Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-afa-befugnis-bei-gebaeude-auf-fremdem-grund-und-boden.html

22.04.2010

Rechnungslegung

BFH: AfA-Befugnis bei Gebäude auf fremdem Grund und Boden

Sachverhalt
Die Klägerin war eine GbR, die von der Ehefrau eines Gesellschafters ein Grundstück mietete. Auf dem Grundstück errichtete die GbR eine Immobilie, welche sie im Rahmen einer Betriebsaufspaltung verpachtete. Die GbR bilanzierte die Immobilie und nahm entsprechende AfA vor. In späteren Jahren errichtete die GbR auf dem gepachteten Grundstück einen Anbau, den sie allerdings nicht mehr als Anlagevermögen aktivierte. Vielmehr wurde ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet, der unter Zugrundelegung einer Dauer des Pachtverhältnisses bis 2021 zeitanteilig aufgelöst werden sollte. Die GbR machte geltend, sie habe auch die Herstellungskosten des Altgebäudes bislang zu Unrecht in ihrer Bilanz aktiviert, da sie nicht wirtschaftliche Eigentümerin dieses Gebäudes sei. Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, dass die Ausgaben nachträgliche Herstellungskosten der zu Recht aktivierten Immobilie sind.

Entscheidung
Die GbR kann die von ihr getragenen Herstellungskosten des Altgebäudes und des Anbaus nur nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abschreiben. Hierbei ist es nicht entscheidend, ob die GbR wirtschaftliche Eigentümerin der Aufbauten ist oder nicht. Die Berechtigung zur Vornahme von AfA setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, für das er Aufwendungen getätigt hat. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob er Aufwendungen im betrieblichen Interesse trägt. Das allen Einkunftsarten zugrundeliegende Nettoprinzip, demzufolge die erwerbssichernden Aufwendungen von den steuerpflichti-gen Einnahmen abgezogen werden, gebietet grundsätzlich den Abzug der vom Steuerpflichtigen zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter erbracht werden. In diesen Fällen wird der Aufwand bilanztechnisch "wie ein materielles Wirtschaftsgut" behandelt. Das bedeutet, dass die Herstellungskosten für ein fremdes Gebäude als Posten für die Verteilung eigenen Aufwands zu aktivieren und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben sind.

Für die Behandlung von Herstellungskosten eines fremden Gebäudes "wie ein materielles Wirtschaftsgut" ist es ohne Bedeutung, ob die Nutzungsbefugnis des Steuerpflichtigen auf einem unentgeltlichen oder - wie im Streitfall - auf einem entgeltlichen Rechtsverhältnis beruht. Für den Abzug von Herstellungskosten durch AfA als Betriebsausgaben ist allein entscheidend, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen im eigenen betrieblichen Interesse selbst trägt und er das Wirtschaftsgut für betriebliche Zwecke nutzen darf. Ebenso ist unerheblich, ob die Übernahme der Herstellungskosten durch den Steuerpflichtigen eine unentgeltliche Zuwendung an den Eigentümer des Grundstücks oder Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks ist. Der Steuerpflichtige trägt die Herstellungskosten für ein fremdes, aber zu betrieblichen Zwecken genutztes Gebäude auch dann im eigenen betrieblichen Interesse, wenn er als Gegenleistung für die Nutzungsbefugnis des Grundstücks auf einen Ersatzanspruch verzichtet. Es besteht keine sachliche Rechtfertigung dafür, die Herstellungskosten eines solchen Gebäudes - abweichend von den sonst geltenden Grundsätzen - nur deshalb über den Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens auf die Dauer des Nutzungsverhältnisses zu verteilen, weil sie zugleich Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks sind. Soweit sich aus dem Senatsurteil vom 13. Mai 2004 (Az. IV R 1/02, BStBl II 2004, 780) etwas Gegenteiliges ergeben sollte, hält der Senat daran nicht mehr fest.

Diese Grundsätze gelten auch für die Ermittlung des Gewinns einer Personengesellschaft. Denn eine Per-sonengesellschaft ist Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung. Nach diesen Maßstäben sind die von der GbR getragenen Herstellungskosten bilanztechnisch "wie ein materielles Wirtschaftsgut" zu behandeln und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben. Die Klägerin hat diese Aufwendungen im eigenen betrieblichen Interesse getragen, da sie die Gebäude

im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die KG verpachtet und damit betrieblich genutzt hat. Aufgrund des Pachtvertrags durfte sie das Gebäude auch betrieblich nutzen. Unerheblich ist, ob und ggf. in welchem Umfang in dem im Pachtvertrag vereinbarten (Teil-)Verzicht auf eine Entschädigung nach Beendigung des Pachtverhältnisses für die in das Eigentum der Verpächterin gefallenen Aufbauten ein Entgelt für die Nut-zungsüberlassung oder eine unentgeltliche Zuwendung der Herstellungskosten liegt. Auch aus der Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG kann nicht hergeleitet werden, dass die von der Klägerin getragenen Herstellungskosten für das Altgebäude und den Anbau abweichend von den für diese Gebäude maßgebenden AfA-Sätzen nach der mutmaßlichen kürzeren Dauer des Pachtverhältnisses abgesetzt werden können. Denn § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG stellt ausdrücklich auf die (voraussichtliche) tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes ab und nicht auf eine davon ggf. abweichende kürzere Dauer eines Miet-, Pacht- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses.

Vorinstanz
Finanzgericht Köln, Urteil vom 11.05.2005, Az. 4 K 6414/02, EFG 2007, S. 570.

Fundstelle
BFH-Urteil vom 25.02.2010, Az. IV R 2/07.

Englische Zusammenfassung

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.