

BFH: Keine Aktivierungspflicht eines Instandhaltungsanspruchs

Übernimmt der Pächter vertraglich die Pflicht zur Instandhaltung der Pachtsache, ist der Instandhaltungsanspruch des Verpächters auch dann nicht zu aktivieren, wenn sich der Pächter mit der Instandhaltung im Rückstand befindet. Bei Personengesellschaften wird der Instandhaltungsanspruch des verpachtenden Gesellschafters auch dann nicht in der Sonderbilanz aktiviert, wenn die Gesellschaft in der Gesamthandsbilanz eine Rückstellung für rückständige Instandhaltungsverpflichtungen gebildet hat.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine KG, deren alleinige persönlich haftende Gesellschafterin eine GmbH ist. Sie betreibt eine Klinik und pachtet hierzu ein Grundstück einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen von ihrer alleinigen Kommanditistin, der C-KG. Ihrerseits verpachtet sie ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück einschließlich der Betriebsvorrichtungen an die D-GmbH, deren alleinige Gesellschafterin sie ist. Nach den Pachtverträgen sind die Pächterinnen zur Instandhaltung des Pachtgegenstands verpflichtet. In den Bilanzen auf den 31.12.2006 stellten die Klägerin und die D-GmbH gewinnmindernd jeweils eine Rückstellung für die Instandhaltung der Pachtsachen ein.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Klägerin in der Sonderbilanz der C-KG einen korrespondierenden Substanzerhaltungsanspruch und in ihrer Gesamthandsbilanz einen Pachterneuerungsanspruch zu aktivieren habe. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Entscheidung

Das Finanzamt und das FG seien zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin in ihrer Gesamthandsbilanz einen Instandhaltungsanspruch gegen die D-GmbH und in der Sonderbilanz der C-KG einen gegen sich selbst gerichteten Instandhaltungsanspruch zu aktivieren habe.

Der Begriff des zu aktivierenden „Wirtschaftsguts“ beinhaltet sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt und die aus Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben. Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 S. 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Für den Erwerb der streitigen Instandhaltungsansprüche seien den Verpächterinnen allerdings keine Aufwendungen entstanden. Die Instandhaltungspflichten der Pächterinnen seien insbesondere nicht Teil des Pachtzinses, da die – grundsätzlich dem Verpächter obliegende – Instandhaltungspflicht vertraglich auf den Pächter übertragen und der Pachtzins wirtschaftlich nur für die Gebrauchsüberlassung der Pachtsache, nicht für ihre Instandhaltung gezahlt wurde. Die Instandhaltungsansprüche seien daher mit Null zu bewerten und in der Bilanz der Verpächterin nicht zu aktivieren.

Für die C-KG ergebe sich Abweichendes auch nicht aus dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung. Danach wird eine in der Steuerbilanz der Gesellschaft passivierte Verbindlichkeit zur Zahlung von Sondervergütungen durch einen entsprechenden Aktivposten in der Sonderbilanz des Gesellschafters ausgeglichen. Dies gelte allerdings nur für solche Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft, die als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsguts erbracht werden. Die Instandhaltungsverpflichtung gegenüber der C-KG stelle allerdings gerade keine Gegenleistung für die Überlassung der Pachtsache dar.

Die Aufwendungen zur Erfüllung der Instandhaltungsverpflichtung seien demnach nicht als Sondervergütungen zu erfassen. Der Ansatz eines Aktivpostens komme daher auch dann nicht in Betracht, wenn sich die künftigen Aufwendungen für die am Bilanzstichtag bestehende Instandhaltungsverpflichtung durch Bildung einer Rückstellung in der Gesamthandsbilanz der Klägerin gewinnmindernd ausgewirkt haben.

Betroffene Normen

§ 5 Abs. 1 EStG, § 255 Abs. 1 HGB, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 EStG
Streitjahr 2006

Vorinstanz

Finanzgericht Köln, Urteil vom 27.06.2012, 15 K 3929/10, EFG 2012, S. 2091

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.02.2015, [IV R 29/12](#), BStBl II 2017 Seite 668

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.