

## **ESt Abgrenzbarkeit BFH Urteil vom 20.8.2002 IX R 40/97. BFHE 199, 555**

**Nach § 7i Abs. 1 EStG können bei einem im Inland belegenen, denkmalgeschützten Gebäude erhöhte Absetzungen auf Herstellungskosten für eine einzelne Baumaßnahme auch dann vorgenommen werden, wenn die einzelne Maßnahme Teil einer Gesamtbaumaßnahme ist. Voraussetzung ist insoweit, dass die einzelne Baumaßnahme sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen ist.**

### **Zum Sachverhalt**

*Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kl.) erwarb mit notariellem Vertrag vom Juni 1991 ein unter Denkmalschutz stehendes, mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück. Im Erdgeschoss des gemischt genutzten Grundstücks befand sich eine Gaststätte. Die Wohnungen im ersten, zweiten und dritten Obergeschoss (OG) waren in den Streitjahren 1991 und 1992 durchgängig vermietet. Die Wohnung im Dachgeschoss (DG; viertes OG) wurde nach Umbau und Erweiterung um 20 qm im Spitzboden ab dem 1.9.1992 vermietet.*

*In Absprache mit der Denkmalschutzbehörde nahm der Kl. in den Jahren 1991 bis 1993 umfangreiche Sanierungs- und Modernisierungsarbeiten vor. Folgende Arbeiten wurden durchgeführt:*

- 1991 Erneuerung und Reparatur der Fenster des 1. bis 3. OG, Erneuerung der Elektroinstallation zu den Mieterwohnungen, komplette Bedachungsarbeiten des Haupthauses, Renovierung der Außenfassade (Reinigung und Anstrich), Malerarbeiten im Treppenhaus;*
- 1992 Modernisierung des gesamten DG mit Erweiterung im Spitzboden;*
- 1993 Sanierung des 3. OG mit Teilung in zwei Wohneinheiten, Rohbau- und Innenausbauarbeiten (Wandänderung, Putzarbeiten), Fußbodenerneuerung, Türänderungen, gänzlich neue Elektro- Heizungs- und Sanitär-Installation, Malerarbeiten.*

*Für die durchgeführten Arbeiten wurde im Juli 1994 eine Bescheinigung nach § 40 DSchG NW erteilt.*

*Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre begehrte der Kl. für diese Baumaßnahmen bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VuV) erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG für das Jahr, in dem die jeweiligen Arbeiten durchgeführt und bezahlt wurden. Dies lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das FA) mit Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre mit der Begründung ab, die erhöhte Absetzung könne erst im Jahr des Abschlusses aller Baumaßnahmen beginnen.*

*Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG Köln mit Urteil vom 25.10.1996, 3 K 1806/95 (DStRE 1998, 7) der Klage statt. Es führte im Wesentlichen aus:*

*Die erhöhte Abschreibung von - hier vorliegenden anschaffungsnahen - Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen, die Bestandteil eines Gesamtvorhabens sind, sei zuzulassen, wenn es sich - wie im Streitfall - um einzelne abgeschlossene, voneinander abgrenzbare Modernisierungsarbeiten handele und wenn sie - wie aus dem Wortlaut des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG ersichtlich - besonders begünstigt würden. Ansonsten würde die vom Gesetzgeber gewollte steuerliche Begünstigung von Baudenkmalen wesentlich erschwert.*

*Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 7i EStG). Der BFH gab der Revision statt, verwies die Sache aber an das FG zurück, damit dieses hinreichende tatsächliche Feststellungen zur Abgrenzung der Modernisierungs- und Renovierungsmaßnahmen treffen kann.*

### **Aus den Gründen**

a) Aufwendungen, die - wie die hier streitigen - 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 Sätze 1, 2 EStG), wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich für Gewinn- und Überschuss-Einkünfte, mithin auch für die Einkünfte aus VuV, nach § 255 HGB. Dies gilt auch im Anwendungsbereich des § 7i EStG.

aa) Da der Kl. ein vermietetes Gebäude erworben hat, das er nach dem Erwerb weiterhin durch Vermietung nutzte, sind die Kosten der Baumaßnahmen keine Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB, weil sie das Gebäude nicht in einen betriebsbereiten Zustand versetzt haben (BFH v. 12.9.2001, IX R 52/00 und IX R 39/97, BFHE 198, 85 und 74, DStR 2002, 1039 und 1035). Abgesehen davon hat der Kl. auch keine Anschaffungskosten i. S. des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG aufgewendet; denn er hat keine begünstigten, aber noch nicht durchgeführten Baumaßnahmen gleichsam miterworben.

bb) Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB die 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. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären, könnten in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung i. S. des § 255 Abs. 2 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotenzial) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand, d. h. dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs, deutlich erhöht wird (BFH v. 9.5.1995, IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl. II 1996, 632, DStR 1995, 1377; vom 13.10.1998, IX R 38/95, BFH/NV 1999, 603). Eine wesentliche Verbesserung ist danach immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird (BFH in: BFHE 198, 74, DStR 2002, 1035). Die Baumaßnahmen führen nicht deshalb zu Herstellungskosten, weil sie in zeitlicher Nähe zur Anschaffung vorgenommen worden und die Kosten dafür

im Verhältnis zum Gebäude-Kaufpreis hoch sind (sog. anschaffungsnaher Herstellungsaufwand, BFH, in: BFHE 198, 74, DStR 2002, 1035).

cc) Unter Berücksichtigung dessen vermag der Senat nicht zu entscheiden, ob die Baumaßnahmen zu einer Standarderhöhung und damit zu einer wesentlichen Verbesserung, mithin zu Herstellungskosten i. S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB geführt haben. Zu vergleichen ist der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs (Juni 1991) mit dem Zustand nach Durchführung der Maßnahmen (BFH, in: BFHE 177, 454, BStBl. II 1996, 632, DStR 1995, 1377). Bei dem unter Denkmalschutz stehenden älteren Gebäude ist eine solche Steigerung jedenfalls nicht auszuschließen. Eine Steigerung des Wohnstandards setzt voraus, dass die Baumaßnahmen mindestens für drei der vier Kernbereiche (Heizungs-, Sanitär- und Elektro-Installation sowie Fenster) den Gebrauchswert deutlich gesteigert haben; die bloße Reparatur und/oder die Ersetzung des Vorhandenen durch zeitgemäßes Neues führt zu keiner wesentlichen Verbesserung (BFH, in: BFHE 198, 74, DStR 2002, 1039, 1035).

Das FG wird die erforderlichen Feststellungen nachholen. Im Rahmen der vorzunehmenden Würdigung wird es zu beachten haben, dass auch im Rahmen einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme Aufwendungen für Arbeiten, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung nicht hinausgehen und die nicht im sachlichen, d. h. bautechnischen Zusammenhang mit Herstellungsarbeiten stehen, als Erhaltungsaufwendungen und damit als Werbungskosten zu beurteilen sind (BFH, in: BFHE 198, 74, unter II.3.a cc a. E., DStR 2002, 1035; BFHE 177, 454, BStBl. II 1996, 632, unter II.3.b cc, DStR 1995 1377; BMF v. 16.11.1996, BStBl. I 1996, 1442, 1444, unter II., DStR 1995, 1377). Andererseits wird zu prüfen sein, ob die vom Kl. durchgeführten Maßnahmen sich als Teil einer Gesamtmaßnahme darstellen, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt („Sanierung in Raten“; vgl. BFH, in: BFHE 198, 74, unter II.3.a dd, DStR 2002, 1035, und BFH/NV 1999, 603, unter 1.b aa). Des Weiteren wird das FG zu prüfen haben, ob und in welchem Umfang die anlässlich des DG-Umbaus vorgenommene Erweiterung im Spitzboden als eine solche i. S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 2. Alternative HGB zu qualifizieren ist.

dd) Sollten die Voraussetzungen nach § 255 Abs. 2 HGB nicht gegeben sein, dann sind die Aufwendungen gemäß § 9 Abs. 1 Sätze 1, 2 i. V. m. § 21 Abs. 1 EStG sofort abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV; eine Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7i EStG scheidet aus. Entsprechende Werbungskosten könnten jedoch im jeweiligen Abflussjahr nur bis zur Höhe der geltend gemachten erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG berücksichtigt werden.

b) Führen hingegen die Baumaßnahmen (zumindest teilweise) zu Herstellungskosten, ist Folgendes zu beachten: Nach § 7i EStG können bei einem im Inland belegenen, denkmalgeschützten Gebäude erhöhte Absetzungen auf Herstellungskosten für (bestimmte) Baumaßnahmen in Anspruch genommen werden. Anders als ihre Vorgängervorschrift § 82i EStDV, die auf Grund ihrer Ermächtigungsnorm (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG) „Herstellungskosten an Gebäuden“ betrifft (BFH v. 27.6.1995, IX R 130/90, BFHE 178, 151, BStBl. II 1996, 215, DStR 1995, 1671), begünstigt § 7i EStG „Herstellungskosten für Baumaßnahmen“. Deshalb können erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG hinsichtlich einzelner Baumaßnahmen bereits im Jahr des Abschlusses der jeweiligen Baumaßnahme und nicht erst bei Beendigung der Gesamtbaumaßnahme vorgenommen werden. Das gilt auch dann, wenn die einzelne begünstigte Baumaßnahme Teil einer einheitlichen Gesamtbaumaßnahme ist (BFH v. 25.6.2002, IX R10/98, DStRE 2002, 1190, zu § 14b Berlin FG).

Diese am Wortlaut des Gesetzes orientierte Auslegung ist auch vom Zweck der Vorschrift gedeckt, einen steuerlichen Anreiz für privates Kapital zu bieten, kulturhistorisch wertvolle Gebäude (Baudenkmäler) zu erhalten und zu modernisieren (vgl. BT-Drs. 11/5680, S. 1, 9), insbesondere unter dem Gesichtspunkt einer zumindest zeitnäheren „Finanzierungserleichterung“ (vgl. Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 7i Rn. B 28; ders., FR 1997, 174, 176). Zudem gewährt Satz 5 des § 7i Abs. 1 EStG die Begünstigung auch für auf (bestimmte) Baumaßnahmen entfallende Anschaffungskosten. Hätte der Gesetzgeber die Vorschrift i. S. der Ermächtigungsnorm zu § 82i EStDV (s. oben) verstehen wollen, hätte er dies im Gesetzeswortlaut hinreichend zum Ausdruck bringen müssen; dies ist nicht geschehen.

Die Begünstigung einzelner oder mehrerer Baumaßnahmen, die für sich oder zusammen zu Herstellungskosten führen, setzt allerdings voraus, dass die einzelne Baumaßnahme (von anderen) sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen (fertig gestellt) ist (vgl. Stuhmann, in: Bordewin/Brandt, EStG § 7i Rz. 14; Siebenhüter, aaO § 7i EStG Anm. 22; Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, aaO § 7i Rn. B 28; ders., FR 1997, 174, 176; BFH, in: BFHE 198, 383, DStR 2002, 1190, zu § 14b BerlinFG). Die insoweit erforderliche Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen richtet sich nach den vom Senat entwickelten allgemeinen Grundsätzen (vgl. z. B. BFH, in: BFHE 198, 74, DStR 2002, 1035; BStBl. II 1996, 632, DStR 1995, 1377; BMF in BStBl. I 1996, 1442, DStR 1995, 1377).

#### **Aus der Anmerkung Kleeberg in EzD:**

„1. Die Entscheidung des BFH ist zu begrüßen, da sie dem Willen des Gesetzgebers dem Denkmaleigentümer zeitgerecht durch erhöhte Absetzungen eine Steuererleichterung und damit eine Finanzierungshilfe zu gewähren, gerecht wird. ...“