BFH v. 22.09.2009 - IX R 21/08

Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

Leitsatz
Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen sind nicht allein deshalb als Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu werten, weil sie in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb eines Mehrfamilienhauses stehen und im Vergleich zum Kaufpreis hoch sind oder gar ein Vielfaches des Kaufpreises ausmachen.
Aus der Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis lässt sich keine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung für die Qualifikation als Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand ableiten, auch nicht aus Praktikabilitätserwägungen.

Gesetz(e):
EStG § 9 Abs. 1, EStG § 21 Abs. 1, HGB § 255 Abs. 2

Instanzenzug:
FG Köln Urteil vom 17.04.2008 10 K 2007/04 BFH IX R 21/08 (Verfahrensverlauf) BFH - IX R 21/08, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Jahr 2002 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom Juli des Jahres 2002 (Streitjahr) zwei Mehrfamilienhäuser (Baujahr 1958) sowie sieben Wellblechgaragen zum Kaufpreis von 107.000 €. Von dem Kaufpreis entfielen 67,2 % auf den Grund und Boden und 32,8 % auf die Gebäude (ca. 36.600 €). Sie erklärte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung aus diesen Objekten in Höhe von 9.849 € sowie Werbungskosten in Höhe von 167.894 €.

2 Die Gebäude waren vor und nach —sowie nach Angaben der Klägerin auch während— der Instandsetzung durchgängig vermietet. Über den Zustand der Gebäude vor den Instandsetzungsarbeiten liegt ein Gutachten eines privaten Sachverständigen vor. Unmittelbar im Anschluss an den Erwerb ließ die Klägerin im Jahr 2002 folgende Baumaßnahmen (Aufwendungen insgesamt 259.868 €) ausführen: Das Dach wurde instandgesetzt. Im Sanitärbereich wurden die vorhandenen Sanitäranlagen demontiert, entsorgt und neue Sanitäreinrichtungen installiert. In Küchen und Bädern wurden Fliesen und Putz abgehackt, entsorgt, Wand und Boden abgedichtet und neu gefliest. Türen und Fenster wurden komplett durch neue ersetzt. Die vorhandene Elektroinstallation wurde dem heutigen Wohnanspruch angepasst. Die Kelleraußenwand wurde trockengelegt und Sanierputz im Außen- und Innenbereich aufgetragen. Die Ofen- und Etagenheizungen wurden durch eine Gaszentralheizung ersetzt. Balkone wurden neu angebaut.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) berücksichtigte die Bauaufwendungen zunächst insgesamt als nachträgliche Herstellungskosten. Auf den Einspruch der Kläger hin erkannte das FA im geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr —bei entsprechender Reduzierung der Abschreibungsbemessungsgrundlage— Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 87.045 € an und setzte die Einkommensteuer auf 0 € fest.

4 Gleichzeitig erging der gesonderte Feststellungsbescheid nach § 10d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG), wonach kein verbleibender Verlustabzug zum 31. Dezember 2002 festzustellen sei. Den unter Verweis auf ihre bisherige Ansicht (nur Erhaltungsaufwendungen) eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

© 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.

5 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab (Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1447). Es folge der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), entwickele sie aber im Wege der Typisierung praxisgerecht fort. So spreche eine tatsächliche, von den Klägern nicht widerlegte Vermutung für eine wesentliche Verbesserung, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar im Anschluss an den Erwerb das Siebenfache des Gebäudekaufpreises für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen an allen maßgeblichen Gewerken aufwendet. Ohne weitere Prüfung sei dann von einem Standardsprung auszugehen.

6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 EStG, § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches —HGB—). Die durchgeführten Baumaßnahmen stellten für sich betrachtet und auch in ihrer Gesamtheit weder eine Herstellung noch —mit Ausnahme des Anbaus der Balkone— eine Erweiterung der Gebäude dar. Drei der betroffenen Gewerke seien lediglich zeitgemäß instandgesetzt und modernisiert worden. Daher fehle es am erforderlichen Standardsprung bei drei von vier Kernbereichen und somit an einer wesentlichen Verbesserung. Allein im Wege der Vermutung von der Höhe der Aufwendungen auf Herstellungskosten zu schließen, sei nach der BFH-Rechtsprechung auch aus Gründen der Praktikabilität nicht zulässig.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,

die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 19. März 2004 aufzuheben und einen um 172.823 € höheren verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 2002 gesondert festzustellen.

8 Das FA beantragt

die Revision zurückzuweisen.

9 II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Denn das FG hat die streitigen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zu Unrecht ohne nähere Prüfung aufgrund einer bloßen tatsächlichen Vermutung zur Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis als Herstellungskosten angesehen und dadurch § 9 Abs. 1 EStG und § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB verletzt.

10 1. Aufwendungen, die —wie die hier streitigen— durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (§ 21 Abs. 1 EStG), sind dann nicht als Werbungskosten sofort abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG), wenn es sich um Herstellungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG). Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB.

11 a) Danach sind Herstellungskosten 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. Die streitigen Aufwendungen sind aber nicht allein deshalb als Herstellungskosten zu werten, weil sie in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks stehen und im Vergleich zum Kaufpreis hoch sind (grundlegend BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569, m.w.N.) oder wie im Streitfall ein Vielfaches des Kaufpreises ausmachen. Daher lässt sich aus der Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis —entgegen der Ansicht des FG— auch keine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung für die Qualifikation in der einen oder anderen Richtung ableiten, auch nicht aus Praktikabilitätserwägungen (im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569).

12 b) Übliche Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, also die bloße Instandsetzung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung, sind in der Regel sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen (Werbungskosten

© 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.

i.S. von § 9 Abs. 1 EStG). Indes können solche Maßnahmen in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand, d.h. hier dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs, deutlich erhöht wird (BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632; in BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569). Das ist der Fall, wenn die Maßnahmen bei mindestens drei der Kern-Bereiche (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) jeweils zu einer Standarderhöhung geführt haben (BFH-Urteile vom 20. August 2002 IX R 61/99, BFH/NV 2003, 148; IX R 21/00, BFH/NV 2003, 33; IX R 43/00, BFH/NV 2003, 34, und IX R 69/00, BFH/NV 2003, 149).

13 c) Ob die streitigen Maßnahmen als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, hat das FG als Tatsacheninstanz anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Dabei ist zunächst zu ermitteln, welchem Standard (sehr einfach, mittel oder sehr anspruchvoll) die Kernbereiche im „ursprünglichen Zustand" i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB entsprachen. Für diese Beurteilung sind die Maßstäbe zugrunde zu legen, die zu dem Zeitpunkt, in dem sich das Gebäude im ursprünglichen Zustand befand, allgemein üblich waren (BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 IX R 64/99, BFHE 201, 148, BStBl II 2003, 590). Im Streitfall ist das der Zeitpunkt des Erwerbs, also das Jahr 2002, nicht das Baujahr 1958.

14 2. Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung nicht, sie ist daher aufzuheben. Denn auf der Basis der vorgenannten BFH-Rechtsprechung durfte das FG nicht im Wege einer tatsächlichen Vermutung aus der Höhe der Aufwendungen („das Siebenfache") im Verhältnis zum Kaufpreis ohne nähere Prüfung von einer Standarderhöhung (Standardsprung) ausgehen und auf das Vorliegen von Herstellungskosten schließen.

15 Die Sache ist nicht spruchreif; sie wird daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Eine abschließende Entscheidung ist dem Senat verwehrt. Es fehlen hinreichende eigene Feststellungen des FG zum ursprünglichen Zustand (Standard) der einzelnen Kernbereiche der Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs im Juli 2002 wie zum Zeitpunkt nach Abschluss der Baumaßnahmen; diese wird das FG nachholen. Es wird dann nach Maßgabe der BFH-Grundsätze prüfen, ob eine Standarderhöhung (hier: von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard) bei den einzelnen Kernbereichen vorliegt oder nicht, die streitigen Aufwendungen —als einheitliche Baumaßnahme— mithin als Herstellungskosten oder (sofort abziehbare) Erhaltungsaufwendungen zu behandeln sind.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Nürnberg 15.7.2020 - 3 K 1215/19
FG Rheinland-Pfalz 13.11.2019 - 2 K 2304/17
BFH 3.9.2019 - IX R 2/19
FG Niedersachsen 26.9.2017 - 12 K 113/16
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 25.2.2014 - 6 K 2930/11
LSG Baden-Württemberg 14.10.2013 - L 11 KR 1983/12
BFH 20.8.2013 - IX R 5/13
BFH 15.5.2013 - IX R 36/12
FG München 10.7.2012 - 13 K 3810/09
LSG Baden-Württemberg 14.2.2012 - L 11 KR 4779/10
FG Köln 17.4.2008 - 10 K 2007/04

© 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.

Fundstelle(n):
BFH/NV 2010 S. 846 Nr. 5
EStB 2010 S. 175 Nr. 5
HFR 2010 S. 709 Nr. 7
KÖSDI 2010 S. 16988 Nr. 6
StuB-Bilanzreport Nr. 13/2010 S. 513
NWB SAAAD-40097

© 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.