

Titel:

Gebäude-AfA nach Anteilserwerb: Kein gesonderter Abschreibungszeitraum für Fördermehrwert bei sozial gebundenen Mietwohnungen

Normenketten:

EStG § 4 Abs. 3 Satz 3

EStG § 7 Abs. 1 Satz 1

EStG § 7 Abs. 1 Satz 2

EStG § 7 Abs. 4 Satz 1

EStG § 7 Abs. 4 Satz 2

EStG § 10d Abs. 4

EStG § 21

EStG § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

AO § 164 Abs. 2

FGO § 40 Abs. 2

Leitsatz:

Beim entgeltlichen Erwerb weiterer Anteile an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft beginnen für die anteilig hinzuerworbenen Gebäude neue AfA-Reihen; die Anschaffungskosten sind erneut auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Laufende Fördermittel für sozial gebundene Mietwohnungen begründen jedoch keinen gesondert abschreibbaren „Overrent“ und keine verkürzte Nutzungsdauer, wenn die Gebäude nach Ende der Bindung weiterhin marktüblich vermietet oder veräußert werden können. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Klagebefugnis, Nullbescheid, Verlustvortrag, Absetzung für Abnutzung, Overrent, Underrent, Mietwohngebäude, Abschreibung, Einschränkung, Privatvermögen, Wohnimmobilien, Kaufpreisaufteilung, entgeltlicher Anteilserwerb, vermögensverwaltender Personengesellschaft, Verkehrswertermittlung

Tenor

1. Die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, sind dahin zu ändern, dass bei Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Objekt D-Straße) eine jährliche AfA i.H.v. xx € berücksichtigt wird und die Einkommensteuer 2013 entsprechend niedriger festgesetzt wird. Die Berechnung der Steuer wird dem Finanzamt übertragen.
 2. Der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 vom 11.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020 wird entsprechend geändert. Die Feststellung wird dem Finanzamt übertragen.
 3. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
 4. Die Kosten des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH vom 14.11.2023 (1. Rechtszug) haben der Kläger zu 4/5 und der Beklagte zu 1/5 zu tragen.
- Die Kosten des Verfahrens im 2. Rechtszug haben der Kläger zu 12/17 und der Beklagte zu 5/17 zu tragen.

Tatbestand

1

Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtszug.

2

Streitig ist nach Rücknahme der Revision hinsichtlich Einkommensteuer 2011 und gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2011 noch die Berechnung der AfA vermieteter Wohnimmobilien im Privatvermögen des Klägers in den Jahren 2012 und 2013.

3

Der (verheiratete) Kläger wurde in den Streitjahren getrennt zur Einkommensteuer veranlagt. Neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen erklärte er auch Beteiligungseinkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 (zuletzt jeweils vom 02.11.2016), in denen das Finanzamt die Vermietungseinkünfte erklärungsgemäß berücksichtigte, und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) für 2012 und 2013 (zuletzt ebenfalls vom 02.11.2016) standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4

In der Zeit vom 10.10.2016 bis zum 03.07.2017 fand beim Kläger für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2013 eine Betriebsprüfung (Bp) statt, die mit Bericht vom 05.07.2017 abgeschlossen wurde. Nach den Prüfungsfeststellungen (s.a. Tz. 1.8 und Anlage 9 Bp-Bericht; Bd. 3 Bp-Handakten) erzielte der Kläger aus einem Nießbrauchsvertrag vom 02.10.2008 über das Objekt D-Straße 36, 36a, 38, X-Stadt, dessen Alleineigentümer er in den Streitjahren war, bislang nicht erklärte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

5

Ursprünglich war eine GbR, bestehend aus dem Kläger (20 %), seinem Vater V (x %) und seiner Schwester S (x %) Eigentümerin dieses Grundstücks gewesen, auf dem sich drei Gebäude befinden: Nr. 36a, ein Altbau aus der Zeit vor 1925, und zwei im Jahr 1995 neu errichtete Gebäude, Nr. 36 und Nr. 38.

6

Die Neubauten unterlagen der Sozialbindung; die Herstellung wurde mit öffentlichen Mitteln gefördert ("Vertrag über die Förderung freifinanzierten Mietwohnraums" vom xx.xx.1994 zwischen der Bank A und der GbR, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Blatt 153 ff. Rechtsbehelfsakte)). Danach ist Förderungsobjekt der Neubau von xx Wohnungen mit xx m² Wohnfläche auf dem Grundstück D-Straße 36 und 38; vereinbart ist ein Förderungs- und Bindungszeitraum von 18 Jahren und 9 Monaten ab Bezugsfertigkeit; die Förderung erfolgt durch laufende Fördermittel (Aufwendungszuschüsse) i.H.v. xx DM, § 3 Abs. 1 Fördervertrag (FV), die für die Dauer der Förderung in vierteljährlichen Raten jeweils am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November auf ein vom Eigentümer zu benennendes Konto gezahlt werden, § 19 Abs. 1 und 2 FV. Die geförderten Wohnungen dürfen ohne Zustimmung der Bank A nur Personen zum Gebrauch überlassen werden, die die Merkmale nach § 6 Abs. 1 Buchst. a und b FV erfüllen. Weitere Einschränkungen der freien Vermietbarkeit ergeben sich aus § 6 Abs. 3 bis 6 FV. Die Zweckbestimmung der Wohnungen endet nach Ablauf des Förderungs- und Bindungszeitraums, § 6 Abs. 2 Halbsatz 1 FV. In § 7 FV ist die Mietpreisbegrenzung geregelt. Danach soll die "anfängliche durchschnittliche Miete [...] unter xx DM je m² Wohnfläche monatlich" liegen. Nach Ablauf von jeweils 15 Monaten können die Mieten um jeweils xx DM je m² Wohnfläche im Rahmen des Gesetzes zur Regelung der Miethöhe (MHG) erhöht werden, § 6 Abs. 1 Satz 2 FV. Die Fördermittel verringern sich nach Ablauf von jeweils 15 Monaten um jeweils xx DM je m² Wohnfläche monatlich, § 11 Abs. 1 FV). Mieterhöhungen nach §§ 3 und 5 MHG setzen im Förderungs- und Bindungszeitraum eine Zustimmung der Bank A voraus, § 7 Abs. 1 Satz 1 FV. Den Mietern ist für die Dauer von 30 Jahren ab Bezugsfertigkeit ein Vorkaufsrecht für den Fall einzuräumen, dass die jeweils gemietete Wohnung als Eigentumswohnung veräußert wird; für denselben Zeitraum ist eine Eigenbedarfskündigung durch den Eigentümer ausgeschlossen, § 6 Abs. 6 und Abs. 5 Satz 2 FV. Die Übertragung von Fördermitteln auf den Rechtsnachfolger bei Veräußerung bedarf der vorherigen Zustimmung der Bank A, auf die kein Rechtsanspruch besteht, § 8 Abs. 3 FV.

7

Mit Vertrag vom xx.xx.2004 übertrugen V und S ihre Gesellschaftsanteile auf den Kläger. Als Gegenleistung übernahm dieser 80 % der Verbindlichkeiten der GbR. Dabei handelte es sich um ein Darlehen, das der GbR von der T-KG gewährt worden war (Valuta: xx €) sowie ein weiteres Darlehen, das die GbR bei einem Kreditinstitut aufgenommen hatte (Valuta: xx €). Der Kläger verpflichtete sich, V und S von der Nachhaftung für die Verbindlichkeiten freizustellen. Das anteilig vom Kläger übernommene Darlehen bei der T-KG wurde

durch Verrechnung mit dem Kapitalkonto des Klägers bei dieser Gesellschaft getilgt (Wert: xx € [= 80 % von xx €]).

8

Am xx.xx.2005 schloss der Kläger mit der Bank B einen Darlehensvertrag über xx € (Zins 4,45 % p.a., fest bis 30.12.2013, Tilgung 4 % p.a., jährliche Leistungsrate: xx €).

9

Mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2008 (Bl. 139 ff. Rb-Akte) gewährte der Kläger der C-KG mit Wirkung zum xx.xx.2008 den Nießbrauch an dem Grundstück D-Straße 36, 36a, 38. Die Nießbrauchsberechtigte sollte fortan die Mieten vereinnahmen. Als Gegenleistung verpflichtete sie sich dazu, den Kläger von der Zahlung von Zins und Tilgung aus der in Ziff. 2 des notariellen Vertrages genannten Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Bank B freizustellen, soweit "der Darlehensnehmer diese Zahlungen nicht aus den in vorstehender Ziffer 1 genannten Fördermitteln erbringen kann." Der Kläger verpflichtete sich, die Förderzahlungen der Bank A auf das Darlehen zu verwenden.

10

Die Prüferin setzte die nach dem notariellen Vertrag vom Nießbraucher zu zahlenden Beträge als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung an; als Ausgaben berücksichtigte sie die Abschreibung und die vom Kläger getragenen Kosten (Zinszahlungen). So ergaben sich bislang nicht erklärte Einkünfte i.H.v. xx € (2011), xx € (2012) und xx € (2013).

11

Das Finanzamt folgte dem Ergebnis der Außenprüfung und erließ am 11.09.2017 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Einkommensteuerbescheide und geänderte Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 EStG für die Jahre 2011 bis 2013.

12

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigte es in den Einkommensteuerbescheiden nun wie folgt:

	2011	2012	2013
aus bebauten Grundstücken (Objekt D)	xx	xx	xx
aus Grundstücksgemeinschaften	xx	xx	xx
gesamt	xx	xx	xx

13

Die Einkommensteuer 2012 wurde danach weiterhin i.H.v. x € festgesetzt, die Einkommensteuer 2013 erhöhte sich von zuletzt auf xx €. Der verbleibende Verlustvortrag auf den 31.12. wurde nun i.H.v. xx € (2011), xx € (2012) und x € (2013) festgestellt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben.

14

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wies das Finanzamt die zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Einsprüche als unbegründet zurück und aktualisierte die Vorläufigkeitsvermerke.

15

Die Klägervertreter haben im anschließenden Klageverfahren (1. Rechtszug) im Wesentlichen noch Folgendes vorgebracht:

16

Der Kläger sei als Erbe seines Vaters Eigentümer mehrerer Immobilien in X-Stadt gewesen, die alle fremdfinanziert und von der Bank A gefördert gewesen seien und deshalb fast für den doppelten Zeitraum der Förderdauer (Förderzeitraum lt. Kläger 1994 bis xx.xx.2014) der Sozialbindung unterlegen hätten. Die Einnahmen aus diesen Objekten hätten somit je etwa zur Hälfte aus den Mieten und den Fördermitteln bestanden. Der Kläger habe befürchtet, dass die geerbten Objekte sämtlich mit Wegfall der Förderung unwirtschaftlich werden könnten. Er habe deshalb beschlossen, möglichst viele davon möglichst schnell zu verkaufen. Weil dabei aber die Förderbeträge nicht als Mieteinnahmen hätten angesetzt werden können, hätte er nur einen Kaufpreis erzielen können, der auch nicht ansatzweise zum Ausgleich der Restvaluta ausgereicht hätte. Die im Vorfeld des Verkaufs eingebundene Bank A habe zudem signalisiert, dass die laufende Förderung nicht auf einen Käufer übertragen werden könne. Zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses

"am xx.xx.2008" habe die Restvaluta für das Darlehen bei der Bank B noch xx € betragen. Hätte der Kläger im Jahr 2008 das Objekt D-Straße verkauft, wäre die Förderung durch die Bank A sofort entfallen, was einen Kaufpreis von xx Mio. € unrealistisch hätte werden lassen.

17

Die AfA sei mit xx € zu niedrig angesetzt. Die Recherchen des vormaligen Prozessbevollmächtigten hätten ergeben, dass dieser Wert aus den Unterlagen der GbR, an der der Kläger zunächst nur zu 20 % beteiligt gewesen sei, ungeprüft übernommen worden sein müsse. Mit Urkunde vom xx.xx.2004 habe der Kläger aber sämtliche Anteile von seinen Mitgesellschaftern erworben, so dass sich im Prüfungszeitraum eine deutlich höhere AfA ergebe. Zu berücksichtigen sei auch, dass eines der drei Häuser ein Altbau (vor 1925) sei, bei dem der erhöhte AfA-Satz (2,5 %) zur Anwendung komme.

18

Im ersten Rechtszug hatte der Kläger zuletzt beantragt,

1. die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2011 um xx €, im Jahr 2012 um xx € und im Jahr 2013 um xx € gemindert werden und die Steuer 2013 entsprechend niedriger festgesetzt wird; [Die Einkommensteuer 2012 war schon auf 0 € festgesetzt.]

2. hilfsweise, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2013 um xx € gemindert werden und die Steuer 2013 entsprechend niedriger festgesetzt wird;

3. weiter hilfsweise, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2011, 2012 bis 2013 um xx € (Erhöhung der AfA) gemindert werden und die Steuer 2013 entsprechend niedriger festgesetzt wird;

4. und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2011, 31.12.2012 und 31.12.2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, entsprechend zu ändern.

19

Das Finanzamt hatte beantragt, die Klage abzuweisen.

20

Das klageabweisende Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 03.02.2021 hat der BFH mit Urteil vom 14.11.2023 IX R 1/22 aufgehoben, soweit es die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 betrifft, und die Sache insoweit an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. – Die Revision betreffend Einkommensteuer 2011 und gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2011 ist zurückgenommen worden. -

Der Hilfsantrag des Klägers (oben Nr. 3), die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre 2012 und 2013 niedriger anzusetzen, sei teilweise begründet. Der erkennende Senat habe die vom Finanzgericht hinsichtlich der AfA für zutreffend erachtete Einheitsbetrachtung in seinem Urteil vom 03.05.2022 IX R 22/19 (BStBl II 2023, 186) für vermögensverwaltende Personengesellschaften verworfen und Grundsätze für die Ermittlung der AfA-Berechtigung nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aufgestellt. Das Finanzgericht habe diese Rechtsprechung in seiner Entscheidung noch nicht berücksichtigen können.

21

Die Sache sei aber nicht spruchreif. Der Senat könne auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht entscheiden, in welcher Höhe AfA auf die mittelbar anteilig hinzuerworbenen Gebäude abziehen sei. Der Kläger, der vorher schon zu 20 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei, habe die übrigen Gesellschaftsanteile von V und S im Jahr 2004 vollentgeltlich erworben. Nachdem die GbR infolge der Vereinigung sämtlicher Anteile in der Person des Klägers liquidationslos erloschen sei und sich der Kläger gegenüber V und S verpflichtet gehabt habe, sie von der Nachhaftung in voller Höhe freizustellen, habe festgestanden, dass er die vormaligen Gesellschaftsverbindlichkeiten in Zukunft allein zu

tragen habe. Er habe sie insofern "übernommen". Darin habe die Gegenleistung für die Übertragung der Anteile gelegen. Mit dem entgeltlichen Anteilserwerb würden beim Erwerber in Bezug auf die anteilig mit- oder hinzuerworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens neue AfA-Reihen beginnen, die sich nach der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs und nach den anteilig auf das miterworbene Wirtschaftsgut entfallenden Anschaffungskosten des Erwerbers bemessen würden (vgl. Senatsurteil vom 03.05.2022 IX R 22/19, BStBl II 2023, 186, Rz 18 ff.).

22

Soweit der Kläger schon vor dem Anteilserwerb an der GbR beteiligt gewesen sei (20 %), habe er die ursprüngliche AfA fortzuführen. Dafür, dass die vormalige anteilige Beteiligung am Gesamthandsvermögen infolge der Anteilsvereinigung in der Person des Klägers zu Alleineigentum erstarkt sei, habe er keine (gesonderte) Gegenleistung erbringen müssen.

23

Infolgedessen habe der Kläger seit dem Jahr 2004 zwei verschiedene AfA-Reihen für jeweils dasselbe Wirtschaftsgut (Gebäude) zu führen. Jedenfalls für Zwecke der AfA sei im Hinblick auf den Anteilserwerb von zwei verschiedenen Wirtschaftsgütern auszugehen. Für eine abweichende Restnutzungsdauer der anteilig erworbenen Gebäude (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) sei nichts vorgetragen. Insofern verbleibe es bei der gesetzlichen Typisierung in § 7 Abs. 4 EStG.

24

Die eigenen Anschaffungskosten des Klägers hätten mindestens xx € (zuzüglich eventueller Nebenkosten) betragen. Dies entspreche dem Stand der mit dem Anteilserwerb vom Kläger (anteilig zusätzlich) übernommenen vormaligen Gesellschaftsverbindlichkeiten. Die Freistellungsverpflichtung erhöhe die Anschaffungskosten nicht, da sie im Ergebnis nur bewirke, dass der Kläger für die vormaligen Gesellschaftsverbindlichkeiten in voller Höhe selbst habe aufkommen müssen. Unerheblich sei deshalb auch, dass diese Verpflichtung möglicherweise den Betrag der vom Kläger zusätzlich übernommenen Gesellschaftsverbindlichkeiten überstiegen habe, da auch die Nachhaftung des ausgeschiedenen persönlich haftenden Gesellschafters nicht anteilmäßig begrenzt sei.

25

Für die AfA-Berechtigung des Klägers hinsichtlich der mit dem Anteilserwerb anteilig mit- oder hinzuerworbenen Wirtschaftsgüter komme es im Hinblick auf die Gesellschaftsverbindlichkeiten nach der Rechtsprechung des Senats darauf an, in welcher Höhe die Gesellschaft die Darlehensmittel zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzelner Wirtschaftsgüter tatsächlich verwendet habe (originäre Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gesellschaft). Soweit dies der Fall gewesen sei, begründeten die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs noch bestehenden Verbindlichkeiten verhältnismäßig die AfA-Bemessungsgrundlage des Erwerbers für das jeweilige Wirtschaftsgut. Sie würden dem einzelnen (abschreibbaren) Wirtschaftsgut direkt zugeordnet.

26

Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens sei außerdem --soweit es um die AfA des Anteilserwerbers gehe-- eine erneute Aufteilung der anteilig auf das Wirtschaftsgut "Grundstück" entfallenden Anschaffungskosten auf "Grund und Boden" einerseits und "Gebäude" andererseits erforderlich. In die neue Aufteilung gingen die zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs aktuellen Bodenrichtwerte ein. Die Aufteilung sei auch dann erforderlich, wenn feststehe, dass stille Reserven nicht bestünden oder jedenfalls nicht entgolten worden seien. Die erneute Aufteilung sei die Konsequenz daraus, dass der entgeltliche Anteilserwerb eine neue AfA-Reihe in Gang setze. Dies erfordere bezogen auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs eine vollständig neue Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

27

Das Finanzgericht habe noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die GbR die Mittel aus den im Zeitpunkt des Anteilserwerbs noch bestehenden Darlehensverbindlichkeiten tatsächlich dazu verwendet habe, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das bebaute Grundstück zu bezahlen und gegebenenfalls wie sie nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Anteilserwerbs neu auf Grund und Boden einerseits sowie die Gebäude andererseits aufgeteilt werden müssten. Die vom Kläger dazu vorgelegte Aufteilung könne der Senat nicht ungeprüft übernehmen. Das Finanzgericht werde die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen deshalb im zweiten Rechtszug nachzuholen haben.

28

Unerheblich sei zum einen, dass der Kläger die von der GbR übernommene Verbindlichkeit gegenüber der T-KG in einer logischen Sekunde nach der Übernahme durch Verrechnung mit seinem positiven Kapitalkonto bei der Gesellschaft zum Erlöschen gebracht habe. Auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage habe die (nachträgliche) Tilgung von Anschaffungsdarlehen keine Auswirkungen. Die Aufrechnungslage sei erst entstanden, nachdem der Kläger die Gesellschaftsverbindlichkeiten übernommen hatte. Aus der Tilgung ergebe sich vielmehr, dass der Kläger die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die mit dem Darlehen bezahlt worden seien, getragen habe, sodass ihm auf dieser Grundlage auch die entsprechende AfA zustehe.

29

Für die Entscheidung ohne Bedeutung sei zum anderen auch, dass der Kläger das Objekt D-Straße später mit einem weiteren Darlehen bei der Bank B belastet habe. Nachdem der Kläger für dieses Darlehen auf der Grundlage des Nießbrauchvertrags im streitigen Zeitraum keine Zinslasten mehr zu tragen gehabt habe, komme es auch nicht darauf an, wie der Kläger dieses Darlehen verwendet habe.

30

Nach Angaben des Finanzamts (Schriftsatz vom 22.01.2024) hatte der Kläger in der Revisionsbegründung vom 16.03.2021 folgende Neuberechnung der AfA vorgelegt:

Altbau	Bewertung	100%	xx €
	Kaufpreis	80%	xx €
	Wohnfläche	Altbau	xx m ²
		Gesamt	xx m ²
		Anteil in %	xx
Anteiliger Kaufpreis Altbau		xx €	
	davon	GuB	xx €
		Gebäude	xx €
	AfA-Satz 2,5 %		xx €
Neubau		Anteil in %	xx
Anteiliger Kaufpreis Neubau		xx €	
	davon	GuB	xx €
		Gebäude	xx €
	AfA-Satz 2,0 %		xx €
	AfA gesamt (Anteilskauf 2004, 80 %)	xx €	
	AfA bisheriger Anteil (20 %)	xx €	
	Summe	xx €	
	./. AfA bisher	./. xx €	
	AfA zusätzlich	xx €	

31

Vom Kläger angesetzter Anteil für Grund und Boden: xx € + xx € = xx €.

32

Dies ergibt bei der Grundstücksgröße von xx m² einen Preis von xx €/m².

33

Das Finanzamt hat dazu im zweiten Rechtszug vor dem Finanzgericht erklärt, nach überschlägiger Betrachtung der Berechnung und Rücksprache mit der Fachstelle für Grundstückswertermittlung beim Finanzamt Regensburg erscheine die Neuberechnung der AfA im Wesentlichen nachvollziehbar. Unklar sei jedoch, wie der Anteil für Grund und Boden genau ermittelt worden sei und inwieweit die Geschoßflächenzahlen berücksichtigt worden seien.

34

Mit Schriftsatz vom 14.06.2024 hat der Klägervertreter die Bodenrichtwertauskunft zum Stichtag 01.01.2004 für das Grundstück D-Straße 36 vorgelegt und dazu vorgetragen, der Bodenrichtwert gehe von einer gebietstypischen Geschoßflächenzahl von 1,5 aus. Dies entspräche bei dem streitgegenständlichen Grundstück mit einer Grundstücksfläche von xx m² einer gesamten Geschoßfläche von xx m². Bei einer tatsächlichen Wohn- bzw. Nutzfläche von xx m² dürfte die Geschoßflächenzahl bei dem gegenständlichen Grundstück auch bei ungefähr 1,5 liegen, eher darunter, so dass sich ein niedrigerer Wert für Grund und Boden und eine höhere AfA ergäbe. Aus der ebenfalls vorgelegten Auskunft des Gutachterausschusses

ergäben sich keine Umrechnungskoeffizienten für eine abweichende Geschoßflächenzahl. Die damalige Kaufpreisaufteilung habe der Kläger nach dem Sachwertverfahren durchgeführt.

35

Zwischenzeitlich seien jedoch auch die anderen Verfahren zur Immobilienbewertung, hier insbesondere das Ertragswertverfahren, durch die Rechtsprechung zugelassen worden. Gegebenenfalls würden sich durch das Ertragswertverfahren bessere Werte ergeben. Denn nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BStBl II 2001, 183). Zur Ermittlung des Verkehrswerts seien grundsätzlich das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren heranzuziehen. Dabei stünden die Wertermittlungsverfahren einander gleichwertig gegenüber. Die Verfahren seien gemäß § 6 Absatz 1 Satz 2 Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14.07.2021 (BGBl I 2021, 2805) nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der Eignung der zu Verfügung stehenden Daten, begründet zu wählen. Dazu bräuchte man den monatlichen Gesamtrohertrag (sogenannte Nettokaltmiete) inklusive Stellplätze und die Anzahl der Wohneinheiten bzw. sonstigen Einheiten. Hierzu behalte sich der Kläger ausdrücklich noch Vortrag vor.

36

Daraufhin hat sich das Finanzamt mit Schreiben vom 16.07.2024 dazu bereit erklärt, die vom Kläger geltend gemachte zusätzliche AfA i.H.v. xx € zu akzeptieren. Auf Grund des Schreibens vom 14.06.2024 sei die vom Kläger angesetzte Geschoßflächenzahl von 1,5 nachvollziehbar.

37

Die Klägervorteiler haben mit Schriftsatz vom 14.10.2024 vorgebracht, zwischen den Berechnungen des Klägers und des Finanzamts bestehe selbst bei gleichen Wertansätzen noch eine Differenz von rund xx € (Berechnung s. Dok 270, Schriftsatz vom 14.10.2024, Seite 3) pro Veranlagungszeitraum.

38

Die Aufteilung Gebäude/Grundstück sei gemäß der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 21.07.2020 IX R 26/19) durch einen Sachverständigen zu klären.

39

Der Kläger sei zudem der Auffassung, dass das hier zugrunde gelegte Sachwertverfahren, das einen Anteil des Gebäudes Altbau an Grund und Boden i.H.v. xx € ausweise, den Wert des Gebäudes zu niedrig bemesse. Die Lage des Grundstücks in X-Stadt sei nicht attraktiv. Die D-Straße sei die Bundesstraße x, eine der Hauptverkehrsstraßen in X-Stadt. Laut Gutachten Gutachter F aus dem Jahr 2004 (Anl. K1) seien Wohnungen, die direkt an der D-Straße lägen, stark lärmbeeinträchtigt. Der Grundstücksanteil für den Alt- und Neubau sei daher mit 10 % zu bemessen, der Gebäudeanteil mit 90 %. Wenn man den Gebäudeanteil Altbau i.H.v. xx € zum anteiligen Kaufpreis für den Altbau in Beziehung setze, dann ergebe sich ein Gebäudeanteil von 75,61 %. Wenn man den Gebäudeanteil Neubau i.H.v. xx € zum anteiligen Kaufpreis für den Neubau i.H.v. xx € in Beziehung setze, dann ergebe sich ein Gebäudeanteil in Höhe von 78,35 %.

40

Bei einem Gebäudeanteil von 90 % berechne sich die AfA wie folgt:

Altbau: $xx \text{ €} \times 90 \% = xx \text{ €} \times 2,5\% =$	xx €
Neubau: $xx \text{ €} \times 90 \% = xx \text{ €} \times 2 \% =$	xx €
AfA für bisherigen GbR-Anteil des Klägers (20%)	xx €
Gesamt-AfA	xx €

41

Nach der dem Schriftsatz vom 14.10.2024 beigefügten Berechnung "Werterm. Gutachter F" (Altbau GuB 18 %, Gebäude 82 %; Neubauten GuB 18,39 %, Gebäude 81,61 %) ergibt sich eine AfA für die 2004 hinzuerworbenen 80 % i.H.v. xx €, für die übrigen 20 % i.H.v. xx €, zusammen xx €.

42

Mit Schreiben vom 09.01.2025 hat sich das Finanzamt aufgrund der nachgereichten, in der Wertermittlung der Gutachter F aufgeführten Anlagen mit der Berechnung der AfA laut Schriftsatz vom 14.10.2024

einverstanden erklärt. Die bisher gewährte AfA erhöhe sich demnach um xx €; die Gesamt-AfA pro Jahr betrage somit xx €.

43

Für den 31.12.2013 werde kein Verlustfeststellungsbescheid mehr ausgegeben, da es bei der bisherigen Feststellung mit 0 Euro verbleibe.

44

Mit Schriftsatz vom 23.02.2025 haben die Klägervvertreter "angeboten", dass man auf ein Gerichtsgutachten verzichte, wenn auch der "Overrent" wie im Gutachten vom 14.04.2004 berücksichtigt werde. In dem vorgelegten Gutachten teile sich der Wert auf Grund und Boden zu 15,04 %, auf Gebäude zu 57,56 % und auf Overrent zu 27,40 % auf. Dies ergebe dann bei entsprechender Aufteilung auf den tatsächlichen Kaufpreis und gesonderter Abschreibung des Overrents eine AfA für den Altbau (2,5 %) i.H.v. xx €, für den Neubau (2 %) i.H.v. xx € und für den Overrent (10 % entsprechend der zehnjährigen Förderdauer) i.H.v. xx €, somit insgesamt eine jährliche AfA i.H.v. xx €.

45

Hierzu hatten die Klägervvertreter bereits im Schriftsatz vom 04.12.2024 vorgetragen, die hier streitige Immobilie weise die Besonderheit auf, dass dem Kläger ein Aufwendungszuschuss für den öffentlich geförderten Wohnbereich bezahlt worden sei. Dies finde sich in den Berechnungen des Finanzamts nicht. Hier entstehe ein sogenannter Overrent mit der Besonderheit, dass der Marktwert mit dem Zeitablauf des Aufwendungszuschusses drastisch gemindert sei. Es werde auf die Berechnungen zum Overrent, welche im Gutachten unter der Nr. 13 mit Bezug auf Anl. 1 (Berechnung des Mehrertrages aufgrund des Aufwendungszuschusses) angesprochen werde, hingewiesen.

46

Der Kläger sei der Auffassung, dass der Aufwendungszuschuss für den öffentlich geförderten Bereich nicht nur den Mehrwert von xx € begründe, sondern auch die Abschreibungsdauer drastisch verkürze bis zu dem Zeitpunkt, an dem der Aufwendungszuschuss für den öffentlich geförderten Zeitraum ende. Dies sei auch Auffassung des Steuerberaters Wolfgang Weiss, in "Steuerliche Betriebsprüfung" 09/2023: "Tatsächlich ergeben sich bei vielen Gebäuden (z. B. Supermärkte, Spezialbauten) neben der gewöhnlichen Nutzungsdauerbestimmung aber auch weitere wirtschaftliche Einschränkungen, die zu einem partiellen schnelleren Wertverbrauch des Gebäudes führen und der in der freien Wirtschaft mietvertraglich ausgeglichen wird. Es bestehen bei diesen Objekten aber besondere Wertrisiken, die über eine erhöhte Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG zu korrigieren sind."

47

Insbesondere werde in dem Aufsatz unter XVI. folgendes ausgeführt: "Mit der Erkenntnis des BFH, dass die ImmoWertV eine geeignete Nachweisgrundlage für den sachgerechten Werteverzehr – Abschreibung – sein kann, ist auch die Overrent-Betrachtung mit einzubinden, da der BFH bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu der Möglichkeit von zwei Abschreibungszeiträumen ausreichend Stellung genommen hat und diese bejahte." In dem vorliegenden Fall sei der erste Abschreibungszeitraum der Zeitraum der staatlichen Förderung, in dem eine erhöhte Abschreibung im Gegensatz zu dem zweiten nachfolgenden Abschreibungszeitraum vorliege. Danach sei die in dem ursprünglichen Kaufpreis eingespeiste staatliche Förderung (= Overrent) nicht mehr vorhanden. Nach dem Ablauf der Förderungsdauer und somit entsprechend von Anfang an vorhersehbar sei durch Werteverzehr der Wert der Immobilie gesunken.

48

Auch wenn der Aufsatz den Titel trage, "Der Overrent als eigenes abzugrenzendes Wirtschaftsgut" stütze sich die Argumentation des Klägers darauf, dass das einheitliche Wirtschaftsgut Gebäude zwei unterschiedliche Abschreibungszeiträume – mit und ohne staatliche Förderung – habe. Durch die einheitliche Abschreibung über die gesamte Dauer komme es zu einer Überbesteuerung, die insbesondere im Privatvermögen bei einer Veräußerung außerhalb des 10-Jahreszeitraums auch nicht beim Veräußerungsgewinn kompensiert werde.

49

Der Klägervvertreter beantragt,

1. die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, dahin abzuändern, dass bei Berechnung der Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2012 und 2013 eine jährliche AfA i.H.v. xx € berücksichtigt wird und die Steuer 2013 entsprechend niedriger festgesetzt wird;

2. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 vom 11.09.2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, entsprechend zu ändern;

3. hilfsweise die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts.

50

Der Vertreter des Finanzamts erklärt sich bereit,

die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, dahin abzuändern, dass bei Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2012 und 2013 eine jährliche AfA i.H.v. xx € gemäß dem Schriftsatz des Klägersvertreters vom 14.10.2024 berücksichtigt wird und die Steuer 2013 entsprechend niedriger festgesetzt wird.

51

Der Vertreter des Finanzamts erklärt sich dazu bereit,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 vom 11.09.2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, entsprechend zu ändern.

52

Im Übrigen beantragt er, die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

53

Die Klage ist auch insoweit zulässig, als sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wendet, in dem die Einkommensteuer (unverändert) i.H.v. 0 € festgesetzt ist.

54

Für die Klage gegen einen auf 0 € lautenden Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahres fehlt die Klagebefugnis i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO, wenn das Begehren des Steuerpflichtigen nicht auf die Verlustfeststellung, sondern ausschließlich auf den Verlustrücktrag gerichtet ist (BFH-Urteil vom 10.03.2020 IX R 24/19, BFH/NV 2020, 873). Dagegen kann nach der Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) nach der Rechtsprechung des BFH eine Beschwerde im Hinblick auf einen Nullbescheid gegeben sein, wenn der Festsetzung Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt worden sind, die zur Feststellung eines zu niedrigen verbleibenden Verlustvortrags führen können (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2016 I R 76/14, BStBl II 2017, 704; vom 31.01.2018 I R 25/16, BFH/NV 2018, 838).

55

Nachdem es hier nicht nur um die Einkommensteuerbescheide geht, sondern auch die Bescheide über den verbleibenden Verlustvortrag angefochten sind, ist das Klagebegehren nicht nur auf einen Verlustrücktrag, sondern auch auf einen Verlustvortrag gerichtet. Der Kläger ist daher auch durch den bereits auf "Null" lautenden Einkommensteuerbescheid 2012 beschwert.

56

Die zulässige Klage ist allerdings nur insoweit begründet, als bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus bebauten Grundstücken in den Streitjahren 2012 und 2013 jeweils eine AfA i.H.v. xx € zu berücksichtigen ist. Damit hat sich das Finanzamt bereits einverstanden erklärt. Es hat sich auch damit einverstanden erklärt, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 vom 11.09.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2020, entsprechend zu ändern. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.

57

Im Streitfall handelt es sich um Miet-Wohngebäude im Privatvermögen des Klägers. Vermietet wurden die Wohnungen in den Streitjahren durch den Nießbraucher, der an den Kläger für die Bestellung des

Nießbrauchs ein Entgelt zahlte. Bei entgeltlichem Nießbrauch hat der Eigentümer das für die Nießbrauchsbestellung gezahlte Entgelt im Jahr des Zuflusses als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen (Mellinghoff, in Kirchhof/Söhn EStG, 23. Aufl., § 21 Rz. 39 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 27.06.1978 VIII R 54/74, BStBl II 1979, 332). Die Höhe der Einnahmen ist nicht streitig.

58

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung errechnen sich gemäß § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) aus dem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben. Auch bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung sind die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen, § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG.

59

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen), § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts, § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG.

60

Bei Gebäuden sind gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG (i.d.F. der Streitjahre) abweichend von Abs. 1 als Absetzungen für Abnutzungen (AfA) die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen:

1. bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht zu Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.03.1985 gestellt ist, jährlich 3 Prozent,

2. bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der Nr. 1 nicht erfüllen und die

a) nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 %, "Neubau"

b) vor dem 01.01.1925 fertiggestellt worden sind, jährlich 2,5 % "Altbau"

der Anschaffungs- und Herstellungskosten.

61

Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchst. a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchst. b weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.

62

Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung aus wirtschaftlichen Gründen sind Werbungskosten, wenn sich nach Kündigung des Mietverhältnisses herausstellt, dass das auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnittene Gebäude nicht mehr oder nur noch sehr eingeschränkt nutzbar ist und auch durch eine (nicht steuerbare) Veräußerung nicht mehr sinnvoll verwendet werden kann (BFH-Urteil vom 17.09.2008 IX R 64/07, BStBl II 2009, 301).

63

In diese Richtung gehen auch die vom Klägersvertreter angeführten "Overrent-Fälle". Mit Overrent bezeichnet man den Teil der Miete, der über den ortsüblichen Mietsätzen liegt. Dies betrifft i.d.R. Gewerbeimmobilien (z.B. Supermarktbauten) oder Sonderimmobilien (z.B. Museumsbauten oder Universitätsgebäude), die vom Investor nach den Wünschen des späteren Mieters gebaut werden. In diesen Fällen werden typischerweise langfristige Mietverträge (10 Jahre und mehr) mit Verlängerungsoption für den Mieter geschlossen. Da für diese "Spezialbauten" – anders als für Standard-Industriehallen oder "normale" Mietwohnungen – nach Beendigung dieses Mietverhältnisses aber nur schwer bis kaum Nachmieter oder Käufer gefunden werden können, wird hier häufig eine (deutlich) überdurchschnittliche Miete vereinbart, um das anschließende Leerstandsrisiko auszugleichen. Ein solcher "Overrent" muss im Rahmen einer Verkehrswertermittlung berücksichtigt werden – im Gegensatz zur Beleihungswertermittlung, wo er nicht berücksichtigt werden darf. Da bei Gebäuden im Privatvermögen ein eventueller Veräußerungsverlust jenseits des Zehnjahreszeitraums des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerlich nicht

berücksichtigt wird, wird versucht, durch erhöhte Abschreibungen in der Zeit davor einen "Ausgleich" für die aus der "Übermiete" resultierende "Überbesteuerung" zu schaffen.

64

Bei Mietwohnungen wird ein "Overrent" bei der Verkehrswertermittlung im Ertragswertverfahren dagegen nicht angesetzt, sondern die marktübliche Miete als Grundlage verwendet, unabhängig davon, ob die aktuelle Miete marktüblich oder zu hoch ist. Dies liegt daran, dass Mietverträge in Wohnimmobilien oft nur eine kurze Kündigungsfrist (in der Regel drei Monate) haben. Deshalb beeinflusst "Overrent" den Ertragswert der Immobilie nicht. In Ausnahmefällen, bei denen die Mietverträge langfristig sind und die überhöhten Mieten vertraglich gesichert wurden, kann Overrent jedoch temporär in die Bewertung einfließen. Dies geschieht, bis eine Anpassung an die marktübliche Miete erfolgt. (Quelle: <https://www.heid-immobilienbewertung.de/ratgeber/overrent/>)

65

Im Streitfall wurde durch die Vermietung der Wohnimmobilien schon kein "Overrent" erzielt, weil die Wohnungen nicht besonders teuer, sondern wegen der Sozialbindung besonders günstig vermietet wurden. Dieser "Underrent" wurde während des Bindungs- und Förderzeitraums durch die Zahlungen der Bank A wirtschaftlich ausgeglichen. Nach Ablauf der Sozialbindung können die Wohnungen auf dem freien Wohnungsmarkt "ganz normal" zum marktüblichen Preis vermietet oder auch verkauft werden. Es ist auch insbesondere weder vorgetragen noch aus den Akten ersichtlich, dass die Gebäude i.S.d. BFH-Urteils vom 17.09.2008 IX R 64/07, BStBl II 2009, 301 auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten gewesen wären und nach Beendigung der Vermietung nicht mehr oder nur noch sehr eingeschränkt nutzbar gewesen wären und sie auch durch eine (nicht steuerbare) Veräußerung nicht mehr sinnvoll verwendet werden könnten.

66

Die Revision war nicht zuzulassen, weil keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe vorliegt, insbesondere auch nicht der Zulassungsgrund des Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1, "Fortbildung des Rechts". Eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts ist erforderlich, wenn über bisher ungeklärte, abstrakte Rechtsfragen zu entscheiden ist, insbesondere, wenn der Streitfall im allgemeinen Interesse Veranlassung gibt, Leitsätze für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken auszufüllen. Er ist auch dann gegeben, wenn gegen eine bestehende höchstrichterliche Rechtsprechung gewichtige Argumente vorgebracht werden, die der BFH noch nicht erwogen hat. Es genügt aber nicht, dass sich der BFH noch nicht zu der Rechtsfrage geäußert hat. (Vgl. die zahlreichen Nachweise bei Ruban, in Gräber FGO, 7. Aufl., § 115 Rz. 42). Hier wurde schon keine abstrakte Rechtsfrage formuliert, die der BFH entscheiden soll.

67

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 FGO.