

**DEUTSCHES
STEUERRECHT**

Wochenschrift für
Steuerrecht,
Wirtschaftsrecht und
Betriebswirtschaft

DStR

Sonderdruck aus Heft 15/2004

Von Arnold Betzwieser, Miltenberg/M.

**Steuerliche Behandlung von Zuschüssen
und leistungsfreien Darlehen
nach dem „Dritten Förderungsweg“
bei Einkünften aus VuV**

Verlag C. H. Beck München und Frankfurt a. M.

IMPRESSUM

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 381 89-334, Telefax: (089) 381 89-468, e-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführend und verantwortlich für den Textteil: Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*. Stellvertretung: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt *Alexander Wenzel*, Rechtsanwältin *Ruth Scheiner*; Redaktionssekretariat: *Andrea Hesse*, *Nicole Rößner*, *Christel Schiemann*. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater und vereidigter Buchprüfer *Helmut Messing*, Meinerstr. 7, 48653 Coesfeld.

Anzeigenabteilung: Verlag C. H. Beck, Anzeigenabteilung, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 381 89-781, Telefax: (089) 381 89-782 media-service@beck.de.

Disposition (Herstellung Anzeigen, technische Daten): Telefon (089) 381 89-598/-603, Telefax Auftragservice (089) 381 89-589. Verantwortlich für den Anzeigenteil: *Fritz Leberherz*.

Anzeigenpreis: Zur Zeit gelten die Preise und Bedingungen der Anzeigenpreisliste Nr. 35.

Verlag: Verlag C. H. Beck oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 381 89-0, Telefax: (089) 381 89-398, Postbank München: Nr. 6 229-802, BLZ 700 100 80.

Manuskripte: Mit der Annahme eines Manuskripts zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag das ausschließliche Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines photomechanischen oder anderen Verfahrens. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind ge-

schützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsanlagen verwendbare Sprache, übertragen werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Mittwoch.

Bezugspreis 2004: Halbjährlich € 114,- (darin € 7,45 MwSt.); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetretenen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 85,- (darin € 5,56 MwSt.); Vorzugspreis für Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 36,50 (darin € 2,39 MwSt.). Einzelheft € 4,90 (darin € -,32 MwSt.). Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden. Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag.

Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

Aboservice: Telefon: (089) 381 89-679, Telefax: (089) 381 89-297. E-Mail: abo.service@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C. H. Beck (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3–5, 86720 Nördlingen.

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Gerhard Ege,
Abteilungsleiter

Prof. Dr. Wulf Goette,
Richter am Bundesgerichtshof

Dr. Dietmar Gosch,
Richter am Bundesfinanzhof

Helmut Messing,
Steuerberater, vereidigt. Buchprüfer

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 15

Seiten 617 - 621

42. Jahrgang • 2004

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater *Walter Ludwig Eckert* † · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist* · Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick*
Ministerialdirektor a.D. *Paul G. Flockermann* · Richter am BVerfG a.D. *Prof. Dr. Paul Kirchhof*
Steuerberater *Karl-Heinz Mittelsteiner* † · Vors. Richter am BFH a.D. *Dr. Max Rid*

Wissenschaftliche Schriftleiter:

Dr. Walter Niemann,
Rechtsanwalt, Steuerberater
und Wirtschaftsprüfer

Prof. Dr. Thomas Rödder,
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Steuerliche Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem „Dritten Förderungsweg“ bei Einkünften aus VuV

Auswirkungen der Rechtsprechung des IX. Senats

Von *Arnold Betzwieser, Miltenberg/M.**

Mit drei Urteilen vom 14. 10. 2003¹ hat der IX. Senat des BFH zur steuerlichen Behandlung von Zuschüssen und „leistungsfreien Darlehen“ nach dem sog. „Dritten Förderungsweg“ entschieden. Danach führen sowohl Zuschüsse als auch „leistungsfreie Darlehen“ nicht zu einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK), sondern sind stets im Jahr des Zuflusses als Einnahmen aus VuV zu erfassen. Diese Entscheidungen des BFH können bei zahlreichen Steuerpflichtigen, die entsprechende Fördermittel erhalten haben, zu einer erheblichen steuerlichen Auswirkung führen. Fördermittel für den sozialen Wohnungsbau nach § 88d des II. Wohnungsbaugesetzes (II. WoBauG) wurden seit Einführung dieser Regelung in 1989 bis zur Ablösung des II. WoBauG durch das Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) am 1. 1. 2002 von zahlreichen Bauherren und von Erwerbern von „Kaufeigentumswohnungen“ in Anspruch genommen. Nachfolgend wird zunächst auf die Förderungsregelungen und die Verwaltungsansicht zur steuerlichen Behandlung der Fördermittel eingegangen sowie die bisherige Rechtsprechung der Finanzgerichte dargestellt. Anschließend werden die Auswirkungen der neuen Entscheidungen des BFH und mögliche künftige Vorgehensweisen unter Berücksichtigung der steuerlichen Änderungsvorschriften der AO für die Beratungspraxis untersucht.

1. Förderungsregelungen

§ 88d II. WoBauG wurde eingeführt durch das Wohnungsbauprüfungsgesetz 1988 vom 21. 2. 1989² und galt bis zum 31. 12. 2001. Mit dem Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts vom 10. 9. 2001³ wurde zum 1. 1. 2002 das Wohn-

raumförderungsgesetz eingeführt, welches das II. WoBauG abgelöst hat. Nach § 88d II. WoBauG konnten aus Bundes- und Landesmitteln Darlehen oder Zuschüsse zum sozialen Wohnungsbau vergeben werden. In der zwischen Darlehens- oder Zuschussgeber und dem Bauherrn zu schließenden Vereinbarung wurden insbesondere Bestimmungen über Höhe und Einsatzart der Mittel, Zweckbestimmung, Belegungsrechte, zu beachtende Einkommensgrenzen, Höhe der Miete (jeweils für einen bestimmten Bindungszeitraum, 10 bis max. 15 Jahre) sowie über die Folgen von Vertragsverletzungen getroffen.

Einzelheiten zu den zu schließenden Vereinbarungen wurden in Richtlinien festgelegt, die von den obersten Landesbehörden erlassen wurden. Darin wurde auch die Art der Mittelvergabe geregelt, die in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich erfolgte. Während beispielsweise im Land Hessen von der Landestreuhandstelle „Kostenzuschüsse“ gewährt wurden⁴, wurden in anderen Bundesländern über die bewilligten Fördermittel Darlehensverträge mit den Bauherren abgeschlossen^{5,6}.

Im Darlehensvertrag verpflichtete sich der Darlehensnehmer für den Bindungszeitraum, das Darlehen nur entsprechend den vorgegebenen Bestimmungen zu verwenden. Die Darlehen waren z. B. in Bayern durch Eintragung einer Grundschuld zu sichern. Sie waren für die Dauer der bestimmungsgemäßen Belegung zins- und tilgungsfrei. Bei Nichteinhaltung der Pflichten des Darlehensnehmers konnte der Darlehensge-

3 BGBl I 2001, 2376.

4 Z. B. lt. Richtlinien für die Förderung des Wohnungsbaus v. 6. 3. 1992, Staatsanzeiger für das Land Hessen 1992, S. 767, und v. 9. 3. 1993, Staatsanzeiger 1993, S. 813.

5 Z. B. in Bayern von der Bayerischen Landesbodenkreditanstalt beispielsweise nach den Wohnungsbauförderungsbestimmungen (WFB) 1990 v. 19. 12. 1990 oder nach den WFB 1992 lt. Bekanntmachung des Bayer. Staatsministerium des Inneren v. 4. 2. 1992, AllMBl. 1992, 154.

6 Ähnliche Regelung wie in Bayern auch in Thüringen lt. Bekanntmachung des Thüringer Ministeriums für Wirtschaft z. B. Thüringer Staatsanzeiger 1995, Nr. 18, S. 643.

* *Arnold Betzwieser* ist Steuerberater/Rechtsbeistand in Miltenberg/M.

1 IX R 12/02, BFH/NV 2004, 333; IX R 34/02, BFH/NV 2004, 333 und IX R 60/02, BStBl II 2004, 14, DStRE 2004, 20.

2 BStBl I 1989, 118.

AUFSÄTZE

ber den Vertrag kündigen. Bei vertragsgemäßigem Verhalten des Schuldners war die Darlehensschuld nach Ablauf des vereinbarten (zehn- bis fünfzehnjährigen) Belegungs- und Mietpreisbindungszeitraums zu erlassen. Ein solcher Schuldnerlass ist allerdings in späteren Darlehensverträgen (in Bayern bei Bewilligung ab 1. 1. 1997) nicht mehr vereinbart worden. Die hier gegenständlichen Entscheidungen des BFH und die nachfolgenden Ausführungen betreffen daher ausschließlich Zuschüsse und die ursprünglichen, sog. „leistungsfreien“ Darlehen nach dem Dritten Förderungsweg.

2. Bisherige Behandlung von Zuschüssen durch die Finanzverwaltung

In R 163 Abs. 1 EStR 1990 war für Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln ein Wahlrecht vorgesehen, nach dem der Steuerpflichtige entscheiden konnte, entweder die Herstellungskosten (HK) um den Zuschuss zu mindern oder den Zuschuss im Jahr des Zuflusses als Einnahme zu versteuern. Dieses Wahlrecht war nach dem BFH-Urteil vom 26. 3. 1991⁷ ohne Rechtsgrundlage und wurde daraufhin in den EStR 1993 aufgehoben. In den EStR 1993 wurde nunmehr bei Zuschüssen aus öffentlichen Mitteln unterschieden zwischen Zuschüssen zur Finanzierung von Baumaßnahmen, deren Aufwendungen als HK anzusehen sind – solche Zuschüsse waren von den HK zu kürzen und minderten die AfA-Bemessungsgrundlage (R 163 Abs. 1 EStR 1993) –, und anderen Zuschüssen aus öffentlichen Kassen, die zur Minderung der Miete unter der Auflage der Vermietung an einen bestimmten Personenkreis gewährt wurden – diese Zuschüsse waren als Einnahmen aus VuV anzusetzen (R 163 Abs. 2 EStR 1993). Das in den EStR 1990 eingeräumte Wahlrecht sollte nach einer Verfügung der OFD Koblenz vom 4. 2. 1993⁸ allerdings dann noch gelten, wenn der Steuerpflichtige es vor Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 26. 3. 1991⁹ ausgeübt hatte. Nach Erlass des FinMin. Bayern vom 14. 11. 1994¹⁰ sollte die Regelung in R 163 Abs. 2 EStR 1993 nur für Zuschüsse gelten, die ausschließlich zur Minderung der Miete unter der Auflage der Vermietung an einen bestimmten Personenkreis gewährt wurden. Ab 1996 wird dann in R 163 EStR unterschieden zwischen Zuschüssen für die Finanzierung von Baumaßnahmen aus öffentlichen oder privaten Mitteln, die keine Mieterzuschüsse sind und mit denen HK bezuschusst werden (Abs. 1), und Zuschüssen, die eine Gegenleistung für die Gebrauchüberlassung des Grundstücks (z. B. für eine Mietpreisbindung oder Nutzung durch einen bestimmten Personenkreis) darstellen (Abs. 2). Im ersten Fall mindern die Zuschüsse ab dem Jahr der Bewilligung die HK und damit die AfA-Bemessungsgrundlage. Im letzteren Fall handelt es sich im Jahr des Zuflusses um Einnahmen aus VuV, die, falls es sich um Zuschüsse zu HK in Form eines Einmalbeitrages handelt, auf Antrag auf die Jahre des Bindungszeitraums, höchstens jedoch auf zehn Jahre verteilt werden können (R 163 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996).

Ob leistungsfreie Darlehen nach dem Dritten Förderungsweg bis zum Schuldnerlass auch steuerlich als Darlehen gelten oder ob sie nach Verwaltungsansicht nach der wirtschaftlichen

Betrachtungsweise bereits bei Darlehensauszahlung als Zuschuss zu werten sind, geht aus den EStR nicht hervor. Nach dem Erlass des FinMin. Bayern vom 14. 11. 1994¹¹ waren die Darlehensmittel als Zuschüsse zur Finanzierung von Baumaßnahmen i. S. von R 163 Abs. 1 EStR 1993 zu behandeln, in deren Umfang stets eine Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage zu erfolgen hatte. In einer Verfügung der OFD Koblenz vom 4. 9. 1997¹² werden auf Grund einer Erörterung der ESt-Referenten des Bundes und der Länder Zuschüsse nach dem „Dritten Förderungsweg“ als Einnahmen aus VuV angesehen, die entsprechend R 163 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996 auf zehn Jahre verteilt werden können. Soweit diese Auffassung zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungspraxis (Behandlung als Zuschüsse zur Finanzierung von Baumaßnahmen i. S. von R 163 Abs. 1 EStR) führte, war sie jedoch bei vor dem 1. 1. 1998 bewilligten Zuschüssen nicht zu Grunde zu legen. Mehrere anschließende OFD-Verfügungen nehmen Bezug auf diese Regelung¹³. Eine gesonderte bundeseinheitliche Regelung der Verwaltung zur Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem Dritten Förderungsweg ist jedoch nicht erfolgt¹⁴. Nach der Rechtsprechung des BFH entfalten OFD-Verfügungen – anders als die EStR oder Anweisungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung. Auf ihren Inhalt darf ein Steuerpflichtiger nicht vertrauen¹⁵.

3. Bisherige Rechtsprechung

Der IX. Senat des BFH hatte bereits in seinem Urteil vom 26. 3. 1991¹⁶ ausgeführt, dass Zuschüsse, die als Gegenleistung für die Überlassung des Gebrauchs oder die Nutzung des Grundstücks zu beurteilen sind, als Einnahmen aus VuV zu behandeln sind. In diesem Urteilsfall handelte es sich allerdings um einen Zuschuss zur Finanzierung des denkmalpflegerischen Mehraufwands einer Baumaßnahme, also um einen Fall der Minderung der HK. Als Einnahme sah der BFH in Fortsetzung dieser Rechtsauffassung eine von der Wohnungsbaukreditanstalt Berlin an einen Vermieter gezahlte staatliche Prämie für eine familiengerechte Belegung einer Wohnung¹⁷. Höchstrichterlich noch nicht ausdrücklich geklärt war bisher die Behandlung von Zuschüssen nach dem „Dritten Förderungsweg“, insbesondere unter Berücksichtigung der Frage, ob „leistungsfreie Darlehen“ nach wirtschaftlicher Betrachtung als Darlehen oder als Zuschüsse anzusehen sind.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zur Behandlung von Fördermitteln nach dem „Dritten Förderungsweg“ war bis zur Entscheidung des BFH vom 14. 10. 2003 uneinheitlich. Das Hessische FG hat die in Hessen gezahlten Zuschüsse nach dem Dritten Förderungsweg – entsprechend den Ausführ-

11 ESt-Kartei OFD München-Nürnberg § 21 Abs. 1 Karte 8.3.2.

12 S 2205 A – St 31 1, DStR 1997, 1727.

13 Insb. OFD München v. 8. 12. 1997, S 2205 – 1/2 St 416, und OFD Nürnberg v. 10. 12. 1997, S 2253 – 328/St 32, ESt-Kartei OFD München-Nürnberg, § 21 Abs. 1, Karte 8.1, die auch leistungsfreie Darlehen ausdrücklich als Zuschüsse in diesem Sinne ansahen.

14 Vgl. hierzu Ausführungen im Ur. des Hessischen FG v. 16. 5. 2002, 1 K 4630/00, EFG 2003, 157.

15 BFH v. 28. 10. 1992, X R 117/89, BStBl II 1993, 261.

16 IX R 104/86, BStBl II 1992, 999, DStR 1991, 1080.

17 BFH v. 25. 1. 1994, IX R 121/90, BFH/NV 1994, 845. Näheres zur Problematik der steuerlichen Behandlung von Zuschüssen siehe Dreneck, in: Schmidt, EStG, 22. Aufl. Tz. 63 zu § 7.

7 IX R 104/86, BStBl II 1992, 999, DStR 1991, 1080.

8 S 2205 A – St 31 1, DStR 1993, 518.

9 IX R 104/86, BStBl II 1992, 999, DStR 1991, 1080.

10 31b – S 2197 b W – 69634, ESt-Kartei OFD München-Nürnberg, § 21 Abs. 1 Karte 8.3.2.

rungen des BFH im Urteil vom 26. 3. 1991¹⁸ als Einnahmen aus VuV angesehen¹⁹. Das FG Nürnberg hat in drei Urteilen zu den in Bayern bewilligten „leistungsfreien Darlehen“ entschieden²⁰. Es hat dabei in allen Urteilen die Darlehensauszahlungen nach der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ als Zuschüsse behandelt, die es – stets den Verfügungen der OFD Nürnberg folgend – von den HK abgezogen hat. Das FG München hat mit Urteil vom 23. 1. 2003²¹ wie das FG Nürnberg nach Verwaltungsauffassung entschieden, während es im Urteil vom 19. 3. 2002²² ein „leistungsfreies Darlehen“ zwar ebenfalls als Zuschuss angesehen hat, eine (nachträgliche) Kürzung der HK jedoch ablehnt, da das Darlehen im Jahr des Zuflusses als Einnahme zu erfassen gewesen wäre.

Inzwischen liegt eine weitere Entscheidung des FG München vor, die wiederum der Verwaltungsansicht folgt und eine Darlehensauszahlung als Minderung der HK behandelt²³. Bemerkenswert an dieser Entscheidung ist, dass sie sich nahezu ausschließlich auf Verfügungen der Finanzverwaltung stützt.

4. Urteile des IX. Senats vom 14. 10. 2003

Eine der drei Entscheidungen des IX. Senats vom 14. 10. 2003 betrifft die Behandlung eines nach dem „Dritten Förderungsweg“ erhaltenen Zuschusses²⁴, zwei Entscheidungen befassen sich mit „leistungsfreien Darlehen“²⁵. In den Urteilen hat der IX. Senat seine bisher erkennbare Rechtsprechung zur Behandlung von Zuschüssen fortgesetzt und entschieden, dass Zuschüsse, aber auch nicht rückzahlbare Darlehen, die ein Bauherr zur Förderung von Mietwohnraum im Rahmen des sog. Dritten Förderungswegs für Belegungs- und Mietpreisbindungen erhält, als Einnahmen aus VuV im Jahr des Zuflusses zu versteuern sind. Als Zuflusszeitpunkt sieht der BFH auch bei Darlehen den Zeitpunkt an, in dem der Bauherr die Landesmittel erhält, da das Land die Mittel nicht mehr zurückfordern könne, wenn sich der Bauherr vertragsgemäß verhält. In den Verfahren IX R 34/02 und IX R 60/02 wurde jeweils die Revision als unbegründet zurückgewiesen, da die Vorinstanz bereits entsprechend der Rechtsansicht des IX. Senats entschieden hatte. Im Streitfall IX R 12/02, in dem die Vorinstanz entschieden hatte, dass das Land die Mittel nicht mehr zurückfordern könne, wenn sich der Bauherr vertragsgemäß verhält, hat der BFH auf die Revision der Klage stattgegeben und in der Sache selbst entschieden.

Der IX. Senat sieht die Zuschüsse bzw. leistungsfreien Darlehen deshalb als Einnahmen aus VuV an, weil sie eine Gegenleistung für die zeitliche Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung von unbeweglichem Vermögen i. S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellen. Unerheblich sei dabei, ob der Mieter selbst oder ein Dritter die Gegenleistung erbringt. Die Leistung eines Dritten müsse jedoch in unmittelbarem rechtli-

chen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Überlassung oder der Nutzung stehen. Ein solcher rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bestünde zwischen den gewährten Fördermitteln und der Gebrauchsüberlassung der Wohnungen an einen begünstigten Personenkreis.

Im Urteil IX R 60/02²⁶ geht der BFH zusätzlich noch auf die unterschiedliche Behandlung von Fördermitteln nach der nach dem II. WoBauG ebenfalls möglichen Eigenheimförderung ein, welche die HK mindern. Da Förderzweck in diesem Fall die Eigenheimförderung sei, sei es folgerichtig, in diesen Fällen die gewährten Mittel von den HK abzuziehen, mit der Folge einer Minderung der Steuerbegünstigung nach § 10e EStG bzw. der Eigenheimzulage. Diese Ungleichbehandlung gegenüber dem Mietwohnungsbau sei systemgerecht.

Noch nicht entschieden hat der BFH über die gegen das Urteil des FG München²⁷ anhängige Revision IX R 42/03, die erst kurz vor der Entscheidung in den drei obigen Verfahren vom BFH zugelassen wurde. Es ist jedoch wohl nicht damit zu rechnen, dass der IX. Senat in der noch ausstehenden Entscheidung von anderen Rechtsgrundsätzen ausgehen wird als in den Urteilen vom 14. 10. 2003.

5. Konsequenzen für die Beratungspraxis

5.1 Inhalt der Steuererklärung

Insbesondere die Auszahlung leistungsfreier Darlehen (die nur bis 31. 12. 1996 bewilligt werden konnten) werden in der Vergangenheit in den Einkommensteuererklärungen wohl der meisten Steuerpflichtigen nicht erfasst worden sein. Eine Verletzung der Erklärungspflicht oder gar eine steuerstrafrechtlich relevante Unterlassung ist in der Nichtangabe der Steuererklärung eindeutig nicht zu sehen. Darlehensauszahlungen sind bekanntlich grundsätzlich nicht steuerpflichtig und in der Einkommensteuererklärung daher nicht als Einnahmen anzugeben. Dass die Rechtsprechung später^{27a} die Darlehen nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bereits bei Auszahlung (und nicht erst bei Erlass) als Zuschüsse ansehen würde, war durchaus nicht abzusehen. Auch in der Literatur wurde die Rechtsansicht vertreten, erst im Zeitpunkt des Darlehenserlasses liege ein Zuschuss vor²⁸. Schließlich beruhten die Darlehensverträge auf Richtlinien einer obersten Landesbehörde und die Steuerpflichtigen konnten davon ausgehen, dass die bürgerlich-rechtlich wirksamen, dinglich gesicherten Darlehen auch steuerlich als Darlehen zu behandeln waren. Hinzu kommt, dass in den Erklärungsvordrucken nirgends nach der Auszahlung von Darlehensmitteln nach § 88d II. WoBauG gefragt wird. Als Einnahmen aus VuV haben ja selbst die FÄ die Darlehensauszahlungen nicht angesehen.

Allerdings können auch dann, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Erklärungspflichten in vollem Umfang nachgekommen ist, für das FA neue Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die zu einer Änderung des Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berechtigen, sofern nicht eine Verletzung der Ermittlungspflichten des FA vorliegt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass das FA nur wenn

18 IX R 104/86, BStBl II 1992, 999, DStR 1991, 1080.

19 Hessisches FG v. 22. 8. 2000, 1 K 5760/98, EFG 2001, 138, rkr.; und v. 16. 5. 2002, 1 K 4630/00, EFG 2003, 157, Rev.: IX R 34/02.

20 Urt. v. 14. 8. 1998, VII 189/95, EFG 2001, 883, rkr.; v. 4. 9. 1998, VII 107/98, n. v., rkr.; v. 11. 7. 2001, III 225/2000, DStRE 2002, 1242, Rev.: IX R 12/02.

21 2 K 192/02 n. v., rkr.

22 6 K 49/02, EFG 2003, 462, Rev.: IX R 60/02.

23 Urt. v. 23. 3. 2003, 8 K 3171/02, DStRE 2004, 21, Rev.: IX R 42/03.

24 IX R 34/02, BFH/NV 2004, 333, vorgehend Hessisches FG v. 16. 5. 2002, 1 K 4630/00, EFG 2003, 157.

25 IX R 60/02, DStRE 2004, 20, vorgehend FG München v. 19. 3. 2002, 6 K 49/02, EFG 2003, 462 und IX R 12/02, BFH/NV 2004, 333 vorgehend FG Nürnberg, DStRE 2002, 1242.

26 DStRE 2004, 20.

27 DStRE 2004, 21.

27a Erstmals FG Nürnberg v. 14. 8. 1998, VII 189/95, EFG 2001, 883, rkr., dort allerdings Abzug von den HK.

28 So Drenseck, (Fn. 17), Tz. 63 zu § 7.

sich Unklarheiten oder Zweifelsfragen in Bezug auf den verwirklichten Sachverhalt aufdrängen, zur Ermittlung verpflichtet ist. Eindeutigen Steuererklärungen braucht das FA nicht mit Misstrauen zu begegnen; es kann regelmäßig von deren Richtigkeit und Vollständigkeit ausgehen²⁹.

Die leistungsfreien Darlehen wurden den FÄ inzwischen von den Bewilligungsstellen mitgeteilt und sind ihnen somit insoweit bekannt. Die FÄ haben die Fördermittel nach dem Bekanntwerden bei der Steuerfestsetzung auch berücksichtigt (häufig durch Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO). Diese Berücksichtigung erfolgte jedoch meist durch Abzug der Fördermittel von den Gebäude-HK und entspricht somit nicht der Rechtsprechung in den Entscheidungen des IX. Senats vom 14. 10. 2003³⁰.

5.2 Grundsatz der Abschnittbesteuerung

Nach dem Grundsatz der Abschnittbesteuerung ist für jeden Veranlagungszeitraum der Sachverhalt erneut rechtlich zu würdigen. Die vom FA in den Vorjahren ermittelten Gebäudeherstellungskosten, die AfA-Bemessungsgrundlage und das verbleibende AfA-Volumen („Restwerte“) erwachsen nicht in Bestandskraft. Die Bestandskraft eines Einkommensteuerbescheids erstreckt sich auf die festgesetzte Steuer, nicht jedoch auf die Besteuerungsmerkmale bzw. Besteuerungsgrundlagen³¹. Somit ist die AfA-Bemessungsgrundlage spätestens bei der nächsten noch offenen Veranlagung unter Berücksichtigung der BFH-Entscheidungen vom 14. 10. 2003 zu prüfen und ggf. neu zu ermitteln. In allen Fällen, in denen das FA (lt. BFH zu Unrecht) die AfA-Bemessungsgrundlage in der Vergangenheit um die Fördermittel gemindert hat, ergibt sich für die Zukunft eine höhere Bemessungsgrundlage und damit eine höhere AfA und ein höheres verbleibendes AfA-Volumen.

5.3 Besteuerung im Jahr der Vereinnahmung

Die Frage, ob das FA die Steuerbescheide der Zuflussjahre noch ändern kann, dürfte in der Regel zu verneinen sein. Zum einen wurden leistungsfreie Darlehen soweit bekannt nur bis zum 31. 12. 1996 bewilligt, so dass die bei einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO von Amts wegen zu beachtende vierjährige Festsetzungsverjährung in der Regel bereits eingetreten ist. Zum anderen sind die Darlehenszahlungen den FÄ ja bekannt (spätestens aus den Mitteilungen der Bewilligungsstellen), so dass die Voraussetzung einer „neuen Tatsache“ nicht (mehr) vorliegt. Unzutreffend war in der Vergangenheit lediglich die rechtliche Würdigung.

Im Übrigen wäre bei einer Änderung eines Bescheides der Vertrauensschutzbestand des § 176 Abs. 2 AO zu beachten, wonach nicht zu Ungunsten eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit geltendem Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist. Hierzu reicht es aus, dass eine solche Feststellung in den Entscheidungsgründen sinngemäß zum Ausdruck kommt³². Solche Verwaltungsvorschriften sind insbesondere die früheren

EStR (R 163 EStR 1990) oder z. B. der Erlass des FinMin. Bayern vom 14. 11. 1994³³. Keinen Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO genießen OFD-Verfügungen³⁴.

5.4 Laufende Rechtsbehelfe

Bei evtl. noch laufenden Rechtsbehelfen ist ggf. die Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO zu beachten, mit der die vierjährige Festsetzungsverjährung durchbrochen werden kann.

Beispiel:

Ein Bauherr errichtet ein Mehrfamilienhaus und hat hierfür in 1993 ein „leistungsfreies Darlehen“ nach dem sog. Dritten Förderungsweg i. H. von 300 000 DM erhalten. Da er die Fördermittel als Darlehen angesehen hat, wurde es in der Steuererklärung weder als Einnahme angesetzt noch von den Gebäudeherstellungskosten abgezogen. Die Einkommensteuererklärung für 1993 wurde in 1995 abgegeben. Das Gebäude wurde in 1994 bezugsfertig. Die Steuererklärung für 1994 wurde in 1996 abgegeben. Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß. Der Einkommensteuerbescheid 1993 ist bestandskräftig. In 1999 wird dem FA das leistungsfreie Darlehen bekannt. Es ändert in 1999 die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1997 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und mindert die Gebäudeabschreibung. Gegen die geänderten Bescheide 1994 bis 1997 wurde ein Rechtsbehelf eingelegt, mit dem geltend gemacht wird, dass es sich bei den Fördermitteln um ein Darlehen handelt und die HK daher nicht gemindert werden dürfen. Über den Rechtsbehelf ist bisher nicht entschieden.

Gibt das FA (oder das Gericht) nunmehr in 2004 dem Rechtsbehelf im Hinblick auf die Entscheidungen des IX. Senats vom 14. 10. 2003 (also aus anderen als den geltend gemachten Gründen!) statt, so kann das FA anschließend innerhalb eines Jahres den (bestandskräftigen) Einkommensteuerbescheid 1993 nach § 174 Abs. 4 AO ändern und die erhaltenen 300 000 DM als Einnahme ansetzen. Ein Verböserungshinweis ist nicht erforderlich, da sich auf Grund des Rechtsbehelfs keine Verböserung in den Streitjahren ergibt³⁵. Anders verhält es sich, wenn das FA die Bescheide 1994 bis 1997 erst in 2000 geändert hat. In diesem Fall ist eine Änderung des Steuerbescheids 1993 nach § 174 Abs. 4 AO nicht mehr möglich, da für die Einkommensteuer 1993 bei Erlass der geänderten Bescheide 1994 bis 1997 bereits (nämlich zum 31. 12. 1999) Festsetzungsverjährung eingetreten war (§ 174 Abs. 4 letzter Satz AO). Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 3 AO liegen nicht vor, da das FA im Bescheid 1993 den Sachverhalt „Zufluss der Fördermittel“ nicht *erkennbar* in der Annahme nicht berücksichtigt hat, dass er in einem anderen Steuerbescheid zu berücksichtigen sei^{35a}. Im ersten Fall kann durch eine Rücknahme des Rechtsbehelfs eine Änderung des Steuerbescheids 1993 nach § 174 Abs. 4 AO vermieden werden.

5.5 Keine Bindung des Steuerpflichtigen

Auch wenn der Steuerpflichtige in der Vergangenheit selbst die Fördermittel (Zuschüsse oder leistungsfreie Darlehen) im Hinblick auf die EStR oder auf OFD-Verfügungen unzutreffenderweise als Minderung der HK behandelt hat bzw. eine entsprechende Sachbehandlung des FA hingenommen hat, ist er an diese Behandlung für künftige Veranlagungen nicht etwa nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gebunden; denn eine mit dem Gesetz nicht zu vereinbarende

29 Tipke/Kruse, AO, Std. Okt. 2003, § 173 Tz. 65 m. w. N.

30 Zutreffende Behandlung allerdings soweit ersichtlich in Hessen, dort jedoch keine Darlehen sondern Zuschüsse, vgl. Hessisches FG v. 16. 5. 2002, 1 K 4360/00, EFG 2003, 157.

31 Vgl. BFH v. 29. 4. 1992, XI R 5/90, BStBl II, 969, DStR 1992, 1272.

32 Vgl. Tipke/Kruse, (Fn. 29), § 176 Tz. 22.

33 ESt-Kartei OFD München-Nürnberg § 21 Abs. 1 Karte 8.3.2

34 Vgl. BFH v. 28. 10. 1992, X R 117/89, BStBl II 1993, 261.

35 Tipke/Kruse, (Fn. 29), § 174 Tz. 50 m. w. N.

35a Vgl. BFH v. 27. 8. 1996, IX R 56/94, BFH/NV 1997, 273.

Regelung löst grundsätzlich keine Bindung aus³⁶. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige in Kenntnis der Fehlerhaftigkeit der Beurteilung der Rechtslage durch das FA einen Vorteil in Anspruch genommen hätte, um sich nachfolgend auf die richtige Beurteilung der Rechtslage zu berufen und daraus erneut einen Vorteil in Anspruch zu nehmen³⁷. In Anbetracht der oben dargestellten Entwicklung der Rechtslage kann davon jedoch nicht ausgegangen werden.

6. Ergebnis

Sowohl bei Zuschüssen als auch bei leistungsfreien Darlehen nach dem sog. Dritten Förderungsweg handelt es sich beim Empfänger um Einnahmen aus VuV. Zuflusszeitpunkt ist auch bei leistungsfreien Darlehen der Zeitpunkt, in dem der Bauherr die Landesmittel erhält. Nach R 163 Abs. 2 Satz 2 EStR kann der Zuschuss auf Antrag auf den Bindungszeitraum, maximal aber auf zehn Jahre verteilt werden. Eine An-

derung bestandskräftiger Bescheide kann nur unter den Voraussetzungen der § 172 ff. AO erfolgen.

Die Entscheidungen des IX. Senats vom 14. 10. 2003 können sich für zahlreiche Bauherren, die Mittel nach dem „Dritten Förderungsweg“ zur Errichtung von Mietwohnungen in Anspruch genommen haben, in Zukunft durch höhere Abschreibungen steuerlich positiv auswirken. In allen noch offenen Veranlagungsfällen sollte daher geprüft werden, ob die AfA-Bemessungsgrundlage in den entsprechenden Fällen in der Vergangenheit zutreffend ermittelt wurde. Ggf. hat bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV eine Neuberechnung des AfA-Volumens und die Erhöhung der AfA-Beträge zu erfolgen.

Es ist jedoch unter Berücksichtigung der Feststellungs- oder Festsetzungsfrist stets auch zu prüfen, ob das FA daraufhin den Steuerbescheid des Zuflussjahres – mit ungünstigen Folgen für den Steuerpflichtigen – nach § 174 AO ändern kann. (Zur Anwendung der BFH-Urteile v. 14. 10. 2004 durch die Verwaltung und zu verfahrensrechtlichen Fallvarianten vgl. auch die in- zwischen ergangenen Vjg. OFD München v. 5. 3. 2004, S 2205 – 1/2 St 41 u. OFD Nürnberg v. 5. 3. 2004, S 2253 328 St 32, in diesem Heft, S. 639).

³⁶ BFH v. 26. 3. 1991, IX R 104/86, BStBl II 1992, 999, DStR 1981, 1080.

³⁷ Vgl. BFH v. 15. 3. 1990, IV R 90/88, BStBl 1990, 689.

zum Beitrag von Arnold Betzwieser

Steuerliche Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem "Dritten Förderungsweg" bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Auswirkungen der Rechtsprechung des IX. Senats-
(Deutsches Steuerrecht 15/2004 v. 07.04.2004 - DStR 2004, 617-621)

An folgenden Stellen wurde der Beitrag bisher zitiert:

- Herrmann/Heuer/Raupach, *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, EStG § 11 Vereinnahmung und Verausgabung, Anm. 100 - Baukostenzuschuß*
- Kirchhof, *Einkommensteuergesetz, KompaktKommentar, ab 5. Aufl. 2005, § 21 Vermietung und Verpachtung, Rn. 90 – Fördermittel*
- Schmidt/Glanegger, *Einkommensteuergesetz, Kommentar, ab 24. Aufl. 2005, § 6 Bewertung, Rz. 103 – Öffentl. Investitionszuschüsse*
- Schmidt/Drenseck, *Einkommensteuergesetz, Kommentar, ab 24. Aufl. 2005, § 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, Rz. 63 - Zuschüsse*
- Schmidt/Drenseck, *Einkommensteuergesetz, Kommentar, ab 24. Aufl. 2005, § 21 Vermietung und Verpachtung, Rz. 65 – Baukostenzuschüsse*
- Herrmann/Heuer/Raupach, *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, EStG § 21 Allgemeine Erläuterungen zu § 21, Erläuterungen zu Abs. 1, A. III. 2. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung*
- Blümich, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet - EStG § 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, Rn. 250-256*
- Korn, *Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 6 Bewertung Schrifttum § 6 Abs. 1 "III. Herstellungskosten" (Rz. 150-183)*
- Korn, *Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 6 Bewertung - B. Bewertungsmaßstäbe und -regeln (Abs. 1) - IV. Zuschüsse, Umsatz- und Abzugssteuer, Rz. 189 - Bedingt rückzahlbare Zuschüsse*
- List, Heinrich, Prof. Dr. Präsident des BFH a.D., *Subventionen und Zuschüsse aus öffentlichen Kassen als umsatzsteuerrechtliches Entgelt? Abgrenzungskriterien nach der neueren Rechtsprechung des EuGH und des BFH, Betriebsberater 2005, 241*
- Juris, *Juristisches Informationssystem für die Bundesrepublik Deutschland, Fachportal Steuerrecht, Steuerliche Behandlung von Zuschüssen und leistungsfreien Darlehen nach dem "Dritten Förderungsweg"*

Anlage „Zitate“

- 2/2 -

- *BLISS BWL-Literatur, GBI-Genios Deutsche Wirtschaftsdatenbank www.gbi.de 407060, Schlagworte: Kredit; Steuerrecht*

- *OFD München, OFD Nürnberg: Steuerliche Behandlung der Mittel des "Dritten Förderungswegs", Anwendung der BFH-Urteile vom 14.10.2003, Anmerkung in DStR 2004, 639*

- *Leitsatzkartei, Vermietung und Verpachtung Dritter Förderungsweg Zuschuss, LSK 2004, 160332*

- *Neue Wirtschafts Briefe (NWB) Zeitschriftenreport 2. Quart. 2004, Beilage 12/2004 zu NWB, 8*

- *LEXSoft, Betzwieser zur steuerlichen Behandlung von Zuschüssen und Darlehen im Mietwohnungsbau, Steuerrechtsbibliothek LEXsoft online 2004
>LEXsoft online<*

- *Behandlung von leistungsfreien Darlehen nach dem Dritten Förderungsweg, Anmerkung zu FG München, Urt. v. 19.11.2003 10 K 3722/02, DStR 18/2004, DStR-Aktuell VIII
>beck-aktuell<*

- *Steuerliche Behandlung von Zuschüssen bei Einkünften aus VuV
>DAK – Firmenservice<*

- *Fördermittel für mietpreisgebundene Wohnungen, Ertragsteuerberater 2004, 268
>Beiträge für die Beratungspraxis<*

- *Steuerliche Behandlung von Zuschüssen bei Einkünften aus VuV, Online-Recherche-Datenbank LexisNexis® 2004
>Zusammenfassung und Bewertung<*

- *Juristischer Informationsdienst Jurion, Verlagsgruppe WoltersKluwer 2004
>Fachpresse Einkommensteuer<*

- *U C M - Biblioteca Complutense, Madrid (Bibliothek der Universität Madrid)
>Sumarios varios<*

- *Bibliothek des Bundesverfassungsgerichts, BVerfG, Karlsruhe
>BSZ Bibliotheksverzeichnis<*

Stand 31.12.2006