

ESt Teilherstellungskosten BFH Urteil vom 27. 6. 1995 IX R 130/90, BStBI II 1996, 215

Nach § 82i EStDV sind nur Herstellungskosten eines Gebäudes begünstigt, nicht auch Teilherstellungskosten.

Zum Sachverhalt

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erwarben mit notariellem Vertrag vom 12. 12. 1984 gemeinschaftlich fünf von insgesamt sieben Eigentumswohneinheiten zu einem Gesamtkaufpreis von DM 220 000,00. Die beiden restlichen Einheiten waren anderweitig veräußert. Mit Vertrag vom 28. 12. 1984 veräußerten die Kläger eine der erworbenen Einheiten (Nr. 7) zu einem Preis von DM 65 000,00 an X, der die fünf Wohnungen ursprünglich selbst hatte erwerben wollen.

Am 15. 8. 1986 bescheinigte das Landesamt für Denkmalpflege den Klägern, daß die Gebäude ein Kulturdenkmal (Baudenkmal) sind und die durchgeführten Erhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen zu Aufwendungen von DM 271 133,37 geführt haben, die i. S. von § 82i und k der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) nach Art und Umfang zur Erhaltung und sinnvollen Nutzung des Gebäudes erforderlich waren, und daß die Maßnahmen im Einvernehmen mit der Denkmalfachbehörde durchgeführt worden sind.

Die von den Klägern für das Streitjahr beantragten erhöhten Absetzungen nach § 82i EStDV berücksichtigte das Finanzamt nicht, da diese erst im Jahr der Herstellung beansprucht werden könnten und Jahr der Herstellung das Jahr der Fertigstellung des Gebäudes sei.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1991, 16).

Dagegen wendet sich das Finanzamt mit der Revision. Das Finanzamt beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision des Finanzamt zurückzuweisen. Die Revision des Finanzamt ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Aus den Gründen

Das FG wird bei der weiteren Behandlung des Streitfalles folgendes zu berücksichtigen haben:

a) Nach dem für das Streitjahr maßgeblich § 82i EStDV (ab 1. 1. 1991: § 7i EStG) kann der Steuerpflichtige bei einem Gebäude, das nach den landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind und die nach Abstimmung mit der nach Landesrecht zuständigen Stelle (§ 82i Abs. 2 EStDV) durchgeführt worden sind, anstelle der nach § 7 Abs. 4 EStG zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung (AfA) im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 v. H. absetzen. Nach dieser Vorschrift sind - entgegen der Auffassung des FG - nicht Aufwendungen für einzelne Baumaßnahmen, sondern - wie sich aus ihrem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang mit der Ermächtigungsnorm des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG ergibt - nur die Herstellungskosten des Gebäudes begünstigt, nicht auch Teilherstellungskosten. § 82i EStDV spricht nur von Herstellungskosten. Wo der Gesetzgeber auch Teilherstellungskosten begünstigen will, ist dies ausdrücklich geregelt (z. B. in § 7d Abs. 5, § 7f Abs. 3 EStG; § 14 Abs. 5 und 6 des Berlinförderungsgesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung; § 3 Abs. 2 des Zonenrandförderungsgesetzes). Auch soweit der Verordnungsgeber Teilherstellungskosten begünstigt, beruht dies auf einer entsprechenden Ermächtigungsnorm (vgl. insbesondere § 81 Abs. 4 EStDV i. V. m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. u Satz 6 EStG; § 82f Abs. 4 EStDV i. V. m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w Satz 4 EStG). Der Zweck der Vorschrift, kulturhistorisch wertvolle Gebäude zu erhalten und zu modernisieren, rechtfertigt nicht eine Auslegung, die über die in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG vorgegebene Ermächtigung und den Tatbestand des § 82i EStDV hinausgeht. Die gegenteilige Ansicht des FG läßt sich auch nicht damit begründen, daß § 82i EStDV die Herstellungskosten von Gebäudeteilen begünstigt; auch insoweit genügt nicht das Vorliegen von Teilherstellungskosten.

b) Die Aktivierung von Aufwendungen für ein Gebäude als Herstellungskosten setzt aber voraus, daß es bewohnbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. 1. 1980 - I R 27/77, BFHE 130, 24, BStBI II 1980, 365; vom 7. 4. 1987 - IX R 133-135/84, BFHE 150, 12, BStBI II 1987, 565; Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 25. 10. 1990, BStBI I 1990, 626, I. Abs. 2; Blümich/Brandis, Kommentar zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht, § 7 EStG Rz 62). Diese Voraussetzung war im Streitjahr unstreitig noch nicht erfüllt.