

Anschaffung oder Erhaltung nicht schematisch prüfen

Ob Aufwendungen für die Instandsetzung eines Wohngebäudes steuerlich sofort voll abziehbare Werbungskosten (weil „Erhaltungsaufwand“) oder im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung (weil „Anschaffungskosten“) auf Jahre verteilt zu berücksichtigen sind, richtet sich nicht mehr schematisch nach der „Nähe“ zum Hauskauf sowie den Kosten im Verhältnis zum Kaufpreis. Es kommt darauf an, ob die Arbeiten das Gebäude „wesentlich verbessert“ haben.

Quelle: Wolfgang Büser

Anschaffungskosten; Wirtschaftsgut; Vermögensgegenstand; Wohngebäude; Bestimmungsgemäße Nutzung; Betriebsbereitschaft; Wohnzweck; Schönheitsreparatur

Gericht: BFH

Datum: 12.09.2001

Aktenzeichen: IX R 52/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2001, 10393

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Hessen

Rechtsgrundlagen:

§ 255 Abs. 1 HGB

§ 255 Abs. 2 HGB

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 9 S. 3 Nr. 7 EStG

§ 21 Abs. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 198, 85 - 91

BauR 2002, 1609-1610 (amtl. Leitsatz)

BB 2002, 1355-1357 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2002, 966-968

BStBl II 2003, 574-577 (Volltext mit amtl. LS)

BTR 2002, 45

BuW 2002, 986

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

DB 2002, 1301-1303 (Volltext mit amtl. LS)
DB (Beilage) 2003, 15-16 (amtl. Leitsatz)
DStR 2002, 1559-1566 (Urteilsbesprechung von Hans-Joachim Beck)
DStR 2002, 1039-1042 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2002, 807 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2002, 494-497
DStZ 2002, 495-497 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2002, 505-506 (Kurzinformation)
DStZ 2002, 587-593 (Urteilsbesprechung von Prof. Dr. Günter Söffing; erläuternd)
DWW 2002, 212-214
EStB 2002, 264
FR 2002, 779-781
GuT 2003, 200-201 (amtl. Leitsatz)
HFR 2002, 793-795
IBR 2002, 460
ImmoStR 2003, 75
INF 2002, 507-508
KFR 2002, 317-318
NJW 2002, 2271-2272 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2002, 1964
NWB 2005, 511-513 (Volltext)
NWB 2005, 861-862 (Volltext)
NZM 2002, 669-670
RdW 2002, 481-484
stak 2002
SteuerBriefe 2003, 124-125
SteuerBriefe 2003, 58-60
StSem 2003
WPg 2002, 865-866

BFH, 12.09.2001 - IX R 52/00

Amtlicher Leitsatz:

1. Die Begriffsbestimmung der Anschaffungskosten durch den Großen Senat in seinem Beschluss vom 22. August 1966 GrS 2/66 (BFHE 86, 792, BStBl III 1966, 672), wonach Anschaffungskosten nur die Kosten sind, die aufgewendet werden, um ein Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben, ist durch § 255 Abs. 1 HGB überholt. Zu den Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsgut, hier: Wohngebäude) zählen auch die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können.
2. Der Erwerber bestimmt den Zweck des Vermögensgegenstandes. Wird ein Wohngebäude ab dem Zeitpunkt des Erwerbs vom Erwerber durch Vermietung der Wohnungen genutzt, ist es insoweit betriebsbereit gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB .
3. Soll das Gebäude zu Wohnzwecken genutzt werden, dann gehört zur Zweckbestimmung auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude entsprechen soll (einem sehr einfachen, mittleren oder sehr anspruchsvollen). Baumaßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, machen es betriebsbereit, ihre Kosten sind Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB .
4. Schönheitsreparaturen im Anschluss an den Erwerb und sonstige Instandsetzungsarbeiten an vorhandenen Gegenständen und Einrichtungen, insbesondere an im Wesentlichen funktionierenden Installationen, führen grundsätzlich nicht zu Anschaffungskosten.

Gründe

- 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden in den Streitjahren 1995 und 1996 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2

Sie erwarben im Oktober 1994 ein leer stehendes Gebäude mit drei Wohnungen zum Preise von 527 866, 24 DM (Gebäudeanteil). Anschließend renovierten sie es und versetzten die Wohnungen in einen den heutigen Anforderungen entsprechenden Zustand. Dafür wandten sie in den Jahren 1994 bis 1996 insgesamt 96 242 DM auf. Nach dem unbestrittenen Vortrag der Kläger wurden laufende Reparaturen und Tapezierarbeiten durchgeführt, Fliesen erneuert, Elektromaterial ausgetauscht sowie Rollläden instandgesetzt. Ab 1995 erklärten die Kläger Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes.
- 3

In ihrer Einkommensteuererklärung für die Streitjahre machten die Kläger die Renovierungsaufwendungen als sofort abziehbare Werbungskosten geltend (1995: 76 925 DM und 1996: 19 162 DM). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Aufwendungen als (anschaffungsnahe) Herstellungskosten.
- 4

Mit der Klage machten die Kläger geltend, bei den Aufwendungen handle es sich um typische Renovierungsarbeiten, die keine Wesensverbesserung oder Nutzungserweiterung und keine erhebliche Verlängerung der Nutzungsdauer zur Folge gehabt hätten. Schließlich sei der Umfang der erforderlichen Renovierungsarbeiten beim Erwerb nicht erkennbar gewesen.
- 5

Das FA vertrat im Klageverfahren die Auffassung, die streitigen Aufwendungen stellten in vollem Umfang Anschaffungskosten dar; eine Aufteilung in laufende Reparaturaufwendungen und Anschaffungskosten sei nicht möglich, weil es sich um einen wirtschaftlich einheitlichen Vorgang handle.

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2001, 64).
- 7 Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes im Anschluss an den Erwerb, die im Verhältnis zum Kaufpreis hoch seien, zeigten, dass das Gebäude bereits zum Erwerbszeitpunkt instandsetzungs- und modernisierungsbedürftig gewesen sei. Durch die Maßnahmen werde das Gebäude über den Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung hinaus wesentlich verbessert. Eine solche Verbesserung sei dann aufgrund der Art der Baumaßnahmen und der Höhe des dadurch bedingten Aufwands im Verhältnis zur Höhe des Kaufpreises offenkundig (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 1998 X R 89/95 , BFH/NV 1999, 776). Für eine wesentliche Verbesserung spreche im Streitfall auch, dass die Kläger die im Zeitpunkt des Erwerbs leer stehenden Wohnungen nach ihrem eigenen Vortrag in einen den heutigen Anforderungen entsprechenden Zustand versetzt hätten.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung des § 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i. V. m. § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB).
- 9 Die Kläger beantragen, das Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 die geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 II.
- Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die streitigen Aufwendungen zu Unrecht nicht als sofort abzuziehende Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 , § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) berücksichtigt.
- 12 1. Aufwendungen, die --wie die hier streitigen-- durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (§ 21 Abs. 1 EStG), sind allerdings 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).
- 13 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.
- 14 2. Die streitigen Aufwendungen sind keine Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB .
- 15 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.

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 vom 22. August 1966 (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 Beschluss des Großen Senats vom 12. Juni 1978 GrS 1/77, BFHE 125, 516, 525 f. , BStBl II 1978, 620, 625).

- 17** 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.
- 18** Die hier streitigen Aufwendungen sind weder zum Erwerb des Gebäudes geleistet worden, sie sind ferner weder Nebenkosten noch nachträgliche Anschaffungskosten. Sie sind auch nicht angewendet worden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.
- 19** aa) 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 (vgl. 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).
- 20** 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.
- 21** Wird ein Wohngebäude ab dem Zeitpunkt des Erwerbs, d. h. ab Übergang der Nutzungen und Lasten, vom Erwerber genutzt, kann es von ihm zum Zwecke dieser Nutzung nicht mehr in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werden. Erwirbt er z. B. ein vermietetes Gebäude und tritt in das Mietverhältnis ein (§ 566 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), dann ist es insoweit betriebsbereit i. S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB (vgl. BFH-Urteil vom heutigen Tage IX R 39/97, zu II. 2.). Im Streitfall standen die Wohnungen des erworbenen Gebäudes beim Übergang des Besitzes leer; damit war zunächst offen, ob es aus der Sicht des Erwerbers betriebsbereit war.
- 22** Der Erwerber bestimmt nämlich den Zweck des Wirtschaftsguts, d. h. in welcher Weise es genutzt werden soll (vgl. "um . . . zu" in § 255 Abs. 1 HGB ; ferner BFH-Urteil in BFHE 143, 431, BStBl II 1985, 690, zu 1. a; vgl. aber unten zu cc). 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.
- 23** Er bestimmt daher auch, ob das Gebäude z. B. zu Wohnzwecken oder als Büroraum genutzt werden soll. Soll das Gebäude zu Wohnzwecken genutzt werden, dann gehört zur Zweckbestimmung auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude entsprechen soll (sehr einfach, mittel oder sehr anspruchsvoll). Baumaßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, machen es betriebsbereit, ihre Kosten führen zu Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB .
- 24** Für den Standard eines Wohngebäudes ist neben der Größe, dem Zuschnitt und der Anzahl der Räume (was in diesem Zusammenhang keine Rolle spielt) vor allem die Ausstattung und Qualität

der Einrichtungen ausschlaggebend, die den Gebrauchswert (das Nutzungspotential) einer Wohnung bestimmen. Dazu zählen vor allem die Installationen (Heizung, Sanitär, Elektro) und die Fenster. Sind sie nur im nötigen Umfang und in sehr sparsamer Ausführung vorhanden, dann wird es sich um einen sehr einfachen Wohnstandard, 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 vom 19. September 1995 IX R 37/93, BFHE 178, 425, 427, BStBl II 1996, 131, zu 1. a betr. Herstellungskosten). Baumaßnahmen vor der erstmaligen Nutzung eines Gebäudes, deren Schwerpunkt nicht die Reparatur und Ersetzung des Vorhandenen, sondern die funktionserweiternde Ergänzung wesentlicher Bereiche der Wohnungsausstattung zum Gegenstand haben, können den Standard eines Gebäudes erhöhen.

- 25** bb) Abgesehen von den oben (unter II. 2. b aa) genannten Fällen führen Kosten für Baumaßnahmen im Anschluss an den Erwerb und vor der erstmaligen Nutzung eines Gebäudes zu Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB :
- 26** - wenn funktionsuntüchtige Teile des Gebäudes, die für seine Nutzung z. B. als Wohnung unerlässlich sind, wieder hergestellt werden, z. B. bei einer defekten Heizung, bei die Bewohnbarkeit ausschließenden Wasserschäden, bei einer durch Brand verwüsteten Wohnung (vgl. Obermeier, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1990, 409);
- 27** - wenn Renovierungs- oder Modernisierungsarbeiten gleichzeitig mit dem Kaufvertrag (einheitlicher Vorgang trotz mehrerer Verträge) über eine Eigentumswohnung in einem Altbau in Auftrag gegeben und alsbald durchgeführt werden ("Modernisierungsmodell", Urteile in BFHE 182, 178, BStBl II 1997, 348; vom 30. Juli 1991 IX R 43/89, BFHE 165, 245, BStBl II 1991, 918, und vom 12. November 1991 IX R 71/89, BFH/NV 1992, 301).
- 28** cc) Ist keiner der unter II. 2. b aa und bb genannten Fälle gegeben, dann führen Kosten für Baumaßnahmen im Anschluss an den Erwerb grundsätzlich nicht zu Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB ; sie machen das Gebäude nicht i. S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB betriebsbereit. Das gilt vor allem für Schönheitsreparaturen (vgl. dazu Wolf, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 1990, 1769) und sonstige Instandsetzungsarbeiten an vorhandenen Gegenständen und Einrichtungen (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1989 IX R 87/86, BFHE 158, 326, BStBl II 1990, 130), insbesondere auch an vorhandenen im Wesentlichen funktionierenden Installationen (Bäder, Strom, Heizung; vgl. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a. a. O., § 6 Rdnr. B 90; Stobbe in Herrmann/Heuer/ Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 6 EStG Anm. 282 d; vgl. auch BFH-Urteil vom 16. Juli 1996 IX R 55/94, BFH/NV 1997, 178, zu nachträglichen Erschließungskosten; a. A., d. h. auch Schönheitsreparaturen gehören zu den Anschaffungskosten, BFH-Urteil in BFHE 143, 431, BStBl II 1985, 690, zu 1. a).
- 29** c) Im Streitfall hat das FG keine Feststellungen getroffen, wonach die durchgeführten Baumaßnahmen einer der unter II. 2. b aa und bb genannten Fallgruppen zuzuordnen wären. Wenn die Baumaßnahmen die Wohnungen in einen den heutigen Anforderungen entsprechenden Zustand versetzt haben, bedeutet das weder, dass sie vorher nicht bewohnbar oder vermietbar waren, noch dass sie aufgrund der Baumaßnahmen einem höheren Wohnstandard zuzuordnen wären. Tapezierarbeiten, Erneuerung von Fliesen, Austausch von Elektromaterial sowie Instandsetzung der Rollläden sind keine Baumaßnahmen, die eine Wohnung erst vermietbar machen oder ihren Standard verändern.
- 30** 3. Bei den streitigen Aufwendungen handelt es sich auch nicht um Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB .

31

Aufwendungen für Baumaßnahmen, wie die hier streitigen, soweit sie an Wohnungen des erworbenen Gebäudes vorgenommen wurden, die bereits vermietet waren, sind auch keine Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB . Das sind sie auch nicht deshalb, weil es sich um sog. anschaffungsnahe Aufwendungen handelt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat zur Begründung auf die Ausführungen im Urteil vom heutigen Tage in der Sache IX R 39/97.

- 32** 4. Die streitigen Aufwendungen sind daher weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten, sondern Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG , die in den Jahren ihres Abflusses (§ 11 Abs. 2 EStG) sofort abzuziehen sind.
- 33** 5. a) Der Senat weicht damit aus den im Urteil IX R 39/97 vom heutigen Tage (zu II. 6. a) dargelegten Gründen 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.
- 34** 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.

35