

# Urteil vom 28. April 2020, IX R 14/19

## Keine doppelte Berücksichtigung von lediglich einmal getragenen Aufwand des Steuerpflichtigen

ECLI:DE:BFH:2020:U.280420.IXR14.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG § 7 Abs 1, EStG § 7 Abs 4, EStG § 7a Abs 9, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 11 Abs 2 S 1, HGB § 255 Abs 1 S 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Düsseldorf, 31. Januar 2019, Az: 3 K 2466/18 F

## Leitsätze

Bestandskräftig zu Unrecht als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand geltend gemachte Anschaffungskosten führen zu einer Minderung des AfA-Volumens und stehen insoweit einer Weiterführung der AfA entgegen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 01.02.2019 - 3 K 2466/18 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten um die Auswirkungen einer fehlerhaften Doppelberücksichtigung von Kosten für den Erwerb von Klimageräten als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand einerseits und als Anschaffungskosten im Rahmen von Absetzungen für Abnutzung (AfA) andererseits.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Unter dem 29.12.2008 erwarb die Klägerin für eines ihrer Vermietungsobjekte Klimageräte zum Kaufpreis von 42.455,35 € netto, die in die sich auf dem Grundstück befindliche Immobilie eingebaut wurden. Die Klägerin zahlte den Kaufpreis am 13.01.2009. Die Klägerin nahm sodann die Klimageräte in ein Anlagenverzeichnis auf und verteilte die Netto-Anschaffungskosten im Wege der AfA über einen Zeitraum von zehn Jahren.
- 3** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für den Veranlagungszeitraum 2008 machte die Klägerin einen Absetzungsbetrag pro rata temporis in Höhe von 354 € als Werbungskosten bei Ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend; für die Folgejahre ergab sich danach ein Absetzungsbetrag in Höhe von jeweils 4.246 €. Diesen Betrag machte die Klägerin auch in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für den Veranlagungszeitraum 2009 als Werbungskosten geltend; daneben berücksichtigte die Klägerin die Netto-Anschaffungskosten auch in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwand).
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ unter dem 02.12.2010 einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2009, in dem sowohl ein Werbungskostenabzug in Höhe der vollen Netto-Anschaffungskosten als auch die entsprechende AfA für die Klimageräte gewährt wurden.
- 5** Anlässlich einer auch den Veranlagungszeitraum 2009 umfassenden Betriebsprüfung wurde die doppelte Berücksichtigung der Anschaffungskosten für die Klimageräte --zum einen im Rahmen des sofort abziehbaren

Erhaltungsaufwands und zum anderen im Rahmen der AfA-- durch den Betriebsprüfer aufgegriffen. Im Folgenden wurde vereinbart, dass die Geltendmachung des sofort abziehbaren Erhaltungsaufwands rückgängig gemacht werde und der Abzug der streitgegenständlichen Anschaffungskosten weiter im Wege der AfA erfolgen solle. Eine entsprechende Änderung unterblieb in der Folgezeit. Zwischen der Klägerin und dem FA ist unstreitig, dass der maßgebliche Bescheid für den Veranlagungszeitraum 2009 aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Feststellungsverjährung nicht mehr geändert werden kann.

- 6** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr (2012) berücksichtigte die Klägerin wiederum einen AfA-Betrag in Höhe von 4.246 €, den das FA antragsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--) stehenden Feststellungsbescheid vom 06.11.2013 gewährte. In einem gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid vom 02.02.2017 erhöhte das FA die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr in Höhe von 42.455 €. Zugleich wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.
- 7** Der von der Klägerin am 09.02.2017 hiergegen eingelegte Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das FA die Erhöhung der Einkünfte um 42.455 € rückgängig machte; gleichzeitig wurde die bisher in den Einkünften enthaltene AfA für die Klimageräte gestrichen. Im Übrigen wurde der Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 08.08.2018 als unbegründet zurückgewiesen.
- 8** Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage der Klägerin mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1667 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Das FG entschied, dass das FA die AfA in Höhe von 4.246 € zu Recht nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt habe; durch den vollen Abzug der Anschaffungskosten der Klimageräte als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand im Veranlagungszeitraum 2009 sei ein Restbuchwert nicht mehr vorhanden. Dies sei jedoch Voraussetzung für die Geltendmachung der AfA.
- 9** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1, 7 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Sie vertritt die Auffassung, dass sie zum Abzug der AfA für die Klimageräte im Streitjahr 2012 berechtigt gewesen sei; daran ändere auch der Abzug der Anschaffungskosten als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand nichts. Soweit sich das FA v.a. auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.11.2013 - IX R 12/13 (BFHE 244, 289, BStBl II 2014, 563) sowie vom 04.05.1993 - VIII R 14/90 (BFHE 171, 271, BStBl II 1993, 661) und vom 11.12.1987 - III R 266/83 (BFHE 152, 128, BStBl II 1988, 335) berufe, seien diese zur Korrektur überhöhter oder zu niedriger AfA-Sätze ergangen. Dieser Sachverhalt läge jedoch nicht vor. Vielmehr habe sie die Absetzung ordnungsgemäß vorgenommen, so dass die in den angeführten Urteilen enthaltenen Grundsätze keine Anwendung fänden. Die unzutreffende Behandlung der Anschaffungskosten für die Klimageräte durch das FA als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand könne nicht nach den Grundsätzen der überhöhten AfA korrigiert werden. Einen formellen Bilanzzusammenhang wie im Falle der Gewinneinkünfte gebe es bei den Überschusseinkünften gerade nicht. Vielmehr gelte das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Zudem habe das FA nach Kenntnis der doppelten Berücksichtigung der Anschaffungskosten die Möglichkeit zur Änderung des Feststellungsbescheids für den Veranlagungszeitraum 2009 gehabt. Der bestandskräftige Veranlagungsfehler sei nicht mehr nachträglich in noch offenen Veranlagungszeitraum zu korrigieren, sondern habe aus Gründen der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens bestehen zu bleiben, sodass der Klägerin dieser Vorteil verbleiben müsse.
- 10** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG vom 01.02.2019 sowie den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 vom 02.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.08.2018 aufzuheben.
- 11** Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Der Klägerin stehe im Streitjahr keine AfA für die Klimageräte zu. Nach § 7 Abs. 1 EStG seien die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig über die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung zu verteilen. § 7 Abs. 4 EStG ordne (für Gebäude) ausdrücklich die Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu deren voller Absetzung an. Zudem verdeutliche die Regelung des § 7a Abs. 9 EStG durch Verwendung der Begriffe "Restwert" und "Restnutzungsdauer", dass ein Wirtschaftsgut nur bis zum Verbrauch seiner Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden dürfe. Aus Sinn und Zweck der Vorschriften über AfA folge, dass ein Steuerpflichtiger keine höheren Beträge absetzen könne, als er selbst an Anschaffungs- oder Herstellungskosten geleistet habe. Sofern ein Wirtschaftsgut in der Vergangenheit bereits komplett abgesetzt und der mit seiner

Anschaffung oder Herstellung einhergehende Aufwand damit vollumfänglich steuermindernd berücksichtigt worden sei, komme eine weitergehende Absetzung nicht mehr in Betracht.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Gewährung von Werbungskosten in Form von AfA für das Streitjahr in Höhe von 4.246 € zu Recht abgelehnt.
- 14** 1. Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG zählt auch die AfA zu den Werbungskosten. Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr den Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten absetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt.
- 15** a) Bemessungsgrundlage der AfA bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des maßgeblichen Wirtschaftsguts (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Diese handelsrechtliche Definition ist auch für den steuerlichen Begriff der Anschaffungskosten maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.1996 - IX R 47/95, BFHE 182, 178, BStBl II 1997, 348). Die Bemessungsgrundlage wird über den AfA-Zeitraum verteilt (Waldhoff, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 7 Rz B 186; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 240).
- 16** b) In welchem Maße AfA von der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden kann, richtet sich nach dem AfA-Volumen. Das AfA-Volumen ist nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG durch die Bemessungsgrundlage der Höhe nach begrenzt; auch eine zu Unrecht überhöht vorgenommene AfA führt nicht dazu, dass sich das AfA-Volumen erhöht (BFH-Urteil in BFHE 244, 289, BStBl II 2014, 563; vgl. auch Anzinger in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7 EStG Rz 129; KSM/Waldhoff, EStG, § 7 Rz B 190; Blümich/ Brandis, § 7 EStG Rz 242).
- 17** aa) Dieser Grundsatz ergibt sich schon aus der Regelung in § 7 Abs. 4 EStG, wonach in Abweichung von § 7 Abs. 1 EStG bei Gebäuden grundsätzlich der Abzug bestimmter prozentualer Beträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur bis zu deren vollen Absetzung vorzunehmen ist. In Ausprägung dieses Grundsatzes regelt auch § 7a Abs. 9 EStG, dass bei Vornahme einer Sonder-AfA für ein Wirtschaftsgut die Restwert-AfA bei Gebäuden nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach dem gemäß § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz zu bemessen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 244, 289, BStBl II 2014, 563).
- 18** bb) Bei anderen Wirtschaftsgütern bestimmt sich die AfA nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer. Der gesetzliche Begriff des Restwerts verdeutlicht, dass AfA-Volumen verbraucht und eine weitere AfA nicht zulässig ist, soweit die Bemessungsgrundlage bereits abgesetzt worden ist. Damit wird gewährleistet, dass die Bemessungsgrundlage nur einmalig Berücksichtigung findet (KSM/Waldhoff, EStG, § 7 Rz B 190; HHR/Anzinger, § 7 EStG Rz 129; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 7 Rz 105). Die Berechtigung zur AfA endet mithin, wenn die Bemessungsgrundlage vollständig abgesetzt und dadurch das AfA-Volumen vollständig verbraucht wurde (vgl. HHR/Anzinger, § 7 EStG Rz 161; KSM/Waldhoff, EStG, § 7 Rz B 313).
- 19** 2. Daran gemessen konnte die Klägerin im Streitjahr keine AfA für die Klimageräte beanspruchen.
- 20** a) Bei dem durch die Klägerin gezahlten Kaufpreis für die Klimageräte in Höhe von 42.455,35 € netto handelt es sich um Anschaffungskosten. Diese bilden die Bemessungsgrundlage der AfA und die Obergrenze des AfA-Volumens. Durch die Geltendmachung der AfA im Veranlagungszeitraum 2008 (in Höhe von 354 €) sowie im Veranlagungszeitraum 2009 (in Höhe von 4.246 €) und die gleichzeitige Berücksichtigung der vollständigen Netto-Anschaffungskosten als sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwand) im Veranlagungszeitraum 2009 hat die Klägerin ihr AfA-Volumen für die Klimageräte vollständig verbraucht.
- 21** Für den Verbrauch des AfA-Volumens macht es keinen Unterschied, ob die Anschaffungskosten entsprechend § 7

Abs. 1 Satz 1 EStG jährlich abgesetzt oder irrtümlich als sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwand) behandelt werden. Denn die Berücksichtigung von Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung nach § 9 EStG ist Ausdruck des objektiven Nettoprinzips (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23.08.1999 - GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778). Vor diesem Hintergrund bezweckt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, den als Werbungskosten zu berücksichtigenden Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand des Steuerpflichtigen typisierend periodengerecht zu verteilen. Dies stellt eine Abweichung von dem in § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG enthaltenen Grundsatz dar, dass sich der mit einer Einkunftsart zusammenhängende Aufwand grundsätzlich schon im Zeitpunkt der Leistung überschussmindernd auswirkt (vgl. BFH-Urteile vom 19.12.2007 - IX R 50/06, BFHE 220, 261, BStBl II 2008, 480; vom 26.04.2006 - IX R 24/04, BFHE 214, 58, BStBl II 2006, 754, m.w.N.; FG Münster, Urteil vom 18.06.2008 - 6 K 4466/07 E, EFG 2008, 1949; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 13.09.1995 - I 130/95; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 1).

- 22** b) Einer Verteilung ist jedoch nur der Aufwand zugänglich, der tatsächlich angefallen ist, vom Steuerpflichtigen getragen wurde und seine individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gemindert hat. Wurde ein Wirtschaftsgut in der Vergangenheit bereits komplett abgesetzt und mithin der mit seiner Anschaffung oder Herstellung einhergehende Aufwand vollumfänglich steuermindernd berücksichtigt, kommt eine weitere AfA nicht mehr in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 244, 289, BStBl II 2014, 563; FG Münster, Urteil in EFG 2008, 1949; KSM/Waldhoff, EStG, § 7 Rz B 190; HHR/Anzinger, § 7 EStG Rz 129; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 306; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7 Rz 105; Schnitter in Frotscher, EStG, § 7 Rz 170); denn Aufwand, der die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nur einmal gemindert hat, kann auch nur einmal steuerliche Berücksichtigung finden (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.1978 - IV R 20/75, BFHE 126, 448, BStBl II 1979, 143; KSM/Waldhoff, EStG, § 7 Rz B 190). Die lediglich auf Kostenverteilung und damit in zeitlicher Sicht wirkende Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG kann in diesem Zusammenhang nicht dazu führen, dass durch den Steuerpflichtigen mehr Aufwand geltend gemacht werden könnte, als er tatsächlich wirtschaftlich getragen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 58, BStBl II 2006, 754; FG Münster, Urteil in EFG 2008, 1949; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 04.07.1990 - V K 41/86, EFG 1990, 626, rechtskräftig).
- 23** c) Durch die vollständige steuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten im Veranlagungszeitraum 2009 als sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwand) wurde die Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Klägerin durch die Anschaffung der Klimageräte einkommensteuerrechtlich voll berücksichtigt. Ein weiteres AfA-Volumen verblieb danach nicht. Eine zusätzliche, die Anschaffungskosten übersteigende AfA für die Klimageräte ist nach den oben dargestellten Grundsätzen nicht möglich.
- 24** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)