

Urteil vom 29. Februar 2012, IX R 13/11

Geschlossener Immobilienfonds als Hersteller - Eigenkapitalvermittlungsprovisionen eines gewerblichen Immobilienfonds als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten

BFH IX. Senat

FGO § 119 Nr 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 1a, EStG § 9, EStG § 21 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 14. März 2011, Az: 6 K 6133/07

Leitsätze

NV: Ob bei einem geschlossenen Immobilienfonds die Anleger echte Wahlmöglichkeiten hinsichtlich der Art und Weise von Modernisierungsmaßnahmen habe oder sich lediglich aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks beteiligen, auf dessen Gestaltung sie keinen Einfluss hatten, entscheidet das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalles. Gleiches gilt hinsichtlich einer etwaigen modellimmanenten Verknüpfung von Verträgen, in denen besondere Entgelte für verschiedene Dienstleistungen vereinbart werden (Anschluss an BFH-Urteile vom 8. Mai 2001 IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720, sowie vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717).

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein 2003 gegründeter geschlossener Immobilienfonds. Gründungsgesellschafter waren die B Immobilienanlagen GmbH (--B--; später umfirmiert in C Vermögensanlagen GmbH) und Herr C als Kommanditisten sowie die D-GmbH (später umfirmiert in C Beteiligungs- und Geschäftsführung GmbH) als Komplementärin. Lt. Gesellschaftsvertrag sind neben der Komplementärin auch die Gründungskommanditisten zur Geschäftsführung berechtigt. Gesellschaftszweck der Klägerin sind Erwerb, Modernisierung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes, insbesondere des Grundstücks X. Dieses Grundstück ist mit einem 1904 errichteten Mehrfamilienhaus bebaut. Das Vorderhaus bestand vor der Modernisierung aus einer Gewerbeeinheit (...) und mehreren Wohneinheiten, das Hinterhaus aus mehreren Wohneinheiten.
- 2** In dem Prospekt "Angebot für eine Beteiligung an der (Klägerin)", mit dem Kapitalanleger als Kommanditisten oder stille Gesellschafter geworben werden sollten, wurden u.a. die Modernisierungsalternativen dargestellt. Nach dem Prospekt sollten die Anleger auf der ersten Anlegerversammlung entscheiden, welche Maßnahme in welcher Ausführung durchgeführt werden sollte. Dem Prospekt waren in der Anlage ein Katalog der möglichen Arbeiten und in einer weiteren Anlage Beispielsrechnungen mit unterschiedlichen (insgesamt sechs) Maßnahmepaketen beigefügt. Vorgeschlagen wurden insbesondere drei Modernisierungspakete mit Investitionsvolumina für die Modernisierung von ca. ... €, von ca. ... € und von ca. ... €.
- 3** Am ... 2003 schloss die Klägerin mit der B Immobilienanlagen GmbH (Gründungskommanditistin) eine Vertriebsvereinbarung zur Platzierung des Kommanditkapitals und des stillen Kapitals. Als Vermittlungsgebühr wurden 11,3 % auf den Kaufpreis zuzüglich der durchzuführenden Instandhaltungsmaßnahmen sowie einer Liquiditätsreserve vereinbart. Die Untervermittlung erfolgte im Alleinvertrieb der Herren E, F und G, die neben dem Vertrieb der Geschäftsanteile der Klägerin auch weitere Anlagemodelle vertrieben. Die Vermittler berieten alle der Klägerin beigetretenen Gesellschafter schon seit längerer Zeit umfassend in ihren Vermögensangelegenheiten.
- 4** Bis zur ersten Gesellschafterversammlung wurden ... Anlegerkommanditisten in die Klägerin aufgenommen. Die erste Gesellschafterversammlung fand im Dezember 2003 in den Räumen der Verfahrensbevollmächtigten der Klägerin statt. Anwesend waren:

- Herr H (Steuerberater),

- Herr I (Rechtsanwalt und Notar),

- Herr J und Herr K (Projektentwickler und Generalübernehmer),

- Herr C als geschäftsführender Kommanditist der Klägerin, Geschäftsführer der weiteren geschäftsführenden Kommanditistin sowie als Geschäftsführer der Komplementärin und

- die Herren F und E (Anlagevermittler).

- 6** Die Herren F und E hatten von den Gesellschaftern bis auf eine Ausnahme Weisungen hinsichtlich ihres Verhaltens bei der Abstimmung über die Modernisierung sowie den Investitions- und Finanzierungsplan bekommen. Gegenstand der Gesellschafterversammlung war u.a. die Abstimmung über die durchzuführenden Instandsetzungs-/Modernisierungsmaßnahmen. Das Protokoll nennt hierzu eine Fülle von Abstimmungsdetails, insbesondere zum Anbau von Aufzügen, zur Instandsetzung der Fassade, des Treppenhauses, der Hauseingänge sowie der Fenster, zur Abdichtung Keller und Wasserversorgung sowie zur Gestaltung des Innenhofs.
- 7** Während einer Pause errechnete Herr K den Generalübernehmerpreis und prüfte den Baubeginn noch im Jahr 2003. Auf der Grundlage des besprochenen Angebots der Bauleistungen, der Endfinanzierung und der Zwischenfinanzierung berechnete Herr C das Investitionsvolumen.
- 8** Die Gesellschafter beschlossen den neu berechneten Investitions- und Finanzierungsplan und beauftragten den Geschäftsführer, den Generalübernehmervertrag mit den von den Gesellschaftern beschlossenen Inhalten abzuschließen. Die Gesellschafter genehmigten die Verträge für die Steuerberatung, die Geschäftsführung sowie den Vertrag zur Platzierung des Eigenkapitals und die Vermittlung des Fremdkapitals.
- 9** Nach der Gesellschafterversammlung erwarb die Klägerin das Grundstück X am ... Dezember 2003 (Streitjahr) von der L GmbH zu einem Kaufpreis von ... €. Gesellschafter der L GmbH waren zu diesem Zeitpunkt Herr M zu 75 % und die J & K-Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH zu 25 %, deren Gesellschafter die Herren J und K jeweils zur Hälfte waren. Die L GmbH wies zum Zeitpunkt des Grundstücksverkaufs ein Eigenkapital von 25.000 € auf und war zu 10 % durch ein Gesellschafterdarlehen des Herrn M und zu 90 % durch Hypothekendarlehen finanziert.
- 10** Ebenfalls am ... Dezember 2003 schloss die Klägerin mit der J & K Projektentwicklung und Marktforschung GmbH (Generalübernehmerin) einen Generalübernehmervertrag zu einem Pauschalpreis von ... € und beauftragte sie mit der Durchführung der Baumaßnahmen. Gesellschafter der Generalübernehmerin waren wiederum die Herren J und K zu je 50 %. Am ... Dezember 2003 erbrachte ein von der Generalübernehmerin beauftragter Handwerker zwei Stunden Schleifarbeiten, die er mit Rechnung vom ... Januar 2004 in Höhe von 46 € netto gegenüber der Generalübernehmerin abrechnete. Aufgrund von unerwarteten Finanzierungsschwierigkeiten wurden die Bauarbeiten am Haus dann erst im August 2004 fortgesetzt. Sie sind inzwischen abgeschlossen.
- 11** In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Streitjahr erklärte die Klägerin bei Mieterträgen in Höhe von 0 € einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von ... €. Der Betrag setzt sich im Wesentlichen zusammen aus einem Teil der Geschäftsführervergütungen (... € von insgesamt ... €), aus der Eigenkapitalvermittlungsprovision in Höhe von ... € und aus Vorauszahlungen in Höhe von ... € im Hinblick auf die Modernisierungskosten.
- 12** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte mit dem Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte und einheitliche Einkünftefeststellung vom 31. Januar 2006 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von lediglich ... €, da die Klägerin als Erwerberin des Grundstücks anzusehen sei. Den Kapitalanlegern fehle eine wesentliche Einflussmöglichkeit im Sinne der Tz 33 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Oktober 2003 IV C 3-S 2253a-48/03 (BStBl I 2003, 546, im Folgenden als 5. Bauherrenerlass bezeichnet). Außerdem handele es sich bei dem Erwerb des bebauten Grundstücks und dem zeitgleichen Abschluss des Vertrags über die Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten um einen einheitlichen Vorgang, der zu Anschaffungskosten führe. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 13** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1524 veröffentlichten Urteil, es sei erklärungsgemäß ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von ... € festzustellen.

Die Klägerin sei als Herstellerin i.S. des 5. Bauherrenerlasses und nicht als Erwerberin anzusehen. Die Anleger hätten nach der von den Initiatoren gewählten und umgesetzten Gestaltung eine (echte) Wahl zwischen verschiedenen Modernisierungsvarianten gehabt, die sich nicht nur in nebensächlichen Details unterschieden, sondern das gesamte Spektrum zwischen einer Minimal- und einer Maximalsanierung umfassten.

- 14 Die streitbefangenen Modernisierungskosten seien weder zum Erwerb des Gebäudes geleistet worden noch handle es sich um Nebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten. Sie dienten auch nicht der Herstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes, da dieses zum Zeitpunkt des Übergangs von Lasten und Nutzen auf die Klägerin bereits vermietet gewesen sei. Weiter liege weder eine Standarderhöhung noch ein sog. Modernisierungsmodell vor.
- 15 Der Senat halte es insbesondere auch für unschädlich, dass der Grundstückskaufvertrag und der Generalübernehmervertrag am selben Tag abgeschlossen worden seien. Insoweit seien die Besonderheiten im Hinblick auf den Zeitdruck des Vorhabens zu berücksichtigen. Weiter liege kein anschaffungsnaher Aufwand vor. § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei nicht anwendbar, da vor dem 31. Dezember 2003 Bauarbeiten, nämlich Schleifarbeiten am Treppenlauf, ausgeführt worden seien, die die Anwendbarkeit der Neuregelung ausschlossen.
- 16 Zur Höhe der sofort abziehbaren Eigenkapitalvermittlungsprovision hat das FA folgenden Tatbestandsberichtigungsantrag gestellt: In der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten des FA vorgetragen, "dass, sofern die Klägerin als Herstellerin angesehen werde, die geltend gemachte Eigenkapitalvermittlungsprovision nur i.H. v. 6 % des eingeworbenen Eigenkapitals (Kommanditisten ohne Initiatoren) als sofort abziehbare Werbungskosten anzusetzen sei. Die Kläger hatten darüber hinaus auch die Einlagen der typisch stillen Gesellschafter berücksichtigt, obwohl es sich insoweit um Fremdkapital handelt. Das eingeworbene Eigenkapital zum 31.12.2003 betrug ... € zuzüglich Agio i.H. v. ... €. Die Eigenkapitalvermittlungsprovision wäre dann nur i.H. v. ... € sofort abzugsfähig. Dieses Vorbringen hat im Tatbestand des Urteils keinen Niederschlag gefunden."
- 17 Die Klägerin ist dem Tatberichtigungsantrag entgegengetreten, da die Behauptungen des FA zum Vortrag in der mündlichen Verhandlung unzutreffend seien.
- 18 Das FG hat den Tatbestandsberichtigungsantrag abgelehnt, da es sich um neuen Sachvortrag handele, mit dem das FA die Höhe der Eigenkapitalvermittlungsprovisionen streitig stellen möchte. Der Senat sei bei seiner Entscheidungsfindung davon ausgegangen, dass in Höhe von ... € Provisionen für die Vermittlung von Eigenkapital --und nicht von Fremdkapital, wozu auch die Einlagen typischer stiller Gesellschafter gehörten-- angefallen seien. Diese Annahme stehe nicht in Widerspruch zu den tatsächlichen Feststellungen des Senats bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung. Insbesondere habe das FA die Höhe der Eigenkapitalvermittlungsposition weder in seinen schriftlichen Stellungnahmen während des Einspruchs- oder Klageverfahrens noch in der mündlichen Verhandlung streitig gestellt.
- 19 Gegen das finanzgerichtliche Urteil richtet sich die Revision des FA, mit der dieses die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 i.V.m. § 21 EStG sowie des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 1a EStG) sowie eine Verletzung rechtlichen Gehörs (§ 119 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) in Gestalt eines Verstoßes gegen die sog. Beachtungspflicht rügt. Die Anleger seien mit einem Bündel vorformulierter Verträge konfrontiert worden, die sie mit dem Gesellschaftsbeitritt ohne Einflussmöglichkeit zu akzeptieren hatten. Auch der gleichzeitige Abschluss des Grundstückskaufvertrages und des Generalübernehmervertrages am ... Dezember 2003 führe zu einer Aktivierungspflicht der Modernisierungskosten als Anschaffungskosten; § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sei anzuwenden. Schließlich habe das Vorbringen, das auch Gegenstand des Tatbestandsberichtigungsantrags gewesen sei, im Tatbestand des Urteils keinen Niederschlag gefunden. Insoweit enthalte das Urteil des FG eine Verletzung rechtlichen Gehörs (§ 119 Nr. 3 FGO) in Gestalt eines Verstoßes gegen die sog. Beachtungspflicht.
- 20 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 21 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 22** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat den Anspruch des FA auf rechtliches Gehör nicht verletzt (§ 119 Nr. 3 FGO). Es hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Klägerin als Herstellerin und die streitbefangene Eigenkapitalvermittlungsprovision und Geschäftsführervergütung sowie die Modernisierungskosten als sofort abziehbare Werbungskosten eingeordnet.
- 23** 1. Rechtliches Gehör
- 24** Das FG hat das rechtliche Gehör des FA nicht verletzt. Es hat sich in der Entscheidung über den Tatbestandsberichtigungsantrag mit dem angeblich unberücksichtigt gebliebenen Vorbringen sachlich auseinandergesetzt und es auch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als neuen Sachvortrag gewertet. Aus dem Sitzungsprotokoll ergibt sich nichts anderes.
- 25** 2. Sofort abziehbare Werbungskosten
- 26** a) Zur Behandlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen eines gewerblichen Immobilienfonds als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten ist in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anerkannt, dass die von einem in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG geführten Immobilienfonds gezahlte Eigenkapitalvermittlungsprovisionen in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Fondsimmoblie zu behandeln sind, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen (BFH-Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717). Modellbedingte Nebenaufwendungen sind bei einem Immobilienfonds keine Werbungskosten, sondern Anschaffungskosten. So steht dem Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten, die ein Anleger, der sich an einem Immobilienfonds beteiligt, als "Gebühren" für in gesonderten Verträgen vereinbarte Dienstleistungen (z.B. Mietgarantie, Treuhänderleistung) entrichtet, § 42 der Abgabenordnung (AO) entgegen, wenn aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung aller Verträge diese Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an der bezugsfertigen Immobilie stehen (BFH-Urteil vom 8. Mai 2001 IX R 10/96, BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720). Besteht praktisch keine Möglichkeit der Anleger, auf Planung und Durchführung des Bauvorhabens Einfluss zu nehmen und damit das Baugeschehen zu beherrschen, sind sie nicht Bauherren, sondern Erwerber mit der Folge, dass § 42 AO dem Abzug solcher Aufwendungen als Werbungskosten entgegensteht, die zwar in gesonderten Verträgen als Entgelte für einzelne Dienstleistungen vereinbart werden, die aber aufgrund der modellimmanenten Verknüpfung aller Verträge regelmäßig in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Erlangung des Eigentums an der bezugsfertigen Immobilie stehen. Solche Entgelte lassen sich nur aus der gewünschten Schaffung sofort abziehbarer Ausgaben erklären. Die angemessene Gestaltung bestünde in derartigen Fällen in der Vereinbarung eines Gesamtpreises, so dass die genannten Entgelte wie Anschaffungskosten zu werten sind (BFH-Urteil in BFHE 195, 310, BStBl II 2001, 720). An diese Rechtsprechung knüpft auch der 5. Bauherrenenerlass an.
- 27** b) Das FG hat die genannten Grundsätze seiner Entscheidung zugrunde gelegt und danach die Klägerin hinsichtlich der Modernisierung des streitbefangenen Grundbesitzes in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als Herstellerin eingeordnet und in der Folge die streitigen Aufwendungen als sofort abziehbare Werbungskosten anerkannt.
- 28** aa) Die Würdigung des FG hinsichtlich der Einordnung der Klägerin als Herstellerin ist möglich und deshalb für den Senat bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), weil die Anleger nach gleichfalls möglicher Würdigung des FG echte Wahlmöglichkeiten hinsichtlich Art und Weise der Modernisierungsmaßnahmen hatten, dies in grundsätzlicher Hinsicht wie im Detail. In der Gesellschafterversammlung vom ... Dezember 2003 konnten sie realen Einfluss auf die Ausgestaltung der Einzelverträge nehmen. Auch dass das FG die Vorarbeiten der Initiatoren hinsichtlich der Verträge mit Grundstücksverkäufer, Generalübernehmer und Banken als lediglich administrativ bedingt eingeordnet hat, ist unter den Besonderheiten des Streitfalles möglich. Die Rechtsprechung (s. oben a) verlangt keine uneingeschränkte Gestaltungsfreiheit der Anleger, dies gerade auch im Einklang mit dem Grundgedanken von § 164 des Handelsgesetzbuchs --HGB-- (vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 21 EStG Rz 118). Soweit die Finanzverwaltung im 5. Bauherrenenerlass darüber hinausgeht, ist dem nicht zu folgen.
- 29** Die reale Einflussnahmemöglichkeit der Anlegerkommanditisten wurde auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie sich in der Gesellschafterversammlung vertreten ließen. Die Würdigung des FG, die Vertreter hätten nicht eindeutig im Lager der Initiatoren gestanden und es bestünden keine Anhaltspunkte, dass sie sich den Anlegern in ihrer

Sorgfalt nicht hinreichend verpflichtet gefühlt hätten, ist möglich und für den Senat bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Das FG konnte davon ausgehen, dass die Anleger und nicht die Vertreter die erforderlichen Entscheidungen getroffen haben.

- 30** bb) In der Folge hat das FG die Eigenkapitalvermittlungsprovision und die anteilige Geschäftsführervergütung zutreffend als sofort abziehbare Werbungskosten qualifiziert. Soweit sich das FA gegen die genannte Höhe der Eigenkapitalvermittlungsprovision wendet, hat das FG diese im Beschluss zur Ablehnung der Tatbestandsberichtigung schlüssig begründet.
- 31** cc) Zutreffend hat das FG auch die streitbefangenen Modernisierungskosten als sofort abziehbare Werbungskosten eingeordnet.
- 32** (1) Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 HGB sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Wird ein Gebäude ab dem Zeitpunkt des Erwerbs vom Erwerber durch Vermietung genutzt, ist es insoweit betriebsbereit gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB (BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574).
- 33** Sog. anschaffungsnahe Aufwendungen sind --vorbehaltlich einer speziellen gesetzlichen Regelung-- nicht allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes dienen, stellen sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu seiner wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen (BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569).
- 34** (2) Zutreffend hat das FG die streitigen Modernisierungskosten nicht dem Erwerb des Objekts zugeordnet.
- 35** (2.1) Zwar sind Baumaßnahmen als Anschaffungskosten zu beurteilen, wenn sie im Rahmen eines sog. Modernisierungsmodells gleichzeitig mit dem Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung in einem Altbau in Auftrag gegeben und alsbald durchgeführt werden (BFH-Urteile in BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, unter II.2.b bb; vom 30. Juli 1991 IX R 43/89, BFHE 165, 245, BStBl II 1991, 918). Dies ist mit dem FG aber nur anzunehmen, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung vom Erwerb des modernisierten Objekts auszugehen ist. Dies hat das FG vorliegend in möglicher Würdigung verneint, dies insbesondere angesichts der nicht deckungsgleichen Beteiligungsverhältnisse der Parteien von Grundstückskaufvertrag und Generalübernehmervertrag sowie deshalb, weil der Verkäufer nicht auch Herr der Renovierung und Modernisierung war.
- 36** Möglich und für den Senat bindend ist weiter die Würdigung des FG zur Unerheblichkeit des Abschlusses von Grundstückskaufvertrag und Generalübernehmervertrag am selben Tag.
- 37** (2.2) Schließlich ist die Ablehnung von Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) wegen anschaffungsnahe Aufwand nicht zu beanstanden.
- 38** Aufwendungen für die Instandsetzung eines Gebäudes, die weder der Herstellung der Betriebsbereitschaft noch der Erweiterung oder der wesentlichen Verbesserung des Gebäudes dienen, sind für Veranlagungszeiträume bis 2003 nicht allein wegen ihrer zeitlichen Nähe zum Anschaffungsvorgang aktivierungspflichtig (BFH-Urteil vom 15. September 2004 I R 7/02, BFHE 207, 429, BStBl II 2005, 867). § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird (§ 52 Abs. 16 Satz 7 EStG i.d.F. des StÄndG 2003).
- 39** Zutreffend hat das FG für die zeitliche Anwendbarkeit von § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG auf den tatsächlichen Baubeginn abgestellt. Diesen hat es in möglicher Tatsachenwürdigung (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) in den Schleifarbeiten Ende 2003 gesehen. Insbesondere sind sie Bestandteil des gesamten Modernisierungskonzepts (vgl. dazu BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 20/08, BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125). Die zeitliche Zäsur bei den Bauarbeiten wird durch die festgestellten unerwarteten Finanzierungsschwierigkeiten hinreichend erklärt, so dass sie der Annahme eines Baubeginns in 2003 nicht entgegen steht.
- 40** (3) Zutreffend hat das FG weiter festgestellt, dass die Modernisierungskosten nicht dafür entstanden, um das Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Das Objekt wurde vermietet erworben und war insoweit betriebsbereit.

41 Das FG hat auch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise eine Standarderhöhung abgelehnt, da es primär um Reparatur oder Ersetzung von Vorhandenem ging.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de