

**Bundesfinanzhof Urteil vom 25. 9. 2007 IX R 28/07 Veröffentlicht u.a.im BStBl. II 2008, 218 = BFH/NV 2008, 272 = DStR 2008, 90 = DStZ 2008, 92 = FR 2008, 372 = HFR 2008, 231 = EzD 6.1.9 Nr. 18**

## **Leitsätze**

- 1. Bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme nach § 255 Abs. 2 HGB zu Herstellungsaufwand führt, darf nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst.**
- 2. Ob eine wesentliche Verbesserung i. S. d. § 255 Abs. 2 HGB des Wirtschaftsguts erreicht wird, richtet sich danach, ob die durch die Baumaßnahme bewirkten Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes führen.**

## **Zum Sachverhalt**

Der Kl. erzielte im Streitjahr (1999) u. a. Einkünfte aus Vermietung eines Zweifamilienhauses, das von der Mieterin teils zu eigenen Wohnzwecken, teils zum Betrieb einer psychotherapeutischen Praxis genutzt wird. Die Wohnräume befinden sich im Erd- und Obergeschoss, die Praxisräume im Untergeschoss. Veranlasst durch einen Wasserschaden nahm der Kl. in den Praxisräumen im Untergeschoss Baumaßnahmen vor, um deren steuerrechtliche Qualifizierung es geht: Eine kleine Zwischenwand abgebrochen, Türen verlegt und eine Tür durch eine größere Fensteranlage ersetzt, eine Heizungsanlage für die Praxis eingebaut. Die Aufwendungen (Gesamtkosten 101.239,51 DM) machte der Kl. vergeblich als Erhaltungsaufwand geltend. Das Finanzamt berücksichtigte die Aufwendungen als nachträgliche Herstellungskosten. Die Klage war erfolgreich. Das FG beurteilte die Aufwendungen als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen (Urteil vom 20. 12. 2006, 10 K 4515/03).

Die einzige wesentliche bauliche Veränderung habe darin bestanden, dass die Tür herausgenommen und durch eine größere Fensteranlage ersetzt worden sei. Diese Baumaßnahme führte allein nicht zu einer über den bisherigen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des gesamten Objekts, wobei besonders zu berücksichtigen sei, dass es sich um eine Baumaßnahme lediglich im Untergeschoss des Objekts gehandelt habe und die übrigen Räumlichkeiten unverändert geblieben seien. Die Verlegung der Praxis allein in den rechten Teil des Hauses führe nicht zu nachträglichen Herstellungskosten.

Hiergegen richtet sich die Revision des Finanzamts: Die Baumaßnahme sei durchgeführt worden, um die subjektive Betriebsbereitschaft der für den Betrieb einer psychotherapeutischen Praxis vorgesehenen Räumlichkeiten herzustellen. Es seien nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt worden (Substanzmehrung) und dies habe die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert.

Der Umstand, dass die Baumaßnahmen lediglich das Untergeschoss betreffen, sei nicht entscheidungserheblich, weil es fremdbetrieblich genutzt werde und deshalb ein vom übrigen Gebäude gesondertes Wirtschaftsgut bilde.

### **Aus den Gründen**

Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

1. Das FG hat bei seiner Beurteilung der hier geltend gemachten Kosten als Erhaltungsaufwand unzutreffend auf das gesamte Objekt (Zweifamilienhaus) abgestellt und deshalb § 9 Abs. 1 EStG und § 255 Abs. 2 HGB verletzt.

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 nach § 255 Abs. 2 HGB (vgl. BFH v. 12. 9. 2001, IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl. II 2003, 569, unter II. 1.). 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.

Bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme nach § 255 Abs. 2 HGB zu Herstellungsaufwand führt, darf nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb mehrere Wirtschaftsgüter umfasst. Wird ein Gebäude – wie hier – teils fremdbetrieblich und teils zu Wohnzwecken durch Vermietung genutzt, so sind die einzelnen Gebäudeteile gesondert zu behandeln, weil diese Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen (BFH v. 26. 11. 1973, GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl. II 1974, 132, unter C. II. 3. d.).

2. Das angefochtene Urteil widerspricht diesen Maßstäben. Das FG hat bei seiner Beurteilung, ob die Baumaßnahme zu einer wesentlichen Verbesserung gegenüber dem ursprünglichen Zustand geführt hat, auf das gesamte Gebäude abgestellt; es hat „insbesondere“ berücksichtigt, dass es sich um eine Baumaßnahme lediglich im Untergeschoss des Objekts gehandelt hat.

3. Die angefochtene Entscheidung ist wegen dieser Rechtsverletzung aufzuheben, weil sie sich nicht aus anderen Gründen als richtig darstellt (§ 126 Abs. 4 FGO). Die Sache ist nicht spruchreif.

aa) Allerdings ist dem FG im Ergebnis darin beizupflichten, dass die baulichen Veränderungen nicht zur Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts geführt haben. Die Herstellung eines (neuen) Wirtschaftsguts (§ 255 Abs. 2, 1. Variante HGB) ist zwar auch dann anzunehmen, wenn ein vorhandenes Wirtschaftsgut aufgrund von Baumaßnahmen in seiner Funktion bzw. seinem Wesen verändert wird, was der Fall sein kann, wenn sich durch bauliche Maßnahmen seine Zweckbestimmung ändert (eingehend dazu BFH v. 23. 11. 2004, IX R 59/03, BFH/NV 2005, 543, m. w. N.). Indes liegen diese Voraussetzungen im Streitfall ersichtlich nicht vor; denn vor und

nach dem Umbau des Untergeschosses betrieb die Mieterin dort ihre psychotherapeutische Praxis.

bb) Demgegenüber kann nach den Feststellungen des FG nicht ausgeschlossen werden, dass der von der Praxis genutzte Gebäudeteil (das hier maßgebende Wirtschaftsgut) erweitert oder gegenüber seinem ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert wurde (§ 255 Abs. 2, 2. und 3. Variante HGB). 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 (vgl. im Einzelnen BFH v. 14. 7. 2004, IX R 52/02, BFHE 206, 441, BStBl. II 2004, 949, m. w. N.). Eine wesentliche Verbesserung ist gegeben, wenn der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts (das Nutzungspotential) durch die Baumaßnahme gehoben wird. Dabei kommt es weniger auf Kernbereiche der Ausstattung an, auf die der erkennende Senat bei der Prüfung, ob ein Wohngebäude gegenüber seinem ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert wurde, maßgebend abgestellt hat (st. Rspr., vgl. BFH v. 9. 5. 1995, IX R 116/92, BFHE 177, 454, BStBl. II 1996, 632 und v. 12. 9. 2001, IX R 39/97, a. a. O., m. w. N.) als vielmehr darauf, ob bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigeren (verbesserten) Nutzbarkeit des Vermögensgegenstandes führen (vgl. BFH v. 25. 1. 2006, I R 58/04, BFHE 213, 291, BStBl. II 2006, 707).

Im Streitfall wurden nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil in die Praxisräume Stützträger, Gipskartonständer- und Vorsatzwände, eine neue Heizungsanlage sowie eine neue Fensteranlage eingebaut. Soweit diese Maßnahmen nicht lediglich die Wasserschäden sanieren, kann auf Grund der festgestellten Tatsachen nicht ausgeschlossen werden, dass sie das Nutzungspotential des Wirtschaftsguts erweitert haben. Ebenso ist es nach dem Sachverhalt möglich, dass der fremdbetrieblich genutzte Gebäudeteil nach der Baumaßnahme und dem mehr auf die Praxisbedürfnisse zugeschnittenen geänderten Grundriss eine verbesserte Nutzbarkeit aufweist und deshalb gegenüber seinem ursprünglichen Zustand wesentlich verbessert wurde.

b) Der Senat kann diese Tatsachenwürdigung nicht selbst vornehmen. Das FG wird feststellen, welche Bauarbeiten die Beseitigung des Wasserschadens betrafen (Erhaltungsaufwand).

Es wird sich dabei überdies mit der Frage beschäftigen müssen, ob die vorgenommenen Baumaßnahmen, die möglicherweise zu einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit führten, zusammen mit anderen Maßnahmen unter dem Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2, 3. Variante HGB) zu würdigen sind, soweit das Merkmal der Erweiterung in § 255 Abs. 2 HGB hinter das der wesentlichen Verbesserung zurücktritt (vgl. grundlegend dazu BFH v. 20. 8. 2002, IX R 98/00, BFHE 200, 231, BStBl. II 2003, 604, unter II. 2. b).