

**Solange Mieter in der Wohnung sind, wird geworben**

Führt ein Vermieter in der Zeit, in der noch Mieter in dem Haus leben, „Erhaltungsmaßnahmen“ durch und zieht er dann selbst ein, so handelt es sich dennoch grds. um steuerliche Werbungskosten. Für die Frage, ob Aufwendungen der Zeit der Vermietung oder der Selbstnutzung zuzurechnen sind, kommt es nicht „auf die Zweckbestimmung des Erhaltungsaufwands an“. Es wird unterstellt, dass sie der Erzielung von Einkünften dienen.

Quelle: Wolfgang Büser

**Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen; Übergangsregelung; Selbstgenutztes Gebäude; Werbungskosten**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 10.10.2000

**Aktenzeichen:** IX R 15/96

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2000, 10846

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Köln (EFG 1996, 807)

**Rechtsgrundlagen:**

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 21 Abs. 2 EStG

§ 52 Abs. 21 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 193, 318 - 322

BauR 2001, 851 (red. Leitsatz)

BB 2001, 402 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2001, 365-366

BStBl II 2001, 787-789 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2001, 462 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2001, 203-204 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 234 (amtl. Leitsatz)

FR 2001, 643-644

HFR 2001, 335-336

INF 2001, 187-188

KFR 2001, 165

KÖSDI 2001, 12763 (Kurzinformation)

NWB 2001, 476

NZM 2001, 997-998

SteuerBriefe 2001, 506-507

---

## BFH, 10.10.2000 - IX R 15/96

### Amtlicher Leitsatz:

Aufwendungen für Erhaltungsmaßnahmen, die der Steuerpflichtige noch während der Geltung der sog. großen Übergangsregelung an einem anschließend selbstgenutzten Gebäude durchführt, sind grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar.

### Gründe

- 1 I.  

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute. Die Klägerin ist Eigentümerin eines Zweifamilienhauses, dessen Erdgeschoss bis zum 31. März des Streitjahres 1987 fremdvermietet war. Die erste Etage nutzten die Kläger während des ganzen Streitjahres zu eigenen Wohnzwecken. Nach dem Auszug der Mieter renovierten sie das Haus grundlegend und nutzten es insgesamt selbst. Das Haus war bis zum Streitjahr bewertungsrechtlich ein Zweifamilienhaus und ist ab dem 1. Januar 1988 als Einfamilienhaus bewertet.
- 2 Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermittelte die Klägerin für Januar bis März des Streitjahres gemäß § 52 Abs. 21 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i. V. m. § 21 Abs. 2 EStG durch Einnahme-Überschussrechnung. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) legte nach verschiedenen Änderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Zweifamilienhauses einen Werbungskostenüberschuss von 714 DM zugrunde. Die auf die Zeit der Anwendung der sog. großen Übergangsregelung entfallenden Instandhaltungskosten berücksichtigte das FA hierbei insgesamt mit (geschätzten) 1 500, 00 DM (gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO 1977-- geänderter Einkommensteuerbescheid für 1987 vom 19. Dezember 1994).
- 3 Hiergegen wendeten sich die Kläger mit ihrer nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage. Sie machten geltend, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Zweifamilienhauses seien für die Zeit bis zum 31. März des Streitjahres Instandhaltungsaufwendungen von (anteilig) 10 190 DM und damit ein Werbungskostenüberschuss von 9 520 DM zu berücksichtigen. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1996, 807 veröffentlichtem Urteil statt. Bis zum Ende der Vermietung seien die das Zweifamilienhaus betreffenden Erhaltungsaufwendungen im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Unerheblich sei, ob die Erhaltungsmaßnahmen auch einer zu diesem Zeitpunkt bereits geplanten späteren Selbstnutzung zugute kämen. Etwas anderes könne möglicherweise bei klaren Manipulationen gelten, für die im Streitfall jedoch nichts ersichtlich sei.
- 4 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts ( § 9 Abs. 1 Satz 1 , § 12 EStG ). Die im Streitjahr getätigten Aufwendungen seien als Einheit zu beurteilen und hätten insgesamt dem Zweck gedient, das bisher zwei Wohneinheiten aufweisende Haus zur vollständigen Selbstnutzung

durch die Kläger in eine Wohneinheit umzugestalten. Mangels Aufteilbarkeit der Kosten unterlägen auch die bis zum März des Streitjahres entstandenen Aufwendungen in Anwendung der vom Senat im Urteil vom 21. Juni 1994 IX R 62/91 (BFH/NV 1995, 108) ausgesprochenen Grundsätze dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG . Außerdem sei ein Teil der Kosten offensichtlich erst nach dem Ende der Vermietung gezahlt worden. Stelle man Einnahmen und Ausgaben der letzten drei Monate gegenüber, habe der Klägerin die Einkünfteerzielungsabsicht gefehlt.

- 5 Das FA beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Die geltend gemachten Aufwendungen seien durch in der Zeit bis März des Streitjahres in der selbstgenutzten Wohnung durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen entstanden.
- 8 Das FA hat während des Revisionsverfahrens für das Streitjahr aus anderen, hier nicht strittigen Gründen am 1. September 2000 einen Änderungsbescheid erlassen. Die Kläger haben den Bescheid gemäß §§ 68 , 121 , 123 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gemacht.
- 9 II.  
  
Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 FGO ). Das FG hat zutreffend die geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt.
- 10 1. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bilden grundsätzlich alle Aufwendungen, bei denen objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (z. B. Senatsurteil vom 20. Dezember 1994 IX R 122/92 , BFHE 177, 50, BStBl II 1995, 534, m. w. N. ). Sind die Aufwendungen nicht (fast) ausschließlich durch die Einnahmeerzielung, sondern daneben auch durch die private Lebensführung veranlasst ( § 12 Nr. 1 EStG ), können sie insgesamt nicht als Werbungskosten abgezogen werden; eine Aufteilung ist grundsätzlich nicht möglich. Durch die private Lebensführung veranlasst sind auch die mit Rücksicht auf die eigene Nutzung einer Wohnung nach dem Auslaufen der Nutzungswertbesteuerung gemachten Aufwendungen (z. B. Senatsurteil vom 29. Juli 1997 IX R 70/95 , BFH/NV 1997, 850, m. w. N. ).
- 11 2. Entgegen der Auffassung des FA sind diese vom Senat für den Abzug von Renovierungsaufwendungen nach Beendigung der Vermietung aufgestellten Grundsätze nicht auf den Streitfall zu übertragen. Bei den während der Vermietungszeit durchgeführten Erhaltungsmaßnahmen ist vielmehr typisierend anzunehmen, dass sie noch der Einkünfteerzielung dienen und die dadurch entstandenen Aufwendungen --unabhängig vom Zahlungszeitpunkt-- grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 12 a) Von entsprechenden Grundsätzen ist der Senat bereits bei der pauschalen Nutzungswertermittlung i. S. von § 21a EStG ausgegangen. Danach sind Reparaturaufwendungen als Werbungskosten abziehbar, wenn die Reparatur zu einer Zeit durchgeführt wird, in der § 21a EStG nicht anwendbar ist. Dagegen sind sie (weil durch die Pauschalierung des Nutzungswerts abgegolten) nicht zu berücksichtigen, wenn die Reparatur während der Zeit der Selbstnutzung durchgeführt wird (z. B. Senatsurteil vom 4. Juli 1989 IX R 192/85 , BFH/NV 1990, 229). Es kommt nicht darauf an, wann die Reparaturmaßnahmen bezahlt worden sind (z. B. Senatsurteil vom 3. Mai 1994 IX R 16/91 , BFH/NV 1994, 854, m. w. N. ). Der Senat hat es im Rahmen der Anwendung des § 21a EStG --vor allem aus Praktikabilitätserwägungen-- abgelehnt, den Reparaturaufwand nach seiner Zweckbestimmung zu beurteilen. Sei die Reparatur sowohl durch die (bisherige) Selbstnutzung als auch durch die (beabsichtigte) zukünftige Vermietung veranlasst, fehle es an einer hinreichenden Abgrenzungsmöglichkeit. Eine Aufteilung der Aufwendungen auf den Zeitraum

der Selbstnutzung und auf den der Vermietung im Wege der Schätzung scheidet mangels objektiver Abgrenzungskriterien aus. Deshalb sei allein der Zeitpunkt der Reparatur als maßgeblich zu erachten (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1990, 229).

- 13** b) Auch bei der im Streitfall zu entscheidenden Frage, ob Aufwendungen für noch während der Geltung der sog. großen Übergangsregelung durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen mit Rücksicht auf die zukünftige --keinen Einkommensteuertatbestand erfüllende-- Selbstnutzung nicht als Werbungskosten abziehbar sind, ist aus den zuvor genannten Gründen eine Beurteilung nach der Zweckbestimmung abzulehnen und nur auf den Zeitpunkt der Durchführung der Maßnahme abzustellen.
- 14** 3. Bei Anwendung dieser Grundsätze hat die Revision keinen Erfolg. Das FG hat ausgeführt, dass die Kläger in der Zeit bis März des Streitjahres während der Geltung der sog. großen Übergangsregelung Erhaltungsmaßnahmen durchgeführt haben. Erhaltungsaufwand liegt regelmäßig vor, wenn bereits vorhandene Teile eines Gebäudes erneuert werden, ohne dass dies zu einer Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (z. B. Senatsurteil vom 9. Mai 1995 IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632). Die dieser Tatsachenwürdigung des FG zugrunde liegenden Feststellungen hat das FA nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angefochten; sie binden damit den Senat (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Mit seinem Einwand, die Erhaltungsmaßnahmen kämen der späteren Selbstnutzung zugute, kann das FA --wie ausgeführt-- bei der notwendigen typisierenden Betrachtung nicht gehört werden. Ob bei atypischen Sachverhalten eine andere Beurteilung geboten sein kann, braucht der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden. Ein solcher ist nach den bindenden Feststellungen des FG nicht gegeben.
- 15** Unerheblich ist, ob --wie das FA geltend macht-- ein Teil der strittigen Aufwendungen erst nach März des Streitjahres bezahlt worden ist. Auch nach dem Vorbringen des FA ist davon auszugehen, dass die Zahlung noch innerhalb des Streitjahres erfolgt ist; dies reicht aus.
- 16** Zur vom FA aufgeworfenen Frage der Einkünfteerzielungsabsicht hat der Senat durch Urteil vom 8. November 1993 IX R 42/92 (BFHE 174, 313, BStBl II 1995, 102) entschieden, dass bei im Rahmen der sog. großen Übergangsregelung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Zweifamilienhäusern die Grundsätze der sog. Liebhaberei nicht anwendbar sind.
- 17**