

# Urteil vom 15. November 2022, IX R 14/20

## Zur Berücksichtigung von AfA auf nachträgliche Anschaffungskosten eines PKW-Tiefgaragenstellplatzes bei vorheriger Inanspruchnahme von Denkmal-AfA

ECLI:DE:BFH:2022:U.151122.IXR14.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 5 S 1 Nr 3 Buchst b, EStG § 7 Abs 4, EStG § 7i Abs 1 S 5, EStG § 6 Abs 1 Nr 1a, HGB § 255 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 1 S 2, EStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 29. Oktober 2019, Az: 13 K 201/17

## Leitsätze

1. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei der Vornahme von AfA nach § 7 Abs. 5 EStG grundsätzlich ab dem Jahr ihres Anfalls zusammen mit den bisherigen Herstellungs- und Anschaffungskosten des Gebäudes nach dem für diese geltenden Prozentsatz abzusetzen.
2. Nimmt der Steuerpflichtige AfA nach § 7i EStG auf die Herstellungskosten für Baumaßnahmen zur Erhaltung eines denkmalgeschützten Gebäudes in Anspruch, erhöhen die --nach Ablauf des Begünstigungszeitraums für AfA nach § 7i EStG angefallenen-- nachträglichen Anschaffungskosten eines im gleichen Gebäude befindlichen PKW-Tiefgaragenstellplatzes lediglich die Bemessungsgrundlage für den --nicht nach § 7i EStG begünstigten-- Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, von dem der Kläger (weiterhin) AfA nach § 7 Abs. 5 EStG vornimmt.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29.10.2019 - 13 K 201/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, in welcher Höhe der Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Rahmen seiner Einkünfte aus der Vermietung einer im Jahr 1998 erworbenen Eigentumswohnung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die nachträglichen Anschaffungskosten eines im gleichen Gebäudekomplex belegenen, im Jahr 2015 (Streitjahr) hinzuerworbenen PKW-Tiefgaragenstellplatzes geltend machen kann.
- 2 Der Kläger erwarb im Dezember 1998 eine --vom Veräußerer noch zu modernisierende-- denkmalgeschützte Eigentumswohnung in X zum Kaufpreis von 245.736 DM zuzüglich Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 12.265,23 DM, insgesamt 258.001,23 DM (entspricht 131.913,93 €). Unter Berücksichtigung des Anteils für Grund und Boden in Höhe von 5.406,19 DM ermittelte der Kläger zunächst steuerlich relevante Gesamtanschaffungskosten in Höhe von 252.595,04 DM (entspricht 129.149,79 €).
- 3 Die AfA-Bemessungsgrundlagen für die erhöhte AfA gemäß § 7i EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sowie für die AfA auf die Altbausubstanz gemäß § 7 Abs. 5 EStG wurden einheitlich und gesondert festgestellt; die Bemessungsgrundlage für erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG betrug 165.589 DM (entspricht 84.664 €), die für Absetzungen nach § 7 Abs. 5 EStG 83.682 DM (entspricht 42.786 €).

- 4 Dem Kläger wurde auf Antrag AfA nach § 7i EStG bis zur Ausschöpfung des insoweit festgestellten AfA-Volumens (84.664 €) gewährt; der Begünstigungszeitraum endete 2009. Daneben nahm der Kläger AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG in Anspruch; der AfA-Satz betrug im Streitjahr noch 1,25 %.
- 5 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 30.09.2015 erwarb der Kläger das Sondereigentum an einem im selben Immobilienobjekt gelegenen Tiefgaragenstellplatz zum Kaufpreis in Höhe von 19.000 € zuzüglich Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 1.374,84 €. Eigentumswohnung und Tiefgaragenstellplatz stehen nach den --nicht mit innerhalb der Revisionsbegründungsfrist vorgebrachten Revisionsrügen angegriffenen und mithin den Bundesfinanzhof (BFH) nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden-- Feststellungen des Finanzgerichts (FG) in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Unter Berücksichtigung des Anteils für Grund und Boden in Höhe von 448,25 € ermittelte der Kläger nachträgliche Anschaffungskosten für den Tiefgaragenstellplatz in Höhe von 19.926,59 €.
- 6 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ermittelte der Kläger die Höhe der im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigenden AfA nach § 7 Abs. 5 EStG auf der Basis der gesamten Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung in Höhe von 252.595,04 DM (entspricht 129.149,79 €) zuzüglich der nachträglichen Anschaffungskosten für den Tiefgaragenstellplatz in Höhe von 19.926,59 €, insgesamt 149.076,38 €.
- 7 In dem gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 09.02.2017 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) --abweichend von den Angaben des Klägers in seiner Steuererklärung-- neben der AfA (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG) für die Eigentumswohnung in bisheriger Höhe (42.786 € x 1,25 % = 535 €) lediglich AfA für den Tiefgaragenstellplatz in Höhe von (19.926 € x 2,5 % =) 499 €.
- 8 Das FA vertrat die Auffassung, die nachträglichen Anschaffungskosten für den Tiefgaragenstellplatz seien (nur) mit den Anschaffungskosten für die Altbausubstanz (83.682 DM = 42.786 €) zu addieren und gemeinsam mit diesen nach § 7 Abs. 5 EStG abzuschreiben. Das auf die nach § 7i EStG begünstigten Maßnahmen entfallende AfA-Volumen (165.589 DM = 84.664 €) sei bereits 2009 vollständig aufgebraucht gewesen; die damit zusammenhängenden Aufwendungen könnten daher nicht nochmals in die AfA-Bemessungsgrundlage einbezogen werden.
- 9 Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg. In seiner Einspruchsentscheidung vom 19.09.2017 berücksichtigte das FA --nach entsprechendem Verböserungshinweis-- AfA für die Eigentumswohnung und den Tiefgaragenstellplatz in Höhe von (42.786 € + 19.926 € =) 62.712 € x 1,25 % = 784 € (aufgerundet).
- 10 Das FG wies die hiergegen gerichtete Klage, mit der der Kläger die Berücksichtigung von AfA für die Eigentumswohnung und den Tiefgaragenstellplatz aus einer ursprünglichen Bemessungsgrundlage von (nunmehr nur noch) 127.450 € zuzüglich nachträglicher Anschaffungskosten in Höhe von 19.926 €, insgesamt 147.376 € x 1,25 % = 1.842 € begehrte, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 622 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Das FG ging davon aus, dass sich die AfA in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemesse. Die bisherige Bemessungsgrundlage umfasse zwar in der Regel die gesamten ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten; etwas anderes gelte jedoch, wenn ein Steuerpflichtiger, wie im Streitfall, erhöhte AfA nach § 7i EStG in Anspruch nehme. In diesen Fällen werde für die Anschaffungskosten, für die die Voraussetzungen nach § 7i EStG vorliegen, ein eigenes Abschreibungsvolumen gebildet. Nur der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der nicht die Voraussetzungen des § 7i EStG erfülle, bilde die Bemessungsgrundlage für die restliche Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 EStG. Das Abschreibungsvolumen nach § 7i EStG in Höhe von 84.664 € sei nach Ablauf des zehnjährigen Begünstigungszeitraums bereits vollständig aufgebraucht gewesen. Ein Restwert, um den die bisherige Bemessungsgrundlage für die normale Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG nach Ablauf des Begünstigungszeitraums des § 7i EStG hätte erhöht werden müssen, habe somit nicht vorgelegen. Zutreffend sei daher lediglich die bisherige Bemessungsgrundlage in Höhe von 42.786 € um die nachträglichen Anschaffungskosten in Höhe von 19.926 € auf 62.712 € erhöht und auf dieser Grundlage bei einem AfA-Satz von 1,25 % eine AfA in Höhe von 784 € berücksichtigt worden. Dem könne nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass sich hierdurch der Abschreibungszeitraum über die von § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG vorgesehene Abschreibungsdauer von 50 Jahren hinaus verlängere. Etwas anderes ergebe sich im Streitfall auch nicht daraus, dass in den Anschaffungskosten für den Tiefgaragenstellplatz Modernisierungsaufwendungen nach § 7i EStG enthalten seien. Denn der Begünstigungszeitraum nach § 7i EStG sei im Streitjahr bereits abgelaufen gewesen.

- 11** Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Er vertritt die Auffassung, dass im Streitfall --entgegen der Auffassung des FG im angefochtenen Urteil-- die gesamten ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zuzüglich der nachträglichen Anschaffungskosten der Bemessung der neuen AfA zugrunde zu legen seien. Nach § 7 Abs. 1 EStG sei das abnutzbare Wirtschaftsgut --im Streitfall ein Gebäude-- im Ganzen Gegenstand der AfA; dieses sei als einheitliches Wirtschaftsgut mit dem Gesamtbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten hinzuzurechnen und ab dem Jahr ihres Anfalls zusammen mit den bisherigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Summe aus ursprünglichen und nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuschreiben. Hierdurch könne sich die Nutzungsdauer und der Abschreibungszeitraum verändern. Diese Grundsätze seien auch bei der Inanspruchnahme von Absetzungen nach § 7 Abs. 5 EStG, die nur an die Stelle der normalen AfA treten und keine eigenständige AfA darstellten, anzuwenden. Zu Unrecht gehe das FG davon aus, dass nicht die gesamten, sondern lediglich ein Teil der bisherigen Anschaffungs- und Herstellungskosten in die neue Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien; diese Auffassung widerspreche der höchstrichterlichen Rechtsprechung und maßgeblichen Meinungen in der Kommentarliteratur.
- 12** Der Kläger hat im Rahmen seiner Revisionsbegründung vom 06.10.2020 schriftsätzlich beantragt, das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 29.10.2019 - 13 K 201/17 und die Einspruchsentscheidung vom 19.09.2017 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 09.02.2017, zuletzt geändert am 19.09.2017, dahin zu ändern, dass ab 2015 die AfA-Bemessungsgrundlage für das Grundstück X inkl. Stellplatz in Höhe von 147.376 € festgesetzt wird, woraus sich ein jährlicher AfA-Betrag nach § 7 Abs. 5 EStG (1,25 % p.a.) in Höhe von 1.842 € statt 784 €, wie ursprünglich festgesetzt, ergibt.
- 13** In der mündlichen Verhandlung war der Kläger trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht vertreten und hat demgemäß keinen Antrag gestellt; der Kläger hat in diesem Zusammenhang jedoch schriftsätzlich sein Einverständnis erklärt, dass in seiner Abwesenheit mündlich verhandelt wird.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Abweichend von dem Grundsatz, dass ein Wirtschaftsgut nur einheitlich abgeschrieben werden könne, erlaube § 7i EStG dem Steuerpflichtigen, bei einem einheitlichen Wirtschaftsgut mehrere Begünstigungsvorschriften anzuwenden. Dabei werde zwar das Wirtschaftsgut selbst nicht aufgeteilt, wohl aber dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die sodann verschiedenen Begünstigungsvorschriften zugeordnet würden. Die derart zugeordneten Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien bei der Ermittlung der neuen Bemessungsgrundlage nach Anfall nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abweichend von der ursprünglich getroffenen Zuordnungsentscheidung zu behandeln. Im Streitfall bedeute dies, dass die vom Kläger vorgenommene Zuordnungsentscheidung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu zwei verschiedenen Begünstigungsvorschriften weiter Bestand habe. Die nach § 7i EStG begünstigten und bereits vollständig im Rahmen der AfA berücksichtigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten könnten daher nicht erneut in die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG einbezogen werden. Aus der vom Kläger angeführten höchstrichterlichen Rechtsprechung folge nichts anderes, da diese zu Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand ergangen sei, bei dem bis zum Anfall nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten der bisherige Aufwand nach lediglich *einer* Begünstigungsvorschrift (AfA-Methode) auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts verteilt wurde.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 17** 1. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die vom Kläger aufgewandten nachträglichen Anschaffungskosten für den Tiefgaragenstellplatz lediglich die Bemessungsgrundlage für den --nicht nach § 7i EStG begünstigten-- Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes erhöhen, von dem der Kläger AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG vornimmt.
- 18** a) Nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b i.V.m. § 7 Abs. 5a EStG können u.a. bei inländischen Eigentumswohnungen, die vom Steuerpflichtigen aufgrund eines nach dem 31.12.1995 und vor dem 01.01.2004 gestellten Bauantrags

hergestellt oder aufgrund eines in dem genannten Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind, abweichend von § 7 Abs. 4 EStG im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 %, in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 % und in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden.

- 19** aa) Bemessungsgrundlage der AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes. 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. Zu den Anschaffungskosten gehören u.a. auch die nachträglichen Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Diese handelsrechtlichen Definitionen sind auch für die steuerlichen Begriffe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten maßgebend. Die Bemessungsgrundlage wird bei der Vornahme von AfA nach § 7 Abs. 5 EStG über den gesetzlich typisierten AfA-Zeitraum verteilt. In welchem Maße AfA von der AfA-Bemessungsgrundlage vorgenommen werden kann, richtet sich nach dem AfA-Volumen; denn das AfA-Volumen ist durch die Bemessungsgrundlage der Höhe nach begrenzt (BFH-Urteil vom 28.04.2020 - IX R 14/19, BFHE 269, 28, BStBl II 2020, 545, Rz 16, m.w.N.).
- 20** bb) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind bei der Vornahme von AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ab dem Jahr ihres Anfalls zusammen mit den bisherigen Herstellungs- und Anschaffungskosten des Gebäudes nach dem für diese geltenden Prozentsatz abzusetzen (BFH-Urteil vom 20.01.1987 - IX R 103/83, BFHE 149, 448, BStBl II 1987, 491).
- 21** b) Abweichend von § 7 Abs. 5 EStG kann der Steuerpflichtige nach § 7i EStG in der im Streitfall anzuwendenden Fassung bei einem Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, jeweils bis zu 10 % der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren absetzen. Begünstigt sind nach § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG überdies Anschaffungskosten auf derartige Baumaßnahmen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. Nicht begünstigt sind demgegenüber die Anschaffungskosten eines bereits instand gesetzten bzw. intakten Baudenkmal (vgl. Bruckmeier in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 7i Rz B 13; Brandis/Heuermann/Schießl, § 7i EStG Rz 28; Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7i EStG Rz 10). Der Steuerpflichtige kann die Absetzungen nach § 7i EStG nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Begünstigungsvoraussetzungen für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist (§ 7i Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 22** aa) § 7i EStG lässt --zur erleichterten Erhaltung und verbesserten Nutzung von Baudenkmalen oder schützenswerten Ensembles-- eine von § 7 Abs. 4 und 5 EStG abweichende zeitliche Verteilung des zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung erforderlichen (Herstellungs- bzw. Anschaffungs-)Aufwands zu, wenn für die Gebäude oder Gebäudeteile alternativ die Regel-AfA nach § 7 EStG geltend gemacht werden könnte. Bemessungsgrundlage der AfA nach § 7i EStG sind nicht, wie bei der AfA nach § 7 EStG, die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes, sondern lediglich diejenigen Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die gemäß Abs. 1 der Vorschrift nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind oder die durch derart begünstigte Maßnahmen veranlassten Anschaffungskosten i.S. des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG (einschließlich der sog. anschaffungsnahen Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG). Aufgrund der gesetzlichen Begrenzung des Aufwands auf die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten für bestimmte Baumaßnahmen, deren Erforderlichkeit denkmalschutzrechtlich bescheinigt ist (als einen Teil der Gesamtaufwendungen für den Erwerb des Objekts, vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2004 - VIII R 6/01, BFHE 206, 266, BStBl II 2004, 783, unter II.2.a aa, m.w.N.), entsteht bei den erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG eine eigenständige --von § 7 EStG unabhängige-- AfA-Reihe mit eigenständiger AfA-Bezugsgröße (Bemessungsgrundlage), eigenem AfA-Satz und eigenem AfA-Volumen (vgl. Bruckmeier in KSM, EStG, § 7i Rz B 30; Brandis/Heuermann/Schießl, § 7i EStG Rz 32; HHR/Clausen, § 7i EStG Rz 20).
- 23** bb) Nachträgliche Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten, für die die Voraussetzungen des § 7i EStG durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachgewiesen werden, erhöhen die Bemessungsgrundlage der AfA nach § 7i EStG (vgl. Bruckmeier in KSM, EStG, § 7i Rz B 12 ff.

sowie Götz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1217; Marx/Noack, DStR 2013, 173, zum Verhältnis zu § 11b EStG).

- 24** cc) Wird die Möglichkeit der Absetzung begünstigter Herstellungskosten (§ 7i Abs. 1 Satz 1 EStG) oder Anschaffungskosten (§ 7i Abs. 1 Satz 5 EStG) nicht in vollem Umfang genutzt und das nach § 7i EStG zur Verfügung stehende AfA-Volumen mithin nicht ausgeschöpft, ist ein etwaiger Restwert den Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen; die weiteren AfA sind einheitlich für das gesamte Gebäude nach dem sich hiernach ergebenden Betrag und dem für das Gebäude maßgebenden Prozentsatz zu bemessen (§ 7i Abs. 1 Satz 8 i.V.m. § 7h Abs. 1 Satz 5 EStG).
- 25** c) Die AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass für einen Teil der Gesamtaufwendungen Absetzungen nach § 7i Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden; insbesondere die Regelung in § 7a Abs. 5 EStG steht dem nicht entgegen, weil --wie § 7 Abs. 5 Satz 2 EStG verdeutlicht-- die AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nicht zu den erhöhten Absetzungen gehört (vgl. BFH-Urteil in BFHE 206, 266, BStBl II 2004, 783, m.w.N.).
- 26** 2. Nach diesen Grundsätzen kann der Kläger im Streitfall AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG (nur) aus der Summe von nachträglichen Anschaffungskosten für den Tiefgaragenstellplatz und den nicht nach § 7i EStG begünstigten Anschaffungskosten für das Gebäude (Altbausubstanz) als Bemessungsgrundlage von seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen.
- 27** a) Die Bemessungsgrundlage --als Bezugsgröße für die AfA nach § 7 EStG-- richtet sich zwar grundsätzlich nach den (ursprünglichen) Aufwendungen des Steuerpflichtigen im Rahmen der Herstellung oder Anschaffung des Wirtschaftsguts. Nachträgliche, nach allgemeinen Grundsätzen nicht sofort --z.B. als Erhaltungsaufwand-- abziehbare Aufwendungen des Steuerpflichtigen nach Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts können die Bezugsgröße für die AfA erhöhen.
- 28** Entscheidet der Steuerpflichtige sich indes, für einen Teil des ursprünglichen Gesamtaufwands die erhöhte AfA für Baudenkmale nach § 7i EStG in Anspruch zu nehmen, liegt darin auch die Entscheidung, für einen Teil dieser Aufwendungen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 206, 266, BStBl II 2004, 783, unter II.2., m.w.N.) AfA nach einer abweichenden Bezugsgröße geltend zu machen; denn § 7i Abs. 1 EStG begünstigt nicht die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern lediglich solche, die für Baumaßnahmen aufgewendet werden, welche zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind und für die die Erforderlichkeit durch eine Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde nachgewiesen ist (§ 7i Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 29** b) Die auf diese Weise nach einer abweichenden Bezugsgröße begünstigten Aufwendungen i.S. des § 7i EStG führen zu einem gesonderten, gesetzessystematisch vom Gesamtaufwand getrennten AfA-Volumen, aus dem der Steuerpflichtige im Verteilungszeitraum --an Stelle der regulären AfA nach § 7 EStG-- AfA nach einem erhöhten AfA-Satz bei der Ermittlung seiner Einkünfte geltend machen kann (vgl. Bruckmeier in KSM, EStG, § 7i Rz B 30). Dieses gesonderte AfA-Volumen, das sich aus nach § 7i EStG begünstigten Aufwendungen speist, steht rechtlich "neben" dem AfA-Volumen, welches für die Berücksichtigung von AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG zur Verfügung steht und aus Aufwendungen besteht, die nicht nach § 7i EStG begünstigt sind, sondern --s. den Wortlaut des § 7 Abs. 5 Satz 1 EStG-- die Neubauqualität des Gebäudes voraussetzen (vgl. Bruckmeier in KSM, EStG, § 7i Rz B 36).
- 30** aa) Verdeutlicht wird diese Aufteilung der die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten umfassenden AfA-Bemessungsgrundlage in zwei, von unterschiedlichen gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen abhängige, unterschiedliche Rechtsfolgen auslösende und mithin rechtlich verselbständigte Bezugsgrößen durch die Regelungen in § 7i Abs. 1 Satz 8 i.V.m. § 7h Abs. 1 Satz 5 EStG, welche bestimmen, dass nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ein Restwert aus der AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7i EStG den Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes --d.h. der Bemessungsgrundlage, von der AfA nach § 7 EStG geltend gemacht wird-- oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen ist und sich die weiteren AfA einheitlich für das gesamte Gebäude nach dem sich hiernach ergebenden Betrag und dem für das Gebäude maßgebenden Prozentsatz bemessen. Ein solcher Restwert ergibt sich u.a. dann, wenn sich während des Abzugszeitraums --etwa durch begünstigte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten-- die Bemessungsgrundlage für den nach § 7i EStG relevanten Aufwand erhöht. Hierdurch kann sich der Zeitraum, innerhalb dessen --nach Ablauf des § 7i-Begünstigungszeitraums-- AfA nach § 7 EStG geltend gemacht werden kann, verlängern (vgl. HHR/Clausen, § 7i EStG Rz 20).

- 31** bb) Wird aber ein Restwert aus nach § 7i EStG begünstigten nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ("nur") den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes (und damit den nicht nach § 7i EStG begünstigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als "Teil der gesamten Aufwendungen") zugeschlagen, kann für nicht nach § 7i EStG begünstigte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten nichts anderes gelten. Demgegenüber besteht eine Rechtsgrundlage für das Begehren des Klägers, die nachträglichen Anschaffungskosten nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach § 7i Abs. 1 EStG dem Gesamtbetrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinzuzuschlagen, nicht; der Umstand, dass im Streitfall nicht nach § 7i EStG begünstigte nachträgliche Anschaffungskosten angefallen sind, ändert am Verbrauch des nach § 7i EStG begünstigten AfA-Volumens nichts.
- 32** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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