

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 9r32_03
letzte Aktualisierung:

BFH, 15.02.2005 - IX R 32/03

EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (= § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1990)

Keine Pflicht zu AfA-Wechsel bei Nutzungsänderung (Übergang von fremder Wohnnutzung zu fremdbetrieblicher Nutzung)

Wird ein zunächst zu fremden Wohnzwecken genutztes und gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG mit 7 v.H. degressiv abgeschrieben-nes Gebäude nunmehr zu fremdbetrieblichen Zwecken genutzt, so muss der Steuerpflichtige nicht zur linearen AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG übergehen, sondern kann weiterhin eine degressive AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 5 v.H. beanspruchen (entgegen R 44 Abs. 8 Satz 2 2. Halbsatz EStR).

BUNDESFINANZHOF

Keine Pflicht zu AfA-Wechsel bei Nutzungsänderung (Übergang von fremder Wohnnutzung zu fremdbetrieblicher Nutzung)

Wird ein zunächst zu fremden Wohnzwecken genutztes und gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG mit 7 v.H. degressiv abgeschrieben Gebäude nunmehr zu fremdbetrieblichen Zwecken genutzt, so muss der Steuerpflichtige nicht zur linearen AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG übergehen, sondern kann weiterhin eine degressive AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 5 v.H. beanspruchen (entgegen R 44 Abs. 8 Satz 2 2. Halbsatz EStR).

EStG § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 (= § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1990)

Urteil vom 15. Februar 2005 IX R 32/03

Vorinstanz: FG München vom 25. April 2003 10 K 4717/01 (EFG 2003, 1078)

Gründe

I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) errichtete 1992 ein Gebäude, welches er zunächst zu Wohnzwecken vermietete. Mit geändertem Mietvertrag vom 31. Dezember 1992 vereinbarten die Mietparteien eine ausschließlich gewerbliche Nutzung des Gebäudes als Büro und Lagerraum. Ab 1995 wurde das Gebäude wieder zu Wohnzwecken genutzt.

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre begehrte der Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Abzug von Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 7 v.H. der unstreitigen Herstellungskosten des Gebäudes gemäß § 7 Abs. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 1993 (EStG 1993) und gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Jahr 1994 (EStG 1994) geltenden Fassung.

Im Anschluss an eine Außenprüfung ließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter Verweis auf R 44 Abs. 8 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 1993 nur eine AfA gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1993/1994 in Höhe von 2 v.H. der Herstellungskosten zum Abzug zu.

Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen --nur auf eine degressive AfA von 5 v.H. gerichteten-- Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1078 veröffentlichten Urteil statt. Aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung sei das FA nur berechtigt gewesen, die AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 auf 5 v.H. zu reduzieren.

Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf eine Verletzung materiellen Rechts stützt. Es ist der Ansicht, dass der Wechsel in der Nutzung des Gebäudes zugleich einen Wechsel in der Abschreibungsmethode bedinge. Insoweit sei allein durch eine lineare Abschreibung sichergestellt, dass weder Abschreibungspotential verloren gehe noch eine AfA über die Herstellungskosten hinaus beansprucht werden könne. Darüber hinaus sei ein Wechsel innerhalb der degressiven Abschreibungsmethoden vom Gesetz nicht vorgesehen.

Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG München vom 25. April 2003 10 K 4717/01 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zutreffend hat die Vorentscheidung dem Kläger bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung AfA in Höhe von 5 v.H. der Herstellungskosten als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 Nr. 7, § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994) zuerkannt.

1. Bei Gebäuden, die nicht Wirtschaftsgebäude i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 1993/1994 sind, kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre zwischen dem Ansatz einer linearen AfA und einer degressiven AfA wählen.

a) Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1993/1994 sind, abweichend von § 7 Abs. 1 EStG 1993/1994, bei Gebäuden

die nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, bis zur vollen Absetzung jährlich 2 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA abzuziehen.

Statt dieser linearen AfA kann der Steuerpflichtige auch eine degressive Abschreibung wählen; hierfür stehen zwei Staffelsätze zur Wahl:

b) Gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 können bei Gebäuden i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und in den folgenden sieben Jahren jeweils 5 v.H., in den darauffolgenden sechs Jahren jeweils 2,5 v.H. und in den darauffolgenden 36 Jahren jeweils 1,25 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA abgezogen werden.

c) Abweichend davon eröffnet § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1993 (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG 1994) die Möglichkeit, bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, unter weiteren, hier nicht strittigen Voraussetzungen im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden drei Jahren jeweils 7 v.H., in den darauffolgenden sechs Jahren jeweils 5 v.H., in den darauffolgenden sechs Jahren jeweils 2 v.H. und in den darauffolgenden 24 Jahren jeweils 1,25 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA abzuziehen.

2. Soweit daher dem Steuerpflichtigen sowohl die lineare als auch die degressive AfA offen steht, ist er in der Wahl der Abschreibungsmethode grundsätzlich frei (statt aller: Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 195). Indessen ist der Steuerpflichtige nach der (bestandskräftigen) Wahl für eine AfA-Methode in den Folgejahren hieran gebunden, so dass ein späterer willkürlicher Wechsel der AfA-Methode

nicht zulässig ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. April 2001 IX R 16/98, BFHE 195, 273, BStBl II 2001, 599; Urteil des Reichsfinanzhofs --RFH-- vom 1. Juli 1931 VI A 2226/30, RStBl 1931, 877; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 7 Rz. 153, 154). Jedoch wird die im Streitfall entscheidungserhebliche Frage, nach welcher AfA-Methode abgeschrieben werden muss, wenn das Gebäude von einem bestimmten Zeitpunkt an nicht mehr die Voraussetzungen für die in der Vergangenheit angewandten AfA-Bestimmungen erfüllt, von Rechtsprechung, Literatur und der Finanzverwaltung nicht einheitlich beantwortet. Unter Verweis auf R 44 Abs. 8 Satz 2 2. Halbsatz EStR vertritt das FA die Rechtsansicht, dass in Fallgestaltungen, in denen das ursprünglich fremden Wohnzwecken dienende Gebäude nunmehr fremdbetrieblichen Zwecken dient, die weitere AfA zwingend nach der linearen AfA-Methode gemäß § 7 Abs. 4 EStG 1993/1994 vorzunehmen sei (ebenso Blümich/Brandis, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, § 7 EStG Rz. 569; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7 EStG Rn. 457; Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Aufl., S. 434, 435; Zitzmann, Betriebs-Berater --BB-- 1986, 103 ff., 111; differenzierend: Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 7 Rdnr. E 54). Demgegenüber erkennen andere Stimmen in der Literatur (vgl. Nolde in Hermann/Heuer/Raupach --HHR--, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 7 EStG Anm. 495; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 7 Rz. 163; Stuhmann in Bordewin/Brandt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 7 Rz. 240; Beckermann, Der Betrieb --DB-- 1989, 1590, 1591; Paus, BB 1993, 1920, 1922) und die instanzgerichtliche Rechtsprechung (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 31. Juli 1997, EFG 1998, 179; Hessisches FG, Urteil vom 20. März 2003, EFG 2003, 1076) in

derartigen Fällen den Wechsel innerhalb der degressiven AfA-Methode als statthaft an.

3. Der Senat erachtet einen durch eine Änderung in der Nutzung bedingten Wechsel innerhalb der degressiven AfA-Methode, d.h. von der AfA von 7 v.H. gemäß § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1993 (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG 1994) zur AfA von 5 v.H. gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 für zulässig, da eine Beschränkung auf die niedrigeren linearen AfA-Sätze des § 7 Abs. 4 EStG 1993/1994 weder vom Gesetzeswortlaut umfasst, noch durch den Gesetzeszweck geboten ist. Auch stehen systematische Gründe nicht entgegen.

a) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern ist der Übergang von der linearen zur degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 3 Satz 3 EStG 1993/1994 ausgeschlossen. Jedoch ist der Übergang von der degressiven AfA zur linearen AfA gemäß § 7 Abs. 3 Satz 1 EStG 1993/1994 zulässig.

Die Zulässigkeit eines Wechsels in der AfA-Methode bei Gebäuden ist hingegen nicht normiert. Liegen daher im Jahr der Fertigstellung des Objekts die Voraussetzungen sowohl für eine AfA nach Maßgabe des § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1993 (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG 1994), als auch nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 vor, so lässt sich dem Wortlaut der Norm kein Zwang zum Wechsel zur linearen AfA-Methode entnehmen (so auch Hessisches FG in EFG 2003, 1076).

b) Auch Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung gebieten bei einer Nutzungsänderung keine Beschränkung auf eine lineare Abschreibung.

Dem eine degressive AfA bei Gebäuden erstmals begründenden Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. Juni 1964 (BGBl I 1964, 353, BStBl I 1964, 384) lag ein Entschließungsantrag des Finanzausschusses vom 21. Februar 1963 (vgl. BTDrucks IV/1006) zu Grunde, der auf eine Neuregelung der normalen AfA bei Gebäuden und der erhöhten AfA für Wohngebäude (§ 7b EStG) zielte (vgl. zur Entstehungsgeschichte des Gesetzes: Längsfeld, DB 1964, 781). Eine Beschränkung auf eine lineare AfA-Methode entsprach nach Auffassung des Bundestages --ebenso wie eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 100 Jahren bei Wohngebäuden-- nicht mehr den tatsächlichen Verhältnissen (vgl. BTDrucks IV/2008, S. 5).

Soweit durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz vom 22. Dezember 1981 (BGBl I 1981, 1523, BStBl I 1982, 235) u.a. eine Erhöhung der degressiven AfA für alle Gebäude erfolgte, geschah dies zu dem Zweck, die private Bautätigkeit zu stärken und die Baunachfrage zu beleben, um hierdurch Wohn- und Geschäftsräume zu schaffen und zu modernisieren (vgl. BTDrucks 9/843, S. 1, 8).

Im Folgenden erkannte der Gesetzgeber die Notwendigkeit, das Angebot von Mietwohnungen auf dem Wohnungsmarkt weiter zu vergrößern. Mit dem Gesetz zur Änderung des Steuerreformgesetzes 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten vom 30. Juni 1989 (BGBl I 1989, 1267, BStBl I 1989, 251) wurden daher die Staffelsätze der AfA neu gestaltet und die degressive AfA für Wohnzwecken dienende Gebäude abermals erhöht. Hiermit verband der Gesetzgeber die Erwartung, der in der Vergangenheit stark angestiegenen Nachfrage nach Mietwohnungen durch Neubauten entsprechen zu können (vgl. BTDrucks 11/4507, S. 1, 9).

Sind damit aber sowohl die Nutzung zu fremden Wohnzwecken als auch zu fremdbetrieblichen Zwecken in einem --über die AfA nach Maßgabe des § 7 Abs. 4 EStG 1993/1994 hinausgehenden-- Maße förderungswürdig, so würde dieser Gesetzeszweck unterlaufen, wenn in Fällen der Nutzungsänderung lediglich eine lineare AfA gewährt würde. Der Umstand, dass auch die nachfolgende Verwendung des Gebäudes für fremdbetriebliche Zwecke dem Förderungskatalog des § 7 Abs. 5 EStG unterfällt, lässt vielmehr die Anwendung des insoweit maßgeblichen AfA-Staffelsatzes nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 als geboten erscheinen.

c) Gegen diese Gesetzesauslegung lässt sich nicht einwenden, in Fällen der Nutzungsänderung drohe bei einem Wechsel innerhalb der degressiven AfA-Sätze wegen der unterschiedlichen Festlegung der Nutzungsdauern ein Verlust von Abschreibungspotential oder aber eine AfA über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus (so aber Blümich/Brandis, a.a.O., § 7 EStG Rz. 569, m.w.N.). Denn die Inanspruchnahme der AfA ist sowohl zeitlich als auch hinsichtlich ihrer Höhe gesetzlich limitiert: die AfA ist "bis zur vollen Absetzung" (§ 7 Abs. 4 Satz 1 EStG) fortzusetzen und endet folglich mit dem Verbrauch der Bemessungsgrundlage.

Im Übrigen ist die Nutzungsdauer eine zwangsläufige Ableitung aus der Summe der ratierlichen Staffelsätze. Wenn daher ein Wechsel in der Nutzungsart --im Streitfall von einem fremden Wohnzwecken dienenden zu einem fremdbetrieblichen Zwecken dienenden Gebäude-- dazu führt, dass die 50-jährige Nutzungsdauer des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 unterschritten wird, ist dies sachgerecht. Denn in der Verkürzung der 50-jährigen Nutzungsdauer spiegelt sich im Grundsatz nur der Zeitraum wider, in denen das Gebäude zuvor für Wohnzwecke

genutzt und damit nach dem Gesetzeszweck in einem stärkeren Maße (vgl. oben zu II.1.c) förderungswürdig war. Daher ist die Verkürzung der Nutzungsdauer umso größer, je länger das Gebäude für besonders privilegierte Zwecke genutzt wurde.

Dass --worauf das FG zutreffend hinweist-- ein Wechsel des AfA-Staffelsatzes auch zu einem Unterschreiten der 40-jährigen Nutzungsdauer führen kann, ist hingegen Ausfluss der gesetzgeberischen Entscheidung, im elften bis einschließlich des vierzehnten Jahres die AfA-Sätze des § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1993 (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG 1994) unter jene des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 abzusenken.

Vor diesem Hintergrund ist die Zulässigkeit eines Wechsels innerhalb der degressiven AfA-Staffelsätze des § 7 Abs. 5 EStG 1993/1994 auch nicht mit gesteigerten Schwierigkeiten in der praktischen Anwendung verbunden.

d) Der vorstehende Sachverhalt gibt keine Veranlassung zu entscheiden, ob ein --mit dem Ziel der Verkürzung der Abschreibungsdauer vorgenommener-- mehrfacher Wechsel zwischen den Staffelsätzen des § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG 1993 (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG 1994) und denen des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 steuerrechtlich zulässig ist.

4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend dem Kläger in den Streitjahren auch weiterhin eine degressive AfA gewährt.

Nach den Feststellungen des FG, die den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO binden, hat der Kläger zu Recht im --hier nicht streitigen-- Kalenderjahr 1992 eine degressive AfA für fremdvermieteten Wohnraum gemäß § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG in Höhe von 7 v.H. der Herstellungskosten als Werbungskosten bei seinen

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht.
Nach Abschluss eines geänderten Mietvertrages vermietete der
Kläger das Objekt in den Streitjahren 1993 und 1994 für fremde
betriebliche Zwecke, so dass die AfA in den Streitjahren gemäß
§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1993/1994 auf 5 v.H. der
Herstellungskosten zu reduzieren ist.