

ESt Ensemble BFH Urteil vom 25.5.2004 VIII R 6/01, BStBl II 2004, 783

- 1. Zu den Anforderungen an die Herstellung eines bautechnischen Neubaus i. S. v. § 7 Abs. 5 EStG.**
- 2. Die degressive Gebäudeabschreibung (§ 7 Abs. 5 EStG) wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass für einen Teil der Sanierungsaufwendungen erhöhte Absetzungen zum Erhalt des schützenswerten äußeren Erscheinungsbilds der Gebäudegruppe nach § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG (sog. Ensembleschutz) in Anspruch genommen werden (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 14.1.2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl II 2003, 916).**

Zum Sachverhalt

An der Kl. und Revisionsbkl. (Kl.) - der X-GbR (GbR) - sind u. a. die Eheleute X beteiligt, die im Mai 1992 das Grundstück A (11 557 m²) einschl. der ehemaligen Wirtschaftsgebäude zum Preis von 250 000,- DM erworben haben. Nach Einbringung des Grundbesitzes in die GbR wurden die Gebäude in den Jahren 1993 bis 1995 saniert (Kosten: 1 098 118,- DM) und zu einem Wohnhaus mit Ferienwohnungen umgebaut. Für die gesamten Gebäudeanschaffungskosten und den Sanierungsaufwand wurden die degressiven Absetzungen nach § 7 Abs. 5 EStG geltend gemacht.

Dem folgte der Bekl. und Revisionskl. (das FA) mit Bescheid vom 15.8.1997 nicht, da die GbR keinen Neubau hergestellt habe und deshalb nur lineare Absetzungen nach § 7 Abs. 4 EStG gewährt werden könnten. Im Zuge des Einspruchsverfahrens legte die GbR eine Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde (§ 7i Abs. 2 EStG) vor, nach der „die Gebäude Teil einer denkmalgeschützten Gebäudegruppe/Gesamtanlage“ sind und von den gesamten Sanierungsaufwendungen (ein Teilbetrag) von „593 488,81 DM ... zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbilds der Gebäudegruppe erforderlich (war)“. Das FA hat daraufhin am 24.2.1999 einen geänderten Feststellungsbescheid unter Ansatz der erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG erlassen, im Übrigen den Einspruch zurückgewiesen.

Die Klage hatte Erfolg; das FG RP ließ mit Urteil vom 29.8.2000 1 K 1998/99; DStRE 2001, 63, für die nicht unter § 7i EStG fallenden Aufwendungen die degressive AfA zu.

Aus den Gründen

Die Revision des FA ist begründet. Der Senat kann aufgrund der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der degressiven Gebäudeabschreibung vorliegen. Das Urteil des FG ist deshalb aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

1. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können degressive Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 Abs. 5 EStG - angesichts des Zwecks der Vorschrift, die Erneuerung des Gebäudebestands zu fördern - nur für Neubauten in Anspruch genommen werden.

a) Dies setzt in Umbaufällen voraus, dass entweder die bisher vorhandene Gebäudesubstanz - mit Rücksicht auf die für die Nutzungsdauer bestimmenden Gebäudeteile (z. B. Fundamente, tragende Innen- und Außenmauern, Geschossdecken, Dachkonstruktion) - nicht mehr nutzbar war (sog. Vollverschleiß; vgl. BFH-Entscheidungen vom 3.12.2002 IX R 64/99, BFHE 201, 148, BStBl. II 2003, 590; vom 15.10.1999 IX B 109/99, juris; vom 12.3.1996. IX R 48/95, BFHE 180, 134, BStBl. II 1996, 514) oder - sofern dies nicht gegeben ist - dass die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude in bautechnischer Hinsicht das Gepräge geben. Auch in letzterem Falle führt der (grundlegende) Umbau des Gebäudes nur dann zu einem Neubau, wenn die tragenden Gebäudeteile (s. oben) in zumindest überwiegendem Umfang ersetzt werden (BFH-Urteil vom 31.3.1992 IX R 175/87, BFHE 168, 109, BStBl. II 1992, 808; betr. Umbau einer Mühle zum Wohngebäude; im Anschluss an BFH-Urt. vom 28.6.1977 VIII R 115/73, BFHE 122, 512, BStBl. II 1977, 725; ebenso Urt. vom 25.11.1993 IV R 68/92, BFH/NV 1994, 705). Nicht ausschlaggebend sind mithin die Änderung der Zweckbestimmung des Gebäudes, die bewertungsrechtliche Feststellung der Grundstücksart, die Höhe des insgesamt anfallenden Sanierungsaufwands oder die Verlängerung der Gebäudenutzungsdauer (BFH-Urt. vom 19.3.1991 IX R 131/86, BFH/NV 1991, 670; in BFH/NV 1994, 705).

b) Zwar liegt die Entscheidung darüber, ob im Einzelfall ein Neubau im dargelegten Sinne errichtet worden ist, weitgehend auf tatsächlichem Gebiet mit der Folge, dass das Revisionsgericht grundsätzlich an die im angefochtenen Urteil getroffenen Feststellungen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH, Urt., BFHE 122, 512, BStBl. II 1977, 725). Für das anhängige Verfahren entfällt diese Bindungswirkung jedoch, weil die tatsächlichen Feststellungen des FG teils widersprüchlich, teils für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar sind ... (Wird ausgeführt.) ...

2. Auf Feststellungen dieser Art kann nicht deshalb verzichtet werden, weil die Kl. für einen Teil der Aufwendungen erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen nach § 7i EStG beantragt hat. Denn abweichend von der Ansicht des FA würde dies, sofern das FG im zweiten Rechtsgang seine Auffassung zum Vorliegen eines bautechnischen Neubaus bestätigen sollte, den (kumulativen) Ansatz degressiver Absetzungen für den verbleibenden - d. h. nicht nach § 7i Abs. 2 EStG bescheinigten - Herstellungsaufwand nach § 7 Abs. 5 EStG nicht ausschließen.

a) Allerdings hat der BFH zwischenzeitlich entschieden, dass - in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung zu § 82i EStDV (i. V. m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG betreffend vor dem 1.1.1991 abgeschlossene Baumaßnahmen) - § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG nicht den Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden begünstigt (Urt. vom 14.1.2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl II 2003, 916; vom 14.1.2004 X R 19/02, BFH/NV 2004, 1021).

aa) Dem stimmt der erkennende Senat mit Rücksicht darauf zu, dass nach dieser Vorschrift nur die notwendigen Herstellungskosten zur „Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal“ (oder zu seiner sinnvollen Nutzung) gefördert werden; zudem muss das Gebäude als solches nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal

sein. Entsprechendes gilt für Gebäudeteile (vgl. § 7i Abs. 1 Satz 3 EStG). Ob hieraus weiterhin abzuleiten ist, dass dann, wenn der Steuerpflichtige erhöhte Abschreibungen nach § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG beantragt, sich die Bindungswirkung der hierfür erteilten Bescheinigung (§ 7i Abs. 2 EStG) - gleich einem negativen Tatbestandsmerkmal - auch auf die Prüfung des § 7 Abs. 5 EStG erstreckt, kann im Streitfall offen bleiben. Auch kann dahinstehen, ob in der Geltendmachung zweier Abschreibungspräferenzen, die - wie ausgeführt - einander materiell-rechtlich ausschließen, dann ein Verstoß gegen Treu und Glauben zu sehen sein könnte, wenn die Finanzbehörde aufgrund des Vorliegens eines vom Steuerpflichtigen erwirkten Grundlagenbescheids daran gehindert ist, für eine dieser Sonderbestimmungen das die Alternativität begründende Tatbestandsmerkmal zu überprüfen (vgl. allgemein zu den rechtsbegrenzenden Wirkungen der Grundsätze von Treu und Glauben sowie zu ihrem Adressatenkreis Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Tz. 132 und 166).

bb) Im anhängigen Verfahren ist auf diese Folgefragen deshalb nicht einzugehen, weil die zuständige Denkmalbehörde nicht Baumaßnahmen an einzelgeschützten Baulichkeiten, sondern Aufwendungen an Gebäuden oder Gebäudeteilen bescheinigt hat (vgl. § 7i Abs. 2 EStG), die dem sog. Ensembleschutz unterstehen (dazu BFH-Urt. vom 15.10.1996 IX R 47/92, BFHE 181, 312, BStBl. II 1997, 176, zu Abschn. 1c der Gründe).

aaa) Die hierfür maßgebliche Regelung des § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG umschreibt diesen denkmalrechtlichen Tatbestand dahin, dass die Baumaßnahme an einem Gebäude (oder Gebäudeteil) durchgeführt werden muss, das für sich allein nicht die Voraussetzungen eines Baudenkmals erfüllt, sondern lediglich Teil einer landesrechtlich als Einheit geschützten Gebäudegruppe (oder Gesamtanlage) ist. Demgemäß erfasst die steuerrechtliche Begünstigung auch nur die Herstellungskosten, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbilds des Ensembles erforderlich sind. Anhaltspunkte dafür, dass die erhöhten Abschreibungen zudem die Wahrung der bautechnischen Identität der betroffenen Gebäude voraussetzen, sind weder dem Wortlaut des § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG noch seiner Entstehungsgeschichte zu entnehmen.

bbb) Als Nachfolgebestimmung zu § 82i Abs. 1 Satz 4 EStDV wurde die Regelung in § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG zum einen dahin präzisiert, dass nur Maßnahmen zur Erhaltung des „äußeren“ Erscheinungsbilds der Gebäudegruppe (oder Gesamtanlage) begünstigt werden sollen (dazu Hahn, DB 1990, 65, 66). Diese schließt nach der Rechtsprechung des BVerwG Baumaßnahmen im Inneren des Gebäudes aus (Beschl. vom 18.7.2001 4 B 45/01, HFR 2002, 342; vgl. A. Hahn, DB 1990, 65; Schmidt/Drenseck, EStG, Kommentar, 22. Aufl., § 7i Rz. 3; teilweise a. A. Handzik, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 7i EStG Rz. 10; Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Kommentar, § 7i Rdnr. B 22). Zum anderen kommt hinzu, dass die Vorgängerregelung (§ 82i EStDV) auf der Ermächtigungsvorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG beruhte, nach der nur Herstellungskosten für Maßnahmen „an (den nämlichen) Gebäuden“ erhöht abgesetzt werden dürfen (dazu - mit Hinweisen auf die Gesetzesmaterialien - BFH-Urt. in BFHE 181, 312, BStBl. II 1997, 176). Ob hieraus auch für die Förderung des Ensembleschutzes nach § 82i Abs. 1 Satz 4 EStG abzuleiten ist, dass die Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der (bautechnischen) Neuerrichtung des Gebäudes anfallen durften, braucht der Senat nicht zu entscheiden, da jedenfalls die für das anhängige Verfahren anzuwendende Nachfolgevorschrift (§ 7i EStG) einer solchen (allgemeinen) Eingrenzung nicht unterworfen ist (vgl. dazu auch BFH-Urt. vom 20.8.2002 IX R 40/97, BFHE 1999, 555, BStBl. II 2003, 582 betr. die Begünstigung einzelner Baumaßnahmen) und deshalb auch nur im Rahmen der - jeweils getrennt zu beurteilenden - Einzeltatbestände des § 7i EStG der Frage nach dem Erfordernis der Gebäudeidentität im baurechtlichen Sinne nachgegangen werden kann.

ccc) Ein solches Identitätserfordernis würde jedoch nicht nur dem Wortlaut des § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG und seiner Entstehungsgeschichte, sondern vor allem dem erkennbaren Normzweck widerstreiten. Die Begünstigungen in § 7i Abs. 1 EStG reflektieren - nach Maßgabe der jeweiligen Landesgesetze - die unterschiedlichen öffentlich-rechtlichen Bindungen, denen Gebäudedenkmal mit Rücksicht darauf unterliegen, ob das Gebäude als solches Baudenkmal ist (Sätze 1 bis 3) oder nur als Teil eines Ensembles denkmalrechtlichen Beschränkungen unterfällt (S. 4; vgl. BVerwG, Beschl., HFR 2002, 342, sowie BT-Drucks. 11/5680, S. 12). Während die Unterschutzstellung eines Gebäudes als Einzeldenkmal in der Regel darauf zielt, das Gebäude in seiner konkreten Gestaltung und damit in seiner Gesamsubstanz zu erhalten, verfolgt der Ensembleschutz - jedenfalls primär - lediglich das Anliegen, das Erscheinungsbild der gesamten Gebäudegruppe unabhängig von der Schutzwürdigkeit der einzelnen Bestandteile der Gesamtanlage zu bewahren (vgl. BVerwG, Beschl., HFR 2002, 342; aus der Rspr. der Verwaltungsgerichte s. OVG RP vom 20.2.2002 8 A 11243/01, JURIS; BayObLG vom 25.3.1993 3 ObOWi 17/93, NVwZ 1994, 828; OVG Lüneburg vom 8.6.1998 1 L 3501/96, JURIS; Kleeberg/Eberl, Kulturgüter in Privatbesitz, 2. Aufl., Rz. 40, 56 ff.). An diese Differenzierung knüpft „das Regelungssystem des § 7i EStG“ (BVerwG, Beschl., HFR 2002, 342) erkennbar an, indem es die für die Erhaltung des einzelgeschützten Gebäudes als Baudenkmal insgesamt anfallenden (notwendigen) Aufwendungen fördert, hingegen für Sachverhalte des Ensembleschutzes die Förderung auf Baumaßnahmen zur Erhaltung des äußeren Erscheinungsbilds beschränkt und damit Maßnahmen innerhalb des Gebäudes ausgrenzt. Tragendes Kriterium beider Tatbestände ist mithin die Identität des denkmalrechtlichen Bezugsobjekts. Hieraus folgt aber nicht nur, dass im Falle des Einzelschutzes das (nämliche) Gebäude oder der (nämliche) Gebäudeteil als denkmalrechtliches Bezugsobjekt „erhalten“ werden muss. Hieraus ergibt sich vielmehr auch, dass die steuerrechtliche Begünstigung denkmalrechtlicher Gebäudeensemble lediglich auf den Erhalt ihres äußeren Erscheinungsbilds gerichtet ist und deshalb kein Grund besteht, den Tatbestand des § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG an die weitere Voraussetzung der Gebäudeidentität und damit an ein Merkmal zu binden, das außerhalb des ensablerelevanten Förderbereichs liegt.

ddd) Für die Geltung dieser Rechtsgrundsätze ist es unerheblich, ob im Streitfall die zuständige Denkmalschutzbehörde tatsächlich nur die für den Ensembleschutz erforderlichen Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BVerwG (Beschl., HFR 2002, 342) bescheinigt hat. Selbst wenn dies nicht der Fall gewesen sein sollte, könnten hieraus deshalb keine abweichenden Rechtsfolgen für die Gewährung der degressiven Absetzungen nach § 7 Abs. 5 EStG abgeleitet werden, weil auch in den Fällen des Ensembleschutzes der Förderumfang im Bescheinigungsverfahren zu prüfen (§ 7i Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 4 EStG) und damit einer hiervon abweichenden Beurteilung durch die Finanzbehörde entzogen ist (§ 171 Abs. 10 AO 1977; zum Umfang der Bindungswirkung sowie zur Rücknahme der Bescheinigung vgl. BFH, Urt. vom 5.11.1996 IX R 42/94, BFHE 181, 482, BStBl. II 1997, 244 und BFHE 201, 250, BStBl. II 2003, 916, m. w. N.; zu § 82i Abs. 1 Satz 4 s. BFH, Urteil, BFHE 181, 312, BStBl. II 1997, 176; insoweit gl. A. BFH, Urteil, BFH/NV 2004, 1021).

b) Dem Nebeneinander von degressiver Gebäudeabschreibung und den erhöhten Absetzungen nach § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG stünde schließlich auch die Regelung des § 7a Abs. 5 EStG nicht entgegen, nach der bezogen auf das nämliche

Wirtschaftsgut u. a. die Kumulation erhöhter Absetzungen nach mehreren Vorschriften ausgeschlossen ist (dazu BFH, Ur. vom 26.2.2002 IX R 42/99, BFHE 198, 432, BStBl. II 2002, 472). Die Bestimmung ist deshalb nicht einschlägig, weil - wie § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG verdeutlicht - die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nicht zu den erhöhten Absetzungen gehört (BFH, Ur. vom 18.6.1996 IX R 40/95, BFHE 181, 23, BStBl. II 1996, 645 und BFHE 198, 432, BStBl. II 2002, 472, zu II.3. der Gründe; vom 24.11.1993 X R 28/93, BFHE 173, 323, BStBl. II 1994, 322, Schmidt/Drenseck, aaO, § 7 Rdnr. 157).