
Datum: 18.06.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 8182/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0618.8K8182.97.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten inzwischen nur noch über die Frage, ob Aufwendungen der Kläger in Bezug auf das Objekt ... in ... als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen oder als anschaffungsnaher Aufwand zu behandeln sind. 1 2
- Die Kläger sind zu je 1/2 Beteiligte an einer Grundstücksgemeinschaft und erzielten im Streitjahr - 1994 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diversen Objekten. 3
- Am 18. Dezember 1990 erwarben die Kläger das Objekt ... in ... zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von 105.000 DM. Das Grundstück hat eine Größe von 443 qm; das aufstehende Gebäude bestand bei Erwerb aus 2 Wohnungen mit je 59 qm. Der Kaufpreis entfiel zu 63.792 DM auf den Grund und Boden und zu 41.208 DM auf das Gebäude. 4
- Nach dem Erwerb führten die Kläger am Gebäude umfangreiche Arbeiten durch: 5
- Zunächst erneuerten sie in der durch den Tod der Voreigentümerin freigewordenen Erdgeschosswohnung die Heizung in der Form, dass sie im Keller eine Gaszentralheizung einbauten. Die vorherige Beheizung erfolgte durch Einzelöfen. Zudem erneuerten sie die Elektro- und Sanitärinstallation einschließlich der Badezimmereinrichtung. Das Badezimmer bestand zuvor aus Badewanne, Toilette und Fenster und war teilweise halbhoch gefliest. Im Waschbeckenbereich befand sich ein Fliesenspiegel. Die Badewanne wurde erneuert, es wurde raumhoch neu gefliest und die vorhandenen Fenster vergrößert. Die Elektrik im Haus bestand vorher aus einer 2 Phasen-Verkabelung. Diese war, da Einzelzähler eingebaut werden sollten, nicht mehr brauchbar und wurde durch eine Zweiphasen-Verkabelung mit Schutzleiter ersetzt. Die Anzahl der Steckdosen wurde erweitert. Neue Fenster und Türen 6

wurden eingebaut. Schließlich erneuerten sie den Estrich und danach den Bodenbelag mit Fliesen und Teppichboden.

Im Anschluss an diese Arbeiten bauten sie das zuvor als Speicher genutzte Dachgeschoss um, indem sie Dachgauben einbauten und danach hierin eine dritte Wohnung errichteten. 7

In 1993 erfolgten Arbeiten in der Obergeschosswohnung entsprechend den Arbeiten in der Erdgeschosswohnung mit Ausnahme der Arbeiten am Estrich. Der Zustand dieser Wohnung entsprach vorher der im Erdgeschoss vor der dortigen Sanierung. Die Miete für die Obergeschosswohnung betrug vor der Sanierung 200-250 DM und danach 756 DM. Die Kläger haben hierzu vorgetragen, die Vormieterin habe neben der Miete Pflegeleistungen zugunsten der Eigentümerin im Erdgeschoss und Gartenpflegearbeiten übernommen, deren Wert nicht ausdrücklich festgelegt gewesen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten zum Zustand des Gebäudes bei Erwerb und zu den getätigten Baumaßnahmen in 1991-1993 wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 18. Juni 2002 Bezug genommen. 8

Die Kosten für diese Maßnahmen beliefen sich in 1991-1993 auf insgesamt 166.138 DM 9

Im Streitjahr erfolgten weitere Arbeiten am Grundstück. Auf die Außenwände wurde eine Wärmedämmung und eine Riemchenverblendung aufgebracht. Zuvor waren zwei dieser Wände verputzt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung Bezug genommen. Die Dachentwässerungsrinnen - und Fallrohre wurden erneuert. Die Parkplatzfläche, die vorher aus einer Schotterdecke bestand, wurde betoniert. Die Kläger haben den Aufwand hierfür mit Schriftsatz vom 30. Oktober 1998 mit 32.855,89 DM beziffert. Die Kläger haben zum Beleg weiterer Aufwendungen in Höhe von 14.192,97 DM beim Beklagten Rechnungen eingereicht, aus denen ersichtlich ist, dass im übrigen teilweise Arbeiten im Innenbereich des Hauses stattgefunden haben. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Aufstellung der Aufwendungen laut Anlage 1 zum Schriftsatz der Klägerseite vom 30. Oktober 1998 (Bl. 41 d.A.) und auf die Rechnungsbelege hierzu Bezug genommen. Wegen der Zuordnung der eingereichten Rechnungen zu der jeweiligen Maßnahme wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung und der Anlage zum Protokoll Bezug genommen. 10

Ausweislich der Feststellungen des Bausachverständigen des Beklagten anlässlich einer Ortsbesichtigung im September 1997 erfolgte durch die genannten Arbeiten keine Eingriffe in die Bausubstanz. Fundamente, tragende Innen- und Außenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion - mit Ausnahme der Einschnitte für die Gauben - blieben unberührt. Zu den im Streitjahr erfolgten Arbeiten im Außenbereich stellte er fest, ihrem Wesen nach handle es sich um Erhaltungsaufwand; fraglich sei, ob dieser in einem bautechnischen Zusammenhang mit den vorher durchgeführten Maßnahmen stehe. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Stellungnahme des Bausachverständigen des Beklagten vom 8. September 1997 Bezug genommen. 11

In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung erklärten die Kläger u.a. einen Verlust aus der Vermietung des Objekts ... in Höhe von 27.298 DM und machten dabei für 1994 abziehbare Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 47.049 DM geltend. 12

Der Beklagte folgte dem - neben anderen hier nicht mehr streitigen Abweichungen von der Erklärung - nicht, sondern berücksichtigte die geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen als anschaffungsnahen Aufwand, der zu einer entsprechenden Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage führe. Entsprechend berücksichtigte er im Feststellungsbescheid vom 13

24. Oktober 1994 einen Gewinn aus der Vermietung dieses Objekts in Höhe von 17.223 DM.

Hiergegen legten die Kläger am 25. November 1996 Einspruch ein.

Mit Einspruchsentscheidung vom 29. September 1997 änderte der Beklagte die Feststellungen wegen hier nicht relevanter Punkte und wies den Einspruch hinsichtlich der Einkünfte aus der Vermietung des Objekts ... als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus, auch wenn die streitigen Aufwendungen außerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung des Objekts angefallen seien, läge dennoch anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vor, weil die in 1994 vorgenommene Fassadenerneuerung mit Wärmedämmung nach dem eigenen Vorbringen der Kläger der Energieeinsparung gedient habe und damit im Zusammenhang mit den Maßnahmen betreffend die Erneuerung der Heizungsanlage und den Austausch der alten Fenster gegen Isolierverglasung gestanden habe. Es sei deshalb von einer einheitlichen "Energiesparmaßnahme" auszugehen, von der offensichtlich sei, dass sie im Zusammenhang mit der Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes gestanden habe. Der Gesamtaufwand hierfür in Höhe von rund 210.000 DM bis 1994 lege den Schluss nahe, dass deren Kosten die Höhe des Kaufpreises gemindert habe.

Die Kläger haben am 29. Oktober 1997 Klage erhoben.

Sie machen geltend, der Beklagte unterstelle, dass ein Zusammenhang zwischen der Instandsetzung und Modernisierung und der Anschaffung bestehe und deswegen auch der in 1994 angefallene Aufwand sich beim Erwerb des Grundstücks durch die Kläger kaufpreismindernd niedergeschlagen habe. Dies sei indes nicht der Fall, weil insbesondere feuchtigkeits- und wärmeisolierenden Baumaßnahmen als Reaktion auf entsprechende Beschwerden von Mietern in 1993/1994 erfolgt seien. So habe sich die Mieterin ... mit Schreiben vom 5. April 1994 beschwert, dass die Wandabschlussabdichtung mangelhaft sei und deshalb ungehindert kalte Luft in die Zimmer dringen könne. Auch der Mieter ... habe sich bei ihnen - allerdings nur mündlich - über Feuchtigkeit im Bad sowie im Schlafzimmer seiner Wohnung in der ...straße beschwert. Deswegen könne ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zur Kaufpreisfindung beim Erwerb in 1990 nicht hergestellt werden.

Ein bautechnischer Zusammenhang mit den in den Vorjahren durchgeführten Sanierungsarbeiten fehle. Die neuen Fenster seien für die Fassadenerneuerung nicht ursächlich gewesen, weil eine Abdichtung von neuen Fenstern an die alte Fassade üblich und bautechnisch eine Kleinigkeit sei. Die Maßnahmen seien außerhalb der Drei-Jahres-Frist seit Erwerb des Objekts erfolgt; ein Ausnahmefall, der es gebieten würde, ebenfalls den in 1994 getätigten Aufwand als "anschaffungsnah" zu qualifizieren, liege nicht vor. Insbesondere liege der Fall nicht so, dass offensichtlich gezielt in den ersten drei Jahren relativ geringe Erhaltungsaufwendungen getätigt worden seien, um dann die "Hauptinvestition" erst im vierten Jahr nach der Anschaffung zu tätigen.

Die Kläger beantragen,

den angefochtenen Feststellungsbescheid vom 24. Oktober 1996 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. September 1997 in der Weise abzuändern, dass

1. hinsichtlich des in ..., ...straße gelegenen Mietwohngrundstücks ein Betrag in Höhe von DM 47.049,-- nicht als sog. anschaffungsnaher Aufwand, sondern als Erhaltungsaufwendungen, d. h. Werbungskosten bei den VuV-Einkünften behandelt wird,

2. hinsichtlich des Objekts ...straße in ... Rechtsanwaltskosten in Höhe von DM 6.286,-- als Werbungskosten berücksichtigt werden,	
hilfsweise die Revision zuzulassen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
unter Anerkennung von Rechtsanwaltskosten in Höhe von DM 6.286,-- als Werbungskosten bei den Einkünften aus der Vermietung des Objekts ...straße in ... und unter Anerkennung der Rechnung "... vom 24.5.1994 in Höhe von 302,11 DM und der Rechnung "... vom 4.7.1994 über 14,95 DM als Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften aus der Vermietung des Objekts ...str. in ... die Klage abzuweisen,	25
hilfsweise die Revision zuzulassen.	26
Er macht in Ergänzung zu seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung geltend, die Argumentation der Kläger, die wärmeisolierenden Maßnahmen seien als eine Reaktion auf Beschwerden der Mieter erfolgt, könne nicht zutreffen. Nach Aussagen der Kläger während der Ortsbesichtigung des Bausachverständigen sei die Wohnung der Mieterin ... in 1993 saniert worden. Dies bedeute, dass in 1993 dort die Fenster ausgetauscht worden seien. Die von der Mieterin gerügte mangelnde Wandabschlussabdichtung könne daher nur die Folge der noch nicht abgeschlossenen Gesamtmaßnahme "Energieeinsparung" gewesen sein. Das Haus habe bei Erwerb eine Außenfassade gehabt, die aus Zementputz bestanden habe, der der allgemeinen Ausstattung aller Häuser dieser Straßenzeile entsprochen habe.	27
Der Senat hat die Beteiligten mit Schreiben vom 13. Juni 2002 auf die Urteile des BFH vom 12. September 2001 IX R 39/97 und IX R 52/00 hingewiesen und ihnen die Urteilstexte übersandt.	28
Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf den Inhalt der Gerichts- und Steuerakten und auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung nebst Anlage zum Protokoll Bezug genommen.	29
<u>Entscheidungsgründe:</u>	30
Die Klage ist im wesentlichen unbegründet.	31
1.	32
Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 24. Oktober 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -), soweit es der Beklagte unterlassen hat, hinsichtlich der Vermietung des Objekts ...straße in ... weitere Werbungskosten in Höhe von 6.286 DM anzuerkennen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig; der Senat sieht deshalb hierzu von weiteren Ausführungen ab.	33
2.	34
Der angefochtene Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist zudem rechtswidrig, soweit der Beklagte Aufwendungen aus den Rechnungen "... und ..." über insgesamt 317,06 DM nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus der Vermietung des Objekts ...straße in ... anerkannt, sondern lediglich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung (AfA) berücksichtigt hat. Ausweislich des vom Beklagten in der	35

mündlichen Verhandlung auch insoweit gestellten eingeschränkten Klageabweisungsantrags ist auch diese Frage zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig, so dass auch insoweit Ausführungen des Senats entbehrlich sind. Zutreffenderweise ist bei der Berechnung der festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Betrag aus der AfA-Bemessungsgrundlage herauszurechnen und als Werbungskosten bei den Einkünften aus der Vermietung des Objekts ...straße in ... zu berücksichtigen.

3.

36

Der angefochtene Feststellungsbescheid vom 24. Oktober 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist im übrigen aber rechtmäßig. Zurecht hat der Beklagte Aufwendungen der Kläger in Bezug auf das Grundstück ...straße in ... im Streitjahr nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen, sondern diese lediglich als Bemessungsgrundlage bei der AfA berücksichtigt. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich - mit Ausnahme der oben zu 2. erwähnten Aufwendungen - allesamt um Herstellungskosten.

37

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung - EStG - sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Handelt es sich bei diesen Aufwendungen um Herstellungskosten eines zur Einkünfteerzielung bestimmten Gebäudes, so sind sie grundsätzlich nur verteilt auf die Nutzungsdauer des Gebäudes in Form von AfA abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG). Welche Aufwendungen zu den Herstellungskosten zählen, bestimmt sich für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 HGB. Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten 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. Dabei gilt, dass etwa Maßnahmen betreffend den Austausch von Ofenheizungen gegen Gas-Etagenheizungen, die Modernisierung von Bädern und den Austausch von einfachverglasten Fenstern gegen Isolierglasfenster für sich betrachtet nicht zu einer wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes führen. Denn übliche, d.h. normalerweise anfallende Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen werden den Gebrauchswert eines Gebäudes insgesamt nicht so deutlich erhöhen, dass es dadurch i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB wesentlich verbessert wird. Auch die Behebung eines Instandsetzungsstaus muss keine wesentliche Verbesserung zur Folge haben. So wird die bloße Instandsetzung vorhandener Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung in der Regel den Nutzungswert eines Wohngebäudes nicht wesentlich verändern. Eine Werterhöhung infolge derartiger Maßnahmen bedingt noch keine wesentliche Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. Allerdings können Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch als Erhaltungsmaßnahmen zu beurteilen wären, in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand deutlich erhöht wird. Das ist dann der Fall, wenn der Gebrauchswert (Nutzungspotential) eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Der Standard eines Wohngebäudes wird insbesondere bei sehr einfachen Wohnungen weniger durch die Verwendung hochwertiger Materialien als durch die Modernisierung der Einrichtungen gesteigert, die den Nutzungswert eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmen: Das sind vor allem die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster. Sind sie im Zeitpunkt der Anschaffung nur im nötigen Umfang und/oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden, dann wird es sich um

38

einen sehr einfachen Wohnungsstandard, entsprechen sie in Umfang und Ausführung durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen, dann wird es sich um einen mittleren Standard handeln. Ist nicht nur das Zweckmäßige, sondern sogar das Mögliche vorhanden und das vor allem unter Verwendung außergewöhnlich hochwertiger Materialien, dann wird es sich um einen sehr anspruchsvollen Standard handeln. Wenn daher im Zuge der Baumaßnahmen diese Einrichtungen nicht nur in zeitgemäßer Form ersetzt, sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (Gebrauchswert) deutlich erweitert und ergänzt werden und dadurch der Wohnkomfort des Hauses insgesamt deutlich gesteigert wird, dann wird ein Wohnhaus dadurch wesentlich verbessert. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn Sanitärinstallationen deutlich erweitert oder ergänzt und ihr Komfort (z.B. durch zweckmäßigere und funktionstüchtigere Ausstattungsdetails) erheblich gesteigert wird, wenn eine technisch überholte Heizungsanlage (z.B. Kohleöfen) durch eine dem Stand der Technik entsprechende Heizungsanlage ersetzt wird, wenn bei der Modernisierung der Elektroinstallation die Leitungskapazität maßgeblich erweitert und die Zahl der Anschlüsse erheblich vermehrt wird und wenn einfach verglaste Fenster durch Isolierglasfenster ersetzt werden. Wenn auch einzelne dieser Maßnahmen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, so kann doch ein Bündel derartiger Baumaßnahmen, bei dem mindestens drei der o.g. wesentlichen Bereiche betroffen sind, ein Gebäude gegenüber seinem Zustand bei Erwerb in seinem Standard heben und es damit i.S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB wesentlich verbessern. Derartig gebündelte Baumaßnahmen und die damit bautechnisch zusammenhängenden Baumaßnahmen können insgesamt zu Herstellungskosten führen. Andere Aufwendungen können daneben als sofort abziehbare Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG oder auch - als Maßnahmen der Erweiterung - als Herstellungskosten zu beurteilen sein.

Baumaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums können zudem dann als Herstellungskosten i.S. des § 255 Abs. 2 HGB zu werten sein, wenn sie zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn sie aber Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt - Sanierung "in Raten" - (hierzu grundlegend BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, DB 2002, 1297 unter Änderung der bisherigen Rechtsprechung zu sog. anschaffungsnahen Herstellungskosten; vergl. auch BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, DB 2002, 1301).

Ausgehend von diesen geänderten Grundsätzen des BFH handelt es sich bei den Baumaßnahmen in den Jahren 1991-1993 - was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist - bei dem Dachgeschossausbau um Herstellungskosten in Form einer Erweiterung des Nutzungspotenzials des Gebäudes und bei der Sanierung der Erd- und Dachgeschosswohnung in Form einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB (dazu unten zu a.) und bei den Baumaßnahmen im Streitjahr um einen Teil des im Jahre 1991 begonnenen Bündels von Baumaßnahmen, die sich als Teil einer "Sanierung in Raten" darstellt, so dass diese - unabhängig von ihrer Qualifizierung als Erhaltungs- oder Herstellungskosten bei isolierter Betrachtung der jeweiligen Maßnahme - insgesamt als Herstellungskosten zu qualifizieren sind (dazu unten zu b.).

a.

Die Baumaßnahmen in 1991-1993 haben nach der Überzeugung des Senats den Gebrauchswert des Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen jedenfalls mittleren Standard gehoben.

Dass sich der Nutzungswert des Gebäudes bei Erwerb auf einfachem Standard befand, ergibt sich neben dem geringen auf das Gebäude entfallenden Teils des Kaufpreises, der nach Auffassung des Senats jedenfalls indizielle Bedeutung für die Beurteilung des vorhandenen Standards besitzt, auch aus dem bei Erwerb vorhandenen Zustand der den Gebäudewert bestimmenden Faktoren: 43

- Im Gebäude befand sich keine Gaszentralheizung, sondern es wurde mit Einzelöfen geheizt. 44

- Die elektrische Anlage des Hauses bestand lediglich aus einer 2 Phasen-Verkabelung, die für den Einbau von Einzelzählern ungeeignet war. 45

- Die Badezimmer waren lediglich teilweise verfliest. 46

- Die Fenster bestanden lediglich teilweise aus Isolierglas. 47

- Bei den Türen zu den jeweiligen Wohnbereichen handelte es sich lediglich um Zimmer- und nicht um Wohnungseingangstüren. 48

Dieser einfache Standard ist durch die Arbeiten am Gebäude auf ein mittleren Standard gehoben worden. Denn es wurde eine Gaszentralheizung eingebaut. Die elektrische Anlage wurde durch eine Zweiphasen-Verkabelung mit Schutzleiter ersetzt, wobei die Anzahl der Anschlüsse erhöht, eine Außenbeleuchtung angebracht, ein Kabelanschluss verlegt und eine Sprechanlage installiert wurde. Zudem wurden sämtliche Türen ausgetauscht und die Fenster - jedenfalls soweit sie vorher nicht mit Isolierglas ausgestattet waren - durch Isolierglasfenster ersetzt. 49

Der Senat schließt auch aus der Tatsache, dass die Miete für die Obergeschosswohnung vor der Sanierung 200-250 DM betrug, nach der Sanierung aber 756 DM, dass eine Anhebung des Wohnstandards von einem einfachen jedenfalls auf einen mittleren Standard stattgefunden hat. Denn die erzielbare Miete nach der Sanierung betrug damit über das Dreifache der ursprünglichen Miete. Dem steht auch nicht entgegen, dass die Vormieterin Pflegeleistungen zugunsten der im Erdgeschoss lebenden Voreigentümerin und Gartenpflegearbeiten übernommen hatte. Abgesehen davon, dass die Kläger deren Wert in der mündlichen Verhandlung nicht haben substantiieren können, geht der Senat davon aus, dass deren wertmäßige Höhe die Annahme einer deutlich erhöht erzielbaren Miete nach der Sanierung nicht auszuschließen vermag. 50

Schließlich spricht auch das Verhältnis des Aufwandes für die Gesamtmaßnahme in Höhe von insgesamt 213.186 DM im Verhältnis zum Gebäudewert von 41.208 DM indiziell dafür, dass eine Anhebung des einfachen auf einen jedenfalls mittleren Standard erfolgt ist. Wenn auch die geänderte Rechtsprechung des BFH es nicht mehr zulässt, im Wege einer Vermutung aufgrund der Höhe der Aufwendungen auf Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB zu schließen (BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, a.a.O.), ist es - jedenfalls in Fällen der vorliegenden Art - für den Senat nicht vorstellbar, wie bei Baumaßnahmen, deren Wert den vorhandenen Gebäudewert um über das Fünffache übersteigt, ein bereits vorhandener Standard des Gebäudes beibehalten werden kann, wenn dieser Aufwand ohne Eingriffe in die vorhandene Bausubstanz erfolgt. 51

b. 52

53

Bei den Baumaßnahmen im Streitjahr handelt es sich um einen Teil des im Jahre 1991 begonnenen Bündels von Baumaßnahmen, die sich insgesamt als "Sanierung in Raten" darstellt. Denn die Kläger hatten unmittelbar nach dem Erwerb des Hauses bereits in 1991 begonnen, die zunächst freigewordene Erdgeschosswohnung umfassend zu sanieren, sodann das zuvor als Speicher genutzte Dachgeschoss als Wohnung umzubauen, um dann in 1993 die freigewordene Obergeschosswohnung zu sanieren. Im Streitjahr schließlich erfolgte der Abschluss dieser Gesamtarbeiten durch die Baumaßnahmen, die den streitgegenständlichen Aufwand auslösten. Dass die Aufwendungen im Streitjahr Teil dieses Maßnahmenbündels sind, ergibt sich daraus, dass die Maßnahmen sukzessive und in unmittelbarer zeitlicher Staffelung ausgeführt wurden, so dass sie sich als einheitliche geplante Maßnahme einer Gebäudesanierung - beginnend im Innenbereich und abschließend im Außenbereich - darstellen.

Dass die Maßnahmen in 1994 nach dem klägerischen Vorbringen jedenfalls teilweise, nämlich soweit sie die Verblendung der Außenwände, die Sanierung der Dachentwässerungsrinnen - und Fallrohre und die Betonierung der Parkplatzfläche betreffen, mit den Maßnahmen der Vorjahre nicht in einem bautechnischen Zusammenhang stehen, ist nach Auffassung des Senats unerheblich. Denn der Senat versteht die geänderte Rechtsprechung des BFH so - und auch nur so verstanden hält er sie für zutreffend -, dass es eines bautechnischen Zusammenhangs nicht bedarf, wenn Baumaßnahmen als Teil eines Maßnahmenbündels im Rahmen einer Sanierung in Raten zu beurteilen sind. Insbesondere können nach Verständnis des Senats Maßnahmen im Außenbereich auch ohne bautechnischen Zusammenhang mit der Sanierung im Innenbereich Teile des Maßnahmenbündels sein. Dem steht nicht entgegen, dass nach den geänderten Grundsätzen des BFH der Gebäudestandard sich "vor allem" durch den Zustand von Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster bestimmt. Denn auch nach Verständnis des BFH scheint diese Aufzählung nicht abschließend zu sein. Zu berücksichtigen ist dabei, dass in dem der Entscheidung zugrundeliegenden Fall lediglich Baumaßnahmen im Innenbereich zu beurteilen waren. Nach Auffassung des Senats wird der Gebäudestandard aber nicht ausschließlich durch die genannten Gebäudekomponenten im Innenbereich, sondern auch durch Maßnahmen im Außenbereich mitgeprägt. Insbesondere ist der Gebäudeaußenbereich geeignet, die Höhe der erzielbaren Miete, die nach den Grundsätzen des BFH für die Beurteilung des Vorliegens einer wesentlichen Verbesserung im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB jedenfalls eine Rolle spielen kann, zu beeinflussen. Denn ein Mieter wird regelmäßig nicht bereit sein, etwa die Miete für einen sehr anspruchsvollen Standard einer Wohnung aufzubringen, wenn der Außenzustand des Gebäudes mit diesem Standard nicht korrespondiert und er beispielsweise - wie hier - auf eine Parkmöglichkeit auf einer Schotterfläche verwiesen würde. Dies belegt, dass die Verbesserung des Außenzustandes eines Gebäudes zu dem Maßnahmenbündel im Rahmen einer Sanierung in Raten gehören kann.

4. 55

Der Senat macht von der in § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, die Errechnung der festzustellenden Einkünfte dem Beklagten zu übertragen. 56

5. 57

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 3, § 137 Satz 1 FGO. 58

Dabei war, soweit die Klage hinsichtlich der Werbungskosten bei der Vermietung des Objekts ...straße in ... Erfolg hatte, zu berücksichtigen, dass die Kläger die weiteren Werbungskosten 59

erst im Klageverfahren nachgewiesen hatten, obschon der Beklagte bereits im angefochtenen Bescheid den Abzug wegen des fehlenden Nachweises nicht zugelassen hatte. Insoweit beruht der Erfolg auf Tatsachen, die die Kläger früher hätten beweisen können und sollen.

Soweit die Klage hinsichtlich der Einkünfte aus der Vermietung des Objekts ...straße Erfolg hatte, liegt beim Beklagten lediglich ein Unterliegen zu einem geringen Teil im Sinn des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO vor. Denn das Begehren der Kläger ging dahin, die gesamten Aufwendungen in Höhe von 47.049 DM betreffend das Objekt als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen berücksichtigt zu wissen; tatsächlich konnten sie lediglich zu einem geringfügigen Teil in Höhe von 317,06 DM als solche anerkannt werden. 60

6. 61

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO i.d.F. des 2. FGOÄndG zuzulassen, weil die Streitsache grundsätzliche Bedeutung hat. Denn der Streitfall gibt Anlass zur Klärung der Frage, welche Baumaßnahmen zu einem Maßnahmenbündel im Rahmen einer "Sanierung in Raten" gehören können. 62