

Urteil vom 10. May 2016, IX R 33/14

Nutzungsvorteile einer Immobilie keine Vermögensgegenstände - keine AfaA auf den Grund und Boden bei schlechter Vermietbarkeit eines Gebäudes

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 7, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, HGB § 255 Abs 1 S 1, HGB § 255 Abs 1 S 2, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. September 2014, Az: 8 K 302/13

Leitsätze

1. NV: Zu erwartende Nutzungsvorteile einer Immobilie sind keine Vermögensgegenstände.
2. NV: Die schlechte Vermietbarkeit von Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzungen (AfaA) auf den Grund und Boden.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23. September 2014 8 K 302/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 2009 Gesellschafter einer GbR, die im Jahr 1994 ein mit einem Wohn- und Geschäftshaus zu bebauendes Grundstück erworben und --nach Fertigstellung des aufstehenden Gebäudes im Jahr 1995-- zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt hatte. Das Gebäude besteht aus einem dreigeschossigem Haupthaus und einer eingeschossigen Halle. Im Erdgeschoss des Haupthauses einschließlich seitlichem Hallenanbau befinden sich zwei Läden, das Treppenhaus und ein Technikraum. Die Wohnungen befinden sich im 1. und 2. Obergeschoss des Haupthauses. Der Gesamtkaufpreis für das Objekt betrug 4.393.584 DM; die GbR ermittelte den Wert des Grund und Bodens mit 11 % des Gesamtkaufpreises.
- 2 Über die eingeschossige Halle schloss die GbR einen Mietvertrag über 15 Jahre ab. Die Mieterin betrieb darin zunächst einen Supermarkt; nach fünf Jahren schloss die Mieterin den Supermarkt und vermietete die Halle an einen Dritten als Lagerraum unter. Den mit der GbR vereinbarten Mietzins zahlte die Mieterin bis zum Auslaufen des Mietvertrages Anfang Juli 2010 ordnungsgemäß; dieser belief sich in der Vertragslaufzeit auf bis zu 132.000 € jährlich. Nach Auslaufen des 15-jährigen Mietvertrages konnte die GbR die Halle nur noch als Lagerraum für 800 € monatlich vermieten; dieser Umstand zeichnete sich --unstreitig-- bereits im Streitjahr 2009 deutlich ab.
- 3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 16. Oktober 2009 erwarb der Kläger von dem zu diesem Zeitpunkt einzigen weiteren Gesellschafter (K-GmbH) dessen Anteil am Grundbesitz zum Kaufpreis von 200.000 €. Der Kaufpreis war auf ein Konto der K-GmbH bei der H-Bank zu zahlen. Die Übergabe sowie der Übergang von Nutzungen und Lasten erfolgten zum 1. Dezember 2009. Nach den Bestimmungen des notariellen Vertrages vom 16. Oktober 2009 standen die für die vermieteten Flächen geschuldeten Mietzahlungen ab dem Übergabezeitpunkt dem Kläger zu.
- 4 Die Übertragung des Eigentums am Grundstück sollte nach § 5 des notariellen Vertrages lastenfrei erfolgen. Im Zeitpunkt der Veräußerung lastete auf dem Grundstück noch eine erstrangige Grundschuld der H-Bank, welche

seinerzeit die Finanzierung der Anschaffung des Grundstücks übernommen hatte. Darüber hinaus hatte die GbR vertragsgemäß geschuldete künftige Zahlungen der Mieterin des Supermarkts, die bis zum 30. Juni 2010 zu leisten waren, bis zu einer Höhe von 6.000 € monatlich an die H-Bank abgetreten. Nach den Bestimmungen in § 4 des Vertrages vom 16. Oktober 2009 sollte der Kläger die im Voraus abgetretenen Mietzahlungen (für Dezember 2009 bis Juni 2010 in Höhe von 7 x 6.000 €) durch eine weitere Zahlung in Höhe von 42.000 € auf ein Konto der K-GmbH bei der H-Bank vorfinanzieren. Dementsprechend erklärte sich die H-Bank mit Schreiben vom 12. November 2009 zur Erteilung einer Löschungsbewilligung hinsichtlich der noch bestehenden grundbuchrechtlichen Belastungen für den Fall bereit, dass der Kläger den Kaufpreis in Höhe von 200.000 € sowie die bis zum 30. Juni 2010 anfallenden Mieten in Höhe von 42.000 € bis zum 30. November 2009 entrichtet. Nach der genannten Bestimmung in § 4 des Vertrages war die H-Bank ferner zur Rückzahlung der vorfinanzierten Mieten für den Fall verpflichtet, dass die korrespondierenden Mietzinszahlungen der Mieterin ausbleiben.

- 5 Absprachegemäß überwies der Kläger den Kaufpreis von 200.000 € sowie den Ablösebetrag für die abgetretenen Mieten in Höhe von 42.000 € am 26. November 2009 auf das Konto der K-GmbH bei der H-Bank. Die Anschaffung des Anteils der K-GmbH am Grundbesitz finanzierte der Kläger durch einen neu abgeschlossenen Darlehensvertrag bei einem anderen Kreditinstitut.
- 6 In Ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr ermittelte die GbR Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzungen (AfaA) gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die Anteile des Klägers am Grund und Boden sowie am Gebäude. Zur Begründung für die Geltendmachung von AfaA wurde vorgetragen, dass eine Verwendung der auf die Bedürfnisse der ehemaligen Mieterin eingerichteten Halle als Supermarkt nicht mehr möglich sei. Die GbR habe nach Auslaufen des 15-jährigen Mietvertrages trotz intensiver Bemühungen keinen anderen Mieter gefunden. Der Restwert des Grundbesitzes sei daher auf den tatsächlichen (Gesamt-)Wert von 100.000 € (Grundstück: 30.000 €; Gebäude 70.000 €) abzuschreiben. Zudem machte der Kläger den auf das Konto der K-GmbH bei der H-Bank gezahlten Betrag in Höhe von 42.000 € als Sonderwerbungskosten bei den gesondert festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Kläger vertrat die Auffassung, dass die "vorfinanzierten" Mietvorauszahlungen nicht als Anschaffungskosten zu beurteilen seien.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 21. November 2011 weder die "vorfinanzierten" Mieten in Höhe von 42.000 € noch die geltend gemachten AfaA als (Sonder-)Werbungskosten des Klägers bei den Einkünften der GbR aus Vermietung und Verpachtung.
- 8 Der Einspruch des Klägers hatte insoweit Erfolg, als das FA in seinem im Zuge des Einspruchsverfahrens geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 4. November 2013 die geltend gemachten AfaA hinsichtlich des Supermarkt-Gebäudes zum Abzug zuließ; demgegenüber berücksichtigte das FA weiterhin weder die "vorfinanzierten" Mieten in Höhe von 42.000 € noch die geltend gemachten AfaA (in Höhe von 63.351,55 €) hinsichtlich des Grund und Bodens.
- 9 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 463 veröffentlichten Urteil ab. Das FG vertrat die Auffassung, die Übernahme der für den Zeitraum bis zum 30. Juni 2010 geschuldeten Mietzahlungen in Höhe von 42.000 € habe zu Anschaffungskosten des Klägers geführt. Darüber hinaus sei eine AfaA bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern nicht zulässig.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers. Er vertritt weiter die Auffassung, dass die fehlende Vermietbarkeit der Supermarkthalle zu einer wirtschaftlichen Minderung auch des Grund und Bodens geführt habe, welches sich ertragsteuerlich mindernd auswirken müsse. Aus dem Wortlaut des § 7 EStG ergebe sich nicht zwingend, dass das Wirtschaftsgut, für das AfaA geltend gemacht werde, auch gewöhnlich der Abnutzung unterliegen müsse. Die zusätzliche Zahlung der "vorfinanzierten" Mieten führten nicht zu Anschaffungskosten des Grundstücks, da sie außerhalb der kaufvertraglichen Abreden geleistet worden sei. Er habe durch die Vorfinanzierung ein gesondertes immaterielles Wirtschaftsgut "Mietrecht" erworben, durch das ihm die Mieteinnahmen, die seitens der GbR an die H-Bank abgetreten waren, zugestanden hätten. Der Erwerb des Grundstückes sei hiervon unabhängig.
- 11 Der Kläger beantragt, den angefochtenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 21. November 2011, zuletzt geändert am 4. November 2013, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. November 2013 mit der Maßgabe zu ändern, dass die geltend gemachte AfaA auf den Grund und Boden in Höhe

von 63.351,55 € sowie der zur Vorfinanzierung der Mieten gezahlte Betrag in Höhe von 42.000 € als (Sonder-) Werbungskosten berücksichtigt werden.

- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Es ist weiter der Auffassung, dass die Zahlung zur Vorfinanzierung der Mieten nicht als (Sonder-)Werbungskosten geltend gemacht werden könne, da sie geleistet worden sei, um das Grundstück lastenfrei zu erwerben. Sie stelle daher eine Gegenleistung für den Erwerb des Wirtschaftsguts dar und sei Teil der Anschaffungskosten. Eine AfaA auf den Grund und Boden komme schon aus gesetzessystematischen Gründen nicht in Betracht.

Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Schluss des FG, der zur Vorfinanzierung von Mieten geleistete Betrag in Höhe von 42.000 € führe nicht zu Werbungskosten des Klägers bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern zu Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB), ist nicht von ausreichenden Feststellungen getragen (dazu unter 1.). Demgegenüber ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass eine Berücksichtigung der vom Kläger geltend gemachten AfaA auf den Grund und Boden im Streitfall nicht in Betracht kommt (dazu unter 2.).
- 15 1. Nach den vom FG im Tatbestand des angefochtenen Urteils getroffenen Feststellungen kann der Senat nicht abschließend entscheiden, ob der nach den Bestimmungen in § 4 des notariell beurkundeten Vertrages vom 16. Oktober 2009 zur Vorfinanzierung von Mieten geleistete Betrag in Höhe von 42.000 € zu Sonderwerbungskosten des Klägers bei den gesondert festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu Anschaffungskosten auf den erworbenen Grundstücksanteil führt.
- 16 a) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bilden Werbungskosten grundsätzlich alle Aufwendungen, bei denen objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Was demgegenüber zu den Anschaffungskosten einer Immobilie rechnet, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 HGB. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Zu den so definierten Anschaffungskosten gehören auch nachträgliche Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB).
- 17 b) Im Streitfall ist das FG davon ausgegangen, dass die vom Kläger erbrachte Leistung dem lastenfreien Erwerb des Grundstücks gedient habe und deshalb den Anschaffungskosten zuzurechnen sei. Denn die an die Verkäuferin der Grundstücksanteile gerichtete Zahlung sei --unter anderem-- Voraussetzung dafür gewesen, dass die H-Bank die Löschungsbewilligung für eine zu ihren Gunsten eingetragene Grundschuld abgab. Überdies habe der Kläger mit der Vorfinanzierung der Mieten eine Schuld der K-GmbH erfüllt, die jene als Grundstückseigentümerin gegenüber der finanzierenden H-Bank gehabt habe. Vor diesem Hintergrund sei die Zahlung des Klägers durch die Erfüllung einer fremden Schuld und die Erlangung des lastenfreien Eigentums --und nicht durch den bloßen Erwerb einer Mietforderung-- veranlasst gewesen.
- 18 Dieser Schluss des FG berücksichtigt nicht, dass neben den oben geschilderten --unzweifelhaft vorhandenen-- Veranlassungszusammenhängen ein weiterer Veranlassungszusammenhang tritt: Denn der Kläger hat den maßgeblichen Betrag zur Vorfinanzierung der im Innenverhältnis von der K-GmbH geschuldeten (abgetretenen) Mietzahlungen auch deshalb geleistet, um für das Objekt eine (durch erstrangige Grundbuchstelle gesicherte) Nachfolgefiananzierung bei einem anderen Kreditinstitut zu erlangen und damit mittelbar sichergestellt, dass das maßgebliche Immobilienobjekt weiterhin der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen konnte. Da das FG diesen Umstand nicht weiter geprüft hat, ist das erstinstanzliche Urteil aufzuheben.
- 19 c) Das FG wird im 2. Rechtszug zu prüfen haben, ob die Veranlassung der maßgeblichen Zahlungen durch die Anschlussfinanzierung geeignet ist, die (gleichzeitig vorhandene) Veranlassung durch den lastenfreien Erwerb des Grundstücks in steuerrechtlich erheblicher Weise zu überlagern und damit zu dem Schluss führt, dass der geleistete Betrag in Höhe von 42.000 € --als Finanzierungskosten-- zum Werbungskostenabzug zuzulassen ist.

- 20** d) Eine Zuordnung der Zahlung zu einem anderen Vermögensgegenstand (wie etwa einem gesonderten immateriellen Wirtschaftsgut "Anspruch auf Mietzinszahlung") ist im Streitfall nicht möglich. Zwar ist der Begriff des Wirtschaftsguts weit zu fassen (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632; BFH-Urteil vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808); zu erwartende Nutzungsvorteile einer Immobilie sind indes keine Vermögensgegenstände (BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21). Soweit das FG aufgrund der im Streitfall zu beurteilenden Vertragsgestaltung zu dem Schluss gelangt ist, dass der Kläger die Zahlung nicht auf ein eigenständiges Wirtschaftsgut, insbesondere auch nicht auf ein "Vermietungsrecht" gezahlt habe, begegnet dies nach dem Maßstab revisionsrechtlicher Überprüfung keinen rechtlichen Bedenken.
- 21** 2. Zutreffend hat das FG eine Berücksichtigung der vom Kläger geltend gemachten AfaA auf den Grund und Boden abgelehnt. Zwar gehören zu den Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG auch AfaA. Diese setzen entweder eine Substanzeinbuße eines bestehenden Wirtschaftsgutes (technische Abnutzung) oder eine Einschränkung seiner Nutzungsmöglichkeit (wirtschaftliche Abnutzung) voraus. Die außergewöhnliche "Abnutzung" geschieht durch Einwirken auf das Wirtschaftsgut im Zusammenhang mit seiner steuerbaren Nutzung (BFH-Urteile vom 8. April 2014 IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202; vom 14. Januar 2004 IX R 30/02, BFHE 205, 79, BStBl II 2004, 592, m.w.N.).
- 22** Nach diesen Grundsätzen kann eine AfaA etwa dann zu berücksichtigen sein, wenn bei Beendigung eines Mietverhältnisses erkennbar wird, dass ein abnutzbares Gebäude wegen einer auf den bisherigen Mieter ausgerichteten Gestaltung nicht oder nur eingeschränkt an Dritte vermietbar ist (BFH-Urteile vom 17. September 2008 IX R 64/07, BFHE 223, 53, BStBl II 2009, 301; vom 28. Oktober 1980 VIII R 34/76, BFHE 132, 41, BStBl II 1981, 161, und in BFH/NV 2014, 1202). Bei einem nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut wie dem Grund und Boden kann nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung einer möglichen Wertminderung nicht durch eine AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG Rechnung getragen werden (vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 1997 IV R 5/97, BFHE 184, 453, BStBl II 1998, 185; Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 385; Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Rz 243).
- 23** Der Senat kann offenlassen, ob bei einem nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut --wie im Streitfall dem Grund und Boden-- eine AfaA --in Abgrenzung zu den im BFH-Urteil in BFHE 184, 453, BStBl II 1998, 185 niedergelegten Grundsätzen-- bei irreparablen Umweltschäden oder bei einer dauerhaften Minderung der Bodenqualität in Betracht kommen könnte (so Schmidt/Kulosa, 35. Aufl., § 7 Rz 120; Grube, Der Betrieb 2006, 63); denn der Kläger hat keine derartigen außergewöhnlichen Umstände vorgetragen. Die bloße schlechtere Vermietbarkeit des aufstehenden Gebäudes rechtfertigt in keinem Zusammenhang die Vornahme von AfaA auf den Grund und Boden.
- 24** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de