Finanzgericht Münster, 4 K 1918/11 E

Datum:	21.06.2013
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 1918/11 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2013:0621.4K1918.11E.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 28.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.5.2011 wird dahingehend geändert, dass der Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften auf 4.904,- DM gemindert wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Aufteilung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Grundstücks in Bezug auf die vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) teilweise für verfassungswidrig erklärte Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei Jahren auf zehn Jahre. 2

Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten neben Arbeitslohn Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus der Vermietung mehrerer Grundstücke und aus Beteiligungen. 3

4

Mit notariellem Vertrag vom 3.12.1996 erwarb der Kläger das bebaute Grundstück J- Weg 1 in M-Stadt für 345.279,25 DM. Die Anschaffungskosten betrugen einschließlich Nebenkosten und anschaffungsnahen Aufwendungen 360.679,- DM. Der Kläger vermietete das Grundstück, bis er es mit notariellem Vertrag vom 1.9.1999 für 290.000,- DM veräußerte. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nahm er für das Gebäude im Anschaffungsjahr eine Sonderabschreibung nach § 4 des Fördergebietsgesetzes (FördG) in Höhe von 170.020,- DM und im Übrigen Regelabschreibungen vor.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 1999 teilte der Kläger dem Beklagten auf Nachfrage folgende Berechnung des Veräußerungsgewinns mit: 5

Anschaffungskosten 1996		360.679,- DM
§ 4 FördG	170.020,- DM	
Regel-AfA 1997	6.712,- DM	
Regel-AfA 1998	7.384,- DM	
Regel-AfA 1999	6.768,- DM	
AfA gesamt		190.884,- DM
„Buchwert“		169.795,- DM
Verkaufspreis		290.000,- DM
Differenz		120.205,- DM
Veräußerungskosten		172,- DM
Veräußerungsgewinn		**120.033,- DM**

6

Nach seiner Ansicht sei der Veräußerungsgewinn wegen der schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken jedoch steuerfrei zu stellen. Die Verhandlungen mit der Käuferin seien bereits vor Erlass der Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, mit dem die Spekulationsfrist für Grundstücke auf zehn Jahre verlängert wurde, aufgenommen worden. 7

Der Beklagte berücksichtigte im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für 1999 den vollen Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften. Das Verfahren über den hiergegen eingelegten Einspruch ruhte wegen der beim BVerfG anhängigen Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist (Aktenzeichen 2 BvL 2/04 und 2 BvL 13/05). 8

Nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 7.7.2010 entschieden hatte, dass die Verlängerung der Spekulationsfrist verfassungswidrig ist, soweit Wertsteigerungen bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 besteuert werden, legte der Beklagte in einem 9

geänderten Einkommensteuerbescheid einen geminderten Veräußerungsgewinn in Höhe von 18.222,- DM zugrunde. Diesen berechnete er wie folgt:

Zeitraum	**Wertzuwachs**	
3.12.1996 – 1.9.1999 = 32,935 Monate	120.033,- DM	
3.12.1996 – 31.3.1999 = 27,935 Monate	101.811,- DM	steuerfrei
1.4.1999 – 1.9.1999 = 5 Monate	18.222,- DM	steuerpflichtig

10

Den weiterhin aufrecht erhaltenen Einspruch wies der Beklagte als unbegründet zurück. Er verwies auf das zwischenzeitlich ergangene BMF-Schreiben vom 20.12.2010 (BStBl I 2011, 14), wonach die Aufteilung eines nach der Rechtsprechung des BVerfG teilweise steuerfreien und teilweise steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns grundsätzlich zeitanteilig vorzunehmen sei, soweit keine Anhaltspunkte für eine außergewöhnliche Wertsteigerung oder Wertminderung vorlägen. Den besonderen Wertverlusten sei bereits durch Gewährung der Sonderabschreibung nach § 4 FördG entsprochen worden.

11

Mit ihrer Klage tragen die Kläger vor, dass der Veräußerungsgewinn nicht aus einem Wertzuwachs, sondern aus der hohen Sonderabschreibung resultiere. Tatsächlich habe es gar keinen Wertzuwachs gegeben. Die Sonderabschreibung sowie die bis zum 31.3.1999 in Anspruch genommenen Regelabschreibungen seien dem steuerfreien Zeitraum zuzuordnen. Wäre das Grundstück vor dem 31.3.1999 verkauft worden, wäre folgender Veräußerungsgewinn entstanden:

12

Anschaffungskosten 1996		360.679,- DM
§ 4 FördG	170.020,- DM	
Regel-AfA 1997	6.712,- DM	
Regel-AfA 1998	7.384,- DM	
Regel-AfA 1999 anteilig bis 31.3.	1.692,- DM	
AfA gesamt		185.808,- DM
„Buchwert“ 31.3.1999		174.871,- DM
Verkaufspreis		290.000,- DM
Veräußerungsgewinn		**115.129,- DM**

13

In dieser Höhe sei der Gewinn steuerfrei zu belassen, da insoweit aufgrund der steuerlichen Entstrickung eine Vermögensposition vorliege, die entsprechend der Ansicht des BVerfG verfassungsrechtlichen Schutz genieße. Nur die Differenz zum gesamten

14

Veräußerungsgewinn (120.033,- DM) in Höhe von 4.904,- DM sei demnach steuerpflichtig.

Die Kläger beantragen sinngemäß, 15

den Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 28.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.5.2011 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften auf 4.904,- DM reduziert wird. 16

Der Beklagte beantragt sinngemäß, 17

die Klage abzuweisen, 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Er ist der Ansicht, dass die Kläger nicht nachgewiesen hätten, dass ein atypischer Wertzuwachs des Grundstücks überwiegend vor dem 31.3.1999 stattgefunden habe. Die Berücksichtigung der Sonderabschreibung nach § 4 FördG ausschließlich im steuerfreien Zeitraum würde zu einer Doppelbegünstigung des Klägers führen, da die Abschreibung bereits als Werbungskosten berücksichtigt worden sei. Aus diesem Grund werde das ausgenutzte AfA-Volumen im Fall der Veräußerung wieder neutralisiert. Tatsächlich sei der Wert des Grundstücks gar nicht in diesem Umfang gesunken, wie sich am Verkaufspreis zeige. 20

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 21

Entscheidungsgründe 22

Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, FGO). 23

Den Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 28.12.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3.5.2011 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften ein 4.904,- DM übersteigender Betrag angesetzt wurde. 24

Der Beklagte hat den steuerbaren Anteil des Veräußerungsgewinns aus dem Grundstück in M-Stadt unzutreffend linear zeitanteilig nach der Haltedauer des Grundstücks berechnet. 25

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (bis 1998: Spekulationsgeschäfte) im Sinne von § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) stellen gemäß § 22 Nr. 2 EStG sonstige Einkünfte dar. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) EStG in der bis zum 31.12.1998 gültigen Fassung (EStG a. F.) waren Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken nur dann steuerbar, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zwei Jahre betrug. Durch das Steuerentlastungsgesetz 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 31.12.1998 rechtswirksam abgeschlossen wurde (§ 52a Abs. 11 Satz 1 EStG). 26

In den Fällen, in denen die Spekulationsfrist am 31.12.1998 bereits abgelaufen war, verstößt die Anwendungsbestimmung zur Neuregelung gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit in dem Veräußerungsgewinn auch Wertsteigerungen erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 27

1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und die nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steuerfrei realisiert worden sind oder hätten realisiert werden können (BVerfG-Beschluss vom 7.7.2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, unter C. II. 2. b) der Gründe). Denn mit dem Ablauf der Zweijahresfrist erfüllte sich die vertrauensrechtlich geschützte Erwartung, dass die bisherigen Wertzuwächse steuerlich nicht erfasst werden. Durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist wurde diese Vertrauensposition nachträglich entwertet.

Veräußerungsgewinn 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 im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 (bis 1998: Nr. 4 bis 6) abgezogen worden sind (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG bzw. § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG a. F.). Im Streitfall beträgt der auf die gesamte Haltedauer des Grundstücks entfallende Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung dieser Regelung unstreitig 120.033,- DM. 28

Dieser Betrag ist in einen nicht steuerbaren und in einen steuerbaren Teil aufzuteilen. Der auf den Zeitraum vor dem 1.4.1999 entfallende Veräußerungsgewinn unterliegt nicht der Besteuerung. Dieser Teil beträgt 115.129,- DM. Die Kläger haben bei der Berechnung des bis zum 31.3.1999 entstandenen und damit nicht steuerbaren Teil des Veräußerungsgewinns zutreffend die bis zu diesem Zeitpunkt in Anspruch genommenen Absetzungen für Abnutzung (AfA) sowie die Sonderabschreibung nach § 4 FördG von den Anschaffungskosten abgezogen. 29

Nach der Entscheidung des BVerfG vom 07.07.2010 ist maßgeblich, ob der Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen enthält, die bis zum 31.3.1999 steuerfrei hätten realisiert werden können. Nach Ansicht des Senats muss dies auch für Sonderabschreibungen und andere Absetzungen gelten, die im Veräußerungsgewinn enthalten sind. Es kann nicht darauf ankommen, ob es sich um tatsächliche Steigerungen des Grundstückswerts handelt oder der Veräußerungsgewinn überwiegend deshalb entsteht, weil in der Vergangenheit gesetzlich zulässige Sonderabschreibungen in Anspruch genommen worden sind. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Steuerfreiheit der mit Ablauf der Zweijahresfrist geschützten Vermögensposition ist in diesem Fall verfassungsrechtlich ebenso geschützt wie bei tatsächlichen Wertsteigerungen. Maßgeblich ist allein, dass das Grundstück vor dem 31.3.1999 vollständig steuerfrei hätte veräußert werden können. Eine zeitlich lineare Aufteilung, wie sie vom Beklagten entsprechend der „Vereinfachungsregelung“ in Tz. II.1 des BMF-Schreibens vom 20.12.2010 (BStBl I 2011, 14) vorgenommen wurde, entspricht den Vorgaben des BVerfG nicht (so im Ergebnis auch Niedersächsisches FG, Beschluss vom 27.12.2011 9 V 280/11, EFG 2012, 1460; zweifelnd auch BFH-Beschlüsse vom 11.4.2012 IX B 14/12, BFH/NV 2012, 1130 und vom 12.7.2012 IX B 64/12, BFH/NV 2012, 1782). 30

Entgegen der Ansicht des Beklagten liegt auch keine Doppelbegünstigung des Klägers vor. Vielmehr würde umgekehrt eine teilweise Zuordnung zum steuerpflichtigen Teil eine verfassungswidrige und damit unzulässige Besteuerung darstellen. Der Kläger hat im Anschaffungsjahr die gesetzlich zulässige Sonderabschreibung nach § 4 FördG in Anspruch genommen. Dass diese Abschreibung in die Berechnung des nicht steuerbaren Veräußerungsgewinns einbezogen wird, ist Ausfluss des verfassungsrechtlich geschützten Vertrauens auf die Realisierung eines steuerfreien Gewinns. 31

32

Der verbleibende Teil des Veräußerungsgewinns in Höhe von 4.904,- DM unterliegt nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als privates Veräußerungsgeschäft im Streitjahr 1999 der Einkommensteuer.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 33

Die Revision war wegen besonderer Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Rechtsfrage, ob es sich bei im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3 EStG zu berücksichtigenden Abschreibungen um „Wertzuwächse“ im Sinne der BVerfG-Rechtsprechung handelt, noch unentschieden (BFH-Beschlüsse vom 11.4.2012 IX B 14/12, BFH/NV 2012, 1130 und vom 12.7.2012 IX B 64/12, BFH/NV 2012, 1782). Darüber hinaus sieht das BMF-Schreiben vom 20.12.2010 (BStBl I 2011, 14) in Tz. II.1. grundsätzlich eine zeitanteilig lineare Aufteilung vor und enthält keine Sonderregelungen für Abschreibungen. 34

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE