

"Herstellungskosten" nur bei wesentlicher Verbesserung

Kauft ein Steuerzahler einen Altbau und erneuert er unter hohem Aufwand die Wasser- und Elektroleitungen, den Bodenbelag sowie Fenster, Türen, Heizkörper und Bäder, so sind die Kosten steuerlich sofort abziehbare „Erhaltungsaufwendungen“, wenn die Maßnahmen keine „deutliche Erweiterung des Gebrauchswerts“ des Gebäudes („wesentliche Verbesserung“) zur Folge haben (hier trotz eines Gesamtaufwands von 113.000 € verneint).

Quelle: Wolfgang Büser

Einbau neuer Gegenstände in vorhandene Installationen; Herstellungskosten; Erhaltungsaufwendungen; Änderung der Bausubstanz; Wesentliche Verbesserung eines Gebäudes; Steigerung des Wohnstandarts; Werbungskosten; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Gericht: BFH

Datum: 20.08.2002

Aktenzeichen: IX R 98/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 11651

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Düsseldorf 3 K 3824/95 E vom 20. 10. 2000

Rechtsgrundlagen:

§ 255 Abs. 1 HGB

§ 255 Abs. 2 HGB

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 21 Abs. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 200, 231 - 236

BB 2002, 2654 (amtl. Leitsatz)

BB 2003, 575-576 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2003, 103-104 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2003, 604-606 (Volltext mit amtl. LS)

BTR 2003, 98

DB 2002, 2627-2628 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2002, 2159-2161 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2003, 63

DStZ 2003, 57-58 (Kurzinformation)

EStB 2003, 10-11

FR 2003, 193-195

GStB 2003, 2

HFR 2003, 124-125

ImmoStR 2003, 77

INF 2003, 4-5

KFR 2003, 79

KÖSDI 2003, 13564

NWB 2002, 4307

NWB 2005, 862 (Volltext)

NZM 2003, 453 (amtl. Leitsatz)

stak 2003

SteuerBriefe 2003, 252-253

StSem 2004

WPg 2003, 100-102

ZfIR 2003, 114-116

BFH, 20.08.2002 - IX R 98/00

Gründe

- 1 I.

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 1990 bis 1992 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.
- 2 Mit Vertrag vom 23. Januar 1990 erwarb der Kläger ein im Jahre 1953 errichtetes Mehrfamilienhaus für 200 000 DM; davon entfallen auf das Gebäude unstreitig 170 475 DM. Das Gebäude hat drei Wohnungen, von denen eine im Zeitpunkt des Erwerbs leer stand und zwei vermietet waren; von diesen war eine zum 1. Februar 1990 gekündigt.
- 3 Für Baumaßnahmen wandte der Kläger im Jahre 1990 54 314 DM, im Jahr 1991 45 664 DM und im Jahr 1992 26 625 DM auf. Nach dem unbestrittenen Vortrag der Kläger wurden die gesamten Wasserleitungen, der morsche Putz und das Mauerwerk, die gesamten Elektroleitungen (die nicht mehr den Sicherheitsvorschriften entsprochen hätten) vom Sicherungskasten an, der Bodenbelag und die Fußleisten sowie die Fenster und Türen einschließlich Auffütterung erneuert; ein größerer Sicherungskasten und eine Türsprechanlage wurden eingebaut, das Flachdach und die Balkone isoliert und die Balkongeländer, Heizkörper und Bäder erneuert. Die Kläger behandelten diese Aufwendungen in ihren Einkommensteuererklärungen als Erhaltungsaufwendungen, der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) demgegenüber als (anschaffungsnahe)

Herstellungskosten.

- 4 Nach erfolglosem Einspruch erhoben die Kläger Klage, mit der sie u. a. geltend machen, nach einem Schreiben der Volksbank X vom 6. Januar 1994 habe es sich um ein Gebäude im normalen Unterhaltungszustand ohne Sanierungsbedürftigkeit gehandelt und der Kaufpreis habe den damaligen Marktverhältnissen entsprochen.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst 2001, 235). Zur Begründung führt es im Wesentlichen aus:
- 6 Maßstab für die Beurteilung der Frage, ob eine wesentliche Verbesserung gegeben sei, sei der Zustand des Gebäudes im Erwerbszeitpunkt. Eine wesentliche Verbesserung sei gegeben, wenn über die zeitgemäße Erneuerung hinaus der Gebrauchswert des Hauses im Ganzen deutlich erhöht worden sei (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Mai 1995 IX R 116/92 , BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632). Im Streitfall handele es sich um übliche Instandsetzungsarbeiten, wie sie in regelmäßigen Abständen bei älteren Gebäuden anfielen. Die Wasser- und Elektroleitungen hätten nicht mehr dem Stand der Technik entsprochen, Balkongeländer, Heizkörper, Mauerwerk, Bäder sowie Fußböden seien offensichtlich durch die Fremdvermietung stark abgenutzt worden. Es seien weder außergewöhnlich hochwertige Materialien verwandt noch Maßnahmen durchgeführt worden, die die Bausubstanz verändert hätten. Die Bausubstanz werde nämlich nur verändert, wenn Arbeiten an den im Wesentlichen die Lebensdauer bestimmenden Teilen des Gebäudes, insbesondere tragenden Wänden und Fundamenten vorgenommen würden (BFH-Urteil vom 13. Oktober 1998 IX R 38/95 , BFH/NV 1999, 603). Mieterhöhungen im Anschluss an Reparaturmaßnahmen rechtfertigten allein nicht die Annahme, dass der Gebrauchswert sich deutlich gesteigert habe.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung der § 21 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 1 und 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 8 Für die Frage, ob Aufwendungen eine über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehende wesentliche Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zur Folge haben, sei beim Erwerber auf die Beschaffenheit im Erwerbszeitpunkt abzustellen (Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, 634). Im Übrigen machten die Maßnahmen (netto) etwa 55 v. H. der Anschaffungskosten des Gebäudes aus. Angesichts dessen sei unwesentlich, ob es sich um die Beseitigung üblicher Verschleißerscheinungen handele.
- 9 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die streitigen Aufwendungen (1990 54 314 DM, 1991 45 664 DM, 1992 26 625 DM) als Herstellungskosten nur im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen.
- 10 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 11 II.

Die Revision ist unbegründet, sie ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat die streitigen Aufwendungen zu Recht zum Abzug als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugelassen (§ 9 Abs. 1 , § 21 Abs. 1 EStG).
- 13 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 (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. 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 . Allein die Höhe der Aufwendungen

und ihre Nähe zur Anschaffung des Gebäudes führen noch nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97 , BFHE 198, 74, BFH/NV 2002, 968, zu II. 3. b).

- 14** a) 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, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten.
- 15** Ein Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut, hier: Wohngebäude) 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 erworbenen Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können. 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).
- 16** Eine Steigerung des Wohnstandards setzt voraus, dass die Kernbereiche der Ausstattung einer Wohnung wesentlich verbessert werden; das ist der Fall, wenn bei mindestens drei der Bereiche Heizung, Sanitär- und Elektroinstallation sowie Fenster der Nutzungswert durch die Baumaßnahmen deutlich gesteigert wird. Reparatur oder auch Ersetzung des Vorhandenen durch Gleichwertiges in zeitgemäßer Form erweitert den Nutzungswert nicht (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 198, 74, BFH/NV 2002, 968, zu II. 3. a).
- 17** Nutzt der Erwerber ein Mietwohngrundstück 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. im Einzelnen BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00 , BFHE 198, 85, BFH/NV 2002, 966, zu II. 2. b aa). Diese Voraussetzungen sind hier in Bezug auf eine der Wohnungen erfüllt. Die Kosten der Baumaßnahmen an dieser Wohnung können daher nur sofort abziehbare Werbungskosten oder Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB sein (s. unten zu II. 2. b). Die übrigen Baumaßnahmen betrafen zwei Wohnungen vor ihrer erstmaligen Nutzung durch den Kläger; die Kosten dieser Baumaßnahmen können sofort abziehbare Werbungskosten oder Anschaffungskosten sein.
- 18** b) Nach den Feststellungen des FG, die vom FA nicht angegriffen wurden und daher für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), betrafen die streitigen Aufwendungen für die leerstehende und die kurzfristig gekündigte Wohnung übliche, regelmäßig wiederkehrende Instandsetzungsarbeiten; diese seien zum Beispiel bei Heizkörpern und Bädern wegen der offensichtlich auf Mieter zurückzuführenden starken Abnutzung erforderlich gewesen. Derartige Maßnahmen führen regelmäßig zu sofort abziehbaren Werbungskosten (BFH-Urteil in BFHE 198, 74, BFH/NV 2002, 968, zu II. 3. a bb). Es ist nicht erkennbar, dass im Zuge dieser Baumaßnahmen der Nutzungswert der betroffenen Installationen oder der Fenster deutlich erhöht wurde.
- 19** Wenn bei dieser Gelegenheit die Elektroleitungen den bestehenden Sicherheitsvorschriften angepasst wurden, dann kann dadurch die Elektroinstallation als Ganzes nur dann wesentlich verbessert worden sein, wenn sie zuvor in einem Maße mit zwingenden Vorschriften unvereinbar war, dass die Behörde deswegen bereits eingeschritten ist. Dafür gibt es hier keine Anhaltspunkte.
- 20** c) Auch die Kosten der im Rahmen der Überholung der Elektroanlage eingebauten Sprechanlage sind keine Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB . Das wären sie nur dann, wenn damit die Betriebsbereitschaft des Gebäudes im beschriebenen Sinne hergestellt worden wäre. Das ist aber bei kleineren Einbauten wie der Sprechanlage bei einer vorhandenen Elektroinstallation nicht der Fall. Die Aufwendungen dafür sind auch keine Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung (s. dazu unten zu II. 2. b).

21

2. Soweit die streitigen Aufwendungen die bei Erwerb vermietete Wohnung betreffen sind sie auch keine Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB .

- 22** a) Nach § 255 Abs. 2 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.
- 23** Eine wesentliche Verbesserung ist bei einem Wohngebäude immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert (das Nutzungspotential; vgl. BFH-Urteil in BFHE 177, 454, BStBl II 1996, 632, zu I. 3. b bb) des Gebäudes durch die Baumaßnahmen von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Dies setzt voraus, dass mindestens drei der Kernbereiche der Ausstattung einer Wohnung, nämlich Heizung, Elektro, Sanitär und Fenster, von Grund auf erneuert werden (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 198, 74, BFH/NV 2002, 968, zu II. 3. a).
- 24** Ob Baumaßnahmen an einem Wohngebäude zu einer wesentlichen Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB geführt haben, ist mithin im Wesentlichen nach den gleichen Maßstäben zu entscheiden, nach denen die Betriebsbereitschaft gemäß § 255 Abs. 1 HGB zu beurteilen ist.
- 25** Danach haben die Baumaßnahmen nicht zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes geführt. Wie dargelegt (s. oben zu I. 1. b) handelt es sich um übliche Erhaltungsmaßnahmen, deren Kosten sofort abziehbare Werbungskosten sind.
- 26** b) Das gilt hier auch für die Kosten des Einbaus einer Sprechanlage. Aufwendungen für den Einbau neuer Gegenstände in vorhandene Installationen eines Wohnhauses (hier: Elektroinstallation mit Klingelanlage) können nur dann zu Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen, wenn sie eine deutliche Erweiterung seines Gebrauchswerts (wesentliche Verbesserung) zur Folge haben. Der Einbau dieser Gegenstände führt nicht bereits unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung (§ 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 2 HGB) zu Herstellungskosten. In ständiger Rechtsprechung hat der BFH, ausgehend von § 255 Abs. 2 HGB , Erweiterungen dieser Art nur unter dem Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Verbesserung gewürdigt (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 11. August 1989 IX R 44/86 , BFHE 158, 240, 243, BStBl II 1990, 53, betr. Ersatz von Einzelöfen durch Gasetagenheizung; vgl. bereits BFH-Urteil vom 24. Juli 1979 VIII R 162/78 , BFHE 128, 385, BStBl II 1980, 7, keine "Substanzvermehrung"; vgl. ferner Bundesministerium der Finanzen in BStBl I 1996, 1442, Tz. 3. 2). Das Merkmal der Erweiterung in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB tritt insoweit hinter das der wesentlichen Verbesserung zurück. Eine wesentliche Verbesserung ist in diesem Bereich nur durch eine Erweiterung des Nutzungswerts (Nutzungspotentials, vgl. BFH-Urteil in BFHE 198, 74, BFH/NV 2002, 968, zu II. 3. a cc) und diese in der Regel nur durch den Einbau von Gegenständen zu erreichen, die bisher (so) nicht vorhanden waren. So ist die Verbesserung einer Etagenheizung durch eine Zentralheizung nur durch den Einbau von Rohren und Heizungskesseln zu erreichen, die vorher nicht vorhanden waren; Ähnliches gilt für die Verbesserung der Elektro- und Sanitärinstallation: Zusätzliche Anschlüsse, besondere Leitungen oder zwei statt bisher eines Waschbeckens, eine zusätzliche Dusche oder funktionstüchtigere Armaturen sind nicht unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung, sondern nur unter dem der wesentlichen Verbesserung zu würdigen. Andernfalls liefe dieses Merkmal in diesem Bereich weitgehend ins Leere.
- 27** Sind in diesen Fällen die Voraussetzungen einer wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht erfüllt, dann sind die Aufwendungen folglich als sofort abziehbare Werbungskosten und nicht als Herstellungskosten unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu behandeln.
- 28** 3. Die der Höhe nach unstrittigen Aufwendungen sind daher als Werbungskosten abziehbar (§ 9 Abs. 1 , § 21 Abs. 1 EStG).

29