

# Urteil vom 23. Mai 2012, IX R 2/12

## Bauzeitinsen können auch bei Überschusseinkünften Herstellungskosten sein

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 Nr 7, EStG § 7, HGB § 255 Abs 2, HGB § 255 Abs 3

vorgehend FG München, 23. November 2011, Az: 11 K 2686/10

## Leitsätze

Sind Bauzeitinsen während der Herstellungsphase nicht als (vorab entstandene) Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abziehbar, können sie nach § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB in die Herstellungskosten des Gebäudes einbezogen werden, wenn das fertiggestellte Gebäude durch Vermietung genutzt wird.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden.
- 2 Der Kläger erwarb im Jahr 2001 ein unbebautes Grundstück, das er ab 2002 mit einem im Streitjahr (2008) fertiggestellten Mehrfamilienhaus bebaute, das veräußert werden sollte, das aber vermietet wurde, weil ein Verkauf bis Ende Juni 2005 nicht möglich war. Der Kläger finanzierte Grundstück und Herstellung mit Darlehen. Die Finanzierungsaufwendungen für das Mehrfamilienhaus wurden 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.
- 3 Der Kläger machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr Absetzungen für Abnutzung (AfA) geltend, deren Bemessungsgrundlage auch die nicht als Werbungskosten zu berücksichtigenden Darlehenszinsen umfasste. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) minderte die Bemessungsgrundlage um die Darlehenszinsen.
- 4 Die Klage hatte im hier bedeutsamen Umfang Erfolg: Das Finanzgericht (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 in Höhe von 15.833,05 €.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des FA: Kosten der Geldbeschaffung (Bauzeitinsen) könnten nur wegen des Ausnahmecharakters des Einbeziehungswahlrechts gemäß § 255 Abs. 3 Satz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) fiktive Herstellungskosten sein. Die Vorschrift sei als Bewertungshilfe nicht geeignet, Umfang und Reichweite der Herstellungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu bestimmen. Überdies seien Bauzeitinsen nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. November 1989 IX R 190/85 (BFHE 159, 439, BStBl II 1990, 460) sofort abziehbare Werbungskosten; ein Wahlrecht bestehe nicht.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II

- 8** Die Revision ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen; denn sie ist unbegründet. Zutreffend hat das FG die Bauzeitzinsen im hier maßgebenden Zeitraum in die Herstellungskosten des Gebäudes und damit in die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) einbezogen.
- 9** 1. Aufwendungen, die bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG) erwachsen, mithin durch sie veranlasst sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG), können dann nicht als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) sofort abgezogen werden, wenn es sich um Herstellungskosten handelt. 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. September 2007 IX R 28/07, BFHE 219, 96, BStBl II 2008, 218).
- 10** a) Danach sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands (Wirtschaftsguts), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 Satz 1 HGB). Wird das Fremdkapital indes zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet, dürfen die Zinsen angesetzt werden, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (Bauzeitzinsen); in diesem Falle gelten sie nach § 255 Abs. 3 Satz 2, 2. Halbsatz HGB als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands.
- 11** b) Dieses handelsrechtliche Einbeziehungswahlrecht wird auch einkommensteuerlich gewährt (s. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--), und zwar für solche bilanzierende Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 30. April 2003 I R 19/02, BFHE 202, 357, BStBl II 2004, 192 --zur Gewerbesteuer--, und vom 19. Oktober 2006 III R 73/05, BFHE 215, 438, BStBl II 2007, 331 --zur Investitionszulage--). Dasselbe muss nach dem Prinzip der Gesamtgewinnlichkeit (dazu eingehend BFH-Urteil vom 22. Juni 2010 VIII R 3/08, BFHE 230, 342, BStBl II 2010, 1035, m.w.N.) auch für nicht bilanzierende Steuerpflichtige gelten, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln.
- 12** 2. Bauzeitzinsen sind auch bei Steuerpflichtigen, die ihre Einkünfte durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, §§ 8 bis 9a EStG), in die Herstellungskosten einzubeziehen, und zwar jedenfalls dann, wenn sie nicht schon im Zeitpunkt ihrer Leistung als Werbungskosten abziehbar sind.
- 13** a) Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89 (BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830) sind die AfA für den Bereich der Überschusseinkünfte nach den gleichen Grundsätzen zu bestimmen, die für die Gewinneinkünfte gelten. Dies bedeutet gleichzeitig, dass die Herstellungskosten als Grundlage für die Bemessung der AfA bei den Überschusseinkünften nicht in anderer Weise als bei den Gewinneinkünften ermittelt werden dürfen (so der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C. III. 1. c dd). Eine unterschiedliche Auslegung der Begriffe für die Bereiche des Betriebsvermögens einerseits und des Privatvermögens andererseits ist danach zwar nicht ohne Weiteres ausgeschlossen; sie bedarf jedoch der Rechtfertigung durch unabweisbare Gründe, die sich aus der Systematik des Gesetzes und aus besonderen Zwecken der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften ergeben müssten (so der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C. III. 1. c dd a.E.).
- 14** b) Solche Gründe liegen für die hier zu entscheidende Frage der Bauzeitzinsen nicht vor.
- 15** aa) Es kann dahinstehen, ob es die im Zu- und Abflussprinzip gründende Systematik des Gesetzes verhindert, solche Zinsen in die Herstellungskosten einzubeziehen, die bereits bei ihrer Leistung (§ 11 Abs. 2 EStG) als (vorab entstandene) Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG absetzbar sind (Fallkonstellation des BFH-Urteils in BFHE 159, 439, BStBl II 1990, 460). Denn ein derartiger Fall liegt nicht vor, wenn das hergestellte Gebäude --wie im Streitfall-- zunächst veräußert werden sollte und der Steuerpflichtige es erst kurz vor Fertigstellung in einen steuerrechtlich bedeutsamen Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung bringt. Hier sind die Zinsen in dem Moment, in dem sie geleistet werden (§ 11 Abs. 2 EStG) keine Werbungskosten und mithin nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG absetzbar.
- 16** bb) Die Bauzeitzinsen sind demgegenüber nicht von vornherein steuerrechtlich unerheblich, weil der Steuerpflichtige in der Herstellungsphase zunächst keine steuerrechtlich bedeutsamen Zwecke verfolgte. Ist die AfA gemäß § 7 EStG dazu bestimmt, Aufwendungen des Steuerpflichtigen in Gestalt von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das jeweilige Wirtschaftsgut typisierend periodengerecht zu verteilen (zum Zweck der AfA

BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 IX R 50/06, BFHE 220, 261, BStBl II 2008, 480) und ist das Jahr der Herstellung nach § 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung das Jahr der Fertigstellung, so kommt es maßgebend darauf an, dass der Steuerpflichtige das hergestellte Gebäude --als Wirtschaftsgut-- zur Erzielung von Einkünften nutzt (so § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Tut er dies, tritt ein während der Herstellungsphase verfolgter --nicht steuerrechtlich erheblicher-- Zweck in den Hintergrund.

- 17** c) Es sind auch keine weiteren Gründe ersichtlich, die Herstellungskosten als Grundlage für die Bemessung der AfA bei den Überschusseinkünften in Bezug auf Bauzeitzinsen in anderer Weise zu ermitteln als bei den Gewinneinkünften: Zutreffend stellt das FG darauf ab, dass Bauzeitzinsen kontrollier- und nachprüfbar nicht nur in der Handelsbilanz erfasst werden (zu diesem Erfordernis s. R 6.3 Abs. 4 Satz 1 EStR), sondern auch in der Aufstellung der Herstellungskosten, die für die Berechnung der AfA eingereicht werden muss.
- 18** c) Unter diesen Voraussetzungen widerspräche es dem Grundsatz der Gleichbehandlung des Gleichartigen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 24/08, BFHE 224, 390, BStBl II 2009, 587), wenn man bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkunftsarten die Bauzeitzinsen in die Bemessungsgrundlage einbezieht, es den Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften aber trotz in gleicher Weise geminderter Leistungsfähigkeit verwehrt (vgl. in diesem Zusammenhang BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 46/09, BFH/NV 2011, 797 Rz 22).
- 19** 3. Sind nach den unter 1. und 2. dargestellten Grundsätzen die Bauzeitzinsen mit dem FG in die Bemessung der AfA einzubeziehen, so weicht der Senat nicht von seinem Urteil in BFHE 159, 439, BStBl II 1990, 460 ab. Wie auch schon das FG hervorgehoben hat, betraf diese Entscheidung Zinsaufwendungen, die --anders als im Streitfall-- als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abziehbar waren. Es mag deshalb dahinstehen, ob und inwieweit der Senat an dieser noch vor Ergehen des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830 gefällten Entscheidung festhalten kann (vgl. zur Problematik auch Wichmann, Betriebs-Berater 1991, 1835).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)