



BFH-Urteile zu Schönheitsreparaturen als anschaffungsnahe Herstellungskosten

Der Bundesfinanzhof hat in drei Urteilen vom 14. Juni 2016 (IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15, veröffentlicht am 28. September 2016) den Begriff der „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ in § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes für die Fälle konkretisiert, in denen in zeitlicher Nähe zur Anschaffung neben sonstigen Sanierungsmaßnahmen reine Schönheitsreparaturen durchgeführt werden. Der BFH bezieht auch diese Aufwendungen in die anschaffungsnahe Herstellungskosten ein, so dass insoweit kein sofortiger Werbungskostenabzug möglich ist. In den Streitfällen hatten die Kläger Immobilienobjekte erworben und in zeitlicher Nähe zur Anschaffung umgestaltet, renoviert und instandgesetzt, um sie anschließend zu vermieten. Dabei wurden z.B. Wände eingezogen, Bäder erneuert, Fenster ausgetauscht und energetische Verbesserungsmaßnahmen sowie Schönheitsreparaturen durchgeführt. Die Kläger machten sofortabziehbare Werbungskosten geltend. Da die gesamten Nettokosten der Renovierungen jeweils 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes überstiegen, ging das Finanzamt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG von sog. „anschaffungsnahe“ Herstellungskosten aus, die nur im Wege der Absetzungen für Abnutzung (AfA) über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt steuerlich geltend gemacht werden können. Nach dieser Vorschrift gehören die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes, wenn diese innerhalb von drei Jahren nach dessen Anschaffung durchgeführt werden und wenn die Nettokosten (ohne Umsatzsteuer) 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Die Steuerpflichtigen machten in den finanzgerichtlichen Verfahren geltend, dass jedenfalls die Aufwendungen für reine Schönheitsreparaturen (wie etwa für das Tapezieren und das Streichen von Wänden, Böden, Heizkörpern, Innen- und Außentüren sowie der Fenster) nicht unter den Begriff der „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ fallen könnten, sondern isoliert betrachtet werden müssten. Kos-

ten für Schönheitsreparaturen seien mithin auch nicht - zusammen mit anderen Kosten der Sanierung - als „anschaffungsnahe“ Herstellungskosten anzusehen, sondern dürften als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden.

Dem widerspricht der BFH in seinen neuen Urteilen. Danach gehören auch reine Schönheitsreparaturen sowie Maßnahmen, die das Gebäude erst betriebsbereit (d.h. vermietbar) machen oder die es über den ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessern (Luxussanierung) zu den „Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dies begründeter mit dem vom Gesetzgeber mit der Regelung verfolgten Zweck, aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen.

Nach dieser Rechtsprechung müssen nunmehr grundsätzlich sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Sanierung anfallen, zusammengerechnet werden; eine Segmentierung der Gesamtkosten ist nicht zulässig. Übersteigt die Gesamtsumme der innerhalb von drei Jahren angefallenen Renovierungskosten sodann 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes, kann der Aufwand nur nach den AfA-Regelungen abgeschrieben werden.

(Quelle: Pressemitteilung des BFH Nr. 62 vom 28. September 2016)

Autor: Marianne Kottke, LSWB-Bibliothek

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.6.2016, IX R 15/15

Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG - Verhältnis zu § 255 HGB

Leitsätze

1. Unter Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird.
2. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Hierzu zählen auch Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft.
3. Von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes kann im Regelfall ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 3. Februar 2015 11 K 1886/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1. I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr (2008) zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger und seine Ehefrau erwarben im August 2008 ein Grundstück, bebaut mit einem zuvor von den Rechtsvorgängern selbst bewohnten Einfamilienhaus zu einem Kaufpreis von 275.000 EUR. Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 22.155 EUR. Auf das Gebäude entfielen Anschaffungskosten in Höhe von 127.040 EUR. Der Kläger und seine Ehefrau vermieteten das Einfamilienhaus ab Dezember 2008 an ihren Sohn. In der Zeit zwischen Erwerb und Vermietung des Gebäudes führten sie Renovierungsmaßnahmen durch, unter anderem ließen sie sämtliche Fenster austauschen und sonstige Sanierungsarbeiten vornehmen.
2. In der Einkommensteuererklärung 2008 behandelten der Kläger und seine Ehefrau die für den Austausch der Fenster angefallenen Aufwendungen in Höhe von 17.850 EUR als Anschaffungskosten und machten im Übrigen die durch die sonstigen Sanierungsarbeiten entstandenen Aufwendungen in Höhe von 16.616 EUR als sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die streitigen Aufwendungen dagegen insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) und berücksichtigte hierfür lediglich Absetzungen für Abnutzung (AfA).
3. Die nach insoweit erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 1081 veröffentlichten Urteil folgte das FG der Auffassung des FA und beurteilte die geltend gemachten Aufwendungen insgesamt als solche i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dabei komme es nicht darauf an, ob die für den Austausch der Fenster angefallenen Aufwendungen --wie vom Kläger vorgetragen-- als Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative des Handelsgesetzbuchs (HGB) anzusehen und daher bereits deshalb zu aktivieren seien. Denn die vorgenommenen Renovierungsmaßnahmen seien im Zusammenhang zu betrachten und daher insgesamt in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG einzubeziehen. Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sei insoweit *lex specialis* gegenüber § 255 HGB.
4. Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers. Er vertritt die Auffassung, dass es sich bei den für den Austausch der Fenster angefallenen Aufwendungen um Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des erworbenen Gebäudes i.S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB handele und damit um originäre Anschaffungskosten. Da insoweit bereits handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht besteht, könnten diese Aufwendungen nicht von der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG erfasst werden. Die Auffassung des FG habe keine rechtliche Grundlage; sie führe zu einer Ungleichbehandlung (Art. 3 des Grundgesetzes --GG--) von Erwerbem eines unsanierten Gebäudes gegenüber Erwerbem eines bereits vom Veräußerer sanierten Gebäudes. Bereits begrifflich seien Anschaffungskosten, worunter auch Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft zählen, keine Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung. Hätte der Gesetzgeber "Anschaffungskosten" in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG aufnehmen wollen, hätte er eine entsprechende Regelung schaffen müssen. Entgegen der Auffassung des FA sei § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch nicht *lex specialis* zu § 255 HGB.
5. Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG vom 3. Februar 2015 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17. Juli 2012 dahingehend zu ändern, dass die bei dem Objekt H in B angefallenen Aufwendungen für sonstige Sanierungsarbeiten in Höhe von 16.616,96 EUR als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen berücksichtigt werden.

- 6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 1. Aufwendungen, die --wie im Streitfall-- 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 AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG).
- 9 a) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 HGB. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574). Herstellungskosten sind die 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 (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846).
- 10 Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Nicht zu diesen Aufwendungen gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG die Aufwendungen für Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
- 11 b) Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert und bedarf daher der Auslegung. Hierunter sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher insbesondere Aufwendungen für die Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung, die --ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG-- vom Grundsatz her als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 846).
- 12 c) Zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören aber auch Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, durch die funktionsuntüchtige Teile eines Gebäudes, die für seine bestimmungsgemäße Nutzung unerlässlich sind, wieder hergestellt werden und damit das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574), wenn sie im Rahmen einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes anfallen (ebenso Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 426; ablehnend dagegen Spindler, Der Betrieb --DB-- 2004, 507, 509; Söffing, DB 2004, 946, 947; Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 15, 28).
- 13 aa) Dass Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB zu Anschaffungskosten führen und bereits deshalb zu aktivieren sind, steht dem nicht entgegen. Zwar werden die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffungskosten" und "Herstellungskosten" in der Regel auch im Bereich der Überschusseinkünfte i.S. von § 255 HGB ausgelegt. Im Hinblick auf den Wortlaut und den systematischen Zusammenhang von Sätzen 1 und 2 der Vorschrift sowie deren Sinn und Zweck ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG jedoch gegenüber § 255 HGB als einkommensteuerrechtliche Sonderregelung zur Behandlung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Anschluss an den Erwerb eines Gebäudes zu verstehen.
- 14 bb) Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören danach unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Nicht zu den Aufwendungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören nach dem Wortlaut des Satzes 2 der Vorschrift ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
- 15 cc) Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durch Wiederherstellung funktionsuntüchtiger Gebäudeteile vom Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausnehmen wollte, sind nicht ersichtlich. Der Senat schließt sich insoweit nicht der in der Literatur vertretenen Ansicht an, dass nach § 255 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative HGB zu den Anschaffungskosten gehörende Aufwendungen bereits begrifflich nicht von der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG erfasst sein können (so z.B. Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 15, 28). Der Wortlaut sowie der systematische Zusammenhang

der Sätze 1 und 2 der Vorschrift sprechen vielmehr dafür, dass der Gesetzgeber bewusst den Begriff der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen weit verstehen und eine im Einzelfall schwierige Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen zu Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft vermeiden wollte.

- 16 Für diese Auslegung spricht zum anderen der vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG verfolgte Zweck, einerseits die bis zur Rechtsprechungsänderung des Senats durch die Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97 (BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569) und in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574 bestehende Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand gesetzlich festzuschreiben und andererseits aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen (vgl. Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Steueränderungsgesetz 2003--, BTDrucks 15/1562, S. 32). Der gesetzlichen Intention einer Typisierung würde es aber widersprechen, wenn man im Rahmen einer im Anschluss an den Erwerb vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes einzelne Arbeiten isoliert und damit stets den konkreten statt den typischen Fall betrachten müsste (vgl. bereits BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 20/08, BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125).
- 17 d) Die Einbeziehung von Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft in die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Hieraus ergibt sich --entgegen der Auffassung des Klägers-- insbesondere keine nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung gegenüber Erwerbem eines bereits vom Veräußerer sanierten Gebäudes.
- 18 e) Ob Aufwendungen für bauliche Maßnahmen im Rahmen einer im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung angefallen sind, ist vom FG im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zu beantworten. Dabei kann im Regelfall von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Übersteigen die hierfür angefallenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der für den Erwerb des Gebäudes aufgewandten Anschaffungskosten, sind diese insgesamt als anschaffungsnaher Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu behandeln.
- 19 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall zutreffend die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die Sanierungsarbeiten in Höhe von 16.616 EUR brutto als anschaffungsnaher Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG beurteilt. Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und daher den BFH bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) führten der Kläger und seine Ehefrau in der Zeit zwischen dem Erwerb im August und der Vermietung des Gebäudes im Dezember des Streitjahres Renovierungsmaßnahmen durch und ließen die Fenster austauschen. Diese im Anschluss an den Erwerb des Gebäudes durchgeführten Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führten einschließlich der Aufwendungen für den Austausch der Fenster zu Kosten von insgesamt 28.964 EUR ohne Umsatzsteuer, die über 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes (127.040 EUR) liegen. In diesem Zusammenhang hat es das FG zu Recht als unerheblich angesehen, ob die für den Austausch der Fenster angefallenen Aufwendungen, wie vom Kläger vorgetragen, als Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 2. Alternative HGB anzusehen sind.
- 20 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Verknüpftes Dokument, siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 62/16 vom 28.9.2016](#)

[Zurück zur Trefferliste](#) ▶

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.6.2016, IX R 25/14

Anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG - Einbeziehung von sog. Schönheitsreparaturen -
Erstattung von dritter Seite

Leitsätze

1. Unter Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird.
2. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind.
3. Von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes kann im Regelfall ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden.
4. Werden Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen von dritter Seite erstattet, sind die Aufwendungen grundsätzlich nur in Höhe des Saldobetrags zwischen dem vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwand und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Ermittlung der anschaffungsnahe Herstellungskosten einzubeziehen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 25. Februar 2014 6 K 2930/11 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1. I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb im Februar 2008 ein Grundstück, bebaut mit einer im Jahr 1978 errichteten Doppelhaushälfte mit zwei jeweils abgeschlossenen Wohnungen zu einem Kaufpreis von insgesamt 270.000 EUR. Die Wohnung im Obergeschoss nutzte der Kläger in der Folgezeit selbst. Die Wohnung im Erdgeschoss wurde in mehrere Büroeinheiten unterteilt und ab Juli 2008 für die Nutzung als Geschäftsräume an drei Parteien vermietet.
2. In den Streitjahren 2008 und 2009 sowie im Jahr 2010 führte der Kläger in der vermieteten Wohnung sowie am Gebäude selbst in größerem Umfang Umbau- und Renovierungsmaßnahmen durch. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Baderneuerung, das Verputzen und Streichen von Wänden, das Anbringen von Rigipsdecken sowie das Einziehen einer Trennwand, den Austausch von Fenstern, die Erneuerung des Bodenbelags, den Einbau eines Brennwertkessels, Dachdecker- und Spenglerarbeiten und Maßnahmen zur energetischen Sanierung des Gebäudes sowie um die Vornahme weiterer, kleinerer Reparaturarbeiten.
3. Die hierfür angefallenen Aufwendungen behandelte der Kläger in der Einkommensteuererklärung 2008 in Höhe von 5.632 EUR netto als Herstellungskosten und machte im Übrigen Kosten für Renovierungsmaßnahmen in Höhe von insgesamt 24.687 EUR netto als sofort abzugsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Diese gliederte er im Rahmen des Einspruchsverfahrens auf in Aufwendungen für Schönheitsreparaturen in Höhe von 16.549 EUR, in Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen in Höhe von 3.099 EUR sowie in Materialkosten in Höhe von 5.038 EUR, die er in 2009 einem der Handwerker weiterberechnet habe. Den Erstattungsbetrag habe er dementsprechend in seiner Einkommensteuererklärung 2009 bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erfasst.
4. Von den im Jahr 2009 für Renovierungsmaßnahmen angefallenen Aufwendungen behandelte der Kläger in der Einkommensteuererklärung 2009 Kosten in Höhe von 23.788 EUR netto als Herstellungskosten und Kosten in Höhe von insgesamt 14.448 EUR netto als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand. Letztere unterteilte er in sofort abzugsfähige Beratungskosten in Höhe von 692 EUR, in Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen in Höhe von 7.575 EUR und in Kosten für Eigenleistungen in Höhe von 6.180 EUR, die ebenfalls einem der Handwerker in Rechnung gestellt worden seien. Den Erstattungsbetrag habe er daher wiederum in seiner Einkommensteuererklärung 2009 bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erfasst. Nachrichtlich teilte er zudem mit, dass im Jahr 2010 weitere Aufwendungen für Umbaumaßnahmen in der vermieteten Wohnung entstanden seien, die in Höhe von 11.503 EUR netto Herstellungskosten und in Höhe von 1.296 EUR netto Aufwendungen für Schönheitsreparaturen darstellten.
5. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die streitigen Aufwendungen insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre (EStG) und berücksichtigte hierfür lediglich Absetzungen für Abnutzung (AfA). Dabei ging das FA davon aus, dass auf die vermietete Wohnung Anschaffungskosten in Höhe von 92.884 EUR entfielen.

- 6 Die nach insoweit erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Das FG beurteilte ebenso wie das FA die vom Kläger als sofort abziehbare Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dabei komme es im Ergebnis nicht darauf an, ob die Aufwendungen für die Baderneuerung, die energetische Sanierung, die Erneuerung der Heizung und den Austausch der Fenster wie vom Kläger vorgetragen als Herstellungskosten i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 3. Alternative des Handelsgesetzbuchs (HGB) anzusehen und daher bereits deshalb zu aktivieren seien. Denn selbst wenn diese Aufwendungen deshalb nicht in die Berechnung der anschaffungsnahe Herstellungskosten einzubeziehen seien, überstiegen die vom Kläger den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen und den Schönheitsreparaturen zugeordneten Aufwendungen 15 % der Anschaffungskosten der vermieteten Wohnung. Dem Kläger sei insoweit nicht darin zu folgen, dass ein Großteil der übrigen Renovierungsarbeiten reine Schönheitsreparaturen seien. Jedenfalls seien diese Maßnahmen zur Verbesserung der Ansehnlichkeit der Innenräume einheitlich als Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu werten.
- 7 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen (§ 76 Abs. 1 und 2, § 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und materiellen Rechts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zur Begründung führt er an, die von ihm vorgenommenen Maßnahmen, die als Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beurteilen seien, überstiegen entgegen der Auffassung des FG nicht 15 % der Anschaffungskosten der vermieteten Wohnung. Zum einen seien Aufwendungen, die nach § 255 Abs. 2 HGB ohnehin als Herstellungskosten zu aktivieren seien, vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auszunehmen. Hierfür spreche bereits der Wortlaut, aber auch Sinn und Zweck der Vorschrift, grundsätzlich sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen ausnahmsweise in aktivierungspflichtige, anschaffungsnahe Herstellungskosten umzuqualifizieren. Zum anderen seien auch die vom Kläger als Schönheitsreparaturen behandelten Aufwendungen nicht in die Berechnung einzubeziehen. Der vom Bundesfinanzhof (BFH) insoweit geforderte räumliche, zeitliche und sachliche Zusammenhang zu den übrigen Renovierungsmaßnahmen liege nicht vor. Schließlich seien auch die weiterberechneten Aufwendungen für Material (5.038 EUR in 2008) und Eigenleistungen (6.180 EUR in 2009) bei der Beurteilung außer Betracht zu lassen, da diese wirtschaftlich betrachtet neutrale Posten darstellten.
- 8 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG vom 25. Februar 2014 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 20. Juli 2011 sowie den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23. August 2011 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. September 2011 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Bezug auf die Wohnung in der A-Straße in B für das Jahr 2008 in Höhe von - 24.213,59 EUR und für das Jahr 2009 in Höhe von - 13.557,42 EUR festgesetzt werden,
hilfsweise, das Urteil des FG vom 28. Februar 2014 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 20. Juli 2011 sowie den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 23. August 2011 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. September 2011 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Bezug auf die Wohnung in der A-Straße in B im Jahr 2008 um 5.038 EUR gemindert und auf - 4.604 EUR festgesetzt sowie im Jahr 2009 um 6.180 EUR gemindert und auf - 5.969 EUR festgesetzt werden.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das FA ist weiterhin der Auffassung, dass die für die Renovierungs- und Umbaumaßnahmen angefallenen Aufwendungen grundsätzlich insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu beurteilen seien. Es sei jedoch richtig, dass die weiterberechneten Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen --wie vom Kläger vorgetragen-- nur in Höhe des Saldobetrags als anschaffungsnahe Herstellungskosten berücksichtigt werden dürfen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat das FG grundsätzlich in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die vom Kläger als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand geltend gemachten Aufwendungen für die durchgeführten Renovierungs- und Umbaumaßnahmen den anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zugeordnet und lediglich im Rahmen der AfA berücksichtigt. Der Senat kann aber auf Grund der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob das FA die von dritter Seite im Jahr 2009 zum Teil erstatteten Aufwendungen für Material (5.038 EUR) und Fertigungsleistungen (6.180 EUR) lediglich in Höhe des Saldobetrags oder in voller Höhe den anschaffungsnahe Herstellungskosten zugeordnet hat.
- 12 1. Aufwendungen, die --wie im Streitfall-- 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 AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG).

- 13 a) Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. 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 (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846).
- 14 Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Nicht zu diesen Aufwendungen gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG die Aufwendungen für Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
- 15 b) Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert und bedarf daher der Auslegung. Hierunter sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher insbesondere Aufwendungen für die Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung, die --ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG-- vom Grundsatz her als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 846).
- 16 c) Hierzu gehören grundsätzlich auch sogenannte Schönheitsreparaturen wie das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper, der Innen- und Außentüren sowie der Fenster, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden und die hierfür angefallenen Aufwendungen --gegebenenfalls zusammen mit weiteren Aufwendungen für bauliche Maßnahmen-- ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen (a.A. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl., § 6 Rz 382, 386; Trossen, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 447, 448; vgl. zum Begriff der Schönheitsreparaturen § 28 Abs. 4 Satz 3 der Zweiten Berechnungsverordnung; Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 75. Aufl., § 535 Rz 41). Denn auch Schönheitsreparaturen in diesem Sinne sind bauliche Maßnahmen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes beseitigt werden.
- 17 aa) Der Senat führt insoweit seine Rechtsprechung zur Einbeziehung von Schönheitsreparaturen in die anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG fort (BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 20/08, BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125). Soweit der BFH in seinem Urteil in BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125 noch einen engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Schönheitsreparaturen zu einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes gefordert hat, hält der Senat hieran indes nicht mehr fest.
- 18 Weder der Gesetzeswortlaut noch der systematische Zusammenhang der Sätze 1 und 2 der Vorschrift sprechen dafür, dass Aufwendungen für Schönheitsreparaturen vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausgenommen sind. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG gehören ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den Aufwendungen i.S. des Satzes 1 der Vorschrift. Zu den üblicherweise jährlich anfallenden Erhaltungsarbeiten zählen Schönheitsreparaturen jedoch nicht, da diese im Regelfall nicht jährlich vorgenommen werden (vgl. auch Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 386; Spindler, Der Betrieb --DB-- 2004, 507, 510).
- 19 bb) Für diese Auslegung spricht auch der vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG verfolgte Zweck, einerseits die bis zur Rechtsprechungsänderung des Senats durch die Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97 (BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569) und IX R 52/00 (BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574) bestehende Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand gesetzlich festzuschreiben und andererseits aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen (vgl. Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Steueränderungsgesetz 2003--, BTDrucks 15/1562, S. 32). Dieser gesetzlichen Intention einer Typisierung würde es aber widersprechen, wenn man im Rahmen einer im Anschluss an den Erwerb vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes einzelne Arbeiten isoliert und damit stets den konkreten statt den typischen Fall betrachten müsste (vgl. insoweit bereits BFH-Urteil in BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125).
- 20 d) Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören darüber hinaus auch Kosten für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, wenn sie im Rahmen einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes anfallen (ebenso Wendt, in: Festschrift für Wolfgang Spindler, Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, S. 879, 890; für eine generelle Einbeziehung solcher Aufwendungen Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 416; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 385 sowie Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 482; ablehnend dagegen Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 15, Ba 34; Söffing, DB 2004, 946, 947; Fahlenbach, DStR 2014, 1902, 1906).

- 21 aa) Dass Aufwendungen für eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes bereits nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu Herstellungskosten führen, steht dem nicht entgegen. Zwar werden die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffungskosten" und "Herstellungskosten" in der Regel auch im Bereich der Überschusseinkünfte i.S. von § 255 HGB ausgelegt. Im Hinblick auf den Wortlaut und den systematischen Zusammenhang von Satz 1 und Satz 2 der Vorschrift sowie deren Sinn und Zweck ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG jedoch gegenüber § 255 HGB als einkommensteuerrechtliche Sonderregelung zur Behandlung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Anschluss an den Erwerb eines Gebäudes zu verstehen.
- 22 bb) Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören danach unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber Aufwendungen für eine wesentliche Verbesserung vom Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausnehmen wollte, sind nicht ersichtlich. Wortlaut und Systematik der Vorschrift sprechen vielmehr dafür, dass der Gesetzgeber bewusst den Begriff der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen weit verstehen und eine im Einzelfall schwierige Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen zu Herstellungskosten wegen einer wesentlichen Verbesserung vermeiden wollte.
- 23 e) Ob Aufwendungen für bauliche Maßnahmen im Rahmen einer im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung angefallen sind, ist vom FG im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zu beantworten. Dabei kann im Regelfall von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Übersteigen die hierfür angefallenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der für den Erwerb des Gebäudes aufgewandten Anschaffungskosten, sind diese insgesamt als anschaffungsnaher Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu behandeln.
- 24 f) Bei der Prüfung, ob die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG führen, ist bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbständigen Gebäudeteil abzustellen, wenn das Gesamtgebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und daher in verschiedene Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist (BFH-Urteil vom 25. September 2007 IX R 28/07, BFHE 219, 96, BStBl II 2008, 218; vgl. auch Wendt, in: Festschrift für Wolfgang Spindler, a.a.O., S. 879, 892 f.; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 382; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 427). Maßgeblich ist insoweit, ob die einzelnen Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 14/10, BFH/NV 2011, 1302).
- 25 g) Werden Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen von dritter Seite zum Teil erstattet, sind die Aufwendungen grundsätzlich nur in Höhe des Saldobetrags zwischen dem vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwand und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Berechnung des für die 15 %-Grenze maßgeblichen Betrags einzubeziehen (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 20. August 2013 IX R 5/13, BFH/NV 2014, 312). Übersteigen diese Aufwendungen --gegebenenfalls zusammen mit weiteren Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen-- die betragsmäßige Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG, sind diese Aufwendungen in Höhe des Saldobetrags den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen. Insoweit erhöhen sie die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) und sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Die Erstattung von Aufwendungen in einem späteren Veranlagungsjahr führt in diesem Fall nicht zu Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Erstattungsbeträge sind vielmehr von den anschaffungsnahen Herstellungskosten abzuziehen und mindern dementsprechend die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der AfA.
- 26 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG grundsätzlich zu Recht davon ausgegangen, dass die für die durchgeführten Umbau-, Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen angefallenen Aufwendungen als anschaffungsnaher Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu beurteilen und lediglich im Rahmen der AfA zu berücksichtigen sind.
- 27 a) Nach den revisionsrechtlich nicht mit Erfolg angegriffenen und daher den BFH bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG hat der Kläger innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes in größerem Umfang Umbau- und Renovierungsmaßnahmen durchgeführt. Diese Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führten --auch ohne die vom Kläger weiterberechneten Aufwendungen für Material in Höhe von 5.038 EUR und Fertigungsleistungen in Höhe von 6.180 EUR-- zu Kosten, die über 15 % der Anschaffungskosten der vermieteten Wohnung (92.884 EUR) liegen. Dabei hat das FG zutreffend nicht nur die Aufwendungen für die Erneuerung des Bodenbelags und das Setzen einer Trennwand, sondern auch die Aufwendungen für die vom Kläger im Übrigen als Schönheitsreparaturen bezeichneten Maßnahmen in die Berechnung des für die 15 %-Grenze maßgeblichen Betrags einbezogen. Da bereits diese Aufwendungen die betragsmäßige Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG überstiegen haben, konnte es das FG als unerheblich ansehen, ob auch die vom Kläger den Herstellungskosten wegen einer wesentlichen Verbesserung i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zugeordneten Aufwendungen in die Ermittlung der anschaffungsnahen Herstellungskosten einzubeziehen sind.

- 28 b) Die insoweit geltend gemachten Verfahrensrügen greifen nicht durch. Das FG hat seine Entscheidung nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung getroffen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). Entgegen der Auffassung des Klägers ist nicht ersichtlich, dass das FG bei seiner Entscheidung von einem Sachverhalt ausgegangen ist, der dem schriftlichen Vorbringen der Beteiligten nicht entsprochen hat, oder dass eine nach den Akten klar feststehende Tatsache oder sonst Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens unberücksichtigt geblieben sind (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 22. März 2011 X B 7/11, BFH/NV 2011, 1005, und vom 19. Oktober 2011 IX B 90/11, BFH/NV 2012, 234).
- 29 Es hat dabei auch nicht den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (§ 119 Nr. 3 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) oder seine Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt. Die vom FG als maßgeblich erachteten Gesichtspunkte waren dem Kläger aufgrund des außergerichtlichen Schriftverkehrs bekannt und es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass es dem Kläger während des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht möglich gewesen wäre, ausreichend Stellung zu nehmen. Im Übrigen war das FG unter dem Gesichtspunkt der Gewährung rechtlichen Gehörs weder gehalten, das Ergebnis seiner Gesamtwürdigung mit den Beteiligten vorab zu erörtern, noch war es verpflichtet, der tatsächlichen und rechtlichen Auffassung des Klägers zu folgen.
- 30 3. Der Senat kann aber auf Grund der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob das FA die von dritter Seite im Jahr 2009 zum Teil erstatteten Aufwendungen für Material (5.038 EUR) und Fertigungsleistungen (6.180 EUR) im Ergebnis lediglich in Höhe des Saldobetrags oder in voller Höhe den anschaffungsnahen Herstellungskosten zugeordnet hat. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 31 Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, in welcher Höhe die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für Material und Fertigungsleistungen in die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Die Aufwendungen erhöhen dabei im Ergebnis die AfA-Bemessungsgrundlage nur in Höhe des sich aus der Differenz der Aufwendungen und der Erstattungsbeträge ergebenden Saldobetrags. Soweit --wie vom Kläger vorgetragen-- die Aufwendungen im Jahr 2009 erstattet worden sind, sind die Erstattungsbeträge daher nicht als Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungsjahr 2009 zu erfassen. Wurden die Aufwendungen bisher in voller Höhe in die AfA-Bemessungsgrundlage einbezogen, ist diese im Jahr des Zuflusses um die Erstattungsbeträge zu mindern.
- 32 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Verknüpftes Dokument, siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 62/16 vom 28.9.2016](#)

[Zurück zur Trefferliste](#) ►

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.6.2016, IX R 22/15

Anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG - Einbeziehung von sog. Schönheitsreparaturen

Leitsätze

1. Unter Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird.
2. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Hierzu gehören auch Kosten für Schönheitsreparaturen.
3. Von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes kann im Regelfall ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Aufwendungen, die mit den Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nicht im Zusammenhang stehen, können als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. September 2014 8 K 4017/11 E aufgehoben, soweit es die Einkommensteuer 2007 und 2009 betrifft.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide für 2007 und für 2009 vom 26. Januar 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 11. Oktober 2011 werden mit der Maßgabe geändert, dass die für die Wartung der Heizungsanlage in den Jahren 2007 und 2009 angefallenen Aufwendungen in Höhe von 166,60 EUR bzw. von 59,50 EUR als sofort abzugsfähige Werbungskosten berücksichtigt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1. I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 21. Dezember 2006 ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück zu einem Kaufpreis von 185.000 EUR. Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 15.184,45 EUR. Die auf das vermietete Gebäude mit fünf Wohnungen entfallenden Anschaffungskosten gab der Kläger in der Einkommensteuer 2007 mit 162.781,48 EUR an. Der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte am 31. Januar 2007.
2. In den Streitjahren (2007, 2008 und 2009) führte der Kläger Instandsetzungs- und Renovierungsmaßnahmen an dem Mehrfamilienhaus durch. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um die Modernisierung der Bäder in zwei Wohnungen, den Austausch von Fenstern, das Verlegen von Fußböden, die Durchführung von Elektroinstallationsarbeiten, das Streichen von Wänden, den Austausch eines Gasheizgeräts im Erdgeschoss des Hauses sowie um die Vornahme weiterer Renovierungs- und Reparaturarbeiten in einzelnen Wohnungen sowie im gesamten Gebäude wie die Reparatur des Daches und der Fassade, die Erneuerung der Gasleitung und der Heizungsanlage. Darüber hinaus wurde in den Jahren 2007 und 2009 die Heizungsanlage des Hauses gewartet. Die dafür insgesamt angefallenen Aufwendungen (8.912 EUR brutto in 2007, 29.422 EUR brutto in 2008 und 7.384 EUR brutto in 2009) machte der Kläger in den Streitjahren als sofort abzugsfähige Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.
3. Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 zunächst --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung-- erklärungsgemäß festgesetzt hatte, vertrat das FA im Zuge der Veranlagung für 2009 die Auffassung, dass die in den Jahren 2007 bis 2009 angefallenen Erhaltungsaufwendungen insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre (EStG) anzusehen seien. Die geltend gemachten Aufwendungen berücksichtigte es --nach Änderung der Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008-- in allen Jahren nunmehr lediglich im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung (AfA).
4. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1179 veröffentlichten Urteil folgte das Finanzgericht (FG) der Auffassung des FA und beurteilte die geltend gemachten Aufwendungen insgesamt als solche i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Die vom Kläger durchgeführten Reparatur-, Renovierungs- und Umbaumaßnahmen seien als Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. dieser Vorschrift zu bewerten. Dabei könne dahinstehen, ob einzelne Maßnahmen bei isolierter Betrachtung als jährlich anfallende Erhaltungsarbeiten bzw. als Schönheitsreparaturen einzuordnen wären. Denn diese Maßnahmen stünden jedenfalls in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den anderen Maßnahmen und könnten daher nicht isoliert betrachtet werden. Entsprechendes gelte in Bezug auf Aufwendungen für Maßnahmen, die zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 3. Alternative des Handelsgesetzbuchs (HGB) geführt hätten und daher grundsätzlich nicht unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG fielen. Die Frage, ob anschaffungsnahe

Aufwendungen vorliegen, sei bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude jedenfalls dann in Bezug auf das Gesamtgebäude zu beantworten, wenn dieses --wie im Streitfall-- nicht in verschiedene Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist. Der notwendige räumliche, zeitliche und sachliche Zusammenhang entfalle im Streitfall auch nicht dadurch, dass die Renovierungs- und Umbaumaßnahmen in den einzelnen Wohnungen aus unterschiedlichem Anlass und in unterschiedlich stark ausgeprägtem Umfang erfolgt sind.

5 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen (§ 76 Abs. 1, § 96 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) und materiellen Rechts (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zur Begründung führt er an, das FG habe rechtsfehlerhaft sämtliche Renovierungs- und Umbaumaßnahmen pauschal als anschaffungsnahen Herstellungsaufwand behandelt, ohne im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich insgesamt eine einheitliche Baumaßnahme vorliege. Konkrete Feststellungen zu den Umständen des Streitfalls habe das FG nicht getroffen. Entgegen der Auffassung des FG seien die durchgeführten Arbeiten nicht zusammen zu betrachten. Jedenfalls seien aber Aufwendungen für Schönheitsreparaturen und Erhaltungsarbeiten, die wie die Wartung der Heizung jährlich üblicherweise anfallen, davon auszunehmen.

6 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG vom 25. September 2014, die Einspruchsentscheidungen vom 11. Oktober 2011 und die Änderungsbescheide für die Einkommensteuerfestsetzung 2007 und 2008 vom 26. Januar 2011 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 26. Januar 2011 mit der Maßgabe zu ändern, dass die für die Renovierungsarbeiten in 2009 angefallenen Aufwendungen in Höhe von 7.384 EUR wie die in 2007 und 2008 angefallenen Aufwendungen in Höhe von 8.912 EUR bzw. 29.422 EUR als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen berücksichtigt werden.

7 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils, soweit dieses die Einkommensteuer 2007 und 2009 betrifft, und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zwar zutreffend den überwiegenden Teil der geltend gemachten Aufwendungen für die vorgenommenen Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen als anschaffungsnahen Herstellungskosten beurteilt. Entgegen der Auffassung des FG sind jedoch die geltend gemachten Aufwendungen für die Wartung der Heizung (166,60 EUR in 2007 und 59,50 EUR in 2009) nicht mit einzubeziehen, sondern zum sofortigen Werbungskostenabzug zuzulassen. Insoweit ist der Klage stattzugeben. Im Übrigen ist die Revision unbegründet (Streitjahr 2008) und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

9 1. Die geltend gemachten Verfahrensrügen greifen nicht durch.

10 a) Die vom Kläger gerügte Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) liegt nicht vor. Eine unzulässige Überraschungsentscheidung hat das FG nicht getroffen. Es hat sich in seiner Entscheidung mit den schriftlichen und mündlichen Einlassungen des Klägers auseinandergesetzt und seine Entscheidung entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung getroffen (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300). Ferner hat es keinen bis dahin unerörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt zur Grundlage seiner Entscheidung gemacht. Das FG war unter dem Gesichtspunkt der Gewährung rechtlichen Gehörs indes weder gehalten, das Ergebnis seiner Gesamtwürdigung mit den Beteiligten vorab zu erörtern, noch war es verpflichtet, der tatsächlichen und rechtlichen Auffassung des Klägers zu folgen.

11 b) Das FG hat auch nicht --wie vom Kläger gerügt-- seine Pflicht zur Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt. Auf der insoweit maßgeblichen Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG ist nicht ersichtlich, dass sich ihm --ohne entsprechenden Beweisantrag-- eine weitere Sachaufklärung zu den konkreten Umständen der einzelnen Renovierungsmaßnahmen aufdrängen musste. In der Sache wendet sich der Kläger vielmehr gegen die Richtigkeit der finanzgerichtlichen Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls; damit macht er materiell-rechtliche Fehler des FG geltend, nicht aber einen Verfahrensfehler. Insoweit kann dahinstehen, ob der rechtskundig vertretene Kläger mangels entsprechender Rüge im finanzgerichtlichen Verfahren sein Rügerecht verloren hat (vgl. hierzu § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung; BFH-Beschlüsse vom 24. Februar 2003 III B 117/02, BFH/NV 2003, 810, und vom 28. Juli 2004 IX B 136/03, BFH/NV 2005, 43).

12 2. Aufwendungen, die --wie im Streitfall-- 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 AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG).

- 13 a) Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. 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 (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846).
- 14 Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Nicht zu diesen Aufwendungen gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG die Aufwendungen für Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.
- 15 b) Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert und bedarf daher der Auslegung. Hierunter sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher insbesondere Aufwendungen für die Instandsetzung oder Erneuerung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung, die --ohne die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG-- vom Grundsatz her als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 846).
- 16 c) Hierzu gehören grundsätzlich auch sogenannte Schönheitsreparaturen wie das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper, der Innen- und Außentüren sowie der Fenster, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden und die hierfür angefallenen Aufwendungen --gegebenenfalls zusammen mit weiteren Aufwendungen für bauliche Maßnahmen-- ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen (a.A. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl., § 6 Rz 382, 386; Trossen, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 447, 448; vgl. zum Begriff der Schönheitsreparaturen § 28 Abs. 4 Satz 3 der Zweiten Berechnungsverordnung; Palandt/Weidenkaff, Bürgerliches Gesetzbuch, 75. Aufl., § 535 Rz 41). Denn auch Schönheitsreparaturen in diesem Sinne sind bauliche Maßnahmen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes beseitigt werden.
- 17 aa) Der Senat führt insoweit seine Rechtsprechung zur Einbeziehung von Schönheitsreparaturen in die anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG fort (BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 20/08, BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125). Soweit der BFH in seinem Urteil in BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125 noch einen engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Schönheitsreparaturen zu einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes gefordert hat, hält der Senat hieran indes nicht mehr fest.
- 18 Weder der Gesetzeswortlaut noch der systematische Zusammenhang der Sätze 1 und 2 der Vorschrift sprechen dafür, dass Aufwendungen für Schönheitsreparaturen vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausgenommen sind. Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG gehören ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, nicht zu den Aufwendungen i.S. des Satzes 1 der Vorschrift. Zu den üblicherweise jährlich anfallenden Erhaltungsarbeiten zählen Schönheitsreparaturen jedoch nicht, da diese im Regelfall nicht jährlich vorgenommen werden (vgl. auch Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 386; Spindler, Der Betrieb --DB-- 2004, 507, 510).
- 19 bb) Für diese Auslegung spricht auch der vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG verfolgte Zweck, einerseits die bis zur Rechtsprechungsänderung des Senats durch die Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97 (BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569) und IX R 52/00 (BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574) bestehende Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand gesetzlich festzuschreiben und andererseits aus Gründen der Rechtsvereinfachung und --sicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen (vgl. Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften --Steueränderungsgesetz 2003--, BTDrucks 15/1562, S. 32). Dieser gesetzlichen Intention einer Typisierung würde es aber widersprechen, wenn man im Rahmen einer im Anschluss an den Erwerb vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes einzelne Arbeiten isoliert und damit stets den konkreten statt den typischen Fall betrachten müsste (vgl. insoweit bereits BFH-Urteil in BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125).
- 20 d) Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören darüber hinaus auch Aufwendungen für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, wenn sie im Rahmen einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes anfallen (ebenso Wendt, in: Festschrift für Wolfgang Spindler, Steuerrecht im Rechtsstaat, 2011, S. 879, 890; für eine generelle Einbeziehung solcher Aufwendungen Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 416; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 385, sowie Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 482; ablehnend dagegen Werndl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz Ba 15, Ba 34; Söffing, DB 2004, 946, 947; Fahlenbach, DStR 2014, 1902, 1906).

- 21 aa) Dass Aufwendungen für eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes bereits nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu Herstellungskosten führen, steht dem nicht entgegen. Zwar werden die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffungskosten" und "Herstellungskosten" in der Regel auch im Bereich der Überschusseinkünfte i.S. von § 255 HGB ausgelegt. Im Hinblick auf den Wortlaut und den systematischen Zusammenhang von Satz 1 und Satz 2 der Vorschrift sowie deren Sinn und Zweck ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG jedoch gegenüber § 255 HGB als einkommensteuerrechtliche Sonderregelung zur Behandlung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Anschluss an den Erwerb eines Gebäudes zu verstehen.
- 22 bb) Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören danach unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Kosten für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen und nicht nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich ausgenommen sind. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber Aufwendungen für eine wesentliche Verbesserung vom Anwendungsbereich der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausnehmen wollte, sind nicht ersichtlich. Wortlaut und Systematik der Vorschrift sprechen vielmehr dafür, dass der Gesetzgeber bewusst den Begriff der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen weit verstehen und eine im Einzelfall schwierige Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen zu Herstellungskosten wegen einer wesentlichen Verbesserung vermeiden wollte.
- 23 e) Ob Aufwendungen für bauliche Maßnahmen im Rahmen einer im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung angefallen sind, ist vom FG im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zu beantworten. Dabei kann im Regelfall von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnahe Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Renovierungsmaßnahmen in diesem Zeitraum unmittelbar im Anschluss an den Erwerb des Gebäudes oder im Zuge eines Mieterwechsels vorgenommen werden. Übersteigen die hierfür angefallenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der für den Erwerb des Gebäudes aufgewandten Anschaffungskosten, sind diese insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu behandeln.
- 24 f) Die Zurechnung von anschaffungsnahe Aufwendungen zu den Herstellungskosten bedeutet allerdings nicht, dass es in diesen Jahren überhaupt keinen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand geben könnte. Aufwendungen, die mit den Umbau-, Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nicht im Zusammenhang stehen, können als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen sein. Hierunter fallen insbesondere Erhaltungsaufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen und daher nach Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich nicht zu den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gehören. Zu den jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen in diesem Sinne gehören insbesondere Aufwendungen für regelmäßige Wartungsarbeiten wie laufende Heizungs- oder Aufzugwartungen, Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen oder Ablesekosten (Trossen, DStR 2012, 447, 449; ähnlich Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 386; Spindler, DB 2004, 507, 510; Pezzer, DStR 2004, 525, 528).
- 25 g) Bei der Prüfung, ob die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zu anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG führen, ist bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude dann auf das Gebäude insgesamt abzustellen, wenn das Gesamtgebäude nicht in unterschiedlicher Weise genutzt wird und somit nicht in verschiedene Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist (Umkehrschluss aus BFH-Urteil vom 25. September 2007 IX R 28/07, BFHE 219, 96, BStBl II 2008, 218; vgl. auch Wendt, in: Festschrift für Wolfgang Spindler, a.a.O., S. 879, 893; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 382; Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 427). Maßgeblich ist insoweit, ob zwischen den Gebäudeteilen ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 14/10, BFH/NV 2011, 1302).
- 26 3. Nach diesen Grundsätzen hat das FG im Streitfall zutreffend die für die durchgeführten Umbau-, Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen angefallenen Aufwendungen insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG beurteilt. Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und daher den BFH bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG hat der Kläger innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes sukzessive auf sämtlichen Etagen Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt. Dem Umstand, dass die Arbeiten teilweise im Zuge eines Mieterwechsels vorgenommen worden sind, hat das FG zu Recht keine Bedeutung beigemessen. Diese Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten führten zu Kosten von insgesamt 38.227 EUR ohne Umsatzsteuer, die über 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes (162.781 EUR) liegen. Dabei hat das FG zutreffend auf das gesamte Gebäude abgestellt, da das aus fünf Wohnungen bestehende Mehrfamilienhaus nach den Feststellungen des FG einheitlich zu Vermietungszwecken genutzt wird. Ebenfalls zu Recht hat das FG es als unerheblich angesehen, ob einzelne Baumaßnahmen zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes geführt haben und damit als Herstellungskosten i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu beurteilen sind.
- 27 4. Das FG hat jedoch zu Unrecht auch die für die Wartung der Heizungsanlage angefallenen Kosten den anschaffungsnahe Herstellungskosten zugeordnet. Entgegen der Auffassung des FG handelt es sich insoweit um regelmäßig jährlich anfallende Wartungsarbeiten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG, die nicht im Zusammenhang mit etwaigen Umbau-, Renovierungs- und Modernisierungsmaßnahmen stehen. Die hierfür entstandenen Kosten können daher in den jeweiligen Streitjahren als Werbungskosten abgezogen werden.

- 28 Da das FG teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben, soweit dieses die Einkommensteuer 2007 und 2009 betrifft. Die Sache ist spruchreif. Die geltend gemachten Aufwendungen für die Wartung der Heizung in Höhe von 166,60 EUR im Jahr 2007 und in Höhe von 59,50 EUR im Jahr 2009 sind nicht in die Berechnung der anschaffungsnahen Herstellungskosten einzubeziehen, sondern zum sofortigen Werbungskostenabzug zuzulassen. Die angefochtenen Bescheide sind entsprechend zu ändern. Die Neuberechnung der Einkommensteuer nach Maßgabe der Entscheidungsgründe wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 29 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Verknüpftes Dokument, siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 62/16 vom 28.9.2016](#)

[Zurück zur Trefferliste](#) ▶