

Urteil vom 18. August 2010, X R 30/07

Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen hinsichtlich einzelner Gebäudeteile - Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht bei langem Leerstand eines Gebäudes - Berücksichtigung von gewerblichen Verlusten - Modernisierungsaufwendungen als Anschaffungskosten bei gebrauchten (leerstehenden) Immobilien

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 5 Abs 1, HGB § 255 Abs 1, EStG § 21 Abs 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 18. Januar 2007, Az: 10 K 3821/03

Leitsätze

1. NV: Bei der Einordnung einzelner Aufwendungen als Erhaltungsaufwand bzw. als Anschaffungskosten ist zu berücksichtigen, dass Teile des Gebäudes unterschiedlich genutzt werden .
2. NV: Steuerobjekt ist die einzelne "Einkunftsquelle", die sich nach dem jeweiligen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang einer Sache bestimmt .
3. NV: Wer Aufwendungen für ein leer stehendes und noch nicht vermietetes Objekt als vorab entstandene Werbungskosten geltend macht, muss seinen endgültigen Entschluss, dieses Objekt zu vermieten, durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen belegen. Bei einem Leerstand von mehr als 20 Jahren spricht allein die Dauer des Leerstandes dafür, dass die Vermietungsabsicht nicht vorhanden war .
4. NV: Gewerbliche Verluste sind nur dann für die Dauer einer betriebsspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde er insgesamt ein positives Ergebnis erzielen können .

Tatbestand

- 1 A. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) aus dem Objekt R-Straße in C in den Jahren 1983 bis 1990 Verluste entstanden sind, die auf den 31. Dezember 1990 zu einem höheren verbleibenden Verlustabzug führen als bisher festgestellt.
- 2 Die Klägerin war seit 1983 als selbständige Immobilienmaklerin und seit 1989 als Gebietsrepräsentantin für Fertighäuser tätig. Sie ersteigerte am 6. April 1983 das im Jahre 1906 mit einem zweistöckigen Gebäude bebaute Grundstück R-Straße. Im Erdgeschoss des Gebäudes befand sich ein Ladenlokal, die beiden oberen Geschosse wurden als Wohnraum genutzt. Entsprechend einer Genehmigung zum Umbau und zur Änderung der Nutzung (Bauschein vom 20. Januar 1984) ließ die Klägerin das Erdgeschoss in eine Gaststätte, das 1. Obergeschoss in Büroräume für ihren eigenen Gewerbebetrieb (24,78 % der Nutzfläche) und das 2. Obergeschoss in eine Pächterwohnung für die Gaststätte umbauen. U.a. ließ sie dabei im Jahr 1985 in die Gaststätte eine Thekeneinrichtung für unstreitig netto 53.300 DM einbauen. Nach Abschluss der Umbaumaßnahmen im Jahr 1986 nutzte die Klägerin das 1. Obergeschoss als Büro für ihren Gewerbebetrieb; das Erdgeschoss und das 2. Obergeschoss blieben ungenutzt.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 21. Juni 1985 hatte die Klägerin ferner das unmittelbar an das Grundstück R-Straße angrenzende unbebaute Eckgrundstück P-Straße erworben. Im Juli 1985 beantragte sie die Genehmigung für den Bau eines Hotels mit Ladenlokal, in das auch der vorhandene Altbau integriert werden sollte. Die Nutzfläche sollte von bisher 226 auf 631 qm erweitert werden. Der Bauschein wurde der Klägerin am 12. Januar 1987 erteilt.
- 4 Die Klägerin hatte den Erwerb des Objekts R-Straße mit einem Darlehen der Bank O finanziert. Als sie weitere Darlehen für die Renovierung des Altbaus und die Einrichtung der Gaststätte aufnehmen musste, geriet sie 1986 in

Zahlungsschwierigkeiten. Zur Vermeidung der angedrohten Zwangsversteigerung übertrug die Klägerin beide Grundstücke noch im Jahr 1986 notariell im Rahmen eines Treuhandverhältnisses auf Herrn K jun., der zu dieser Zeit einen mehrjährigen USA-Aufenthalt geplant hatte und den die Nennung seines Namens im Zusammenhang mit einem Zwangsversteigerungsverfahren deshalb nicht störte. K jun. ist der Sohn von Herrn K sen., der im Raum C mehrere Gaststätten betrieb. Die Klägerin war mit der Familie K befreundet; nach ihrem Vortrag hatten sie und K sen. den Abschluss eines Pachtvertrags über den Gaststättenbereich ins Auge gefasst. Im Zuge der Grundstücksübertragung hatte sich K jun. in einem Vertrag vom 1. Juni 1987 gegenüber der Bank O zur Ablösung der Verbindlichkeiten der Klägerin verpflichtet. Die Klägerin wiederum war aufgrund des Treuhandverhältnisses gegenüber K jun. verpflichtet, diesem entstehende Aufwendungen zu ersetzen.

- 5 Ausweislich des im 2. Rechtszug vorgelegten Grundbuchauszugs wurde am 13. April 1988 gleichwohl ein Vermerk über die Anordnung der Zwangsversteigerung in das Grundbuch eingetragen.
- 6 Nach einer Einigung mit der Gläubigerbank wurden die Grundstücke im Jahr 1991 auf die Klägerin zurückübertragen; am 6. Januar 1992 wurde der Versteigerungsvermerk im Grundbuch des Objekts gelöscht. Nachdem die Klägerin von den beteiligten Banken darauf hingewiesen worden war, dass sich die Marktsituation für Hotels im Raum C erheblich verschlechtert habe, änderte die Klägerin ihre Pläne erneut. Sie beschloss, die Grundstücke mit einem Wohn- und Geschäftshaus zu bebauen, und beantragte am 24. April 1992 eine entsprechende Baugenehmigung zur Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses mit Wohn-, Büro- und zwei Gaststatteneinheiten; mit Antrag vom 27. Dezember 1994 erweiterte sie diese Planung nochmals. Im Jahr 2000 begann die Klägerin mit der Ausschachtung des unbebauten Grundstücks.
- 7 Nach Vorlage der Einkommensteuererklärung für 1990 wurde der verbleibende Verlustabzug gemäß § 10d Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf den 31. Dezember 1990 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 27. Juli 2001 auf 90.459 DM festgestellt.
- 8 Abgesetzt wurden dabei die Aufwendungen und die anteiligen Absetzungen für Abnutzung (AfA) für das von der Klägerin als Büro genutzte 1. Obergeschoss des Gebäudes; den Abzug der entsprechenden Aufwendungen für das Erdgeschoss und das 2. Obergeschoss lehnte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für die Zeiträume nach 1986 jedoch ab.
- 9 In der mündlichen Verhandlung des 1. Rechtszugs vom 13. Dezember 2001 hatte die Klägerin erklärt, hinsichtlich der Gaststätte kurzfristig einen Pachtvertrag mit K sen. schließen und damit das Erdgeschoss sowie das 2. Obergeschoss ab Jahresbeginn 2002 der geplanten Nutzung zuführen zu wollen. Weiter gab die Klägerin an, aufgrund ihrer zurückliegenden Erfahrungen mit den Banken und dem FA ihr Vorhaben nur sukzessive durch den Einsatz von Eigenkapital verwirklichen zu wollen; aufgrund der 1989 aufgenommenen Tätigkeit als Gebietsrepräsentantin für Fertighäuser erziele sie Einkünfte, die es ihr ermöglicht hätten, im Jahre 2000 mit den Erdarbeiten auf den unbebauten Flächen des Grundbesitzes zu beginnen. Damit werde die zeitlich letzte Planung aus dem Jahr 1994 umgesetzt, wobei eine Gesamtnutzfläche von 1.182 qm erreicht werden solle. Die Baukosten sollten sich auf ca. 3 Mio. DM belaufen. Der Auftrag für den Hochbau sei noch nicht vergeben, weil die Ausschreibung noch laufe. Allerdings konnte die Klägerin in der mündlichen Verhandlung keine Angaben zur voraussichtlichen Höhe der Aufwendungen für den Hochbau machen.
- 10 Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass bis in das Jahr 2001 lediglich die Aushubarbeiten betreffend das Eckgrundstück P-Straße und vorbereitende Arbeiten erledigt wurden, um die Bodenplatte des Fundaments des geplanten Neubaus gießen zu können. In der mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2007 stellte die Klägerin diesbezüglich klar, dass die Bebauung des Eckgrundstücks bis heute nicht weiter fortgeschritten sei; auch das Fundament selbst sei noch nicht gegossen. Zu dem noch für das Jahr 2001 avisierten Abschluss eines Pachtvertrags über den Gaststättenbereich mit K sen. sei es ebenfalls nicht gekommen, weil mit baubedingten Behinderungen zu rechnen und noch unklar sei, in welcher Form der zu errichtende Neubau in den Gaststättenbereich einbezogen werde könne. Nach wie vor bestehe die Bereitschaft des K sen., den Gaststättenbereich insgesamt anzupassen.
- 11 Der 15. Senat des Finanzgerichts (FG) Köln hat im 1. Rechtszug die Klage wegen fehlender Einkunftserzielungsabsicht als unbegründet abgewiesen, soweit es um die --allein noch streitige-- Erhöhung des verbleibenden Verlustabzugs aus Aufwendungen betreffend das Objekt R-Straße ging. Die Klägerin habe seit Erwerb bzw. Umbau des Gebäudes trotz der Nutzbarkeit des Objekts weder die seit 1986 komplett eingerichtete Gaststätte noch die Pächterwohnung im 2. Obergeschoss vermietet, obwohl sie erst im Jahr 2001 mit den Aushubarbeiten für den geplanten Gebäudekomplex auf dem Nachbargrundstück begonnen habe. Unerheblich sei dabei, dass sie keinerlei Initiative zum Verkauf des Grundstücks ergriffen habe.

- 12** Die Revision der Klägerin hatte Erfolg. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat das angefochtene Urteil mit Entscheidung vom 14. Mai 2003 XI R 8/02 (BFH/NV 2003, 1315) aufgehoben und die Sache an das FG Köln zur Nachholung von Feststellungen zurückverwiesen, ob und gegebenenfalls wann die Klägerin die Absicht, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Erdgeschosses und der Pächterwohnung (2. Obergeschoss) zu erzielen aufgegeben habe. Die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen könnten zwar nicht im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels berücksichtigt werden. Die Nichtberücksichtigung der Verluste im Rahmen von Vermietungseinkünften mangels Vermietungsabsicht sei allerdings nicht nachvollziehbar. Es bestünden erhebliche Zweifel an der Aufgabe der ursprünglich unstreitig vorhandenen Vermietungsabsicht ab 1985, insbesondere vor dem Hintergrund, dass die fertiggestellten Gaststättenräume noch von der Klägerin eingerichtet worden seien.
- 13** Die Klägerin, die im 2. Rechtszug noch umfangreiche Unterlagen vorlegte, machte geltend, es gebe keinen Grund, die Aufwendungen betreffend das unstreitig von ihr gewerblich genutzte 1. Obergeschoss nicht anzuerkennen. Bezüglich des Restgebäudes (Erdgeschoss und Verpächterwohnung) habe sie ihre ursprüngliche Vermietungsabsicht zu keinem Zeitpunkt aufgegeben, so dass auch die Voraussetzungen für die vom FA begehrte Kompensation (§ 177 Abs. 2 der Abgabenordnung) mit der inzwischen unstreitig zu berücksichtigenden degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG betreffend das Objekt H-Straße, das sie, die Klägerin, im Jahr 1988 erworben hatte, nicht vorlägen. Es gebe keinen Erfahrungssatz, dass das Brachliegenlassen eines Grundstücks gegen eine Vermietungsabsicht spreche.
- 14** Das FG gab der Klage zum Teil statt.
- 15** 1. Die Klägerin habe jedenfalls bis einschließlich des Jahres 1990 mit Einkunftserzielungsabsicht gehandelt.
- 16** Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich von der Einkunftserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergäben; demgegenüber könne Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur in Ausnahmefällen angenommen werden.
- 17** Die Klägerin habe noch im Jahr 1985 mit erheblichem Finanzierungsaufwand die Gaststätte eingerichtet, insbesondere eine Gaststättentheke für 53.300 DM einbauen lassen. Für eine fortbestehende Vermietungsabsicht spreche auch der Umstand, dass im Auftrag der Klägerin noch Ende 1987 diverse Schreinerarbeiten in der Gaststätte in einem Auftragsvolumen von insgesamt 21.280 DM ausgeführt worden seien.
- 18** Eine Aufgabe der Vermietungsabsicht ergebe sich auch nicht aus der treuhänderischen Grundstücksübertragung. Aus den offensichtlich ab 1986 eingetretenen Zahlungsschwierigkeiten lasse sich ebenfalls nicht zwingend auf eine Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht schließen. Zudem spreche für eine Vermietungs- und gegen eine Veräußerungsabsicht, dass die Beteiligten im Zusammenhang mit der Objektfinanzierung offensichtlich von einer künftigen Vermietung ausgegangen seien.
- 19** 2. Von den als Instandsetzung bezeichneten Aufwendungen in der Aufstellung der Klägerin (243.756 DM) seien lediglich --geschätzt-- 25.000 DM sofort abziehbar.
- 20** Die über 25.000 DM hinausgehenden Rechnungsbeträge seien --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nur in Form von AfA von 2,5 % für das Gebäude seit 1983 abziehbar. Nach § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) seien unter Anschaffungskosten solche Aufwendungen zu verstehen, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden könnten. Im Streitfall sei das Gebäude im Anschluss an den Erwerb --bis auf den heutigen Tag-- nicht genutzt worden. Bereits dieser Umstand spreche dagegen, dass sich das Gebäude im Erwerbszeitpunkt in einem nach seiner Zweckbestimmung nutzbaren Zustand befunden habe (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574).
- 21** Etwas anderes gelte allenfalls im Hinblick auf die Sanierung des Daches und die Überholung des bestehenden Gasleitungssystems. Diese Aufwendungen schätze der erkennende Senat auf der Grundlage der vom Bevollmächtigten der Klägerin vorgelegten Aufstellung auf 25.000 DM.
- 22** 3. Aufgrund der bestehenden Einkunftserzielungsabsicht sei die Berücksichtigung des Zinsaufwands von 13.470 DM (1987) und 17.873 DM (1988) ebenso unstreitig wie die Berücksichtigung der Abbuchungen auf dem Abwicklungskonto in Höhe von 12.232 DM.
- 23** 4. Außerdem sei in dem zu ändernden Verlustfeststellungsbescheid entgegen der Ansicht des FA zu berücksichtigen, dass sich der Vermietungsverlust der Klägerin durch die für die Jahre 1985 bis einschließlich 1990 vorzunehmende

AfA auf die Thekeneinrichtung in Höhe von jährlich 5.330 DM erhöht habe.

24 Die Thekeneinrichtung sei am Ende ihrer voraussichtlichen Gesamtnutzungsdauer von zehn Jahren --unabhängig davon, ob sie in dieser Zeit tatsächlich genutzt worden ist oder nicht-- unstreitig jedenfalls wirtschaftlich verbraucht gewesen.

25 Auf die Beschwerde der Klägerin hat der X. Senat des BFH die Revision zugelassen.

26 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, folgende weitere Kosten seien sofort absetzbar:

27 1. Kellersanierung

Die Kosten für die Kellersanierung seien sofort abziehbare Werbungskosten. Die Kellersanierung sei nicht über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgegangen. Für die Betriebsbereitschaft des 1. und 2. Obergeschosses seien die Aufwendungen nicht erforderlich gewesen. Allerdings seien die Aufwendungen mittelbar auch dem 1. und 2. Obergeschoss zugute gekommen.

28 2. Fassadenarbeiten

Die gesamte Fassade sei restauriert und neu gestrichen worden. Das FG habe die Kosten als Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft eingestuft. Die Kosten müssten aufgeteilt werden; zumindest bezüglich des 1. und 2. Obergeschosses lägen Erhaltungsaufwendungen vor.

29 3. Fenster

Sämtliche Fenster seien erneuert worden. Die Kosten für die Fenster im 1. und 2. Obergeschoss seien Erhaltungsaufwendungen.

30 4. Elektrik

Die Elektroinstallation aus dem Jahr 1929 sei komplett erneuert worden. Die Ausführungen zu den Fenstern gälten entsprechend.

31 5. Heizungsanlage

Insoweit hätte das FG prüfen müssen, ob die Kosten insgesamt (für alle Stockwerke) Betriebsbereitschaftskosten gewesen seien.

32 6. Innenisolierung

Auch ohne die Innenisolierung wären alle Einheiten zweckgemäß nutzbar gewesen. Um Heizkosten zu sparen, seien die Räume gedämmt worden. Dadurch sei keine Funktionsuntauglichkeit der Gebäudeaußenwand beseitigt, sondern nur deren Funktionstauglichkeit verbessert worden.

33 Gegebenenfalls sei die Funktionstauglichkeit nach den "Einzelfunktionalitäten" zu prüfen.

34 7. Sonstige Maßnahmen

Daneben seien zahlreiche weitere Erhaltungsmaßnahmen (Verputzen, Türen, Wasserleitungen, Malerarbeiten) vorgenommen worden. Die einzelnen Erhaltungsaufwendungen hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 8. Oktober 2007, S. 30 f. dargestellt und beziffert.

35 Letztlich spreche es gegen jede Lebenserfahrung, dass sie, die Klägerin, eine Gaststätte eingerichtet habe, die nie betrieben werden solle. Während des streitgegenständlichen Zeitraums und auch danach habe sie keinerlei Anstalten gemacht, sich von dem Objekt zu trennen. Dem typisierenden Charakter von § 7 Abs. 1 EStG entspreche es, dass ein Wirtschaftsgut nicht mit seiner Inbetriebnahme, sondern bereits ab dem Zeitpunkt abschreibbar sei, zu dem es betriebsbereit vorhanden sei. Dass das FG die hier in Rede stehende AfA gewährt habe, sei deshalb nicht zu beanstanden.

36 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und einen weiteren Betrag von 176.982 DM nicht im Weg der AfA, sondern als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu berücksichtigen und die Revision des FA zurückzuweisen.

37 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG einen verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1990 über den Betrag von 107.298 DM hinaus anerkannt hat, und die Revision der Klägerin zurückzuweisen. Das FA führt aus:

- 38** 1. Die Gaststätte, die Pächterwohnung und die Thekeneinrichtung seien bis heute nicht zur Erzielung von Einkünften "genutzt" worden. Über die Hälfte der nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b EStG fiktiven Nutzungsdauer (bei 2,5 %/Jahr 40 Jahre) des Altbaus habe keine Nutzung bzw. Verwendung zur Einkunftserzielung stattgefunden. Für die Thekeneinrichtung sei die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer seit Jahren abgelaufen, ohne dass jemals eine Nutzung zur Einkunftserzielung stattgefunden habe. Die Entscheidung des FG, AfA für den Altbau hinsichtlich der Gaststätte einschließlich Pächterwohnung und für die Thekeneinrichtung in den Streitjahren zu gewähren, widerspreche § 7 Abs. 1 EStG.
- 39** 2. Zur Revision der Klägerin trägt das FA vor: Bis auf die Sanierung des Daches und die Überholung des bestehenden Gasleitungssystems habe das FG die Bauaufwendungen als erforderlich angesehen, um das erworbene Gebäude auch subjektiv funktionstüchtig zu machen. Das FG stütze seine Entscheidung auf die aktuelle Rechtsprechung. Bei der Anwendung dieser Rechtsgrundsätze auf den zu beurteilenden Sachverhalt habe das FG nach Auffassung des FA nicht gegen Denkgesetze verstoßen. Die Revision der Klägerin sei unbegründet.
- 40** Einen breiten Raum in der Revisionsbegründung der Klägerin nehme die Beurteilung der Aufwendungen für die Kellersanierung ein. Im Urteil vom 10. Mai 1995 IX R 62/94 (BFHE 178, 46, BStBl II 1996, 639) habe der IX. Senat des BFH die Aufwendungen für den Einbau einer Vorsatzschale als Herstellungskosten i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB behandelt, auch wenn sie nur der Außenisolierung gegen eindringende Feuchtigkeit und damit der Reparatur der undichten Kellerwand gedient hätten.
- 41** Unstreitig lägen keine Anzeichen für eine Veräußerungsabsicht der Klägerin vor. Dies lasse aber nicht den Umkehrschluss zu, dass nach 1986 der feste Entschluss, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit diesem Objekt zu erzielen, noch bestanden habe. Der Sachverhalt der Nichtnutzung einer eingerichteten Gaststätte über einen Zeitraum von mehr als 20 Jahren sei ungewöhnlich; der endgültige Entschluss zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung habe nicht bestanden. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG verwende die Begriffe "Verwendung oder Nutzung"; nach Auffassung des FA könne hierunter nicht ein Vorhalten für eine etwaige künftige Einkunftserzielung über die hier vorliegenden Zeiträume verstanden werden. Im Streitfall sei die Gaststätteneinrichtung im Zeitraum der gewöhnlichen Nutzungsdauer nicht der Verwendung oder Nutzung zur Einkunftserzielung zugeführt worden. Auch hinsichtlich der Gebäudeteile "Gaststätte und Pächterwohnung" sei bereits mehr als die Hälfte der gewöhnlichen Nutzungsdauer verstrichen, ohne dass diese zur Einkunftserzielung verwendet oder genutzt worden seien.

Entscheidungsgründe

- 42** B. I. Die Revision der Klägerin ist begründet; sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.
- 43** Das FG hat bei der Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen nicht ausreichend zwischen den einzelnen Teilen des Gebäudes unterschieden (unter I.1.); weiterhin hat das FG den langen Leerstand des Gebäudes nicht ausreichend berücksichtigt (unter I.2.).
- 44** 1. Ob die streitigen Maßnahmen als Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, hat das FG als Tatsacheninstanz anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu prüfen.
- 45** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH stellen Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB diejenigen Aufwendungen dar, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (zu Betriebsbereitschaftskosten als Teil der Anschaffungskosten Schmidt/Kulosa, EStG, 29. Aufl., § 6 Rz 44). Ein Vermögensgegenstand (hier: Gebäude) ist betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Zu den Anschaffungskosten zählen daher auch die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können. Die Art und Weise, wie das Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimmt der Erwerber. Der Erwerber bestimmt daher auch, ob das Gebäude zu Wohnzwecken oder als Büroraum genutzt werden soll. Soll das Gebäude zu Wohnzwecken

genutzt werden, so gehört zur Zweckbestimmung auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude entsprechen soll (sehr einfacher, mittlerer oder sehr anspruchsvoller Standard).

- 46** b) Bei gebrauchten (leerstehenden) Immobilien sind Modernisierungsaufwendungen (insbesondere Schönheitsreparaturen und Instandsetzungsarbeiten an vorhandenen und im Wesentlichen funktionierenden Installationen) nur dann unter dem Gesichtspunkt der Betriebsbereitschaftskosten als Anschaffungskosten zu behandeln, wenn sie den Ausstattungsstandard in mindestens drei der vier funktionswesentlichen Bereichen (Heizung, Sanitär, Elektro, Fenster) anheben (BFH-Urteile in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, unter II.2.b aa; vom 20. August 2002 IX R 98/00 BFHE 200, 231, BStBl II 2003, 604, unter II.1.a; vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846, unter II.1.b). Diese Beurteilung ist für jede Nutzungseinheit (Wohnung, Büro) getrennt vorzunehmen (BFH-Urteil vom 20. August 2002 IX R 70/00, BFHE 200, 227, BStBl II 2003, 585, unter II.2.a bb).
- 47** Betriebsbereitschaftskosten entstehen ferner bei der Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile, die für die geplante Nutzung unerlässlich sind (z.B. Reparatur einer defekten Heizung oder eines schweren Wasser- oder Brandschadens; BFH-Urteil in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, unter II.2.b bb).
- 48** c) Bei der Beurteilung und Einordnung der einzelnen Aufwendungen als Erhaltungsaufwand bzw. als Anschaffungskosten hat das FG augenscheinlich auf das gesamte Gebäude (auf das Gesamtobjekt) abgestellt, ohne zu berücksichtigen, dass Teile des Gebäudes unterschiedlich genutzt wurden bzw. werden sollten und dass damit die einzelnen Aufwendungen unterschiedlich zu qualifizieren sein können.
- 49** aa) Steuerobjekt ist die einzelne "Einkunftsquelle", die sich nach dem jeweiligen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang einer Sache/Sachgesamtheit bestimmt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132); auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist die unterschiedliche Nutzung der einzelnen Gebäudeteile --sowohl im Hinblick auf die Einkunfterzielungsabsicht als auch im Hinblick auf die Qualifizierung der einzelnen Aufwendungen-- zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 54/08, BFHE 226, 216, BStBl II 2010, 124; Wacker, Betriebs-Berater, Beilage Nr 18/1995, 13; Kanzler, Finanz-Rundschau 2010, 173, zum BFH-Urteil IX R 54/08) und verlangt eine separate Beurteilung der einzelnen Gebäudeteile.
- 50** Differenziert man zwischen den einzelnen Gebäudeteilen, so kann z.B. die Funktionstüchtigkeit (Betriebsbereitschaft) der im Erdgeschoss gelegenen Gaststätte (und deren Wiederherstellung) anders zu beurteilen sein als die des im 1. Obergeschoss gelegenen Büros oder die der im 2. Obergeschoss gelegenen Pächterwohnung; in diesem Zusammenhang könnten neben (unterschiedlichen) technischen Erfordernissen auch optische (ästhetische) Gesichtspunkte relevant sein.
- 51** bb) Das FG hat wegen der Fassadenrenovierung nur auf die Gaststätte (im Erdgeschoss) abgestellt, ohne zu berücksichtigen, dass die Fassadengestaltung in Bezug auf die Nutzung des 1. und 2. Obergeschosses differenziert zu beurteilen sein kann. Ein Zuordnungsproblem existiert auch bei der Kellersanierung. Das gilt jedenfalls dann, wenn man den Sachverhalt mit der Klägerin in der Weise interpretiert, dass die vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen im Keller des Gebäudes zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Lokals, nicht hingegen auch der Herbeiführung der Betriebsbereitschaft der Raumeinheiten im 1. Obergeschoss (Büro) und im 2. Obergeschoss (Pächterwohnung) gedient hätten.
- 52** Wäre der Sachverhalt hingegen so zu werten, --was das angefochtene FG-Urteil nicht eindeutig zu erkennen gibt--, dass die Schäden im Keller ein derartiges Ausmaß annahmen, dass sie insgesamt zur Funktionsuntauglichkeit aller drei Raumeinheiten führten, so würde sich insoweit ein Aufteilungsproblem von vorneherein nicht stellen, weil dann die Kosten der Kellersanierung im Ganzen zu Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 HGB geführt hätten (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, unter II.2.b bb, erster Spiegelstrich).
- 53** 2. Aufwendungen für leer stehende Gebäude oder Gebäudeteile können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, daraus durch spätere Vermietung Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufzugeben hat. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Fallen solche Aufwendungen schon an, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden, können sie als vorab entstandene Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird (ständige Rechtsprechung,

vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 226, 216, BStBl II 2010, 124, m.w.N.). Entsprechendes gilt (soweit es das als Büro genutzte 1. Obergeschoss betrifft) für vorweggenommene Betriebsausgaben (Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 484, m.w.N.).

- 54** a) Der endgültige Entschluss zu vermieten --die Einkünfteerzielungsabsicht-- muss sich anhand ernsthafter und nachhaltiger Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen belegen lassen, wobei es sich dabei um Sachverhalte handelt, deren Feststellung und Würdigung im Wesentlichen dem FG als Tatsacheninstanz obliegt (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 1/07, BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848). Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen, einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dieses Verhalten gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder --sollte er bei seinen bisherigen, vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben-- für deren Aufgabe.
- 55** Wer Aufwendungen für ein leer stehendes und noch nicht vermietetes Objekt als vorab entstandene Werbungskosten geltend macht, muss seinen endgültigen Entschluss, dieses Objekt zu vermieten, durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen belegen. Die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen dienen als Belege für die Einkünfteerzielungsabsicht (BFH-Urteil in BFHE 223, 186, BStBl II 2009, 848).
- 56** b) Bei einem Leerstand von mehr als 20 Jahren spricht allein die Dauer des Leerstandes dafür, dass die Vermietungsabsicht nicht vorhanden war. Für die Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht genügt jedenfalls nicht --wie es das FG angenommen hat--, dass eine Veräußerungsabsicht nicht bestanden habe.
- 57** c) In vergleichbarer Weise hat das Niedersächsische FG durch Urteil vom 6. Mai 2010 11 K 12069/08, Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1199 (vgl. ferner FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 8. Juli 2009 7 K 3007/05 B, 7 K 3007/05, Steuerberater Woche 2010, 196) entschieden, dass die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse aufgrund fehlender Einkünfteerzielungsabsicht nicht abziehbar seien, wenn ein Grundstückseigentümer bereits seit zehn Jahren Renovierungsarbeiten an einem Grundstück selbst durchgeführt habe, der Entschluss zur Vermietung aber in absehbarer Zeit mangels zielgerichteter Durchführung der Renovierungsarbeiten nicht erkennbar geworden sei.
- 58** d) Zu der Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht allein auf die Verhältnisse des jeweiligen Veranlagungszeitraums abzustellen; auch Umstände aus früheren Jahren und spätere Erkenntnisse mit rückwirkender Bedeutung (also alle bis zum Abschluss des Klageverfahrens entstandenen Umstände) sind zu berücksichtigen. Die Gewinnerzielungsabsicht ist ein Tatbestandsmerkmal, das durch Elemente der Dauerhaftigkeit und Nachhaltigkeit geprägt ist; der Beurteilungszeitraum muss entsprechend ausgedehnt werden; wo das Gesetz Streben nach Totalgewinn oder Totalüberschuss fordert, darf der Blick nicht auf einen Veranlagungszeitraum verengt werden (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1989 X R 109/87, BFHE 159, 128, BStBl II 1990, 278). Im Unterschied dazu sind etwa bei der "bilanzsteuerrechtlichen Wertaufhellung" im Hinblick auf das sog. Stichtagsprinzip nur die bis zum Stichtag entstandenen (und gegebenenfalls auch insoweit nachträglich bekanntgewordene) Umstände zu berücksichtigen (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 81).
- 59** e) Sog. Anlaufverluste können nicht in jedem Fall abgezogen werden; Verluste sind --im gewerblichen Bereich-- nur dann für die Dauer einer betriebsspezifischen Anlaufphase steuerlich zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige zu Beginn seiner Tätigkeit ein schlüssiges Betriebskonzept erstellt hat, das ihn zu der Annahme veranlassen durfte, durch die gewerbliche Tätigkeit werde er insgesamt ein positives Ergebnis erzielen können (BFH-Beschluss vom 16. Juli 2008 X B 25/08, BFH/NV 2008, 1673). Diese Grundsätze gelten entsprechend für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; bei von vornherein fehlenden Vermietungsbemühungen und bei langem Leerstand, gegen den nichts unternommen wird, fehlt (von Anfang an) der endgültige Entschluss zu vermieten (BFH-Urteil in BFHE 226, 216, BStBl II 2010, 124).
- 60** II. Die Revision des FA ist ebenfalls begründet. Das FG hat nicht ausreichend berücksichtigt, dass zumindest Teile des im Jahr 1983 erworbenen Objekts (nämlich das Erdgeschoss und das 2. Obergeschoss) über einen Zeitraum von mehr als 20 Jahren (nämlich bis zum Jahr 2007) nicht genutzt worden sind (s. oben I.2.).
- 61** III. Das FG wird bei seiner erneuten Entscheidung insbesondere zu berücksichtigen haben, dass die einzelnen Gebäudeteile unterschiedlichen Zwecken dienen (sollen) und demnach separat und selbständig zu beurteilen sind,

dass die einzelnen Aufwendungen im Hinblick auf die unterschiedliche Nutzung gegebenenfalls unterschiedlich zu qualifizieren sind und dass das Erdgeschoss und das 2. Obergeschoss über einen Zeitraum von mehr als 20 Jahren nicht genutzt worden sind.

- 62** Die Sache ist nicht spruchreif; sie wird daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Eine abschließende Entscheidung ist dem Senat verwehrt; die vom FG getroffenen Feststellungen reichen nicht aus, um die Beurteilung und Zuordnung der einzelnen Aufwendungen selbst vornehmen zu können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de