

**Nur wesentliche Verbesserung ist Herstellung**

"Anschaffungsnahe Aufwendungen" sind bei einem gebraucht gekauften und renovierten Gebäude nicht allein deshalb, weil sie besonders hoch ausfallen und kurz nach dem Kauf getätigt wurden, „Herstellungskosten“ (mit der Folge, dass sie nicht sofort, sondern mit dem Kaufpreis nur über Jahre hinweg abgeschrieben werden können). Ohne eine „wesentliche Verbesserung“ des Gebäudes handelt es sich um sofort abziehbare Werbungskosten.

Quelle: Wolfgang Büser

**Anschaffungsnahe Aufwendung; Herstellungskosten; Wesentliche Verbesserung; Gebäude; Instandsetzungsmaßnahme; Modernisierungsmaßnahme; Erhaltungsmaßnahme**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 12.09.2001

**Aktenzeichen:** IX R 39/97

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2001, 10394

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz

**Rechtsgrundlagen:**

§ 255 Abs. 1 HGB

§ 255 Abs. 2 HGB

§ 11 Abs. 2 FGO

§ 7 Abs. 1 EStG

§ 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG

§ 21 Abs. 1 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 198, 74 - 85

BB 2002, 1350-1354 (Volltext mit amtl. LS)

BBK 2003, 292-293

BFH/NV 2002, 25

BFH/NV 2002, 968-972

BStBl II 2003, 569-574 (Volltext mit amtl. LS)

BTR 2002, 45-46

BuW 2002, 986

Consultant 2002, 6

DB 2002, 1286-1295 (Urteilsbesprechung von BFH-Richter Dr. Johannes Wolff-Diepenbrock)

DB 2002, 1297-1301 (Volltext mit amtl. LS)

DB (Beilage) 2003, 16 (amtl. Leitsatz)

DStR 2002, 1559-1566 (Urteilsbesprechung von Hans-Joachim Beck)

DStR 2002, 1035-1039 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 806 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2002, 505-506 (Kurzinformation)

DStZ 2002, 587-593 (Urteilsbesprechung von Prof. Dr. Günter Söffing; erläuternd)

DStZ 2002, 489-494 (Volltext mit amtl. LS)

DWW 2002, 208-212

EStB 2002, 263-264

FR 2002, 774-779

GuT 2003, 200 (amtl. Leitsatz)

HFR 2002, 790-793

IBR 2002, 459

ImmoStR 2003, 75-76

INF 2002, 506-507

KÖSDI 2003, 13953-13954 (Kurzinformation)

NJW 2002, 2268-2271 (Volltext mit amtl. LS) "Gebrauchswerterhöhung bei Modernisierung "in Raten""

NWB 2005, 511-513 (Volltext)

NWB 2002, 1963-1964

NWB 2005, 860-861 (Volltext)

NZM 2002, 666-669

RdW 2002, 484-487

stak 2002

SteuerBriefe 2002, 1142-1144

STFA 2002, 27-30

---

## BFH, 12.09.2001 - IX R 39/97

### Amtlicher Leitsatz:

1. Sog. anschaffungsnahe Aufwendungen sind nicht allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes dienen, stellen sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu seiner wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen (Änderung der Rechtsprechung).
2. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch als Erhaltungsmaßnahmen zu beurteilen wären, können in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) eines Wohngebäudes gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs deutlich erhöht wird (Bestätigung des BFH-Urteils vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632).
3. Der Gebrauchswert eines Wohngebäudes wird insbesondere durch die Modernisierung derjenigen Einrichtungen erhöht, die ihn maßgeblich bestimmen: Das sind vor allem die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster. Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ist immer dann gegeben, wenn durch die Modernisierung ein Wohngebäude von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird.
4. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums können als Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu werten sein, wenn sie zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn sie aber Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt (Sanierung "in Raten").

### Gründe

#### 1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im März 1988 ein bebautes Grundstück für 270 000 DM; auf das vermietete Gebäude (Baujahr 1955) mit neun Wohnungen und einem Laden entfielen Anschaffungskosten in Höhe von 246 028 DM. Der Kläger macht für die Streitjahre Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) in folgender Höhe geltend:

1988 39 120 DM

1989 8 803 DM

1991 108 318 DM

- 2 Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Aufwendungen für den Einbau von Isolierglasfenstern, den Austausch von Ofenheizungen gegen Etagenheizungen, die Modernisierung der Bäder in zwei Wohnungen, sowie Aufwendungen für die Erneuerung des Ladens. Die monatlichen Mieteinnahmen wurden von 1 850 DM (April 1988) auf 3 427 DM (April 1991) gesteigert.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die streitigen Aufwendungen (mit Ausnahme von 3 014 DM im Jahre 1991) als Herstellungskosten. Durch die Differenz zwischen dem durch den Bausachverständigen ermittelten Verkehrswert von 375 000 DM und dem Kaufpreis von 270 000 DM werde deutlich, dass das Anwesen unter Berücksichtigung eines Instandhaltungsrückstands verbilligt erworben worden sei.
- 4 Nach erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1997, 1172). Es nahm Bezug auf die Gründe der Einspruchsentscheidung (§ 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und führt ergänzend aus:
- 5 Es sei nicht auszuschließen, dass die Mietsteigerungen auch auf die Investitionen zurückzuführen seien. Die Art der Baumaßnahmen zeige im Übrigen, dass ein schon bei der Anschaffung bestehender erheblicher Instandhaltungsrückstand bestanden habe. Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand sei nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. Juli 1991 IX R 123/90 (BFHE 165, 253 [BFH 30.07.1991 - IX R 123/90], BStBl II 1992, 30) auch dann gegeben, wenn nach dem Erwerb eines reparaturbedürftigen Hauses über einen längeren Zeitraum gleichsam in Raten die jeweils frei werdenden Mietwohnungen in Stand gesetzt würden.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 7 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 1988, 1989 und 1991 für das Jahr 1988 39 120 DM, für das Jahr 1989 8 803 DM und für das Jahr 1991 weitere 105 304 DM als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Der Senat hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) durch Beschluss vom 21. November 2000 gemäß § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Das BMF hat im Schreiben vom 30. Mai 2001 wie folgt Stellung genommen:
- 10 Die Beurteilung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen bestimme sich nach § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB), mithin u. a. danach, ob das Gebäude über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert worden sei. Auch grundlegende Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen könnten ein Gebäude wesentlich verbessern. Bei im Vergleich zum Kaufpreis hohen Aufwendungen in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung spreche eine "typisierende Vermutung" dafür, dass das Gebäude über seinen Zustand beim Erwerb hinaus wesentlich verbessert worden sei.
- 11 Ob sich eine wesentliche Verbesserung ergeben habe, könne nicht für alle Baumaßnahmen einheitlich beurteilt werden, denn § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB fordere eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus. Ursprünglicher Zustand sei beim entgeltlichen Erwerb der Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs. Daher könnten Baumaßnahmen, die beim Bauherren nur den Zustand bei Fertigstellung des Gebäudes wiederherstellen und deshalb Erhaltungsaufwendungen seien, beim Erwerber eines unsanierten Gebäudes durchaus zu einer wesentlichen Verbesserung gegenüber dem Zustand bei Erwerb und damit zu Herstellungskosten führen.
- 12 Die vom IX. Senat des BFH entwickelten Grundsätze zur Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand seien auf die Instandsetzung nach langjährigem Besitz zugeschnitten; sie ließen sich nicht auf die Sanierung im Anschluss an den Erwerb übertragen. Während der ursprüngliche Zustand bei einem Gebäude im Zeitpunkt der erstmaligen Fertigstellung typisierend als ordnungsgemäß und dem zeitgemäßen Wohnkomfort entsprechend beschrieben werden könne, lasse sich für den Erwerbszustand keine allgemeingültige Aussage treffen.

- 13** Nicht zuletzt aus Gründen der Praktikabilität solle daher an der bisherigen Vermutung festgehalten werden; denn es sei eher eine Ausnahme, dass der Steuerpflichtige hohe Aufwendungen z. B. für ein dreißig Jahre altes heruntergekommenes Gebäude mache, um es (nur) in dem Zustand zu erhalten, in dem er es erworben habe. Im Einzelfall könne der Steuerpflichtige die o. a. Vermutung widerlegen. Dazu müsse er den Zustand des Gebäudes bei Erwerb, vor Beginn und nach Abschluss der Baumaßnahmen dokumentieren.
- 14** II.
- Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zwecks erneuter Verhandlung und Entscheidung ( § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO ). Das FG hat zu Unrecht den Abzug der streitigen Aufwendungen als Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ( § 21 Abs. 1 , § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) allein wegen ihrer Höhe und zeitlichen Nähe zur Anschaffung des Gebäudes versagt.
- 15** 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 Anschaffungs- oder 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 Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich für die Gewinneinkünfte und Überschusseinkünfte, mithin auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nach § 255 HGB (vgl. allg. BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, 835, zu C. III. 1. c dd; ferner BFH-Urteile vom 9. Mai 1995 IX R 116/92 , BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 1. b, zu Herstellungskosten, und vom 17. Dezember 1996 IX R 47/95, BFHE 182, 178, BStBl II 1997, 348, zu Anschaffungskosten; vgl. auch Amtliches Einkommensteuer-Handbuch -- EStH-- 2001 , H 32a). Das schließt eine Auslegung dieser Vorschrift unter Berücksichtigung der jeweiligen Besonderheiten des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes (hier: Wohngebäude) nicht aus.
- 16** 2. Die streitigen Aufwendungen sind keine Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB .
- 17** a) Aufwendungen in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes hat der Große Senat des BFH (Beschluss vom 22. August 1966 GrS 2/66 , BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672) zwar seinerzeit unter Änderung der bisherigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) und des BFH nicht als Anschaffungskosten gewertet, weil Anschaffungskosten (nur) die Kosten seien, die aufgewendet werden, um ein Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben.
- 18** Diese Begriffsbestimmung ist jedoch zu eng, nachdem nunmehr der Begriff der Anschaffungskosten und Herstellungskosten durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (BiRiLiG) vom 19. Dezember 1985 (BGBl I 1985, 2355) erstmals gesetzlich definiert, in das HGB eingefügt ( § 255 Abs. 1 und 2) und von der Steuerrechtsprechung als für alle Einkunftsarten maßgeblich übernommen wurde (s. o. zu 1. ). Insofern ist der Beschluss des Großen Senats in BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672 überholt (BFH-Urteil vom 12. Februar 1985 IX R 114/83 , BFHE 143, 431, BStBl II 1985, 690, zu 1. a unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, 525 f. , BStBl II 1978, 620, 625).
- 19** b) Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB sind die Aufwendungen, 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 nachträglichen Anschaffungskosten.
- 20** Die hier streitigen Aufwendungen sind weder zum Erwerb des Gebäudes geleistet worden, noch stellen sie Nebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten dar. Sie sind auch nicht aufgewendet worden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

- 21** Ein Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut, hier: Gebäude) ist betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 255 HGB Tz. 13). Zu den Anschaffungskosten zählen daher die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können (Heymann/Walz, Handelsgesetzbuch, 2. Aufl., § 255 Rdn. 14; Werndl, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 6 Rdnr. B 90; Helwing, Der anschaffungsnahe Aufwand, 1995, S. 48).
- 22** Betriebsbereit in diesem Sinne kann bei einem bebauten Grundstück auch der Teil eines Gebäudes sein, der nach seiner Zweckbestimmung selbständig genutzt werden soll. So kann z. B. eine (selbstgenutzte) Wohnung betriebsbereit sein, während es eine andere (zur Vermietung bestimmte) Wohnung nicht ist.
- 23** Den Zweck, zu dem das angeschaffte Wirtschaftsgut genutzt werden soll, bestimmt der Erwerber (dazu Urteil vom heutigen Tage IX R 52/00, zu II. 2. b aa). Nutzt er z. B. ein Wohngebäude tatsächlich bereits ab dem Zeitpunkt des Erwerbs, d. h. ab Übergang der Nutzungen und Lasten, dann hat er eine Zweckbestimmung getroffen; das genutzte Wirtschaftsgut befindet sich bereits in einem betriebsbereiten Zustand und kann insoweit nicht mehr in diesen Zustand versetzt werden (vgl. BFH-Urteile vom 11. August 1989 IX R 44/86, BFHE 158, 240, BStBl II 1990, 53, und vom 13. März 1990 IX R 66/86, BFH/NV 1990, 778; Adler/Düring/Schmaltz, a. a. O., § 255 HGB Tz. 12; Ordelheide in Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, B 162 Rz. 255, 257; vgl. auch BFH-Urteil vom 16. Juli 1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, zu nachträglichen Erschließungskosten). Das gilt z. B. dann, wenn das Gebäude (eine Wohnung) beim Erwerb vermietet war. Auch in diesem Fall ist es betriebsbereit, denn es wird vom Zeitpunkt des Erwerbs an vom Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 EStG) genutzt (§ 566 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--).
- 24** Unerheblich ist in diesem Fall, ob der Erwerber grundlegende Veränderungen beim Erwerb plante, seine Pläne aber erst später verwirklicht. Er unterscheidet sich dann nicht maßgeblich von demjenigen, der erst nach längerer Zeit diesen Entschluss fasst und umsetzt. In diesen Fällen sind die Aufwendungen entweder Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) oder sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 25** c) Da der Kläger ein vermietetes Gebäude erworben hat, das er nach dem Erwerb weiterhin durch Vermietung nutzte, sind die Kosten der Baumaßnahmen keine Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB, weil sie das Gebäude nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzt haben.
- 26** 3. Ob die streitigen Aufwendungen Herstellungskosten i. S. des § 255 Abs. 2 HGB i. V. m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG sind, vermag der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht abschließend zu entscheiden.
- 27** a) Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB 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.
- 28** aa) Die vom FG festgestellten Baumaßnahmen dienen, jeweils für sich beurteilt, weder der Herstellung noch der Erweiterung des Gebäudes; sie haben es i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB auch nicht wesentlich verbessert. Das gilt sowohl für den Austausch von Ofenheizungen gegen Gas-Etagenheizungen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juli 1979 VIII R 162/78, BFHE 128, 385, BStBl II 1980, 7; BMF-Erlass vom 16. Dezember 1996, BStBl I 1996, 1442, Tz. 2. 3.) als auch für die Modernisierung der Bäder (BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu II.) und den Austausch von einfachverglasten Fenstern gegen Isolierglasfenster (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 66/95, BFHE 186, 220, BStBl II 1998, 515). Der Umstand, dass der Vermieter aufgrund des Einbaus von Isolierglasfenstern eine höhere Miete verlangen kann (vgl. jetzt § 559 BGB) erlaubt

allein nicht den Schluss auf eine wesentliche Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB (vgl. BFH-Urteile in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b ee, und vom 13. Oktober 1998 IX R 38/95, BFH/NV 1999, 603, zu 1. b cc; BMF in BStBl I 1996, 1442, Tz. 3. 2. ). Eine erheblich erhöhte Miete kann aber unter weiteren Voraussetzungen (s. dazu unten zu II. 4. ) ein Indiz für eine wesentliche Verbesserung gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs sein.

- 29** bb) Übliche, d. h. normalerweise anfallende Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen werden den Gebrauchswert eines Gebäudes insgesamt nicht so deutlich erhöhen, dass es dadurch i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB wesentlich verbessert wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b cc; vgl. auch BMF in BStBl I 1996, 1442, Tz. 3. 2. ). Auch die Behebung eines Instandsetzungsstaus muss keine wesentliche Verbesserung zur Folge haben. So wird die bloße Instandsetzung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung in der Regel den Nutzungswert eines Wohngebäudes nicht wesentlich verändern. Eine Werterhöhung infolge derartiger Maßnahmen bedingt noch keine wesentliche Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB .
- 30** cc) Allerdings können Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch als Erhaltungsmaßnahmen zu beurteilen wären, 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 in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 2. c und 3. b cc, und in BFH/NV 1999, 603; vgl. entsprechend zum Zustand bei Herstellung BFH-Urteil in BFHE 128, 385, BStBl II 1980, 7). Als ein Beispiel hat der BFH angeführt, dass im Rahmen der Baumaßnahmen außergewöhnlich hochwertige Materialien in erheblichem Umfang verwendet werden (BFH-Urteile in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b cc, und vom 19. September 1995 IX R 37/93, BFHE 178, 425, 427, BStBl II 1996, 131).
- 31** Wie sich aus dem Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632 (zu I. 3. b cc: "etwa") ergibt, ist eine wesentliche Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB aber nicht nur in dem angeführten Beispiel denkbar, sondern immer dann, wenn der Gebrauchswert (Nutzungspotential) eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird.
- 32** Der Standard eines Wohngebäudes wird --abgesehen von seinem architektonischen Zuschnitt-- insbesondere bei sehr einfachen Wohnungen weniger durch die Verwendung hochwertiger Materialien als durch die Modernisierung der Einrichtungen gesteigert, die den Nutzungswert eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmen: Das sind vor allem die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster. Sind sie im Zeitpunkt der Anschaffung nur im nötigen Umfang und/oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden, dann wird es sich um einen sehr einfachen Wohnungsstandard, entsprechen sie in Umfang und Ausführung durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen, dann wird es sich um einen mittleren Standard handeln. Ist nicht nur das Zweckmäßige, sondern sogar das Mögliche vorhanden und das vor allem unter Verwendung außergewöhnlich hochwertiger Materialien, dann wird es sich um einen sehr anspruchsvollen Standard handeln (vgl. BFH-Urteile in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b cc, und in BFHE 178, 425, 427, BStBl II 1996, 131, zu 1. a betr. Herstellungskosten).
- 33** Wenn daher im Zuge der Baumaßnahmen diese Einrichtungen nicht nur in zeitgemäßer Form ersetzt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b bb, m. w. N. ), sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (Gebrauchswert) deutlich erweitert und ergänzt werden und dadurch der Wohnkomfort des Hauses insgesamt deutlich gesteigert wird, dann wird ein Wohnhaus dadurch wesentlich verbessert. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn Sanitärinstallationen deutlich erweitert oder ergänzt und ihr Komfort (z. B. durch zweckmäßigere und funktionstüchtigere Ausstattungsdetails) erheblich gesteigert wird, wenn eine technisch überholte Heizungsanlage (z. B. Kohleöfen) durch eine dem Stand der Technik entsprechende Heizungsanlage ersetzt wird, wenn bei der Modernisierung der Elektroinstallation die Leitungskapazität maßgeblich erweitert und die Zahl der Anschlüsse erheblich vermehrt wird und wenn einfach verglaste Fenster durch Isolierglasfenster ersetzt werden. Wenn auch einzelne dieser Maßnahmen noch nicht zu einer

wesentlichen Verbesserung führen, so kann doch ein Bündel derartiger Baumaßnahmen, bei dem mindestens drei der o. g. wesentlichen Bereiche betroffen sind, ein Gebäude gegenüber seinem Zustand bei Erwerb (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 2. c. und II. ) in seinem Standard heben und es damit i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB wesentlich verbessern.

- 34** Derartig gebündelte Baumaßnahmen und die damit bautechnisch zusammenhängenden Baumaßnahmen (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b cc, und in BFHE 181, 50, BStBl II 1996, 649) können insgesamt zu Herstellungskosten führen. Andere Aufwendungen können daneben als sofort abziehbarer Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG oder auch --als Maßnahmen der Erweiterung-- als Herstellungskosten zu beurteilen sein.
- 35** dd) Nach der neueren Rechtsprechung des BFH sind die Baumaßnahmen insgesamt nicht allein deshalb als Herstellungskosten zu werten, weil sie zeitlich zusammenhängend vorgenommen wurden und die Aufwendungen insgesamt hoch sind (grundlegend BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b).
- 36** Baumaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums können jedoch dann als Herstellungskosten i. S. des § 255 Abs. 2 HGB zu werten sein, wenn sie zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn sie aber Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt (Sanierung "in Raten", vgl. insoweit BFH-Beschluss vom 23. Juni 1988 IX B 178/87 , BFH/NV 1989, 165, 168, BFH-Urteil in BFHE 165, 253 [BFH 30.07.1991 - IX R 123/90] , BStBl II 1992, 30). Das könnte im Streitfall so sein, wenn nämlich der Kläger nach 1991 weitere Baumaßnahmen wie in den Streitjahren durchgeführt haben sollte. Dazu hat das FG keine Feststellungen getroffen.
- 37** b) Die hier streitigen Baumaßnahmen sind jedenfalls nicht wegen ihrer Höhe oder zeitlichen Nähe zur Anschaffung des Gebäudes als Herstellungskosten zu werten (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten).
- 38** aa) Der BFH hat allerdings im Beschluss vom 22. August 1966 (BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672; zur Entwicklung Balmes, Finanz-Rundschau --FR-- 1999, 1339) entschieden, dass bei im Verhältnis zum Kaufpreis hohen Aufwendungen auf ein Gebäude nach dessen entgeltlichem Erwerb in der Regel jedenfalls dann Herstellungskosten gegeben sind, wenn durch die Aufwendungen das Wesen des Gebäudes verändert, sein Nutzungswert erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer erheblich verlängert werde. Damit hat der Große Senat offen gelassen, ob Herstellungskosten auch dann möglich sind, wenn durch die Aufwendungen das Wesen des Gebäudes nicht verändert, der Nutzungswert nicht erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer nicht erheblich verlängert wird.
- 39** bb) Die Rechtsprechung (z. B. BFH-Urteil vom 8. Juli 1980 VIII R 189/78 , BFHE 131, 312, BStBl II 1980, 744) und ihr folgend die Finanzverwaltung (Abschn. 157 Abs. 5 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1984) haben in der Folge auch typische Erhaltungsaufwendungen als Herstellungskosten gewertet, wenn sie im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren (ab 1984 20 v. H. , ab 1994 15 v. H. des Kaufpreises). Zur Begründung wurde angeführt, durch die Annahme von Herstellungskosten solle die ungleiche steuerliche Behandlung des Erwerbers eines renovierten gegenüber dem eines heruntergewirtschafteten Gebäudes vermieden werden, das er nach dem Erwerb selbst renoviert (vgl. bereits RFH-Urteil vom 9. Dezember 1943 IV 21/43, RStBl 1944, 163; BFH-Urteil vom 25. Oktober 1955 I 176/54 U, BFHE 61, 489, BStBl III 1955, 388). Zudem vermutete der BFH, dass der Kaufpreis des Gebäudes mit Rücksicht auf fällige Reparaturen niedriger festgesetzt wurde (z. B. BFH-Urteil vom 22. Februar 1973 VIII R 72/68 , BFHE 109, 36, BStBl II 1973, 483). Er hat deshalb Herstellungskosten angenommen, weil andernfalls "der enge Zusammenhang einer aufwendigen Modernisierung mit dem verbilligten Erwerb des Anwesens außer Acht gelassen" werde (BFH-Urteil in BFHE 158, 240, 243, BStBl II 1990, 53).

**40**



Mit der Geltung des § 255 HGB ist diese Vorschrift allein maßgeblich für die steuerrechtliche Inhaltsbestimmung der Begriffe Anschaffungs- und Herstellungskosten. Davon ist der BFH auch seit Einführung des § 255 HGB ausgegangen (z. B. Urteile in BFHE 158, 240, 243, BStBl II 1990, 53, und vom 16. Dezember 1998 X R 89/95, BFH/NV 1999, 776; s. ferner oben zu 1. ). Dem hat sich auch das BMF in seiner Stellungnahme angeschlossen. Die oben dargestellten Überlegungen der älteren Rechtsprechung haben danach keine gesetzliche Grundlage mehr. Der Senat hat im Übrigen Bedenken, bei der Beurteilung von einem tatsächlich nicht gegebenen Sachverhalt auszugehen; darauf liefe aber die Annahme hinaus, die anschaffungsnahen Aufwendungen seien deshalb als Herstellungskosten zu qualifizieren, weil der Kaufpreis in entsprechender Höhe gemindert worden sei. Selbst wenn der Kaufpreis mit Rücksicht auf ausstehende Reparaturen gemindert worden wäre, steht er doch fest und damit grundsätzlich auch die Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB (vgl. Obermeier, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1990, 409, zu 4. ; krit. bereits Brockhoff, FR 1966, 38, 41).

- 41** cc) In seinen neueren Entscheidungen hat der BFH bei "erheblichen Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten" unter Berücksichtigung ihrer Anschaffungsnähe eine wesentliche Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB durch eine erhebliche Erhöhung des Nutzungswerts des Gebäudes angenommen, weil diese "wegen der Art der Baumaßnahmen und der Höhe des dadurch bedingten Aufwands im Verhältnis zur Höhe des Kaufpreises offenkundig" sei (z. B. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1991 IX R 117/90, BFHE 166, 203 [BFH 29.10.1991 - IX R 117/90], BStBl II 1992, 285, zu 2. ; in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu 3. a); in BFH/NV 1999, 776). Zuletzt hat der BFH im Beschluss vom 17. Juni 1998 IX B 61/98 (BFH/NV 1999, 32; vgl. auch Beschluss vom 21. Januar 1997 IX B 81/96, BFH/NV 1997, 346) in diesem Zusammenhang lediglich von einer widerlegbaren Vermutung für Herstellungskosten gesprochen.
- 42** Im Wege einer Vermutung allein von der Höhe der Aufwendungen auf Herstellungskosten i. S. des § 255 Abs. 2 HGB zu schließen, hält der Senat bei erneuter Überprüfung dieser Rechtsprechung nicht mehr für zulässig. Ob das Gebäude durch Baumaßnahmen wesentlich verbessert worden ist, ist eine Tatfrage, deren Feststellung dem FG im einzelnen Fall obliegt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b ff. ; vom 10. Mai 1996 IX R 62/94, BFHE 178, 46, BStBl II 1996, 639, zu I. 2. c dd). Das Revisionsgericht ist nicht berechtigt, tatsächliche Vermutungen ("offenkundig") aufzustellen (vgl. BFH-Beschluss vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, zu C. II. 1. a und b). Darüber hinaus ist es zweifelhaft, ob aufgrund der Lebenserfahrung gesagt werden kann, dass hohe Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen (vgl. auch P. Fischer in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, § 6 Rn. 63, 64). Wäre das der Fall, müssten die Kosten einer sog. Generalüberholung regelmäßig Herstellungskosten sein; das hat der BFH aber seit dem Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632 verneint; zustimmend BMF in BStBl I 1996, 1442.
- 43** dd) Auch die vom BMF angeführten Gesichtspunkte der Praktikabilität dürfen nicht dazu führen, im konkreten Fall eine wesentliche Verbesserung zu bejahen, ohne dass die Voraussetzungen des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB erfüllt sind. Der vom Gesetz geforderte Vergleich zwischen dem Zustand bei Erwerb und dem nach Durchführung der Baumaßnahmen stellt sich bei allen größeren Baumaßnahmen, seien sie in zeitlicher Nähe zur Anschaffung durchgeführt oder nicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 2. c und II. ; vgl. ferner BMF, BStBl I 1996, 1442, Tz. 3). Der Senat hält es hier wie bei den Aufwendungen für die sog. Generalüberholung nicht für zulässig, aus praktischen Erwägungen allein von der Höhe der Aufwendungen auf ihre Qualität als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu schließen (s. oben zu II. 3. a dd).
- 44** c) Danach sieht der Senat keine gesetzliche Grundlage, das Merkmal "wesentliche Verbesserung" in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB bei Baumaßnahmen in zeitlicher Nähe zur Anschaffung anders auszulegen als bei sonstigen Baumaßnahmen.
- 45** 4. Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast hinsichtlich der tatsächlichen Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten (Veranlassungszusammenhang). Die Feststellungslast hinsichtlich der Tatsachen, die eine wesentliche Verbesserung begründen und

damit die Behandlung als Herstellungskosten, trägt das FA. Da das FA in der Regel nicht in der Lage ist, den Zustand eines Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs festzustellen, trifft den Steuerpflichtigen insoweit eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung --AO 1977--).

- 46** Kommt der Steuerpflichtige dieser Mitwirkungspflicht nicht nach und sind umfangreiche Baumaßnahmen, die Installationen und Fenster betreffen (vgl. dazu oben zu II. 3. a cc), durchgeführt worden, kann Indiz für eine wesentliche Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB eine erheblich erhöhte Miete sein, wenn sie auf diese Baumaßnahmen zurückzuführen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b ee).
- 47** 5. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kann der Senat aufgrund der Feststellungen des FG für die Streitjahre nicht entscheiden, ob die Kosten der Baumaßnahmen als Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB i. V. m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG zu werten sind ( § 118 Abs. 2 FGO ). Insbesondere fehlen Feststellungen zu dem technischen Stand und Gebrauchswert der Heizung vor dem Einbau der Etagenheizung und damit die Grundlage für die Beurteilung, ob der Gebrauchswert der neuen Heizungsanlage erheblich über dem der alten liegt (vgl. oben zu II. 3. a cc). Auch hinsichtlich der Bäder ist nicht konkret festgestellt, ob die Modernisierung sich nur auf die äußere Form, z. B. den Austausch von Fliesen und den technisch gleichwertigen Ersatz der vorhandenen Ausstattungsgegenstände bezog, oder ob bei dieser Gelegenheit auch funktionstüchtigere und zweckmäßigere Armaturen und zusätzliche Ausstattungsgegenstände eingebaut wurden. Schließlich fehlen Feststellungen für die Beantwortung der Frage, ob es sich in Bezug auf die Bäder um eine Verbesserung "in Raten" (vgl. oben zu II. 3. a dd) handelte. Die Sache geht daher zur Nachholung der erforderlichen Feststellungen an das FG zurück ( § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO ).
- 48** 6. a) Der Senat weicht damit nicht i. S. des § 11 Abs. 2 FGO von dem Beschluss des Großen Senats vom 22. August 1966 GrS 2/66 (BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672) ab. Zwar geht es hier wie dort um die gleiche Rechtsfrage. Voraussetzung der Abweichung ist aber, dass die Rechtsfrage unter dieselbe Rechtsvorschrift zu subsumieren ist. Nur dann ist die Rechtsauffassung des Großen Senats für die Entscheidung im Streitfall erheblich (zu dieser Voraussetzung BFH-Beschluss vom 10. November 1980 GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164, zu B. I. 2. ). Das ist nicht der Fall, wenn sich die Rechtslage geändert hat (vgl. Beschluss des Bundessozialgerichts vom 19. März 1986 7 BAr 75/85, Monatsschrift für Deutsches Recht 1986, 789; vgl. ferner Beschlüsse des Bundesgerichtshofs vom 30. September 1976 4 StR 683/75 (KG), Neue Juristische Wochenschrift 1976, 2354, und vom 23. November 1954 V ZR 18/52, BGHZ 15, 207; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung , § 11 FGO Rz. 61; Kissel, Gerichtsverfassungsgesetz, 2. Aufl. , § 132 Rn. 21). Im Streitfall hat sich die Rechtslage geändert, deshalb ist der Beschluss des Großen Senats insoweit überholt (vgl. oben zu 2. a).
- 49** Aus denselben Gründen weicht der Senat auch nicht von den Urteilen des IV. Senats vom 8. November 1979 IV R 42/78 (BFHE 129, 138, BStBl II 1980, 147) und des VIII. Senats vom 8. Juli 1980 VIII R 189/78 (BFHE 131, 312, BStBl II 1980, 744) sowie dem Beschluss des VI. Senats vom 17. Mai 1968 VI B 97/67 (BFHE 92, 378, BStBl II 1968, 566) ab, die ebenfalls vor In-Kraft-Treten des § 255 HGB ergangen sind.
- 50** b) Der Senat weicht aber mit seiner Entscheidung vom Urteil des X. Senats vom 16. Dezember 1998 X R 89/95 , BFH/NV 1999, 776 ab. Der X. Senat hat auf Anfrage mitgeteilt, dass er der Abweichung zustimmt.