

BFH: Bauzeitinsen können auch bei Überschusseinkünften Herstellungskosten sein

Bauzeitinsen können in die Herstellungskosten des Gebäudes einbezogen werden. Dieses handelsrechtliche Wahlrecht, das einkommensteuerlich bilanzierenden Steuerpflichtigen gewährt wird, muss auch für nicht bilanzierende Steuerpflichtige gelten. Die AfA ist für den Bereich der Überschusseinkünfte nach den gleichen Grundsätzen wie für die Gewinneinkünfte zu bestimmen. Bauzeitinsen können auch bei Überschusseinkünften in die AfA-Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn der Steuerpflichtige das fertiggestellte Gebäude dazu nutzt, Einkünfte aus Vermietung zu erzielen und sie nicht in der Herstellungsphase als (vorab entstandene) Werbungskosten geltend gemacht hat.

Sachverhalt

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erwarben im Jahr 2001 ein unbebautes Grundstück, das ab 2002 mit einem im Streitjahr (2008) fertiggestellten Mehrfamilienhaus bebaut wurde. Das Mehrfamilienhaus sollte ursprünglich veräußert werden, wurde aber vermietet, weil ein Verkauf bis Ende Juni 2005 nicht möglich war. Der Kläger finanzierte Grundstück und Herstellung mit Darlehen. Die Finanzierungsaufwendungen für das Mehrfamilienhaus wurden aufgrund der Veräußerungsabsicht in den Jahren 2001 bis Juni 2005 nicht als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Erst ab Juli 2005 wurden die Darlehenszinsen als Werbungskosten anerkannt. Der Kläger machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2008 Absetzungen für Abnutzung (AfA) geltend, deren Bemessungsgrundlage auch die nicht als Werbungskosten berücksichtigten Darlehenszinsen (2001 bis Juni 2005) umfasste. Das Finanzamt minderte die Bemessungsgrundlage um die Darlehenszinsen. Das FG berücksichtigte im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes angefallene Schuldzinsen bis Ende Juni 2005 als Herstellungskosten und erhöhte die Bemessungsgrundlage für die AfA um Bauzeitinsen. Hiergegen richtet sich die Revision des Finanzamts.

Entscheidung

Die Revision des Finanzamts ist zurückzuweisen. Das FG hat die Bauzeitinsen im hier maßgebenden Zeitraum zutreffend in die Herstellungskosten des Gebäudes und damit in die Bemessungsgrundlage für die AfA einbezogen.

Aufwendungen können dann nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten sofort abgezogen werden, wenn es sich um Herstellungskosten handelt (§ 21 Abs. 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 EStG). Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 HGB (vgl. die ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil vom 25.09.2007). Zinsen für Fremdkapital gehören zwar nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 S. 1 HGB), sie dürfen aber handelsrechtlich als Herstellungskosten des zu finanzierenden Vermögensgegenstands angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (Bauzeitinsen) (§ 255 Abs. 3 S. 2, 2. HS HGB). Dieses handelsrechtliche Einbeziehungswahlrecht wird für bilanzierende Steuerpflichtige auch einkommensteuerlich gewährt (s. R 6.3 Abs. 4 S. 1 EStR; vgl. BFH-Urteile vom 30.04.2003 und 19.10.2006). Dasselbe muss nach dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2010) auch für nicht bilanzierende Steuerpflichtige gelten, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln.

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH (Beschluss vom 04.07.1990) ist die AfA für den Bereich der Überschusseinkünfte nach den gleichen Grundsätzen zu bestimmen, die für die Gewinneinkünfte gelten. Eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe für die Bereiche des Betriebsvermögens einerseits und des Privatvermögens andererseits ist zwar nicht ohne Weiteres ausgeschlossen; sie bedarf jedoch der Rechtfertigung durch unabwiesbare Gründe, die sich aus der Systematik des Gesetzes und aus besonderen

Zwecken der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften ergeben müssten (BFH-Beschluss vom 04.07.1990). Solche Gründe liegen für die hier zu entscheidende Frage der Bauzeitinsen nicht vor. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass Bauzeitinsen kontrollier- und nachprüfbar nicht nur in der Handelsbilanz, sondern auch in der Aufstellung der Herstellungskosten erfasst werden, die für die Berechnung der AfA eingereicht werden muss.

Im Streitfall sind die Bauzeitinsen während der Herstellungsphase nicht als (vorab entstandene) Werbungskosten geltend gemacht worden, so dass sie in die Herstellungskosten einzubeziehen sind.

Betroffene Norm

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG, § 21 EStG, § 255 Abs. 3 HGB

Streitjahr 2008

Vorinstanz

[Finanzgericht München](#), Urteil vom 24.01.2011, 11 K 2686/10, EFG 2012, S. 608

Fundstelle

BFH, Urteil vom 23.05.2012, [IX R 2/12](#), BStBl II 2012, S. 674

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 25.09.2007, IX R 28/07, BStBl II 2008, S. 218

BFH, Urteil vom 30.04.2003, I R 19/02, BStBl II 2004, S. 192

BFH, Urteil vom 19.10.2006, III R 73/05, BStBl II 2007, S. 331

BFH, Urteil vom 22.06.2010, [VIII R 3/08](#), BStBl II 2010, S. 1035

BFH, Beschluss vom 04.07.1990, GrS 1/89, BStBl II 1990, S. 830

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.

