
Datum: 30.08.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 398/15 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:0830.10K398.15F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- Streitig ist, ob sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand oder Anschaffungskosten vorliegen. 2
- Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft. Sie erwarb mit notariellem Vertrag vom 03.02.2012 das Eigentum an dem Grundstück A in B für 340.000 €. Es handelt sich dabei um ein 1970 erbautes Mehrfamilienhaus mit neun Wohneinheiten und mehreren Garagen, das vollumfänglich vermietet wird. Von dem Kaufpreis nebst Anschaffungsnebenkosten entfällt ein Anteil von 247.336,42 € auf das Gebäude. Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten sind am 15.03.2012 auf die Klägerin übergegangen. 3
- Die Klägerin erklärte für die Streitjahre 2012 und 2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. -21.499,09 € (2012) und 3.359,03 € (2013). Bei der Einkünfteermittlung berücksichtigte sie Aufwendungen i.H.v. 31.863,06 € (2012) und 16.325,09 € (2013) als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand. Die Aufwendungen betreffen u.a. die Erneuerung der Außenfassade und der Heizung, die Renovierung von drei Wohnungen anlässlich von Mieterwechseln (inkl. Erneuerung der Bodenbeläge und Badrenovierung) und den Austausch von zwei Heizkörpern in einer durchgehend vermieteten Wohnung. 4
- Der Beklagte war der Feststellungserklärung für das Jahr 2012 zunächst gefolgt und hatte mit Bescheid vom 20.03.2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v.-21.499,09 € einheitlich und gesondert festgestellt. Der Bescheid erging vorläufig i.S.d. § 165 AO hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Hinweis darauf, dass noch 5

nicht feststehe, ob die Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung den Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten zuzurechnen seien.

Der Bescheid für das Jahr 2012 wurde am 24.07.2014 dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 7.897,91 € erhöht wurden. Mit weiterem Bescheid vom 24.07.2014 wurden zudem für das Jahr 2013 abweichend von der Feststellungserklärung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 17.797,03 € festgestellt. Grund für die Änderung bzw. Abweichung war, dass der Beklagte die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als überschritten ansah und einen Teilbetrag von 45.047 € aus den insgesamt für die Streitjahre erklärten Aufwendungen von 48.188,15 € als anschaffungsnahe Herstellungskosten umqualifizierte und im Wege der Abschreibung berücksichtigte. Lediglich Aufwendungen i.H.v. 2.155 € (2012) und 986 € (2013) wurden als Schönheitsreparaturen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG angesehen und als Werbungskosten behandelt.

6

Die Klägerin hat nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 09.01.2015) Klage erhoben. Sie ist der Ansicht, dass die 15%-Grenze nicht überschritten sei und deshalb alle geltend gemachten Aufwendungen sofort abzugsfähig seien.

7

Der Drei-Jahres-Zeitraum des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG habe am 14.03.2015 geendet. In den Jahren 2014 und 2015 seien allerdings nur geringfügige Aufwendungen i.H.v. 490,56 € (2014) bzw. 8,67 € (2015) getätigt worden, die den sofort abzugsfähigen Schönheitsreparaturen zuzurechnen und deshalb nicht im Rahmen der 15%-Grenze zu berücksichtigen seien.

8

Es verbleibe daher letztlich bei den Aufwendungen für die Streitjahre 2012 und 2013 i.H.v. 48.188,15 €, von denen 3.141 € (2.155 € in 2012 und 986 € in 2013) bereits als Werbungskosten anerkannt seien und 45.047,15 € streitig seien. Dieser Betrag sei zwecks Überprüfung der 15%-Grenze noch wie folgt zu kürzen:

9

	45.047,15 €
./. Heizkörper 2012	536,48 €
./. Heizkörper 2013	1.118,84 €
verbleiben brutto	43.391,83 €
netto	36.463,72 €

10

Die Grenze von 37.100,46 € (15% der Anschaffungskosten i.H.v. 247.336,42 €) sei mithin unterschritten.

11

Die Kosten für den Austausch der beiden Heizkörper (Rechnung vom 06.12.2012 über 536,48 € brutto / 450,08 € netto und Rechnung vom 26.07.2013 über 1.118,84 € brutto / 940,20 € netto) seien nicht in die 15%-Grenze einzubeziehen. Die Heizkörper seien in der Wohnung der Mieter C ausgetauscht worden, welche ihre Wohnung seit 1980 ununterbrochen bewohnen würden. Es bestehe also kein Zusammenhang mit den drei Wohnungen, die in den Streitjahren anlässlich von Mieterwechseln renoviert worden seien.

12

Zu den Aufwendungen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG würden auch Reparaturen gehören, selbst wenn sie nicht regelmäßig jährlich anfallen würden, sich quantitativ jedoch in etwa in einem jährlich gleichbleibenden Ausmaß bewegen würden (Verweis auf FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.04.2008 – 10 K 120/07, EFG 2008, 1541). So verhalte es sich auch hier. Die Reparaturen der Heizkörper in der Wohnung der Familie C lägen im Rahmen der jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen eines Objektes mit neun Wohneinheiten.	13
Nach ständiger Rechtsprechung würden zu den begünstigten Erhaltungsarbeiten außerdem auch solche Reparaturen gehören, die nicht der Beseitigung von bereits bei Erwerb vorhandenen Schäden dienen und die auch nicht zur Modernisierung des Hauses gemacht würden, sondern zur Beseitigung von Schäden, die eindeutig im Laufe der drei ersten Jahren nach dem Erwerb entstanden seien (Verweis auf BFH, Urteil vom 26.10.1962 – VI 212/61, BStBl III 1963, 39 i.V.m. Urteil vom 25.08.2009 – IX R 20/08, BStBl II 2010, 125). Die Schäden an den ausgetauschten Heizkörpern seien 10 Monate bzw. 17 Monate nach Kauf des Objektes aufgetreten und im Zeitpunkt des Erwerbs nicht absehbar gewesen. Und zwar seien die ausgetauschten Heizkörper so stark korrodiert gewesen, dass an den Schadstellen Wasser ausgetreten sei. Weitere Renovierungs- oder Instandhaltungsarbeiten seien in der Wohnung der Mieter C nicht durchgeführt worden.	14
Vorgelegt wurde eine Bescheinigung der Fa. D, wonach die Heizkörper aufgrund ihres Alters durchgerostet gewesen seien. Zudem hat die Mieterin ... C bestätigt, dass nach dem 15.03.2012 in ihrer Wohnung lediglich die beiden Heizkörper ausgetauscht worden seien.	15
Die Klägerin beantragt,	16
<ul style="list-style-type: none"> • 1. den Feststellungsbescheid für das Jahr 2012 vom 24.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2015 aufzuheben 	178
sowie den Feststellungsbescheid für das Jahr 2013 vom 24.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2015 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 3.359 € festgestellt werden,	19
<ul style="list-style-type: none"> • 2. hilfsweise die Revision zuzulassen. 	201
Der Beklagte beantragt,	22
die Klage abzuweisen.	23
Er hält daran fest, dass die auf den Austausch der beiden Heizkörper entfallenden Aufwendungen in die Überprüfung der 15%-Grenze einzubeziehen seien.	24
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegte Steuerakte sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.	25
Entscheidungsgründe:	26
Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet.	27
	28

Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die 15%-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG überschritten ist.

1. Aufwendungen, die durch eine Vermietungsabsicht (§ 21 Abs. 1 EStG) veranlasst sind, sind als Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht sofort abzugsfähig, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG). Zu den Herstellungskosten gehören gemäß § 9 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG 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 (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten). Hiervon ausgenommen sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG nur Aufwendungen für Erweiterungen i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches und Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. 29

Der Begriff der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen umfasst grundsätzlich sämtliche Aufwendungen für Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude, durch die Mängel beseitigt werden oder das Gebäude in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG schließt nicht Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten generell vom Anwendungsbereich des Satzes 1 aus, sondern nur unter der Einschränkung, dass diese jährlich üblicherweise anfallen. Im Umkehrschluss fallen auch allgemein als Erhaltungsaufwand bezeichnete Aufwendungen unter den Satz 1 der Vorschrift, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes entstehen und betragsmäßig ohne Umsatzsteuer über 15% der Gebäudeanschaffungskosten liegen. Zudem sind auch jährlich üblicherweise anfallende Arbeiten in die Überprüfung der 15%-Grenze einzubeziehen, wenn sie im Rahmen einheitlich zu würdigender Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG anfallen (BFH, Urteil vom 25.08.2009 – IX R 20/08, BFHE 226, 256, BStBl II 2010, 125). 30

2. Unter Berücksichtigung der o.g. Grundsätze ist die 15%-Grenze im Streitfall überschritten. 31

Dabei kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei den nach 2013 und bis zum Ablauf der 3-Jahres-Frist getätigten Aufwendungen i.H.v. 490,56 € (2014) und 8,67 € (2015) - wie die Klägerin geltend macht – um nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG begünstigte Aufwendungen handelt oder ob diese Aufwendungen ganz oder teilweise bei der Überprüfung der 15%-Grenze zu berücksichtigten wären. Denn die Grenze wird bereits durch die in den Streitjahren getätigten Aufwendungen überschritten. 32

In den Jahren 2012 und 2013 sind Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.H.v. insgesamt 48.188,15 € brutto angefallen. Nach Abzug der unstreitig als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen von 2.155 € (2012) und 986 € (2013) verbleiben Aufwendungen i.H.v. 45.047,15 € brutto / 37.854,75 € netto. 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes i.H.v. 247.336,42 € entsprechen jedoch nur 37.100,46 €, so dass die 15%-Grenze überschritten ist. 33

3. Der Betrag von 45.047,15 € brutto / 37.854,75 € netto ist nicht weiter zu kürzen, insbesondere nicht um die Aufwendungen für den Austausch der beiden Heizkörper. 34

a) Die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG statuierten Ausnahmeregelungen liegen nicht vor. Bei Aufwendungen für den Austausch von Heizkörpern handelt es sich weder um Aufwendungen 35

für Erweiterungen i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches noch um Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Insoweit kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht darauf an, ob für ähnliche Vermietungsobjekte üblicherweise Erhaltungsaufwand in vergleichbarer Höhe entsteht. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG begünstigt keinen pauschalen Betrag in Höhe der nach der Lebenserfahrung typischerweise jährlich entstehenden Erhaltungsaufwendungen, sondern vielmehr sind nur die konkret entstandenen Aufwendungen begünstigt und das auch nur dann, wenn sie in Zusammenhang mit Arbeiten stehen, die jährlich üblicherweise anfallen. Bei einem Austausch von Heizkörpern handelt es sich jedoch nicht um üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsarbeiten. Heizkörper werden vielmehr nur in Ausnahmefällen ausgetauscht, nämlich wenn diese defekt sind oder wenn sie modernisiert werden sollen.

b) Im Streitfall kommt auch keine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Betracht. Dafür, dass der Gesetzgeber außer den in Satz 2 benannten Aufwendungen noch weitere Aufwendungen von der 15%-Regelung ausnehmen wollte (insbesondere solche zur Beseitigung von schon bei Erwerb vorliegender verdeckter Mängel oder zur Beseitigung von nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Defekte), ist nichts ersichtlich. 36

Gegen eine derartige Annahme spricht bereits, dass es sich bei § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG um eine Vereinfachungsregelung handelt. Der Gesetzgeber wollte hiermit der neueren Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569) begegnen, wonach für die Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Erhaltungsaufwand stets eine Einzelfallbetrachtung erforderlich war. Die hieraus resultierende erhebliche zusätzliche Arbeitsbelastung der Finanzämter wollte der Gesetzgeber dadurch vermeiden, dass er in Anlehnung an die bisherige Verwaltungsregelung des R 157 Abs. 4 EStR eine typisierende Regelung schuf, die allein deshalb zu anschaffungsnahen Herstellungskosten führt, weil die Aufwendungen in den ersten drei Jahren nach Anschaffung eine bestimmte Höhe überschreiten (BR-Drucks. 630/03, 53; vgl. FG Münster, Urteil vom 20.01.2010 – 10 K 526/08 E, DStRE 2011, 205). Dieser ausdrücklich geäußerten Regelungsabsicht liefe es zuwider, wenn für jede einzelne Erhaltungsmaßnahme aufwändig geprüft werden müsste, was der konkrete Auslöser für die Maßnahme war. 37

Ob eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zumindest dann in Betracht kommt, wenn der Kausalverlauf, der zu dem Schaden geführt hat, ausschließlich die Zeit nach dem Erwerb betrifft (bejaht durch FG Düsseldorf, Urteil vom 21.01.2016 – 11 K 4274/13 E, EFG 2016, 630; Revision anhängig unter IX B 6/16), bedarf keiner Entscheidung. Denn die an den ausgetauschten Heizkörpern eingetretenen Defekte beruhten nicht auf äußeren, ausschließlich nach dem Erwerb eingetretenen Ereignissen (wie z.B. Vandalismus). Vielmehr hat sich bloß das lebensstypische und im Erwerbszeitpunkt bereits angelegte Risiko verwirklicht, dass Wirtschaftsgüter auch ohne besondere Ereignisse - insbesondere durch altersbedingten Verschleiß - defekt werden können. Auch wenn die beiden Heizkörper in der Wohnung der Mieter C bei Erwerb des Hauses noch funktionstüchtig gewesen sein mögen, ändert das nichts daran, dass ihre Lebensdauer von vornherein endlich war und sie im Erwerbszeitpunkt offensichtlich schon längere Zeit der Korrosion ausgesetzt waren. Hierfür spricht insbesondere die Aussage der Fa. D, dass die Heizkörper „aufgrund ihres Alters durchgerostet“ waren. Dass diese Durchrostung ausschließlich in den 10 bzw. 17 Monaten nach Erwerb stattgefunden haben soll, erscheint nach der Lebenserfahrung ausgeschlossen und wurde von der Klägerin auch nicht behauptet, geschweige denn glaubhaft gemacht. Gehen gebraucht erworbene Wirtschaftsgüter - insbesondere wenn sie wie im Streitfall offensichtlich schon älter sind - nach dem Erwerb kaputt, verwirklicht sich damit letztlich bloß 38

ein beim Kauf bereits angelegtes Risiko.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wurde gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zwecks Fortbildung des Rechts zugelassen.

39