Urteil vom 15. Mai 2013, IX R 36/12

Umbau als Erweiterung i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB - Umbau eines Flachdachs zu einem Satteldach - Abgrenzung zwischen nachträglichen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1, HGB § 255 Abs 2 S 1, WoFlV § 2 Abs 1, WoFlV § 2 Abs 2, WoFlV § 2 Abs 3 Nr 1, WoFlV § 2 Abs 3 Nr 2, WoFlV § 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 09. Juli 2012, Az: 13 K 3810/09

Leitsätze

1. Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten --neben Anbau und Aufstockung-- auch gegeben, wenn nach Fertigstellung des Gebäudes seine nutzbare Fläche --wenn auch nur geringfügig-- vergrößert wird (hier: Satteldach statt Flachdach). Auf die tatsächliche Nutzung sowie auf den etwa noch erforderlichen finanziellen Aufwand für eine Fertigstellung zu Wohnzwecken kommt es nicht an .

2. Die "nutzbare Fläche" umfasst nicht nur die (reine) Wohnfläche (einer Wohnung/eines Gebäudes) i.S. des § 2 Abs. 1, Abs. 2, § 4 WoFlV, sondern auch die zur Wohnung/zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume (§ 2 Abs. 3 Nrn. 1, 2 WoFlV) .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen für den Umbau eines Flachdachs zu einem Satteldach als Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.

2 Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für die Jahre 2006 und 2007 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie sind Eigentümer des im Jahr 1972 errichteten, nicht unterkellerten und von ihnen 1996 erworbenen Einfamilienhauses (EFH). Hieraus erklärten sie in den Streitjahren Verluste aus Vermietung und Verpachtung.
Bei diesem Objekt wurde im Jahr 2006 ein undichtes Flachdach durch ein Satteldach (mit einem Kniestock von 1,3 m und einer Dachneigung von 27° auf vorhandener Holzbalkendecke) ersetzt. In 2007 wurden weitere Sanierungs- und Wärmedämmmaßnahmen, die z.T. auch mit der Dachsanierung zusammenhingen, durchgeführt. Aus einer Aktennotiz beim zuständigen Landratsamt ergibt sich, dass eine spätere Nutzung des Dachgeschosses als Wohnraum genehmigt werden könnte. Eine Genehmigung zur Wohnnutzung wurde bisher aber weder beantragt noch erteilt.

3 Das Dachgeschoss ist weder verputzt noch ausgebaut; es fehlen Brand- und Wärmeschutz sowie die Anschlüsse für Strom, Wasser und eine Heizung. Ein Betreten ist derzeit nur über eine Einschubleiter in der Garage möglich; von deren (nicht ausgebautem) Spitzboden, der als Abstellraum genutzt wird, führt ein ca. 1 qm großer Mauerdurchbruch in das (neue) Dachgeschoss des EFH. Dieses besitzt an der Südwestseite ein sog. Zwerchhaus mit zwei Fenstertüren sowie ein Fenster an der Südostseite. Durch die Errichtung einer Innen- bzw. Außentreppe könnte nach Auskunft des Landratsamts die nach der Bauordnung erforderliche Anzahl von Rettungswegen geschaffen werden. Anfragen des Gerichts beim Landratsamt bzw. bei der Gemeinde ergaben, dass unüberwindbare bauplanungsrechtliche Hindernisse für eine Wohnnutzung des Dachgeschosses derzeit nicht bestehen.

4 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 machten die Kläger u.a. die für die Errichtung des Satteldachs angefallenen Aufwendungen als Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte den erklärten Verlust aus der Vermietung des EFH unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zunächst erklärungsgemäß.

5 Nach Durchführung einer Ortsbesichtigung wurde unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung bei der geänderten Einkommensteuerfestsetzung für 2006 nur noch ein Verlust aus der Vermietung des EFH in Höhe von 10.455 € angesetzt. Dabei wurden die für die Errichtung des Satteldachs angefallenen Aufwendungen in Höhe von 31.782,72 € als Herstellungskosten und im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) mit jährlich 2 % berücksichtigt. Die übrigen Aufwendungen in Höhe von 8.402 € wurden als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand behandelt.

6 Von den im Streitjahr 2007 geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen für Sanierungs- und Wärmedämmmaßnahmen behandelte das FA einen Betrag von 8.142 € als nachträgliche Herstellungskosten und in Höhe von 12.464 € als Erhaltungsaufwand. Entsprechend wurde statt des erklärten Verlustes von 22.595 € nur noch ein Verlust von 15.251 € berücksichtigt.

7 Die eingelegten Einsprüche wie auch die Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung (Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2003), dass nach Maßgabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Aufwendungen für die Dacherneuerung als Herstellungskosten zu beurteilen und daher nur über die AfA abzugsfähig seien. Es sei schon fraglich, ob durch die Baumaßnahmen bereits von einem ausbaufähigen Dachgeschoss gesprochen werden könne. Dennoch sei nach Ansicht des Senats durch die Baumaßnahme eine Erweiterung sowie wesentliche Verbesserung i.S. von § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) eingetreten. Nach dem Gutachten und den Erläuterungen des Sachverständigen seien zwar die statischen Anforderungen an eine Nutzung des Dachgeschosses als Wohn- und Aufenthaltsraum nicht erfüllt. Eine Speichernutzung sei aber denkbar und möglich, da insofern geringere Traglasten notwendig seien. Somit sei durch die Errichtung des Satteldachs die Nutzungsmöglichkeit des Objekts erweitert worden.

8 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 255 Abs. 2 HGB). Nach der Rechtsprechung seien vorliegend keine Herstellungskosten weder als Ausbau noch als erhebliche Verbesserung gegeben. Der durch das Satteldach entstandene Raum sei nicht ausgebaut und auch nicht ausbaufähig. Die Feststellungen des Sachverständigen würden belegen, dass eine Nutzung des (bisher) nicht erschlossenen Dachgeschosses auch nach Herstellung eines Zugangs aus statischen Gründen nicht möglich sei. Es bestehe kein Zugang (außer über eine Einschubleiter in der Garage); der Mauerdurchbruch könne nicht als Zugangsmöglichkeit angesehen werden. Technisch sei allenfalls eine Außentreppe denkbar; diese Lösung sei aber optisch absurd, auch liege keine Zustimmung der Nachbarn vor. Zudem sei die Statik nicht ausreichend, selbst eine Nutzung als Lagerraum sei nach Aussage des Sachverständigen grenzwertig. Es komme nicht darauf an, ob für den evtl. möglichen Ausbau des Dachgeschosses zu Wohnzwecken noch weitere Baumaßnahmen erforderlich werden. Überdies sei eine Dachraumnutzung nur unter erheblichem zusätzlichem Aufwand (ca. 40.000 €) möglich. Das FG habe im Übrigen die Tatsache nicht gewürdigt, dass seit Ende der Baumaßnahmen keine Nutzung des Dachraums stattgefunden habe; es bestehe weder eine theoretische noch eine praktische Nutzungsmöglichkeit. Die Kläger hätten lediglich wegen behördlicher Auflagen ein schadhaftes durch ein dichtes Dach ersetzt und keinen neuen, tatsächlich nutzbaren Raum geschaffen. Die Maßnahmen hätten nur dem Erhalt des Gebäudes gedient; derartige Aufwendungen seien "schlichtweg Erhaltungsaufwand".

9 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil und den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 28. März 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2009 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 22. Oktober 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2009 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2007 auf 56.248 € festgesetzt wird.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die strittigen Aufwendungen zu Recht als Herstellungskosten behandelt.

12 1. Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (§ 21 Abs. 1 EStG), sind dann nicht als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) sofort abziehbar, wenn es sich um Herstellungskosten handelt. Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846; vom 14. Juli 2004 IX R 52/02, BFHE 206, 441, BStBl II 2004, 949, m.w.N.). 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. Dabei sind Aufwendungen für die Erweiterung eines Gebäudes stets als Herstellungskosten zu beurteilen, auch wenn die Erweiterung nur geringfügig ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1998 IX R 80/95, BFH/NV 1999, 605; vom 9. Mai 1995 IX R 88/90, BFHE 178, 32, BStBl II 1996, 628, und IX R 2/94, BFHE 178, 42, BStBl II 1996, 637).

13 a) Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten --neben Anbau und Aufstockung auch-- gegeben, wenn nach Fertigstellung bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt (Substanzmehrung) werden bzw. seine nutzbare Fläche vergrößert wird und dies eine "Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes" zur Folge hat (vgl. BFH-Urteile vom 17. Juni 1997 IX R 30/95, BFHE 183, 470, BStBl II 1997, 802; vom 27. September 2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627, unter II.1.b; in BFHE 206, 441, BStBl II 2004, 949, m.w.N.); auf die tatsächliche (Nicht-)Nutzung kommt es --entgegen der Ansicht der Kläger-- nicht an.

14 Dabei umfasst die "nutzbare Fläche" i.S. der vorgenannten Rechtsprechung nicht nur die (reine) Wohnfläche (einer Wohnung/eines Gebäudes) i.S. des § 2 Abs. 1, Abs. 2, § 4 der Wohnflächenverordnung (WoFlV), sondern auch die zur Wohnung/ zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume (i.S. des § 2 Abs. 3 Nrn. 1 und 2 WoFlV). Denn die für die Berechnung der Wohnfläche anzuwendende WoFlV ist für die Auslegung des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht maßgebend, ebenso nicht eine Vergrößerung des umbauten Raums (vgl. BFH-Urteile vom 13. Dezember 1984 VIII R 273/81, BFHE 143, 238, BStBl II 1985, 394; vom 19. Juli 1985 III R 170/80, BFH/NV 1986, 24; vom 3. Dezember 2002 IX R 64/99, BFHE 201, 148, BStBl II 2003, 590).

15 b) So wurde eine Erweiterung u.a. angenommen (s.a. Blümich/ Ehmcke, § 6 EStG Rz 390 "Einzelfälle"), wenn ein Flachdach durch ein Satteldach (BFH-Urteil vom 19. Juni 1991 IX R 1/87, BFHE 165, 355, BStBl II 1992, 73) oder durch ein Spitzgiebeldach ersetzt (BFH-Urteil vom 19. Dezember 1995 IX R 88/93, BFH/NV 1996, 537), wenn ein Kelleranbau unter der vergrößerten Terrasse errichtet (BFH-Urteil in BFHE 178, 32, BStBl II 1996, 628), wenn auf einer Dachterrasse ein ganzjährig nutzbarer Wintergarten errichtet wurde (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 605), oder wenn durch Einbau einer Dachgaube (BFH-Urteil in BFHE 201, 148, BStBl II 2003, 590) oder durch ein neues Treppenhaus als Vorbau (BFH-Beschluss vom 24. September 2009 IV B 126/08, BFH/NV 2010, 37) die nutzbare Fläche vergrößert wurde oder wenn an dem Gebäude Balkone angebaut und das Dachgeschoss mit neuen Gauben ausgebaut wurde (BFH-Urteil vom 22. Dezember 2011 III R 37/09, BFHE 236, 179, BStBl II 2013, 182).

16 c) Ob die Kosten der (jeweiligen) Baumaßnahmen als (nachträgliche) Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, hat das FG als Tatsacheninstanz anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu prüfen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 846, unter II.1.c).

17 2. Diesen Maßstäben entspricht die Vorentscheidung. Das FG hat die (streitigen) Aufwendungen für die Dacherneuerung ohne Rechtsfehler als Herstellungskosten gewertet, weil die Baumaßnahmen zu einer Erweiterung des Wohngebäudes i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 2. Alt. HGB geführt haben. So kann dahinstehen, ob auch eine --vom FG weiter angenommene-- wesentliche Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 3. Alt. HGB gegeben ist.

18 a) Trotz der insoweit bestehenden statischen Unwägbarkeiten (Standsicherheit mit Lastenaufnahme und Lastenabtragung) ist das FG aufgrund seiner --insoweit nicht angegriffenen und damit den Senat bindenden-- tatsächlichen Feststellungen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) zu dem Ergebnis gelangt, dass durch den Dachumbau eine Erweiterung des Gebäudes eingetreten ist. Dabei hat es das Gutachten und die Erläuterungen des Sachverständigen dazu zugrunde gelegt, wonach die Anforderungen an die Nutzung des Dachgeschosses als Wohn- und Aufenthaltsraum zwar nicht erfüllt seien, eine Nutzung als Speicher/Abstellraum aber wegen geringerer Traglasten denkbar und --entgegen der Revision-- möglich sei. Der vorhandene Mauerdurchbruch reiche als Zugang für diese Nutzung aus. Damit sei auch die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert worden, zumal das Haus nicht unterkellert sei und die (bisherige) Wohnfläche lediglich 70 qm betrage. Auch komme es weder darauf an, warum das Satteldach (statt des nicht genehmigten Pultdachs) errichtet wurde, noch darauf, mit welchem finanziellen

Aufwand die Nutzung zu Wohnzwecken erreicht werden könnte, noch darauf, dass eine mögliche Dachnutzung seit der Baumaßnahme nicht erfolgt sei.

19 b) Diese Würdigung des FG auf der Basis des Sachverständigen-Gutachtens und den dazu gegebenen Erläuterungen sowie unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten des Streitfalles ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Sie ist daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Hinzu kommt für den Streitfall, dass die "nutzbare Fläche" i.S. der BFH-Rechtsprechung (s. oben unter II.1.a und b: BFH-Urteile in BFHE 165, 355, BStBl II 1992, 73, und in BFHE 178, 32, BStBl II 1996, 628) auch die zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Abstell- und Bodenräume (§ 2 Abs. 3 Nrn. 1b und 1d WoFlV) wie auch solcher Räume umfasst, die den baurechtlichen Anforderungen --wie hier-- nicht genügen (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 WoFlV).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de