
Datum: 19.01.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3821/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0119.10K3821.03.00

Tenor:

Der Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1990 vom 27. Juli 2001 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23. September 1994 dahin geändert, dass der sich auf den 31. Dezember 1990 ergebende verbleibende Verlustabzug wie folgt erhöht wird:

a) AfA für die Gaststätteneinrichtung in Höhe von jährlich 5.330 DM für die

Jahre 1985 bis 1990

b) Berücksichtigung der inzwischen unstreitig anzuerkennenden Differenz zur

degressiven AfA auf das Objekt H-Straße in Höhe von 19.528 DM

c) Berücksichtigung von sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand in Höhe von

25.000 DM und zusätzlich der jährlichen AfA von 2,5% für das Gebäude

seit 1983 nach Maßgabe der sich aus den Entscheidungsgründen ergeben

AfA-Bemessungsgrundlage

d) Zinsaufwendungen i. H. von 13.470 DM (1987) und 17.873 DM (1988)

e) Abbuchungen auf dem Abwicklungskonto in Höhe von 12.232 DM

und zwar in der Weise, dass die Position a) und b) bei den Vermietungseinkünften berücksichtigt werden und die Positionen c) bis e) zu 75,22% bei den Vermietungseinkünften und zu 24,78% bei den gewerblichen Einkünften der Klägerin, soweit sie in der bisherigen Verlustfeststellung noch nicht berücksichtigt sind.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung des sich danach ergebenden auf den 31. Dezember 1990 festzustellenden Verlustabzugs wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu 40% und die Klägerin zu 60% zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin aus dem Objekt R-Straße 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 Erdgeschosses des Gebäudes befand sich ein Ladenlokal, die beiden oberen Geschosse waren als Wohnraum genutzt worden. Entsprechend einer ihr erteilten 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 o.g. Grundstück angrenzende unbebaute Eckgrundstück P-Straße erworben. Im Juli 1985 beantragte sie die Genehmigung für den Bau eines Hotel 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.

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 die Klägerin 1986 in Zahlungsschwierigkeiten. Zur Vermeidung der angedrohten Zwangsversteigerung übertrug die Klägerin beide Grundstücke noch im Jahr 1986 notariell im Rahmen eines Treuhandverhältnisses auf Herrn K1 (K jun.), der zu dieser Zeit einen mehrjährigen USA-Aufenthalt geplant hatte und dem die Nennung seines Namens im Zusammenhang mit einem Zwangsversteigerungsverfahren deshalb gleichgültig war. K jun. ist der Sohn von Herrn K2 (K sen.), der im Raum C mehrere Gaststätten betrieb (Protokoll der erstinstanzlichen mündlichen Verhandlung). 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. Ebenfalls im Jahr 1988 erwarb die Klägerin außerdem für gewerbliche Zwecke eine Wohnung in Teileigentum in dem Objekt H-Straße, für die sie eine degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 5 EStG begehrte.

6

Der Beklagte setzte 1990 gegen K jun. Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.000 DM fest, die auch gezahlt wurden; ein Abfluss dieses Betrags aus dem Vermögen der Klägerin kann allerdings nicht festgestellt werden.

7

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 stark 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 Geschäftshaus mit Wohn-, Büro- und zwei Gaststätteneinheiten; mit Antrag vom 27. Dezember 1994 erweiterte sie diese Planung nochmals. Im Jahr 2000 begann die Klägerin mit der Ausschachtung des unbebauten Grundstücks.

8

Nach Vorlage der Einkommensteuererklärung für 1990 im Rechtsbehelfsverfahren und Erledigung eines Klageverfahrens wegen Umsatzsteuer für das Objekt R-Straße wurde der verbleibende Verlustabzug gemäß § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG auf den 31. Dezember 1990 mit dem vorliegend streitgegenständlichen Änderungsbescheid vom 27. Juli 2001 auf 90.459 DM festgestellt. Anerkannt wurden dabei die Aufwendungen und die anteilige AfA für das von der Klägerin als Büro genutzte 1. Obergeschoss des Gebäudes; die entsprechenden Aufwendungen für das Erdgeschoss und das 2. Obergeschoss wurden für die Zeiträume nach 1986 jedoch abgelehnt. Auch die ab dem Anschaffungsjahr 1998 begehrte degressive AfA für die Teileigentumswohnung in der H-Straße wurde zunächst nicht gewährt.

9

Diesbezüglich verständigten sich die Beteiligten jedoch in einem Erörterungstermin vom 15. November 2001 nach Vorlage der erforderlichen Unterlagen und Nachweise dahin, dass der bislang festgestellte Verlust um den Differenzbetrag zwischen der bisher berücksichtigten linearen und der begehrten degressiven AfA (19.528 DM) zu erhöhen ist, sodass sich ein verbleibender Verlustabzug von 109.958 DM ergäbe. Die vom Beklagten insoweit durchgeführte Berechnung lt. Schreiben vom 19. März 2002 (GA Bl. 542 ff.) ist unstreitig.

Streitig blieb die Höhe des festzustellenden Verlusts hinsichtlich des Objekts R-Straße. 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 Erdgeschoss sowie 2. OG ab Jahresbeginn 2002 der geplanten Nutzung zuführen zu wollen. Weiter gab die Klägerin an, aufgrund ihrer zurückliegenden Erfahrungen mit den Banken und dem Finanzamt ihr Vorhaben nur sukzessive durch den Einsatz von Eigenkapital verwirklichen zu wollen. Aufgrund der 1989 aufgenommenen Tätigkeit als Gebietsrepräsentantin für Fertighäuser erziele die Klägerin 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. Der Auftrag für den Hochbau sei deshalb 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. Auch zu dem noch für das Jahr 2001 avisierten Abschluss eines Pachtvertrags über den Gaststättenbereich mit K sen. sei es nicht gekommen, weil mit baubedingten Behinderungen zu rechnen und noch unklar sei, in welcher Form der noch zu errichtende Neubau in den Gaststättenbereich einbezogen werde könne. Nach wie vor bestehe die Bereitschaft des K sen., den Gaststättenbereich insgesamt anzupassen, wenn auch die Neubauerstellung abgeschlossen sei. 11

Der 15. Senat des FG Köln hat die Klage mit Urteil vom 13. Dezember 2001 in der Sache 15 K 6179/94 wegen fehlender Einkunftserzielungsabsicht als unbegründet abgewiesen, soweit es um die 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. Denn sie habe nicht einmal die Kosten für den Hochbau beziffern können, obwohl das Objekt bereits ausgeschrieben gewesen sein. 12

Die Revision der Klägerin hatte Erfolg. Mit Urteil vom 14. Mai 2003 XI R 8/02 (BFH/NV 2003, 1315) hob der BFH das finanzgerichtliche Urteil auf und verwies den Rechtsstreit an das FG Köln zurück. 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 13

der Aufgabe der ursprünglich unstreitig vorhandenen Vermietungsabsicht ab 1985, insbesondere vor dem Hintergrund, dass die fertiggestellten Gaststättenräume noch von der Klägerin eingerichtet worden seien. Der BFH hat das angefochtene Urteil deshalb aufgehoben und die Sache an das FG Köln zurückverwiesen, zur Nachholung von Feststellungen dahin, ob und ggf. wann die Klägerin die Absicht, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Erdgeschosses und der Pächterwohnung (2. Obergeschoss) zu erzielen, nach 1986 aufgegeben hat.

Die Klägerin, die im zweitinstanzlichen Verfahren mit Schriftsatz vom 19. April 2004 (GA Bl. 521 ff.) noch umfangreiche Unterlagen vorgelegt hat, macht geltend, es gebe keinen Grund, die Aufwendungen betreffend das unstreitig von ihr gewerblich genutzte 1. Obergeschoss nicht anzuerkennen (die Nutzungsaufteilung des Gebäudes zu 24,78% gewerblich und zu 75,22% zum Vermietungsbereich ist nach der Erörterung der Sache am 13. Dezember 2006 unstreitig). Bezüglich des Restgebäudes (Erdgeschoss und Verpächterwohnung) habe sie ihre ursprüngliche Vermietungsabsicht zu keinem Zeitpunkt aufgegeben, sodass auch die Voraussetzungen für die vom Beklagten begehrte Kompensation (§ 177 Abs. 2 AO 1977) mit der inzwischen unstreitig zu berücksichtigenden degressiven AfA gemäß § 7 Abs. 5 EStG betreffend das Objekt H-Straße nicht vorlägen. Es gebe keinen Erfahrungssatz, dass das Brachliegenlassen eines Grundstücks gegen eine Vermietungsabsicht spreche. So habe die Klägerin folgende Anträge an die Bauaufsichtsbehörde gerichtet (GA Bl. 524):

Altbau: 15

- Antrag auf Nutzungsänderung (Büro, Gaststätte) 26.11.1983 16

- Baugenehmigung/Nutzungsänderung 20.01.1984 17

- Nachtrag wegen Erweiterung im Kellergeschoss 17.04.1984 18

- Eingangs-Änderung Gaststätte (Nutzungsänderung) 29.10.1985 19

Hotel mit Ladenlokal: 20

- Bauantrag 23.07.1985 21

- Baugenehmigung 12.01.1987 22

- Verlängerung der 01/1987 erteilten Baugenehmigung 19.12.1988 23

- Anzeige des Baubeginns (Aushub-Arbeiten) 05.01.1990 24

Die Vermietungsabsicht werde auch durch den von der Klägerin betriebenen Innenausbau des Objekts gestützt; denn wer verkaufen wolle, überlasse die Innengestaltung im Hinblick auf den jeweils individuellen Geschmack dem Erwerber. Bereits im Jahre 1990 habe sie mit einem Bierverlag Verhandlungen über die Gewährung eines Darlehens zum Rückerwerb des Grundstücks gegen eine u. a. langjährige Warenbezugsverpflichtung aufgenommen. Von einer Verpachtung der Gaststätte sei vor allem auch im Hinblick auf die im Januar 1987 erteilte Genehmigung betreffend die Errichtung des Hotel abgesehen worden, weil die damit verbundenen Arbeiten die Gaststätte im Bereich der geplanten Verbindung nicht nur unmittelbar betroffen hätten, sondern es darüber hinaus zu einer Behinderung des Gaststättenbetriebs durch Lärm und Schmutz und durch die Baumaßnahmen im Eingangsbereich gekommen wäre. So sei im Februar 1987 eine Zwischenwand im Flur des Altbaus entfernt worden, im November 1987 ein Erker an der Rückseite im 1. OG teilweise 25

abgerissen und der Hauseingang des Altbaus entsprechend der Genehmigung neugestaltet worden, im Oktober 1988 die Decke des Erdgeschosses zum 1. OG teilweise geschlossen worden, um eine Begehung des 1. und 2. OG von hinten zu ermöglichen, im Februar 1989 die Rückseite des Hauses im Bereich des Kellergeschosses freigelegt worden zum Zwecke der Sanierung und Erstellung einer tragenden Wand des Neubaus, im Mai und Oktober 1989 Kalksandstein-Wände zur weiterführenden Eckbebauung und zur Unterstützung zukünftiger Lasten des neuen Gebäudes errichtet worden, im Mai 1990 die Treppe des früheren Treppenhauses zum 1. OG abgerissen worden, in der Zeit von Oktober 1990 bis März 1991 die Kellertreppe im Bereich des alten Treppenhauses abgerissen und der Kellerzugang geschlossen worden, in der Zeit von Mai 1991 bis Januar 1992 die Grundmauern des Altbaus trockengelegt und saniert worden, im März 1992 die Verlängerung des Kanalanschlusses für den Anschluss des neuen Gebäudes errichtet worden, da die Entwässerung des neuen Gebäudes über den Anschluss des Objekts R-Straße zu führen hatte (GA Bl. 535).

Hinsichtlich der Höhe der AfA streiten die Beteiligten seit dem Erörterungstermin vom 13. Dezember 2006 jedenfalls nicht mehr um die Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten im Jahr 1983, die nunmehr unstreitig mit 248.083 DM zu berücksichtigen sind. Die ursprünglich begehrten weiteren Erhöhungen um Ablösezahlungen ... in Höhe von 112.375 DM und übernommene Schulden von 142.775,95 DM werden nach der Verständigung im Erörterungstermin vom 13. Dezember 2006 nicht weiter verfolgt. Nach der weiteren Verständigung in der mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2007 wird auch die Reduzierung des Grundstücksanteils von 162.680 DM (lt. Schreiben vom 9. März 1995 im Verfahren 15 K 6179/94) auf 115.400 DM und die damit einhergehende Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage nicht weiter verfolgt.

26

Mit einem am 17. Januar 2007 beim FG eingegangenen Schriftsatz trug die Klägerin betreffend die nach ihrer Ansicht noch als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand zu berücksichtigenden Aufwendungen von nunmehr 243.756 DM, die sich nicht unmittelbar auf Gaststätte und Büro bezogen hätten (GA Bl. 625), ergänzend vor, das im Jahre 1906 errichtete Gebäude habe bei Erwerb im Jahr 1983 einen erheblichen Renovierungsstau aufgewiesen. Zuvor sei als einzige Modernisierungsmaßnahme im Jahr 1929 die Beleuchtung des Hauses von Gas auf Elektrizität umgestellt worden. Deshalb hätten in den Jahren 1983 bis 1986 folgende Instandsetzungsarbeiten durchgeführt werden müssen, die dem Gebäude insgesamt zugute gekommen seien und die nach der geänderten Rechtsprechung des BFH nicht allein aufgrund der Nähe zum Anschaffungszeitpunkt in Herstellungskosten umqualifiziert werden könnten: - Im Keller seien mangels ausreichender Fundamente im Laufe der Jahre die Wände feucht und teilweise brüchig geworden. Deshalb habe der Putz und das Mauerwerk stellenweise ausgebessert werden müssen. Danach seien die Kellerwände gefestigt und isoliert worden. - Die gesamte über den Fenstern mit einem Stuckputz versehene Fassade sei eingerüstet, restauriert und gestrichen worden. Außerdem hätten die Wände des Gebäudes isoliert werden müssen. Um die Stuckfassade nicht opfern zu müssen, sei eine Außenisolierung nicht in Betracht gekommen. Deshalb seien die Innenwände mit Rigipsplatten verkleidet werden müssen. - Sämtliche Fenster des Hauses seien erneuert worden. Insoweit liege ebenfalls Erhaltungsaufwand vor, weil die gleichen Fenster auch ohne geänderte Nutzungsbestimmung hätten eingebaut werden müssen. Lediglich im Erdgeschosses seien die Fenster auf die Nutzung als Gaststätte zugeschnitten gewesen. - Das Dach habe ebenfalls komplett saniert und neu eingedeckt werden müssen. - Im Treppenhaus des 1. OG sei eine später verkleidete Therme in das bestehende Leitungsnetz integriert worden, die auch die Wasserversorgung übernommen habe. - Jede Einheit habe bereits bei Erwerb des Objekts über einen eigenen Gasanschluss verfügt. Das Gasleitungssystem habe jedoch instandgesetzt werden müssen.

27

Auch wenn die Klägerin die Betriebsbereitschaft des Gebäudes im Hinblick auf die geplante Nutzung des Erdgeschosses und des 1. OG erst habe herstellen müssen, könne dies nicht bedeuten, dass die Kosten für die damit in zeitlichem oder räumlichem Zusammenhang angefallenen Instandsetzungsmaßnahmen, die das Gesamtgebäude getroffen hätten, zu Herstellungskosten unqualifiziert werden müssten. Denn diese Aufwendungen wären genauso erforderlich gewesen, wenn das Erdgeschoss unverändert als Ladenlokal und das 1. Obergeschoss als Wohnung hätte genutzt werden sollen. Hinsichtlich der übrigen in der Spalte "Erhaltungsaufwand" aufgeführten Beträge handle es sich überwiegend um Materialkosten, für die Rechnungen noch nicht beigelegt seien, aber noch vorgelegt werden könnten. Diesbezüglich hält es die Klägerin für angemessen, den Anteil der sofort abzugsfähigen Aufwendungen aus diesen Rechnungen mit einer Quote von 50% zu schätzen.	28
Auf die sich nach der Berücksichtigung Erhaltungsaufwands (schriftsätzlich mit 243.756 DM beziffert) ergebende AfA-Bemessungsgrundlage, die allerdings weder vom Bevollmächtigten noch von der Klägerin selbst konkret beziffert/berechnet ist, begehrt die Klägerin außerdem den Abzug einer jährlichen AfA von 2,5% für das Gebäude seit 1983 (Gebäudeerrichtung vor 1925). Der im erstinstanzlichen Verfahren ursprünglich begehrte AfA-Satz von 4% wird ebenfalls nicht weiter verfolgt.	29
Da die Thekeneinrichtung der Gaststätte seit 1985 fertiggestellt sei, sei eine Abschreibung auf zehn Jahre seit 1985 mit jährlich 5.330 DM vorzunehmen. Die Höhe AfA für den Fall der Bejahung der Einkunftserzielungsabsicht ist nach dem Ergebnis des Erörterungstermins vom 13. Dezember 2006 zwischen den Beteiligten ebenso unstreitig wie die dann notwendige Berücksichtigung der Zinsaufwendungen von 13.470 DM (1987) und 17.873 DM (1988) und der Abbuchungen auf dem Abwicklungskonto in Höhe von 12.232 DM.	30
Die schriftsätzlich begehrte Berücksichtigung der gegen K jun. festgesetzten Grunderwerbsteuer von 7.000 DM als Werbungskosten, die die Klägerin wirtschaftlich getragen haben soll, wurde in der mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2007 fallen gelassen.	31
Die Klägerin beantragt, den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31. Dezember 1990 vom 27. Juli 2001 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23. September 1994 dahin zu ändern, dass der sich auf den 31. Dezember 1990 ergebende verbleibende Verlustabzug wie folgt erhöht wird (GA III, Bl. 521): a) AfA für die Gaststätteneinrichtung in Höhe von jährlich 5.330 DM für die Jahre 1985 bis 1990 b) Berücksichtigung der inzwischen unstreitig anzuerkennenden degressiven AfA auf das Objekt H-Straße in Höhe von 19.528 DM c) Berücksichtigung des mit Schreiben vom 17. Januar 2001 zunächst auf 243.756 DM bezifferten sofort abziehbaren Erhaltungsaufwands in Höhe der Summe der Nettobeträge aus den mit diesem Schreiben vorgelegten Einzelrechnungen zuzüglich 50% der Nettobeträge aus den verbleibenden bisher noch nicht vorgelegten Rechnungen d) Berücksichtigung einer jährlichen AfA von 2,5% für das Gebäude seit 1983 auf die sich nach Berücksichtigung des Erhaltungsaufwands ergebende AfA-Bemessungsgrundlage, die der Beklagte in seiner Berechnung - ohne Berücksichtigung von sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen - mit 451.804 DM beziffert hatte e) Berücksichtigung des Zinsaufwands von 13.470 DM (1987) und 17.873 DM (1988) f) Berücksichtigung der Abbuchungen auf dem Abwicklungskonto in Höhe von 12.232 DM gemäß Schreiben der Bank vom 25. November 1988 (GA I, Bl. 403) und zwar in der Weise, dass die Position a) und b) bei den Vermietungseinkünften berücksichtigt werden und die Positionen c) bis f) zu 75,22% bei den Vermietungseinkünften und zu 24,78% bei den	32

gewerblichen Einkünften der Klägerin, hilfsweise die Zulassung der Revision.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise - bei Bejahung der Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin in den Jahren bis einschließlich 1990 - den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31. Dezember 1990 vom 27. Juli 2001 - unter Abweisung der Klage im Übrigen - dahin zu ändern, dass der sich auf den 31. Dezember 1990 ergebende verbleibende Verlustabzug von 109.958 DM wie folgt erhöht wird: a) Berücksichtigung der inzwischen unstreitig anzuerkennenden degressiven AfA auf das Objekt H-Straße in Höhe von 19.528 DM b) Berücksichtigung des Zinsaufwands von 13.470 DM (1987) und 17.873 DM (1988) c) Berücksichtigung der Abbuchungen auf dem Abwicklungskonto in Höhe von 12.232 DM gemäß Schreiben der Bank vom 25. November 1988 (GA I, Bl. 403) und zwar in der Weise, dass die Position a) bei den Vermietungseinkünften berücksichtigt wird und die Positionen b) und c) zu 75,22% bei den Vermietungseinkünften und zu 24,78% bei den gewerblichen Einkünften der Klägerin, äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision.

33

Der Beklagte, der keine Zweifel an der Durchführung der für die Jahre 1983 bis 1986 vorgetragenen Instandsetzungsarbeiten geäußert hat, ist der Ansicht, dass der Klägerin zwar entsprechend den Ausführungen des BFH nicht angelastet werden könne, dass in der Zeit der Zwangsverwaltung keine Nutzungsüberlassung erfolgt sei. Die Klägerin könne aber bereits in den Jahren ab 1986 keine Vermietungsabsicht mehr nachweisen, sodass auch für die Zeit vor der Zwangsverwaltung von fehlender Einkunftserzielungsabsicht ausgegangen werden müsse. Der Einnahmeverzicht daure nunmehr über einen Zeitraum von über 20 Jahren an. Die fehlende Einkunftserzielungsabsicht führe dazu, dass die Berücksichtigung der inzwischen unstreitigen degressiven AfA zu kompensieren sei mit den im Hinblick auf die fehlende Einkunftserzielungsabsicht ab 1985 zu viel berücksichtigten Vermietungsverlusten.

34

Eine Änderung der sich ergebenden AfA-Bemessungsgrundlage komme auch von dem Hintergrund der geänderten BFH-Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand nicht in Betracht. Denn Anschaffungskosten seien auch solche Aufwendungen, die getätigt würden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Darüber hinaus seien ab 1987 auch deshalb keine AfA für die die Räume im Erdgeschoss und 2. OG des Objekts R-Straße zu berücksichtigen, weil die Nutzfläche der Gaststätte in dem Objekt "Hotel I", also in einem neuen Wirtschaftsgut habe aufgehen sollen. Der Restwert der Altbausubstanz gehöre zur AfA-Bemessungsgrundlage eines neuen, noch nicht fertiggestellten Wirtschaftsgutes, dass aus diesem Grunde auch noch nicht abschreibbar sei.

35

Die Thekeneinrichtung könne nicht abgeschrieben werden, da sie tatsächlich nie zur Einkunftserzielung genutzt worden sei.

36

Entscheidungsgründe

37

Die Klage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.

38

I. Der sofort abziehbare Erhaltungsaufwand ist mit - geschätzt - 25.000 DM zu berücksichtigen; die darüber hinaus von der Klägerin geltend gemachten Reparaturaufwendungen können nur in Form von AfA berücksichtigt werden.

39

1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Handelt es sich bei diesen Aufwendungen um Anschaffungs-/Herstellungskosten eines zur Einkunftserzielung bestimmten Gebäudes, so sind sie grundsätzlich nur verteilt auf die Nutzungsdauer des Gebäudes in Form von

40

Absetzungen für Abnutzung (AfA) abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG).

2. Der Abzug der Aufwendungen scheitert im Streitfall nach Überzeugung des erkennenden Senats entgegen der im erstinstanzlichen Urteils geäußerten Ansicht und der Ansicht des Beklagten nicht bereits daran, dass der Klägerin bezüglich des Objekts R-Straße ab dem Jahr 1987 die Einkunftserzielungsabsicht fehlte und es sich damit ab diesem Zeitpunkt nicht mehr um ein zum Zwecke der Einkunftserzielung bestimmtes Gebäude handelte; der erkennende Senat bejaht die diesbezügliche Einkommenserzielungsabsicht der Klägerin jedenfalls bis einschließlich des Jahres 1990. 41

a) Bei der Ermittlung des Einkommens für die Einkommensteuer sind nur solche positiven oder negativen Einkünfte anzusetzen, die unter die Einkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG fallen. Kennzeichnend für die Einkunftsarten ist, dass die ihnen zugrunde liegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen der Erzielung positiver Einkünfte dienen (BFH-Beschluss vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405/435, BStBl II 1984, 751, 766 f., unter C. IV. 3. c aa). 42

b) Bezogen auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG folgt hieraus, dass eine Vermietungstätigkeit nur dann dieser Einkunftsart zuzurechnen ist, wenn der Vermieter die Absicht hat, auf die Dauer der Nutzung des Grundstücks bzw. der Vermögensnutzung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften, wobei nichtsteuerbare Veräußerungsgewinne unberücksichtigt bleiben. Die Einkünfteerzielungsabsicht kann erst nachträglich einsetzen und auch wieder wegfallen (BFH-Urteile vom 5. November 2002 IX R 18/02, BFHE 200, 556, BStBl II 2003, 914, BFH/NV 2003, 549, vom 14. Mai 2003 XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315). 43

c) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich von Einkunftserzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben; demgegenüber kann Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur in Ausnahmefällen angenommen werden. Denn der Gesetzgeber hat in Kenntnis des Umstands, dass Vermietungseinkünfte in der Mehrzahl der Fälle zu Verlusten führen und der Einkommenstatbestand sich deshalb im Ergebnis wie ein Subventionstatbestand auswirkt, lediglich die Einkünfte i.S. von § 21 Abs. 2 Satz 1, § 21a EStG durch das Wohneigentumsförderungsgesetz vom 15. Mai 1986 (BGBl I 1986, 730; BStBl I 1986, 278) aus den steuerbaren Einkünften herausgenommen und durch offene Subventionen (§ 10e EStG, ab 1996 Eigenheimzulagengesetz) ersetzt. Hingegen wird die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ohne Einschränkung weiterhin als Tatbestand der steuerbaren Erzielung von Einkünften erfasst. Mithin beruht diese Norm auf der typisierenden Annahme, dass die langfristige Vermietung und Verpachtung trotz über längere Zeiträume anfallender Werbungskostenüberschüsse in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führt (BFH-Urteile vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676, vom 5. November 2002 IX R 18/02, BFHE 200, 556, BStBl II 2003, 914, BFH/NV 2003, 549). 44

d) Die Absicht, Vermietungseinkünfte zu erzielen, kann schon vor Abschluss eines Nutzungsüberlassungsvertrages vorliegen. Dementsprechend können bereits vor dem Anfall von Einnahmen Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abgezogen werden, sofern ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht, in deren Rahmen der Abzug begehrt wird. 45

Aufwendungen für ein (noch) nicht vermietetes Objekt können aber nur dann berücksichtigt werden, wenn anhand der objektiven Umstände festzustellen ist, dass der Steuerpflichtige den Entschluss zur Einkunftserzielung endgültig gefasst und später nicht wieder aufgegeben hat. Das Fehlen einer vorübergehenden Nutzung schließt eine Einkunftserzielungsabsicht nicht zwingend aus (BFH-Urteil vom 14. Mai 2003 XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315).

e) Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall bezüglich des Objekts R-Straße jedenfalls bis einschließlich 1990 von einer Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin nicht nur hinsichtlich des gewerblichen Büros im 1. OG auszugehen, was keiner weiteren Ausführungen bedarf, sondern auch hinsichtlich des Erdgeschosses und des 2. OG. Für die Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin insoweit kann allerdings entgegen der Annahme des XI. Senat des BFH in dem ohne mündlichen Verhandlung ergangenen Revisionsurteil nicht mit einem bereits 1984 geschlossenen Pachtvertrag mit K sen. argumentiert werden. Denn der 15. Senat des FG Köln hat in seinem erstinstanzlichen Urteil den Abschluss eines Pachtvertrags im Jahr 1984 nicht eindeutig festgestellt. Der XI. Senat des BFH hat diese Annahme dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 13. Dezember 2001 entnommen, in welchen die Angaben der Klägerin bezüglich des abgeschlossenen Pachtvertrags jedoch widersprüchlich sind. Dort ist von einem "Pachtvertrag aus dem Jahre 1984 über die Gaststätte" mit K sen. einerseits und im gleichen Zusammenhang andererseits vom beabsichtigten Abschluss eines Pachtvertrags über eben diese Gaststätte mit K sen. noch im Jahr 2001 die Rede. In der mündlichen Verhandlung vom 19. Januar 2007 hat die Klägerin zu diesem Widerspruch klarstellend ausgeführt, es sei unrichtig, dass bereits im Jahr 1984 ein Pachtvertrag mit K sen. geschlossen worden sei. Sie habe in der erstinstanzlichen mündlichen Verhandlung lediglich erklären wollen, dass man bereits im Jahr 1984 ein Pachtkonzept ins Auge gefasst habe und dass beabsichtigt gewesen sei, den Gaststättenbereich an K sen. zu verpachten. Deshalb habe man in der erstinstanzlichen mündlichen Verhandlung im Dezember 2001 auch erklärt, dass ein Pachtvertrag über die Gaststätte mit K sen. "Ende dieser Woche" abgeschlossen werden sollte, wozu es dann allerdings aus den im Schriftsatz vom 17. Januar 2007 dargelegten Gründen nicht gekommen sei.

46

Ebenfalls irrelevant für die Frage der Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin ist nach Ansicht des BFH, welche Absichten die Klägerin mit dem 1992 neu geplanten Objekt verfolgt hat (BFH-Urteil vom 14. Mai 2003 XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315). Die Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin jedenfalls bis einschließlich 1990 ergibt sich für den erkennenden Senat aus folgenden Erwägungen:

47

aa) Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Klägerin bei Erwerb des bebauten Grundstücks im Jahr 1983 die Absicht hatte, das aufstehende Gebäude nach Umbaumaßnahmen teils als Gaststätte und Pächterwohnung zu verpachten bzw. zu vermieten, teils selbst betrieblich zu nutzen.

48

bb) Die Klägerin hat noch im Jahr 1985 mit erheblichem Finanzierungsaufwand die Gaststätte eingerichtet, insbesondere eine Gaststättentheke für 53.300 DM einbauen lassen. Die Gaststätte war 1986 "komplett eingerichtet", wie bereits im Rahmen des erstinstanzlichen Urteils unangefochten festgestellt worden ist. Dieser Umstand spricht nach allgemeinen Erfahrungssätzen für eine geplante Verpachtung und gegen eine Veräußerungsabsicht, denn zum Verkauf bestimmte Objekte werden nicht mehr vom Verkäufer "eingerichtet". Käufer pflegen typischerweise das erworbene Gebäude nach eigenen Vorstellungen einzurichten, sodass nach allgemeiner Lebenserfahrung ein Verkäufer, der zudem wie die Klägerin sich in finanziellen Schwierigkeiten befindet, nicht mehr in eine neue Einrichtung investiert.

49

- cc) Für eine fortbestehende Vermietungsabsicht spricht ebenfalls 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 waren, insbes. diverse Holzverkleidungen im Thekenbereich sowie von Wänden und Säulen (GA Bl. 548 ff.). Sie hat damit im Ergebnis noch kurze Zeit vor der Eintragung des Versteigerungsvermerks im April 1988 im Grundbuch (Löschung des Versteigerungsvermerks: 6. Januar 1992) auf die Vermietung des Objekts ausgerichtete Maßnahmen ausgeführt. 50
- dd) Eine Aufgabe der Vermietungsabsicht ergibt sich auch nicht aus der treuhänderischen Grundstücksübertragung, mit der die Klägerin bezweckt hatte, das Grundstück in jedem Falle zu behalten. Denn zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung musste sie Eigentümerin der Grundstücke bleiben. Hätte demgegenüber eine Absicht zur Veräußerung bestanden, wäre die vorgenommene Rückübertragung des Eigentums eher fernliegend gewesen. Dabei fällt auch der unwidersprochene Vortrag der Klägerin über die Absicht ins Gewicht, mit K sen. einen langfristigen Mietvertrag abschließen zu wollen. 51
- ee) Angesichts des Umstands, dass die Klägerin erst Mitte 1985 das unbebaute Nachbargrundstück erworben und anschließend eine Neuplanung unter Einbezug beider Grundstücke in Auftrag gegeben und den entsprechenden Bauschein für den Umbau in ein Hotel erst Anfang 1987 erhalten hatte, ist es nicht denkbar, ohne das Hinzutreten besonderer Umstände auf einen Wegfall der Vermietungsabsicht/ Einkunftserzielungsabsicht zu schließen. Anhaltspunkte für solche besonderen Umstände bestehen im Streitfall nicht. 52
- ff) Auch aus den offensichtlich ab 1986 eingetretenen Zahlungsschwierigkeiten lässt sich nicht zwingend auf eine Aufgabe der Einkunftserzielungsabsicht schließen, zumal - wie sich auch aus der treuhänderischen Grundstücksübertragung und dem anschließenden Rückerwerb ergibt - nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese Zahlungsschwierigkeiten faktisch zum Verkauf zwangen. 53
- gg) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Einlassung der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, noch während der Planungsphase - etwa 1987 - zum Verkauf des Objekts bereit gewesen zu sein, wenn sie ein passendes Angebot erhalten hätte. Denn einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht (vgl. BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 5.) kommt allein keine Bedeutung zu (BFH-Urteil vom 14. Mai 2003 XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315). 54
- hh) Ebenfalls für eine Vermietungs- und gegen Veräußerungsabsicht spricht, dass die Beteiligten im Zusammenhang mit der Objektfinanzierung offensichtlich von einer künftigen Vermietung ausgegangen sind. So heißt es in dem im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten Schreiben der Bank O vom 31. März 1985, "Sobald Miet- bzw. Pachtverträge abgeschlossen werden, bitten wir Sie, uns hiervon unter Vorlage der Mietverträge zu unterrichten. Wir sehen es als selbstverständlich an, dass die Miet- und Pachtzahlungen auf Ihr bei uns geführtes Konto eingehen" (GA Bl. 532, 567). Ferner teilte die Firma B der Klägerin im Zuge der Finanzierungsverhandlungen betreffend einen Kredit der D-AG mit Schreiben vom 9. August 1991 mit, dass Bedingung einer Ausbietungsgarantie für das gewünschte Darlehen die Fertigstellung und Vermietung des vorhandenen Gebäudes (insbesondere auch Gaststätte und Verpächterwohnung) innerhalb von sechs Monaten nach Bereitstellung des Darlehens sei (GA Bl. 533, 569). Auch in dem anschließenden Schreiben der D- AG vom 16. August 1991 ist von langfristigen Mietverträgen die Rede (GA Bl. 533, 571). 55

Gegen Veräußerungsabsicht spricht auch, dass der Rückerwerb des Anwesens u.a. mit Darlehen eines Bierverlages finanziert wurde. So hat die Klägerin Ende 1991 mit der Firma A-KG zur Erlangung eines Darlehens für die Ablösung der Bank O einen kombinierten Darlehens- und Warenbezugsvertrag abgeschlossen, in welchen sich die Klägerin verpflichtete, gegen den Erhalt eines Darlehens von 400.000 DM den gesamten Bedarf an Bier für die Gaststätte auf 10 Jahre bei der Firma A-KG zu beziehen (GA Bl. 531, 562). Ein solcher Vertrag mit einer langjährigen Abnahmeverpflichtung für den Darlehensnehmer wird erfahrungsgemäß typischerweise nicht eingegangen, wenn der Verkauf des Objekts beabsichtigt ist. Das Gleiche gilt für den Automaten- Aufstellvertrag, den die Klägerin am 17. Juli 1985 mit der Firma D auf einen Zeitraum von 10 Jahren für die Gaststätte im Erdgeschoss abgeschlossenen hatte (GA Bl. 530, 561). Beide Verträge wären einer Veräußerung eher hinderlich gewesen und sprechen für eine fortbestehende Vermietungsabsicht, zumal die Firma A-KG der Klägerin im Schreiben vom 17. Juli 1991 nochmals ihre Bereitschaft bestätigte, die Gaststätte nach erfolgter Rückübertragung des Objekts auf die Klägerin für monatlich 2.900 DM anzumieten (GA Bl. 534, 574).

Entgegen der Anregung des XI. Senat des BFH hält es der erkennende Senat in Übereinstimmung mit den Beteiligten für unrealistisch, dass sich bei einer Vernehmung der Angestellten der damaligen Kreditgeber (Bank und Brauerei) nach so langer Zeit hinsichtlich der Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin Anhaltspunkte ergeben, die über diejenigen Tatsachen hinausgehen, die sich aus den im zweitinstanzlichen Verfahren vorgelegten schriftlichen Unterlagen ergeben. Eine solche Vernehmung würde im Übrigen nur das Ergebnis zu einem bestimmten Zeitpunkt der Jahre 1985 und 1991 widerspiegeln, ohne Aufschluss darüber zu geben, ob die Einkunftserzielungsabsicht in den Jahren 1987 bis einschließlich 1990 vorgelegen hat, da die Einkünfteerzielungsabsicht nach höchstrichterlicher Rechtsprechung auch erst nachträglich einsetzen oder wieder wegfallen kann (BFH-Urteile vom 5. November 2002 IX R 18/02, BFHE 200, 556, BStBl II 2003, 914, BFH/NV 2003, 549, vom 14. Mai 2003 XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315).

57

ii) Der erkennende Senat weist ausdrücklich darauf hin, dass die Anerkennung von Einkunftserzielungsabsicht in den Jahren bis einschließlich 1990 allerdings nicht bedeutet, dass auch in den Jahren nach 1990 zwingend von einer Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin betreffend das Objekt R-Straße auszugehen ist, zumal der Einnahmeverzicht inzwischen über einen Zeitraum von über 20 Jahren fort dauert. Der Senat braucht im Streitfall nicht zu entscheiden, bis zu welchem Zeitpunkt die Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin fortgedauert hat.

58

3. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass Anschaffungs-/Herstellungskosten eines zur Einkunftserzielung bestimmten Gebäudes grundsätzlich nur verteilt auf die Nutzungsdauer des Gebäudes in Form von AfA abziehbar sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG), sind allerdings von den als Instandsetzung bezeichneten Aufwendungen in der Aufstellung der Klägerin (243.756 DM) lediglich - geschätzt - 25.000 DM sofort abziehbar.

59

a) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte nach § 255 HGB, der seit seiner Geltung allein maßgeblich ist für die steuerrechtliche Inhaltsbestimmung der Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten (BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, vom 25. Februar 2003 IX R 31/02, BFH/NV 2003, 775, vom 20. August 2002 IX R 43/00, BFH/NV 2003, 34, vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574).

60

b) Die Versagung der sofortigen Abziehbarkeit der über 25.000 DM hinausgehenden Rechnungsbeträge ergibt sich zunächst nicht aus dem Gesichtspunkt von Herstellungskosten.

aa) Herstellungskosten sind nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, 476, BStBl II 1990, 830 unter C.III.1. c dd; BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632 und IX R 88/90, BFHE 178, 32, BStBl II 1996, 628; BFH-Urteil vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632). Aufwendungen für Erweiterungen i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind stets Herstellungskosten, auch wenn die Erweiterung nur geringfügig ist. Aufwendungen zur Verbesserung eines Gebäudes sind demgegenüber nur dann Herstellungskosten, wenn die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung wesentlich ist (BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 IX R 88/90, BFHE 178, 32, BStBl II 1996, 628, IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632 sowie IX R 2/94, BFHE 178, 42, BStBl II 1996, 637).

bb) Die Voraussetzungen einer Erweiterung in diesem Sinne liegen im Streitfall unstreitig nicht vor. Die Voraussetzungen einer wesentlichen Verbesserung hat der BFH bejaht, wenn durch die Baumaßnahmen der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand, d.h. hier dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs, deutlich erhöht wird. Der Standard eines Wohngebäudes wird insbesondere durch die Modernisierung der Einrichtungen gesteigert, die den Gebrauchswert eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmen: Das sind vor allem die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster. Zwar kann nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung eine Anhebung des Wohnstandards nach diesen Grundsätzen nicht schon dann bejaht werden, wenn für eine werterhöhende Modernisierung hohe Aufwendungen zeitlich zusammenhängend getätigt werden. Allerdings kann - wenn auch einzelne der o. a. Maßnahmen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen - ein Bündel derartiger Baumaßnahmen, bei dem mindestens drei der o.g. vier wesentlichen Bereiche betroffen sind, den Standard eines Gebäudes gegenüber seinem ursprünglichen Zustand heben und es damit i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB wesentlich verbessern (BFH-Urteile vom 3. Dezember 2002 IX R 64/99, BFHE 201, 148, BStBl II 2003, 590 und IX R 64/99, BFH/NV 2003, 406; ferner vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, vom 17. Juni 1997 IX R 30/95, BFHE 183, 470, BStBl II 1997, 802). Auch diese Voraussetzungen für die Behandlung der von der Klägerin getätigten Aufwendungen als Herstellungskosten liegen im Streitfall unstreitig nicht vor.

cc) Die Behandlung über 25.000 DM hinausgehenden Rechnungsbeträge als Herstellungskosten bei gleichzeitiger Versagung von AfA wegen fehlender Fertigstellung des Gesamtobjekts ist im Streitfall auch nicht unter den Gesichtspunkt der Schaffung eines neuen Wirtschaftsguts unter Einbeziehung des alten gerechtfertigt (vgl. BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632 und IX R 62/94, BFHE 178, 46, BStBl II 1996, 639). Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude führen nur dann zur Neuherstellung, wenn das Gebäude bautechnisch als neu zu beurteilen ist. Dazu muss die Bausubstanz wesentlich verändert werden, sodass die neue eingefügten Teile das Gepräge geben und die verwendeten Teile wertmäßig unten ordnet erscheinen. Das ist insbesondere der Fall, wenn Gebäudeteile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind (BFH-Urteile vom 5. Juni 2003 III R 49/01, BFH/NV 2003, 1400 bzw. III R 43/02, BFH/NV

2003, 1402). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Die Substanz des Altbaus wurde nicht grundlegend verändert und es fand auch keine Erneuerung wesentlicher Teile statt; vielmehr war geplant, den selbständig nutzbaren und in Funktion und Bestand im Grunde unveränderten Altbau als Modul im Rahmen des geplanten Objektes zu nutzen, welches aus zwei zwar verbundenen, aber jeweils für sich selbständigen Teilgebäuden bestehen sollte.

dd) Die über 25.000 DM hinausgehenden Rechnungsbeträge sind entgegen der Ansicht der Klägerin jedoch als Anschaffungskosten nur im Wege von Absetzungen abziehbar. 65

aaa) Nach § 255 Abs. 1 HGB sind unter Anschaffungskosten solche Aufwendungen zu verstehen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten; hingegen sind Aufwendungen in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes nicht bereits deshalb Anschaffungskosten sind, weil sie im Verhältnis zum Kaufpreis hoch sind (BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, vom 20. August 2002 IX R 43/00, BFH/NV 2003, 34, vom 25. Februar 2003 IX R 31/02, BFH/NV 2003, 775). 66

bbb) Ein Vermögensgegenstand ist betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Zu den Anschaffungskosten zählen daher die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den erworbenen Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können. Dabei ist gleichgültig, ob Reparatur- und Modernisierungsaufwendungen durch versteckte Mängel verursacht sind, die nicht zu einer Kaufpreisminderung geführt haben (BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 9/99, BFHE 201, 256, BStBl II 2003, 596). Den Zweck, zu dem das angeschaffte Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimmt der Erwerber. 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 überhaupt 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-Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569 und IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, vom 25. Februar 2003 IX R 31/02, BFH/NV 2003, 775, vom 22. Januar 2003 X R 9/99, BFHE 201, 256, BStBl II 2003, 596). Werden Baumaßnahmen im Anschluss an den Erwerb und vor der erstmaligen Nutzung eines Gebäudes durchgeführt, führen deren Kosten auch dann zu Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 HGB, wenn sie im Grunde funktionsuntüchtige Teile des Gebäudes betreffen, die jedoch für die geplante Nutzung unerlässlich sind, wie z.B. die Sanierung einer defekten Heizung (BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574); 67

ccc) Im Streitfall wurde das Gebäude im Anschluss an den Erwerb - bis auf den heutigen Tag - nicht genutzt. Bereits dieser Umstand spricht dagegen, dass sich das Gebäude im Erwerbszeitpunkt in einem nach seiner Zweckbestimmung nutzbaren Zustand befand (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass im Zeitpunkt des Erwerbs weder eine Nutzung des ehemaligen Ladenlokals als Gaststätte noch eine Nutzung des 1. OG als Büroräume für die Klägerin noch eine Nutzung des 2. OG als Pächter-Wohnung möglich war. Die von der Klägerin geplante Nutzung, die allerdings auch heute noch nicht erfolgt, setzte nach Überzeugung des erkennenden Senats die Durchführung der getätigten Baumaßnahmen in erheblichem Umfang voraus. So war nach Überzeugung des erkennenden Senats 68

insbesondere eine Nutzung des Erdgeschosses als Gaststätte ohne die durchgeführte weiterreichende Kellersanierung sowie die Erneuerung der Elektroinstallation, der Wasserleitungen und des Eingangsbereichs nicht möglich; gleiches gilt für die Sanierung der Außenfassade, des Stuckputzes und der Fenster, da gerade eine Gaststätte vom äußeren Eindruck lebt. Auch die mit diesen Aufwendungen bautechnisch zusammenhängenden Modernisierungsmaßnahmen führen zu Anschaffungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 9/99, BFHE 201, 256, BStBl II 2003, 596). Darüber hinaus ist auch im zweitinstanzlichen Verfahren weder hinreichend dargelegt noch ersichtlich, dass eine Nutzung des 1. OG als Büro der Klägerin ohne die Erneuerung der Therme (rd. 7.500 DM) möglich gewesen wäre.

Etwas anderes gilt allenfalls im Hinblick auf die Sanierung des Daches und die Überholung des bestehenden Gasleitungssystems. Diese Aufwendungen schätzt der erkennende Senat auf der Grundlage der Aufstellung des Bevollmächtigten in dem am 17. Januar 2007 eingegangenen Schreiben auf 25.000 DM. Bei seiner Schätzung lässt sich der erkennende Senat auch von der Erwägung leiten, dass die Klägerin die Feststellungslast für das Vorliegen von sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand trägt (BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, vom 22. Januar 2003 X R 9/99, BFHE 201, 256, BStBl II 2003, 596).

69

4. Die über den Betrag von 25.000 DM hinausgehenden Reparaturaufwendungen können nur in Form von AfA von 2,5% für das Gebäude (Bj. vor 1925) seit 1983 berücksichtigt werden, wobei in Anlehnung an die Verständigung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung auszugehen ist von einer ursprünglichen AfA-Bemessungsgrundlage von 85.403 DM im Jahre 1983, die durch zusätzliche Aufwendungen in den folgenden Jahren in Anlehnung an die zusammenfassende Ermittlung des Beklagten in den Jahren bis 1986 auf 451.804 DM angewachsen ist. Zu reduzieren ist diese um die als sofort abziehbar berücksichtigten 25.000 DM, und zwar in der Weise, dass die bis zum Abschluss des Jahres 1983 getätigten Aufwendungen um 5.500 DM und die bis zum Abschluss des Jahres 1984 getätigten Aufwendungen um 19.500 DM reduziert werden. Denn soweit es angesichts des bis auf den heutigen Tag fortdauernden Einnahmeverzichts überhaupt gerechtfertigt ist, der Klägerin den Abzug von sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand zuzubilligen, kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die für Aufwendungen in einem Umfang von - geschätzt - insgesamt 25.000 DM auch nach der Aufstellung des Bevollmächtigten nicht komplett im Jahr 1983 angefallen sind. Die sich danach ergebende volle AfA-Bemessungsgrundlage von 426.804 DM kann dementsprechend erst ab dem Jahr 1986 berücksichtigt werden.

70

Auch die Berücksichtigung von AfA scheitert trotz des Umstands, dass das Objekt insgesamt noch keiner Nutzung zugeführt worden ist, entgegen der Ansicht des Beklagten nicht daran, dass es sich um ein insgesamt noch nicht fertiggestelltes Gesamtobjekt handelt, bei dem ein neues Wirtschaftsgut unter Einbeziehung des alten geschaffen werden sollte. Die Voraussetzungen einer solchen Behandlung des Vorgangs liegen nicht vor, weil die Substanz des Altbaus nicht grundlegend verändert wurde, sondern vielmehr geplant war, den selbständig nutzbaren und in Funktion und Bestand im Grunde unveränderten Altbau als Modul im Rahmen des geplanten Objektes zu nutzen (s.o. unter 3. b) cc)).

71

II. Aufgrund der vom erkennenden Senat bejahten Einkunftserzielungsabsicht ist 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 gemäß Schreiben der Bank vom 25. November 1988 (GA I, Bl. 403). Diese Positionen sind (ebenso wie der Erhaltungsaufwand von 25.000 DM und die AfA gemäß I.) zu

72

75,22% bei den Vermietungseinkünften der Klägerin zu berücksichtigen und zu 24,78% bei ihren gewerblichen Einkünften, was zwischen den Beteiligten nach dem Ergebnis des Erörterungstermins vom 13. Dezember 2006 ebenfalls unstreitig ist.

III. Außerdem ist in dem zu ändernden Verlustfeststellungsbescheid entgegen der Ansicht des Beklagten 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 hat. 73

1. Nach § 7 Abs.1 Satz 1 und 2 EStG ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung auf ein Jahr entfällt (AfA in gleichen Jahresbeträgen). Diese für die Gewinneinkünfte des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG maßgebende Vorschrift ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch bei den Überschusseinkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG, wobei an die Stelle der "betriebsgewöhnlichen" Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts seine voraussichtliche Gesamtnutzungsdauer tritt (BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89 BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000). 74

2. Voraussetzung für die Vornahme der AfA ist, dass es sich bei dem zu beurteilenden Wirtschaftsgut um ein abnutzbares Wirtschaftsgut handelt. Abnutzbar in diesem Sinne ist ein Wirtschaftsgut, wenn die Dauer, während der es bestimmungsgemäß genutzt werden kann, durch seinen wirtschaftlichen und/oder technischen Wertverzehr erfahrungsgemäß begrenzt ist (BFH-Urteil vom 26. Januar 2001 VI R 26/98, BFHE 195, 140, BStBl II 2001, 194). Das gesetzliche Gebot, die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung zu verteilen, macht es erforderlich, für jedes abnutzbare Wirtschaftsgut im Einzelfall eine Restnutzungsdauer zu ermitteln (BFH-Urteil vom 19. November 1997 X R 78/94, BFHE 184, 522, BStBl II 1998, 59). 75

3. Die im Jahr 1985 im Erdgeschoss eingebaute Thekeneinrichtung unterliegt als gewöhnlicher Gebrauchsgegenstand unstreitig einer technischen und wirtschaftlichen Abnutzung, sodass ein abnutzbares Wirtschaftsgut i.S. der Vorschrift vorliegt. Die Bemessung der voraussichtlichen Gesamtnutzungsdauer der Thekeneinrichtung mit zehn Jahren und die AfA-Bemessungsgrundlage selbst sind zwischen den Beteiligten nach dem Ergebnis des Erörterungstermins vom 13. Dezember 2006 unstreitig. Die Berechtigung der Klägerin zum Ansatz von AfA auf die Thekeneinrichtung in Höhe von jährlich 5.330 DM scheitert aus den bereits unter I. 2. aufgeführten Gründen nicht an fehlender Einkunftserzielungsabsicht der Klägerin, die nach Überzeugung des erkennenden Senat jedenfalls den Jahren bis 1990 beabsichtigte, die Gaststätte im Erdgeschoss mitsamt der Thekeneinrichtung zu verpachten. 76

Die AfA-Berechtigung der Klägerin scheitert entgegen der Ansicht des Beklagten auch nicht daran, dass bis auf den heutigen Tag keine tatsächliche Nutzung der Thekeneinrichtung im Wege der Vermietung erfolgt ist. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Vorschriften über Absetzungen (§ 7 Abs. 1 EStG) nicht dem Ausgleich eines eingetretenen Wertverzehrs dienen, sondern dazu bestimmt sind, die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Anschaffung oder Herstellung des jeweiligen Wirtschaftsguts zu verteilen (BFH-Urteile vom 5. Dezember 1985 IV R 112/85, BFHE 145, 537, BStBl II 1986, 390, vom 23. Juni 1977 IV R 17/73, BFHE 123, 140, BStBl II 1977, 825, vom 14. Februar 1989 IX R 109/84, BFHE 156, 417, BStBl II 1989, 922). Angefallene Kosten sind dementsprechend der Grund für den 77

Abzug der Aufwendungen, während der Wertverzehr lediglich den Maßstab für die Verteilung bietet (Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Aufl., § 7 Rz 2 ff. m.w.N. auch zu abweichenden Auffassungen in Schrifttum und Rechtsprechung).

Zwar sind vor dem Hintergrund, dass § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG die Verteilung auf die Gesamtdauer der "Verwendung oder Nutzung" des Wirtschaftsguts vorschreibt, AfA nur dann vorzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften verwendet oder benutzt wird (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1981 VIII R 116/79 , BFHE 135, 267, BStBl II 1982, 385). Zum Zwecke der Einkunftserzielung wird ein Wirtschaftsgut aber auch in der Zeit verwendet, in der es zu Einkunftserzielung bestimmt ist und zu diesem Zweck bereitgehalten wird, wenn auch - mangels tatsächlicher Vermietung - eine konkrete Nutzung nicht stattfindet. Die Vorschrift schreibt lediglich die Verteilung auf die voraussichtliche Gesamtnutzungsdauer vor, ohne dabei eine tatsächliche Nutzung zu fordern. Jedenfalls eine wirtschaftliche Abnutzung, in aller Regel aber auch eine durch den Zeitablauf bedingte technische Abnutzung erfolgt regelmäßig auch in der Zeit, in der aus einem Wirtschaftsgut zwar keine tatsächlichen Einkünfte gezogen werden, in der es aber etwa zum Zwecke der Vermietung bereit gehalten und damit letztlich auch zum Zwecke der Einkunftserzielung verwendet wird. Diese Zeit zählt mit; es ist deshalb gerechtfertigt, diesem Zeitraum einen Teil der AfA zuzuordnen (BFH-Urteile vom 14. Februar 1989 IX R 109/84, BFHE 156, 417 , BStBl II 1989, 922, vom 15. Dezember 1989 VI R 44/86, BFHE 160, 145 , BStBl II 1990, 692, Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Aufl., § 7 Rz 80 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89 BFHE 165, 378, BStBl II 1992, 1000).

78

Die Thekeneinrichtung im Streitfall war 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. Eine Saldierung von wirtschaftlicher Abnutzung und einer - bei tatsächlichem Nichtgebrauch wie im Streitfall - möglicherweise geringeren technischen Abnutzung ist ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 26. Januar 2001 VI R 26/98, BFHE 195, 140, BStBl II 2001, 194: Meistergeige). Deshalb hält es der erkennende Senat für gerechtfertigt, der Klägerin die begehrten AfA in Höhe von jährlich 5.330 DM in den Jahren 1985 bis 1990 zuzubilligen.

79

IV. Für die sich nach Ansicht des Beklagten ergebende Saldierung der unstreitigen degressiven AfA auf das Objekt H-Straße in Höhe von 19.528 DM ist im Hinblick auf die Anerkennung der Einkunftserzielungsabsicht durch den erkennenden Senat ebenfalls kein Raum.

80

V. Dem Beklagten wird wegen des erheblichen Berechnungsaufwands aufgegeben, den danach festzustellenden Verlust auf den 31. Dezember 1990 neu zu berechnen und dem Gericht sowie der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnung mitzuteilen und den angefochtenen Feststellungsbescheid nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben (§ 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO).

81

VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. Bei der Kostenentscheidung wurde auch berücksichtigt, dass die Klägerin zwar einerseits mit ihrem Klageantrag in erheblicher Weise insoweit durchgedrungen ist, als sie die Anerkennung ihrer Einkunftserzielungsabsicht zumindest bis in das Jahr 1990 erreichen konnte, dass sie aber andererseits nicht nur erhebliche Einschränkungen bei den in der mündlichen Verhandlung beantragten abziehbaren Aufwendungen hinnehmen musste, sondern dass sie zuvor auch ihr zunächst schriftsätzlich formuliertes Begehren in der mündlichen Verhandlung erheblich reduziert hat, was beispielsweise die Frage der AfA-Bemessungsgrundlage angeht (keine

82

Erhöhung um Ablösezahlungen und übernommene Schulden, die bereits berücksichtigt waren; keine Reduzierung des Bodenwertes), die Reduzierung des schriftsätzlich zunächst auf 243.756 DM bezifferten Erhaltungsaufwands sowie das Fallenlassen der Position der Grunderwerbsteuer von zunächst 7.000 DM.

VII. Die Revision war nicht zuzulassen, weil zu den streitentscheidenden Fragen bereits höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH vorliegt, die vom erkennenden Senat jeweils berücksichtigt worden ist.

83