Urteil vom 27. Mai 2020, III R 17/19

Erwerb in Abbruchabsicht im Wege vorweggenommener Erbfolge bei einer Mitunternehmerschaft

ECLI:DE:BFH:2020:U.270520.IIIR17.19.0

BFH III. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 7, EStG § 6 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 6 Abs 5, EStG § 4 Abs 4, EStG § 11 Abs 2 S 1, HGB § 255 Abs 1, HGB § 255 Abs 2, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Januar 2019, Az: 3 K 1425/17

Leitsätze

1. Die Rechtsgrundsätze zur Behandlung von Abbruchkosten beim Erwerb eines Gebäudes in Abbruchabsicht gelten auch für den unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.

2. § 6 Abs. 3 EStG bewirkt eine Rechtsnachfolge nur in einzelnen vom Gesetz ausdrücklich bestimmten Beziehungen, begründet aber keine umfassende "Fußstapfentheorie". Die aus der Abbruchabsicht resultierende Qualifikation als Herstellungskosten des neuen Gebäudes bleibt von der in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Buchwertfortführung unberührt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.01.2019 - 3 K 1425/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Restbuchwert eines abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten beim Kläger und Revisionskläger (Kläger) sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes darstellen.

2 Der Vater des Klägers betrieb zunächst das "Sportgeschäft X" als Einzelunternehmen. Im Jahr 2003 nahm er den Kläger als Mitgesellschafter der neu entstandenen Sport-X OHG auf. Im Jahr 2011 (Streitjahr) übertrug der Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen Mitunternehmeranteil sowie das in seinem Alleineigentum stehende und zu 66,6 % im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Grundstück mit aufstehendem Gebäude (Ladenlokal) auf den Kläger. In den Vorbemerkungen des notariellen Übergabevertrages wurde ausgeführt:

"E und der Kläger sind derzeit jeweils zur Hälfte am Kapital und am Vermögen der Gesellschaft beteiligt.

E ist außerdem der alleinige Eigentümer der Immobilie Y. ...

Der Kläger ist Alleineigentümer des angrenzenden Anwesens. ...

Es ist beabsichtigt, die vorhandene Bebauung abzureißen und beide Grundstücke grundbuchrechtlich zusammenzulegen und mit einem Wohn/Geschäftshaus zu bebauen, das dann zu einem großen Teil für das Sportgeschäft genutzt werden soll, wobei später eine Aufteilung in Teil- und Wohneigentum erfolgen soll."

3 Das auf dem Grundstück Y aufstehende Gebäude und das Gebäude auf dem zuvor (Oktober 2010) erworbenen Nachbargrundstück ließ der Kläger abreißen und an ihrer Stelle einen einheitlichen Neubau errichten, in dem sich

bis heute insbesondere die Räume des Sportfachgeschäfts X befinden. Der betriebliche Anteil macht nunmehr 75,2 % des Gesamtgebäudes aus.

4 In der Steuererklärung des Streitjahres 2011 erklärten die Kläger, zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute, einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €. Die auf den Restbuchwert vorgenommene Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) und die anteiligen Abbruchkosten für das Gebäude Y setzte der Kläger als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben an.

5 Zunächst veranlagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Kläger mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 22.05.2014 erklärungsgemäß.

6 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer hingegen die Ansicht, dass der Restbuchwert des Gebäudes in Höhe von ... € und die Abbruchkosten Herstellungskosten des neuen Gebäudes seien. Der Prüfer ermittelte einen Gewinn in Höhe von ... €.

7 Mit Änderungsbescheid vom 03.12.2015 folgte das FA der Ermittlung des Gewinns durch die Betriebsprüfung. Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 09.05.2017 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

8 Mit der Klage verfolgten die Kläger eine Gewinnminderung in Höhe von ... € weiter. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1076 veröffentlichten Gründen ab.

9 Mit der Revision machen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht geltend. Das FG habe das Verhältnis von § 6 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu den richterrechtlichen Rechtsgrundsätzen des Erwerbs in Abbruchabsicht unzutreffend gewürdigt.

10 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil des FG Baden-Württemberg vom 17.01.2019 - 3 K 1425/17 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 03.12.2015 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 09.05.2017 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ... € angesetzt werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht die sofortige Abziehbarkeit des Restbuchwerts in Höhe von ... € und der für das frühere Gebäude Y betreffenden anteiligen Abbruchkosten verneint. Der Kläger durfte auf den Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes keine AfaA gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG vornehmen und die Abbruchkosten nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG absetzen. Denn es handelt sich um Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes, für die nach § 7 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 EStG lediglich Absetzung für Abnutzung (AfA) in gleichen Jahresbeträgen in Anspruch genommen werden kann.

13 1. Gemäß § 5 Abs. 6 EStG sind bei buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden u.a. die Vorschriften über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG), die Bewertung (§ 6 EStG) und die AfA (§ 7 EStG) zu beachten.

14 a) Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betrieblich veranlasst sind alle Aufwendungen, die in einem objektiven und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.02.2016 - X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391).

15 Handelt es sich bei den Aufwendungen um Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 255 Abs. 1 und Abs. 2 des Handelsgesetzbuches) auf ein abnutzbares Wirtschaftsgut, sind diese Betriebsausgaben nicht bereits bei ihrer Entstehung oder Ausgabe abziehbar, sondern über die Dauer der voraussichtlichen Verwendung oder Nutzung zu verteilen. Es erfolgt insoweit eine Aktivierung und Aufwandsverteilung nach § 7 EStG auf die entsprechenden Besteuerungszeiträume.

16 b) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH kommt es seit dem Beschluss des Großen Senats vom 12.06.1978 - GrS 1/77 (BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620) für den Ansatz von AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG und den Abzug von Abbruchkosten als sofort abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei einem im Zeitpunkt des Erwerbs technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchten Gebäude darauf an, ob dieses mit oder ohne Abbruchabsicht erworben wird. Der Große Senat des BFH hat diese Rechtsansicht damit begründet, dass bei dem Erwerb eines Gebäudes ohne Abbruchabsicht Anschaffung und Herstellung allein dem Ziel der Nutzung durch den Betrieb dienten und deshalb bei dessen Anschaffung oder Herstellung noch kein Zusammenhang mit dem späteren Abbruch und dem damit verfolgten Zweck, nämlich der Herstellung eines neuen Wirtschaftsgutes, bestehe. Demgegenüber werde bei einer bereits beim Erwerb des Gebäudes bestehenden Abbruchabsicht ein weiterreichendes Ziel, nämlich die Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts, verfolgt, woraus sich schon bei der Anschaffung ein unmittelbarer Zusammenhang der Anschaffungskosten mit den später beabsichtigten Maßnahmen ergebe, was zur Folge habe, den Restwert des Gebäudes und die Abbruchkosten den Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsgutes zuzurechnen.

17 Diese Grundsätze werden nicht nur bei dem entgeltlichen Erwerb eines Grundstücks oder Gebäudes angewandt, sondern auch beim Erwerb im Wege der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge (BFH-Urteil vom 07.10.1986 - IX R 93/82, BFHE 148, 495, BStBl II 1987, 330 --Schenkung--) und durch Erbfolge (BFH-Urteile vom 12.09.1995 - IX R 87/94, BFH/NV 1996, 302; vom 06.12.1995 - X R 116/91, BFHE 179, 331, BStBl II 1996, 358; vom 31.03.1998 - IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212 --Gesamtrechtsnachfolge--). Weiterhin werden die Abbruchkosten und der Restwert eines Gebäudes bei der Einlage dieses Grundstücks in das Betriebsvermögen mit Abbruchabsicht den Herstellungskosten des Neubaus zugerechnet (BFH-Urteil vom 09.02.1983 - I R 29/79, BFHE 138, 63, BStBl II 1983, 451). Soweit der Erwerber das unentgeltlich erhaltene Gebäude nicht zur Einkunftserzielung nutzen, sondern abreißen will, um ein neues Gebäude zu errichten, fehlt --wie beim entgeltlichen Erwerb "in" Abbruchabsicht-- jeder Zusammenhang mit den vorher erzielten Einkünften.

18 c) Der erkennende Senat hält diese Rechtsgrundsätze auch auf den vorliegenden Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Fall der vorweggenommenen Erbfolge nach § 6 Abs. 3 EStG für anwendbar.

19 Wie das FG zutreffend ausführt, sind in Fällen wie dem vorliegenden bei einem im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgten Erwerb in Abbruchabsicht mit vollständigem Rechtsträgerwechsel keine Umstände ersichtlich, die einen sofortigen Betriebsausgabenabzug rechtfertigen könnten.

20 aa) Durch die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG kommt es zu einem zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Rechtsträgerwechsel. Der Kläger beabsichtigte als Rechtsnachfolger nach den unstreitigen Feststellungen bereits im Zeitpunkt des (unentgeltlichen) Erwerbs im Rahmen vorweggenommener Erbfolge, keine betrieblichen Einkünfte mit dem bislang betrieblich genutzten Gebäude zu erzielen, sondern dieses abzubrechen, um ein neues Gebäude zu errichten. Damit bestand ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Abbruch des vom Kläger ungenutzten und nicht zur Einkünfteerzielung verwendeten Gebäudes und der Herstellung des Neubaus. Der Gebäudeabriss war daher maßgeblich durch die neue Zweckbestimmung --Bau eines neuen Gebäudes-- veranlasst und stand daher zu diesem in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang. Dieser enge wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Abbruch des alten und Errichtung des neuen Gebäudes rechtfertigt es, die mit dem Abbruch verbundenen Aufwendungen --ebenso wie den Buchwert des abgebrochenen Gebäudes bei noch vorhandener Werthaltigkeit-- als Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts zu behandeln.

21 bb) Entgegen der Ansicht der Kläger gebietet auch der in § 6 Abs. 3 EStG zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke der Betriebskontinuität keinen Anlass dafür, die Grundsätze des Erwerbs in Abbruchabsicht im vorliegenden Fall nicht anzuwenden.

22 (1) Zwar bewirkt der Übergang des Betriebs nach § 6 Abs. 3 EStG nicht nur die Fortführung der Buchwerte durch den Erwerber, sondern den vollständigen Eintritt des Rechtsnachfolgers in die betriebsbezogene Rechtsstellung des Rechtsvorgängers (BFH-Urteil vom 09.09.2010 - IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31, Rz 14). Damit tritt der Erwerber aber nur in noch unentwickelte betriebsbezogene Rechtspositionen seines Vorgängers ein, soweit diese in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Wertansätzen der übergegangenen Wirtschaftsgüter stehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.03.1992 - VIII R 48/90, BFHE 168, 521, BStBl II 1993, 93, unter 2.b bb bbb; vgl. BFH-Urteil vom 10.03.2016 - IV R 14/12, BFHE 253, 536, BStBl II 2016, 763, zum Investitionsabzugsbetrag bei unentgeltlicher Betriebsübertragung). Eine umfassende "Fußstapfentheorie" wird durch § 6 Abs. 3 EStG nicht begründet.

23 § 6 Abs. 3 EStG ist kein Ausdruck einer allumfassenden steuerlichen Rechtsnachfolge. Die unentgeltliche Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge bewirkt auch steuerlich nur eine Rechtsnachfolge in einzelnen vom Gesetz bestimmten Beziehungen. § 6 Abs. 3 EStG orientiert sich an den Werten des Rechtsvorgängers, erfasst daher regelmäßig nicht die steuerliche Beurteilung der beim Rechtsnachfolger angefallenen eigenen Aufwendungen.

24 (2) Aus § 6 Abs. 3 EStG lässt sich daher nicht folgern, dass bei unentgeltlicher Übertragung eines Gebäudes im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge die Grundsätze über den Erwerb in Abbruchabsicht nicht zu berücksichtigen sind. Im Hinblick auf den Verzicht der Gewinnrealisation hinsichtlich der stillen Reserven hat der Große Senat des BFH zu § 6 Abs. 3 EStG vielmehr ausgeführt, dass diese Norm eine Sonderstellung im System des vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägten Einkommensteuerrechts einnimmt; es handelt sich insoweit um eine "atypische" Regelung des Einkommensteuerrechts, in denen "ausnahmsweise" bereits in der Person des Rechtsvorgängers begründete Besteuerungsmerkmale und Rechtspositionen beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger fortwirken (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter C.III.6.a aa; BFH-Beschluss vom 18.04.2018 - I R 2/16, BFHE 261, 298, BStBl II 2018, 567, Rz 24). Das FG weist insoweit zutreffend darauf hin, dass die aus der Abbruchabsicht resultierende Qualifikation als Herstellungskosten des neuen Gebäudes von der in § 6 Abs. 3 EStG geregelten Buchwertfortführung unberührt bleibt.

25 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de