

# DNotI

Deutsches Notarinstitut

**Dokumentnummer:** 9r57\_01  
**letzte Aktualisierung:** 30.08.2004

**BFH**, 18.05.2004 - IX R 57/01

EStG § 9 Abs. 1 Satz 1, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1; HGB § 255 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 2 Satz 1

## **Kosten für Zwangsräumung des Baugrundstückes als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grundstück und Gebäude**

Wird ein unbebautes, besetztes Grundstück zwangsweise geräumt, um es anschließend teilweise bebauen und teilweise als Freifläche vermieten zu können, sind die Aufwendungen für die Zwangsräumung, soweit sie die zu bebauende Fläche betreffen, Herstellungskosten der später errichteten Gebäude, und soweit sie die Freifläche betreffen, Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

BUNDESFINANZHOF

Kosten für Zwangsräumung des Baugrundstückes als Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grundstück und Gebäude

Wird ein unbebautes, besetztes Grundstück zwangsweise geräumt, um es anschließend teilweise bebauen und teilweise als Freifläche vermieten zu können, sind die Aufwendungen für die Zwangsräumung, soweit sie die zu bebauende Fläche betreffen, Herstellungskosten der später errichteten Gebäude, und soweit sie die Freifläche betreffen, Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

EStG § 9 Abs. 1 Satz 1, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1  
HGB § 255 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 2 Satz 1

Urteil vom 18. Mai 2004 IX R 57/01

Vorinstanz: FG Köln vom 20. September 2001 10 K 5793/96  
(EFG 2002, 8)

## Gründe

### I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erwarb im Jahr 1991 von der Stadt X zwei Teilflächen eines unbebauten Grundstücks. Nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) plante er zunächst, das Grundstück zu bebauen und an ein fremdes Autohaus zu vermieten.

Dem Kläger war bei Erwerb bekannt, dass ein Teil beider Teilflächen seit 1989 durch Dritte widerrechtlich mit Wohn- und Bauwagen besetzt war. Das Landgericht (LG) X hatte die Besetzer dazu verurteilt, die Grundstücke zu räumen und an die Stadt herauszugeben. Für die zwangsweise Räumung des Grundstücks wandte der Kläger im Streitjahr (1994) 176 006 DM auf.

Den vorderen Teil des Grundstücks ließ der Kläger in der Folgezeit bebauen. Er vermietete die Gebäude ab Fertigstellung im Jahr 1996 an eine von ihm beherrschte GmbH, die ein Autohaus betreibt. Den hinteren Teil ließ er unbebaut und vermietete ihn als Freifläche ebenfalls an eine von ihm beherrschte GmbH.

Die vom Kläger in seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Räumungskosten beurteilte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter Hinweis auf § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) als Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Im Übrigen seien die Räumungskosten auch dann nicht im Streitjahr abziehbar, wenn sie Herstellungskosten der in den Folgejahren errichteten Gebäude seien; sie würden sich dann

nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) in den Folgejahren auswirken.

Das FG gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2002, 8): Der vordere Teil des Grundstücks sei insgesamt bebaut worden, teilweise mit Gebäuden, teilweise mit einer aufwändigen Bepflasterung. Dies hätte nicht geschehen können, solange dort Bauwagen standen. Auch der hintere Grundstücksteil hätte ohne vorherige Räumung nicht im Zusammenhang mit dem vorderen Grundstücksteil für gewerbliche Zwecke vermietet werden können. Die Räumungskosten seien im Anschluss an den Erwerbsvorgang geleistet worden, beträfen aber nicht mehr den Erwerbsvorgang selbst. Sie seien daher weder als Herstellungskosten der auf dem vorderen Grundstücksteil errichteten Wirtschaftsgüter (Gebäude und Bepflasterung) noch als Anschaffungskosten des hinteren, als Freifläche vermieteten Grundstücksteils, sondern als sofort abziehbare Aufwendungen zu beurteilen. Sie seien eher mit Abstandszahlungen vergleichbar als mit Abbruchkosten.

Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des § 255 Abs. 1 HGB. Die Grundstücke seien bei Erwerb nicht in betriebsbereitem Zustand gewesen.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger hat keinen Antrag gestellt. Er verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.

Er habe aufgrund des Räumungsurteils des LG bei Erwerb davon ausgehen dürfen, die Grundstücke seien betriebsbereit.

II.

Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die vom Kläger zur Zwangsräumung des Grundstücks getätigten Aufwendungen sind aus Gründen, die das FG bei seiner Urteilsfindung teilweise noch nicht berücksichtigen konnte, nicht als sofort abzugsfähige Werbungskosten anzusehen.

1. Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) sind alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen veranlasst sind. Sie 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, unter C. III. 2. a; BFH-Urteil vom 4. November 2003 IX R 55/02, BFH/NV 2004, 484). Auch Kosten für die Räumung eines Grundstücks können Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein (BFH-Urteile vom 25. Juli 1972 VIII R 56/68, BFHE 106, 532, BStBl II 1972, 880; vom 23. Februar 1988 IX R 151/86, BFH/NV 1989, 485).

Solche 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). 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 HGB (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, zu C. III. 1. c dd; BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569).

2. Soweit die Räumungskosten angefallen sind, um auf dem Grundstück Gebäude nebst Außenanlagen zu errichten, handelt es sich um Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 HGB). Anschaffungskosten des Grund und Bodens scheiden insoweit aus, weil die Aufwendungen wirtschaftlich enger mit dem beabsichtigten Neubau zusammenhängen (vgl. BFH-Beschluss vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620, unter D. II. 2. a bb; BFH-Urteil vom 27. Januar 1994 IV R 104/92, BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512, unter 2.; a.A. Schmidt/Glanegger, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 6 Rz. 140 "Räumungskosten").

a) Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands (Wirtschaftsguts), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Zu den Herstellungskosten gehören nicht nur die unmittelbar der Herstellung dienenden Aufwendungen, sondern auch solche, die zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes anfallen (BFH-Urteile vom 6. Mai 2003 IX R 51/00, BFHE 202, 305, BStBl II 2003, 710, unter II. 2. a; vom 17. Oktober 2001 I R 32/00, BFHE 197, 58, BStBl II 2002, 349, unter II. 2. b). Ob die Aufwendungen werterhöhend wirken, ist für deren Beurteilung

als Herstellungskosten ohne Bedeutung (BFH-Beschluss in BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C. III. 1. b und c).

Kosten für das Freimachen des Baugeländes sind danach Herstellungskosten i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 Alternative 1 HGB (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620, unter D. II. 2. a bb; BFH-Urteile vom 26. August 1994 III R 76/92, BFHE 176, 89, BStBl II 1995, 71, unter 2.; in BFHE 174, 136, BStBl II 1994, 512; vom 16. April 2002 IX R 50/00, BFHE 199, 120, BStBl II 2002, 805).

b) Nach diesen Maßstäben hat das FG die Räumungskosten des Klägers zu Unrecht als sofort abzugsfähige Werbungskosten angesehen.

aa) Die Räumungskosten, die angefallen sind, um die geplanten Baumaßnahmen auf dem Grundstück zu ermöglichen, stellen Herstellungskosten der später errichteten Gebäude und Außenanlagen dar. Sie sind zwangsläufig im Zusammenhang mit der beabsichtigten Herstellung entstanden. Der vordere Teil des Grundstücks ist bebaut und gepflastert worden. Dies konnte nicht geschehen, solange dort Bauwagen standen.

bb) Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht aus dem vom FG gezogenen Vergleich zu Abstandszahlungen an weichende Mieter (vgl. dazu u.a. BFH-Urteile vom 24. Oktober 1979 VIII R 92/77, BFHE 129, 254, BStBl II 1980, 187; vom 17. Januar 1978 VIII R 97/75, BFHE 124, 445, BStBl II 1978, 337). Der BFH hat nämlich Abstandszahlungen an Nutzungsberechtigte, die im Anschluss an einen Grundstückserwerb geleistet werden, um ein neues Gebäude errichten zu können, als Herstellungskosten des neuen Gebäudes beurteilt (u.a. BFH-Beschluss in BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620, unter D. II. 2. a; BFH-Urteile vom

9. Februar 1983 I R 29/79, BFHE 138, 63, BStBl II 1983, 451, unter 3. a; vom 1. Oktober 1975 I R 243/73, BFHE 117, 153, BStBl II 1976, 184; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 6 Rdnr. B 600 "Abstandszahlungen").

3. Soweit der Kläger die Räumungskosten aufgewendet hat, um den unbebauten Teil des Grundstücks als Freifläche vermieten zu können, handelt es sich um Anschaffungskosten des Grund und Bodens (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB), da die Räumung vor der erstmaligen Vermietung durch den Kläger erfolgt ist.

a) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut) zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB).

aa) Mit dem Tatbestandsmerkmal der Betriebsbereitschaft wird klargestellt, dass --entgegen der Auffassung des FG-- der Anschaffungsvorgang nicht schon mit dem Erwerb des Wirtschaftsguts, sondern erst dann beendet ist, wenn das Wirtschaftsgut betriebsbereit ist (BTDrucks 10/317, S. 88). Ein Wirtschaftsgut (hier: der Grund und Boden) ist in diesem Sinne betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann (vgl. u.a. BFH-Urteile in BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569; vom 22. Januar 2003 X R 9/99, BFHE 201, 256, BStBl II 2003, 596, jeweils unter II. 2. b). Der Erwerber bestimmt den Zweck des Wirtschaftsguts, d.h. in welcher Weise es genutzt werden soll; Zweck bedeutet nicht nur, dass das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften im Rahmen einer bestimmten Einkunftsart genutzt werden soll, mithin betriebsbereit wäre, wenn es dafür über-

haupt einsetzbar ist; Zweck bedeutet vielmehr die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart nutzen will (BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, unter II. 2. b aa). Nutzt er das Wirtschaftsgut tatsächlich bereits ab dem Zeitpunkt des Erwerbs, erwirbt er z.B. ein vermietetes Gebäude und erzielt daraus Mieterträge, dann hat er eine Zweckbestimmung getroffen; das genutzte Wirtschaftsgut befindet sich bereits in einem betriebsbereiten Zustand und kann insoweit nicht mehr in diesen Zustand versetzt werden (vgl. BFH-Urteile in BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569; in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574).

bb) Zu den Anschaffungskosten zählen danach die Aufwendungen, die erforderlich sind, um das erworbene Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß nutzen zu können (BFH-Urteile vom 25. Februar 2003 IX R 31/02, BFH/NV 2003, 775; vom 22. Januar 2003 X R 29/98, BFH/NV 2003, 755, jeweils unter II. 2. a), z.B. Kosten zur Herstellung eines vermietbaren Zustands (BFH-Urteil vom 20. August 2002 IX R 70/00, BFHE 200, 227, BStBl II 2003, 585, unter II. 2. a aa), der Umgestaltung (BFH-Urteil vom 20. August 2002 IX R 68/00, BFH/NV 2003, 595, unter II. 1. a cc; vom 14. November 1985 IV R 170/83, BFHE 145, 67, BStBl II 1986, 60, unter 1.; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Rn. 14), oder der Baureifmachung (BFH-Urteil vom 16. Juli 1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, unter 2., m.w.N.).

b) Gemessen daran sind die Räumungskosten, die auf den unbebauten Grundstücksteil entfallen, Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

Das Grundstück war --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht schon beim Erwerb betriebsbereit, weil er das Grundstück an die Besetzer hätte (zwischen-)vermieten können, wenn diese zur Zahlung eines angemessenen Mietzinses bereit gewesen wären. Der Kläger hat das Grundstück während der Zeit der Besetzung nicht tatsächlich zur Erzielung von Einkünften genutzt (vgl. zur Weiternutzung durch den Voreigentümer BFH-Urteil vom 20. August 2002 IX R 10/02, BFH/NV 2003, 35, unter II. 2.). Die Freifläche wurde vielmehr erst durch die Zwangsräumung betriebsbereit i.S. des § 255 Abs. 1 HGB gemacht. Das FG hat dazu nach § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend festgestellt, der hintere Grundstücksteil habe ohne vorherige Räumung nicht im Zusammenhang mit dem vorderen Grundstücksteil für gewerbliche Zwecke genutzt und zu diesem Zweck als Freifläche vermietet werden können.

4. Der Kläger kann dem nicht entgegenhalten, er sei bei Erwerb davon ausgegangen, das Grundstück werde freiwillig geräumt. Entscheidend ist, dass das Grundstück tatsächlich bei Erwerb nicht nutzbar war und deshalb die Aufwendungen für die Zwangsräumung notwendig wurden. Ob es sich insoweit um einen offenen oder verdeckten Mangel des Grundstücks gehandelt hat, spielt für die rechtliche Einordnung der streitigen Aufwendungen unter der Geltung des § 255 HGB keine Rolle mehr (vgl. BFH-Urteile in BFHE 201, 256, BStBl II 2003, 596, unter II. 2. d; vom 22. Januar 2003 X R 36/01, BFH/NV 2003, 765, unter II. 2. c).

5. Da die Vorentscheidung den vorgenannten Grundsätzen nicht entspricht, ist sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Bei den geltend gemachten Räumungskosten handelt es sich entweder um Herstellungskosten der später hergestellten Wirtschaftsgüter oder um Anschaffungskosten des Grund und

Bodens; sie sind daher jedenfalls nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sofort abziehbar.

Zwar kann nicht beurteilt werden, inwieweit die Räumung des Grundstücks für seine spätere Bebauung erforderlich war und deshalb die Räumungskosten in die Bemessungsgrundlage der AfA (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG) ganz oder teilweise einzubeziehen sind. Jedoch ist eine Berücksichtigung der Räumungskosten im Wege der AfA im Streitjahr ohnehin nicht möglich, weil der Kläger noch nicht zur Vornahme von AfA berechtigt ist: Die nach Räumung neu hergestellten Gebäude und Außenanlagen wurden nach den tatsächlichen Feststellungen des FG erst im Jahr 1996 fertig gestellt. Vor Fertigstellung ist ein Wirtschaftsgut aber noch nicht hergestellt (§ 9a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV--), beginnt nicht der Zeitraum der Nutzungsdauer (§ 11c Abs. 1 Nr. 2 EStDV) und fehlt es an einem bestehenden, abnutzbaren Wirtschaftsgut (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 1994 IX R 23/92, BFHE 176, 327, BStBl II 1995, 306, unter III. 2. c aa, m.w.N.).