Urteil vom 21. November 2013, IX R 12/13

Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 7 Abs 5 S 1 Nr 3 Buchst a, EStG § 7 Abs 5 S 2, EStG § 7a Abs 4, EStG § 7a Abs 9, EStG § 7 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 7 Abs 5 S 1 Nr 3 Buchst a, EStG § 7 Abs 5 S 2, EStG § 7a Abs 4, EStG § 7a Abs 9, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend FG Düsseldorf, 11. November 2012, Az: 12 K 4209/11 E

Leitsätze

1. Die Berichtigung zu hoch vorgenommener und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer AfA ist bei Gebäuden im Privatvermögen in der Weise vorzunehmen, dass die gesetzlich vorgeschriebenen Abschreibungssätze auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des noch vorhandenen Restbuchwerts angewendet werden.

2. Sind für ein Gebäude in einem Veranlagungszeitraum Sonderabschreibungen vorgenommen worden, bemisst sich nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach § 7a Abs. 9 EStG die Restwertabschreibung bei Gebäuden nach dem nach § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.

3. Die degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 5 EStG ist nach Vornahme einer Sonderabschreibung ausgeschlossen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Berichtigung einer überhöhten --unter Nichtbeachtung des § 7a Abs. 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorgenommenen-- degressiven Absetzung für Abnutzung (AfA).

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb zusammen mit seiner Ehefrau im November 1995 ein im Folgejahr fertiggestelltes Mehrfamilienhaus in A. Die Herstellungskosten betrugen 2.704.326 DM. Der Kläger hatte im Jahr 1995 eine Anzahlung in Höhe von 2 Mio. DM geleistet, für die im Jahr der Zahlung eine Sondergebietsabschreibung nach § 4 Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a des Fördergebietsgesetzes (FöGbG) in Höhe von 1 Mio. DM bei der Einkommensteuerveranlagung 1995 berücksichtigt wurde. Ab dem Jahr 1996 machte der Kläger AfA-Beträge nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG geltend. Die Veranlagung erfolgte bis 2006 insoweit erklärungsgemäß. Für die Streitjahre 2007 bis 2009 machte der Kläger ebenfalls AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG geltend, und zwar in Höhe von 2 % der ursprünglichen Herstellungskosten (2.704.326 DM), d.h. pro Jahr 27.655 €.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem Begehren auf Ansatz der AfA gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG in den angefochtenen Bescheiden 2007 bis 2009 nicht. Die dagegen erhobenen Einsprüche blieben insoweit erfolglos. Das FA verwies in seinen Einspruchsentscheidungen darauf, dass erstmals bei der Veranlagung 2009 festgestellt worden sei, dass ab 1996 zu Unrecht die degressive, statt der gesetzlich zulässigen linearen AfA geltend gemacht und anerkannt wurde. Dadurch sei es in den Jahren 1996 bis 2006 zu einer überhöhten AfA der Herstellungskosten des Gebäudes gekommen. Unter Berücksichtigung der gewährten Sonder-AfA für die Anzahlung auf die Herstellungskosten in 1995 und der antragsgemäß berücksichtigten AfA-Beträge ab 1996 bis 2006 habe zum 31. Dezember 2006 nur noch ein Rest(buch)wert von 41.784 € bestanden. Die Fehlerberichtung sei für die Nachfolgejahre ab dem ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraum 2007 vorzunehmen, und zwar in der Weise, dass die gesetzlich vorgeschriebenen AfA-Sätze auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des Restbuchwerts anzuwenden seien.

4 Auf dieser Grundlage nahm das FA in der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2011 eine Neuberechnung der AfA ab dem Jahr 2007 für das noch vorhandene AfA-Volumen von 41.784 € vor. Dabei ging er von einer nach Ablauf

des Begünstigungszeitraums der Sonder-AfA nach § 4 FöGbG noch bestehenden Restnutzungsdauer von 45 Jahren und einem AfA-Satz von 2,22 % aus. Zugleich legte er einen um die Sonder-AfA in Höhe von 1 Mio. DM sowie um die im Zeitraum der Sonder-AfA möglichen linearen AfA-Beträge von (5 x 54.086 DM =) 270.433 DM auf 1.433.893 DM geminderten Restwert zugrunde. Darauf wandte er den AfA-Satz von 2,22 % an. Daraus ergaben sich jährliche AfA-Beträge für 2007 und 2008 von jeweils 16.292 € und für das Jahr 2009 --infolge der Abschreibung des Restwerts auf 0 €-- von 9.200 €. Darüber hinaus wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.

5 Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) aus, in Anbetracht der in 1995 in Anspruch genommenen Sonder-AfA für die Anzahlung auf die Herstellungskosten sei die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG unzulässig. Für die Streitjahre sei eine Berichtigung der AfA-Beträge vorzunehmen. Könnten die fehlerhaften Steuerbescheide für die Vorjahre mangels Vorliegens einer Änderungsvorschrift nicht mehr geändert werden, so sei der zutreffende AfA-Betrag auf der Grundlage von § 7 Abs. 4 EStG zu ermitteln und auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des Restwerts anzuwenden. Dabei sei nicht zu beanstanden, dass die Korrektur des FA zu einer Verkürzung des Abschreibungszeitraums führe. Die überhöhten AfA hätten dazu geführt, dass zum 31. Dezember 2006 der Restwert nur noch 41.784 € betrage und damit 2009 vollständig aufgezehrt werde. Über die Herstellungskosten des Gebäudes (2.704.326 DM) hinaus könne nicht abgeschrieben werden.

6 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er auf die Verletzung von § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG, § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG sowie § 176 Abs. 1 der Abgabenordnung stützt. Der Wechsel der AfA-Methode von der degressiven Gebäude-AfA nach Staffelsätzen zur linearen Gebäude-AfA sei nicht möglich. Die Sonder-AfA auf die Anzahlung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a FöGbG schließe die Vornahme der AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 EStG nicht aus. Die Norm schließe nur die Inanspruchnahme der degressiven AfA nach der Vornahme einer Sonder-AfA auf das Gebäude aus. Die Vornahme einer Sonder-AfA auf die Anzahlung lasse die degressive AfA unberührt. Zudem genieße er aufgrund der in den Vorjahren vom FA anerkannten degressiven AfA Vertrauensschutz.

7 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das Urteil vom 12. November 2012 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 19. November 2011, den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11. November 2011 und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 11. November 2011 dahingehend abzuändern, dass die Abschreibungen gemäß § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG jeweils mit 27.654 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Es weist darauf hin, dass Abschreibungen über die Herstellungskosten des Gebäudes hinaus nicht möglich seien. Die Inanspruchnahme überhöhter AfA sei dergestalt zu berichtigen, dass ab dem Veranlagungszeitraum 2007 die AfA-Sätze des § 7 Abs. 4 EStG auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des Restwerts anzuwenden seien.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

11 Zwar ist das FG unzutreffend davon ausgegangen, dass die Vornahme der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG ausgeschlossen ist. Die Entscheidung des FG stellt sich jedoch aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO), soweit es abgelehnt hat, die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG zu bemessen und zutreffend die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Höhe von (2,22 % aus 1.433.893 DM =) 16.292 € (2007 und 2008) bzw. 9.200 € (2009) in Ansatz gebracht hat.

12 Die vom FG zur Begründung herangezogene Vorschrift des § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar (1.). Das FA hat gleichwohl zu Recht für die Streitjahre die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG anstelle der degressiven AfA nach festen Staffelsätzen nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG) angesetzt (2.). Weiter hat das FA zutreffend auf der Grundlage des § 7a Abs. 9 EStG die jährlichen AfA-Beträge mit 16.292 € (2007 und 2008) und

9.200 € (2009) angesetzt (3.) und demzufolge für die Streitjahre die Abschreibungen ausgehend von einem Restwert in Höhe von 41.784 € durchgeführt (4.). Auf Vertrauensschutzgesichtspunkte im Hinblick auf den Ansatz der degressiven AfA kann sich der Kläger nicht berufen (5.). Die klageabweisende Entscheidung des FG stellt sich daher im Ergebnis als richtig dar (6.).

13 1. Die vom FG in seinen tragenden Entscheidungsgründen herangezogene Vorschrift des § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG ist im Streitfall nicht anwendbar.

14 Nach § 7 Abs. 5 Satz 1 EStG können bei im Inland belegenen Gebäuden, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, abweichend von § 7 Abs. 4 EStG im Jahr der Fertigstellung oder Anschaffung und in den darauffolgenden Jahren AfA in degressiv gestaffelten Sätzen abgezogen werden. Im Fall der Anschaffung kann der Erwerber nach § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG die degressive Jahres-AfA nur in Anspruch nehmen, wenn der Hersteller für das Objekt weder die degressive AfA noch erhöhte Absetzungen oder Sonder-AfA in Anspruch genommen hat. Die Vorschrift schließt die Vornahme der degressiven Gebäude-AfA daher nur für den Fall aus, dass der Steuerpflichtige die Immobilie angeschafft hat und der Hersteller oder ein Zwischenerwerber ihrerseits erhöhte Absetzungen oder Sonder-AfA für das veräußerte Gebäude in Anspruch genommen haben (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 26. Aufl., § 7 Rz 165; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 557). Dies ist hier nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht der Fall.

15 2. Das FA hat zu Recht für die Streitjahre die lineare Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG anstelle der degressiven Gebäude-AfA nach festen Staffelsätzen nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG bemessen. Denn die Vornahme der degressiven Gebäude-AfA war nach § 7a Abs. 9 EStG ausgeschlossen.

16 a) Nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG können bei im Inland belegenen Gebäuden die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, abweichend von § 7 Abs. 4 EStG bei Gebäuden i.S. des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, soweit sie Wohnzwecken dienen und die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 gestellten Bauantrags hergestellt oder nach dem 28. Februar 1989 auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind, im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden drei Jahren jeweils 7 %, in den darauf folgenden sechs Jahren jeweils 5 %, in den darauf folgenden sechs Jahren jeweils 2 % und in den darauf folgenden 24 Jahren jeweils 1,25 % als AfA abgezogen werden.

17 b) Es kann dabei offenbleiben, ob in den Streitjahren die Vornahme der degressiven Gebäude-AfA nach Inanspruchnahme einer Sonder-AfA bereits nach § 7a Abs. 4 EStG ausgeschlossen ist (verneinend Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 2006 I R 83/05, BFHE 212, 530, BStBl II 2006, 799, unter II.1., m.w.N.; Stuhrmann in Bordewin/Brandt, § 7a EStG Rz 56; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 7a Rz 18, sowie H 7a des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2012 --EStH 2012--, Stichwort "Degressive AfA"). Denn die degressive Gebäude-AfA wird nach § 7a Abs. 9 EStG ausgeschlossen.

18 Sind für ein Wirtschaftsgut Sonder-AfA vorgenommen worden, so bemisst sich nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach § 7a Abs. 9 EStG die Restwert-AfA bei Gebäuden nach dem nach § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz. § 7a Abs. 9 EStG bringt damit infolge der ausschließlichen Erwähnung des § 7 Abs. 4 EStG und der fehlenden Zitierung von § 7 Abs. 5 EStG eindeutig zum Ausdruck, dass nach Ablauf des Begünstigungszeitraums auf den verbleibenden Restwert allein die lineare AfA zur Anwendung kommen soll (so i.E. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7a Rz 16; Blümich/Brandis, § 7a EStG Rz 68; Stuhrmann in Bordewin/ Brandt, § 7a EStG Rz 94; Lambrecht in Kirchhof, a.a.O., § 7a Rz 26; Blümich/Stuhrmann, § 4 FördG Rz 13, 20a). Für den Streitfall lässt sich somit schon dem Wortlaut des § 7a Abs. 9 EStG eindeutig entnehmen, dass nach Vornahme einer Sonder-AfA die Inanspruchnahme der degressiven AfA ausgeschlossen ist.

19 Die Vorschrift des § 7a Abs. 9 EStG findet auch Anwendung, wenn für das Wirtschaftsgut Anzahlungen i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 5 FöGbG geleistet worden sind. Bei den Anzahlungen und dem später angeschafften Gebäude handelt es sich für Zwecke der AfA nicht um zwei unterschiedliche Wirtschaftsgüter mit der Folge, dass bei der Vornahme von Sonder-AfA ausschließlich auf die Anzahlung hinsichtlich der AfA auf das Gebäude § 7a Abs. 9 EStG keine Anwendung finden würde. Denn die Inanspruchnahme von Sonder-AfA auf Anzahlungen setzt stets eine spätere Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes voraus. § 4 Abs. 1 Satz 5 FöGbG enthält daher auch keinen eigenständigen Begünstigungstatbestand, sondern regelt --wie § 4 FöGbG insgesamt-- nur die Bemessungsgrundlage für die Sonder-AfA (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 51/01, BFHE 199, 388, BStBl II 2002, 758, unter II.1.b).

20 3. Das FA hat zutreffend auf der Grundlage von § 7a Abs. 9 EStG die jährlichen AfA-Beträge unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 2,22 % mit 16.292 € (2007 und 2008) und 9.200 € (2009) angesetzt.

21 a) Nach § 7a Abs. 9 EStG bemisst sich die AfA, wenn für ein Gebäude Sonder-AfA vorgenommen worden ist, nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums auf den Restwert nach einem neuen Vomhundertsatz, der sich aus der § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zugrunde liegenden Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes abzüglich des Begünstigungszeitraums errechnet. Im Fall des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist daher die (typisierte) 50-jährige Gesamtnutzungsdauer um den fünfjährigen Begünstigungszeitraum der Sonder-AfA nach § 4 Abs. 1 Satz 2 FöGbG zu verringern. Zugleich ist nach § 7a Abs. 9 EStG der so neu ermittelte AfA-Satz vom Restwert zu ermitteln und abzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juni 1990 I R 155/87, BFHE 161, 462, BStBl II 1992, 622; Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 20. Juli 1992, BStBl I 1992, 415; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7a Rz 16; Blümich/Brandis, § 7a EStG Rz 68).

22 b) Daran gemessen hat das FA zu Recht die 50-jährige Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG um den fünfjährigen Förderzeitraum nach § 4 FöGbG verringert und damit eine Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 45 Jahren und einen AfA-Satz von 2,22 % angesetzt. Ebenfalls ist das FA zutreffend nach Ablauf des Begünstigungszeitraums von einem um die Sonder-AfA in Höhe von 1 Mio. DM und die lineare Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Höhe von (5 x 54.086 DM =) 270.433 DM verringerten Restwert von 1.433.893 DM ausgegangen.

23 4. Das FA hat ferner zu Recht für die Streitjahre einen Abzug der AfA-Beträge ausgehend von einem Restwert in Höhe von 41.784 € durchgeführt.

24 a) Die Berichtigung zu Unrecht in Anspruch genommener überhöhter AfA erfolgt spiegelbildlich zur Nachholung unterlassener AfA. Daher ist die --verfahrensrechtlich nicht mehr änderbare-- Inanspruchnahme überhöhter AfA auf ein Wirtschaftsgut in Vorjahren dadurch zu korrigieren, dass der verbliebene Restbuchwert gleichmäßig auf die verbleibenden Jahre des Nutzungszeitraums verteilt wird. Im Fall des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ist der dort vorgeschriebene AfA-Satz auf die bisherige Bemessungsgrundlage bis zur vollen Absetzung des Restbuchwerts anzuwenden, sodass es im Ergebnis zu einer Verkürzung der AfA-Dauer kommt (so Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 11; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 321; s. auch H 7.4 EStH 2012, Stichwort "Unterlassene oder überhöhte AfA", sowie für den Fall des § 7 Abs. 5 EStG BFH-Urteil vom 4. Mai 1993 VIII R 14/90, BFHE 171, 271, BStBl II 1993, 661, unter II.2., und für den Fall des § 7 Abs. 4 EStG BFH-Urteil vom 11. Dezember 1987 III R 266/83, BFHE 152, 128, BStBl II 1998, 335, unter 2.).

25 b) Daran gemessen ist für die Jahre 2007 und 2008 die AfA mit 2,22 % in Höhe von 16.292 € anzusetzen und von dem Restwert auf den 31. Dezember 2006 in Höhe von 41.784 € abzuziehen. Für das Jahr 2009 verbleibt es aufgrund des zum 31. Dezember 2008 bestehenden Restwerts in Höhe von 9.200 € bei einem Abzug in dieser Höhe. Der vom Kläger in allen drei Streitjahren angesetzte AfA-Betrag kann mit Blick auf § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG bereits deswegen nicht berücksichtigt werden, weil in diesem Fall die angesetzten AfA-Beträge im Jahr 2008 über die angefallenen Herstellungskosten hinausgehen würden.

26 Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei von Beginn an zutreffendem Ansatz der AfA-Beträge nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dem Kläger zum 31. Dezember 2006 ein höherer Restwert verblieben wäre. Denn zu Unrecht überhöht vorgenommene AfA, die verfahrensrechtlich nicht mehr berichtigt werden können, führen nicht dazu, dass sich im Ergebnis das AfA-Volumen des Berechtigten erhöht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 171, 271, BStBl II 1993, 661, unter II.2., und in BFHE 152, 128, BStBl II 1998, 335, unter 2.). Dem entspricht spiegelbildlich die Nachholung versehentlich unterbliebener AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in der Weise, dass in diesem Fall weiterhin der gesetzlich vorgeschriebene Prozentsatz von 2 % angesetzt wird und sich ausgehend von dem --in diesem Fall fehlerhaft zu hoch-- verbliebenen Restwert ein längerer Abschreibungszeitraum als 50 Jahre ergibt (vgl. Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 11; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 321; H 7.4 EStH 2012, "Unterlassene oder überhöhte AfA").

27 5. Der Kläger kann sich im Hinblick auf den in der Vergangenheit erfolgten --erklärungsgemäßen-- Ansatz der degressiven Gebäude-AfA auch nicht auf Vertrauensschutzgesichtspunkte berufen (vgl. zu den Grundsätzen des Vertrauensschutzes u.a. BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910, unter B.II.2.c dd, m.w.N.).

28 6. Dass das FG in der angefochtenen Entscheidung teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen --Anwendung von § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG anstelle von § 7a Abs. 9 EStG-- ausgegangen ist, ist nach § 126 Abs. 4 FGO unschädlich. Denn die

Entscheidung des FG erweist sich als richtig, indem es die vom FA vorgenommene AfA-Berechnung --wenn auch aus einem anderen Rechtsgrund-- als zutreffend einstuft und daher die gegen die Einspruchsentscheidungen gerichtete Klage im Ergebnis als unbegründet abgewiesen hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de