

allerdings wohl der gesetzgeberischen Intention zuwider. Denn das erklärte Ziel des Gesetzgebers, nämlich der Erhalt und die Schaffung von Arbeitsplätzen, kann auch dadurch erreicht werden, dass der Teilhabungsbestand (und mit ihm die Arbeitsplätze) nach der Übertragung durch Zukäufe vermehrt werden. Hierfür ist nicht erforderlich, dass die „neuen“ Arbeitsplätze des Unternehmens nach der Schenkung oder nach dem Erbfall mit den „alten“ Arbeitsplätzen des Unternehmens des Rechtsvorgängers identisch sind.

Von dieser strengen Auffassung ist die Finanzverwaltung ausweislich des nun vorliegenden koordinierten Ländererlasses zugunsten der StPfl. abgerückt. Zwar bekräftigt sie zunächst in Wiederholung der ErbStR 2011, dass die Grundsätze zur Ermittlung der Ausgangslohnsumme bei der Ermittlung der Mindestlohnsumme „entsprechend“ gelten sollen und verweist hierzu auf die umstrittene Richtlinienstelle R E 13a. 4 Abs. 8 ErbStR 2011. Zugleich stellt sie aber klar, dass auch Löhne und Gehälter von KapGes. einzubeziehen sind, die zwar im Übertragungszeitpunkt noch nicht zum Betrieb gehörten, jedoch innerhalb der Mindestlohnsummenfrist (durch Erwerb oder auf andere Weise) hinzugekommen sind²⁰. Im Anschluss daran wird zunächst ein Beispiel gebildet, bei dem im Jahr 03 nach dem Besteuerungszeitpunkt ein Anteil i. H. von 40% an einer GmbH erstmals hinzuerworben wird. Dieser soll nach der Lösung der Finanzverwaltung ab dem Zeitpunkt des Hinzuerwerbs in 03 mit der dann bestehenden Teilhabungsquote von 40% lohnsummenerhöhend zu berücksichtigen sein. In einem weiteren Beispiel wird klargestellt, dass Teilhabungen an KapGes. unabhängig vom Zeitpunkt des erstmaligen Erwerbs erst dann berücksichtigt werden, wenn die Teilhabungsquote 25% übersteigt. Im Beispiel werden im Besteuerungszeitpunkt 10% an einer KapGes. gehalten, im Jahr 03 nach der Übertragung werden weitere 20% hinzuerworben. Erst ab diesem Zeitpunkt werden die Löhne und Gehälter der KapGes. mit 30% berücksichtigt.

Dass sich die Finanzverwaltung in Abkehr von ihrer bisherigen Richtlinienauffassung der wohl herrschenden Literatur angeschlossen hat und Zukäufe nach dem Übertragungsstichtag lohnsummenerhöhend berücksichtigen will, ist uneingeschränkt zu begrüßen. Zwar ist der Koordinierte Ländererlass auf „Altfälle“ nur anzuwenden, „soweit Feststellungsbescheide noch nicht bestandskräftig sind“²¹; da die Finanzverwaltung von der Richtlinienaussage in R E 13b. 4 Abs. 8 ErbStR 2011 jedoch ausdrücklich nicht abrückt, sondern diese vielmehr in ihr Verständnis einschließt, ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung auch für

Zeiträume davor Zukäufe bereits lohnsummenerhöhend berücksichtigen will²², dies jedoch in den ErbStR 2011 lediglich missverständlich formuliert hat.

VII. Zusammenfassung und Fazit

Mit den nun vorliegenden koordinierten Ländererlassen zur Ermittlung der Lohnsumme in mehrstufigen Teilhabungsverhältnissen ergibt sich zusammen mit den bisher niedergelegten Aussagen zur Lohnsummenkontrolle in den ErbStR 2011 ein geschlossenes Bild der Verwaltungsauffassung zu den dort behandelten Fragen. Bei eingehender Betrachtung kann festgestellt werden, dass die Auffassung der Finanzverwaltung in sich weitgehend stringent ist. Gleichwohl bleibt zu hinterfragen, ob die Finanzverwaltung in allen Punkten den Gesetzeswortlaut richtig ausgelegt hat. Zweifelhaft erscheint vor allem die Einbeziehung von Enkel-KapGes., an denen aus Sicht der übertragenen betrieblichen Einheit eine mittelbare Teilhabung von 25% und weniger besteht, nur weil die unmittelbare Teilhabung „auf jeder Stufe“ mehr als 25% beträgt (vgl. oben Bsp. 3) sowie die generelle Ablehnung der 25%-Grenze für PersGes. Die nunmehr vorliegenden ausführlichen Verwaltungsaussagen haben jedoch für den StPfl. den Vorteil, dass er nunmehr in weiten Teilen mit der erforderlichen Rechtssicherheit die ihn persönlich betreffenden Lohnsummenrisiken einschätzen kann. Besonders die Frage der „Abschirmwirkung“ von KapGes.-Teilhabungen ist für den StPfl. sogar günstiger als bisher und schafft neue Gestaltungschancen, wobei eine diesbezügliche Klarstellung durch die Finanzverwaltung wünschenswert wäre.

Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Erlass online: DB0572152;
- zu den Auswirkungen der ErbStR 2011 auf die Unternehmensnachfolge vgl. *Söffing/Thonemann-Micker*, DB 2012 S. 593 = DB0467541;
- zu Gestaltungen durch alternative Vergütungsstrukturen bei der Lohnsummenregelung vgl. *Kroschewski/Bockhoff*, DB 2011 S. 1291 = DB0417370.

20 Ländererlasse vom 5. 12. 2012, a.a.O. (Fn. 5), unter 2.2.

21 Ländererlasse vom 5. 12. 2012, a.a.O. (Fn. 5), unter 4.

22 So bereits die bisher h. M., vgl. die Nachweise bei *Korezkij*, a.a.O. (Fn. 6), unter 5.

WP/StB Michael Stümpges, Dortmund

Substanzerhaltungspflicht und -anspruch aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht am Beispiel des Hotelgeschäfts

► DB0571891

I. Einleitung

Im Hotelgeschäft, insbesondere im Bereich der Kettenhotellerie, ist es mittlerweile üblich, dass der Hotelbetreiber nicht gleichzeitig Eigentümer der Immobilie und der Hoteleinrichtung ist. Der Hotelbetrieb wird dabei im Rahmen einer KapGes. oder

PersGes. betrieben. Der Hotelbetreiber pachtet langfristig sowohl die Immobilie als auch die Hoteleinrichtung vom jeweili-

Michael Stümpges ist Partner der STÜMPGES & PARTNER GBR Dortmund.

gen Eigentümer an. Dabei obliegt dem Hotelbetreiber nicht nur die Instandhaltung der gemieteten oder gepachteten Immobilie und Hoteleinrichtung, sondern auch deren Ersatzbeschaffung. Rechtliche Grundlage für die Nutzungsüberlassung ist entweder ein Mietvertrag oder ein Pachtvertrag in Form eines Unternehmenspachtvertrags, eines Pachtvertrags über die Immobilie einschließlich der Hoteleinrichtung (Raumpachtvertrag) oder aber lediglich der Hoteleinrichtung (Einrichtungspachtvertrag).

Der Unterschied zwischen Miet- und Pachtvertrag besteht in zwei Punkten:

Dem Pächter stehen im Gegensatz zum Mieter auch die Früchte einer Sache zu. Darüber hinaus können Gegenstand der Pacht auch Rechte sein und nicht nur Sachen wie im Mietvertrag. Zivilrechtliche Grundlagen sind für das Mietrecht §§ 535 ff. BGB und für das Pachtrecht §§ 581 ff. BGB.

Die Verpflichtung zur Ersatzbeschaffung ergibt sich dabei regelmäßig aus den vertraglichen Regelungen zwischen den Parteien, soweit sich diese nicht ausnahmsweise aus dem Gesetz (§ 582a BGB) ergibt. Im Bereich der Kettenhotellerie wird üblicherweise vereinbart, dass der Pächter zur Absicherung der Instandhaltungs- und Ersatzbeschaffungsverpflichtung ein Bankkonto einzurichten hat, auf das er verpflichtet ist, jährlich bestimmte Beträge einzuzahlen (i. d. R. zwischen 1% und 5% des jährlichen Umsatzes) und dieses Bankguthaben ausschließlich zur Instandhaltung und Ersatzbeschaffung zu verwenden ist.

II. Bilanzierung beim Pächter bzw. Mieter

1. Cash-Position (sog. FF&E-Rücklage)

Oftmals wird der Pächter bzw. Mieter verpflichtet, als Hotelbetreiber ein separates Bankkonto einzurichten. Auf dieses Bankkonto hat er jährlich in Abhängigkeit vom erzielten Umsatz einen festen Prozentsatz diesem Bankkonto liquiditätsmäßig zuzuführen. Dabei steigt dieser Prozentsatz oftmals in den ersten Jahren an und wird dann kontinuierlich beibehalten. Dieser Prozentsatz beträgt üblicherweise zwischen 1% und 5% des jeweiligen Jahresumsatzes. Sinn und Zweck dieses Bankkontos ist es, für den Verpächter zu gewährleisten, dass der Hotelbetreiber ausreichende liquide Mittel zur Verfügung hat, um die Instandhaltung und Ersatzbeschaffung vertragsgemäß durchführen zu können. Um dieses Ziel sicherzustellen, wird entweder vereinbart, dass der Hotelbetreiber dieses Bankguthaben ausschließlich für die Instandhaltung und Ersatzbeschaffung ggf. nach vorheriger Genehmigung des Verpächters zu verwenden hat, oder aber der Hotelbetreiber nur zusammen mit dem Verpächter über das Bankguthaben verfügen kann, oder aber das Bankkonto auf den Namen des Verpächters einzurichten ist. Dieses Bankkonto wird oftmals fälschlicherweise als „FF&E-Rücklage“ (Furniture, Fixtures & Equipment) bezeichnet. Mit dem Begriff der Rücklage hat dieses Bankkonto nichts zu tun. Es handelt sich ausschließlich um ein Bankkonto zur Ansammlung von liquiden Mitteln für einen bestimmten Zweck.

Soweit der Pächter bzw. Mieter Inhaber des Bankkontos ist, hat er dieses Bankkonto in seiner Buchführung zu erfassen und zu bilanzieren. Soweit Inhaber des Bankkontos der Verpächter ist, hat der Pächter i. H. des Bankguthabens eine entsprechende Forderung in seiner Buchführung auszuweisen. Die Zuführung der liquiden Mittel zu diesem Bankkonto führt in keinem Fall zu einer Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Zuführung zu diesem Bankkonto stellt lediglich eine liquiditätsmäßige Umschichtung innerhalb der Bilanz dar. Ein Aufwand entsteht im Rahmen der Buchführung des Hotelbetreibers nicht.

Die Dotierung dieses Bankkontos hat damit auch keine steuerliche Auswirkung.

Die Verwendung der entsprechenden liquiden Mittel zur Instandhaltung bzw. Ersatzbeschaffung führen damit auch zu keiner handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Ergebnisauswirkung. Soweit der Verpächter und der Hotelbetreiber vereinbart haben, dass am Ende der Pacht-/Mietzeit verbleibende Guthaben auf diesem Bankkonto zwischen den Beteiligten aufgeteilt werden, hat der Inhaber des Bankkontos einen entsprechenden Aufwand in seiner Buchführung zu erfassen und der Begünstigte gleichlautend einen entsprechenden Ertrag. Die Aufwands- und Ertragserfassung erfolgt im Zeitpunkt der Beendigung des zugrunde liegenden Miet-/Pachtvertrags.

2. FF&E-Rückstellungen

a) Bilanzierung dem Grunde nach

Die Miet- und Pachtverhältnisse stellen Dauerschuldverhältnisse dar. Solange sie nicht vollständig gegenseitig erfüllt sind, sind sie nach den Grundsätzen zur Bilanzierung schwebender Geschäfte nicht in der Bilanz auszuweisen, soweit sich die Leistungsverpflichtungen gegenseitig ausgleichen. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn aus dem Dauerschuldverhältnis Vorleistungen erbracht wurden oder Erfüllungsrückstände bestehen.

Der Pächter/Mieter hat nicht nur die Verpflichtung zur Zahlung der vereinbarten Miete, sondern auch im dargestellten Fall die Verpflichtung zur Instandhaltung und zur Ersatzbeschaffung. Der Mieter/Pächter hat seine miet-/pachtvertraglichen Verpflichtungen erst dann erfüllt, wenn er nicht nur die monatliche Miete gezahlt hat, sondern auch seiner Ersatzverpflichtung bzw. Instandhaltungsverpflichtung nachgekommen ist. Solange der Mieter/Pächter die Ersatzbeschaffung noch nicht durchgeführt hat, ist der Vertrag aus rechtlicher Sicht nicht vollständig erfüllt. Hieraus ergibt sich, dass die Verpflichtung zur Ersatzbeschaffung einen Erfüllungsrückstand des Mieters/Pächters darstellt. Sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich ist dieser Erfüllungsrückstand am Ende eines jeden Geschäftsjahres vom Mieter oder Pächter im Rahmen einer Pächterneuerungsrückstellung bilanziell zu berücksichtigen. Unerheblich ist grds., ob es sich dabei um einen Unternehmenspachtvertrag, Raumpachtvertrag oder Einrichtungspachtvertrag handelt¹. Ebenfalls unerheblich ist, dass die Pächterneuerungsverpflichtung noch nicht fällig ist².

Der Mieter/Pächter ist weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der gemieteten Einrichtung. Dies gilt auch für die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter. Diese gehen im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung in das rechtliche Eigentum des Verpächters über. Damit steht die Abschreibung der vermieteten/verpachteten Einrichtung des Hotels sowie die Abschreibung der ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter ausschließlich dem Verpächter zu und nicht dem Pächter³.

Die Verpflichtung zur Bildung einer Pächterneuerungsrückstellung gilt allerdings nur dann, wenn der Pächterneuerungsfall noch während der Pachtzeit eintritt. Dies bedeutet, dass eine Pächterneuerungsrückstellung nur dann zu bilden ist, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des zu ersetzenden Wirtschaftsguts kleiner oder gleich der Laufzeit des Pachtvertrags ist. Denn nur in einem solchen Fall tritt die Ersatzverpflichtung für

1 Vgl. BFH-Urteil vom 3. 12. 1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993 S. 89 = DB 1992 S. 1500.

2 BFH-Urteil vom 17. 2. 1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998 S. 505 = DB 1998 S. 1593.

3 BFH vom 17. 2. 1998, a.a.O. (Fn. 2).

den Einrichtungsgegenstand während der Laufzeit des Pachtvertrags ein⁴.

› Beispiel:

Die Laufzeit des Pachtvertrags für das Hotelgebäude und die Einrichtung beträgt 28 Jahre. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände wird mit zehn Jahren geschätzt.

Lösung: In diesem Fall sind Pachterneuerungsrückstellungen für die Einrichtungsgegenstände bis zum Ablauf des 20. Pachtjahres zu bilden. Eine Pachterneuerungsrückstellung für die Immobilie unterbleibt, da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer einer Immobilie regelmäßig die Pachtvertragslaufzeit überschreitet. Für die letzten acht Jahre beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände weniger als die Restlaufzeit des Pachtvertrags. Insofern entfällt die Verpflichtung zur Bildung einer Pachterneuerungsrückstellung ab dem 21. Pachtjahr⁵.

Bei der Pachterneuerungsrückstellung handelt es sich handelsrechtlich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten und nicht um solche für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Es besteht daher handelsrechtlich sowie steuerrechtlich eine Bilanzierungspflicht.

Soweit der Mieter/Pächter trotz bestehender Bilanzierungspflicht die Bildung einer Pachterneuerungsrückstellung unterlässt, ist die Bilanz fehlerhaft. Ggf. kann sich hieraus eine Insolvenzverschleppung und damit eine entsprechende Haftung der Geschäftsführer ergeben.

b) Bilanzierung der Höhe nach

Zu Beginn des Pachtvertrags beträgt die Pachterneuerungsrückstellung 0 €. Die Höhe der Rückstellung ist nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter zu bemessen. Diese beträgt bei Einrichtungsgegenständen eines Hotelbetriebs regelmäßig zehn Jahre. Dabei sind die Wiederbeschaffungskosten zum jeweiligen Bilanzstichtag zugrunde zu legen. Diese werden durch Schätzung ermittelt⁶. Damit sind bei der Bildung der Pachterneuerungsrückstellung handels- und steuerrechtlich künftige Kosten und Preissteigerungen nicht zu berücksichtigen. Der Mieter/Pächter hat damit eine Schätzung jeweils am Ende des Geschäftsjahres der Bewertung der Pachterneuerungsrückstellung zugrunde zu legen. Dabei ist zu beachten, dass die Bilanzierung beim Mieter und Vermieter unabhängig voneinander erfolgt. Handelsrechtlich ist die Rückstellung unter den Voraussetzungen des § 253 Abs. 2 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre abzuzinsen. Steuerrechtlich ist die Rückstellung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen. Insofern kann die Höhe der Rückstellung handelsrechtlich von der steuerrechtlichen Rückstellung abweichen.

Soweit der Mieter/Pächter bei Beginn des Miet-/Pachtvertrags nicht neue, sondern gebrauchte Einrichtungsgegenstände übernommen hat, ist er auch nur verpflichtet, bei Pachtende gebrauchte Einrichtungsgegenstände dem Vermietet/Verpächter zurückzugeben. Dies ist bei der Bemessung der Pachterneuerungsrückstellung zu berücksichtigen. Die Rückstellung des Mieters und Pächters ist so zu berechnen, dass im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung in der Rückstellung so viel angesammelt worden ist, als es dem Abnutzungsgrad des zu ersetzenden Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Pachtbeginns entspricht⁷.

› Beispiel:

Der Mieter/Pächter hat gebrauchte Einrichtungsgegenstände eines Hotels bei Pachtbeginn übernommen. Die Einrichtungsgegenstände waren bei Pachtbeginn bereits seit fünf Jahren in Gebrauch.

Lösung: In diesem Fall hat der Mieter/Pächter im Rahmen der Bildung der Pachterneuerungsrückstellungen lediglich die Wiederbeschaffungskosten zu 1/2 zugrunde zu legen (unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren).

Bis zum Zeitpunkt der voraussichtlichen Ersatzbeschaffung ist die Pachterneuerungsrückstellung grds. linear jährlich zu bilden. Hiervon abweichend können sich jährlich schwankende Zuführungsbeträge aufgrund der jährlichen Veränderung der Wiederbeschaffungskosten ergeben. Die Zuführung zur Pachterneuerungsrückstellung in progressiver oder degressiver Form über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer entbehrt einer rechtlichen Grundlage.

Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung erwirbt der Pächter den neuen Einrichtungsgegenstand. Erlöse aus der Veräußerung des zu ersetzenden Wirtschaftsguts sind grds. als Ertrag zu erfassen. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts werden grds. gegen die Pachterneuerungsrückstellung gebucht. Soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts die gebildete Pachterneuerungsrückstellung im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung übersteigen, stellt der die Rückstellung übersteigende Betrag Aufwand dar.

Soweit jedoch bei Pachtbeginn gebrauchte Wirtschaftsgüter übernommen worden sind und insofern nur anteilig eine Pachterneuerungsrückstellung gebildet worden ist, entsteht im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ein Wertausgleichsanspruch des Mieters/Pächters gegenüber dem Verpächter. Dieser ist als Wertausgleichsanspruch in der Bilanz des Mieters/Pächters zu aktivieren. Dieser Wertausgleichsanspruch gegen den Verpächter ist beim Mieter/Pächter zukünftig über die quotale Nutzungsdauer wieder aufzulösen. Sobald dieser Wertausgleichsanspruch wieder aufgelöst ist, hat der Pächter wiederum mit der Bildung einer neuen Pachterneuerungsrückstellung für den Einrichtungsgegenstand zu beginnen.

› Beispiel:

Der Mieter/Pächter hat gebrauchte Einrichtungsgegenstände eines Hotels bei Pachtbeginn übernommen. Die Einrichtungsgegenstände waren bei Pachtbeginn bereits fünf Jahre in Gebrauch, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre. Die Anschaffungskosten im Ersatzzeitpunkt betragen 100 €.

Lösung: Der Pächter hat eine Pachterneuerungsrückstellung im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung nach fünf Jahren i. H. von 1/2 der Wiederbeschaffungskosten von 100 €, somit i. H. von 50 € zu bilden. Der Pächter erfasst im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung somit 50 € als Wertausgleichsanspruch und 50 € als Reduzierung der Pachterneuerungsrückstellung. In den folgenden fünf Jahren löst der Pächter den Wertausgleichsanspruch i. H. von 10 € jährlich aufwandswirksam auf.

Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung führt die Ersatzbeschaffung grds. nicht zu einem Aufwand in der Gewinn- und Verlustrech-

4 Vgl. BFH vom 3. 12. 1991, a.a.O. (Fn. 1), unter 4. b).

5 Vgl. BFH vom 3. 12. 1991, a.a.O. (Fn. 1).

6 BFH vom 17. 2. 1998, a.a.O. (Fn. 2).

7 Vgl. BFH-Urteil vom 21. 12. 1965, BStBl. III 1966 S. 147 = DB 1966 S. 445.

nung des Pächters/Mieters. Dieser hat den entsprechenden Aufwand rätierlich durch den Aufbau der Pachterneuerungsrückstellung in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Vorjahre erfasst. Reicht die gebildete Pachterneuerungsrückstellung nicht aus, um die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts zu decken, entsteht ein entsprechender Aufwand beim Pächter. War die gebildete Pachterneuerungsrückstellung überhöht, ergibt sich im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ein entsprechender Ertrag.

Die Finanzverwaltung hat sich der Sichtweise des BFH grds. angeschlossen⁸.

III. Bilanzierung beim Vermieter/Verpächter

1. Bilanzierung dem Grunde nach

Der Vermieter/Verpächter ist und bleibt Eigentümer der verpachteten Anlagegegenstände. Ihm allein steht die Abschreibung zu.

Die Pachterneuerungsverpflichtung des Mieters/Pächters spiegelt sich beim Vermieter/Verpächter i. S. einer Pachterneuerungsforderung wieder. Dabei ist zu beachten, dass die Bilanzierung der Pachterneuerungsverpflichtungen/Ansprüche beim Pächter und Verpächter grds. nicht betragsmäßig gleich sein müssen. Diesbezüglich können sich insbesondere Unterschiede in der Schätzung der Wiederbeschaffungskosten oder der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ergeben.

Soweit der Vermieter/Verpächter bilanzierungspflichtig ist (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) hat der Vermieter/Verpächter im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung gegenüber dem Pächter einen entsprechenden Pachterneuerungsanspruch. Dieser hat den Pachterneuerungsanspruch sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz zu aktivieren⁹. Damit realisiert der Vermieter/Verpächter während der Laufzeit des Miet-/Pachtvertrags aus der jährlichen Erhöhung des Pachtgleichanspruchs einen jährlichen Ertrag. Dieser unterliegt in voller Höhe der Ertragsbesteuerung. Das handelsrechtlich gültige Realisationsprinzip (Verbot des Ausweises unrealisierter Forderungen) gilt hier nicht, da die Realisierung der Forderung nach Ansicht des BFH so gut wie sicher und damit zu aktivieren ist¹⁰.

2. Bilanzierung der Höhe nach

Wie beim Pächter sind hinsichtlich der Höhe des Substanzerhaltungsanspruchs beim Verpächter nicht die voraussichtlich entstehenden Aufwendungen im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung zu aktivieren, sondern die geschätzten Wiederbeschaffungskosten am jeweiligen Bilanzstichtag zu bewerten.

Soweit der Verpächter gebrauchte Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn an den Pächter übergeben hat, sind, wie bei diesem, nicht die gesamten Wiederbeschaffungskosten, sondern nur entsprechend der Wertigkeit die anteiligen Wiederbeschaffungskosten die Basis für die Berechnung des Substanzerhaltungsanspruchs. Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung hat der Verpächter das Ersatzwirtschaftsgut mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die der Pächter verauslagt hat, zu aktivieren und gleichzeitig den Pachterneuerungsanspruch aufzulösen¹¹. Soweit der Verpächter/Vermieter im Zeitpunkt des Pachtbeginns gebrauchte Wirtschaftsgüter dem Mieter/Pächter überlassen hat, ist der Betrag, der den Pachterneuerungsanspruch übersteigt, entsprechend als Wertausgleichsverpflichtung gegenüber dem Pächter zu passivieren¹¹. Entsprechend dem Abnutzungsgrad des bei Pachtbeginn überlassenen gebrauchten Wirtschaftsguts ist diese Wertausgleichsverpflichtung zukünftig rätierlich aufzulösen.

Im Ergebnis führt somit die Ersatzbeschaffung selbst beim Verpächter grds. nicht zu einem Aufwand oder Ertrag. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn der Verpächter den Pachterneuerungsanspruch unzutreffend bilanziert hat und insofern Wertabweichungen zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts und des aktivierten Substanzerhaltungsanspruchs ergibt.

Der Verpächter schreibt das eingebuchte Ersatzwirtschaftsgut entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ab.

Nach vollständiger Auflösung der Wertausgleichsverpflichtung hat der Verpächter mit der Bilanzierung eines Substanzerhaltungsanspruchs gegen den Pächter zu beginnen.

› Beispiel:

Der Verpächter hat bei Pachtbeginn ein gebrauchtes Wirtschaftsgut dem Pächter zur Verfügung gestellt. Der Abnutzungsgrad betrug fünf Jahre, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zehn Jahre. Fünf Jahre nach Pachtbeginn wird das Ersatzwirtschaftsgut vom Pächter erworben. Die Anschaffungskosten betragen 110 €. Der Verpächter hat zu diesem Zeitpunkt lediglich einen Pachterneuerungsanspruch i. H. von 52 € gebildet.

Lösung: Im Jahre der Ersatzbeschaffung aktiviert der Verpächter das Ersatzwirtschaftsgut mit 110 €. Gleichzeitig reduziert er den Pachterneuerungsanspruch um 52 € und bildet eine Wertausgleichsverpflichtung i. H. von 55 €. Die verbleibende Differenz i. H. von 3 € stellt die Differenz des zu niedrig gebildeten Substanzerhaltungsanspruchs dar und ist im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung beim Verpächter als Ertrag zu erfassen.

Soweit der Vermieter/Verpächter nicht gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG bilanziert, sondern z. B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, hat dieser unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten lediglich die Zahlungsströme seiner Gewinnermittlung zugrunde zu legen. Dies bedeutet, dass in diesem Fall der Vermieter/Verpächter weder einen Pachterneuerungsanspruch noch eine Wertausgleichsverpflichtung erfasst.

In diesem Fall gilt Folgendes: Der Vermieter/Verpächter erfasst weder einen Ertrag aus einem Wertausgleichsanspruch noch einen Aufwand aus einer Wertausgleichsverpflichtung. Im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung des Ersatzwirtschaftsguts durch den Pächter erzielt der Verpächter in dieser Höhe einen Ertrag. Dieser Ertrag unterliegt in voller Höhe der Ertragsbesteuerung. Anschließend macht der Verpächter die Abschreibung auf dieses Ersatzwirtschaftsgut steuerrechtlich geltend¹².

IV. Zusammenfassung

1. Soweit eine Substanzerhaltungspflicht besteht und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Anlagegegenstände kleiner oder gleich der Pachtvertragslaufzeit ist, ist der Pächter/Mieter zur Bilanzierung einer Pachterneuerungsverpflichtung verpflichtet. Entsprechend erfasst der Vermieter/Verpächter, soweit er bilanziert, einen Pachterneuerungsanspruch. Der Pächter/Mieter kann durch eine unterlassene Bilanzierung der Pacht-

8 Vgl. BMF-Schreiben vom 21. 2. 2002, BStBl. I 2002 S. 262 = DB 2002 S. 502.

9 BFH vom 17. 2. 1998, a.a.O. (Fn. 2).

10 BFH vom 17. 2. 1998, a.a.O. (Fn. 2); vom 12. 4. 1984 – IV R 112/81, BStBl. II 1984 S. 554 = DB 1984 S. 1808.

11 BFH vom 21. 12. 1965, a.a.O. (Fn. 7).

12 Vgl. BMF vom 21. 2. 2002, a.a.O. (Fn. 8).

erneuerungsverpflichtung schwerwiegende Haftungstatbestände bis hin zur Insolvenzverschleppung auslösen. Die oftmals als „FF&E-Rücklage“ bezeichnete cash-Position des Pächters ist rechtlich unabhängig von der Pachterneuerungsverpflichtung: Zuführung und Inanspruchnahme dieser cash-Position haben keine Ergebnisauswirkungen.

2. Die Zuführung der Pachterneuerungsrückstellung orientiert sich an den Wiederbeschaffungskosten zum Bilanzstichtag. Diese ist zu schätzen. Die Pachterneuerungsrückstellung ist sowohl

handelsrechtlich als auch steuerrechtlich abzuzinsen. Dabei können sich Unterschiede in der Höhe des Abzinsungssatzes ergeben.

3. Der Verpächter hat grds., nicht notwendig betragsgleich, spiegelbildlich Pachterneuerungsansprüche zu erfassen.

4. Bei der Überlassung von gebrauchten Einrichtungsgegenständen bei Pachtbeginn sind nur anteilig der verbliebenen Nutzungsdauer die Pachterneuerungsrückstellungen/Anspruch zu bilden.

Verwaltungsanweisungen

Einkommensteuer

Zweifelsfragen zur Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG (anschaffungsnahe Herstellungskosten)

SenFin. Berlin, Erlass vom 20. 11. 2012 – III B – S 2211 – 2/2005 – 2

► DB0573906

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 USt 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Zum Anwendungsbereich der Vorschrift sowie zur Abgrenzung von der Verwaltungsanweisung gem. BMF-Schreiben vom 18. 7. 2003 (IV C 3 – S 2211 – 94/03, BStBl. I 2003 S. 386 = DB 2003 S. 1650) sind folgende Auffassungen zu vertreten:

1. Sollen Aufwendungen, die zur Beseitigung der Funktionsuntüchtigkeit führen und für sich Anschaffungskosten sind, in die Prüfung der 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einbezogen werden?

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG schließt nur Aufwendungen für Erweiterungen i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten von den zu berücksichtigenden Herstellungskosten aus. Aufwendungen für die Beseitigung der Funktionsuntüchtigkeit oder zur Hebung des Standards sind hiervon nicht berührt und daher in die Prüfung der 15%-Grenze einzubeziehen.

2. Können die in die Prüfung einbezogenen Aufwendungen auch im Fall des Unterschreitens der 15%-Grenze Anschaffungs- oder Herstellungskosten darstellen?

Aufwendungen, die innerhalb des Dreijahreszeitraums getätigt werden und nach den Kriterien des BMF-Schreibens vom 18. 7. 2003 (a.a.O.) Anschaffungs- oder Herstellungskosten darstellen, in ihrer Summe aber die 15%-Grenze nicht überschreiten, sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten i. S. von § 255 HGB.

Ausnahme: Eine Hebung des Standards ist bei Unterschreiten der 15%-Grenze in den ersten drei Jahren nach Anschaffung nicht zu prüfen; es sei denn, es handelt sich um den Beginn einer Sanierung in Raten, oder im Fall eines Erwerbs eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen hebt sich der Standard für

einzelne Wohnungen (vgl. BMF vom 18. 7. 2003, a.a.O., Rdn. 38).

3. Wie ist die Sanierung in Raten zur Hebung des Standards zu behandeln, die erst nach Ablauf des Dreijahreszeitraums zu Herstellungskosten i. S. der BFH-Rspr./des BMF-Schreibens führt?

Aufwendungen für Baumaßnahmen, die innerhalb des Dreijahreszeitraums des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG durchgeführt werden, jedoch die 15%-Grenze nicht überschreiten, sind auch dann als Herstellungskosten i. S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu behandeln, wenn die endgültigen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Sanierung in Raten (vgl. BMF vom 18. 7. 2003, a.a.O., Rdn. 31) erst nach Ablauf des Dreijahreszeitraums festgestellt werden können.

4. Zeitliche Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG

Wie behandelt man den Fall, in dem für eine im Jahr 2002 angeschaffte Immobilie im Jahr 2004 Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt wurden, die für sich allein nicht die 15%-Grenze überschreiten, jedoch zusammen mit den bereits 2003 vorgenommenen Modernisierungsarbeiten die 15%-Grenze übersteigen?

Die Modernisierungsmaßnahmen sind nicht als Herstellungsaufwand nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beurteilen, weil die Vorschrift gem. § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG erst auf Baumaßnahmen anzuwenden ist, mit denen nach dem 31. 12. 2003 begonnen wurde und sämtliche Baumaßnahmen nach § 52 Abs. 16 Satz 9 EStG als einheitliche Baumaßnahme anzusehen sind. Im geschilderten Fall wurde mit den Baumaßnahmen 2003 begonnen, sodass § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG noch keine Anwendung findet.

Die Prüfung der Aufwendungen nach den Kriterien des BMF-Schreibens vom 18. 7. 2003 (a.a.O.) bleibt hiervon unberührt.

5. Ist die 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf das Gebäude insgesamt oder aber auf die einzelnen Gebäudeteile i. S. der R 4.2 Abs. 4 EStR zu beziehen?

Mit Urteil vom 30. 7. 1991 (IX R 59/89, BStBl. II 1992 S. 940 = DB 1992 S. 303) hat der BFH zu R 157 Abs. 4 EStR 2002 entschieden, dass für die Frage der Höhe des anschaffungsnahe Aufwands auf das Gebäude insgesamt abzustellen ist, da beim Erwerb des bebauten Grundstücks ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliegt.

Mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG wurde an die alte Verwaltungsregelung des R 157 Abs. 4 EStR angeknüpft. Da-