem Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren des Kaufobjekts auf den Erwerber übergehen (BFH-Urteil vom 8.9.2005 IV R 52/03, BStBl II 2006, 128 f.; v. 29.6.2004, a. a. O.; vom 28.6.2002, a. a. O.; FG München, Beschluss 13 V 445/99 vom 14.4.1999 EFG 1999, 780-781 n. w. N.). In diesem Zeitpunkt geht regelmäßig auch das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber über (BFH-Urteil vom 24.3.2006 III R 6/04, BFH/NV 2006, 1589 – 1591). 31
- Gemäß § 3.1 des Kaufvertrages sollte der Monatsletzte, der auf die Kaufpreiszahlung folgte, Tag der Übergabe sein. Damit sollten Besitz, Nutzen, Lasten, Gefahren und Abgaben aller Art auf den Kläger übergehen. Zur zivilrechtlichen Erfüllung einer Zahlungsverpflichtung durch Überweisung gehört allerdings – im Gegensatz zum oben beschriebenen steuerlichen Abflussprinzip –, dass die Buchung zugunsten des Empfängerkontos "endgültig" sein muss; dass ist der Fall, wenn die Bank die Daten der Gutschrift zur vorbehaltlosen Bekanntgabe an den Empfänger bereitgestellt hat; es muss "Abrufpräsenz" bestehen (Palandt, 66. Aufl. 2007, Rz. 9 zu § 362 BGB, m. w. N.). Mit anderen Worten: Erfüllung einer Zahlungsverpflichtung durch Banküberweisung tritt ein, wenn der Empfänger vorbehaltlos über den geleisteten Betrag verfügen kann. 32
- Diese Voraussetzung ist im Streitfall gerade nie erfüllt worden, so dass es zu einer zivilrechtlichen Übergabe des Grundstücks an den Kläger nie gekommen ist. Die tatsächliche Vermietung und Verwaltung von Teilen des Grundstücks für einige Zeit konnte keinen Übergang des Grundstücks und demzufolge auch keine Anschaffung und kein wirtschaftliches Eigentum begründen. 33
- Wirtschaftliches Eigentum ist dadurch gekennzeichnet, dass der wirtschaftliche Eigentümer gegenüber den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer eine auch rechtlich abgesicherte Position inne hat, die es ihm ermöglicht, diesen dauerhaft von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand auszuschließen, und dass dem wirtschaftlichen Eigentümer Substanz und Ertrag des Vermögensgegenstandes zuzurechnen sind (BFH-Urteil vom 25.4.2006 X R 57/04, BFH/NV 2006, 1819 – 1823). Die Ausübung der tatsächlichen Sachherrschaft würde nicht ausreichen, vielmehr müsste das rechtliche Eigentum in der Weise ausgehöhlt sein, dass dem rechtlichen Eigentümer kein Herausgabeanspruch zustünde oder dem Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung zukäme (BFH-Urteil vom 18.5.2006 III R 25/05, HFR 2006, 1083 – 1084). Eine solche Rechtsstellung hat der Kläger trotz Auflassungsvormerkung zu seinen Gunsten und trotz tatsächlicher Vermietung und Verwaltung des Grundstücks nie gehabt; er nutzte das Grundstück vielmehr als Fremdbesitzer (BFH v. 18.05.2006, a. a. O., m. w. N.). 34
- Wollte man entgegen der hier vertretenen Rechtsauffassung für den Übergang des Grundstücks den Zeitpunkt des Zahlungsabflusses auf seiten des Klägers (30.12.1997) ausreichen lassen, wäre bereits zu diesem Zeitpunkt die Anschaffung vollzogen worden mit der Folge, dass der Kläger ab diesem Zeitpunkt auch als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen wäre. 35
- Die rückwirkende Versagung der ursprünglich gewährten Sonderabschreibung wäre dennoch rechtmäßig. 36
- Zwar gebietet der Rechtsgedanke des § 38 AO, nach dem Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der steuergesetzliche Tatbestand verwirklicht ist, dass ein Sachverhalt grundsätzlich nicht mit steuerrechtlicher Wirkung rückwirkend gestaltet werden kann (Brockmeyer in Klein u.a., AO, Rz. 11 zu § 38 AO, m.w.N.). Bei laufend 37

veranlagten Steuern gilt wegen § 7 a Abs. 1 Satz 3 EStG zumindest für normale und erhöhte Absetzungen, dass Anschaffungskostenminderungen nicht auf den Anschaffungszeitpunkt zurückwirken, und eine AfA-Anpassung deswegen nur für die Zukunft erfolgen kann (Söffing, BB 1995, 2558 f., 2563). Das soll nach einzelnen Meinungen auch für die in § 4 FördG geregelten Sonderabschreibungen gelten (Söffing, a.a.O.); Herrmann/Heuer/Raupach, Anm. 43 zu § 7 a EStG), wenn die Anschaffungskostenminderung auf Leistungsstörungen beruht. Noch weiter geht das Ministerium der Finanzen Sachsen-Anhalt im Erlass vom 27.02.1996, 42 –S-1988-17 (DStR 1996, 468), wo es heißt, dass eine rückwirkende Versagung von Sonderabschreibungen dann nicht erfolgen dürfe, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks geworden sei. Eine spätere Vertragsaufhebung oder Rückgängigmachung des Kaufvertrages ändere an der einmal gewährten Sonderabschreibung nichts.

Dem ist die Rechtsprechung, soweit ersichtlich, bislang nicht gefolgt, wobei die Gerichte für die Bejahung der Rückwirkung von zwei unterschiedlichen Lösungsansätzen ausgehen, die im Streitfall jeweils für sich zur Klageabweisung führen. 38

Das Finanzgericht Berlin (Urteil vom 10.10.2002, Az.: 1 K 1285/00, EFG 2003, S. 406 f.) stellt entscheidend darauf ab, dass Anzahlungen auf Anschaffungskosten ihre Eigenschaft als Anzahlung verlieren, wenn das zugrundeliegende Anschaffungsgeschäft vollständig rückabgewickelt wird (NZB zurückgewiesen, vgl. BFH-Beschluss IX B 225/02 vom 14.04.2003, Juris). Gleichzeitig bejaht das Gericht die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. 39

Mit dem Finanzgericht Berlin ist der Senat der Meinung, dass der Begriff der Anzahlung ein Prognose-Element enthält insofern, dass der Charakter der Zahlung vom späteren Anschaffungsgeschäft abhängt; die Zahlung muss in Anschaffungskosten aufgehen. Wird die Anzahlung nach der Rücktrittserklärung zurückerlangt zumal in einem Zeitpunkt, in dem der Förderzweck nicht, jedenfalls nicht vollständig erfüllt ist, verliert die Zahlung ihren Charakter als Anzahlung. 40

Das Finanzgericht München (Urteil vom 07.10.2004, Az.: 5 K 4148/02, EFG 2005, S. 167; Revision eingelegt, Az.: BFH IX R 51/04) hat die durch Herabsetzung des Kaufpreises ausgelöste Änderung der Sonderabschreibung auf Anzahlungen nach § 4 FördG mit Hinweis auf § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO bestätigt. Auch dieses Gericht stellt die vorläufige Natur der Sonderabschreibung in den Vordergrund und stellt sich auf den Standpunkt, die spätere Herabsetzung des Kaufpreises sei als "Einmaltatbestand" i.S.d. Rechtsprechung des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 GrS 11/92, BStBl II 1993, 897 zu verstehen. 41

Auch dieser Auffassung schließt der erkennende Senat sich an, zumal im Streitfall nicht lediglich der Kaufpreis herabgesetzt, sondern der ganze Kaufvertrag rückabgewickelt wurde. 42

Der Senat hat gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO die Revision zugelassen, weil er den Fragen des Übergangs des Grundstücks und der Rückwirkung bei Sonderabschreibungen nach § 4 FördG grundsätzliche Bedeutung beimißt. 43

Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44
