BFH v. 25.09.2007 - IX R 28/07 BStBl 2008 II S. 218

Wirtschaftsgutsbezogene Prüfung, ob Baumaßnahme zu Herstellungskosten oder zu Erhaltungsaufwand führt

Leitsatz

1. Bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme nach § 255 Abs. 2 HGB zu Herstellungsaufwand führt, darf nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst.

2. Ob eine wesentliche Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 HGB des Wirtschaftsguts erreicht wird, richtet sich danach, ob die durch die Baumaßnahme bewirkten Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes führen.

Gesetz(e):

EStG § 9 Abs. 1HGB § 255 Abs. 2

Instanzenzug:

FG Köln vom 20. Dezember 2006 10 K 4515/03 BFH IX R 28/07 (Verfahrensverlauf) BFH - IX R 28/07, Verfahrensverlauf BFH - IX R 28/07, Verfahrensverlauf

Gründe

I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr (1999) u.a. Einkünfte aus Vermietung eines Zweifamilienhauses, das von der Mieterin teils zu eigenen Wohnzwecken, teils zum Betrieb einer psychotherapeutischen Praxis genutzt wird. Die Wohnräume befinden sich im Erd- und Obergeschoss, die Praxisräume im Untergeschoss. Veranlasst durch einen Wasserschaden nahm der Kläger in den Praxisräumen im Untergeschoss Baumaßnahmen vor, um deren steuerrechtliche Qualifizierung es hier geht.

Neben weiteren Arbeiten auch zur Sanierung von Wasserschäden wurden eine kleine Zwischenwand abgebrochen, Türen verlegt und eine Tür durch eine größere Fensteranlage ersetzt. Ferner wurde eine Heizungsanlage für die Praxis eingebaut. Die Aufwendungen (Gesamtkosten insgesamt 101 239,51 DM) machte der Kläger vergeblich als Erhaltungsaufwand geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) berücksichtigte die Aufwendungen als nachträgliche Herstellungskosten.

Die Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) beurteilte die Aufwendungen als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen. Die über die Schadensbeseitigung hinausgehenden Baumaßnahmen seien nicht so wesentlich gewesen, dass sie zu einer Wesensänderung des Mietobjekts geführt hätten. Der Abbruch der kleinen Zwischenwand sei eine unwesentliche Baumaßnahme. Die einzige wesentliche bauliche Veränderung habe darin bestanden, dass die Tür herausgenommen und durch eine größere Fensteranlage ersetzt worden sei. Diese Baumaßnahmen führten allein nicht zu einer über den bisherigen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des gesamten Objekts, wobei besonders zu berücksichtigen sei, dass es sich um eine Baumaßnahme lediglich im Untergeschoss des Objekts gehandelt habe und die übrigen Räumlichkeiten unverän-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dert geblieben seien. Die Verlegung der Praxis allein in den rechten Teil des Hauses führe nicht zu nachträglichen Herstellungskosten.

Hiergegen richtet sich die Revision des FA: Die Baumaßnahme sei durchgeführt worden, um die subjektive Betriebsbereitschaft der für den Betrieb einer psychotherapeutischen Praxis vorgesehenen Räumlichkeiten herzustellen. Es seien nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt worden (Substanzmehrung) und dies habe die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert. Der Umstand, dass die Baumaßnahmen lediglich das Untergeschoss beträfen, sei nicht entscheidungserheblich, weil es fremdbetrieblich genutzt werde und deshalb ein vom übrigen Gebäude gesondertes Wirtschaftsgut bilde.

Das FA beantragt, die angefochtene Entscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

1. Das FG hat bei seiner Beurteilung der hier geltend gemachten Kosten als Erhaltungsaufwand unzutreffend auf das gesamte Objekt (Zweifamilienhaus) abgestellt und deshalb § 9 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) verletzt.

Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (§ 21 Abs. 1 EStG), sind dann nicht als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) sofort abziehbar, wenn es sich um Herstellungskosten handelt. Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 HGB (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, unter II. 1.). Danach sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsguts), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme nach § 255 Abs. 2 HGB zu Herstellungsaufwand führt, darf nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst. Wird ein Gebäude —wie hier— teils fremdbetrieblich und teils zu Wohnzwecken durch Vermietung genutzt, so sind die einzelnen Gebäudeteile gesondert zu behandeln, weil diese Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132, unter C. II. 3. d).

2. Das angefochtene Urteil widerspricht diesen Maßstäben. Das FG hat bei seiner Beurteilung, ob die Baumaßnahme zu einer wesentlichen Verbesserung gegenüber dem ursprünglichen Zustand geführt hat, auf das gesamte Gebäude abgestellt; es hat „insbesondere" berücksichtigt, dass es sich um eine Baumaßnahme lediglich im Untergeschoss des Objekts gehandelt hat.

3. Die angefochtene Entscheidung ist wegen dieser Rechtsverletzung aufzuheben, weil sie sich nicht aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Sache ist nicht spruchreif.

a) Die vom FG getroffenen Feststellungen, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO mangels entsprechender Verfahrensrügen gebunden ist, rechtfertigen keine Entscheidung in der Sache selbst.

aa) Allerdings ist dem FG im Ergebnis darin beizupflichten, dass die baulichen Veränderungen nicht zur Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts geführt haben. Die Herstellung eines (neuen)

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Wirtschaftsguts (§ 255 Abs. 2, 1. Variante HGB) ist zwar auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird, was der Fall sein kann, wenn sich durch bauliche Maßnahmen seine Zweckbestimmung ändert (eingehend dazu BFH-Urteil vom 23. November 2004 IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543, m.w.N.). Indes liegen diese Voraussetzungen im Streitfall ersichtlich nicht vor; denn vor und nach dem Umbau des Untergeschosses betrieb die Mieterin dort ihre psychotherapeutische Praxis.

bb) Demgegenüber kann nach den Feststellungen des FG nicht ausgeschlossen werden, dass der von der Praxis genutzte Gebäudeteil (das hier maßgebende Wirtschaftsgut) erweitert oder gegenüber seinem ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert wurde (§ 255 Abs. 2, 2. und 3. Variante HGB). Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten gegeben, wenn nach Fertigstellung etwas Neues geschaffen wurde, also —gemessen an ihrer Funktion — bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt werden, deren Einbau neben der Substanzmehrung auch eine „Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes" zur Folge haben (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 IX R 52/02, BFHE 206, 441, BStBl II 2004, 949, m.w.N.). Eine wesentliche Verbesserung ist gegeben, wenn der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts (das Nutzungspotential) durch die Baumaßnahmen gehoben wird. Dabei kommt es weniger auf Kernbereiche der Ausstattung an, auf die der erkennende Senat bei der Prüfung, ob ein Wohngebäude gegenüber seinem ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert wurde, maßgebend abgestellt hat (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, und in BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, m.w.N.) als vielmehr darauf, ob bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes führen (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 2006 I R 58/04, BFHE 213, 291, BStBl II 2006, 707).

Im Streitfall wurden nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil in die Praxisräume Stützträger, Gipskartonständer- und Vorsatzwände, eine neue Heizungsanlage sowie eine neue Fensteranlage eingebaut. Soweit diese Maßnahmen nicht lediglich die Wasserschäden sanieren, kann aufgrund der festgestellten Tatsachen nicht ausgeschlossen werden, dass sie das Nutzungspotential des Wirtschaftsguts erweitert haben. Ebenso ist es nach dem Sachverhalt möglich, dass der fremdbetrieblich genutzte Gebäudeteil nach der Baumaßnahme und dem mehr auf die Praxisbedürfnisse zugeschnittenen geänderten Grundriss eine verbesserte Nutzbarkeit aufweist und deshalb gegenüber seinem ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert wurde.

b) Der Senat kann diese Tatsachenwürdigung nicht selbst vornehmen. Das FG hat von seinem Rechtsstandpunkt aus folgerichtig schon nicht festgestellt, welche Bau- und Sanierungsarbeiten durchgeführt wurden, um den Wasserschaden zu beseitigen (Erhaltungsaufwand). Da es bei der Prüfung, ob die Baumaßnahme zu einer wesentlichen Verbesserung geführt hat, maßgebend darauf abgestellt hat, dass die Räume in den übrigen Gebäudeteilen unverändert blieben, kam es für seine Lösung auch nicht darauf an, ob die durch die Baumaßnahme bewirkten Veränderungen allein bezogen auf den Zustand des Wirtschaftsgutes (Praxisräume) vor der Baumaßnahme zu einer wesentlichen Verbesserung geführt haben. Dies wird das FG in einer neuen Verhandlung und Entscheidung nachzuholen haben. Es wird sich dabei überdies mit der Frage beschäftigen müssen, ob die vorgenommenen Baumaßnahmen, die möglicherweise zu einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit führten, zusammen mit anderen Maßnahmen unter dem Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2, 3. Variante HGB) zu würdigen sind, soweit das Merkmal der Erweiterung in § 255 Abs. 2 HGB hinter das der wesentlichen Verbesserung zurücktritt (vgl. grundlegend dazu BFH-Urteil vom 20. August 2002 IX R 98/00, BFHE 200, 231, BStBl II 2003, 604, unter II. 2. b).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
OFD Nordrhein-Westfalen 14.3.2017

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Nürnberg 15.7.2020 - 3 K 1215/19
FG Münster 22.1.2020 - 13 K 3039/16 E
FG Düsseldorf 13.9.2018 - 14 K 3011/17 E
BFH 14.6.2016 - IX R 25/14
BFH 14.6.2016 - IX R 22/15
FG Sachsen-Anhalt 25.9.2014 - 6 K 1326/11
FG Münster 14.12.2011 - 10 K 1471/09 K, G
BFH 7.12.2010 - IX R 14/10
FG Rheinland-Pfalz 13.10.2009 - 3 K 1733/06
FG Brandenburg 16.9.2009 - 7 K 3062/06 B
FG Köln 29.4.2009 - 4 K 3409/07
FG München 2.4.2009 - 5 K 2961/07
FG Köln 21.8.2008 - 10 K 124/08

Fundstelle(n):
BB 2008 S. 318 Nr. 7
BBK-Kurznachricht Nr. 3/2008 S. 121
BStBl II 2008 S. 218 Nr. 6
DB 2008 S. 100 Nr. 3
DStR 2008 S. 90 Nr. 3
DStRE 2008 S. 195 Nr. 3
DStZ 2008 S. 93 Nr. 4
EStB 2008 S. 50 Nr. 2
FR 2008 S. 372 Nr. 8
GStB 2008 S. 13 Nr. 4
HFR 2008 S. 231 Nr. 3
KÖSDI 2008 S. 15892 Nr. 2
NWB-Eilnachricht Nr. 3/2008 S. 124
SJ 2008 S. 5 Nr. 4
StB 2008 S. 58 Nr. 3
StBW 2008 S. 2 Nr. 2
StuB-Bilanzreport Nr. 2/2008 S. 72
WPg 2008 S. 128 Nr. 3
NWB CAAAC-67522

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.