

Urteil vom 26. January 2011, IX R 24/10

Zahlungen wegen der Ablösung eines Erbbaurechts als Anschaffungskosten oder als sofort abziehbare Werbungskosten - Erwerben i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, HGB § 255, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7

vorgehend FG Düsseldorf, 16. May 2010, Az: 11 K 3820/09 F

Leitsätze

NV: Zahlungen an die bisherigen Erbbauberechtigten zur Ablösung ihres Erbbaurechts führen zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Abstandszahlungen dem Abschluss eines neuen Erbbauvertrags mit höheren Erbbauzinsen dienen .

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erzielten gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Dazu gehört insbesondere der Grundbesitz A-Straße/B-Straße in C, der mit Erbbaurechten belastet ist. Mit notariellem Vertrag vom 20. Dezember 2005 vereinbarten die Kläger und die damaligen Erbbauberechtigten der zu diesem Zeitpunkt unbebauten Grundstücke die Aufhebung des am 31. Dezember 2057 endenden Erbbaurechts gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von 70.000 €. Mit notariellem Vertrag vom selben Tage haben die Kläger einer Immobilien-Projektentwicklungsgesellschaft (jeweils selbständige) Erbbaurechte an dem zuvor genannten Grundbesitz und weiterem zu erwerbenden Grundbesitz zur Errichtung von Doppelhäusern und Reiheneigenheimen bestellt.
- 2** In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2006 machten die Kläger --unter Ansatz der Abfindung-- einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 53.000 € für das unbebaute Grundstück geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohne Berücksichtigung der Abstandszahlung als Werbungskosten fest, da es sich um Anschaffungskosten auf den Grund und Boden handle. Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1782 veröffentlichten Urteil der Klage stattgegeben und entschieden, das FA habe die Abfindungszahlung zur Aufhebung des Erbbaurechts in Höhe von 70.000 € zu Unrecht nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) berücksichtigt. Die Kläger hätten die Zahlung zur Ablösung des Erbbaurechts als dinglichem Recht nicht erbracht, um die Beschränkung ihrer Eigentümerbefugnisse zu beseitigen, sondern um den Erbbauberechtigten austauschen und auf diese Weise höhere Erbbauzinsen erlangen zu können.
- 3** Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts rügt (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 255 des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Ohne Ablösung des ersten Erbbaurechts hätten die Kläger kein neues einräumen können.
- 4** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuverweisen.

Entscheidungsgründe

- 6** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG die streitbefangene Abfindung als sofort abzugsfähige Werbungskosten behandelt.
- 7** 1. a) Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind Werbungskosten grundsätzlich alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Dezember 1994 IX R 122/92, BFHE 177, 50, BStBl II 1995, 534; vom 18. Dezember 2001 IX R 24/98, BFH/NV 2002, 904, m.w.N.).
- 8** b) Solche Aufwendungen sind dann nicht als Werbungskosten sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG). Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 HGB (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteil vom 13. Dezember 2005 IX R 24/03, BStBl II 2006, 461, m.w.N.). Anschaffungskosten, zu denen auch die Übernahme von Verbindlichkeiten des Veräußerers gehört (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2006 IX R 25/06, BFHE 215, 465, BStBl II 2007, 265, m.w.N.), sind nach § 255 Abs. 1 HGB diejenigen Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Erwerben bedeutet das Überführen eines Gegenstandes von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 22. August 1966 GrS 2/66, BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672; BFH-Urteil vom 2. September 1988 III R 53/84, BFHE 154, 413, BStBl II 1988, 1009).
- 9** In diesem Sinne angeschafft --mit der Folge anzuerkennender weiterer (nachträglicher) Anschaffungskosten-- wird ein Grundstück nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig auch dann, wenn der Eigentümer eines Grundstücks das daran bestehende dingliche Nutzungsrecht eines Dritten wie z.B. ein Erbbaurecht (Urteil vom 21. Dezember 1982 VIII R 215/78, BFHE 138, 44, BStBl II 1983, 410), einen Vermächtnisnießbrauch (Urteil vom 26. Juni 1991 XI R 4/85, BFH/NV 1991, 681) oder ein Wohnungsrecht (Urteil vom 21. Juli 1992 IX R 14/89, BFHE 169, 313, BStBl II 1993, 484, m.w.N.) ablöst, um die insoweit bestehende Beschränkung seiner Eigentümerbefugnis i.S. von § 903 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu beseitigen (Urteil vom 15. Dezember 1992 IX R 323/87, BFHE 169, 386, BStBl II 1993, 488). Andererseits zählen Aufwendungen eines erbbaupflichteten Grundstückseigentümers zur Ablösung des Erbbaurechts zu den Herstellungskosten des anschließend auf dem Grundstück nach dem Abriss der vorhandenen Bebauung neu errichteten Gebäudes (BFH-Urteil in BStBl II 2006, 461). Zahlungen an die bisherigen Erbbauberechtigten zur Ablösung ihres Erbbaurechts führen hingegen zu sofort abziehbaren Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Abstandszahlungen dem Abschluss eines neuen Erbbauvertrags mit höheren Erbbauzinsen dienen. Insoweit begründet die Grundstücksnutzung nach der Ablösung des Erbbaurechts den wirtschaftlichen Zusammenhang der Ablöseaufwendungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und überlagert den dinglichen Bezug. Entsprechendes gilt für die Abfindung eines Mieters, die der Eigentümer für die Räumung der Wohnung zahlt, um sie anschließend an einen anderen Mieter --ggf. zu einem höheren Mietzins-- zu vermieten (BFH-Urteil vom 24. Oktober 1979 VIII R 92/77, BFHE 129, 254, BStBl II 1980, 187; zur Abgrenzung bei beabsichtigter Selbstnutzung BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 IX R 38/03, BFHE 210, 335, BStBl II 2005, 760).
- 10** 2. Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der streitbefangenen Abfindungszahlung um Werbungskosten im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).
- 11** Zwar konnten die Kläger ihr Ziel, neue Erbbaurechte zu bestellen, nur erreichen, indem sie vorher die bestehenden ablösten, d.h. sich wieder eine unbeschränkte Eigentümerbefugnis verschafften. Indes geschah dies im Streitfall allein deshalb, um die ursprünglichen Erbbauberechtigten durch neue auszutauschen und so höhere Einkünfte i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen. Die Ablösung erfolgte nicht, damit die Kläger als Eigentümer die Liegenschaften selbst nutzen oder veräußern konnten, sondern zu dem alleinigen Zweck, höhere Vermietungseinkünfte zu erzielen. Die Nutzungsüberlassung der Grundstücke zur Einkünfterzielung blieb dieselbe, lediglich die wirtschaftlichen Bedingungen dieser Einkünfterzielung sollten optimiert werden. Damit steht auch die Ablösung vorrangig im Veranlassungszusammenhang mit dieser Nutzungsüberlassung und überlagert den zeitlich vorher begründeten Zusammenhang mit der Wiedererlangung unbelasteten Eigentums.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de