Finanzgericht Köln, 11 K 2686/18

Datum:	25.02.2021
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	11. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	11 K 2686/18
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2021:0225.11K2686.18.00
Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, IX R 7/21

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist nach zwischenzeitlich erfolgter Erteilung teilstattgebender Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2010 bis 2013 (Streitjahre) nunmehr noch die Beantwortung der Frage, ob Aufwendungen des Klägers für diverse Baumaßnahmen an einer 2011 aus seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommenen Wohnung („) als sofort bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren oder ob sie als sogenannte anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) lediglich im Wege der AfA (§ 7 Abs. 4 EStG) zu berücksichtigen sind. 2

Der Kläger erzielte in den Streitjahren als Inhaber einer in Z belegenen Hofstelle, die er im Jahre 1999 nach dem Tod der Frau A im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworben hatte, (u.a.) land- und forstwirtschaftliche Einkünfte aus dem ... sowie - gemeinsam mit seiner mit ihm zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehefrau (Klägerin) - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Beginnend im Dezember 2015 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernprüfung M (GKBp) für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Klägers eine Außenprüfung durch, welche die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2009 bis 2011 zum Gegenstand hatte und deren Ergebnisse in dem Bericht vom 7. September 2017 zusammengefasst sind. In diesem Bericht heißt es unter Tz. 2.3 zu der - unstreitig - im 3

Jahr 2011 erfolgten Entnahme:

Im Wirtschaftsjahr 2010/2011 wurde die Entnahme eines Teils der Wirtschaftsgebäude sowie der zum Betriebsvermögen gehörenden Wohnung () in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erklärt. 4

Die Entnahme betrifft die anschließend zu Wohnraum umgebauten Stallungen am Hofgelände „Q-Straße ...“ sowie die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörende - bis 28.02.2011 - fremdvermietete Wohnung. 5

Dem Entnahmewert liegt ein Gutachten ….. des Herrn T zu Grunde. 6

Von dem für Grund und Boden plus Gebäude insgesamt ermittelten Entnahmewert entfiel auf die hier noch streitige Wohnung („“) laut Gutachten ein anteiliger Gebäudewert von 49.045,21 €. 7

Zu den „Herstellungskosten“ der Wohnung „Q-Straße ... ()“ führt die GKBp in ihrem Bericht unter Tz. 3.2 weiter aus: 8

Nach Entnahme der zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehörenden Wohnung (vom Beklagten telefonisch korrigiert in „“) *wurde diese Wohnung in zeitlich engem Zusammenhang komplett saniert und modernisiert.* 9

Die entstandenen Aufwendungen sind nach den geltenden Vorschriften des EStG sowie den Einkommensteuer-Richtlinien als sogenannte anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizieren. 10

Mit der Baumaßnahme wurde im Jahr 2011 unmittelbar nach Entnahme aus dem Betriebsvermögen begonnen. 11

Zunächst erfolgten im Jahr 2011 betreffend diese Wohnung die Erneuerung der Fassade (Neuverblendung der Straßenfront mit Klinker und Dämmung, Erneuerung von Dachstuhl und Dacheindeckung teilweise sowie im 2. Halbjahr teilweise Erneuerung der Fenster). 12

Nachdem der Sohn des Steuerpflichtigen ab Juli 2011 umgezogen war in die Wohnung , wurde diese Wohnung () zunächst durch den Steuerpflichtigen bis Ende Februar 2012 selbst genutzt. 13

Die auf den Umbau / Modernisierung der Wohnung entfallenden Baukosten sind insgesamt steuerlich als (anschaffungsnahe) Herstellungskosten zu behandeln (vgl. hierzu die ausführliche Begründung unter Tz. 1.1.2.2 des Prüfberichts im Rahmen der Allgemeinen Angaben). 14

Die Herstellungskosten sind nach den steuerlichen Vorschriften des § 7 Abs. 4 EStG linear abzuschreiben. 15

Für <u>2011</u> sind die Einkünfte aus der Vermietung <u>bis zur Entnahme</u> aus dem landwirtschaftlichen Betrieb bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu ermitteln. 16

Für die Zeit ab Entnahme aus dem Betriebsvermögen bis zum 30.06.2011 sind die Einkünfte nach den Vorschriften des § 21 EStG zu ermitteln, wobei sich die AfA zeitanteilig nach den Vorschriften des § 7 Abs. 4 EStG mit 2% des auf das entnommene Wohngebäude 17

entfallenden Entnahmewerts beschränkt.

Somit beträgt die AfA für 2011 bis 30.06.2011 bezogen auf den Entnahmewert Gebäude (zeitanteilig 4/12 von 49.046 €=) 327 €. 18

Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen sind für diese Wohnung zu aktivieren und mit 2% ab Fertigstellung abzuschreiben. 19

Da während der Baumaßnahme die Wohnung (teilweise) selbst genutzt wurde, entfällt eine Abschreibung ab Juli 2011 (auch für die ursprünglichen Anschaffungskosten aus der Entnahme). 20

Ab Mitte 2012 erfolgte betreffend diese Wohnung eine Kernsanierung. 21

Sämtliche Fenster, die gesamte Fassade, alle Fensterbänke, der Dachstuhl, die Dacheindeckung, alle Innentüren, die Haustüre, sämtliche Elektro-, Sanitär- sowie Heizungsinstallationen, Fliesen- sowie Parkettfußböden in allen Räumen, das Badezimmer wurden erneuert sowie Putz- und Stuckarbeiten und Malerarbeiten ausgeführt. 22

Eine Vermietung an die Tochter erfolgte bereits vor Fertigstellung sämtlicher Sanierungsarbeiten im November 2012. 23

Wie im Rahmen der Betriebsprüfung erörtert wurde, entfallen auf die Wohnung (vom Beklagten telefonisch korrigiert in „“) *nachfolgende Kosten:* 24

25

	2011	*2012*	*2013*
Entnahmewert Gebäude:	*49.046,00 €*		
Herstellungskosten:	*43.746,75 €*	*21.161,62 €*	*18.469,14 €*

Für Juli bis Dezember 2011 sowie Januar bis März 2012 ist das jeweilige AfA-Volumen um die private Nutzung mit 2% jährlich zeitanteilig zu kürzen. 26

Für 2012 ist die Abschreibung ab April (Beendigung der Selbstnutzung) entsprechend der AfA-BMG zu gewähren. 27

Hiernach ergibt sich für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 28

29

	2011	*2012*	*2013*
AfA-BMG:	*92.792,75 €*	*113.954,37 €*	*132.423,51 €*
AfA 2011 (4/12):	*618,75 €*		
(AfA ab Juli 2011; Selbstnutzung)	*(1.237,00 €)*		
Restwert (31.12.11)	*90.937,00 €*		

(AfA 1-3/2012 Selbstnutzung)		*(569,62 €)*	
AfA 2012:			
V+V ab 4/2012:		*1.709,00 €*	
Restwert (31.12.12)		*109.820,00 €*	
AfA 2013:			*2.648,14 €*
Restwert:			*125.641,00 €*

Hinsichtlich der „geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen“ für das Objekt „Q?Straße ...“ hat die GKBp unter Tz. 3.3. ihres Berichts vom 7. September 2017 ergänzend festgestellt: 30

Wie zuvor dargestellt, sind die Aufwendungen für die Modernisierung, Sanierung und Inbetriebnahme der Wohnungen … in den Jahren 2011 – 2013 zu aktivieren und entsprechend den Vorschriften des § 7 Abs. 4 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzuschreiben. 31

Die bislang als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten Aufwendungen sind wie zuvor dargestellt durch Abschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG auf die Nutzungsdauer zu verteilen…. 32

Ausgehend von dieser Erkenntnis gelangte die GKBp zu der Auffassung, dass für die ? hier allein noch streitbefangene - Wohnung die bisher von den Klägern erklärten AfA-Beträge i.H. von 338 € (2011), 307 € (2012) und 307 € (2013) auf 618,75 € (2011), 1.709,00 € (2012) und 2.648,14 € (2013) zu erhöhen und im Gegenzug die in ihren Steuererklärungen dem sofortigen Werbungskostenabzug zugeordneten Erhaltungsaufwendungen in allen drei Jahren des Prüfungszeitraums mit 0 € anzusetzen seien. 33

Der Beklagte folgte den vorab aufgeführten Feststellungen der GKBp und erteilte den Klägern unter dem 20. November 2017 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen er die Einkommensteuer für die Streitjahre i.H. von 92.860 € (2010), 11.465 € (2011), 0 € (2012) und 1.196 € (2013) festsetzte und zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. 34

Mit ihren hiergegen gerichteten Einsprüchen widersprachen die Kläger der im Prüfbericht vertretenen und vom Beklagten geteilten Auffassung, bei den Aufwendungen für die Baumaßnahmen an der Wohnung handele es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Zur Begründung führten sie aus, im Streitfall fehle es an einem - nach dieser Vorschrift indes erforderlichen - entgeltlichen Anschaffungsvorgang; daran ändere auch die unstreitig in 2011 erfolgte Entnahme der Wohnung aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers nichts, die entgegen der Auffassung des Prüfers nicht als anschaffungsähnlicher Vorgang zu behandeln sei. 35

Mit (zusammengefasster) Rechtsbehelfsentscheidung vom 1. Oktober 2018 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Zur Begründung nahm er Bezug auf ein umfangreiches Erörterungs- und Hinweisschreiben vom 27. Februar 2018, in dem er zu den Einwendungen der Kläger auszugsweise wie folgt Stellung bezogen hatte: 36

37

Den Klägern sei bereits im Rahmen der Schlussbesprechung und erneut im Nachgang zu dieser mündlich und schriftlich (im Schreiben vom 1. März 2017) die von seiner Rechtsansicht abweichende Verwaltungsauffassung dargelegt und dabei auch auf die diese (Verwaltungs-) Auffassung stützende herrschende Meinung in der Literatur hingewiesen worden. Nach der Rechtsprechung sei die Entnahme unter der Voraussetzung, dass wie hier die stillen Reserven aufgedeckt würden, als anschaffungsähnlicher Vorgang anzusehen und der Wert, mit dem das entnommene Wirtschaftsgut (hier die Wohnung) steuerlich erfasst werde - vorliegend also der Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG - für die Berechnung der Abschreibung nach §§ 7 ff EStG als Anschaffungskosten anzusetzen. Nach der Entnahme bilde der Entnahmewert die neue Bemessungsgrundlage für den Abzug der AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und zugleich beginne ein neuer Abschreibungszeitraum. Auch wenn das EStG keine ausdrückliche Regelung hierzu enthalte, sei nach Auffassung des BFH im Hinblick auf die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG über den Wertansatz bei Entnahmen dem Sinn und Zweck der Vorschriften der §§ 7 ff EStG entsprechend die Bemessungsgrundlage für die weitere AfA mit dem Teilwert anzusetzen.

Aus der Gleichstellung der Entnahme mit der Anschaffung i.S. der §§ 7 ff EStG folge außerdem, dass mit der Entnahme ein neuer AfA-Zeitraum beginne. 38

Diese Grundsätze zum Begriff der Anschaffung seien nach Auffassung der Verwaltung und der herrschenden Meinung im Schrifttum auch auf den gleichlautenden Begriff in der Bewertungsvorschrift des § 6 EStG zu übertragen. Dies ergebe sich im Übrigen bereits aus der Überlegung, dass ein Begriff, den der Gesetzgeber in einem Gesetz mehrfach verwende, von ihm auch in dem gleichen Sinne gemeint sei. Darüber hinaus sei zu beachten, dass die Vorschriften der §§ 7 ff EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 1a EStG in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stünden, wobei den Bestimmungen über die AfA in §§ 7 ff EStG im Verhältnis zu den Bewertungsregelungen in § 6 EStG eine Hilfsfunktion zukomme, indem sie diese ausfüllten. 39

Ausgehend von diesen Erwägungen sei die im Jahr 2011 erfolgte Entnahme der Wohnung aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers als „Anschaffung“ i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu qualifizieren. Da die vorliegend streitigen Erhaltungsaufwendungen der Jahre 2011 bis 2013 noch innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach der Entnahme angefallen seien, handele es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. 40

Soweit die Kläger sich zur Stützung ihrer abweichenden Auffassung auf eine Fundstelle im BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2017 (IV C 1 – S 2171 – c/09/10004:06) beriefen, übersähen sie, dass sich diese nicht mit der hier allein entscheidenden Frage beschäftige, unter welchen Voraussetzungen ein Anschaffungsvorgang i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorliege. 41

Hiergegen wenden sich die Kläger mit der vorliegenden Klage, nachdem der Beklagte hinsichtlich eines weiteren () betreffenden Streitpunkts unter dem 13. Januar 2021 bzw. 29. Januar 2021 gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre erlassen hat, die gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des vorliegenden Verfahrens geworden sind. Aus den diesbezüglichen Änderungen resultieren für 2010 eine Herabsetzung der Einkommensteuer auf 90.692 €, der ein Verlustrücktrag aus 2011 (i.H. von 2.673 €) zugrunde liegt, für 2011 eine Minderung der Einkommensteuer auf 0 € (zuzüglich gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2011 i.H. von 0 €), für 2012 eine Beibehaltung der 42

Nullfestsetzung unter geringfügiger Erhöhung der Vermietungseinkünfte des Klägers (um 433 €) und für 2013 zu einer Erhöhung der Einkommensteuer um 12 € auf 1.208 €.

Zur Begründung ihrer Klage tragen die Kläger ergänzend und vertiefend vor: 43

Soweit der Beklagte die Anschaffungsfiktion gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG als entsprechenden Anschaffungsvorgang i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG heranziehe, stelle dies eine Missinterpretation des Gesetzeswortlauts dar. Die Fiktion einer Anschaffung bei Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch Entnahme gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG solle lediglich die Aufdeckung stiller Reserven bei späterer Veräußerung im Rahmen des § 23 EStG sicherstellen. Eine Übertragung der zu § 23 EStG ergangenen Rechtsprechung auf tatsächliche Anschaffungsvorgänge wie etwa in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sei nicht möglich. 44

Die Rechtsauffassung des Beklagten widerspreche dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, der darin bestehe, alle Investoren, namentlich die Erwerber von völlig intakten Immobilien und Neubauten einerseits und die Käufer renovierungsbedürftiger Gebäude, einkommensteuerlich gleichzustellen. Erstere Erwerber könnten die Anschaffungskosten nur im Wege der Abschreibung steuermindernd berücksichtigen, während die Käufer einer Immobilie mit erheblichem Renovierungsstau einen deutlich geringeren Kaufpreis zahlten; die anschließenden Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen könnten sodann ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG grundsätzlich als sofort abziehbare Werbungskosten behandelt werden, weswegen es aus rein steuerlicher Sicht vorteilhafter wäre, baufällige Objekte zu erwerben. Bereits diese Überlegung spreche dafür, dass § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf Fälle eines tatsächlichen Anschaffungsvorgangs abziele. 45

Hätten die hier streitigen Baumaßnahmen vor der Entnahme der Wohnung aus dem Betriebsvermögen des Klägers stattgefunden, hätte dieser die Aufwendungen ohne weiteres als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abziehen können. Als Folge hätte man sich über einen höheren Entnahmewert i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG unterhalten und somit über die Aufdeckung höherer stiller Reserven unterhalten können. Es sei verwunderlich, warum diese Betrachtungsweise nicht auch für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen nach der Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gelten solle. Diese Maßnahmen führten zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Durch die Regelung des § 23 EStG sei sichergestellt, dass eine spätere Veräußerung der Immobilie unter Berücksichtigung der durchgeführten Baumaßnahmen zur Aufdeckung höherer stiller Reserven führe. 46

Dabei handele es sich um zwei Gewinnauswirkungen: zum einen um eine gewinnmindernde Tatsache (sofort abziehbare Betriebsausgaben / Werbungskosten) und zum anderen um eine gewinnerhöhende Tatsache (Buchgewinn bei Entnahme / Veräußerungsgewinn). Die AfA-Bemessungsgrundlage werde indes in beiden Fällen nach den entsprechenden Maßnahmen nicht verändert. Bei diesen Maßnahmen komme es somit weder vor noch nach einer Entnahme zu Ungleichbehandlungen bei den Gewinnauswirkungen für die Instandhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, die Aufdeckung aller stillen Reserven oder die Abschreibung. Dies zeige, dass die Entnahme nicht als anschaffungsähnlicher Vorgang i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG angesehen werden könne. 47

Demgegenüber habe die Betrachtungsweise des Beklagten eine von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht beabsichtigte Ungleichbehandlung zur Folge. 48

49

Dem Beklagten werde zwar insoweit zugestimmt, als sich die sofort abziehbaren Betriebsausgaben vor Entnahme durch den Ansatz eines höheren Teilwerts bei Entnahme ggf. neutralisieren werden. Ebenfalls zutreffend sei die Erkenntnis, dass der höhere Teilwert AfA-Bemessungsgrundlage nach Entnahme sei. Jedoch gehe der Beklagte in seiner Argumentation nicht auf die AfA-Bemessungsgrundlage nach den Maßnahmen vor der Entnahme ein. Auf genau dies komme es jedoch in dem Vergleich an.

Solche Maßnahmen vor Entnahme hätten sofort abziehbare Betriebsausgaben zur Folge, ohne dass sich die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhe. Die Kosten solcher Maßnahmen würden somit nicht über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt, sondern wirkten sich steuerlich sofort gewinnmindernd aus. 50

Folglich wären Steuerpflichtige, die vor der Entnahme der Immobilie Instandhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen vornähmen, gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen, die diese Maßnahmen erst nach der Entnahme durchführen, bevorzugt, falls § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG angewendet würde. 51

Es würde mithin genau das Gegenteil von dem eintreten, was mit der Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bezweckt worden sei. In dem einen Fall (Maßnahmen vor Entnahme) könnte der Steuerpflichtige die betreffenden Aufwendungen sofort als Betriebsausgaben abziehen, während diese in dem anderen Fall (Maßnahmen nach Entnahme) lediglich über die Nutzungsdauer verteilt zu berücksichtigen wären. Eine derartige Ungleichbehandlung sei weder wirtschaftlich noch steuerlich gerechtfertigt. 52

Soweit der Beklagte zur Begründung seiner Rechtsauffassung auf die normspezifische Auslegung des Anschaffungsbegriffs verweise, werde ihm dahingehend zugestimmt, dass insbesondere § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1a EStG in einem engen sachlichen Zusammenhang mit § 7 EStG stünden. Darüber hinaus treffe es zu, dass § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eine „Hilfsfunktion“ im Verhältnis zu der Bewertungsvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG habe, da diese Vorschrift den Herstellungskostenbegriff ergänze. Die Begriffe „Anschaffung“ und „Anschaffungskosten“ würden von Rechtsprechung und Literatur bei Anwendung der §§ 7 ff EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1a EStG vergleichbar ausgelegt. 53

Nicht nachvollziehbar sei nach der Argumentation des Beklagten indes, wie die Entnahme i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG als anschaffungsähnlicher Vorgang i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG anzusehen wäre; auf den Begriff der „Entnahme“ sei überhaupt nicht eingegangen worden. 54

Soweit der Beklagte sich zur Stützung seiner Auffassung auf das BFH-Urteil vom 3. Mai 1994 (IX R 59/92) und damit indirekt auch auf die BFH-Entscheidung vom 9. August 1983 (VIII R 177/80, Rz. 8) berufe, ergebe sich aus den dortigen Ausführungen nicht, dass die Anschaffung i.S. des § 7 Abs. 4 EStG zwangsläufig mit der Entnahme i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und folglich die Entnahme i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit der Anschaffung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gleichzusetzen sei. 55

Die grundlegende Überlegung müsse sein, ob der Entnahmebegriff i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG dem Anschaffungsbegriff des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG entspreche. Dies sei jedoch ganz klar zu verneinen. Während sich aus dem Sinn und Zweck der letztgenannten Vorschrift klar und eindeutig ergebe, dass unter den Anschaffungsbegriff nur tatsächliche Erwerbsvorgänge fielen, erfasse die „Entnahme“ i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG lediglich Verschiebungen von Wirtschaftsgütern aus dem betrieblichen in den privaten Vermögensbereich bei ein- und demselben Steuerpflichtigen. Ein Rechtsträgerwechsel im Sinne eines Übergangs des 56

zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums auf einen anderen Steuerpflichtigen finde dabei nicht statt. Voraussetzung für den Beginn der in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG normierten Dreijahresfrist sei indes der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Da es hieran bei einer Entnahme fehle, beginne in diesem - hier vorliegenden - Fall auch keine „neue“ Dreijahresfrist i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Die Ausführungen des Beklagten zur Bemessung des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG seien nicht richtig und grenzten bereits an eine willkürliche Gesetzesinterpretation; aus Sicht der Kläger sei der Beklagte nicht in der Lage, sinnvolle Vergleiche anzustellen, was sich bereits daran zeige, dass er einen Steuerpflichtigen, der eine Entnahme tätige, einem Steuerpflichtigen gegenüberstelle, der tatsächlich erwerbe. Ein derartiger Vergleich verbiete sich, da die genannten Steuerpflichtigen nicht die gleichen Möglichkeiten hätten: der Entnehmende könne das bereits in seinem Eigentum befindliche Wirtschaftsgut nicht erwerben und der Erwerber könne das ihm noch gar nicht zuzurechnende Wirtschaftsgut nicht aus seinem Betriebsvermögen entnehmen. 57

Die Kläger beantragen, 58

die Teilabhilfebescheide vom 13.1.2021 bzw. 29.1.2021 bezüglich des Streitpunkts „) dahingehend zu ändern, dass die geltend gemachten Kosten für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen in voller Höhe von 43.746,75 € für 2011, i.H. von 4.232,32 € (= 20% von 21.161,62 €) für 2012 und i.H. von 3.693,83 € (= 20% von 18.469,14 €) für 2013 als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, sowie im Wege des Verlustrücktrags gemäß § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG die entsprechende Folgeberichtigung bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2010 vorzunehmen. 59

hilfsweise - im Falle des Unterliegens - die Revision zuzulassen. 60

Der Beklagte beantragt, 61

die Klage abzuweisen. 62

Er hält an seiner Auffassung fest, bei den streitigen Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen für die Wohnung handele es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, da sie innerhalb der - mit Entnahme dieser Wohnung aus dem Betriebsvermögen im Jahr 2011 beginnenden - Dreijahresfrist angefallen seien. 63

Die Argumentation des Klägers werde nicht geteilt. Hätte man die Erhaltungsaufwendungen des Klägers im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt, wobei dahingestellt bleiben könne, ob aufgrund des Umfangs der Renovierung nicht ohnehin originäre Herstellungskosten nach § 255 HGB anzunehmen wären, so hätte im Zeitpunkt der Entnahme der Ansatz eines höheren Teilwerts eben diesen sofortigen Betriebsausgabenabzug durch Aufdeckung der stillen Reserven neutralisiert. Gleichwohl hätte man den höheren Teilwert als künftige Abschreibungsbemessungsgrundlage nach § 7 EStG zugrunde gelegt. Insofern komme man im Ergebnis zu keiner anderen Beurteilung, wenn die Renovierung nach erfolgter Entnahme aus dem Betriebs- in das Privatvermögen erfolge und die Aufwendungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG aufgrund des zweifelsfrei in engem zeitlichen Zusammenhang zur Entnahme angefallenen Renovierungsaufwands als anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen verteilt über die Nutzungsdauer des Gebäudes nach § 7 EStG abschreibe. 64

Nach der Rechtsprechung des BFH und allgemeiner Meinung im Schrifttum sei der Begriff der Anschaffung im Einkommensteuerrecht normspezifisch auszulegen. So habe etwa der BFH im Urteil vom 27. Juni 2018 (X R 27/17) zu der Frage Stellung genommen, inwieweit § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels anwendbar sei, und in den Entscheidungsgründen hierzu ausgeführt, es gebe keinen allgemeingültigen Rechtssatz des Inhalts, dass eine Privatentnahme stets eine Anschaffung oder einen anschaffungsähnlichen Vorgang darstelle; etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil vom 3. Mai 1994 (IX R 59/92). 65

Darüber hinaus werde auf die - zutreffenden - Ausführungen der GKBp Bezug genommen, die in ihrem Bericht bereits überzeugend zu dem Verhältnis zwischen den AfA-Regelungen der §§ 7 ff EStG und der Bewertungsvorschrift in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Stellung genommen habe und zu dem Ergebnis gelangt sei, dass der gleichlautende Begriff der „Anschaffung“ bzw. der „Anschaffungskosten“ in diesen Bestimmungen einheitlich auszulegen sei. An dieser Auffassung werde festgehalten. Ergänzend sei zu beachten, dass der Ausdruck „fiktive Anschaffungskosten“ dem üblichen Sprachgebrauch in diesem Zusammenhang entspreche. Da das Einkommensteuergesetz an die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen bestimmte Rechtsfolgen knüpfe, müssten diese Rechtsfolgen zeitlich und sachlich abgegrenzt werden. Dabei bilde die Fiktion von Anschaffungskosten eine Ergänzung zu den Regeln über die Bewertung von Entnahmen und Einlagen. Die Entnahme entspreche dabei einem Fall der Fingierung von Anschaffung (-skosten). 66

Ergänzend werde auf das BFH-Urteil vom 30. November 1993 IX R 59/91 hingewiesen, zufolge dessen die Überführung eines Gebäudes aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen als anschaffungsähnlicher Vorgang insoweit anzusehen sei, als der Entnahmewert Bemessungsgrundlage für die weitere AfA hinsichtlich des künftig privat genutzten Gebäudes sei; maßgebend sei dabei, dass durch den Ansatz des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG die stillen Reserven aufgedeckt und steuerlich erfasst würden. 67

Im Übrigen könne auch die Bemessung des Teilwerts nach dieser Vorschrift zur Begründung herangezogen werden. Teilwert sei der Betrag, den ein fiktiver Erwerber des Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für dieses Wirtschaftsgut unter der Annahme, dass er den Betrieb fortführt, aufwenden würde. Insofern beinhalte dieser die stillen Reserven. Das Vermögen würde insofern fiktiv die Person wechseln. Der fiktive Erwerber hätte Anschaffungskosten, die er nach § 7 EStG abschreiben könnte. Würde dieser fiktive Erwerber in engem zeitlichen Zusammenhang Renovierungsmaßnahmen durchführen, könnten diese Aufwendungen bei Vorliegen der weiteren Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen ebenfalls nur im Wege der Abschreibung berücksichtigt werden. 68

Aufgrund dieses Rechtsgedankens könne nichts anderes gelten, wenn dieser Maßstab für die Bewertung der Privatentnahme zugrunde gelegt würde. Andernfalls ergäbe sich eine Ungleichbehandlung zwischen einer Person, die ein Wirtschaftsgut vom Betriebs- in das Privatvermögen überführe, und einer Person, die das Wirtschaftsgut tatsächlich erwerbe und diesen (fiktiven) Kaufpreis, der bei der Privatentnahme angesetzt werde, zahle und tatsächlich eine Anschaffung tätige. Die für den Begriff der Anschaffung erforderliche Voraussetzung, dass das Vermögen den Rechtsträger wechseln müsse, könne hier insofern angenommen werden, als ein Übergang von der Unternehmer- auf die Privatperson stattfinde. 69

Soweit der Kläger die Behandlung von Erhaltungsaufwand vor einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen mit der Behandlung dergleichen nach einer Entnahme aus dem 70

Betriebsvermögen, also im Privatvermögen, vergleiche, sei dies nur sachgerecht, wenn der Tatbestand der Entnahme auf beiden Seiten mit einbezogen werde.

Bei einer nach Renovierung getätigten Entnahme hätte dies den Ansatz eines höheren Teilwerts zur Folge, wodurch der Betriebsausgabenabzug infolge Aufdeckung der stillen Reserven neutralisiert würde. Gleichwohl würde der höhere Teilwert der Bemessung der künftigen AfA zugrunde gelegt. 71

Im Falle einer Renovierung nach vorheriger Entnahme gelange man zu keinem anderen Ergebnis, da durch die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG Renovierungsaufwand, der in engem zeitlichen Zusammenhang zur Entnahme angefallen sei, als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu behandeln sei, der nach Maßgabe des § 7 EStG über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzuschreiben sei. 72

Die von Seiten des Klägers gezogenen Schlüsse aus dem Vergleich seien unzutreffend, weil er den Entnahmevorgang außer Betracht gelassen habe. Ein Verkauf zu einem unbestimmt in der Zukunft liegenden Zeitpunkt betreffe einen völlig anderen Sachverhalt und sei daher nicht sachdienlich. 73

Die Beteiligten haben mit Schreiben vom 21. Dezember 2020 (Beklagter) und vom 2. Februar 2021 (Kläger) übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 FGO). 74

Entscheidungsgründe 75

Die Klage ist unbegründet. 76

I. Die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide für die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2013 (Streitjahre) vom 13. bzw. 29. Januar 2021, die gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden sind, sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die streitigen Kosten für die an der Wohnung in den Jahren 2011 bis 2013 durchgeführten Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen der Kläger zu Recht nicht als im Jahr ihrer Entstehung vollumfänglich abziehbare Erhaltungsaufwendungen behandelt, sondern lediglich im Wege der (linearen) Absetzung für Abnutzung (AfA) mit 2% jährlich als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt (§§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a EStG). Dabei ist er zutreffend davon ausgegangen, dass die geltend gemachten Aufwendungen als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG anzusehen sind, die zusammen mit dem - unstreitig - i.H. von 49.046 € erfassten Teilwert der in 2011 aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers entnommenen Wohnung die neue Bemessungsgrundlage für die ab 2011 vorzunehmenden Absetzungen für Abnutzung bilden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 1a und Nr. 4 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 und § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 a EStG). 77

1. Die streitbefangenen Aufwendungen für die ab 2011 an der Wohnung durchgeführten Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen stellen - vorbehaltlich der von den Klägern unwidersprochen gebliebenen Zeiträume der Selbstnutzung - Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). 78

a) Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der 79

sie erwachsen (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG). Zu den Werbungskosten gehören auch Absetzungen für Abnutzung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG). Werbungskosten sind nach ständiger Rechtsprechung alle Aufwendungen, die durch den Beruf oder - wie im Bereich der Vermietung und Verpachtung - die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf die Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser Tätigkeit gemacht werden (vgl. statt aller Schmidt / Krüger EStG, Kommentar, 39. Auflage, § 9 Rz. 40, m.w.N. aus der BFH-Rspr).

b) Unter Zugrundelegung dieser Beurteilungskriterien handelt es sich bei den streitigen Aufwendungen für Baumaßnahmen um (für 2011 vorweggenommene) Werbungskosten, die bei der Ermittlung der Einkünfte aus der ab November 2012 erfolgten Vermietung der Wohnung zu berücksichtigen sind. Nach Lage der Akten und insoweit übereinstimmender Auffassung der Beteiligten haben die Kläger die Baumaßnahmen an dieser Wohnung durchgeführt, um sie kurze Zeit später - namentlich ab November 2012 - an ihre Tochter zu vermieten und in der Folgezeit aus diesem Mietverhältnis steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen. Die von den Klägern unwidersprochen hingenommene, von ihrem Prozessbevollmächtigten auf telefonische Nachfrage der Berichterstatterin ausdrücklich bestätigte Feststellung der GKBp, dass die Kläger die in Rede stehende Wohnung zeitweise (bis Ende Februar 2012) für eigene Wohnzwecke genutzt haben, stellt diesen Veranlassungszusammenhang dabei grundsätzlich nicht in Frage, da die Zeiträume der Selbstnutzung durch eine lediglich zeitanteilige Gewährung der AfA von dem Werbungskostenabzug ausgenommen worden sind (vgl. hierzu Tz. 3.2 des Prüfungsberichts der GKBp vom 7. September 2017). 80

2. Entgegen der Auffassung der Kläger stellen die streitigen (Werbungs-)Kosten jedoch keine in den Streitjahren vollumfänglich (bzw. gemäß § 82 b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung - EStDV - auf 5 Jahre verteilt) abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen dar. Vielmehr hat der Beklagte diese Aufwendungen - den Feststellungen der GKBp folgend - zutreffend als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG angesehen, die lediglich im Wege der - 2%igen (linearen) - AfA zu berücksichtigen sind. 81

a) Gemäß § 9 Abs.1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung). Dabei bemisst sich die Absetzung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts, die bei einem nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Gebäude, das nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden ist, grundsätzlich 50 Jahre (= 2% AfA jährlich) beträgt (§ 7 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG). Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach der mit Steueränderungsgesetz vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I 2003, 2645) eingefügten Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 v.H. der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). 82

Wird ein Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen entnommen, ist die Entnahme ? unter gleichzeitiger Aufdeckung der stillen Reserven - mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 83

4 Satz 1 EStG). Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Nach der Entnahme bildet der Teilwert die neue Bemessungsgrundlage für den Abzug der AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; zugleich beginnt mit der Entnahme ein neuer Abschreibungszeitraum i.S. von §§ 7 ff EStG (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 2. Juli 1992 IX B 169/91).

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Beklagte zu Recht angenommen, dass die streitigen Aufwendungen für Baumaßnahmen an der im Jahr 2011 aus dem Betriebsvermögen des Klägers entnommenen und in sein Privatvermögen überführten Wohnung als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu behandeln sind, die - zusammen mit dem unstreitigen Entnahmewert (=Teilwert) der Wohnung i.H. von 49.046 € - die neue AfA-Bemessungsgrundlage für den Werbungskostenabzug bei den Vermietungseinkünften der Kläger bilden. 84

aa) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist das in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG enthaltene Tatbestandsmerkmal der „Anschaffung“ unter Berücksichtigung der Gesetzessystematik sowie des Regelungszwecks dieser Vorschrift normspezifisch dahin auszulegen, dass auch die Entnahme eines Wirtschaftsguts als anschaffungsähnlicher Vorgang von ihrem Anwendungsbereich erfasst wird. 85

Die aus dem kaufmännischen Sprachgebrauch stammenden Begriffe der Anschaffung und Herstellung werden weder im EStG noch im Handelsrecht (legal)definiert. Unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung wird unter „Anschaffung“ im Allgemeinen der willensgetragene (i.d.R. entgeltliche) Erwerb eines bestehenden Wirtschaftsguts von einem Dritten verstanden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 2. September 1988 III R 53/84, BStBl II 1988, 1009, und - statt aller - Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 6 Anm. 162 und 163, sowie Prinz in Bordewin / Brandt, EStG, § 6 Rz. 1 / 115, jeweils m.w.N.). Voraussetzung ist dabei grundsätzlich, dass das Wirtschaftsgut von einem Rechtsträger in die wirtschaftliche Verfügungsmacht eines anderen Rechtsträgers übergeht (vgl. z.B. Prinz in Bordewin / Brandt, EStG, § 6 Rz. 1 / 124, Blümich / Ehmcke, EStG, § 6 Rz. 98, Werndl in Kirchhof / Söhn / Mellinghoff, EStG, § 6 Rz. B 26, und Korn in Korn / Strahl, EStG, § 6 Rz. 57, jeweils m.w.N.). Soweit der Anschaffungsbegriff außerhalb der Bewertung mit den Anschaffungskosten steuerrechtliche Bedeutung hat (z.B. bei Einlagen, Entnahmen, Abschreibungen, Sonderabschreibungen, bei Umwandlungen und anderen gesellschaftsrechtlichen Vorgängen oder im Rahmen der §§ 17 und 23 EStG), ist er nach ständiger Rechtsprechung des BFH vor dem Hintergrund des jeweiligen Gesetzeszwecks bzw. Regelungszusammenhangs normspezifisch auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25. Juni 2002 IX R 47/98, BStBl II 2002, 756, vom 8. November 1994 IX R 9/93, BStBl II 1995, 170, vom 3. Mai 1994 IX R 59/92, BStBl II 1994, 749, BFH-Beschluss vom 15. Juni 2000 XI B 106/99, BFH/NV 2000, 1466, und Korn in Korn / Strahl, EStG, § 6 Rz. 58, Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 6 Anm. 163, Blümich / Ehmcke, EStG, § 6 Rz. 98, sowie Prinz in Bordewin / Brandt, EStG, § 6 Rz. 1 / 120, jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung). 86

Ausgehend von diesem - weiten - Begriffsverständnis hat der BFH - ungeachtet des fehlenden Rechtsträgerwechsels - bei der Auslegung und Anwendung einzelner Vorschriften auch Entnahmen und Einlagen als anschaffungsähnliche Vorgänge angesehen und hieraus steuerliche Folgerungen gezogen, die der Gesetzeswortlaut zunächst nur für die „Anschaffung“ eines Wirtschaftsguts vorgesehen hat. So hat er z.B. für die Gewährung der 87

degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG entschieden, dass die Entnahme eines Gebäudes aus dem Betriebsvermögen und Überführung in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen als anschaffungsähnlicher Vorgang zu beurteilen sei. Zur Begründung hat er angeführt, bei der Entnahme würden - ebenso wie im Falle einer Veräußerung - die stillen Reserven aufgedeckt, indem das entnommene Wirtschaftsgut mit seinem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder im Falle einer Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 3 EStG) bewertet werde; nach der Entnahme bilde der Teilwert bzw. der gemeine Wert die neue Bemessungsgrundlage für den Abzug der AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und zugleich beginne mit dem anschaffungsähnlichen Vorgang der Entnahme ein neuer Abschreibungszeitraum (BFH-Beschluss vom 2. Juli 1992 IX B 169/91, BStBl II 1992, 909, und BFH-Urteil vom 8. November 1994 IX R 9/93, BStBl II 1995, 170). Ausgehend von derselben Vorstellung einer „Veräußerung“ des Wirtschaftsguts aus der betrieblichen in die private Vermögenssphäre desselben Steuerpflichtigen (bzw. umgekehrt) argumentiert der BFH in seinem Urteil vom 18. Mai 2010 X R 7/08 (BStBl II 2014, 13), in dem er - spiegelbildlich - die Einlage als anschaffungsähnlichen Vorgang i.S. des § 7 Abs. 5 EStG qualifiziert, der zu einer neuen Bemessungsgrundlage in Höhe des Einlagewerts führt.

Diesem Begriffsverständnis schließt sich der erkennende Senat auch bei der Auslegung und Anwendung der hier entscheidungserheblichen Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG an. 88

Die Gleichstellung einer steuerlich erfassten Entnahme mit einer Anschaffung beruht auf einem Analogieschluss. Das EStG enthält keine ausdrückliche Regelung, wie die AfA bei einem Wirtschaftsgut bemessen wird, wenn dieses nach der Überführung aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG genutzt wird. Da das EStG jedoch an die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen einerseits und an die Verwendung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens zur Erzielung von Einkünften andererseits bestimmte Rechtsfolgen knüpft, müssen diese Rechtsfolgen durch die Fiktion einer Anschaffung und Anschaffungskosten zeitlich und sachlich abgegrenzt werden (Deutsche Steuer-Praxis, Loseblattsammlung - DStP - , EStG, § 6 Nr. 2 / 2012, unter C II). Nach der vorab dargestellten Auffassung des BFH in seinen Entscheidungen vom 2. Juli 1992 IX B 169/91 (BStBl II 1992, 909) und vom 8. November 1994 IX R 9/93 (BStBl II 1995, 170) soll es im Hinblick auf die Regelungen der § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG und § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG über den Wertansatz bei Entnahmen dem Sinn und Zweck der AfA-Vorschriften in §§ 7 ff EStG entsprechen, die Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA mit dem Teilwert oder dem gemeinen Wert anzusetzen. Hierbei handelt es sich um sogenannte fiktive Anschaffungskosten. Aus der Gleichstellung der Entnahme mit der Anschaffung i.S. der §§ 7 ff EStG folgt zudem, dass mit der Entnahme ein neuer AfA-Zeitraum beginnt (BFH in BStBl II 1992, 909, und DStP, EStG, § 6 Nr. 2 / 2012, unter C II). 89

Nach Auffassung des erkennenden Senats ist es sachgerecht, diese Grundsätze auf den gleichlautenden „Anschaffungs (-kosten)“-Begriff in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu übertragen. Dafür spricht neben der allgemeinen Überlegung, dass ein Begriff, den der Gesetzgeber in derselben Vorschrift (hier § 6 EStG) mehrfach verwendet, im Zweifel auch in demselben Sinne gemeint ist (Stobbe in Herrmann / Heuer / Raupach, EStG, § 6 Rz. 261 und DStP, EStG, § 6 Nr. 2 / 2012, unter C II), vor allem der sachliche und gesetzessystematische Zusammenhang, in dem die Vorschriften der §§ 7 ff EStG und § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1a EStG stehen. Den AfA-Regelungen der §§ 7 ff EStG kommt in Bezug auf die Bewertungsvorschrift des § 6 EStG eine Hilfsfunktion zu, indem sie diese ausfüllen. Auch die hier in Rede stehende Bestimmung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (anschaffungsnahe Herstellungskosten) hat in Bezug auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG insofern eine Hilfsfunktion, als sie 90

den Begriff der dort genannten (originären) Herstellungskosten ergänzt. Aufgrund dieser sachlichen und gesetzessystematischen Verflechtung erscheint es zur Vermeidung unlösbarer Wertungswidersprüche sinnvoll und geboten, die Begriffe der „Anschaffung“ und „Anschaffungskosten“ i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1a EStG ebenso auszulegen wie die gleichlautenden Begriffe in § 7 EStG (so auch DStP, EStG, § 6 Nr. 2 / 2012, unter C II, m.w.N.).

Diese Auslegung berücksichtigt auch den mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG verfolgten - von den Klägern besonders hervorgehobenen - Zweck, Erwerber eines Neubaus bzw. einer nicht renovierungsbedürftigen Immobilie gegenüber Erwerbern eines instandsetzungsbedürftigen Altobjekts steuerlich nicht zu benachteiligen. Während nämlich die erstgenannten Steuerpflichtigen den (regelmäßig höheren) Kaufpreis als Anschaffungskosten lediglich über die lineare AfA mit 2 v.H. jährlich als Werbungskosten bei ihren Vermietungseinkünften abziehen können, wäre es den Steuerpflichtigen der Vergleichsgruppe ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG möglich, etwaige Aufwendungen für eine dem Erwerb der (Alt-) Immobilie zeitnah folgende Sanierung bereits im Jahr der Aufwandsentstehung vollumfänglich als sofort abziehbare Werbungskosten geltend zu machen. 91

Für eine andere Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG - namentlich im Sinne eines Umkehrschlusses (argumentum e contrario) - spricht schließlich auch nicht, dass der Gesetzgeber in einigen Vorschriften des EStG (z.B. in § 17 Abs. 1 Satz 2 und § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) und auch des KStG (z.B. in § 8b Abs. 2 Satz 6 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG -) die Gleichstellung von Entnahmen bzw. Einlagen mit Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgängen ausdrücklich angeordnet hat. Derartige Rückschlüsse aus dem Vorhandensein oder Fehlen bestimmter Regelungen in anderen Vorschriften verbieten sich schon deshalb, weil der Anschaffungs(kosten)begriff - wie vorab dargelegt - nach ständiger BFH-Rechtsprechung normzweckorientiert auszulegen ist. Im Zuge dieser normspezifischen Auslegung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG erscheint es dem erkennenden Senat aus den vorab aufgezeigten Gründen vorzugswürdig, die vorhandene Regelungslücke (für Entnahmen) im Wege der Analogie zu schließen. 92

bb) Auf der Grundlage dieses Normverständnisses stellen die streitigen Aufwendungen für Baumaßnahmen an der Wohnung anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG dar. 93

Der Kläger hat die vorbezeichnete Wohnung unstreitig in 2011 aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen unter gleichzeitiger Aufdeckung und steuerlichen Erfassung der stillen Reserven entnommen und in sein Privatvermögen überführt. Dabei wurde unter Berücksichtigung der gutachterlichen Feststellungen des T ein ? auch von der GKBp sowie nachfolgend dem Beklagten akzeptierter - Entnahmewert (= Teilwert) von 49.046 € für die Wohnung in Ansatz gebracht. Ebenfalls unstreitig haben die Kläger bereits im Laufe des Jahres 2011 mit den in Tz. 3.2 des Prüfberichts beschriebenen Baumaßnahmen an Dach und Fassade begonnen. Weitere unter Tz. 3.2 des Prüfberichts aufgeführte, von der GKBp als „Kernsanierung“ bezeichnete Baumaßnahmen folgten ab Mitte 2012. Sämtliche in den Streitjahren 2011 bis 2013 vorgenommenen Baumaßnahmen fanden somit innerhalb von drei Jahren nach der in 2011 getätigten Entnahme statt mit der Folge, dass die dadurch entstandenen Aufwendungen i.H. von 43.746,75 € (2011), 21.161,62 € (2012) und 18.469,14 € (2013) als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizieren sind, die zusammen mit dem Entnahmewert (i.H. von 49.046 €) die (neue) Abschreibungsbemessungsgrundlage für die als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften der Kläger abziehbare (2%ige) AfA 94

bilden.

c) Angesichts der Tatsache, dass die vorgenannten Kosten für Baumaßnahmen mit insgesamt rund 83.000 € fast doppelt so hoch sind wie der Entnahmewert (= Teilwert), erübrigen sich Ausführungen zu der als weitere Tatbestandsvoraussetzung in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG normierten 15%-Grenze. 95

3. Da der Senat die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorliegend als erfüllt ansieht, bedarf auch die von der GKBp und dem Beklagten ausdrücklich offen gelassene Frage, ob im Streitfall wegen Art und Umfang der Baumaßnahmen ohnehin originäre Herstellungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 HGB anzunehmen wären, keiner abschließenden Klärung. 96

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Satz 1 FGO. 97

III. Gegen die vorliegende Entscheidung war gemäß § 115 Abs. 1 FGO die Revision zuzulassen, weil der Rechtssache grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zukommt. Die Rechtsfrage, ob das für den Beginn der Dreijahresfrist maßgebliche Tatbestandsmerkmal der „Anschaffung“ i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch auf Entnahmevorgänge Anwendung findet, ist - soweit ersichtlich - höchstrichterlich bislang noch nicht entschieden. 98

IV. Das Urteil ergeht gemäß § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung. 99

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE