

Finanzgericht Münster

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

§§ 7, 9, 21, 25 EStG

- 1. Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 2 HGB.**
- 2. Die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsguts ist auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird (Funktionsänderung/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.**
- 3. Eine als Erweiterungsmaßnahme i.S.d. § 255 HGB anzusehende Funktionsänderung liegt insbesondere vor, wenn im Zusammenhang mit der angestrebten Nutzungsänderung aneinandergrenzender Räume zwischen ihnen (Abgrenzungs-)Mauern zum Teil neu hergestellt und zum Teil durchbrochen werden.**
- 4. Hiervon abzugrenzen sind Baumaßnahmen, die gegenüber dem früheren Bauzustand keine auf die angestrebte Funktionsänderung ausgerichtete Substanzmehrung schaffen und damit nicht über das bloße Versetzen von Wänden oder das Zumauern von Türen hinausgehen; solche Maßnahmen sind für sich allein nicht als Erweiterung oder Verbesserung i.S.d. § 255 HGB anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2001, X R 55/98).**

FG Münster, Urteil vom 29.01.2015, Az.: 12 K 3193/12

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen als Herstellungskosten oder als Erhaltungsaufwand zu beurteilen sind.

Die verheirateten Kläger werden zur Einkommensteuer (ESt) zusammen veranlagt. Sie sind u.a. Eigentümer von drei Eigentumswohnungen in Q., P.-Straße 02. Diese jeweils mit eigenem Bad und eigener Küche ausgestatteten Eigentumswohnungen (Wohnung 6: 2. Obergeschoss links: 75 qm; Wohnung 9: Dachgeschoss 43 qm; Wohnung 7: 2. Obergeschoss rechts 57 qm; Veräußerung am 22.10.2010, Tag der Übergabe: 01.12.2010), für die eine Abgeschlossenheitsbescheinigung vom 21.03.1983 vorliegt, waren bis zum Jahr 2008 zu gewerblichen Zwecken an die Y.-Versicherung vermietet. Im Jahr 2009 erfolgten Baumaßnahmen in den Wohnungen, die im Jahr 2010 abgeschlossen wurden. Die Wohnungen wurden anschließend zu Wohnzwecken vermietet. In diesem Zusammenhang machten die Kläger als sofort abzugsfähige Werbungskosten Erhaltungsaufwendungen in folgender Höhe geltend:

2009

50.671 €

2010

63.045 €

Im bestandskräftigen ESt-Bescheid 2009 vom 18.02.2011 berücksichtigte der Beklagte die erklärten Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 35.135 €. Die für 2010 insoweit erklärten Erhaltungsaufwendungen erkannte der Beklagte in Höhe von 57.481,75 € an, beurteilte sie jedoch als Herstellungskosten. Wegen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlagen und der Berechnung der AfA-Beträge wird auf die Erläuterungen zum ESt-Bescheid 2010 vom 04.08.2011 verwiesen. Der Beklagte vertrat die Auffassung, nach Durchführung der Baumaßnahmen sei ein neues Wirtschaftsgut entstanden. Deshalb seien die dabei entstandenen Kosten als Herstellungskosten zu beurteilen. Die bisher zu gewerblichen Zwecken vermieteten Wohnungen würden nun zu Wohnzwecken vermietet.

Die Kläger erhoben gegen den ESt-Bescheid 2010 mit Schreiben vom 29.10.2011 Einspruch. Zur Begründung trugen sie vor, eine der drei Wohnungen, die Wohnung 7, würde inzwischen weiter zu gewerblichen Zwecken (...-Praxis) vermietet, die beiden anderen Wohnungen seien bis zu deren Verkauf zu Wohnzwecken vermietet gewesen.

Der BFH habe die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsgutes dann angenommen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von (Umbau-)Maßnahmen in seiner Funktion bzw. in seinem Wesen verändert worden sei. Eine solche Wesensänderung sei bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil anzunehmen, wenn sich durch bauliche Maßnahmen dessen Funktion/Nutzung, d.h. seine Zweckbestimmung, ändere. Im Streitfall sei eine zeitgerechte Modernisierung erfolgt. Daraus resultierten keine Herstellungskosten.

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 17.08.2012 zurück. Zur Begründung trug er vor, die Herstellung eines Wirtschaftsgutes sei auch anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen grundlegend verändert würde. Ein solcher Fall der Wesensänderung sei bei einem vorhandenen Gebäude oder Gebäudeteil gegeben, wenn sich durch die Baumaßnahme dessen Zweckbestimmung ändern würde. Die Umnutzung von gewerblich genutzten Flächen zu solchen, die der Nutzung zu Wohnzwecken dienen, sei eindeutig ein solcher Fall der Änderung der Zweckbestimmung. Er führe zur Qualifizierung der angefallenen Aufwendungen zu Herstellungskosten.

Die Kläger erhoben mit Schreiben vom 01.09.2012 gegen die Einspruchsentscheidung Klage und verfolgen ihr Begehren weiter. Eine zu Herstellungskosten führende Funktions- oder grundlegende Wesensänderung habe sich durch die Instandhaltungs- bzw. Reparaturmaßnahmen nicht ergeben.

Eine Nutzungs- bzw. Funktionsänderung liege insbesondere vor, wenn sich durch die baulichen Maßnahmen die Funktion bzw. Nutzung des Gebäudes und damit seine Zweckbestimmung ändere. Herstellungskosten lägen jedoch dann nicht vor, wenn die Funktion des eingebauten Gegenstandes im Wesentlichen derjenigen des ausgetauschten oder erweiterten Gegenstandes entsprächen. Die Funktionsänderung eines Gebäudes könne dann allenfalls Indiz für das Vorliegen von Herstellungskosten sein. Hinzutreten müsse allerdings, dass gegenüber dem früheren Bauzustand eine auf die angestrebte Funktionsänderung ausgerichtete Substanzmehrung vorliege, die über das bloße Versetzen von Wänden und das Zumauern z.B. von Türen hinausgehen würde.

Auf dieser Grundlage seien die besonderen Umstände des Streitfalles zu berücksichtigen. Baurechtlich lägen keine genehmigungspflichtigen Umbaumaßnahmen vor; Grundriss

und Aufteilung der Wohnungen sei unverändert geblieben. Auf die Schreiben des Amtes für Planung und Bauordnung der Stadt Q. vom 21.03.1983 sowie vom 25.03.2010 werde in diesem Zusammenhang verwiesen. Die vorhandene Grundfläche sei nicht erweitert und die Wohnungen über den ursprünglichen Zustand hinaus nicht wesentlich verbessert worden. Der mit Renovierungsmaßnahmen verbundene bloße Mieterwechsel allein begründe auch dann keine Funktions- und Wesensänderung, wenn der ursprüngliche Mieter die Wohnung für seinen Betrieb genutzt habe und der neue Mieter die nun renovierten Räume zu Wohnzwecken nutze. Im Streitfall hätten schon vor dem Mieterwechsel und den Renovierungsmaßnahmen komplett mit Bad und Küche ausgestattete Wohnungen vorgelegen. Die Nutzungsmöglichkeit der Wohnungen sei nicht geändert worden.

Soweit nicht tragende Trockenbauwände in die Wohnungen eingefügt worden seien, führe das nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht zur Annahme von Herstellungskosten, wenn es sich nicht um eine auf die angestrebte Funktionsänderung ausgerichtete Substanzmehrung handele (BFH, Urteil vom 27.09.2001, X R 45/98, BFH/NV 2002, 627). Im Streitfall sei schon keine Funktionsänderung angestrebt gewesen. Die Räumlichkeiten seien vor den Renovierungsmaßnahmen als Wohnraum angelegt worden und als solcher auch nutzbar gewesen. Im Übrigen seien die Jahrzehnte alten Bäder und Elektroinstallationen ersetzt worden. Zu einer Standardverbesserung sei es nicht gekommen.

Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17.08.2012 und Änderung des ESt-Bescheides 2010 vom 04.08.2011 zu ändern und die ESt 2010 unter Anerkennung der geltend gemachten Instandhaltungs- und Renovierungsaufwendungen in Höhe von 57,482,00 € niedriger festzusetzen,
hilfsweise, im Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen
Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Er hält in der Klageerwiderung an seiner Rechtsauffassung fest und trägt unter Hinweis auf die Gründe der Einspruchsentscheidung im Übrigen vor, durch den Umbau der bisher als gewerblich vermieteten Räumlichkeiten in Wohnräume habe sich die Zweckbestimmung und damit die Nutzungsfunktion im Sinne der Rechtsprechung geändert. Es sei nicht, wie die Kläger vortrügen, lediglich zu einem mit Renovierungsmaßnahmen einhergehenden Mieterwechsel gekommen. Ausweislich etwa der Schlussrechnung der Firma C1. Trockenbau GmbH seien u.a. Ständerwände als Wohnungstrennwände neu eingezogen worden. Darüber hinaus seien die Wohnungen elektrotechnisch mit eigenen Stromkreisen vollständig neu ausgerichtet und mit komplett neuen Badezimmern ausgestattet worden.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze, die vorgelegten Verwaltungsakten und den eingereichten Belegordner zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Bezug genommen. Der Berichterstatter hat am 10.01.2014 einen Erörterungstermin durchgeführt. Der Senat hat am 29.01.2015 mündlich verhandelt. Auf die Protokolle wird verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet.

Der Bekl. hat die streitbefangenen Aufwendungen zu Unrecht als Herstellungskosten beurteilt und im Streitjahr lediglich im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung einkunftsmindernd erfasst.

Aufwendungen, die durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind dann nicht als Werbungskosten 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 HGB. Danach sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für einen über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsguts ist – neben der Schaffung eines bisher noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts (Erst-Herstellung) und der Wiederherstellung 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 (BFH, Urteil vom 16.03.2007 XI R 15/05, BStBl II 2007, 924 m.w.N.).

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 ersetzen, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind (BFH, Urteil vom 03.12.2002 IX R 64/99, BStBl II 2003, 590).

„Erweiterung“ und „wesentliche Verbesserung“ i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 (2. und 3. Alternative) HGB beziehen sich auf ein bereits vorhandenes Wirtschaftsgut. Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten gegeben, wenn nach Fertigstellung etwas Neues geschaffen wurde, also – gemessen an ihrer Funktion – bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt werden, deren Einbau neben der Substanzmehrung auch eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes zur Folge haben (BFH, Urteil vom 14.07.2004 IX R 52/02, BStBl II 2004, 949). 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 (BFH, Urteil vom 23.11.2004, IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543).

Eine als Erweiterungsmaßnahme i.S.d. § 255 HGB anzusehende Funktionsänderung liegt insbesondere vor, wenn im Zusammenhang mit der angestrebten Nutzungsänderung aneinandergrenzender Räume zwischen ihnen (Abgrenzung-)Mauern zum Teil neu hergestellt und zum Teil durchbrochen werden. Eine solche Baumaßnahme schafft gegenüber dem früheren Bauzustand eine auf die angestrebte Funktionsänderung ausgerichtete Substanzmehrung und geht damit über das bloße Versetzen von Wänden oder das Zumauern von Türen hinaus, die für sich allein nicht als Erweiterung oder Verbesserung i.S.d. § 255 HGB anzusehen sind (BFH, Urteil vom 27.09.2001, X R 55/98, BFH/NV 2002, 627 m.w.N.).

Von einer Aufteilung in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen kann nur insoweit abgesehen werden, als die Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden; ein sachlicher Zusammenhang in diesem Sinne liegt vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen (BFH, Urteil vom 22.12.1995 - Anmerkung des Dokumentars: 09.05.1995 - IX R 116/92, BStBl II 1996, 632).

Im Streitfall sind die Aufwendungen nicht zur Erstellung neuen Wohnraums getätigt worden. Die streitbefangenen Wohnungen sind nicht erweitert worden. Die Wohnflächen blieben durch die in den Jahren 2009 und 2010 durchgeführten Maßnahmen unverändert. Es ist auch hinsichtlich der Eigentumswohnungen nicht zu einer Substanzvermehrung gekommen. Es sind nicht nachträglich Bestandteile eingebaut worden, die bisher nicht vorhanden waren. Insbesondere Badezimmer waren in den Wohnungen unstreitig bereits vorhanden und sind durch die Maßnahmen lediglich erneuert worden. Auch die Küchenräume, die in dem als Wohnhaus errichteten Gebäude allein schon wegen der Einbindung der Wohnungen in das Gesamtobjekt mit entsprechenden Versorgungsanschlüssen für Strom, Wasser und Abwasser versehen waren, waren in den Wohnungen schon vor den Baumaßnahmen vorhanden.

Zwar kam die Funktionsänderung der Wohnungen, ihre Nutzung zu Wohnzwecken statt wie vor den Bauarbeiten zu gewerblichen Zwecken der Y., Indiz für das Vorliegen einer Herstellungs- und Erweiterungsmaßnahme sein (BFH, Urteil vom 27.09.2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627). Jedoch kommt es in diesem Zusammenhang nur zu Herstellungskosten, wenn und soweit sich durch bauliche Maßnahmen eine Funktions-/ Nutzungsänderung ergibt und sich die Zweckbestimmung der Wohnung ändert. Dabei ist zwar ein bloßes Versetzen von Wänden oder das Zumauern von Türen, die für sich allein keine Erweiterung oder Verbesserung darstellen, nicht den Herstellungskosten zuzurechnen. Im Streitfall geht jedoch das Schließen der Verbindung zwischen beiden Wohnungen im Obergeschoss durch Errichten einer Mauer über dieses bloße Versetzen von Wänden hinaus. Es ist insofern zu einer Substanzmehrung gekommen, als die beiden, für Zwecke der Y. bisher verbundenen Wohnungen im Obergeschoss getrennt wurden und nun jeweils für sich zu Vermietungszwecken genutzt werden können.

Die Kosten, die durch die Erstellung der Trennwand angefallen sind, sind grundsätzlich den Herstellungskosten zuzuordnen. Da es sich jedoch insoweit um einen geringfügigen Kostenbetrag handelt, sieht der Senat von einer Aufteilung der Kosten insoweit ab. Sie beschränken sich auf die direkten Kosten des Mauerabschlusses einschließlich dadurch bedingter Malerarbeiten. Weitere Kosten sind diesem Bereich nicht unter dem Gesichtspunkt zuzuordnen, dass die gesamten Aufwendungen als eine einheitliche Baumaßnahme anzusehen wären. Es ist insbesondere kein sachlicher Zusammenhang in dem Sinne gegeben, dass die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinander griffen. Die einzelnen Baumaßnahmen wie z.B. Baderneuerung und Erneuerung der Elektrik waren getrennt davon zu beurteilen. Die Aufwendungen waren nicht voneinander in dem Sinne abhängig, dass die Erhaltungsarbeiten Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten oder sonst durch sie verursacht waren (BFH, Urteil vom 27.09.2001 X R 55/98, BFH/NV 2002, 627). Dass die Arbeiten gleichzeitig vorgenommen wurden, begründet diesen Zusammenhang nicht (BFH, Urteil vom 22.12.2011 III R 37/09, BStBl II 2013, 182).

Die Kosten der Baumaßnahmen an den Wohnungen P.-Straße 02 in Q. sind auch nicht deshalb den Herstellungskosten zuzuordnen, weil ein Standardsprung in mindestens drei der Kernbereiche der Wohnungsausstattung – Elektro-, Heizungs-, Sanitärinstallationen, Fenster – festzustellen ist. Abgesehen davon, dass es im Streitfall nach Aktenlage insoweit nur zu Baumaßnahmen im Bereich der Elektro- und Sanitärinstallationen gekommen ist, ist nicht erkennbar, dass sie über ein Ersetzen der vorhandenen Anlagen in zeitgemäßer Form gekommen ist.

Für die Baumaßnahmen sind im Streitjahr unstreitig Kosten in Höhe von 57.482,00 € angefallen. Sie sind als Werbungskosten einkunftsmindernd zu berücksichtigen. Sie sind allerdings um die AfA-Beträge zu kürzen, die der Bekl. auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung, es handele sich um Herstellungskosten, in Höhe von 1.056,02 € als Werbungskosten bei den streitigen Einkünften berücksichtigt hat. Insgesamt sind also

weitere Werbungskosten in Höhe von 56.426,00 € bei der Ermittlung der ESt 2010 zu berücksichtigen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.