FG München, Urteil v. 02.06.2022 – 11 K 133/22

Titel:

Umbaukosten als Herstellungskosten bei Erneuerung einer vermieteten Wohnung in einem alten Bauernhaus

Normenketten:

EStG § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1
EStG § 9 Abs. 1 S. 1
EStG § 9 Abs. 1 S. 2 Nr. 7
EStG § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a
HGB § 255 Abs. 2 S. 1

Leitsatz:

Eine nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu Herstellungskosten führende wesentliche Verbesserung ist bei einem Wohngebäude immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes durch die Baumaßnahmen in bestimmter Weise gehoben wird. Dies setzt voraus, dass mindestens drei der Kernbereiche der Ausstattung einer Wohnung, nämlich Elektro-, Heizungs-, Sanitärinstallationen und Fenster, von Grund auf erneuert werden. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Umbaukosten als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen, Abschreibung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 14.03.2023 – IX B 60/22

Fundstellen:

LSK 2022, 45774
DStRE 2024, 275

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1
Die Beteiligten streiten darüber, ob Umbaukosten für das Obergeschoss des Objekts in W., S-Str. 8, Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen darstellen.

2
Der Kläger übernahm einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Übergabevertrag vom 28. August 2000 von seinen Eltern, Herrn H. und Frau H. Im Rahmen dieser Übergabe wurde auch das im Jahr 1861 erbaute Wohnhaus auf den Kläger übertragen. Den Eltern und der Schwester des Klägers wurde mit der Übergabe ein lebenslanges Wohnrecht in dem Bauernhaus eingeräumt. Das Dachgeschoss wurde seit 1998 vom Bruder des Klägers bewohnt. Für den Zugang zur Dachgeschosswohnung wurde eine Außentreppe ins Obergeschoss und von dort eine Innentreppe genutzt. Die Wohnung im Erdgeschoss wurde ursprünglich von den Eltern des Klägers und die Wohnung im Obergeschoss vom Kläger und seiner Schwester bewohnt. Im Jahr 2003 baute der Kläger im angrenzenden Stall eine Wohnung aus, die er im Anschluss an den Umbau selbst nutzte. Die ehemalige Wohnung des Klägers im Obergeschoss wurde nach dessen Auszug von seiner Schwester bewohnt. Beide Geschosse waren über eine eingehauste Innentreppe verbunden. Nach dem Tod der Eltern und dem Umzug der Schwester in ein Pflegeheim wurde die Wohnung im Erdgeschoss an fremde Dritte vermietet. Ausweislich des Mietvertrages vom 16. April 2014 wurde die Wohnung im Erdgeschoss, bestehend aus fünf Zimmern, Küche, Diele, Bad/WC mit einer Wohnfläche von etwa 100 m² vermietet. Nach Umbaumaßnahmen wurde durch Mietvertrag vom 17.

Dezember 2015 die Wohnung im Obergeschoss, bestehend aus drei Zimmern, zwei Bädern mit WC, einer Küche, einem Balkon und einer Loggia mit einer Gesamtwohnfläche von etwa 140 m² vermietet.

3
Der Kläger wurde in den Streitjahren 2015 – 2017 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre wurden die Umbaukosten für das Obergeschoss als Erhaltungsaufwendungen bei den Vermietungseinkünften angesetzt. Aufwendungen in Höhe von xxx.xxx EUR wurden auf fünf Jahre verteilt und in den Jahren 2015 und 2016 jeweils in Höhe von xx.xxx EUR als Werbungskosten zum Abzug gebracht. Die im Jahr 2016 angefallenen Aufwendungen von x.xxx EUR wurden ebenfalls auf fünf Jahre verteilt und im Jahr 2016 in Höhe von x.xxx EUR als Werbungskosten abgezogen. Der Kläger wurde insoweit zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. Auch für das Jahr 2017 wurden die erklärten Vermietungseinkünfte zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt.

4
In der Zeit vom 22. August 2018 bis 27. August 2019 wurde beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2014 – 2016 durchgeführt. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die Umbaukosten für das Obergeschoss nicht als Erhaltungsaufwendungen, sondern als Herstellungskosten für ein neues Wirtschaftsgut zu qualifizieren seien und nur im Rahmen der Absetzungen für Abnutzungen (AfA) berücksichtigt werden könnten. Durch den Abbruch der Treppe zwischen dem Erdgeschoss und dem Obergeschoss, der Entkernung des Obergeschosses, dem Setzen von Trennwänden und den Installationen für eine Küche und ein Bad im Obergeschoss sei im Obergeschoss erstmalig eine neue, zusätzliche Wohnung entstanden und damit ein neues Wirtschaftsgut geschaffen worden. Vor dem Umbau hätten keine abgeschlossenen Wohneinheiten vorgelegen. Die Räume im Obergeschoss seien nur über die Treppe im hinteren Teil des Erdgeschosses zugänglich gewesen und das Erdgeschoss und das Obergeschoss hätten vor dem Umbau in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang gestanden.

5
Auf der Grundlage der Ergebnisse der Außenprüfung erließ der Beklagte (das Finanzamt – FA –) jeweils am 10. September 2019 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 – 2016 und am 16. September 2017 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017. Für die Zeit ab Fertigstellung der Baumaßnahmen, d.h. ab Januar 2016, setzte das FA AfA an. Diese betrug in den Jahren 2016 und 2017 jeweils x.xxx EUR nach § 7 Abs. 4 Nr. 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG).

6
Gegen die Bescheide legte der Kläger mit Schriftsätzen vom 10. Oktober 2019 bzw. 14. Oktober 2019 Einsprüche ein. In der Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2021 wurden die Einsprüche nach Verbindung zur gemeinsamen Entscheidung als unbegründet zurückgewiesen. Der Vorbehalt der Nachprüfung für die Jahre 2015 und 2017 wurde aufgehoben. Für das Jahr 2016 blieb der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen, da eine Tarifermäßigung nach § 32c EStG zum Zeitpunkt des Erlasses der Einspruchsentscheidung weder beantragt noch darauf verzichtet worden war.

7
Der Kläger macht in seiner durch Schriftsatz vom 19. Januar 2022 erhobenen Klage geltend, dass es nicht zutreffend sei, dass die Innentreppe als Verbindung zwischen dem Erdgeschoss und dem Obergeschoss nach dem Tod der Eltern und dem Umzug der Schwester in ein Pflegeheim abgerissen worden sei. Es habe sich um eine „eingehauste“ Treppe gehandelt. Jedes Geschoss sei für sich abgeschlossen gewesen. Erst als mit der Renovierung des Obergeschosses begonnen worden sei, sei die Innentreppe entfernt worden. Der Zugang zum Obergeschoss sei danach über die seit 1998 bestehende Außentreppe erfolgt. Es sei nicht richtig, dass der Kläger das Obergeschoss entkernt und Trennwände neu gesetzt habe. Der ursprüngliche Grundriss sei vielmehr vom Kläger vollständig beibehalten worden. Auch die Wohnfläche habe sich nicht verändert. Lediglich eine Trockenbauwand mit einer Stärke von 10 cm habe der Kläger zusätzlich eingezogen. Dadurch habe der Kläger kein neues Wirtschaftsgut für fremde Wohnzwecke geschaffen. Die Erneuerung der Elektro- und Sanitärinstallationen führe nicht dazu, dass Herstellungsaufwand angenommen werden könne. Es sei weder das Dach noch der Balkon noch die Fassade erneuert worden.

8
Der Kläger beantragt,

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016, jeweils vom 10. September 2019, und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 16. September 2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2021 dahingehend abzuändern, dass Erhaltungsaufwendungen für das Jahr 2015 in Höhe von xx.xxx EUR sowie für das Jahre 2016 und 2017 in Höhe von xx.xxx EUR als Werbungskosten zum Abzug zugelassen werden.

9
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

10
Das FA vertritt die Auffassung, dass die streitigen Umbaukosten für die Wohnung im Obergeschoss als Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Im Streitfall habe vor dem Umbau eine abgeschlossene Wohneinheit vorgelegen, die das Erdgeschoss und das Obergeschoss umfasst habe. Nach dem Umbau hätten zwei abgeschlossene Wohneinheiten vorgelegen. Die eine habe sich im Erdgeschoss, die andere im Obergeschoss befunden. Es sei ein weiterer, bisher nicht vorhandener Vermögensgegenstand geschaffen worden.

11
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Akten des FA, die Gerichtsakte sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 2. Juni 2022 nach § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verwiesen.

Entscheidungsgründe

12
1. Die zulässige Klage ist unbegründet. Zu Recht ist das FA davon ausgegangen, dass Herstellungskosten vorliegen, die im Rahmen der AfA abzugsfähig sind.

13
a. Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (§ 21 Abs. 1 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung), 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 des Handelsgesetzbuchs (HGB) in der für die Streitjahre geltenden Fassung. 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.

14
Die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsguts ist -neben der Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts (Erst-Herstellung) und der Wiedererstellung eines bereits vorhandenen, aber zerstörten oder unbrauchbar gewordenen Wirtschaftsguts (Zweit-Herstellung)- auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (Funktions-/Wesensänderung). Ein solcher Fall der Wesensänderung ist bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil gegeben, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, d.h. die Zweckbestimmung ändert. Nicht erforderlich ist, dass sich durch den Umbau „die Nutzungsfunktion des ganzen Gebäudes verändert“; es genügt die Änderung der Nutzungsfunktion eines Gebäudeteils. Entsprechend hat die Rechtsprechung Herstellungskosten angenommen z.B. wenn neuer Wohnraum durch einen Anbau, den Ausbau eines Dachgeschosses oder den Ausbau eines Lichthofes geschaffen wird (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 17. Juni 1997 IX R 30/95, BStBl II 1997, 802); außerdem beim Umbau einer Apotheke in eine Wohnung (BFH-Urteil vom 29. Juni 1965 VI 236/64 U, BStBl III 1965, 507), einer Mühle zu einem Wohnhaus (BFH-Urteil vom 31. März 1992 IX R 175/87, BStBl II 1992, 808), eines Zweifamilienhauses in ein Einfamilienhaus (BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 20/01, BFH/NV 2003, 763), eines Einfamilienhauses mit Einlieger in ein Mehrfamilienhaus, dabei Umbau der EG-Wohnung in ein Büro (FG Nürnberg, Urteil vom 5. Februar 2003 III 85/01, EFG 2003, 841, rkr) und Aufwendungen für den Umbau einer bisher eigengenutzten, sich über zwei Geschosse erstreckenden

Wohnung in zwei nunmehr fremdvermietete Arztpraxen (BFH-Urteil vom 23. November 2004 IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543).

15
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. Dabei umfasst die „nutzbare Fläche“ nicht nur die (reine) Wohnfläche (einer Wohnung/eines Gebäudes), sondern auch die zur Wohnung/zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume. Denn die für die Berechnung der Wohnfläche anzuwendende Wohnflächenverordnung (WoFlV) ist für die Auslegung des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB nicht maßgebend, ebenso nicht eine Vergrößerung des umbauten Raums (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 IX R 64/99, BStBl II 2003, 590).

16
Keine zu Herstellungsaufwendungen führende Substanzmehrung liegt dagegen vor, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils für das Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllen. Dies kann auch für das Versetzen von Wänden gelten. Eine reine Umgestaltung von vermieteten Räumen durch Verlegung und Entfernen von Zwischenwänden genügt danach nicht, solange die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude nicht das bautechnische Gepräge geben, z.B. wenn sie verbrauchte Teile nicht ersetzen, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind (vgl. BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 IX R 64/99, BStBl II 2003, 590).

17
Eine wesentliche Verbesserung ist bei einem Wohngebäude immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes durch die Baumaßnahmen in bestimmter Weise gehoben wird. Dies setzt voraus, dass mindestens drei der Kernbereiche der Ausstattung einer Wohnung, nämlich Elektro-, Heizungs-, Sanitärinstallationen und Fenster, von Grund auf erneuert werden (sog. Standardsprung). Diese Beurteilung ist für jede Nutzungseinheit getrennt vorzunehmen. Steuerobjekt ist die einzelne „Einkunftsquelle“, die sich nach dem jeweiligen einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang einer Sache/Sachgesamtheit bestimmt; auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist die unterschiedliche Nutzung der einzelnen Gebäudeteile -sowohl im Hinblick auf die Einkunftserzielungsabsicht als auch im Hinblick auf die Qualifizierung der einzelnen Aufwendungen- zu berücksichtigen und verlangt eine separate Beurteilung der einzelnen Gebäudeteile.

18
b. Im Streitfall lag kein Vollverschleiß des Erd- und Obergeschosses vor. Beide Geschosse wurden durch die im Jahr 2015 vorgenommenen Baumaßnahmen auch nicht neu errichtet. Das Erdgeschoss war bereits ausweislich des Mietvertrages vom 16. April 2014 ab 1. Mai 2014 vermietet worden. Dies ist ein Indiz dafür, dass bereits zu diesem Zeitpunkt das Erdgeschoss und das Obergeschoss als zwei abgeschlossene Wohneinheiten vorhanden waren.

19
Ausweislich der im Jahr 2015 ausgestellten Rechnungen wurde die Wohnung im Obergeschoss ausgeräumt. Außerdem wurden die Schränke abgebaut, die Decken- und Wandschalungen demontiert, die Lattung und Isolierung abgerissen, die Teppichböden und Türen entfernt, die Trennwände der Süd- und Nordseite abgerissen, bei den restlichen Wänden der Putz und die Fliesen abgeschlagen, die Treppe herausgerissen, teils tragende Altlädenböden herausgeschnitten und neue Deckenbalken eingebaut, der bestehende Balkon gesichert und neu verankert und die Außenwände gesichert. Weiter wurden vom Altkamin die Einblechung entfernt und die Kaminsteine bis zur Unterkante des Bodens im ersten Stock entfernt und die Dach- und Deckendurchbrüche verschlossen und verkleidet.

20
Der Boden, die Decken und die Trennwände wurden neu isoliert und eine OSB-Zwischenwand aufgestellt. Im Treppenhaus wurden Riegel für die Decke angebracht und dasselbe von oben isoliert und OSB-Platten angebracht. Die Eingangsüberdachung aus Plexiglas wurde ebenfalls erneuert, der Balkon saniert und ein neues Eingangspodest erstellt. Außerdem wurden 13 Kunststofffenster und eine Kunststofftür mit zweifachem Wärmeschutzglas eingesetzt, die Elektroinstallation im Obergeschoss und im Eingangsbereich

erneuert, ein Antennen-, Telefon- und Sprechanlagenkabel im Obergeschoss neu verlegt, die Böden trittschallisoliert und der Bodenbelag neu verlegt. Darüber hinaus ließen die Kläger die Außenfassade, den Balkon und 412,22 m² der Innenräume streichen und die Heizkörper und Leitungen der Heizung erneuern. Außerdem wurden im Zusammenhang mit dem Ausbau der Wohnung im Obergeschoss neue Flachheizkörper und Badheizkörper installiert sowie im Bad eine neue Duschanlage, Waschtischanlage, Wannenanlage und WC-Anlage hergestellt.

21
Die vorgenommenen Baumaßnahmen führen insgesamt nicht dazu, dass ein Neubau anzunehmen wäre. Der grundlegende Umbau eines Gebäudes steht nur dann einem Neubau gleich, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen. Das ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschoßdecken und die Dachkonstruktion. Vorliegend wurden zwar teils Altladenböden herausgeschnitten und neue Deckenbalken eingebaut. Insoweit handelt es sich jedoch nur um punktuelle Maßnahmen, die nicht für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind. Dasselbe gilt für die Aufstellung der neuen OSB-Zwischenwand. Denn eine reine Umgestaltung von vermieteten Räumen durch Verlegung und Entfernen von Zwischenwänden genügt nicht, solange die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude nicht das bautechnische Gepräge geben. Dies ist bei der Zwischenwand nicht der Fall, da diese keinen verbrauchten Bauteil ersetzt.

22
Jedoch liegen unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung durch wesentliche Verbesserung im Streitfall Herstellungskosten vor. Denn der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) der Obergeschosswohnung wurde durch die Baumaßnahmen gehoben. Die Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallationen und die Fenster wurden ausweislich der Rechnungen der Firma Elektro H. vom 5. Oktober 2015, der Firma P. GmbH vom 23. Dezember 2015 und der Firma A. GmbH vom 31. August 2015 in der Obergeschosswohnung von Grund auf erneuert und dadurch ein Standardsprung erreicht. Die vorliegenden Herstellungskosten sind nur im Rahmen der AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 2a EStG ab der Fertigstellung der Baumaßnahmen, d.h. ab dem Jahr 2016, abzugsfähig.

23
2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.