

# Urteil vom 07. December 2010, IX R 14/10

## Herstellungskosten für den Neubau eines Gebäudeteils

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1, HGB § 255 Abs 2, EStG § 21 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 12. October 2009, Az: 3 K 1733/06

## Leitsätze

NV: Werden in einem Gebäude mit drei Wohnungen und Nebenräumen eine Wohnung sowie eine Garage neu hergestellt, führt dies zu Herstellungskosten .

## Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Die Klägerin erzielte im Streitjahr 1999 aus der Vermietung u.a. des Anwesens T-Straße in F Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 2** Dieses im Jahre 1908 errichtete Gebäude enthielt ursprünglich zwei Wohnungen und Wirtschaftsräume (Stall und Scheune). Im Rahmen eines Umbaus im Jahr 1974 wurden die in dem nördlichen Teil des Anwesens belegenen ehemaligen Wirtschaftsräume im Erdgeschoss (EG) in eine Garage mit Werkstatt, Abstellraum und Treppenaufgang und im Obergeschoss (OG) in eine dritte Wohnung umgebaut. Im Streitjahr führte die Klägerin eine größere Baumaßnahme durch, genehmigt als Teilabbruch sowie Neu- und Umbau eines bestehenden Gebäudes.
- 3** Das ursprünglich 23,20 m lange Gebäude wurde durch den Abriss einer Teilfläche des nördlichen Gebäudeteils um 1,34 m verkürzt. Der südliche Teil des Gebäudes (14,61 m), in dem sich im EG und OG je eine Wohnung befindet, blieb bestehen. Im genannten nördlichen Gebäudeteil befindet sich im EG eine neu errichtete Doppelgarage und im OG eine Wohnung, die gegenüber der zuvor vorhandenen Wohnung um ein Zimmer (jetzt Küche) aus der zweiten Wohnung im OG des Gebäudes (ehemals Bad) sowie um eine zuvor nicht vorhandene Dachgaube erweitert ist. Der Zugang zu der Wohnung im nördlichen Gebäudeteil befindet sich nunmehr im Treppenhaus des südlichen Gebäudeteils. Im Einzelnen wurden am nördlichen Gebäudeteil insbesondere das 8 m lange Fundament an der Nordseite erneuert sowie die komplette Geschossdecke zwischen EG und OG und damit zugleich die gesamte ehemalige Wohnung im OG entfernt und sodann erneuert. Dazu wurden tragende Wände abgerissen und neu aufgebaut, nämlich die komplette Nordwand des Gebäudes (Giebelwand) und --zumindest-- ein Teil der tragenden Ostwand sowie der Westwand. Allein der Austausch der Geschossdecke zwischen EG und OG bedingte bautechnisch den Abbruch des gesamten OG einschließlich des Dachs des nördlichen Gebäudeteils und die Erneuerung dieses gesamten Bereichs. Die gesamten Baukosten (Planung, Statik, Vermessung, Genehmigung, Abbruch und Neuaufbau sowie die o.g. Arbeiten) beliefen sich auf 428.645,96 DM.
- 4** In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger diese Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Eine Außenprüfung im Jahr 2003 ergab u.a., dass von der alten Gebäudesubstanz im EG ca. 1/4 und im OG und Dachgeschoss ca. 1/2 vom Gesamtgebäude abgebrochen worden sei. Als Herstellungsaufwand seien insbesondere der Abbruch verschiedener Gebäudeteile wegen Neuaufbaus, die neue Doppelgarage im EG, die neue Wohnung mit Dachteil im OG anzusehen.
- 5** Im Einspruchsverfahren verständigten sich die Kläger und der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dahingehend, dass die Aufwendungen von insgesamt 428.645,96 DM dem nördlichen Gebäudeteil mit einem Anteil von 193.121,49 DM und dem südlichen Gebäudeteil mit einem Anteil von 235.524,47 DM zuzurechnen seien. Daraufhin erging ein nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung geänderter Bescheid, in dem das FA die dem nördlichen Gebäudeteil zugeordneten Aufwendungen als Herstellungskosten behandelte und die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit 2 v.H. zeitanteilig für einen Monat mit

321,87 DM und die dem südlichen Gebäudeteil zugeordneten Aufwendungen in voller Höhe den Erhaltungsaufwendungen zuordnete und als Werbungskosten berücksichtigte. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Anwesen in F betragen danach ./ 253.728 DM. Im Übrigen wurde der Einspruch zurückgewiesen.

- 6** Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 879 veröffentlichten Urteil, das FA habe zutreffend den Abzug der streitigen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) versagt. Bei den Arbeiten am Nordteil des Gebäudes handele es sich um Herstellungskosten, da insoweit ein Neubau vorliege.
- 7** Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen. Unzutreffend habe das FG isoliert auf Abriss und Neuerrichtung des nördlichen Gebäudeteils abgestellt, in dem sich lediglich eine der drei vermieteten Wohnungen und eine Garage befänden. Bei dem Gesamtgebäude handele es sich aber um ein einheitliches Wirtschaftsgut, das insgesamt nicht neu hergestellt worden sei.
- 8** Die Kläger beantragen,  
  
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Oktober 2006 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskosten in Höhe von 193.121,49 DM berücksichtigt werden.
- 9** Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen. Mit dem Neubau des Nordteils des Gebäudes gebe diesem nicht mehr die frühere Bausubstanz das Gepräge.

## Entscheidungsgründe

- 10** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG die auf den Nordteil des streitbefangenen Gebäudes entfallenden Aufwendungen als Herstellungskosten angesehen.
- 11** 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 auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches --HGB-- (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. September 2007 IX R 28/07, BFHE 219, 96, BStBl II 2008, 218). Danach sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes (Wirtschaftsguts), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.
- 12** Bereits begrifflich liegen keine Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen vor, wenn ein hinsichtlich seiner Größe und Funktion bedeutsamer Gebäudeteil abgerissen und neu errichtet wird (BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 36/01, BFH/NV 2003, 765, sowie BFH-Urteil vom 23. November 2004 IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543, zur "Zweitherstellung"). Dabei ist es ohne Belang, ob der Gebäudeteil lediglich im Hinblick auf die veränderten Wohnbedürfnisse der Eigentümer neu erstellt wurde, der Anbau dem persönlichen Geschmack der Nutzenden angepasst werden sollte oder aber der Abbruch wegen verdeckter Mängel erforderlich wurde.
- 13** Ob eine Baumaßnahme nach § 255 Abs. 2 HGB zu Herstellungsaufwand führt, ist für einzelne Gebäudeteile gesondert zu prüfen, wenn diese Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen (BFH-Urteil in BFHE 219, 96, BStBl II 2008, 218). Der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang mehrerer Gebäudeteile eines Gesamtgebäudes kommt auch in der baulichen Verbindung der einzelnen Baulichkeiten zum Ausdruck (BFH-Urteil vom 14. Januar 2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl II 2003, 916, m.w.N.). Er entfällt, wenn ein Gebäudeteil einem deutlich kürzeren wirtschaftlichen Verbrauch als die übrigen unterliegt (BFH-Urteil vom 4. März 2008 IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310). So führt es zu Herstellungskosten, wenn in einem Gebäude mit drei Wohnungen und Nebenräumen eine Wohnung sowie eine Garage neu hergestellt werden.

- 14** 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise von Herstellungskosten für den Umbau des nördlichen Gebäudeteils ausgegangen.
- 15** a) Auf der Grundlage seiner Feststellungen konnte das FG von einem Neubau des nördlichen Gebäudeteils ausgehen. Denn die wesentliche Bausubstanz wurde hier ausgetauscht. Es entstanden eine neue Garage und eine Wohnung, die das FG wegen der neuen Raumaufteilung samt Spitzboden als aliud gegenüber der ursprünglichen Wohnung ansehen konnte.
- 16** b) Der Neubau des nördlichen Gebäudeteils führt auch zu Herstellungskosten.
- 17** Dabei kann dahinstehen, ob --was durchaus naheliegt-- durch den Neubau des nördlichen Gebäudeteils der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang dieses Gebäudeteils --dritte Wohnung und Garage-- mit dem südlichen Gebäudeteil (erste und zweite Wohnung) aufgehoben wurde, indem die Nutzung und Abschreibungsdauer des nördlichen Gebäudeteils länger ist als die des restlichen Gebäudes. Jedenfalls aber konnte das FG den nördlichen Teil --d.h. eine von drei Wohnungen plus Nebengebäulichkeiten-- als einen hinsichtlich seiner Größe und Funktion bedeutsamen Teil des Gesamtgebäudes behandeln, der neu errichtet wurde (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 765). Diese Neuerrichtung schließt schon begrifflich Erhaltungsaufwand aus.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)