

Urteil vom 20. August 2013, IX R 5/13

Schadensersatzleistungen des Verkäufers wegen nachträglich erkannter Mängel stellen keine Anschaffungspreisminderung dar

BFH IX. Senat

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

vorgehend FG Düsseldorf, 21. November 2012, Az: 16 K 3136/12 F

Leitsätze

NV: Soweit der Aufwand für die Beseitigung versteckter Mängel eines Gebäudes dem Käufer vom Verkäufer im Wege des Schadensersatzes ersetzt wird, entstehen dem Käufer keine Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Grundstücksgemeinschaft bestehend aus den je zur Hälfte beteiligten Gesellschaftern L und W, wendet sich gegen die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2008 und 2009. Sie erwarb zum 1. April 2008 ein Grundstück zu einem Kaufpreis von 460.000 €. Gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) teilte sie mit Schreiben vom März 2008 mit, das Gebäude solle umsatzsteuerfrei zu Wohnzwecken vermietet werden. Die Höhe der Einkünfte sei noch nicht absehbar, da das Gebäude leer stehe und erst noch renoviert werden müsse. In der Anlage "Ermittlung der Anschaffungskosten" vom Februar 2009 zur Feststellungserklärung 2008 heißt es zur Nutzungssituation; die Gesellschafterin L bewohne die Hälfte des Erdgeschosses. Seit Mitte 2008 seien auch die zweite Erdgeschosswohnung sowie die erste Obergeschosswohnung vermietet. Die Anschaffungskosten wurden einschließlich der Erwerbsnebenkosten mit 456.151 € beziffert. Wegen einer Erstattung auf den Kaufpreis ergab sich ein gegenüber dem ursprünglichen Kaufpreis niedrigerer Betrag. Von den Anschaffungskosten entfalle der Teilbetrag von 346.480 € auf das Gebäude.
- 2** In der Anlage zur Feststellung 2008 vom Februar 2009 wurden u.a. als Erhaltungsaufwendungen erklärt:

nachträglich festgestellter Gebäudeschaden	13.211 €
Erstattung Verkäufer wegen des Schadens	10.000 €
- 3** Im Feststellungszeitraum 2009 waren sämtliche Wohnungen vermietet. Erhaltungsaufwendungen wurden mit der Feststellungserklärung auf 2.518 € für das Gesamtobjekt zuzüglich 4.007 € für die Beseitigung von Schäden (Fallrohre, Dach, Wasserschaden) beziffert. Ein weiterer Betrag von 1.883 € wurde als laufender Erhaltungsaufwand (Baumkronenpflege, Rauchmelder, Rasen) bezeichnet.
- 4** Auf einen Hinweis des FA hinsichtlich des Erreichens der 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) hin entgegnete die Klägerin, von den Gesamtaufwendungen in Höhe von 73.849,60 € in 2008 seien Zuzahlungen der Mieter von 12.000 € für gewünschte höherwertige Ausstattungsmerkmale sowie eine --aus einer nachträglichen Vereinbarung vom 8. Oktober 2008 geschuldete-- Erstattung des Verkäufers für Gebäudeschäden von 10.000 € abzuziehen. Die verbleibende Summe von 51.849,60 € brutto/43.571,09 € netto entspreche nur 10,77 % der Anschaffungskosten. Im Jahr 2009 seien 6.526,01 € brutto/5.484,04 € netto aufgewendet worden, was 1,36 % der Anschaffungskosten des Gebäudes entspreche. Mithin sei die 15 %-Grenze nicht überschritten. Im Feststellungszeitraum 2010 wurden 2.678 € für Pflasterarbeiten sowie 2.187 € für diverse laufende Erhaltungsarbeiten aufgewendet.

5 Das FA berechnete die Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG wie folgt:

2008	53.655 €
2009	5.484 €
2010	2.250 €
Summe	61.389 €

- 6 Damit sei die 15 %-Grenze überschritten und die bis dahin als Erhaltungsaufwendungen deklarierten Beträge seien den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzurechnen. Das FA änderte die Feststellungsbescheide für die Streitjahre, erhöhte die Absetzungen für Abnutzung (AfA) für das Gebäude um die als Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu behandelnden Erhaltungsaufwendungen und minderte dementsprechend die Werbungskosten.
- 7 Der Einspruch hiergegen, mit dem die Klägerin insbesondere darlegte, dass Mieterzuschüsse nicht in die Berechnung der 15 %-Grenze einzubeziehen seien, hatte nur zum Teil Erfolg. Mit der Einspruchsentscheidung wurde, neben der Korrektur eines Rechenfehlers, die Höhe der AfA neu bestimmt (2008: 5.975 €; 2009: 8.097 €). Das FA ging von Gebäudeanschaffungskosten --nach Abzug der "Kaufpreiserstattung" durch den Verkäufer für nachträglich festgestellte Gebäudeschäden in Höhe von 10.000 €-- in Höhe von 336.480,22 € aus. Die Aufwendungen zur Beseitigung der Gebäudeschäden seien als Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren und flössen daher in die Berechnung der 15 %-Grenze ein.
- 8 Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1024 veröffentlichten Urteil, das FA habe die streitigen Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zutreffend bestimmt und entsprechend die Werbungskosten gemindert sowie die Gebäude-AfA erhöht. Weder die Ermittlung der Anschaffungskosten des Gebäudes noch die Abgrenzung der für § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG maßgeblichen Erhaltungsmaßnahmen zu den laufenden, jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsarbeiten und Aufwendungen für Erweiterungen i.S. von § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) seien zu beanstanden. Insbesondere habe das FA zutreffend die von dem Grundstücksverkäufer gezahlten 10.000 € anschaffungskostenmindernd (vgl. § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB) in seine Berechnung eingestellt. Dieser Betrag sei als Ausgleich für nach Erwerb des Grundstücks festgestellte, d.h. versteckte Gebäudemängel, geleistet. Die demnach bestehende enge Verknüpfung mit dem Anschaffungsvorgang qualifiziere die (Rück-)Zahlung als kaufpreisbezogen und damit als kaufpreismindernd. Dieses Ergebnis belege auch die Überlegung, dass, wären die Mängel bereits bei Abschluss des Kaufvertrages bekannt gewesen, der Kaufpreis dementsprechend von vornherein geringer bemessen worden wäre. Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn es sich bei der Zahlung um einen, losgelöst von dem Kauf und der Eigentumsübertragung entstandenen Schadensersatzanspruch der Klägerin gehandelt hätte. Hiervon sei nicht auszugehen.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 und 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juli 2012 dahingehend zu ändern, dass eine AfA-Bemessungsgrundlage von 346.480,22 € zugrunde gelegt und 10.000 € vom Erhaltungsaufwand auf das Grundstück S abgezogen werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Unzutreffend hat das FG den Aufwand der Klägerin zur Beseitigung der versteckten Mängel (13.211 €) den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zugerechnet und die Schadensersatzleistung des Verkäufers (10.000 €) als Minderung der Anschaffungskosten gewertet. Der Klägerin sind nur in Höhe der Differenz

beider Beträge, d.h. in Höhe von 3.211 €, Aufwendungen entstanden, sodass ihre Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen unterhalb der betragsmäßigen Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG verblieben und als Werbungskosten abziehbar sind.

- 13** 1. Aufwendungen, die 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 EStG).
- 14** 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 (dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2009 IX R 21/08, BFH/NV 2010, 846).
- 15** Darüber hinaus gehören gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG zu den Herstellungskosten 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. Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG), sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar.
- 16** b) Gemäß § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB sind von den Anschaffungskosten Anschaffungspreisminderungen abzusetzen. § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB gilt auch für Überschusseinkünfte. Die Anschaffungspreisminderungen umfassen nicht nur Kaufpreisminderungen, sondern nach dem Zweck der Aktivierungsnorm ganz allgemein Ermäßigungen der Anschaffungskosten und damit auch Rückflüsse von im Zusammenhang mit dem Erwerb geleisteten Aufwendungen, die nicht sofort abziehbar, sondern auf die Zeit der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu verteilen gewesen wären. So verhält es sich z.B. dann, wenn Anschaffungsnebenkosten zurückgezahlt oder Anschaffungsausgaben von Dritten erstattet oder vergütet werden, sofern hierin nicht ein Entgelt für eine Leistung des Empfängers liegt. Für die Annahme einer Ermäßigung der Anschaffungskosten i.S. des § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Anschaffungsgeschäft ausreichend. Dieser ist dann gegeben, wenn der maßgebende Anlass für den Minderungsprozess in der Anschaffung liegt. Eine rechtliche oder gar synallagmatische Verknüpfung ist nicht notwendig (BFH-Urteil vom 26. Februar 2002 IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796).
- 17** 2. "Aufwendungen" i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG liegen im Streitfall für die Beseitigung der streitbefangenen Mängel nur in Höhe des Saldobetrages zwischen dem von der Klägerin getragenen Aufwand in Höhe von 13.211 € und dem vom Verkäufer erstatteten Aufwand in Höhe von 10.000 € vor. Denn der Verkäufer hat sich mit seiner Ersatzleistung lediglich an dem Aufwand der Klägerin für die Mängelbeseitigung beteiligt, um die Klägerin insoweit zu entlasten.
- 18** Zu Unrecht geht das FG davon aus, bei der Schadensersatzleistung des Verkäufers handele es sich um eine Anschaffungspreisminderung wegen der nachträglich erkannten Mängel. Bei den Schadensersatzleistungen handelt es sich nicht um Rückflüsse von im Zusammenhang mit dem Erwerb geleisteten Aufwendungen, die nicht sofort abziehbar, sondern auf die Zeit der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts zu verteilen gewesen wären. Das FG gelangt zu dieser Wertung nur dadurch, dass es annimmt, die Klägerin hätte bei Kenntnis der Mängel weniger gezahlt. Demgegenüber sind die Schadensersatzleistungen konkret auf die Aufwendungen zur Beseitigung der Mängel bezogen, die vom Grundsatz her als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind. Der damit bestehende enge Zusammenhang mit den Erhaltungsaufwendungen wird nicht dadurch gelöst, dass die Klägerin bei Kenntnis der Mängel möglicherweise weniger gezahlt hätte. Der Anlass für die Minderung liegt demnach nicht in der Anschaffung. Ein hinreichender wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Grundstückskauf liegt nicht vor.
- 19** Damit ist im Streitfall die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht überschritten mit der Folge, dass die insgesamt getragenen Aufwendungen nicht die AfA-Bemessungsgrundlage erhöhen. Vielmehr sind die nicht erstatteten Aufwendungen in Höhe von 3.211 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de