

**Auch ohne Mieteinnahmen darf abgeschrieben werden**

Auch wenn im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung eines Gebäudes noch keine Mieteinnahmen erzielt werden, kann die Immobilie steuerlich abgeschrieben werden. Es muss lediglich ein Zusammenhang zwischen dem Kauf und der künftigen Vermietung bestehen.

Quelle: Wolfgang Büser

**Anerkennung von Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten; Berücksichtigung von im Zusammenhang mit der (beabsichtigten) Vermietung eines Gebäudes stehenden Anschaffungskosten oder Herstellungskosten als Werbungskosten; Kategorisierung von Aufwendungen als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten; Abzug von Anschaffungskosten im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA); Bindung des Bundesfinanzhofs an die Tatsachenwürdigung und Beweiswürdigung durch das Finanzgericht; Zahlungen des Restitutionsberechtigten an den Verfügungsberechtigten im Restitutionsverfahren nach dem Vermögensgesetz (VermG) zum Ausgleich von Instandsetzungsaufwendungen und Modernisierungsaufwendungen an einem rückübertragenen Gebäude als Anschaffungskosten**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 11.01.2005

**Aktenzeichen:** IX R 15/03

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2005, 13176

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Berlin - 15.07.2002 - AZ: 9 K 9338/99

**Rechtsgrundlagen:**

§ 3 VermG

§ 9 Abs. 1 S. 1, 3 EStG

§ 7 EStG

§ 255 HGB

§ 118 Abs. 2 FGO

**Fundstellen:**

BFHE 209, 77 - 83

BB 2005, 1154 (Pressemitteilung)

BB 2005, 1383-1385 (Volltext mit amtl. LS)

BBV 2005, 6

BFH/NV 2005, 949-951 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2005, 477-479 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VI Heft 20 (amtl. Leitsatz)  
DB 2005, 1146-1148 (Volltext mit amtl. LS)  
DB 2007, 2  
DStR 2005, XII Heft 20 (amtl. Leitsatz)  
DStRE 2005, 687-689 (Volltext mit amtl. LS)  
DStZ 2005, 357 (Kurzinformation)  
DWW 2005, 253-255  
EStB 2005, 207-208 (Volltext mit amtl. LS)  
GuT 2005, 234  
HFR 2005, 744-746 (Volltext mit amtl. LS)  
INF 2005, 407  
KFR 2005, 339  
KÖSDI 2005, 14665 (Kurzinformation)  
NWB 2006, 3632-3633 (Kurzinformation)  
NWB 2005, 1635  
RdW 2007, 552-555 (Volltext)  
SJ 2005, 5-6  
stak 2005  
StB 2005, 201  
StBp 2005, 177  
StBW 2005, 2  
SteuerBriefe 2005, 827  
StuB 2005, 508  
WISO-SteuerBrief 2005, 3  
WPg 2005, 784-786

---

## BFH, 11.01.2005 - IX R 15/03

### **Amtlicher Leitsatz:**

Zahlungen des Restitutionsberechtigten an den Verfügungsberechtigten im Restitutionsverfahren nach dem VermG zum Ausgleich von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an einem rückübertragenen Gebäude stellen Anschaffungskosten dar. Sie sind ab dem Jahr der Rückübertragung im Rahmen der AfA bei den Einkünften aus der Vermietung des rückübertragenen Gebäudes zu berücksichtigen, selbst wenn

Mieteinnahmen erst im Folgejahr erzielt werden.

## Gründe

### 1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) meldete nach der Wiederherstellung der Einheit Deutschlands beim Amt für offene Vermögensfragen in Berlin einen Anspruch auf Rückübertragung ihres Grundstücks i.S. von § 3 des Vermögensgesetzes (VermG) an.

- 2 Dieses Grundstück hatte sie nach einem gescheiterten Fluchtversuch und anschließendem Arbeitsverbot im Jahre 1980 an einen für inhaftierte Ausreisewillige zuständigen Rechtsanwalt und dessen Ehefrau (Erwerber) veräußert, nachdem dieser auf die übliche Behördenpraxis in der Deutschen Demokratischen Republik hingewiesen hatte, eine Ausreise erst nach Veräußerung etwaigen Grundbesitzes zuzulassen.
- 3 Nach dem Kaufvertrag erhielten die Erwerber das Grundstück gegen Übernahme der bestehenden Hypothekenkredite in Höhe von 150 000 (DDR-)Mark. Das Grundstück war mit zwei Mehrfamilienhäusern bebaut, von denen bei Wiederherstellung der deutschen Einheit eines von den Eltern der Klägerin und eines von den Erwerbern bewohnt wurden.
- 4 Im März 1992 verpflichteten sich die Erwerber in einer notariell beurkundeten Vereinbarung "zur Beendigung des Restitutionsverfahrens", das Eigentum auf die Klägerin zurückzuübertragen und das Grundstück spätestens bis zum 31. März 1993 zu räumen. Als Ausgleich für die im Jahre 1980 übernommenen Hypothekenkreditverpflichtungen sollten sie 75 000 DM (Umrechnungskurs: 2 zu 1, vgl. § 7a Abs. 1 Satz 2 VermG ) erhalten. Mit einem weiteren im Jahre 1992 gezahlten Betrag von 100 000 DM sollten Aufwendungen erstattet werden, die sie während der Nutzung des Grundstücks getragen hätten. Dieser Betrag war nach dem Vertrag einen Monat vor dem Auszugstermin der Erwerber auf dem Anderkonto des Notars zu hinterlegen. Aufgrund der Vereinbarung erklärte das Amt zur Regelung offener Vermögensfragen (LARoV) das Restitutionsverfahren im Februar 1993 für beendet.
- 5 Die Klägerin vermietete das von den Erwerbern geräumte Haus nach Durchführung umfangreicher Renovierungsmaßnahmen ab dem 1. Februar 1993. Die Kaltmiete für das von der Mutter der Klägerin angemietete Haus betrug zunächst 300 DM monatlich.
- 6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1992 machte die Klägerin die Ausgleichszahlung an die Erwerber in Höhe von 100 000 DM als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Mieteinnahmen wurden für jenes Jahr nicht erklärt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte diese Kosten unter Hinweis auf Tz. 3 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Januar 1993 (BStBl I 1993, 18) nicht als Werbungskosten an, weil Wertausgleichszahlungen i.S. von § 7 VermG einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Leistungen auf der Vermögensebene seien.
- 7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage begründete die Klägerin damit, dass kein Fall des § 7 VermG vorliege, da die Rückübertragung nicht aufgrund einer behördlichen Entscheidung, sondern aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages erfolgt sei. Die streitige Zahlung in Höhe von 100 000 DM sei im Hinblick auf die von den Erwerbern getätigten erheblichen Renovierungsaufwendungen vereinbart worden.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1517 veröffentlichten Urteil ab.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung formellen und materiellen Rechts. Entgegen der Ansicht des FG habe sie den Betrag nicht zur Rückerlangung des Grundstücks, sondern als

Erstattung für durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen an den aufstehenden Gebäuden gezahlt. Im Übrigen sei im Streitjahr lediglich der Kaufvertrag aus dem Jahr 1980 rückabgewickelt worden, der nach den zutreffenden Feststellungen des Landgerichts Berlin --in einem Strafverfahren gegen den Rechtsanwalt als Erwerber-- in rechtswidriger Weise zustande gekommen sei. Folglich seien nur die ursprünglichen Vermögensverhältnisse wiederhergestellt worden. Dafür spreche insbesondere, dass ihre Zahlungen (100 000 DM für Instandhaltungsmaßnahmen und 75 000 DM für die Tilgung der Hypothekenkredite) in keinem Verhältnis zum tatsächlichen Wert des Grundstückes gestanden hätten.

**10** Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 1992 unter Ansatz weiterer Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 100 000 DM zu ändern.

**11** Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

**12** Es trägt im Wesentlichen vor:

**13** Die Ansicht des FG, die streitige Erstattung sei Voraussetzung der Rückübertragung gewesen, stelle eine mögliche Schlussfolgerung aus dem Vortrag der Klägerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung dar. Wäre es nämlich nicht zu einer gütlichen Einigung gekommen, hätte das LARoV auch über die Höhe des an den Verfügungsberechtigten zu zahlenden Betrages entscheiden müssen. Mithin wäre eine Rückübertragung nur erfolgt, wenn die Klägerin die Bedingungen des LARoV erfüllt hätte.

**14** II.

Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

**15** Die Erstattung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen im Streitjahr 1992 führt zwar nicht zu sofort abziehbaren Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), gehört aber zu den im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) anzusetzenden Anschaffungskosten, die bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung ab dem Zeitpunkt der Anschaffung durch die Klägerin zu berücksichtigen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Da das FG zu dem Zeitpunkt der Anschaffung im Jahre 1992 keine tatsächlichen Feststellungen getroffen hat, hat es diese nachzuholen.

**16** 1.

Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind.

**17** a)

Solche Aufwendungen können schon anfallen, wenn mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung solcher vorab entstandener Werbungskosten ist, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteil vom 4. November 2003 IX R 55/02 , BFH/NV 2004, 484).

- 18** Dieser erforderliche Zusammenhang ist z.B. gegeben, wenn sich anhand objektiver Umstände der endgültige Entschluss des Steuerpflichtigen belegen lässt, durch die Errichtung oder den Erwerb eines Gebäudes und dessen anschließende Vermietung und Verpachtung auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung des Gebäudes einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (BFH-Urteil vom 28. Januar 1986 IX R 70/82 , BFH/NV 1986, 334) und dieser Entschluss nicht wieder aufgegeben worden ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Februar 1995 IX R 74/92 , BFH/NV 1995, 1051; BFH-Beschluss vom 21. September 2000 IX B 75/00 , BFH/NV 2001, 585, m.w.N.).
- 19** b)
- Solche im Zusammenhang mit der (beabsichtigten) Vermietung eines Gebäudes stehenden Aufwendungen sind jedoch dann nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG).
- 20** Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich, soweit § 6 Abs. 1a EStG (noch) nicht eingreift, für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte, mithin auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nach § 255 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830; BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97 , BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569; vom 18. Mai 2004 IX R 57/01, BFHE 206, 238, BStBl II 2004, 872). Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 52/00 , BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574; vom 19. November 2003 IX R 50/02, BFH/NV 2004, 767).
- 21** c)
- Der Abzug von Anschaffungskosten im Rahmen der Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG auch als vorweggenommene Werbungskosten entspricht der --inzwischen einhelligen-- Auffassung des Schrifttums. Danach kommt es für die AfA nach § 7 EStG nur darauf an, dass das betreffende Wirtschaftsgut
- angeschafft oder hergestellt worden ist (vgl. § 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--) und*
- zur Verwendung oder Nutzung im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften bestimmt ist.*
- 22** Eine Ingebrauchnahme zu einem späteren Zeitpunkt ist danach --bei hinreichendem Zusammenhang zwischen Anschaffung/Herstellung und einkommensteuerrechtlich erheblicher Verwendung-- unschädlich (vgl. Blümich/Brandis, Einkommensteuergesetz , Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuerengesetz , § 7 EStG Rz. 302, m.w.N.; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 7 EStG Rn. 213 unter Aufgabe der früheren abweichenden Auffassung; Lambrecht in Kirchhof, KompaktKommentar, § 7 EStG Rn. 41; Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , § 7 EStG Rz. 160, m.w.N; Ritzrow in Dankmeyer/Giloy, Einkommensteuer, § 7 Rz. 258; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, § 7 Rz. 80, 90; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 7 Rz. B 101).
- 23** Entsprechend haben auch der Reichsfinanzhof (Urteil vom 17. Juli 1930 VI A 1133, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 1930, Nr. 1059, S. 1598) und der BFH (Urteil vom 31. Januar 1964 VI 252/62 U, BFHE 78, 487, BStBl III 1964, 187) nach § 7 EStG absetzbare Werbungskosten ausdrücklich schon im Jahr vor der Einkünfterzielung zum Abzug zugelassen.

- 24**     **2.**
- Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Unrecht die streitige Zahlung von 100 000 DM bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung außer Ansatz gelassen.
- 25**     a)
- Zu Recht hat das FG allerdings diese Zahlung als Anschaffungskosten und nicht --wie die Klägerin-- als sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand angesehen.
- 26**     Die Zahlung der Klägerin stand in unmittelbarem Zusammenhang mit der Rückübertragung des Grundstücks. Bis zu dieser Übertragung war das Eigentum unverändert dem Verfügungsberechtigten zuzurechnen (vgl. das zur Veröffentlichung bestimmte BFH-Urteil vom 11. Januar 2005 IX R 66/03 ). Der Zusammenhang der Zahlung von 100 000 DM mit dem Restitutionsverfahren ist entgegen der Ansicht der Klägerin im Übrigen schon aufgrund der ausdrücklichen Bezugnahme des Vertrages auf dieses Verfahren und die damit beabsichtigte "Rückübertragung" gegeben (vgl. § 31 Abs. 5 , § 33 Abs. 4 , § 34 Abs. 1 VermG ).
- 27**     b)
- Entgegen der Ansicht des FG kann die streitige AfA schon im Streitjahr 1992 geltend gemacht werden, weil das Grundstück bereits in jenem Jahr (im Wege der Rückübertragung) angeschafft wurde; denn mit der im Jahr 1992 geleisteten Kaufpreiszahlung hat die Klägerin die Voraussetzungen für den vertraglich vereinbarten Gefahrübergang geschaffen.
- 28**     Die Auffassung des FG, eine solche Berücksichtigung komme erst im Folgejahr in Betracht, weil die Klägerin erst im März 1993 die Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt habe, beruht ersichtlich auf einer unzutreffenden Auslegung des Vertrages.
- 29**     aa)
- Nach ständiger Rechtsprechung ist die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, zu der auch die Auslegung von Verträgen gehört, nur dann nach § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend, wenn sie zumindest möglich ist (BFH-Urteil vom 5. September 2000 IX R 33/97 , BFHE 192, 559 [BFH 05.09.2000 - IX R 33/97] , BStBl II 2000, 676, unter II.2.a. (3), m.w.N.). Daran fehlt es, wenn sie in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar ist, gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstößt oder ihr zu hohe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zugrunde liegen (BFH-Urteile vom 18. Juni 1993 V R 101/88 , BFH/NV 1994, 746; vom 23. August 1994 VII R 93/93, BFH/NV 1995, 572; vom 9. Juli 2003 IX R 30/00, BFH/NV 2004, 1382). Die Prüfung, ob bei der Vertragsauslegung die gesetzlichen Auslegungsregeln, die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind, betrifft die Rechtsanwendung bei der Auslegung von Verträgen; sie ist vom BFH in vollem Umfang nachprüfbar. Revisionsrechtlich nachprüfbar ist danach auch, ob das FG die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände, insbesondere die Interessenlage der Beteiligten erforscht und zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 V R 75/98 , BFH/NV 2002, 547; vom 31. Juli 2002 X R 48/99, BFHE 200, 504 [BFH 31.07.2002 - X R 48/99] , BStBl II 2003, 282).
- 30**     bb)
- Auf dieser Grundlage kann der Auslegung des FG, dass der Gefahrübergang hinsichtlich des rückübertragenen Grundstücks erst im März 1993 habe stattfinden sollen, nach dem Wortlaut des Vertrages mangels hinreichender Anhaltspunkte nicht gefolgt werden.
- 31**     Er enthält zunächst die Vereinbarung, dass das Grundstück "hiermit übertragen wird", die auf dem Grundstück befindliche Garage "bis zum 1. Juni 1992 geräumt" und der Klägerin "zur Nutzung bzw. für notwendige Umbauten zur Verfügung" gestellt wird. Eine ausdrückliche Regelung zu einem

späteren Gefahrübergang (als zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung) ist dem Vertrag nicht zu entnehmen. Aus der weiteren Vereinbarung, das Grundstück "so schnell wie möglich, spätestens bis zum 31.3.1993" zu räumen, lässt sich deshalb allenfalls eine Regelung über die Vereinbarung einer Räumungsfrist schließen, die für sich genommen keine die Verfügungsmacht des Eigentümers einschränkende Nutzungsüberlassung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 11. Januar 2005 IX R 5/04 , nicht veröffentlicht --n.v.--).

**32** cc)

Soweit das FG seine abweichende Auffassung mit der Gefahr einer doppelten AfA-Berücksichtigung sowohl bei den Verfügungsberechtigten als auch bei der Klägerin begründet hat, ist dieser Einwand schon deshalb unbeachtlich, weil die Eigennutzung der Verfügungsberechtigten weder nach DDR-Recht noch nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG eine die AfA-Befugnis vermittelnde Nutzungswertbesteuerung im Bereich der früheren DDR zuließ (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2003 IX R 28/01 , BFH/NV 2004, 1383).

**33** 3.

Die Sache ist nicht spruchreif.

**34** Die Beteiligten wie auch das FG sind zwar übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Zahlung im Streitjahr 1992 erfolgt ist. Das FG hat aber --aufgrund seiner abweichenden Rechtsauffassung folgerichtig-- keine tatsächlichen Feststellungen zu dem konkreten Zeitpunkt der Zahlung und damit der (vereinbarungsgemäß von der Zahlung abhängigen) Rückübertragung des Gebäudes im Streitjahr getroffen, mit der die Wirkungen des Vertrages in Kraft treten sollten. Diese Feststellung hat es nachzuholen, da die (Jahres-)AfA im Jahr der Anschaffung nur zeitanteilig für den Zeitraum zwischen Anschaffungszeitpunkt und Ende des Jahres geltend gemacht werden kann (R 44 Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien ). Dabei wird das FG ebenso zu prüfen haben, ob in die Bemessungsgrundlage für die AfA auch die weiteren Aufwendungen der Klägerin im Zusammenhang mit dem Rückerwerb des Grundstücks einzubeziehen sind.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.