

BFH-Urteil vom 15. Oktober 1996 (BStBl 1997 II S. 533)

Mietereinbauten und -umbauten sind in der Bilanz des Mieters zu aktivieren, wenn es sich um gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter handelt, für die der Mieter Herstellungskosten aufgewendet hat, die Wirtschaftsgüter seinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind und die Nutzung durch den Mieter zur Einkünfteerzielung sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (Bestätigung der Rechtsprechung). Die Höhe der AfA bestimmt sich nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen (Anschluß an BFH-Beschluß vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281).

EStG §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 7 Abs. 4 bis 5a; HGB § 266 Abs. 2 A II Nr. 1.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr 1986 Gesellschafter einer OHG, die eine Apotheke betrieb. Er schied im Laufe des Jahres 1988 aus der OHG aus; die Apotheke wurde von dem anderen Gesellschafter, der Beigeladenen, fortgeführt.

Die OHG hatte 1985 in dem neben der Apotheke liegenden Gebäude zwei Wohnungen angemietet und - im wesentlichen durch Entfernen der Zwischenwände und Installationen - in eine Arztpraxis umgestaltet. Die unmittelbare Nähe einer Arztpraxis sollte der Steigerung der Umsätze aus der Apotheke dienen. Die OHG war nach dem Mietvertrag berechtigt, die Räume unterzuvermieten und verpflichtet, nach Beendigung des Mietverhältnisses den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen. Das Mietverhältnis sollte nach zehn Jahren enden und sich um jeweils fünf Jahre verlängern, wenn der Mieter der Verlängerung nicht widerspricht.

Die OHG hatte die für die Umbauten entstandenen Kosten in Höhe von 80 098 DM in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus der Apotheke als Betriebsausgaben geltend gemacht. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) vertrat demgegenüber in dem angefochtenen Feststellungsbescheid die Ansicht, daß die Umbaukosten zu aktivieren und nach der voraussichtlichen Dauer des Mietvertrages abzuschreiben seien. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1995, 34).

Mit der Revision rügt das FA Verletzung formellen und materiellen Rechts (§§ 76, 96 der Finanzgerichtsordnung - FGO -, §§ 4 Abs. 4, 5, 6 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes - EStG -).

Das FA beantragt, das Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).

Die der OHG entstandenen Umbaukosten sind im Streitjahr nur in Höhe der für Betriebsgebäude zulässigen Jahres-AfA als Aufwand abziehbar (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, 7 Abs. 4 bis 5a EStG).

1. Mietereinbauten und -umbauten können in der Bilanz des Mieters aktiviert werden, wenn es sich um gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter handelt, für die der Mieter Herstellungskosten aufgewendet hat, die Wirtschaftsgüter seinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind und die Nutzung durch den Mieter zur Einkünfteerzielung sich erfahrungsgemäß über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 28. Juli 1993 I R 88/92, BFHE 172, 333, BStBl II 1994, 164, m. w. N.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt.

a) Der Umbau führte zu einem gegenüber dem Gebäude selbständigen Wirtschaftsgut.

aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist Voraussetzung für die Behandlung von Gebäudeteilen als selbständige Wirtschaftsgüter i. S. von § 6 Abs. 1 EStG, die nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, daß sie in einem vom Gebäude verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH-Beschluß vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C. II. der Gründe, sowie Urteile in BFHE 172, 333, BStBl II 1994, 164, unter II. 4 b der Gründe, sowie vom 29. September 1994 III R 80/92, BFHE 176, 93, BStBl II 1995, 72, jeweils m. w. N.). Das ist u. a. dann anzunehmen, wenn sie von einem zur Nutzung des Gebäudes oder einzelner Räume des Gebäudes berechtigten Mieter für die besonderen Zwecke seines Unternehmens errichtet oder umgestaltet worden sind; die dadurch geschaffenen zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten sind "wie ein materielles Wirtschaftsgut" mit den Herstellungskosten anzusetzen (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 26. Februar 1975 I R 32/73, BFHE 115, 238, BStBl II 1975, 443;

vgl. auch - allgemein für Bauten auf fremden Grundstücken - BFH in BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C. III. 1. der Gründe). Das gilt auch für die Handelsbilanz. Davon ist der BFH - wenn auch mit unterschiedlicher Begründung - in ständiger Rechtsprechung ausgegangen (vgl. u. a. - für die Aktivierung als Nutzungs- oder Gebrauchsvorteil oder als Nutzungsmöglichkeit - BFH-Urteile in BFHE 115, 238, BStBl II 1975, 443; vom 31. Oktober 1978 VIII R 182/75, BFHE 127, 163, BStBl II 1979, 399; vom 31. Oktober 1978 VIII R 146/75, BFHE 127, 501, BStBl II 1979, 507; vom 21. Februar 1978 VIII R 148/73, BFHE 124, 454, BStBl II 1978, 345; vom 28. Juli 1994 IV R 89/93, BFH/NV 1995, 379 oder - für die Aktivierung als Nutzungsrecht - Urteile vom 22. Januar 1980 VIII R 74/77, BFHE 129, 485, BStBl II 1980, 244, m. w. N.; vom 17. März 1989 III R 58/87, BFHE 157, 83, BStBl II 1990, 6; vom 15. März 1990 IV R 30/88, BFHE 160, 244, BStBl II 1990, 623; vom 15. April 1992 III R 65/91, BFH/NV 1993, 431, m. w. N. oder - für die Aktivierung als Ausgleichsanspruch - Urteile in BFHE 127, 163, BStBl II 1979, 399; vom 11. Dezember 1987 III R 188/81, BFHE 152, 125, BStBl II 1988, 493; in BFHE 160, 244, BStBl II 1990, 623; vom 13. Juli 1989 IV R 137/88, BFH/NV 1990, 422, m. w. N.; vom 6. März 1991 X R 6/88, BFH/NV 1991, 525; vom 16. Dezember 1992 X R 15/91, BFH/NV 1993, 411; vom 19. Oktober 1995 IV R 136/90, BFH/NV 1996, 306). Die Rechtsprechung beruht, soweit nicht ein Ausgleichsanspruch zu aktivieren ist, auf der Erwägung, daß bei wirtschaftlicher Betrachtung die Bebauung eines Grundstücks dann nicht nach der zivilrechtlichen, substantiellen und funktionellen Einheit von Grundstück, Gebäude und Gebäudeteilen beurteilt werden darf, wenn die Baumaßnahme in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang steht, daß das Bilanzrecht dem mit der Bilanzposition "Bauten auf fremden Grundstücken" Rechnung tragen wollte (§ 266 Abs. 2 A II. Nr. 1 des Handelsgesetzbuches - HGB -, - früher § 151 Abs. 1 Aktivseite II. A Nr. 4 des Aktiengesetzes 1965 -) und daß den "Bauten auf fremden Grundstücken" bei der gebotenen teleologischen Auslegung dieser bilanzrechtlichen Regelung Einbauten und Umbauten gleichzustellen sind, die ein Nutzungsberechtigter im Rahmen des Nutzungsverhältnisses für seine besonderen betrieblichen Zwecke auf eigene Rechnung vornehmen läßt, soweit sie zu Herstellungsaufwand führen (vgl. u. a. BFH-Urteile in BFHE 115, 238, BStBl II 1975, 443; vom 26. Mai 1982 I R 163/78, BFHE 136, 217, BStBl II 1982, 693, unter 2. der Gründe).

bb) Die OHG hat die von ihr gemieteten Wohnungen für eigene betriebliche Zwecke umgebaut. Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, daß mit der Vermietung an den Arzt der Umsatz der Apotheke gesteigert werden sollte. Damit sind die Umbauten sachlich dem Betrieb der OHG zuzurechnen.

Die hierfür aufgewendeten Mittel können entgegen der Ansicht des FG steuerrechtlich nicht wie ein verlorener Zuschuß behandelt werden, den ein Apotheker einem Arzt zum eigenen Umbau von Mietwohnungen in eine Praxis gewährt.

b) Die Aufwendungen der OHG führten zu Herstellungskosten.

Herstellungskosten liegen u. a. dann vor, wenn die angemieteten Räume durch den Umbau in ihrem Wesen verändert werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Beschluß vom 22. August 1966 GrS 2/66, BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672, und Urteile vom 10. Juni 1975 VIII R 114/71, BFHE 116, 469, BStBl II 1975, 878; in BFHE 124, 454, BStBl II 1978, 345, und die weiteren Nachweise bei Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 20. Aufl., § 6 EStG Anm. 482; Blümich/Ehmcke, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 6 Rdnr. 396, 397; Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 15. Aufl., § 6 Rdnr. 198, 199, m. w. N.). Hierfür ist nicht erforderlich, daß sich durch die Umbauten die Nutzungsfunktion des ganzen Gebäudes verändert; es genügt, daß sie zu einer Änderung der Nutzungsfunktion der angemieteten Räume in der Hand des Mieters führen (vgl. auch Einkommensteuer-Richtlinien - EStR - 1993, R. 13 Abs. 4, R. 157 Abs. 7; Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 6 EStG Anm. 482, m. w. N.). Das ist bei einer mit erheblichen Aufwendungen durchgeführten Umgestaltung von Mietwohnungen in eine Arztpraxis der Fall.

Bei dieser Beurteilung geht der Senat davon aus, daß die Baumaßnahme auch dann zu Herstellungskosten geführt hätte, wenn sie vom Gebäudeeigentümer selbst durchgeführt worden wäre (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 124, 454, BStBl II 1978, 345; vom 14. Dezember 1989 III R 183/85, BFHE 160, 291, BStBl II 1990, 450; vom 14. November 1989 III R 84/85, BFHE 159, 293, BStBl II 1990, 286; vom 2. Februar 1990 III R 188/85, BFH/NV 1990, 732).

c) Die Umbauten sind der OHG und nicht dem Eigentümer des Gebäudes persönlich zuzurechnen.

Die Aktivierung eines Wirtschaftsguts in der Bilanz des Mieters setzt zwar voraus, daß dieses zu seinem Vermögen gehört (§§ 238 Abs. 1, 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Das ist aber bereits dann der Fall, wenn der Vermögensgegenstand wirtschaftlich zu diesem Vermögen zu rechnen ist (zur "wirtschaftlichen Vermögenszugehörigkeit" als Aktivierungsvoraussetzung vgl. z. B. BFH-Urteil vom 12. September 1991 III R 233/90, BFHE 166, 49, BStBl II 1992, 182; Urteil des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 6. November 1995 II ZR 164/94, Betriebs-Berater - BB - 1996, 155;

Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmung, 5. Aufl., § 246 HGB Tz. 145, 196; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 68 f.; Schmidt/Weber-Grellet, a. a. O., § 5 Rdnr. 151 f., m. w. N.). Diese Voraussetzung ist hier erfüllt. Dafür ist nicht erforderlich, daß der Mieter bürgerlich-rechtlicher Eigentümer der mit eigenen Aufwendungen geschaffenen Einbauten und Umbauten wird. Für die persönliche Zurechnung genügt die Befugnis zur Nutzung der Bauten gegenüber dem Grundstückseigentümer (vgl. auch BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281 unter C. IV. der Gründe). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Befugnis dem Mieter vollständig und für die gesamte Dauer der mit den Baumaßnahmen geschaffenen Nutzungsmöglichkeit zusteht. Davon ist hier auszugehen; die OHG war nach Beendigung des Mietverhältnisses verpflichtet, den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen. Für diesen Fall hat die Rechtsprechung schon bisher die Mietereinbauten und -umbauten wirtschaftlich dem Mieter zugerechnet (BFH in BFHE 115, 238, BStBl II 1975, 443, und Urteil vom 27. Februar 1991 XI R 14/87, BFHE 163, 571, BStBl II 1991, 628, m. w. N.).

2. Die Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA) bestimmt sich nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen.

Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben, nach der bei Gebäudeteilen, die in einem gegenüber dem Gebäude verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, die Herstellungskosten nach § 7 Abs. 1 EStG entsprechend der Dauer des Nutzungsrechts abzuschreiben seien; sie sind vielmehr nach dem Vorbild von Bauten auf fremdem Grund und Boden entsprechend den für Gebäude geltenden Bestimmungen vorzunehmen (BFH in BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C. V. der Gründe).

Das bedeutet, daß auch die Herstellungskosten für Mietereinbauten und -umbauten nach den in § 7 Abs. 4 bis 5a EStG getroffenen Regelungen abzusetzen sind.

Der Senat kann in diesem Zusammenhang offenlassen, ob die OHG als wirtschaftliche Eigentümerin der Umbauten angesehen werden könnte und ob sich aus dieser zusätzlichen rechtlichen Qualifikation andere Rechtsfolgen ergäben (zum Streitstand vgl. u. a. Blümich/Schreiber, a. a. O., § 5 Rdnr. 740 "Mietereinbauten und -umbauten"; Schmidt, a. a. O., § 5 Rdnr. 270 "Mietereinbauten und -umbauten"; Werndl in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 7 Rdnr. A 167 f., A 263 f.). Das FA hat die für das Streitjahr anzusetzende AfA entsprechend der vorgesehenen Mindestdauer des Mietvertrages von zehn Jahren mit 110 der Herstellungskosten ermittelt. Von dieser Bemessungsgrundlage, die einer Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG entspricht, muß der erkennende Senat im Streitfall ausgehen. Dem Ansatz der niedrigeren Gebäude-AfA steht das Verböserungsverbot entgegen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO; Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 3. Aufl., § 96 Rdnr. 2, 5, m. w. N.).

3. Auf die vom FA erhobenen Verfahrensrügen kommt es bei diesem Ergebnis nicht mehr an (§ 126 Abs. 4 FGO; Gräber/Ruban, a. a. O., § 126 Rdnr. 7, m. w. N.).