Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-doppelte-afa-bei-bebauung-ehegattengrundstueck.html

12.05.2016

Rechnungslegung

BFH: Doppelte AfA bei Bebauung Ehegattengrundstück

Errichtet ein Unternehmer ein betriebliches Gebäude auf einem ihm zusammen mit seinem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, sind Wertsteigerungen der dem Ehegatten gehörenden Grundstückshälfte nicht einkommensteuerpflichtig. Für den Bilanzposten, der den eigenen Bauaufwand des Unternehmers für die Gebäudeteile des anderen Ehegatten verkörpert, können keine Steuersubventionen in Anspruch genommen werden (entgegen bisheriger Praxis der Finanzverwaltung, BMF-Schreiben vom 03.05.1985). Werden später Grundstück und Gebäude unentgeltlich auf einen Dritten übertragen, kann dieser den Miteigentumsanteil des Nichtunternehmer-Ehegatten zum Teilwert in seinen Betrieb einlegen und von diesem Wert ein zweites Mal AfA vornehmen (entgegen BMF).

Sachverhalt
Der Vater (V) des Klägers hatte mehrere Betriebsgebäude auf einem ihm zusammen mit der Nichtunternehmer-Mutter (M) jeweils zur Hälfte gehörenden Grundstück errichtet. V hatte auf die gesamten Baukosten AfA vorgenommen.

Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge wurden dem Kläger in 1993 sowohl der Betrieb als auch das betrieblich genutzte Grundstück unentgeltlich übertragen. Unstreitig ist, dass der Kläger hinsichtlich des ehemaligen Miteigentumsanteils des Vaters am Grund und Boden und der hierauf entfallenden hälftigen Herstellungskosten die Buchwerte fortführte (§ 7 Abs. 1 EStDV, heute: § 6 Abs. 3 EStG), sowie dass er die zuvor der Mutter gehörenden hälftigen Miteigentumsanteile am Grund und Boden als zum Teilwert in sein Betriebsvermögen eingelegt ansah.

Umstritten war hingegen die Behandlung der Gebäudeteile, die zivilrechtlich der Mutter gehörten. Der Kläger nahm eine Einlage zum Teilwert vor. Da der Teilwert erheblich höher war als der Restbuchwert des Bilanzpostens, der in den Bilanzen des Vaters verblieben war, eröffnete dies dem Kläger die Möglichkeit zur Vornahme erneuter hoher AfA-Beträge auf die von seinem Vater in der Vergangenheit schon nahezu abgeschriebenen Gebäudeteile.

Entscheidung
Die Gebäudeteile der Mutter seien mit dem Teilwert, der auch die AfA-Bemessungsgrundlage für den Kläger darstelle, einzulegen mit der Folge, dass für nur einmal angefallene Baukosten die AfA im Ergebnis zweimal in Anspruch genommen werden könne.

Der Nichtunternehmer-Ehegatte sei – sofern wie im Streitfall keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Dieser Gebäudeteil gehöre zu seinem Privatvermögen.

Der von V gebildete Bilanzposten für die Herstellungskosten, die auf den Gebäudeteil der Mutter entfielen, habe allein der typisierten Verteilung seines betrieblich bedingten Aufwands gedient. Er sei jedoch nicht einem Wirtschaftsgut gleichzustellen. Daher könnten mittels dieses Postens dem Unternehmer Wertsteigerungen, die bei dem im Privatvermögen des Nichtunternehmer-Ehegatten befindlichen Wirtschaftsgut eingetreten seien, nicht zugerechnet werden. Umgekehrt könne der Unternehmer-Ehegatte keine stillen Reserven in dieser Bilanzposition bilden.

Nach Auffassung des BFH sei es dann ebenso folgerichtig, auch die Inanspruchnahme aller anderen Steuersubventionen, die der Gesetzgeber nur für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, nicht aber für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens vorgesehen habe, auszuschließen (Fortführung des BFH-Urteils vom 19.12.2012). Dies wurde in der Praxis der Finanzverwaltung bisher anders gehandhabt, wodurch die Buchwerte dieser Bilanzposition zusätzlich gemindert werden konnten. Unter Zugrundelegung der hier vertretenen Auffassung des BFH würden sich stillen Reserven bei Beendigung der betrieblichen Nutzung des zum Privatvermögen des Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Wirtschaftsguts steuerneutral verflüchtigen. Ein solches Ergebnis wäre mit der Konzeption des Gesetzgebers, Steuersubventionen nur zu gewähren, wenn die dadurch gebildeten stillen

Reserven steuerverstrickt bleiben, nur schwerlich vereinbar. Dem Gesetzgeber stehe es daher frei, für diese Fälle ggf. eine geeignete Übergangsregelung zu treffen.

Demgegenüber könnten solche Subventionsvorschriften, die der Gesetzgeber unterschiedslos sowohl für Gebäude des Betriebsvermögens als auch für solche des Privatvermögens gewährt habe, auch weiterhin für Zwecke der typisierten Aufwandsverteilung in Anspruch genommen werden.

Soweit das BMF darauf hingewiesen habe, dass es nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche, wenn derselbe Aufwand doppelt abgeschrieben werden könne, sei diese Aussage nach Auffassung des BFH zwar abstrakt gesehen zutreffend. Im geltenden Gesetzesrecht sei jedoch keine Rechtsgrundlage zu finden, aufgrund derer in der im Streitfall gegebenen Konstellation der Einlagewert (unstreitig der Teilwert) nicht auch als AfA-Bemessungsgrundlage anzusehen wäre.

Betroffene Norm
§ 7 Abs. 1 EStDV, heute: § 6 Abs. 3 EStG
Streitjahr 1999

Anmerkung
BMF-Schreiben vom 16.12.2016
Das BMF zieht die Folgen aus dem BFH-Urteil und gibt insbesondere eine Übergangsregelung für in der Vergangenheit bereits verwirklichte Sachverhalte vor. siehe Deloitte Tax-News

Vorinstanz
FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.12.2013, 2 K 3693/13

Fundstelle
BFH, Urteil vom 09.03.2016, X R 46/14
Pressemitteilung Nr. 35/16 vom 4.5.2016

Weitere Fundstellen
BMF, Schreiben vom 16.12.2016, siehe Deloitte Tax-News
BMF, Schreiben vom 03.05.1985, BStBl I 1985, S. 188 (aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 16.12.2016)
BFH, Urteil vom 19.12.2012, IV R 29/09, BStBl II 2013, S. 387, siehe Deloitte Tax-News

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.