
Datum: 09.04.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3389/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0409.4K3389.00.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- Streitig ist das Vorliegen einer Entnahme eines Gebäudeteils. 1
- Der Kläger ist als Bausachverständiger freiberuflich tätig. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermittelt er nach § 4 Abs. 3 EStG. Daneben erzielt er noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. 2
- Im Jahr 1980 erwarb der Kläger das bebaute Grundstück G in B, das er von 1981 bis 1983 modernisierte und um einen Anbau erweiterte. Das Erdgeschoss sowie das erste Obergeschoss wurden seit 1983 bis einschließlich des Streitjahrs unverändert zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Ebenfalls unverändert war die Nutzung des dritten Obergeschosses zu fremden Wohnzwecken. 3
- Das zweite Obergeschoss, das eine Zwei-Zimmer-Wohnung und ein separates Zimmer im Zwischengeschoss umfasst, wurde von 1983 bis 1992 zu eigenen beruflichen Zwecken (Büroräume) genutzt. Von April 1993 bis Oktober 1996 wurde dieses Geschoss insgesamt zu fremdgewerblichen Zwecken vermietet. Danach standen die Wohnung sowie das separate Zimmer bis November 1997 leer. Ab Dezember 1997 wurde dann die Zwei-Zimmer-Wohnung zu Wohnzwecken vermietet; das separate Zimmer nutzte der Kläger ab diesem Zeitpunkt als Arbeitszimmer zu eigenberuflichen Zwecken. 4
- Der Kläger behandelte das zweite Obergeschoss und den anteiligen Grund und Boden für die Zeit der eigenberuflichen Nutzung von 1983 bis 1992 als Betriebsvermögen. Nach der Nutzungsänderung in 1993 wurde dieser Gebäudeteil und der dazu gehörende Grund und Boden weiterhin in den Anlageverzeichnissen der Jahre 1993 bis 1996 als Betriebsvermögen 5
- 6

ausgewiesen.

Der auf dieser Basis ermittelte Gewinn 1997 wurde erklärungsgemäß der Veranlagung zugrunde gelegt. Der Bescheid vom 19. April 1999 erging gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 7

Danach ordnete das FA für die Jahre 1996 bis 1998 eine steuerliche Betriebsprüfung (Bp) an. Die Prüfungsfeststellungen sind im Bp-Bericht vom 04. Oktober 1999 enthalten, auf den Bezug genommen wird. 8

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des zweiten Obergeschosses in dem Objekt G in B (70,38 qm) ging der Prüfer davon aus, dass der Kläger diesen Gebäudeteil einschließlich des anteiligen Grund und Bodens für die Zeit der eigenberuflichen Nutzung zutreffend in sein Anlageverzeichnis aufgenommen gehabt habe, weil es sich insoweit um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt habe. Den weiteren Ausweis in den Anlageverzeichnissen von 1993 bis 1996 wertete der Prüfer dahingehend, dass der Kläger insoweit zulässigerweise gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet habe. 9

Hingegen folgte der Prüfer der steuerlichen Behandlung durch den Kläger für die Zeit ab Dezember 1997 nur teilweise. Soweit der Kläger nunmehr das separate Zimmer im Zwischengeschoss (18,63 qm) als Arbeitszimmer nutze, stelle dieser Teil (einschließlich des anteiligen Grund und Bodens) notwendiges Betriebsvermögen dar. Indes müsse durch die Vermietung der Zwei-Zimmer-Wohnung (51,75 qm) dieser Gebäudeteil sowie der entsprechende Grund- und Bodenteil zwingend aus dem Betriebsvermögen entnommen werden, weil dieser nunmehr fremdvermietete Teil mit dem bereits im dritten Obergeschoss (Dachgeschoss) fremdvermieteten Teil ein einheitliches Wirtschaftsgut darstelle, das in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehe. Da es sich bei dem bisher zu fremden Wohnzwecken vermieteten Teil um notwendiges Privatvermögen gehandelt habe, sei der von der Nutzungsänderung betroffene Anteil zum Teilwert zu entnehmen. 10

Der Wert des als entnommen behandelten Gebäudeteils (einschließlich des Grund und Bodens) wurde nach einer Ortsbesichtigung durch den Bausachverständigen des FA auf 90.000,00 DM festgestellt. 11

Der Prüfer behandelte diesen Betrag als fiktive Betriebseinnahme und den entsprechenden Gebäuderestwert sowie den Grund- und Bodenanteil als fiktive Betriebsausgabe. Die tatsächlichen Betriebseinnahmen, die auch die vereinnahmte Miete für den Monat Dezember in Höhe von 700,00 DM enthielten, wurden um diesen Betrag vermindert. 12

Wegen der zahlenmäßigen Darstellung im Einzelnen wird auf Tz. 19 des Bp-Berichts vom 04. Oktober 1999 sowie auf die Anlage 2 hierzu verwiesen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurden insoweit lediglich Folgerungen gezogen (vgl. Tz. 24 sowie Anlage 3 des Bp-Berichts). 13

Diese Prüfungsfeststellungen wertete das FA in dem geänderten Bescheid vom 02. Dezember 1999 aus. 14

Mit seiner nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage beanstandet der Kläger die vom FA durchgeführte Entnahme. 15

Der Kläger macht geltend, er habe das Architekturbüro zum C-Platz verlegt und die ehemaligen Büroräume durch einen Mietvertrag mit normaler gesetzlicher Kündigungsfrist 16

zum 1. Dezember 1997 an einen privaten Nutzer (eventuell vorübergehend) vermietet. Eine spätere berufliche Nutzung dieser Räume (Verkleinerung Gutachterpraxis aus Altersgründen) sei nicht ausgeschlossen.	
Zu Unrecht habe der Beklagte auf Grund der Vermietung für fremde Wohnzwecke im Dezember 1997 den bisher beruflich genutzten Gebäudeteil dem notwendigen Privatvermögen hinzugerechnet.	17
Im Betriebsprüfungsbericht werde ausgeführt, dass das zweite Obergeschoss (strittige 70 qm) zunächst zulässigerweise als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt worden sei. Dies sei unzutreffend. Er habe das zweite Obergeschoss vielmehr weiterhin als notwendiges Betriebsvermögen behandelt. Eine Zuordnung der Mieteinnahmen zu den freiberuflichen Einkünften sei zwingend gewesen, da keine Entnahmehandlung stattgefunden habe. Aus diesem Grund werde auch keine Behandlung - sinngemäß - als gewillkürtes Betriebsvermögen beantragt.	18
Eine Entnahme eines Wirtschaftsgutes liege vor, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen in den privaten Bereich übergehe (Abschnitt 13 a Abs. 1 Satz 1 EStR 1990). Wirtschaftsgüter die zur Zeit der Aufnahme in das Betriebsvermögen zulässigerweise zum Betriebsvermögen gerechnet worden seien (hier: notwendiges Betriebsvermögen), blieben grundsätzlich so lange Betriebsvermögen, bis sie durch eine eindeutige - ausdrückliche oder schlüssige - Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen Privatvermögen würden (Abschnitt 13 a Abs. 1 Satz 1 EStR 1990). Eine Entnahme liege nur vor, wenn ein Steuerpflichtiger die zum Betriebsvermögen gerechneten Teile nicht nur vorübergehend für eigene Wohnzwecke nutze oder Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlasse (Abschnitt 14 Abs. 10 Satz 1 EStR 1990).	19
Die vorübergehende Vermietung führe nicht zu einer Entnahme. Es mangle an einer schlüssigen Entnahmehandlung. Hiervon sei auch bei Betrieben mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auszugehen.	20
Die Vermietung eines Teils des zweiten Obergeschosses zu Wohnzwecken dürfe nicht im Zusammenhang mit der übrigen Nutzung des Gebäudes zu Wohnzwecken gesehen werden, da hier ein eigenes selbständig bewertbares Wirtschaftsgut gegeben sei.	21
Der Kläger beantragt,	22
die Einkommensteuer 1997 so festzusetzen, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte um 55.573.- DM gemindert wird.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen.	25
Der Beklagte macht geltend, die Zweizimmerwohnung im zweiten Stockwerk des Gebäudes Friedrichstraße 81 in Aachen sowie der dazugehörige Grund und Boden sei im Streitjahr zwingend dem Betriebsvermögen zu entnehmen.	26
Eine Entnahme liege auch ohne eine Entnahmeerklärung vor, wenn der Steuerpflichtige die bisherige betriebliche Nutzung eines Wirtschaftsguts auf Dauer so ändere, dass es seine Beziehung zum Betrieb verliere und dadurch zu notwendigem Privatvermögen werde. Dagegen führe eine Nutzungsänderung, durch die das Wirtschaftsgut zwar seinen Charakter als notwendiges Betriebsvermögen verliere, andererseits aber auch nicht zu notwendigem	27

Privatvermögen werde, ohne eindeutige Entnahmeerklärung des Steuerpflichtigen nicht zur Entnahme des Wirtschaftsguts. Dies gelte, wie sich aus § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG ergebe, auch bei der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

Nach diesen Grundsätzen hätte die hier streitige Wohnung vordergründig weiterhin als Betriebsvermögen behandelt werden können. Denn diese Räume seien ursprünglich zur Ausübung der eigenen freiberuflichen Tätigkeit genutzt worden, weshalb unstreitig notwendiges Betriebsvermögen vorgelegen habe. Durch die erste Nutzungsänderung (Vermietung zu fremdgewerblichen Zwecken) sei eine Entnahme zutreffend nicht angenommen worden, weil die Wohnung hierdurch (mangels Eigennutzung) nicht zum notwendigen Privatvermögen geworden sei und eine eindeutige Entnahmeerklärung nicht vorgelegen habe. Beide Sachverhaltsmomente (fehlende Eigennutzung und fehlende Entnahmeerklärung) seien auch bei der zweiten Nutzungsänderung festzustellen, weswegen grundsätzlich auch hier von einem Verbleib im Betriebsvermögen auszugehen wäre. 28

Die zweite Nutzungsänderung sei aber in Zusammenhang mit der übrigen Nutzung des Gebäudes zu sehen. Nach der Nutzungsänderung der Wohnung im zweiten Obergeschoss würden nunmehr sowohl diese Wohnung als auch die Wohnung im dritten Obergeschoss (Dachgeschoss) zu fremden Wohnzwecken genutzt. Beide Wohnungen stünden damit in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang im Sinne des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BStBl II 1974, 132. Damit könnten beide Wohnungen entweder nur (einheitlich) Betriebsvermögen oder aber Privatvermögen sein (sog. Einheitlichkeitsgrundsatz). Der Kläger habe die Wohnung im dritten Obergeschoss unstreitig nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt. Im übrigen hätten hierzu auch nicht die Voraussetzungen vorgelegen. Denn nach ständiger gefestigter Rechtsprechung des BFH sei die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG nicht zulässig. 29

Daraus folge, dass die Wohnung im zweiten Obergeschoss einerseits wegen ihres Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zur Wohnung im dritten Obergeschoss und andererseits wegen nicht beabsichtigter und auch rechtlich nicht möglicher Behandlung der Wohnung im dritten Obergeschoss als Betriebsvermögen zwingend aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen sei. 30

Diese Beurteilung entspreche der immer noch gültigen Verwaltungsanweisung aus 1982. Nach dem Schreiben des Bundesministers für Finanzen vom 1. März 1982 IV B 2 - S 2134 - 5/82, FR 1982, 142, könnten selbständige Wirtschaftsgüter nur in vollem Umfang Betriebsvermögen oder in vollem Umfang Privatvermögen sein. Dies gelte auch für Gebäudeteile, die wegen ihrer unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge selbständige Wirtschaftsgüter seien. 31

Für die Rechtsauffassung des Beklagten spreche zudem das BFH-Urteil vom 8. März 1990 IV R 60/89, BStBl II 1994, 559. Denn in diesem Urteil führe der BFH u.a. aus, dass es mit dem Beschluss des 2. Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71 a.a.O. sicher unvereinbar wäre, den fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil teilweise dem Betriebs- und teilweise dem Privatvermögen zuzuordnen. Wenn in diesem Beschluss weiter ausgeführt werde, wegen der verschiedenen Funktions- und Nutzungszusammenhänge, in denen die verschiedenen Gebäudeteile stünden, sei es gerechtfertigt ebenso viele Wirtschaftsgüter anzunehmen, so werde damit auf die rechtssystematische Grundlage für die unterschiedliche Zuordnung der Gebäudeteile zum Betriebs- bzw. Privatvermögen hingewiesen. 32

Die in jenem Urteil getroffene Aussage treffe auch für den Streitfall zu. Ein Gebäudeteil, der wegen seines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs ein Wirtschaftsgut darstelle, könne einheitlich entweder nur Betriebs- oder Privatvermögen sein. In dem zitierten Urteil vom 8. März 1990 IV R 60/89 a.a.O. habe der BFH lediglich in Miteigentumsfällen Ausnahmen von diesem Grundsatz zugelassen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

1. Entnahmen sind nach § 4 Abs.1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Der Wert solcher Entnahmen ist dem durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Überschußrechnung ermittelten Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs.1 Satz 1 EStG). Eine Entnahme in diesem Sinne liegt auch ohne eine Entnahmeerklärung vor, wenn der Steuerpflichtige die bisherige betriebliche Nutzung eines Wirtschaftsguts auf Dauer so ändert, daß es seine Beziehung zum Betrieb verliert und dadurch zu notwendigem Privatvermögen wird. Dagegen führt eine Nutzungsänderung, durch die das Wirtschaftsgut zwar seinen Charakter als notwendiges Betriebsvermögen verliert, andererseits aber auch nicht zu notwendigem Privatvermögen wird, ohne eindeutige Entnahmeerklärung des Steuerpflichtigen nicht zur Entnahme des Wirtschaftsguts. Dies gilt, wie sich aus § 4 Abs.1 Satz 4 EStG ergibt, auch bei der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG (BFH-Urteil vom 12. März 1992 IV R 31/91, BFH/NV 1993, 405).

2. Im Streitfall lag keine Entnahme der Zweizimmerwohnung im zweiten Obergeschoss des vom Kläger bewohnten Hauses vor. Unstreitig hat der Kläger keine Entnahmeerklärung abgegeben. Entgegen der Rechtsansicht des Beklagten wurde diese Wohnung auch nicht durch die Nutzungsänderung im Dezember 1997 notwendiges Privatvermögen.

a) Dass bei isolierter Betrachtung die Nutzungsänderung allein nicht dazu führen konnte, ist offenkundig. Zu Recht weist der Kläger daraufhin, dass nach Abschnitt 14 Abs. 10 Satz 1 EStR 1990 ein Grundstück oder Grundstücksteil lediglich dann notwendiges Privatvermögen wird, wenn er nicht nur vorübergehend für eigene Wohnzwecke genutzt oder Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen wird. Der Senat schließt sich dieser Ansicht an.

b) Die Vermietung der Zweizimmerwohnung im zweiten Obergeschoss im Dezember 1997 zu Wohnzwecken führte aber auch nicht deswegen dazu, dass diese Wohnung notwendiges Privatvermögen wurde, weil die Wohnung im dritten Obergeschoss zu diesem Zeitpunkt ebenfalls zu fremden Wohnzwecken vermietet war. Die Tatsache, dass zwei Teile eines Gebäude zu fremden Wohnzwecken vermietet werden, führt nicht dazu, dass beide Gebäudeteile zwingend ein einheitliches Wirtschaftsgut sind und deswegen beide Gebäudeteile entweder einheitlich Betriebsvermögen oder einheitlich Privatvermögen sein müssen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die beiden Gebäudeteile nicht von Anfang an gleich genutzt wurden und sich deswegen zunächst infolge unterschiedlicher Nutzung ein Gebäudeteil im Betriebsvermögen und der andere Gebäudeteil im Privatvermögen befand.

Etwas Anderes ergibt sich auch nicht aus der vom Beklagten zitierten Rechtsprechung des BFH. Zwar hat der BFH im Beschluss vom 26. November 1973, GrS 5/71, BStBl II 1974, 132 u.a. ausgeführt, dass dann wenn ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich teils zu Wohnzwecken durch Vermietung oder durch Eigengebrauch genutzt werde, die einzelnen Gebäudeteile gesondert zu behandeln seien, sei es als notwendiges oder

gewillkürtes Betriebsvermögen, sei es als notwendiges Privatvermögen. Da diese Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stünden, sei es gerechtfertigt, ebensoviele Wirtschaftsgüter anzunehmen.

Aus diesen Ausführungen lässt sich nach Ansicht des Senats aber lediglich schließen, dass zwei von Anfang an gleich genutzte Gebäudeteile als einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln sind. Darüber, wie bei Nutzungsänderungen zu verfahren ist, sagen diese Ausführungen nichts. 41

Für die von dem Senat im vorliegenden Fall vertetene Rechtsansicht spricht, entgegen der Rechtsansicht des Beklagten, das BFH-Urteil vom 8. März 1990 IV R 60/89, BStBl II 1994, 559. 42

In diesem Urteil hat der BFH entschieden, dass ein zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörender Miteigentumsanteil an einem Grundstück die Betriebsvermögenseigenschaft nicht dadurch verliert, dass der Anteil des anderen Miteigentümers hinzuerworben, aber nicht dem Betriebsvermögen zugeordnet wird, sondern Privatvermögen bleibt. Im Ergebnis ließ der BFH in diesem Urteil zu, dass ein zu fremdbetrieblichen Zwecken vermieteter Gebäudeteil zur Hälfte als Betriebsvermögen und zur Hälfte als Privatvermögen behandelt wurde. Zur Begründung führte der BFH aus, der Erwerb des Miteigentumsanteils eines anderen Miteigentümers könne nicht bewirken, dass der dem erwerbenden Gesellschafter bereits zuvor gehörende und zulässigerweise dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen zugeführte Gebäudeteil die Betriebsvermögenseigenschaft verliere. Dieser Gebäudeteil könne nur durch Entnahme (oder Veräußerung) oder durch Wegfall der objektiven Voraussetzungen für die Willkürung die Betriebsvermögenseigenschaft verlieren. Nach Ansicht des Senats macht es keinen Unterschied, ob ein zu gleichen Zwecken genutzter Gebäudeteil durch Nutzungsänderung oder durch Anteilserwerb entsteht (vgl. hierzu auch Bordewin, Anmerkung zu dem genannten BFH-Urteil in HFR 1990, 614 und Stuhldreier, Gebäudebilanzierung - Zweifelsfragen ohne Ende, FR 1985, 260). Soweit der Bundesministers für Finanzen in dem Schreiben vom 1. März 1982 IV B 2 - S 2134 - 5/82, FR 1982, 142 eine entgegenstehende Ansicht verteten hat, folgt der Senat dieser nicht. 43

3. Nebenentscheidungen 44

Die Übertragung der Steuerberechnung beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 45

Die Revision war zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es ist von grundsätzlicher Bedeutung, ob zu gleichen Zwecken genutzte Gebäudeteile auch dann nur einheitlich dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugeordnet werden können, wenn die gleichartige Nutzung beider Gebäudeteile auf einer Nutzungsänderung eines Gebäudeteils beruht. Mit seiner diese Frage verneinenden Entscheidung widerspricht der Senat der Beurteilung in dem Schreiben des Bundesministers für Finanzen vom 1. März 1982 IV B 2 - S 2134 - 5/82, FR 1982, 142. 46