

Urteil vom 12. Februar 2015, IV R 63/11

Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs - Adressat der Prüfungsanordnung gegenüber Personengesellschaft - Keine Anschaffungskosten durch ersparte Aufwendungen - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 12. 02.2015 IV R 29/12

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, BGB § 581 Abs 2, BGB § 535 Abs 1 S 2, AO § 193 Abs 1, AO § 79 Abs 1 Nr 3, AO § 34 Abs 1, AO § 34 Abs 2, AO § 197 Abs 1 S 1, AO § 119

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. November 2011, Az: 4 K 161/10

Leitsätze

1. NV: Übernimmt der Pächter vertraglich die nach der gesetzlichen Regelung dem Verpächter obliegende Instandhaltungspflicht der verpachteten Sache, ist der Instandhaltungsanspruch des Verpächters auch dann nicht zu aktivieren, wenn sich der Pächter mit der Instandhaltung im Rückstand befindet .
2. NV: Dies gilt auch dann, wenn im Fall einer Betriebsaufspaltung die Betriebsgesellschaft eine Rückstellung für die Instandhaltungsverpflichtung gebildet hat, denn es besteht bei einer Betriebsaufspaltung keine allgemeine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23. November 2011 4 K 161/10 aufgehoben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2001 und 2002, beide vom ..., dahin geändert, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb jeweils in der Höhe festgestellt werden, die sich ergibt, wenn unter entsprechender Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung die streitigen Instandhaltungsansprüche in Höhe von ... DM (zum 31. Dezember 2001) bzw. ... € (zum 31. Dezember 2002) nicht aktiviert werden. Die Berechnung der festzustellenden Einkünfte wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG, an der in den Streitjahren (2001 und 2002) als alleiniger Kommanditist Y und als Komplementärin die A-GmbH beteiligt waren. Die A-GmbH war am Kapital der Klägerin nicht beteiligt. Ihre Gesellschafter waren in den Streitjahren Y zu 75 % und X zu 25 %.
- 2 Die Klägerin verpachtete Betriebsgrundstücke an die B-GmbH, an der X und Y in den Streitjahren ebenfalls zu 25 % bzw. zu 75 % beteiligt waren. Zwischen der Klägerin und der B-GmbH bestand eine Betriebsaufspaltung.
- 3 Nach § 5 Abs. II Satz 2 des für die Streitjahre geltenden Pachtvertrags war die B-GmbH verpflichtet, die verpachteten Gegenstände auf ihre Kosten in Stand zu halten und in Stand zu setzen, und zwar einschließlich des Gebäudeäußeren und -inneren und insbesondere einschließlich der Instandhaltung und Instandsetzung von Dach und Fach der Gebäude. Nach § 7 Abs. VI des Pachtvertrags sollte die Einhaltung dieser Verpflichtung in Abständen von zwei bis fünf Jahren durch Einholung eines Sachverständigengutachtens überprüft werden. Die B-GmbH verpflichtete sich, die sich aus dem Gutachten ergebenden Schäden zu beseitigen. Für den Fall, dass sich bei Beendigung des Pachtvertrags ergeben sollte, dass die B-GmbH ihre Instandhaltungs- und Instandsetzungspflichten (im Folgenden: Instandhaltungspflichten) nicht oder nicht in dem gebotenen Umfang erfüllt hatte, war sie nach § 7 Abs. IV des Pachtvertrags zur Zahlung eines Betrags in Höhe des Instandhaltungs- und Instandsetzungsstaus verpflichtet.

- 4 Da die B-GmbH ihre Instandhaltungspflichten aus betrieblichen Gründen erst mit zeitlicher Verzögerung erfüllte, bildete sie in ihren Jahresabschlüssen Rückstellungen für noch durchzuführende Instandhaltungsmaßnahmen. Diese beliefen sich am 31. Dezember 2001 auf ... DM und am 31. Dezember 2002 auf ... €. Bei den Körperschaftsteuerveranlagungen der B-GmbH wurden diese Rückstellungen von dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) in voller Höhe anerkannt.
- 5 In der Zeit von Dezember 2007 bis Januar 2010 wurde bei der Klägerin eine Außenprüfung durchgeführt, die sich u.a. auf die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Streitjahre erstreckte. Die zugrunde liegende Prüfungsanordnung vom ... 2007 war unter Angabe der Klägerin als der zu prüfenden Steuerpflichtigen an "Frau Z in Firma ... GmbH" gerichtet worden. Z war zum damaligen Zeitpunkt einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der A-GmbH und Prokuristin der B-GmbH.
- 6 Im Anschluss an die Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Klägerin die sich aus § 5 Abs. II Satz 2 des Pachtvertrags ergebenden Instandhaltungsansprüche in Höhe der bei der B-GmbH gebildeten Rückstellungen zu aktivieren habe, und erhöhte die Gewinne der Streitjahre daher entsprechend. Vor Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen ergaben sich daraus Gewinnerhöhungen von ... DM (2001) bzw. ... € (2002). Durch Bescheide vom ... änderte das FA die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheide der Streitjahre unter Berücksichtigung dieser Prüfungsfeststellungen.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Sprungklage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 297 veröffentlichtem Urteil ab.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht.
- 9 Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und unter Änderung der Bescheide des FA über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2001 und 2002 vom ... die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb auf die Beträge herabzusetzen, die sich ergeben, wenn --unter entsprechender Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung-- die Instandhaltungsansprüche in Höhe von ... DM (zum 31. Dezember 2001) bzw. ... € (zum 31. Dezember 2002) nicht aktiviert werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 B. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht sind FA und FG zwar davon ausgegangen, dass die Prüfungsanordnung wirksam war und dem Erlass der angegriffenen Änderungsbescheide keine Feststellungsverjährung entgegenstand (dazu B.I.). Entgegen der Auffassung des FA und des FG war die Klägerin jedoch nicht zur Aktivierung eines Anspruchs auf Durchführung fälliger Instandhaltungsmaßnahmen verpflichtet (dazu B.II.).
- 12 I. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die Prüfungsanordnung wirksam war und dem Erlass der angegriffenen Änderungsbescheide keine Feststellungsverjährung entgegenstand.
- 13 1. Nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) beträgt die Feststellungsfrist vier Jahre. Sie begann für beide Streitjahre mit Ablauf des Jahres 2003, in dem die Feststellungserklärungen bei dem FA eingereicht wurden (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO), und konnte daher nicht vor Ablauf des Jahres 2007 enden. Zu diesem Zeitpunkt war aber bereits mit einer Außenprüfung begonnen worden, die sich auch auf die Feststellung der Einkünfte der Streitjahre erstreckte.
- 14 2. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass die Prüfungsanordnung wirksam war, so dass der Ablauf der Feststellungsfrist bis zur Unanfechtbarkeit der aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Bescheide gehemmt ist (§ 171 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 15 a) Die Verjährungshemmung ist nach ständiger Rechtsprechung davon abhängig, dass die Prüfungsanordnung wirksam geworden ist. Sie setzt damit nicht nur deren Bekanntgabe (§ 122 AO), sondern auch voraus, dass die Anordnung inhaltlich hinreichend bestimmt ist und damit zu erkennen gibt, welcher Steuerpflichtige die Außenprüfung zu dulden hat (§§ 197 Abs. 1 Satz 1, 119 Abs. 1 AO; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Juni 2007 IV R 75/05, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2008, 341, m.w.N.).

- 16** b) Unterhält eine Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb (§ 193 Abs. 1 AO), ist sie selbst Prüfungssubjekt und damit Inhaltsadressatin der Prüfungsanordnung nicht nur für die Steuern, die sie persönlich schuldet, sondern auch im Hinblick auf die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ihrer Gesellschafter.
- 17** Hiervon zu unterscheiden ist die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung. Da die Personengesellschaft --gleich einer juristischen Person-- nicht handlungsfähig ist (vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO), muss die Prüfungsanordnung --mit Wirkung für die Gesellschaft-- den Geschäftsführern, die nach § 34 Abs. 1 AO die steuerlichen Pflichten der Personengesellschaft zu erfüllen haben, oder, sofern Geschäftsführer nicht vorhanden sind (§ 34 Abs. 2 AO), den Gesellschaftern bekannt gegeben werden (z.B. BFH-Urteil in DStRE 2008, 341).
- 18** c) Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Prüfungsanordnung danach Z als Geschäftsführerin der A-GmbH als Komplementär-GmbH der Klägerin bekanntzugeben war. Tatsächlich war sie zwar an Z "in Firma ... GmbH, ... Str., ..." adressiert. Zu Recht ist das FG jedoch davon ausgegangen, dass die Prüfungsanordnung hinsichtlich des Bekanntgabeadressaten unter den Umständen des Streitfalls gleichwohl noch hinreichend bestimmt war. Insoweit hat das FG zunächst zutreffend darauf abgestellt, dass die Klägerin in der Prüfungsanordnung unter Angabe ihrer Steuernummer als die zu prüfende Steuerpflichtige bezeichnet wurde und für Z als derjenigen, auf deren Empfängerhorizont es maßgeblich ankam, daher kein Zweifel daran bestehen konnte, dass ihr die Prüfungsanordnung als Geschäftsführerin der Klägerin und nicht als Prokuristin der an der Klägerin überhaupt nicht beteiligten B-GmbH bekannt gegeben werden sollte. Nicht zu beanstanden ist ferner die Würdigung des FG, dass die Präposition "in" (Firma ... GmbH) nicht auf ein Vertretungsverhältnis hindeute, sondern sich als rein postalischer Zusatz auffassen lasse, der darauf zurückzuführen sei, dass die Klägerin und die B-GmbH dieselbe Postanschrift hätten. Hierfür spricht auch, dass nach Aktenlage sowohl die ursprünglichen als auch die geänderten Feststellungsbescheide der Streitjahre jeweils an Frau Z "in Firma ... GmbH, ... Str., ..." adressiert waren, ohne dass die Klägerin jemals geltend gemacht hat, diese Bescheide ließen den Bekanntgabeadressaten nicht hinreichend bestimmt erkennen und seien deshalb mangels wirksamer Bekanntgabe nichtig. Auch die fehlende Bestimmtheit des Bekanntgabeadressaten der Prüfungsanordnung hat die Klägerin erstmals behauptet, nachdem das FG mit Verfügung vom ... 2011 den Beteiligten jeweils eine Kopie der Prüfungsanordnung mit der Setzung einer Frist für eine "eventuell beabsichtigte Stellungnahme zu deren Adressierung" übersandt hatte.
- 19** Die streitigen Änderungsbescheide sind danach nicht in feststellungsverjährter Zeit ergangen.
- 20** II. Die Änderungsbescheide sind jedoch insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, als bei der Ermittlung der darin festgestellten Einkünfte von einer Aktivierungspflicht der Instandhaltungsansprüche ausgegangen wurde. Entgegen der Auffassung von FA und FG war die Klägerin zur Aktivierung eines Anspruchs auf Durchführung fälliger Instandhaltungsmaßnahmen jedoch nicht verpflichtet.
- 21** 1. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass sich die B-GmbH zu den jeweiligen Bilanzstichtagen der Streitjahre mit ihrer pachtvertraglich übernommenen Verpflichtung zur Durchführung von Instandhaltungsmaßnahmen im Rückstand befand. Streitig ist allein, ob und ggf. in welcher Höhe die Klägerin einen entsprechenden Anspruch auf Durchführung von Instandhaltungsmaßnahmen aktivieren musste.
- 22** 2. Nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) hat die Klägerin in ihren Bilanzen u.a. die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter mit den sich aus § 6 EStG ergebenden Werten anzusetzen.
- 23** a) Nach ständiger Rechtsprechung beinhaltet der Begriff des zu aktivierenden "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d.h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt (z.B. BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 47/09, BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324), die also aus der Sicht eines potentiellen Betriebserwerbers einen eigenständigen Wert haben (z.B. BFH-Urteil vom 14. Dezember 2011 I R 108/10, BFHE 236, 117, BStBl II 2012, 238). Danach sind auch Forderungen zu aktivieren (vgl. § 266 Abs. 2 B.II. des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Sie sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen.
- 24** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen kann dahinstehen, ob es sich bei den streitigen Instandhaltungsansprüchen der Klägerin um aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter (hier: Forderungen) handelt. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, wäre eine solche Forderung mit Null zu bewerten und daher nicht zu aktivieren.
- 25** aa) Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 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. Anschaffungskosten einer Forderung sind danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Forderung zu erwerben.

- 26** bb) Die Klägerin hat jedoch für den Erwerb der streitigen Instandhaltungsansprüche nichts aufgewendet. Die Instandhaltungspflicht der B-GmbH stellt sich insbesondere nicht als Teil des Pachtzinses dar, den die B-GmbH für die Gebrauchsüberlassung der Pachtsache durch die Klägerin schuldet.
- 27** Im Streitfall liegt ein Pachtvertrag i.S. des § 581 BGB vor. Nach § 581 Abs. 2, § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB hat grundsätzlich der Verpächter dem Pächter die Pachtsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Pachtzeit in diesem Zustand zu erhalten. Der Pächter ist verpflichtet, dem Verpächter die vereinbarte Pacht zu entrichten (§ 581 Abs. 2 i.V.m. § 535 Abs. 2 BGB). Der Pachtzins wird danach nicht nur für die Gebrauchsüberlassung gezahlt, sondern auch dafür, dass der Verpächter die Pachtsache instand hält und die dafür erforderlichen Kosten trägt; er enthält also auch für die Deckung von Instandhaltungskosten bestimmte Anteile.
- 28** Die danach grundsätzlich dem Verpächter obliegende Instandhaltungspflicht kann allerdings --wie im Streitfall in § 5 Abs. II Satz 2 des Pachtvertrags zwischen der Klägerin und der B-GmbH erfolgt-- vertraglich auf den Pächter übertragen werden. In diesem Fall wird der Pachtzins wirtschaftlich nur für die Gebrauchsüberlassung der Pachtsache, nicht aber auch für ihre Instandhaltung gezahlt. Zahlt der Pächter den Pachtzins nur für die Gebrauchsüberlassung und nicht auch für die Instandhaltung, die ihm nun selbst obliegt, sind umgekehrt dem Verpächter für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs keine Aufwendungen entstanden. Er erspart durch die Übertragung der Instandhaltungspflicht auf den Pächter vielmehr eigene Aufwendungen und erhält dafür in der Regel einen geringeren Pachtzins. Darin liegen aber keine Aufwendungen für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs. Selbst wenn es sich danach bei dem Instandhaltungsanspruch der Klägerin gegen die B-GmbH um ein Wirtschaftsgut handeln sollte, so wäre dieses jedenfalls mit Null anzusetzen und daher in der Bilanz der Klägerin nicht zu aktivieren.
- 29** c) Eine Aktivierungspflicht der streitigen Instandhaltungsansprüche ergibt sich für die Klägerin auch nicht daraus, dass zwischen ihr und der B-GmbH in den Streitjahren eine Betriebsaufspaltung bestand und die B-GmbH für ihre Verpflichtung zur Durchführung fälliger Instandhaltungsmaßnahmen eine Rückstellung gebildet hat. Denn es besteht im Fall einer Betriebsaufspaltung keine allgemeine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung (z.B. BFH-Urteil vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416). Zwar ist zu berücksichtigen, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehende Person oder Personengruppe sich mit einem "einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen" in beiden Unternehmen durchsetzt und ihren Willen dabei in beiden Unternehmen folgerichtig und frei von Widersprüchen verwirklichen muss, was Auswirkungen auf die Bilanzierung in den beiden Unternehmen haben kann. Im Rahmen der Bilanzierung sind allerdings die zwingenden handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten (BFH-Urteil vom 8. März 1989 X R 9/86, BFHE 156, 443, BStBl II 1989, 714). Diese ermöglichen, wie dargelegt, mangels Anschaffungskosten der Klägerin als der Besitzgesellschaft keine Aktivierung des streitigen Instandhaltungsanspruchs. Deshalb ist kein Widerspruch darin zu sehen, dass die B-GmbH als Betriebsgesellschaft für die (der Höhe nach) noch ungewisse Instandhaltungsverpflichtung eine Rückstellung passiviert, in der Bilanz der Klägerin als der Besitzgesellschaft aber mangels Anschaffungskosten kein Instandhaltungsanspruch aktiviert wird.
- 30** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil war daher aufzuheben.
- 31** III. Die Sache ist spruchreif. War die Klägerin zur Aktivierung der streitigen Instandhaltungsansprüche nicht verpflichtet, sind die angegriffenen Änderungsbescheide vom ... dahin zu ändern, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in den Streitjahren jeweils auf den Betrag festzustellen sind, der sich ergibt, wenn --unter entsprechender Anpassung der Gewerbesteuerückstellung-- an den Bilanzstichtagen die streitigen Instandhaltungsansprüche nicht aktiviert werden. Die Ermittlung und Berechnung der festzustellenden Einkünfte nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 32** IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de