

Urteil vom 20. September 2022, IX R 29/21

Sofortabzug von Mieterabfindungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

ECLI:DE:BFH:2022:U.200922.IXR29.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 1a, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 9 Abs 5 S 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, HGB § 255 Abs 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 12. November 2021, Az: 4 K 1941/20 F

Leitsätze

1. Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist auf bauliche Maßnahmen an Einrichtungen des Gebäudes oder am Gebäude selbst beschränkt. Aufwendungen, die durch die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen lediglich (mit-)veranlasst sind, unterfallen nicht § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.
2. Eine Abfindung, die der Steuerpflichtige für die vorzeitige Kündigung des Mietvertrags und die Räumung der Wohnung an seinen Mieter zahlt, um das Gebäude umfangreich renovieren zu können, gehört nicht zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.11.2021 - 4 K 1941/20 F aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2017 vom 20.03.2020 in Gestalt des Änderungsbescheids und der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2020 wird mit der Maßgabe geändert, dass die Mieterabfindungen in Höhe von 35.000 € als sofort abziehbare Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die Berechnung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Abfindungszahlungen an weichende Mieter zum Zwecke der Durchführung von Renovierungsmaßnahmen als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu qualifizieren sind.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, deren Gesellschaftszweck in der Vermietung von Grundstücken besteht. Mit Vertrag vom 30.03.2016 erwarb die Klägerin eine vier Wohneinheiten umfassende vermietete Immobilie zum Kaufpreis von 1.200.000 €. Von 2016 bis 2018 renovierte sie das unter Denkmalschutz stehende Objekt für rund 615.000 €. Um die Mieter zur Beendigung der Mietverträge und Räumung ihrer Wohnungen zu bewegen und die Renovierungsarbeiten durchführen zu können, zahlte die Klägerin im Jahr 2017 Abfindungen in Höhe von insgesamt 35.000 €. Ohne die Räumung wäre die Renovierung zwar technisch möglich, aber umständlicher gewesen.
- 3 Die Klägerin machte die Mieterabfindungen in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2017 als sofort abziehbare Werbungskosten geltend. Hingegen ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Betriebsprüfung davon aus, dass die im

sachlichen Zusammenhang mit den Baumaßnahmen stehenden Aufwendungen als Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Dementsprechend kürzte er die Werbungskosten der Klägerin im Feststellungsbescheid vom 20.03.2020 um 35.000 €. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 24.06.2020). Zugleich änderte das FA den Feststellungsbescheid am 24.06.2020 antragsgemäß dahingehend, dass der Absetzung für Abnutzung (AfA) Gebäude-Anschaffungskosten in Höhe von 836.818 € zugrunde gelegt wurden.

- 4 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 152 veröffentlichten Urteil wies das Finanzgericht (FG) die nachfolgende Klage als unbegründet ab. Nicht nur die Kosten der baulichen Maßnahme im engeren Sinne seien als Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG anzusehen, sondern --parallel zum Herstellungskostenbegriff-- auch die damit in engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden sonstigen Aufwendungen, die durch die Durchführung der Maßnahme veranlasst seien und dieser dienen sollten. Dazu zählten neben Aufwendungen für die Planung der Baumaßnahme auch die Kosten für die Entmietung. Entscheidend sei der Veranlassungszusammenhang der sonstigen Kosten: Soweit diese --wie hier-- aufgewendet worden seien, um eine Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG erst durchzuführen, seien sie den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen.
- 5 Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) geltend macht. Im Hinblick auf den Wortlaut, die Systematik sowie den Sinn und Zweck der Regelung habe das FG § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG fehlerhaft ausgelegt. Zudem erhebt die Klägerin die Verfahrensrüge. Das FG habe insbesondere seine Sachaufklärungspflicht verletzt.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Münster vom 12.11.2021 - 4 K 1941/20 F aufzuheben und den angefochtenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2017 vom 20.03.2020 in Gestalt des Änderungsbescheids und der Einspruchsentscheidung vom 24.06.2020 dahingehend abzuändern, dass die Mieterabfindungen in Höhe von 35.000 € als sofort abziehbare Werbungskosten berücksichtigt werden, hilfsweise, das Urteil des FG Münster vom 12.11.2021 - 4 K 1941/20 F aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Entscheidung an das FG Münster zurückzuverweisen sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Zur Begründung verweist es im Wesentlichen auf die angefochtene Entscheidung. Die Klägerin gehe zu Unrecht davon aus, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Mieterabfindung und der Herstellung eines neuen Gebäudes nur bei Abriss des alten Gebäudes bestehen könne. Die Mieter seien abgefunden worden, damit die Renovierungsarbeiten ohne Rücksichtnahme hätten durchgeführt werden können; auf die theoretische Möglichkeit der Renovierung im vermieteten Zustand komme es nicht an.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Mieterabfindungen zu Unrecht als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG behandelt. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sofort abzugsfähig.
- 10 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch diese veranlasst sind. 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. Maßgeblich ist danach, ob bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist (vgl. Senatsurteil vom 06.12.2021 - IX R 8/21, BFH/NV 2022, 713, Rz 16, m.w.N.).
- 11 2. Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abziehbaren

Werbungskosten gehören gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch AfA für die zur Einkunftserzielung genutzten Gebäude. Bemessungsgrundlage für die AfA sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG). Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (vgl. Senatsurteil vom 13.03.2018 - IX R 41/17, BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533, Rz 12).

- 12** 3. Zu den (fiktiven) Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533, Rz 13).
- 13** a) Unter den Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG fallen bauliche Maßnahmen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen. Nicht zu den Aufwendungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören nach dem Wortlaut des Satzes 2 der Vorschrift ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533, Rz 14).
- 14** b) Im Regelfall kann von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnahe Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Übersteigen die hierfür angefallenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der für den Erwerb des Gebäudes aufgewandten Anschaffungskosten, sind sie insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu behandeln (Senatsurteil in BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533, Rz 15).
- 15** c) Im Rahmen dieser Regelvermutung sind auch die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung verdeckter --im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes jedoch bereits vorhandener-- Mängel den anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zuzuordnen. Gleiches gilt für Kosten zur Beseitigung bei Anschaffung des Gebäudes bereits angelegter, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte; auch solche Aufwendungen sind ihrer Natur nach verdeckte Mängel und mithin in die Betragsgrenze der anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG mit einzubeziehen. Demgegenüber sind Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem oben genannten Sinne "angelegt" war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln eines Dritten am Gebäude verursacht worden ist, nicht den anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zuzuordnen, wenn die Maßnahmen vom Steuerpflichtigen innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung zur Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durchgeführt werden müssen. Die Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gilt für solche Schäden nicht (vgl. Senatsurteil in BFHE 261, 268, BStBl II 2018, 533, Rz 16).
- 16** d) Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist auf bauliche Maßnahmen an Einrichtungen des Gebäudes oder am Gebäude selbst beschränkt. Dazu gehören insbesondere Aufwendungen, die --ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG-- vom Grundsatz her als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären (vgl. Senatsurteil vom 14.06.2016 - IX R 15/15, BFHE 254, 246, BStBl II 2016, 996, Rz 11: Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung; M. Prinz in Bordewin/Brandt, § 6 EStG Rz 1/479). Hingegen reicht das Bestehen eines (mittelbaren oder unmittelbaren) Veranlassungszusammenhangs zwischen den Kosten und den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen allein nicht aus, um die Aufwendungen § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unterwerfen zu können.
- 17** aa) Die Begrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf Aufwendungen für bauliche Maßnahmen ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm ("Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen").

Erforderlich ist demnach, dass es sich um Aufwendungen für die bauliche Maßnahme selbst handelt (vgl. Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 6 Rz 70).

- 18** bb) Ein enges Verständnis des Begriffs der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen liegt auch der zeitlichen Anwendungsbestimmung in § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15.12.2003 (BGBl I 2003, 2645) zugrunde. Sie stellt auf den "Beginn der Baumaßnahmen" (nach dem 31.12.2003) ab. Dies ist bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden (§ 52 Abs. 16 Satz 8 EStG i.d.F. des StÄndG 2003).
- 19** cc) Für dieses enge Begriffsverständnis spricht zudem die Gesetzesbegründung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Danach sollte die Behandlung von "Reparatur- und Modernisierungsaufwendungen" (BTDrucks 15/1562, S. 24), "Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung" bzw. "Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten" (BTDrucks 15/1562, S. 32) geregelt werden. Sonstige Aufwendungen, die allein in einem (mittelbaren oder unmittelbaren) Veranlassungszusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung stehen, sind dort nicht genannt.
- 20** dd) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Die Norm dient der Überwindung der mit den Urteilen vom 12.09.2001 - IX R 39/97 (BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569) und IX R 52/00 (BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574) geänderten Senatsrechtsprechung. Danach waren sog. anschaffungsnahe Aufwendungen nicht (mehr) allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes dienen, stellen die Aufwendungen nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu seiner wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führten. Zugleich sollte die typisierende Regelung in R 157 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 2001 aus Gründen der Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung gesetzlich festgeschrieben werden (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf, BTDrucks 15/1562, S. 32; Senatsurteil in BFHE 254, 246, BStBl II 2016, 996, Rz 16).
- 21** Damit lagen der Nichtanwendungsgesetzgebung sowohl im Hinblick auf die Verwaltungspraxis als auch im Hinblick auf die gegen diese gerichtete Senatsrechtsprechung typische Erhaltungsaufwendungen und damit allein Aufwendungen für bauliche Maßnahmen zugrunde. Die vom Gesetzgeber bezweckte Typisierung soll zudem (allein) bewirken, dass im Rahmen einer dem Erwerb nachfolgenden (einheitlichen) Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes einzelne Arbeiten nicht isoliert betrachtet werden müssen (Senatsurteil in BFHE 254, 246, BStBl II 2016, 996, Rz 16; Schindler in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 6 Rz 70). Hingegen müssen Aufwendungen, die nicht Teil derartiger Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind, ohnehin einer getrennten steuerrechtlichen Würdigung unterzogen werden.
- 22** 4. In Anwendung dieser Grundsätze hat das FG die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen zu Unrecht den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zugeordnet. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben.
- 23** a) Mieterabfindungen stellen keine Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG dar. Sie gehören nicht zu den baulichen Maßnahmen. Wenngleich der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten im Grundsatz weit zu verstehen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 254, 246, BStBl II 2016, 996, Rz 15), sind Maßnahmen zur Aufhebung bestehender Mietverhältnisse nicht Teil der Instandsetzung bzw. Modernisierung der Gebäudesubstanz. Die gegenteilige Auffassung des FG überschreitet die Wortlautgrenze (vgl. Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Kap. 5, Rechtsanwendung im Steuerrecht, Rz 5.58). Die Verwendung der Präposition "für" (Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen) rechtfertigt keine andere Beurteilung.
- 24** b) Vor diesem Hintergrund können sich das FA und das FG auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Klägerin die Mieterabfindungen nach den --für den Bundesfinanzhof (BFH) bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO)-- Feststellungen der Vorinstanz geleistet hat, um die Mieter zur Räumung ihrer Wohnungen zu bewegen und die Renovierungsarbeiten durchführen zu können. Ungeachtet der Tatsache, dass die Renovierungsarbeiten nach den Feststellungen des FG auch ohne die "Entmietung" möglich gewesen wären, reicht --wie dargelegt-- weder das Bestehen eines (mittelbaren oder unmittelbaren) Veranlassungszusammenhangs zwischen den Aufwendungen und den nach Anschaffung durchgeführten Maßnahmen zur Instandsetzung oder Modernisierung noch das Bestehen eines "wirtschaftlichen Zusammenhangs" im weitesten Sinne allein dazu aus, um die Aufwendungen unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG subsumieren zu können.

- 25** c) Die von der Vorinstanz angeführte Parallele zu den (originären) Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB rechtfertigt keine andere Beurteilung.
- 26** aa) Zwar rechnen Aufwendungen für den Abriss eines vorhandenen Gebäudes auf einem zum Zwecke der Neubebauung erworbenen Grundstück zu den Herstellungskosten des Neubaus, wenn das neue Gebäude an der Stelle des abgerissenen Gebäudes errichtet und damit der Abriss des alten Gebäudes Voraussetzung für die Errichtung des neuen Wirtschaftsguts ist. Dementsprechend gehören auch die Aufwendungen für die Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts im Jahr der Fertigstellung zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes, wenn sie im erforderlichen Veranlassungszusammenhang mit dem Abbruch eines Altgebäudes und der Errichtung des neuen Gebäudes geleistet werden (vgl. BFH-Urteil vom 01.10.1975 - I R 243/73, BFHE 117, 153, BStBl II 1976, 184). Ebenso sind Abfindungen an Mieter Herstellungskosten, wenn sie dazu dienen, die bis dahin vermieteten Gebäude abbrechen und ohne entgegenstehende Rechte Dritter ein neues Gebäude errichten zu können (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.1983 - I R 29/79, BFHE 138, 63, BStBl II 1983, 451).
- 27** bb) Allerdings ist der Begriff der originären Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB weit zu verstehen. Es reicht insoweit aus, wenn die Aufwendungen mit dem Ziel der Herstellung getätigt werden (Drüen in Großkomm HGB, 6. Aufl., § 255 Rz 18; Krumm in Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, Bilanzrecht, 3. Aufl., § 255 HGB Rz 58). Hingegen setzt die Annahme fiktiver Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG --tatbestandlich enger-- voraus, dass die Aufwendungen "für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen" anfallen.
- 28** d) Schließlich stützen auch die teleologischen Erwägungen des FG sein Urteil nicht. Zwar beruht das Institut der anschaffungsnahen Herstellungskosten auf der Annahme, der Kaufpreis sei gerade im Hinblick auf die notwendigen Erhaltungsaufwendungen niedriger kalkuliert worden, so dass die Nachholung unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten Teil des Kaufpreises sei (Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 2). Diese Erwägung gilt aber nur für Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen (Baumaßnahmen), nicht jedoch für Mieterabfindungen. Sie spiegeln sich nicht typischerweise in einer dauerhaften Erhöhung des Gebäudewerts wider, so dass der Käufer regelmäßig auch keine Veranlassung haben wird, sie dem Verkäufer über einen höheren Kaufpreis zu entgelten.
- 29** 5. Die Sache ist spruchreif. Der BFH entscheidet auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage ist begründet. Die Mieterabfindungen sind im Streitjahr in voller Höhe bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abziehbar.
- 30** 6. Da die Revision bereits aus sachlichen Gründen Erfolg hat, kommt es auf die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr an.
- 31** 7. Die Übertragung der Berechnung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen auf das FA beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.
- 32** 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Antrag, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig, da die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren gehört. Zuständig ist insoweit das FG als das Gericht des ersten Rechtszugs (vgl. z.B. Senatsurteil vom 29.05.2018 - IX R 8/17, BFH/NV 2019, 386, Rz 16).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de