BFH v. 25.08.2009 - IX R 20/08 BStBl 2010 II S. 125

# Anschaffungsnahe Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei einheitlich zu würdigenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen; Definition: Schönheitsreparaturen

**Leitsatz**

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes sind —unabhängig davon, ob sie auf jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 EStG beruhen— nicht als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar, wenn sie im Rahmen einheitlich zu würdigender Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG anfallen.

**Gesetz(e):**

EStG § 9 Abs. 5 Satz 2EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1aII.BVO § 28 Abs. 4RL 78/660/EWG Art. 35FGO § 56

**Instanzenzug:**

FG Baden-Württemberg vom 14. April 2008 10 K 120/07 (EFG 2008, 1541) BFH IX R 20/08 (Verfahrensverlauf) BFH - IX R 20/08, Verfahrensverlauf BFH - IX R 20/08, Verfahrensverlauf

## Gründe

I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Streitjahr (2004) ein Grundstück, bebaut mit einem im Jahr 1935 errichteten, nach der Kriegszerstörung im Jahr 1955 wieder aufgebauten, voll funktionsfähigen, vermieteten Zweifamilienhaus, zu einem Kaufpreis von 195.000 €. Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 10.263 €.

Im Streitjahr nahm der Kläger Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten vor. Er tauschte einzelne Fenster, Fensterbänke und Rolladenkästen aus, setzte neue Zargen und Türen ein, verlegte in mehreren Zimmern Laminat, schlug Wand- und Bodenfliesen in Küchen und Bädern ab und brachte neue Fliesen an, entfernte Holzdecken und installierte Rigipsplatten, verputzte Wände und tapezierte sie neu, versah Decken mit Rauputz und strich sie neu, tauschte Badewanne, Toilettenschüssel und Waschbecken aus und erneuerte vergilbte Steckdosen.

Die hierfür vom Kläger als Werbungskosten bei seinen im Streitjahr erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Aufwendungen von 31.462,24 € erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) nicht an, sondern berücksichtigte sie als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG).

Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1541 veröffentlichten Urteil beurteilte das FG die geltend gemachten Aufwendungen als solche i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Der Kläger habe im Rahmen umfangreicher Modernisierungsmaßnahmen, die über das hinausgingen, was jährlich üblicherweise anfalle, Einzelarbeiten durchgeführt, die für sich genommen als jährliche Erhaltungsarbeiten zu beurteilen seien. Die dadurch verursachten Aufwendungen könnten aber nicht isoliert, sondern nur im Zusammenhang betrachtet werden.

Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er nach Ablauf der Begründungsfrist und damit verspätet begründet hat. Im Hinblick darauf begehrt er Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.



© 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.

Die erfahrene und qualifizierte Sachbearbeiterin seines prozessbevollmächtigten Rechtsanwalts habe es trotz präziser Anweisung des Anwalts (auf dem Fristenkontrollblatt) vergessen, die Begründungsfrist in das Fristenbuch zu übertragen. Zur Glaubhaftmachung hat er u.a. eine eidesstattliche Erklärung der Sachbearbeiterin vorgelegt.

In der Sache begründet der Kläger seine Revision damit, es handele sich bei den von ihm aus optischen und ästhetischen Gründen vorgenommenen Arbeiten um reine Schönheitsreparaturen. Jedenfalls seien die Arbeiten nicht zusammen zu betrachten und allesamt den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zuzuordnen. Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren) seien davon auszunehmen. Ferner rügt der Kläger die Unvereinbarkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG mit der 4. EG-Richtlinie vom 25. Juli 1978. Die gesetzliche Differenzierung, anschaffungsnahen Aufwand nur bei Gebäuden, nicht aber bei anderen Wirtschaftsgütern anzunehmen, verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

1. ihm Wiedereinsetzung in die am 30. Juni 2008 abgelaufene Revisionsbegründungsfrist zu gewähren,
2. das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA vom 19. März 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer 2004 unter Abänderung des Bescheids vom 10. April 2006 insoweit herabzusetzen, als die geltend gemachten Aufwendungen von 31.462,24 € bislang nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt worden sind.

Das FA beantragt,

die Revision als unzulässig zu verwerfen,

hilfsweise, sie als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist zulässig, jedoch unbegründet.

1. Die Revision ist zulässig. Dem Kläger ist Wiedereinsetzung nach § 56 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in die am 30. Juni 2008 abgelaufene Revisionsbegründungsfrist zu gewähren. Er war ohne Verschulden verhindert, diese Frist einzuhalten. Die Frist ist nach den durch die eidesstattliche Versicherung glaubhaft gemachten Darlegungen von der Mitarbeiterin des Prozessbevollmächtigten nur versehentlich nicht im Fristenkontrollbuch eingetragen worden (vgl. zu den Anforderungen, die Rechtsprechung zusammenfassend Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 56 Rz 20, Stichworte „Büroorganisation" und „Büroversehen", m.w.N.). Dies führt, weil keine Mängel in der Büroorganisation ersichtlich sind, zu keinem dem Kläger zurechenbaren Verschulden. Insoweit streiten sich die Beteiligten vor allem über die Ordnungsmäßigkeit des Fristenkontrollbuches. Das FA vermisst eine nachvollziehbare Differenzierung in Wiedervorlagen und Fristen. Indessen hat der Kläger auf Grund des Berichterstatterschreibens vom 4. Mai 2009 schlüssig dargelegt, dass die dort unter der Rubrik „Wiedervorlagen" aufgeführten Termine in der Tat Fristen darstellen. Auch im Übrigen entspricht die vom Kläger dargelegte und vom FA nicht in Zweifel gezogene Büroorganisation in Bezug auf die Fristenkontrolle (Fristenkontrollblatt mit Einzelanweisung u.a.) den Anforderungen der Rechtsprechung.

2. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

Zutreffend hat das FG den vom Kläger geltend gemachten Aufwand von 31.462,24 € nicht als nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sofort abziehbare Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung, sondern nach § 9 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Herstellungskosten berücksichtigt.

a) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren



© 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.

nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Um derartige anschaffungsnahe Herstellungskosten handelt es sich im Streitfall. Denn die vom Kläger im Anschluss an den Erwerb durchgeführten Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führten mit Kosten von (netto) 31.462,24 € zu Aufwendungen, die über 15 % der Anschaffungskosten (205.263 €) liegen.

Die baulichen Maßnahmen, um die es hier geht, sind solche zur Instandsetzung und Modernisierung und —entgegen der Revision— nicht lediglich Schönheitsreparaturen. Schönheitsreparaturen, die nicht zu den Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen zählen (s. § 28 Abs. 4 Satz 1 der Zweiten Berechnungsverordnung —II.BVO—), beseitigen Mängel, die durch vertragsgemäßen Gebrauch entstanden sind (vgl. zum Begriff Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 68. Aufl., § 535 Rz 41, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Darunter fallen nur das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper einschließlich Heizrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen (so § 28 Abs. 4 Satz 3 II.BVO). Die baulichen Veränderungen im Streitfall gehen indes nach den Feststellungen des FG darüber hinaus und bilden deshalb Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen.

b) Der geltend gemachte Aufwand fällt nicht —auch nicht zum Teil— unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG.

aa) Wäre diese Ausnahmevorschrift jedenfalls für einen Teil der geltend gemachten Aufwendungen anzuwenden, wären sie insoweit nicht als Herstellungskosten zu qualifizieren und könnten überdies dazu führen, dass der verbleibende Aufwand, der nicht unter die Ausnahmevorschrift fällt, die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG nicht erreichte.

bb) Indes ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG, wie das FG zutreffend erkannte, hier nicht einschlägig.

(1) Nach dieser Vorschrift gehören u.a. die Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Welche Aufwendungen unter diese Vorschrift im Einzelnen zu subsumieren sind, ist im Schrifttum umstritten. Insbesondere besteht Streit darüber, ob auch Schönheitsreparaturen —etwa ihrer Art nach— „jährlich üblicherweise" anfallen (dies bejahend z.B. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 31 —Stand April 2006—; Schmidt/Glanegger, EStG, 28. Aufl., § 6 Rz 114; P. Fischer in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 6 Rz 64; enger Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 418) oder ob sich der Anwendungsbereich der Vorschrift auf solche Aufwendungen beschränkt, die nach der ständigen Rechtsprechung als „laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt" (zum Begriff Beschluss des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 23. Juni 1988 IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165; zu den Aufwendungen, die darunter zu verstehen sind vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1962 VI 212, 213/61 U, BFHE 76, 104, BStBl III 1963, 39) qualifiziert werden. Dies ist abhängig davon, ob mit der gesetzlichen Formulierung, die für die Bestimmung dessen, was jährlich üblicherweise anfällt, auf „Erhaltungsarbeiten" statt —wie die Rechtsprechung— auf „Erhaltungsaufwand" abstellt, möglicherweise auch ein anderer —engerer— Sinn verbunden sein mag (s. dazu Spindler, Der Betrieb 2004, 507, 510).

(2) Indes muss der erkennende Senat diese Frage im Streitfall nicht beantworten. Denn auf sie kommt es nicht an. Selbst wenn man —mit dem FG und der Revision— auch Kosten für Schönheitsreparaturen —nur um diese geht es hier— als Aufwendungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG versteht, wofür spricht, dass Schönheitsreparaturen nicht unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu subsumieren sind (s. oben unter II. 2. a), wären sie nicht isoliert zu beurteilen.

Fallen nämlich —wie hier— alle Aufwendungen im Rahmen einer umfassenden Instandsetzung und Modernisierung an, sind sie insgesamt als Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu behandeln.



© 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.

(a) Hierfür spricht neben dem Wortlaut der Anwendungsregelung des § 52 Abs. 16 Satz 9 EStG, wonach „sämtliche Baumaßnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 an einem Objekt als eine Baumaßnahme gelten" (so auch Werndl, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 35 —Stand April 2006—) der in der Entwurfsbegründung zum Ausdruck gekommene Zweck der Regelung, die bis zu den Urteilen des BFH 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) bestehende Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand, wie sie in R 157 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien (i.d.F. bis 2002) zusammengefasst war, gesetzlich festzuschreiben (so BTDrucks 15/1562, S. 24 —Begründung Allgemeiner Teil— und S. 32 zu Nr. 3 —§ 6 Abs. 1 Nr. 1a neu—). Dieser Rechtslage entspricht es, solche Aufwendungen, die für sich genommen zwar jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen (zu der Art der Aufwendungen vgl. das BFH-Urteil in BFHE 76, 104, BStBl III 1963, 39) oder Schönheitsreparaturen bilden, insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden, wie dies bei einer Modernisierung des Hauses im Ganzen und von Grund auf der Fall ist (so für Schönheitsreparaturen BFH-Urteil vom 30. Juli 1991 IX R 67/90, BFHE 165, 250, BStBl II 1992, 28, m.w.N. und für jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwand BFH-Urteil in BFHE 76, 104, BStBl III 1963, 39; grundlegend BFH-Urteil vom 14. Oktober 1960 VI 100/59 U, BFHE 71, 653, BStBl III 1960, 493).

(b) Überdies wird die gesetzliche Intention einer Typisierung ergänzt durch pragmatische Erwägungen: Wenn der Gesetzgeber mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eine typisierende Regelung schaffen wollte (so explizit die Entwurfsbegründung, BTDrucks 1562, S. 32, a.a.O.), würde man diesen Sinn verfehlen, wollte man im Rahmen einer einheitlichen Modernisierungsmaßnahme einzelne Arbeiten wiederum isoliert —und damit stets den konkreten statt den typischen Fall— betrachten. Eine Beurteilung der einzelnen Maßnahmen je für sich im Sinne einer Atomisierung stößt bei einer einheitlichen Baumaßnahme zudem auf pragmatische Grenzen.

(c) Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend alle Aufwendungen für die durchgeführten Arbeiten einheitlich beurteilt. Denn es hat einen einheitlichen Zusammenhang aller Arbeiten im Sinne einer Modernisierung des Hauses von Grund auf bejaht. An diese Feststellung ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, denn in Bezug darauf hat der Kläger keine Revisionsgründe vorgebracht.

(d) Entgegen der Revision verstößt § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG auch nicht gegen Art. 35 Abs. 3 der Vierten Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 —RL 78/660/EWG— (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 222/11 —ABlEG— Nr. L 222/11). Die steuerrechtliche Begriffsbestimmung der Herstellungskosten in § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG berührt den Regelungsgehalt des Art. 35 Abs. 3 RL 78/660/EWG offenkundig nicht. Diese Richtliniennorm definiert den Begriff der Herstellungskosten nicht, sondern setzt ihn dem Grunde nach voraus. Sie regelt lediglich, welche Kosten „zu den Herstellungskosten gehören", d.h. wie die Herstellungskosten der Höhe nach zu bemessen, welche Arten von anlässlich der Herstellung auftretenden Kosten darin einzubeziehen sind (BFH-Urteil vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, m.w.N.). Der nationale Gesetzgeber ist überdies nicht daran gehindert, den disponiblen steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff auf Gebäude im anschaffungsnahen Zeitraum zu gestalten (so zutreffend Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 26 —Stand April 2006—, m.w.N.).

**Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:**
BMF 20.10.2017 - S 2171 c
OFD Nordrhein-Westfalen 14.3.2017
SenFin Berlin 20.11.2012 - S 2211
OFD Rheinland 6.7.2010 - S 2211
**Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:**



© 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.

FG Düsseldorf 30.8.2016 - 10 K 398/15 F
BFH 14.6.2016 - IX R 25/14
BFH 14.6.2016 - IX R 22/15
BFH 14.6.2016 - IX R 15/15
FG Nürnberg 12.11.2015 - 4 K 571/13
FG München 29.6.2015 - 7 K 605/14
FG München 3.2.2015 - 11 K 1886/12
FG Münster 17.11.2014 - 13 K 3335/12 E
FG Münster 25.9.2014 - 8 K 4017/11 E
FG München 25.2.2014 - 6 K 2930/11
BFH 29.2.2012 - IX R 13/11
FG Hessen 19.5.2010 - 12 K 2497/09
FG Münster 20.1.2010 - 10 K 526/08 E
FG Baden-Württemberg 14.4.2008 - 10 K 120/07

**Fundstelle(n):**
BBK-Kurznachricht Nr. 24/2009 S. 1195
BFH/NV 2010 S. 96 Nr. 1
BFH/PR 2010 S. 50 Nr. 2
BStBl II 2010 S. 125 Nr. 2
DB 2009 S. 2638 Nr. 49
DStR 2009 S. 2476 Nr. 48
DStRE 2009 S. 1526 Nr. 24
DStZ 2010 S. 11 Nr. 1
EStB 2009 S. 424 Nr. 12
FR 2010 S. 238 Nr. 5
HFR 2010 S. 121 Nr. 2
KÖSDI 2009 S. 16755 Nr. 12
NJW 2010 S. 704 Nr. 10
NWB-Eilnachricht Nr. 49/2009 S. 3777
StB 2010 S. 2 Nr. 1
StBp. 2010 S. 29 Nr. 1
StuB-Bilanzreport Nr. 24/2009 S. 926
WPg 2010 S. 43 Nr. 1
**NWB MAAAD-32832**



© 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.