

7

ESt

Anschaffungsnahe Herstellungskosten nach Entnahme eines Gebäudegrundstücks?

EStG §§ 4, 6, 7, 9, 21

Strittig war, ob anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch in Betracht kommen, wenn ein Gebäudegrundstück aus einem Betriebsvermögen entnommen und anschließend zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird. Der BFH hat diese Streitfrage geklärt.

Sachverhalt

A ist Gewerbetreibender. Am 01.01.2021 hat er ein seit 2016 zum Betriebsvermögen gehörendes Gebäudegrundstück aus dem Betriebsvermögen seines gewerblichen Einzelunternehmens unter Aufdeckung der stillen Reserven mit dem Teilwert in sein Privatvermögen überführt. Der auf das Gebäude entfallende Teilwert betrug 500.000 Euro. Den Entnahmegewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens und des Gebäudes hat A 2022 als laufenden Gewinn versteuert. Nach der Entnahme bezieht A aus der Vermietung des Gebäudegrundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Zeit vom 01.01.2021 bis zum 31.12.2021 ließ A in den – auch im Jahr 2022 – vermieteten Wohnungen sowie am Gebäude selbst Renovierungsmaßnahmen durchführen. Die Aufwendungen beliefen sich auf 100.000 Euro netto zuzüglich Umsatzsteuer von 19 % (19.000 Euro), also auf brutto 119.000 Euro. Die Reparaturaufwendungen hat A sämtlich im Jahr 2021 bezahlt.

Frage

Sind die Aufwendungen für die Renovierungsmaßnahmen von 119.000 Euro als Werbungskosten oder als anschaffungsnahe Herstellungskosten nur im Wege der AfA abziehbar?

Antwort

Die Aufwendungen für die Renovierungsmaßnahmen sind keine anschaffungsnahe Herstellungskosten, sondern sofort abziehbare Werbungskosten.

Begründung

*Anschaffungsnahe
Herstellungskosten*

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Aufwendungen, die als anschaffungsnahe Herstellungskosten anzusehen sind, sind nicht als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sofort bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, sondern nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 4 EStG).

Entnahme ...

Die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist mangels Änderung des Rechtsträgers keine Veräußerung und spiegelbildlich auch keine Anschaffung, sodass sich hierdurch grundsätzlich die (historischen) Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts nicht erhöhen. Gleichwohl behandelt die Rechtsprechung¹ die Entnahme eines abnutzbaren Wirtschaftsguts als anschaffungsähnlichen Vorgang, wenn das Wirtschaftsgut nach der Entnahme zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird; der Teilwert oder im Fall der Betriebsaufgabe der gemeine Wert ist dann künftig die Grundlage für die Bemessung der AfA.

*... gilt nicht als
Anschaffung*

Der BFH² hat jedoch jüngst entschieden, dass die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen keine Anschaffung i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist.

Der Begriff der „Anschaffung“ ist im Einkommensteuerrecht gesetzlich nicht definiert. Sowohl in der Literatur als auch in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung wird der Begriff der „Anschaffung“ unterschiedlich interpretiert und jeweils aus seinem Sinnzusammenhang heraus nach dem Zweck der Vorschrift ausgelegt. Eine Anschaffung ist danach jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut im Austausch mit einer Gegenleistung – also entgeltlich – erworben wird.³ Bei der Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen **fehlt** indes die **Gegenleistung**.

1 BFH vom 06.12.2017 VI R 68/15 (BStBl 2019 II S. 128), Rz. 27.

2 BFH vom 03.05.2022 IX R 7/21.

3 BFH vom 13.01.1993 X R 53/91 (BStBl 1993 II S. 346), Rz. 13 ff., und vom 25.06.2002 IX R 47/98 (BStBl 2002 II S. 756), Rz. 12.

Eine Gleichstellung von Anschaffung und Entnahme erfolgt in der Rechtsprechung des BFH⁴ nur für Zwecke der AfA-Bemessung. Diese Bemessungsgrundlage bezeichnet § 7 EStG für Fälle der Anschaffung als Anschaffungskosten. Dass der Gesetzgeber für den Fall der Entnahme keinen anderen Begriff verwendet, also die Höhe der (neuen) Bemessungsgrundlage mit den gleichen Worten beschreibt, ist nach Auffassung des BFH kein Anlass dafür, die Entnahme dem Grunde nach einer Anschaffung i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gleichzusetzen. Nach alledem sind die Reparaturaufwendungen von 119.000 Euro als Werbungskosten im Jahr 2021 abzugsfähig; alternativ können sie nach § 82b EStDV auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden.

Anders bei AfA-Bemessung

Verfasser: Hans Walter Schoor, Steuerberater, Kemmenau

⁴ BFH vom 02.07.1992 IX B 169/91 (BStBl 1992 II S. 909), vom 03.05.1994 IX R 59/92 (BStBl 1994 II S. 749), vom 08.11.1994 IX R 9/93 (BStBl 1995 II S. 170) und vom 22.02.2021 IX R 13/19 (BFH/NV 2021 S. 1169).