Urteil vom 14. Juni 2016, IX R 25/14

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

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, HGB § 255 Abs 2 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1a, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 5 S 2, EStG § 9 Abs 5 S 2, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG § 6 Abs 1 Nr 1a

vorgehend FG München, 24. Februar 2014, Az: 6 K 2930/11

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 anschaffungsnahen 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

I.

1 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 €. 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 € netto als Herstellungskosten und machte im Übrigen Kosten für Renovierungsmaßnahmen in Höhe von insgesamt 24.687 € 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 €, in Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen in Höhe von 3.099 € sowie in Materialkosten in Höhe von 5.038 €, 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 € netto als Herstellungskosten und Kosten in Höhe von insgesamt 14.448 € netto als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand. Letztere unterteilte er in sofort abzugsfähige Beratungskosten in Höhe von 692 €, in Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen in Höhe von 7.575 € und in Kosten für Eigenleistungen in Höhe von 6.180 €, 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 € netto Herstellungskosten und in Höhe von 1.296 € 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 € 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 anschaffungsnahen 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 € in 2008) und Eigenleistungen (6.180 € 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 € und für das Jahr 2009 in Höhe von - 13.557,42 € 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 € gemindert und auf - 4.604 € festgesetzt sowie im Jahr 2009 um 6.180 € gemindert und auf - 5.969 € 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

II.

11 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 anschaffungsnahen 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 €) und Fertigungsleistungen (6.180 €) lediglich in Höhe des Saldobetrags oder in voller Höhe den anschaffungsnahen 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 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 anschaffungsnahe 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 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 anschaffungsnahe 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 € und Fertigungsleistungen in Höhe von 6.180 €-- zu Kosten, die über 15 % der Anschaffungskosten der vermieteten Wohnung (92.884 €) 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 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 €) und Fertigungsleistungen (6.180 €) 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.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de