

**Die richterliche Klarstellung des § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG  
und die Auswirkung bei dessen Anwendung**

**D i p l o m a r b e i t**

**An der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH),  
Fortbildungszentrum des Freistaates Sachsen  
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

vorgelegt von  
Steffi Schachtschneider  
aus Beilrode

Meißen, den 18. März 2019

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung .....	1
2 Bewertung nach § 6 EStG .....	2
2.1 Anschaffungskosten von Gebäuden.....	2
2.2 Herstellungskosten von Gebäuden.....	4
2.3 Erhaltungsaufwand.....	6
2.4 Abgrenzung zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Erhaltungsaufwand .....	8
3 Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.....	9
3.1 Historische Entwicklung .....	9
3.2 Die Tatbestandsmerkmale der Vorschrift.....	11
3.2.1 Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen .....	11
3.2.2 Drei-Jahres-Zeitraum .....	12
3.2.3 15-Prozent-Grenze.....	13
3.2.3.1 Nutzungs- und Funktionseinheiten .....	14
3.2.3.2 Zuschüsse.....	16
3.2.3.3 Schönheitsreparaturen .....	16
3.2.3.4 Denkmalschutzaufwendungen .....	17
3.2.4 Feststellungslast .....	17
3.3 Aufeinandertreffen von Anschaffungskosten und anschaffungsnahem Aufwand ....	18
3.3.1 Der betriebsbereite Zustand .....	18
3.3.2 Nichtvorliegen der Betriebsbereitschaft .....	19
3.3.3 Hebung des Standards.....	19
3.3.4 Der unentgeltliche Erwerb .....	20
3.3.4.1 Einzelrechtsnachfolge .....	20
3.3.4.2 Gesamtrechtsnachfolge .....	21
3.3.5 Der teilentgeltliche Erwerb.....	22
3.4 Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB.....	23
3.4.1 Die endgültige Fertigstellung .....	23
3.4.2 Die wesentliche Verbesserung .....	23
3.4.3 Erweiterungen.....	25
3.4.3.1 Anbau/ Aufstockung .....	25
3.4.3.2 Vergrößerung der Nutzfläche .....	26
3.4.3.3 Vermehrung der Substanz .....	26
3.5 Ausnahmenregelung nach § 6 Abs.1 Nr. 1a Satz 2 EStG.....	27
3.5.1 Jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen .....	27
3.5.2 Erweiterungen.....	29

4	Aktuelle Rechtsprechungen.....	31
4.1	Schönheitsreparaturen.....	31
4.2	Herstellung der Betriebsbereitschaft.....	34
4.3	Beseitigung von unvorhergesehenen Schäden .....	37
4.3.1	Beseitigung von Mieterschäden .....	37
4.3.2	Verdeckte Mängel .....	38
4.4	Zeitliche Anwendung der Neuregelungen.....	39
5	Auswirkungen bei der Anwendung dieser Norm .....	40
5.1	Betrachtungsweise aus der Sicht der Finanzverwaltung.....	40
5.2	Betrachtungsweise aus der Sicht des Steuerpflichtigen .....	43
6	Fazit .....	44
	Anlageverzeichnis .....	VII
	Anlage 1 .....	VIII
	Anlage 2 .....	IX
	Anlage 3 .....	X
	Anlage 4 .....	XI
	Anlage 5 .....	XII
	Anlage 6 .....	XIII
	Rechtsquellenverzeichnis.....	XIV
	Gesetze .....	XIV
	Urteile .....	XV
	Verwaltungsanweisungen .....	XVI
	Literaturverzeichnis .....	XVII
	Kommentare .....	XVII
	Fachbücher.....	XVIII
	Zeitschriften .....	XVIII
	Drucksachen.....	XIX
	Internetquellen.....	XIX
	Eidesstattliche Versicherung .....	XX

## Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AL	Auflage
Alt.	Alternative
Aufl.	Auflage
BBK	Buchführung, Bilanzwesen, Kostenrechnung
bearb.	bearbeitet
ber.	berichtigt
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Bundesfinanzhof/nicht veröffentlicht
BFHE	Bundesfinanzhof Entscheidungen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt

DB	Datenbank
DS	Drucksache
EFG	Entscheidungen Finanzgericht
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
GG	Grundgesetz
H	Hinweis
i. H. v.	in Höhe von
i. V. m.	in Verbindung mit
Lfg.	Lieferung
m. A.	mit Ablauf
m. Anm.	mit Anmerkung
m. E.	meines Erachtens
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
qm	Quadratmeter

R	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Satz
S.	Seite
s. u.	siehe unten
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von
V+V	Vermietung und Verpachtung
vgl.	vergleiche
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WoFIV	Wohnungsflächenverordnung
z. B.	zum Beispiel

# 1 Einleitung

In der heutigen Zeit sind sie in fast jedem Unternehmen und auch weit verbreitet im privaten Bereich zur Erzielung von Einkünften zu finden.- Grundstücke- Besonders im betrieblichen Bereich kann die Nutzung auf verschiedene Weise erfolgen. Der Gesetzgeber gibt hierzu verschiedene Möglichkeiten, bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gewinnmindernd geltend zu machen. Daher ist die Unterscheidung von anschaffungsnahen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen von entscheidender Bedeutung. Während Erhaltungsaufwendungen sofort steuerlich wirksam berücksichtigt werden können, wirken sich anschaffungsnahe Herstellungskosten, wie ordinäre Anschaffungs- und Herstellungskosten auch, lediglich im Rahmen der jährlichen Abschreibung des Gebäudes aus. Da durch diese Abgrenzung ein Spannungsfeld geschaffen wird, liegt es in der Natur der Sache, dass zur Durchsetzung der Interessen des Steuerpflichtigen, die Steuerlast so gering wie möglich zu halten, sich viele Verfahren vor den Finanzgerichten sich mit dieser Abgrenzung beschäftigt haben. Der BFH hat in letzter Zeit in mehreren Urteilen die Grenzen der Zuordnung verschärft. In dieser Arbeit sollen die verschiedenen Abgrenzungsmerkmale untersucht werden und deren Auswirkung, sowohl aus Sicht der betroffenen Steuerpflichtigen als auch der sich damit beschäftigenden Verwaltung, aufgezeigt werden.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. Dorn: „Abgrenzung von anschaffungsnahen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand“ NWB 1-2/2018, S. 18, Einleitung

## **2 Bewertung nach § 6 EStG**

Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG oder nach § 5 EStG erfolgt eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter bei Zugang zum Betriebsvermögen sowie am Bilanzstichtag. Die einzelnen Wirtschaftsgüter sind dem Anlage- bzw. dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Während dem Anlagevermögen Vermögensgegenstände zugeordnet werden, welche dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauerhaft dienen, sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zum Verbrauch bestimmt.

Grundstücke werden in der Mehrzahl der Fälle dem Anlagevermögen zugeordnet. Zum Umlaufvermögen können sie insbesondere bei Bauträgern oder in den Fällen des gewerblichen Grundstückshandels zählen. Eine spätere Umwidmung führt zur Umqualifizierung.

Grundlage für die Bewertung sind in dem überwiegenden Teil die maßgeblichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes. Im Fall des Grundstücks erfolgt eine Aufteilung in Kosten für den Grund und Boden sowie für das Gebäude. Während es sich bei Grund und Boden um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handelt, unterliegt das Gebäude im Anlagevermögen dem Abschreibungszwang.

### **2.1 Anschaffungskosten von Gebäuden**

Bei Erwerb einer Immobilie fallen Anschaffungskosten an. Erwerb ist die Anschaffung eines bereits bestehenden Objektes. Besitz, Nutzen und Lasten gehen mit notariellem Vertrag auf den Erwerber über. Der Zeitpunkt des Besitzübergangs wird im Notarvertrag festgelegt.

Anschaffungskosten sind alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude zu erwerben und es in einen individuell erforderlichen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Dies gilt nur, soweit die Aufwendungen dem Gebäudeteil einzeln zugeordnet werden können. Unter die Anschaffungskosten fallen auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten<sup>2</sup>.

Zu den Nebenkosten gehören unter anderem die Grunderwerbsteuer, Grundbuchkosten, Notargebühren sowie Maklergebühren. Diese Aufzählung ist nicht

---

<sup>2</sup> § 255 Abs. 1 HGB



abschließend. Kaufpreisminderungen sind von den Anschaffungskosten abzuziehen<sup>3</sup>.

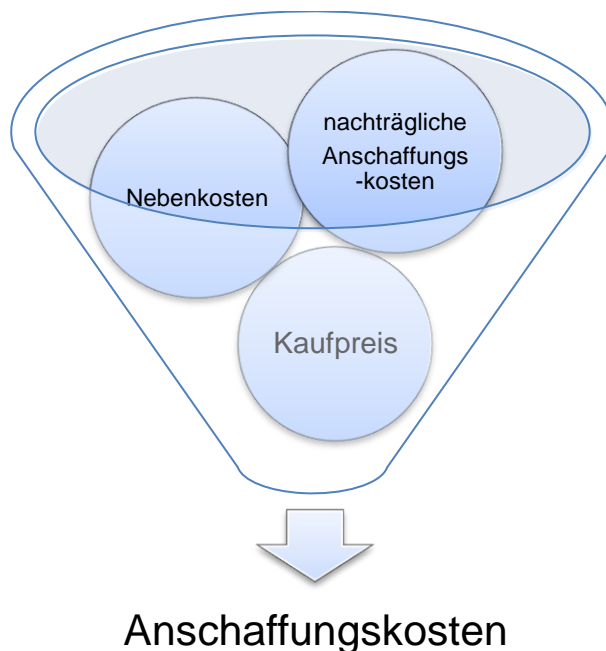
Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwirbt ein bebautes Grundstück im Wert von 200.000 Euro und zahlt neben der Grunderwerbsteuer (3,5% von 200.000 Euro = 7.000 Euro) auch die Maklergebühren (3.000 Euro).

Lösung:

Die Anschaffungskosten des Grundstücks betragen 210.000 Euro. Alle Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb stehen, stellen Anschaffungskosten dar.

Zu beachten ist, dass bei Erwerb einer Immobilie der Grundstückspreis den Preis für den Grund und Boden sowie das Gebäude beinhaltet. Für steuerliche Zwecke ist eine Aufteilung vorzunehmen. Der Aufteilungsmaßstab kann im Vertrag verankert sein oder erfolgt anhand von Verkehrswerten<sup>4</sup>.



<sup>3</sup> H 6.2 „Nebenkosten“ EStH.

<sup>4</sup> Vgl. BFH v. 16.09.15, BStBl II 2016 S. 397.

## 2.2 Herstellungskosten von Gebäuden

Im Fall der Herstellung wird ein Vermögensgegenstand neu geschaffen. Herstellungskosten sind alle Aufwendungen zur Herstellung eines Gebäudes, die durch den Verbrauch von Gütern, die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die Erweiterung, die über den üblichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung getätigt werden<sup>5</sup>. Zu den Herstellungskosten gehören auch die Nebenkosten und die nachträglichen Herstellungskosten<sup>6</sup>.

Die Ersterstellung (=Neuerstellung) beinhaltet das Entstehen eines neuen Gebäudes oder Gebäudeteils. In diesem Fall entsteht auf einem vorher unbebauten Grund und Boden ein bebautes Grundstück.

Die Zweitherstellung umfasst die Wiederherstellung eines voll verschlissenen Gebäudes.

Die dritte Möglichkeit ist die Wesensänderung des Gebäudes bzw. eine Änderung der Funktion (Zweckbestimmung). Hierbei spielen die vier Nutzungs- und Funktionszusammenhänge eine Rolle (vgl. Tz. 3.2.3.1).

Herstellungskosten für ein Gebäude entstehen nur der Person, die als Bauherr anzusehen ist. Bauherr ist derjenige, der auf eigene Rechnung und auf eigene Gefahr ein Gebäude errichtet oder errichten lässt. Er trägt weiterhin das umfassende Bauherrenwagnis.

---

<sup>5</sup> § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; R 6.3 EStR.

<sup>6</sup> § 255 Abs. 2 HGB.

## **Herstellungskosten**

= Entstehung eines neuen Gebäudes/ Gebäudeteil

### **Herstellung**

### **Erweiterung**

= Substanz-  
mehrung

### **Wesentliche Verbesserung über den ursprüng- lichen Zustand**

= Gebrauchs-  
werterhöhung

### **Erst- herstellung**

= Neu-  
herstellung

### **Zweit- herstellung**

= Wiederherstell-  
ung (eines  
verschlissenen  
Gebäudes)

### **Wesens- änderung**

= Funktions-  
änderung

## 2.3 Erhaltungsaufwand

Sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen sind solche, die die Wesensart des Gebäudes nicht verändern, das Gebäude in ordnungsgemäßem Zustand erhalten und regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe wiederkehren.

Erhaltungsaufwendungen (=Reparaturen) werden steuerrechtlich in drei Kategorien unterschieden.

Modernisierungsmaßnahmen sind Maßnahmen, durch die der Wohnkomfort und das Erscheinungsbild des Gebäudes an die Zeitumstände und die derzeit herrschenden Wohnvorstellungen angepasst werden.

Instandhaltungsmaßnahmen sind Maßnahmen, durch die verwohnte Elemente ausgetauscht werden und das Gebäude in einem ordnungsgemäßen Zustand gehalten wird.

Erhaltungsmaßnahmen sind Maßnahmen, die üblicherweise in regelmäßigen Abständen anfallen oder aber Schäden durch höhere Gewalt ausbessern. Zu den üblicherweise anfallenden Aufwendungen zählen unter anderem laufende Wartungsarbeiten, Ablesekosten und / oder ereignisorientierte Aufwendungen außerhalb des Anschaffungsvorgangs. Die Zuordnung zu den Kosten erfolgt nach den tatsächlich durchgeführten Arbeiten.

Der BFH<sup>7</sup> hat die Begriffsdefinition zu Erhaltungsaufwendungen die *jährlich üblicherweise anfallen* seines Erachtens klar definiert und im § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG festgeschrieben. Spezielle Ausführungen werden unter der Tz. 3.5.1 gemacht.

Beim Einbau neuer Teile ist abzugrenzen, ob es sich um sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand oder nur über AfA geltend zu machenden (aktivierungspflichtigen) Herstellungsaufwand handelt.

Der strukturelle Unterschied zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand liegt darin, dass Erhaltungsaufwendungen bereits in der ursprünglichen Bemessungsgrundlage der AfA enthalten waren, während Herstellungskosten nicht enthalten waren. Der Ersatz bisher vorhandener Bestandteile führt daher zu Erhaltungsaufwand, selbst wenn höherwertige Materialien oder Anlagen einge-

---

<sup>7</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 999.

baut werden, da sie das Gebäude nur in dem Zeitpunkt des Einbaus erforderlichen betriebsbereiten Zustand erhalten<sup>8</sup>.

Bis zur Fertigstellung des Gebäudes sind alle Aufwendungen Herstellungskosten. Der BFH lehnt Erhaltungsaufwand während der Bauphase zutreffend ab. Darunter zählen auch Kosten zur Beseitigung von Baumängeln vor Fertigstellung<sup>9</sup>.

Erhaltungsaufwand ist daher regelmäßig bei einem bereits fertig gestellten Gebäude der Austausch von Fenstern, Ersatz oder Umstellung der Heizung, Ersatz eines vorhandenen Fahrstuhls, Umdeckung des Dachs oder beim Einbau messtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Wasserkosten anzunehmen.

Ob eine Hebung des Standards vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen<sup>10</sup>. In diesem Fall liegen immer sofort abzugsfähige Kosten vor.

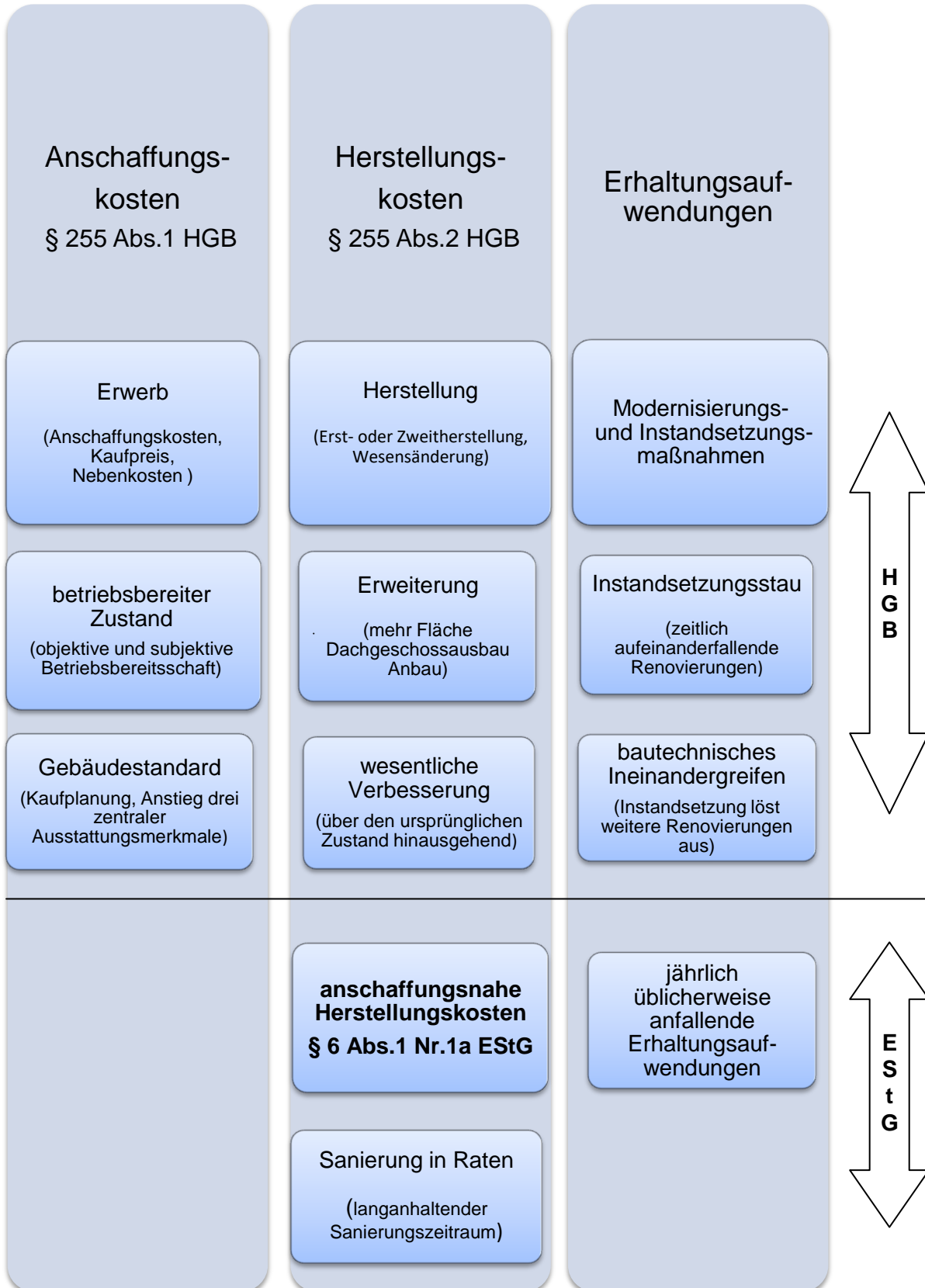
---

<sup>8</sup> Vgl. BFH v. 19.07.1985, BFH/NV 1986 S. 24; BFH v. 27.09.2001, BFH/NV 2002 S. 627.

<sup>9</sup> Vgl. BFH v. 31.03.1992, BStBl II 1992 S. 805; BFH v. 07.09.1995, BFH/NV 1996 S. 35; Stuhmann in: Blümich, EStG, § 21 EStG Rz. 120.

<sup>10</sup> Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl I 2003 S. 386.

## 2.4 Abgrenzung zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Erhaltungsaufwand



### **3 Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG**

#### **3.1 Historische Entwicklung**

Infolge der besonderen Problematik des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG werden Aufwendungen, welche originär sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen sind, in Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs.2 HGB umgedeutet. Insofern ist ihre Auswirkung auf die Steuerlast bedeutend geringer als beim eigentlichen ihrer Natur entsprechenden Ansatz. Diese Behandlung berührt ausschließlich die steuerrechtliche Beurteilung dieser Kosten. Handelsrechtlich kommt dieser Vorschrift keine Bedeutung zu, da es sich um eine steuerrechtliche Norm handelt<sup>11</sup>. Insofern ist eine Abweichung zwischen Steuer- und Handelsbilanz gegeben.

Ursprung für diese steuerliche Umqualifizierung von Erhaltungsaufwendungen in Herstellungskosten war die Auffassung der Finanzverwaltung in den Richtlinien zu § 21 EStG<sup>12</sup>. Diese besagten, dass anschaffungsnahe Aufwendungen angenommen wurden, wenn sie in den ersten drei Jahren nach Erwerb anfielen, im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren und den Zustand des Gebäudes veränderten, den Nutzwert erhöhten oder die Nutzungsdauer erheblich verlängerten. Als hoch waren Kosten anzusehen, welche innerhalb der ersten drei Jahre 15 % der Anschaffungskosten (netto) überstiegen.

Diese Auffassung wurde im Jahr 2001 durch ein Urteil des BFH<sup>13</sup> verworfen. Er gab seine bisherige Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Herstellungsaufwand auf, weil nach seiner Auffassung die bisherigen Kriterien für die Annahme von Herstellungsaufwendungen nicht mit der Definition der Herstellungskosten in § 255 HGB zu vereinbaren seien.

Entgegen der früheren Rechtsprechung könne nicht allein aus der Höhe der Instandsetzungs- und Modernisierungskosten im Verhältnis zum Kaufpreis auf eine wesentliche Verbesserung geschlossen werden<sup>14</sup>. Die zeitliche Nähe zum Erwerbsvorgang sei danach nicht mehr relevant.

---

<sup>11</sup> Vgl. Franke/ Wächtershäuser: „Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz- Übersicht für Praxis mit Beispielfällen“, BBK 24/2016 S. 1186.

<sup>12</sup> R 157 Abs.4 EStR (2001)

<sup>13</sup> Vgl. BFH v. 12.09.2001, BStBl II 2003 S. 569.

<sup>14</sup> Vgl. BFH v. 22.09.2009, BFH/NV 2010 S. 846 - 848.

Der Gesetzgeber hat auf die geänderte Rechtsprechung in der Weise reagiert, dass er im Steuerbegünstigungsabbaugesetz mit der Einführung eines § 6 Abs.1 Nr.1a EStG die bisherige Regelung der R 157 Abs.4 EStR gesetzlich verankern wollte. Dieses Vorhaben konnte jedoch nicht umgesetzt werden. Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 setzte er sein Vorhaben durch und für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12.2003 begonnen wurde, war nunmehr der anschaffungsnahe Herstellungsaufwand in der gesetzlichen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr.1a EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2003 normiert.

Im Jahr 2004 wurde der § 6 Abs.1 Nr.1a EStG in das Gesetz verankert. Durch diese gesetzliche Regelung zählen zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, soweit sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. In diesem Fall spricht man von anschaffungsnahen Herstellungskosten. Von dieser Regelung werden gesetzlich die Aufwendungen für Erweiterungen sowie Erhaltungsaufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen, ausgenommen<sup>15</sup>.

Diese Ausführungen sind auf alle Investitionen für Baumaßnahmen anzuwenden, deren Beginn nach dem 31.12.2003 liegt<sup>16</sup>. Als Beginn der Baumaßnahmen gilt hierbei bei Maßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. Bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, ist dies der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. Für alle sonstigen Baumaßnahmen ist der tatsächliche Baubeginn maßgebend.

Die Vorschrift findet ihren Anwendungsbereich im Bereich der bilanzierenden Steuerpflichtigen. Nach § 6 Abs. 7 Nr. 2 EStG erfolgt die Erweiterung des Anwendungsbereiches auf die Steuerpflichtigen, welche den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Über die Regelung im § 9 Abs. 5 S. 2 EStG ist sie auch im Werbungskostenbereich für Überschusseinkünfte anwendbar.

---

<sup>15</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG.

<sup>16</sup> § 52 Abs. 16 S. 7 - 9 EStG (Anlage 6)



## 3.2 Die Tatbestandsmerkmale der Vorschrift

### 3.2.1 Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen

Eine Definition, was unter diesem Begriff zu verstehen ist, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG nicht. Das Mietrecht erläutert diese Begriffe wie folgt.

...„Instandsetzungsmaßnahmen sind notwendig, um Schäden zu beseitigen, die den vertragsgemäßen Zustand der Mietsache beeinträchtigen. Mit den Arbeiten soll der vertragsgemäße Zustand, insbesondere die Bewohnbarkeit der Wohnung wiederhergestellt werden. Die Instandsetzung erfolgt durch Reparatur oder Ersatzbeschaffung.“<sup>17</sup>

...„Modernisierungsmaßnahmen sind danach bauliche Veränderungen, durch die der Wasserverbrauch nachhaltig reduziert wird (Einbau von Wasseruhren zwecks verbrauchsorientierter Verbrauchserfassung), die den Gebrauchswert der Mietsache nachhaltig erhöhen (Einbau einer neuen Heizung, Einbau von Bad oder Toiletten), die die allgemeinen Wohnverhältnisse dauerhaft verbessern (Einbau von Isolierglasfenstern, Aufzug, Anlegung von Stellplätzen, Trockenraum, Fahrradkeller), die der Vermieter aufgrund von Umständen durchführen muss, die er nicht zu vertreten hat und auch keine Erhaltungsmaßnahmen darstellen (Austausch eines veralteten Heizungskessels nach Vorgabe der Energieeinsparverordnung), durch die neuer Wohnraum geschaffen wird (Ausbau des Dachgeschosses).“<sup>18</sup>

In Kommentaren werden als Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen unter anderem solche Aufwendungen bezeichnet, welche in zeitlicher Nähe mit der Anschaffung getätigt werden und isoliert betrachtet zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten führen würden<sup>19</sup>.

Nach Auffassung des BFH zählen unter diesen Begriff bauliche Maßnahmen, durch die Schäden und Mängel an einem Gebäude beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Die

---

<sup>17</sup> Vgl. [www.Mietrecht.org](http://www.Mietrecht.org), 15.05.2014, Abgrenzung: Modernisierung + Instandsetzung und die Kostenverteilung

<sup>18</sup> Vgl. [www.Mietrecht.org](http://www.Mietrecht.org), 15.05.2014, Abgrenzung: Modernisierung + Instandsetzung und die Kostenverteilung

<sup>19</sup> Vgl. Werndl in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 3. Gewinn, Ba 1.

Erneuerung von Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen, der Fußbodenbeläge, der Fenster und der Dacheindeckung fallen insbesondere darunter<sup>20</sup>.

Weiterhin kann auch auf die Begriffserläuterung zum Erhaltungsaufwand zurückgegriffen werden (Punkt 2.3).

### 3.2.2 Drei-Jahres-Zeitraum

Die Ermittlung des anschaffungsnahen Aufwands bezieht sich auf einen festen Zeitraum. Dieser wurde auf exakt drei Jahre festgelegt. Er beginnt mit dem Tag der Anschaffung. Dies ist der Tag, an dem Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Der Erwerber ist ab diesem Tag wirtschaftlicher Eigentümer<sup>21</sup>. Das zivilrechtliche Eigentum<sup>22</sup> geht mit Eintragung im Grundbuch über. Steuerlich maßgebend ist das wirtschaftliche Eigentum.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwirbt mit notariellem Vertrag vom 23.01.2016 ein Grundstück. Besitz, Nutzen und Lasten gehen am 01.02.2016 auf ihn über.

Lösung:

Der Steuerpflichtige ist ab 01.02.2016 Eigentümer des Grundstücks. Die Drei-Jahres-Frist zur Anwendung des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG beginnt am 01.02.2016.

Das Ende der Frist ist auf den Tag genau zu berechnen. Eine Vereinfachung, etwa auf den Schluss des zweiten auf das Jahr der Anschaffung folgenden Veranlagungszeitraums, ist nicht gesetzeskonform<sup>23</sup>. Es handelt sich um eine sogenannte Beginn-Frist. Mangels fehlender Regelungen im Einkommensteuergesetz ist auf die Ausführungen in der Abgabenordnung und des Bürgerlichen Gesetzbuches zurückzugreifen.

Weiterführung der Lösung:

Fristbeginn: 01.02.2016 (§ 108 Abs.1 AO; § 187 Abs.2 BGB)

Fristdauer: 3 Jahre (§ 6 Abs.1 Nr.1a EStG)

Fristende: 31.01.2019 (§ 108 Abs.1 AO; § 188 Abs.2 BGB)

---

<sup>20</sup> Vgl. BFH v. 22.09.2009, BFH/NV 2010 S. 846 - 848.

<sup>21</sup> § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO

<sup>22</sup> § 39 Abs. 1 AO

<sup>23</sup> Vgl. Wendl in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, 3. Gewinne, Ba 42; Ehmcke in: Blümich, EStG, § 6 EStG Rn. 422.

Ob eine Maßnahme in den Drei-Jahres-Zeitraum fällt, ist von ihrer tatsächlichen Durchführung abhängig. Die Rechnung oder die Zahlung sind für die Beurteilung nicht relevant<sup>24</sup>.

Werden Maßnahmen vor Ablauf der Drei-Jahres-Frist begonnen und erst nach dem Ablauf beendet wird als zweifelhaft angesehen was für die Drei-Jahres-Frist ausschlaggebend ist. Eine gesetzliche Klarstellung wird als notwendig erachtet, ob der Beginn der Baumaßnahme, der Umfang der innerhalb der in der Drei-Jahres-Frist durchgeführten Maßnahmen oder der Abschluss der Maßnahme ausschlaggebend ist.<sup>25</sup>

Gehören einem Steuerpflichtigen in einem nach WEG aufgeteilten Mietshaus mehrere Eigentumswohnungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden, ist der Fristbeginn für jede Eigentumswohnung isoliert zu ermitteln.

Vor Aufnahme des § 6 Abs.1 Nr. 1a EStG in das Einkommensteuergesetz ließ der BFH auch die Abweichung von der exakten Berechnung der Drei-Jahres-Frist zu. Anschaffungsnaher Aufwand konnte danach auch vorliegen, wenn nach Ablauf von drei Jahren größere Reparaturen vorkommen oder ein vorhandener erheblicher Instandhaltungsrückstand aufgeholt wurde<sup>26</sup>. Des Weiteren war die Abstandnahme von dem Drei-Jahres-Zeitraum zulässig, wenn ein nach dem Erwerb reparaturbedürftiges Mietshaus über einen längeren Zeitraum entsprechend dem Freiwerden der Mietwohnungen instandgesetzt wurde<sup>27</sup>.

### **3.2.3 15-Prozent-Grenze**

Vom Gesetzgeber wird die Grenze von sofort abzugsfähigen zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen an 15 Prozent der Anschaffungskosten festgemacht. Bedeutsam ist dabei, dass die Betrachtung der zuzuordnenden Kosten ohne Umsatzsteuer erfolgt. Ob die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug gegeben ist, spielt hierfür keine Rolle. Diese Verfahrensweise soll Gleichheit zwischen Vorsteuerabzugsberechtigten sowie Nichtvorsteuerabzugsberechtigten herstellen.

---

<sup>24</sup> Vgl. Rukaber „Anschaffungsnaher Herstellungskosten“ NWB 46/2016 S. 3483, 4. Absatz; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, Verfügung vom 20.11.2012.

<sup>25</sup> Vgl. Ehmcke in: Blümich, EStG, § 6 EStG Rz. 422

<sup>26</sup> Vgl. BFH v. 30.07.1991 IX R 123/90, BStBl II 1992 S. 30.

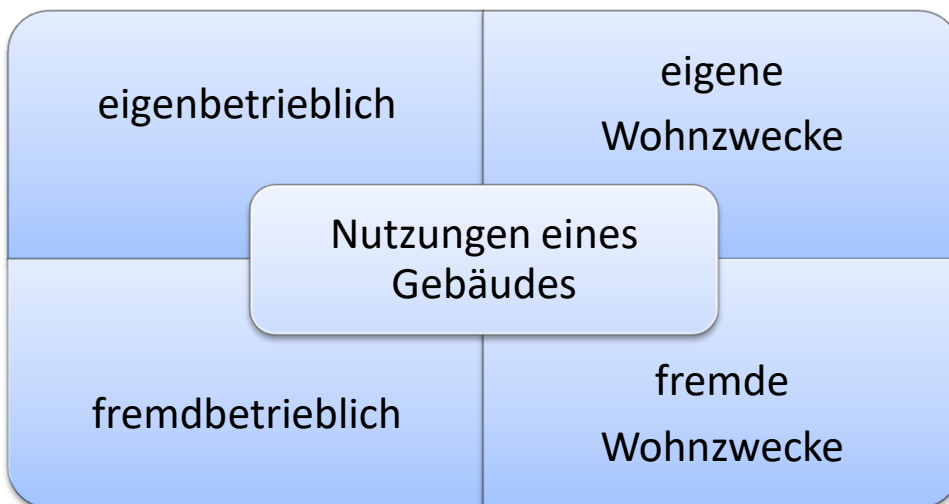
<sup>27</sup> Vgl. BFH v. 23.06.1988 IX B 178/87, BFH/NV 1989 S. 165.

Nach der neuesten Rechtsprechung ist die 15-Prozent-Grenze für jedes Wirtschaftsgut gesondert zu ermitteln. Unter Wirtschaftsgut ist die nach den Merkmalen der Nutzung zugeordnete Einheit zu verstehen<sup>28</sup>.

Bis zur Rechtsprechung vom 14.06.2016<sup>29</sup> wurde die Prüfung gebäudebezogen vorgenommen. Dagegen wurde die Aufteilung für jede vermietete Wohnung gerichtlich versagt.

### 3.2.3.1 Nutzungs- und Funktionseinheiten

Entsprechend der Verwendung des Gebäudes bildet jeder unterschiedlich genutzte Gebäudeteil ein besonderes Wirtschaftsgut, da das Gebäude insoweit in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht. Eine Unterscheidung erfolgt in eine eigenbetriebliche Nutzung, fremdbetriebliche Nutzung, Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und die Nutzung zu fremden Wohnzwecken. Wohnräume die wegen ihrer Vermietung an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen notwendiges Betriebsvermögen sind, gehören zum eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil. Wird ein Gebäude oder Gebäudeteil fremdbetrieblich genutzt, handelt es sich auch dann um ein einheitliches Wirtschaftsgut, wenn es an verschiedene Personen zu unterschiedlichen betrieblichen Nutzungen überlassen wird<sup>30</sup>.



Eine weitere Vervielfältigung der separaten Wirtschaftsgüter kann sich ergeben, wenn das Eigentum an dem Gebäude oder Gebäudeteil mehreren Personen zufällt. Jede Person bildet dann mit ihrem Eigentumsanteil an den verschiedenen

<sup>28</sup> R 4.2 Abs. 4 EStR

<sup>29</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 999 Rz. 25.

<sup>30</sup> R 4.2 Abs. 4 EStR

Nutzungs- und Funktionszusammenhängen eines unterschiedlich genutzten Gebäudes ein separates Wirtschaftsgut.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwirbt am 01.03.2016 ein Zweifamilienhaus für insgesamt 350.000 Euro. Davon entfallen 50.000 Euro auf den Grund und Boden. Die Wohnung im Erdgeschoss (100 qm) nutzt der Steuerpflichtige zu eigenen Wohnzwecken, die Wohnung im Obergeschoss (50 qm) wird vermietet. Im Jahr 2017 werden umfangreiche Renovierungsmaßnahmen in Höhe von 71.400 Euro durchgeführt, wobei auf den eigengenutzten Teil 57.120 Euro entfallen. Für den auf die Vermietung entfallenden Teil der Renovierungsmaßnahmen ist zu prüfen, ob ein Sofortabzug gegeben ist.

Lösung nach aktueller Rechtslage:

Anschaffungskosten Gebäude:	300.000 Euro
Anteil V+V (1/3 = 1 Wirtschaftsgut)	100.000 Euro
Drei-Jahres-Zeitraum beginnt:	m. A. 01.03.2016
Drei-Jahres-Zeitraum endet:	m. A. 28.02.2019
15-Prozent-Grenze:	100.00 Euro * 15 % = 15.000 Euro
zu betrachtende Aufwendungen innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums:	
aus 2017	14.280 Euro abzgl. 19 % USt = 12.000 Euro

Die Renovierungskosten liegen im Veranlagungszeitraum 2017 unter der Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG und können sofort als Erhaltungsaufwand abgezogen werden. Sollten innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraumes die Grenze überschritten werden, muss eine Änderung des Steuerbescheides (neue Tatsache) erfolgen.

Lösung nach alter Rechtslage:

Anschaffungskosten Gebäude:	300.000 Euro
Drei-Jahres-Zeitraum beginnt:	m. A. 01.03.2016
Drei-Jahres-Zeitraum endet:	m. A. 28.02.2019
15-Prozent-Grenze:	300.00 Euro * 15 % = 45.000 Euro
zu betrachtende Aufwendungen innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums:	
aus 2017	71.400 Euro abzgl. 19 % USt = 60.000 Euro

Die Renovierungskosten liegen im Veranlagungszeitraum 2017 über der Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG und können nicht sofort als Erhaltungsaufwand abgezogen werden. Es erfolgt eine Zurechnung zur AfA-Bemessungsgrundlage.

Mit dieser Darstellung ist aufgezeigt, dass die wirtschaftsgutbezogene Betrachtungsweise sich durchaus vorteilhaft auswirken kann.

### **3.2.3.2 Zuschüsse**

Werden von dritter Seite Zuschüsse für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen gewährt, geht in der Regel nur der Saldo der selbstgetragenen Aufwendungen und dem erstatteten Aufwand in die Berechnung der 15-Prozent-Grenze ein<sup>31</sup>.

Zuschüsse zu Baukosten können aus öffentlichen Mitteln (z.B.: Denkmalschutzprogramm, Lärmschutzprogramm) oder von privaten Gebern (z.B.: Flughafengesellschaft, Mietern) stammen.

### **3.2.3.3 Schönheitsreparaturen**

Der Begriff Schönheitsreparaturen umfasst nur das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper einschließlich Heizrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen<sup>32</sup>.

Diese Abgrenzung ist aber nach der geänderten Rechtsprechung des BFH nicht mehr ausschlaggebend, da jetzt auch diese Aufwendungen ausnahmslos in die Berechnung der 15-Prozent-Grenze einzubeziehen sind.

Die Problematik *Schönheitsreparaturen* wird unter der Tz. 4.1 tiefgründiger untersucht, da sich die Behandlung bezüglich dieser Kosten infolge der neuesten Rechtsprechung gewandelt hat.

---

<sup>31</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 992.

<sup>32</sup> § 28 Abs. 4 der Zweiten Berechnungsverordnung

### 3.2.3.4 Denkmalschutzaufwendungen

Aufwendungen im Sinne des § 7i EStG sind bei der Prüfung der 15-Prozent-Grenze einzubeziehen. Die Regelung des § 7i EStG ist keine lex specialis zu den anschaffungsnahen Aufwendungen<sup>33</sup>. Werden anschaffungsnaher Aufwendungen aktiviert, so kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 7i EStG eine Denkmalschutzabschreibung vorgenommen werden<sup>34</sup>.

### 3.2.4 Feststellungslast

Die Finanzverwaltung trug die Feststellungslast für die Zuordnung der Kosten als anschaffungsnaher Herstellungsaufwand nach der R 157 Abs.4 EStR. Sie hatte ihre Entscheidungsfindung detailliert zu untermauern, vor allem wenn diese im Widerspruch zur Auffassung des Steuerpflichtigen stand. Da sich seitens der Verwaltung Probleme bezüglich möglicher Feststellungen ergeben konnten, traf den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht<sup>35</sup>. Kam der Steuerpflichtige dieser Pflicht nicht ausreichend nach, bestand seitens der Verwaltung die Möglichkeit den Tatbestand anhand von Indizien festzulegen. Eine Grundlage bildeten unter anderem umfangreiche Baumaßnahmen, wenn infolge derer die Miete erhöht wurde<sup>36</sup>. Durch die Verankerung im Gesetz ist dem Punkt der Feststellungslast keine Bedeutung mehr zuzumessen. Werden die Grenzen des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG überschritten, ist immer anschaffungsnaher Herstellungsaufwand gegeben.

---

<sup>33</sup> Vgl. Korn/Strahl in: Korn, EStG, § 6 EStG Rn. 183.5.

<sup>34</sup> Vgl. Stobbe in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 484.

<sup>35</sup> § 90 Abs. 2 S. 3 AO

<sup>36</sup> Vgl. BFH v. 12.09.2001, BStBl II 2003 S. 569.

### **3.3 Aufeinandertreffen von Anschaffungskosten und anschaffungsnahe Aufwand**

#### **3.3.1 Der betriebsbereite Zustand**

Bei der Anschaffung eines Gebäudes und der anschließenden Durchführung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen muss im Anschaffungszeitpunkt entschieden werden, ob das Gebäude betriebsbereit oder nicht betriebsbereit ist.

Ein Gebäude ist betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Die Betriebsbereitschaft ist für jeden Teil (Tz. 3.2.3.1) des Gebäudes, der nach seiner Zweckbestimmung selbst genutzt werden soll, gesondert zu prüfen. Für nicht selbständige Wirtschaftsgüter gilt diese Verfahrensweise ebenfalls.

Von einem funktionstüchtigen Gebäude ist auszugehen, wenn sowohl die objektive als auch die subjektive Funktionstüchtigkeit gegeben ist.

Objektive Funktionstüchtigkeit liegt vor, wenn alle wesentlichen Teile des Gebäudes zum Anschaffungstichtag vollständig nutzbar sind.

Beispiel:

Ein bisher zu Wohnzwecken genutztes Gebäude wurde vom Steuerpflichtigen erworben. Das Gebäude selbst ist baupolizeilich wegen Unbrauchbarkeit und erheblichen Baumängeln gesperrt.

Lösung:

Das erworbene Gebäude ist objektiv nicht funktionstüchtig. Sämtliche Aufwendungen, die entstehen werden um die objektive Funktionstüchtigkeit herzustellen, sind Anschaffungskosten. Keine Rolle hierbei nimmt § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ein.

Subjektive Funktionstüchtigkeit ist gegeben, wenn die Nutzung entsprechend der konkreten Zweckbestimmung sofort erfolgen kann.

Beispiel:

Eine bisher leer stehende Lagerhalle wird vom Steuerpflichtigen erworben, um diese für sein Unternehmen zur Lagerung von Materialien zu nutzen.



Lösung:

Die subjektive Funktionstüchtigkeit hat zum Zeitpunkt der Maßnahmen vorgelegen. Aufwendungen für notwendige Ausbesserungsarbeiten sind unter Berücksichtigung der Grenzen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sofort abziehbarer Aufwand.

Abwandlung:

Die Halle wurde erworben, um eine Kfz-Werkstatt zu betreiben.

Lösung:

Die Aufwendungen, um die Lagerhalle zu einer Werkstatt umzubauen, stellen Anschaffungskosten dar. Der Anschaffungszeitraum endet erst in dem Zeitpunkt, in dem die Funktionstüchtigkeit der Kfz-Werkstatt erreicht ist.

### **3.3.2 Nichtvorliegen der Betriebsbereitschaft**

Liegt im Erwerbszeitpunkt die Betriebsbereitschaft nicht vor, wird aus dem Anschaffungszeitpunkt ein Anschaffungszeitraum. Dieser Zeitraum endet erst, wenn der betriebsbereite Zustand vollständig erreicht wird. Sämtliche Maßnahmen in diesem Zeitraum sind Anschaffungskosten. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hat in diesem Fall keine Bedeutung.

Beispiel:

Ein bisher zu Wohnzwecken genutztes Gebäude, das zum Zeitpunkt des Erwerbes leer steht, wird nach dem Erwerb zur Nutzung für betriebliche Zwecke (Büro-räume) umgebaut.

Lösung:

Da zum ersten Mal eine eigenbetriebliche Nutzung erfolgt, liegen Anschaffungskosten vor.

### **3.3.3 Hebung des Standards**

Auch der Standard des Gebäudes ist für die Zuordnung von Baumaßnahmen ausschlaggebend. Eine Einteilung des Standards wird in sehr einfach, mittel oder sehr anspruchsvoll vorgenommen. Baumaßnahmen, die das Gebäude in einen

höheren Standard bringen, machen es betriebsbereit. Die Kosten hierfür zählen zu den Anschaffungskosten<sup>37</sup>.

Wird das Gebäude im Erwerbszeitpunkt ununterbrochen zur Einkunftserzielung genutzt und werden Aufwendungen zur Standardhebung durchgeführt, stellen diese Kosten keine Anschaffungskosten dar. Allerdings ist auch in diesem Fall der Sofortabzug nicht gegeben, da es sich hierbei um nachträgliche Herstellungskosten handelt.

### **3.3.4 Der unentgeltliche Erwerb**

Die Grundsätze des anschaffungsnahen Aufwands gelten nicht bei einem voll unentgeltlichen Erwerb<sup>38</sup>. Das gilt sowohl für den unentgeltlichen Erwerb durch einen Einzelrechtsnachfolger als auch den infolge der Gesamtrechtsnachfolge.

#### **3.3.4.1 Einzelrechtsnachfolge**

Ein Fall der Einzelrechtsnachfolge ist die Schenkung. Als Schenkung bezeichnet man eine unentgeltliche Zuwendung, d. h. die Übertragung eines Vermögenswertes von einer Person auf eine andere ohne Gegenleistung. Nach den gesetzlichen Bestimmungen erfolgt die Schenkung durch einen Vertrag. Dem Beschenkten kann also nichts aufgedrängt werden, er muss mit der Schenkung einverstanden sein. Mithin handelt es sich bei der Schenkung nicht um eine außerrechtliche Gefälligkeit, sondern beide Parteien gehen vertragliche Bindungen ein. Ein Schenkungsvertrag ist nur wirksam, wenn das Schenkungsversprechen des Schenkers — also nicht der ganze Vertrag — notariell beurkundet worden ist<sup>39</sup>. Die Übereignung eines Grundstücks bedarf immer der notariellen Beurkundung<sup>40</sup>.

Da es sich hierbei um einen unentgeltlichen Vorgang handelt, liegen keinerlei Anschaffungskosten vor. Demnach stellen die Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar.

Zu beachten ist jedoch, dass gegebenenfalls Herstellungskosten für ein neues Gebäude entstehen können. Diese Abgrenzung ist unter Berücksichtigung der zu Tz. 3.4.2 angeführten Merkmale einer wesentlichen Verbesserung zu prüfen.

---

<sup>37</sup> Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl I 2003 S. 386.

<sup>38</sup> Vgl. BFH v. 17.06.1997, BStBl II 1997 S. 802.

<sup>39</sup> §§ 516 ff BGB

<sup>40</sup> § 311b BGB

### 3.3.4.2 Gesamtrechtsnachfolge

Die Gesamtrechtsnachfolge tritt mit dem Tod einer Person ein. In diesem Fall geht das Vermögen des Verstorbenen als Ganzes auf den/ die Erben über<sup>41</sup>. Wird ein Gebäude in diesem Zusammenhang übertragen, ist der Erwerb für den Rechtsnachfolger unentgeltlich. Es wurden keine Aufwendungen getätigt um den Vermögensgegenstand in Besitz zu nehmen. Gemäß § 11d Abs.1 EStDV gehen die vom Erblasser getätigten Aufwendungen auf den Rechtsnachfolger über (Fußstapfentheorie). Ist die Drei-Jahres-Frist zum Zeitpunkt des Eigentumsübergangs bezogen auf den Anschaffungszeitpunkt des Erblassers bereits angelaufen, ergeben sich für den Rechtsnachfolger keine Schwierigkeiten.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erbt im Veranlagungszeitraum 05 ein durch den Erblasser im Veranlagungszeitraum 01.05.01 für 130.000 Euro angeschafftes Grundstück. Der Wert des Gebäudes beträgt 100.000 Euro. Im Veranlagungszeitraum führt der Steuerpflichtige erhebliche Baumaßnahmen durch, deren Kosten sich auf 23.800 Euro belaufen. Das Gebäude wird seit seiner Anschaffung zur Erzielung von Einkünften genutzt.

100.000 Euro \* 15 % = 15.000 Euro

23.800 Euro abzgl. 19 % (USt) = 20.000 Euro

Lösung:

Die Drei-Jahres-Frist beginnt mit der Anschaffung des Grundstücks m. A. des 01.05.01 und endet m. A. des 30.04.04. Zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge ist die Drei-Jahres-Frist abgelaufen. Die Kosten können sofort als Erhaltungsaufwendungen abgezogen werden, obwohl sie 15 Prozent der Anschaffungskosten übersteigen.

Liegt hingegen der Eigentumsübergang im Fall der Gesamtrechtsnachfolge noch innerhalb der Drei-Jahres-Frist des Erblassers, wird diese vom Rechtsnachfolger weitergeführt. In diesen Fällen ist § 6 Abs.1 Nr.1a EStG regelmäßig unter der Hinzuziehung der Anschaffungskosten des Erblassers zu prüfen.

---

<sup>41</sup> § 1922 BGB.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erbt im Veranlagungszeitraum 02 ein durch den Erblasser im Veranlagungszeitraum 01.05.01 für 130.000 Euro angeschafftes Grundstück. Der Wert des Gebäudes beträgt 100.000 Euro. Im Veranlagungszeitraum führt der Steuerpflichtige erhebliche Baumaßnahmen durch, deren Kosten sich auf 23.800 Euro belaufen. Das Gebäude wird seit seiner Anschaffung zur Erzielung von Einkünften genutzt.

Lösung:

Die Drei-Jahres-Frist beginnt mit der Anschaffung des Grundstücks m. A. des 01.05.01 und endet m. A. des 30.04.04. Zum Zeitpunkt der Rechtsnachfolge ist die Drei-Jahres-Frist noch nicht abgelaufen. Sie geht auf den Rechtsnachfolger über. Die Kosten sind der Bemessungsgrundlage der AfA zuzurechnen, weil anschaffungsnaher Aufwand gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorliegt und die geltend gemachten Aufwendungen 15 Prozent der Anschaffungskosten überschreiten.

### **3.3.5 Der teilentgeltliche Erwerb**

Beim teilentgeltlichen Erwerb ist eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen.

Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die mit dem unentgeltlichen Teil zusammenhängen, führen mangels Anschaffungsvorgang zu sofort abziehbarem Aufwand.

Hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Teils liegt eine Anschaffung vor. Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen stellen bei der Herstellung der Betriebsbereitschaft Anschaffungskosten dar.

Ist die objektive und subjektive Funktionstüchtigkeit des entgeltlichen Teils zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung gegeben, können sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vorliegen. Hierbei sind die Kriterien des anschaffungsnahen Herstellungsaufwandes zu prüfen.

### **3.4 Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB**

Aufwendungen, welche nach dem HGB als Herstellungskosten einzuordnen sind, können nie in die Betrachtung des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG einbezogen werden. Um die richtige Bezugsgröße zu erwirken, ist die Einordnung der Kosten wichtig.

#### **3.4.1 Die endgültige Fertigstellung**

Entscheidend für die Fertigstellung ist bei der Herstellung der Zeitpunkt, zu dem die Maßnahme abgeschlossen und die letzte damit zusammenhängende Leistung erbracht wird. Bis zu diesem Zeitpunkt sind alle anfallenden Kosten Herstellungskosten.

Ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung muss das Gebäude abgeschrieben werden<sup>42</sup>.

#### **3.4.2 Die wesentliche Verbesserung**

Aufwendungen, die zu einer wesentlichen Verbesserung führen, stellen stets Herstellungskosten dar<sup>43</sup>. Von einer wesentlichen Verbesserung ist auszugehen, wenn die gesamten Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen eines Gebäudes über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen. Ferner sollte der Gebrauchswert des Gebäudes durch diese Maßnahmen deutlich erhöht und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen werden<sup>44</sup>.

Unter eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung sind alle Aufwendungen zu fassen, die das Gebäude lediglich in seinen ursprünglichen Zustand erhalten oder durch die dieser Zustand in zeitgemäßer Form wieder hergestellt wird. Zu den Erhaltungsaufwendungen gehören daher auch Baumaßnahmen, die dem Gebäude den zeitgemäßen Wohnkomfort wiedergeben, den es ursprünglich besessen hat, aber durch den technischen Fortschritt oder die Änderung der Lebensgewohnheiten verloren hat<sup>45</sup>.

Von einer wesentlichen Verbesserung kann nicht bereits ausgegangen werden, wenn ein Gebäude generalüberholt wird. Treten in einem Veranlagungszeitraum

---

<sup>42</sup> § 7 Abs. 1, Abs. 4 EStG

<sup>43</sup> § 255 Abs. 2 S. 1 HGB

<sup>44</sup> Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl I 2003 S. 386 Rz. 27 ff.

<sup>45</sup> Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl I 2003 S. 386 Rz. 30.

zusammengeballt Erhaltungsaufwendungen in ungewöhnlicher Höhe auf, spricht dies für eine derartige Maßnahme.

Lässt sich der maßgebliche Zustand des Gebäudes nicht sicher feststellen, kann anhand von Indizien auf die wesentliche Verbesserung geschlossen werden.

Als Indizien für eine wesentliche Verbesserung sprechen unter anderem die Gebäudemodernisierung in zeitlicher Nähe zum Erwerb im Ganzen und von Grund auf, hohe Aufwendungen für die Sanierung zentraler Ausstattungsmerkmale wie Fenster, Sanitär-, Heizungs- und Elektroinstallation bzw. eine Mietpreiserhöhung aufgrund der durchgeführten Baumaßnahmen.

Die Finanzverwaltung hat für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG eine Vereinfachungsregelung geschaffen. Nach dieser werden Aufwendungen immer als Erhaltungsaufwand berücksichtigt, wenn ihre Höhe einen Rechnungsbetrag von 4.000 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigt<sup>46</sup>. Dieser Betrag gilt für jede einzelne Baumaßnahme. Vermietern wird damit eine Sanierung in Raten ermöglicht. Wichtig ist, dass ein Antrag mit der Steuererklärung eingereicht wird, mit dem die (Vereinfachungs-)Regelung beantragt wird. Der Antrag ist formlos zu stellen. Ein entsprechendes Feld ist in der Anlage V nicht vorgesehen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige besitzt ein in 2016 für 30.000 Euro (AK Gebäude inkl. Nebenkosten) angeschafftes Einfamilienhaus, welches er entgeltlich vermietet. Er lässt im Februar 2018 die Elektroinstallation für 4.760 Euro erneuern und im September 2018 den Heizkessel austauschen. Die Kosten belaufen sich ebenfalls auf 4.760 Euro.

Lösung (Regelfall):

Die Kosten sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG anschaffungsnahe Herstellungskosten, da sie 15 % der Anschaffungskosten übersteigen.

$30.000 \text{ Euro} * 15 \% = 4.500 \text{ Euro}$

Höhe der Aufwendungen ohne USt zur Prüfung des anschaffungsnahe Aufwandes  $9.520 \text{ Euro}$  abzügl. 19 % (USt) =  $8.000 \text{ Euro}$

---

<sup>46</sup> R 21.1 Abs. 2 S. 2 EStR

Die in 2016 durchgeführten Erhaltungsaufwendungen sind in die Bemessungsgrundlage der Abschreibung einzubeziehen und über den Abschreibungszeitraum abzusetzen.

Lösung unter Anwendung der Vereinfachungsregel bei formlos gestelltem Antrag:

Die Aufwendungen je Maßnahme liegen bei 4.000 Euro (4.760 Euro abzgl. 19 % USt). Infolge des Antrags ist ein Sofortabzug der aufgewendeten Kosten im Veranlagungszeitraum 2018 möglich.

### **3.4.3 Erweiterungen**

#### **3.4.3.1 Anbau/ Aufstockung**

Für die Einstufung eines Gebäudeteils als Anbau ist es erforderlich, dass dieser direkt mit dem bereits bestehenden Gebäude verbunden ist. Ein Anbau wird in der Regel vorgenommen, wenn die Wohn- und Nutzfläche des ursprünglichen Gebäudes zu klein geworden ist. Beispiel hierfür ist der Anbau eines Zimmers oder der vermehrt vorkommende Anbau eines Wintergartens. Aber auch ein Anbau in Form eines Balkons oder Vordaches ist nachträglich möglich.

Eine Aufstockung ist gegeben, wenn eine oder mehrere Etagen auf dem bisherigen Gebäude errichtet werden. Beispiel hierfür ist die Aufstockung eines Zweifamilienhauses um eine weitere Etage.

Anbauten und Aufstockungen stellen Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs.2 S.1 HGB dar und führen immer zu Herstellungskosten.

Den nachträglichen Herstellungskosten sind auch Aufwendungen zuzurechnen, die das bisherige Gebäude betreffen, aber im bautechnischen Zusammenhang mit der Erweiterung stehen.

Handelt es sich beim Anbau oder bei der Aufstockung um einen Gebäudeteil mit einem neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhang, wird ein neues steuerliches Wirtschaftsgut hergestellt. Diese Aufwendungen sind Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsgutes.

### 3.4.3.2 Vergrößerung der Nutzfläche

Erhöht sich durch eine Baumaßnahme die nutzbare Fläche des Gebäudes, sind die damit verbundenen Kosten Herstellungskosten<sup>47</sup>. Die Nutzfläche ist in sinnvoller Anwendung der §§ 42 und 44 der Zweiten Berechnungsverordnung bzw. nach der Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (WoFIV) zu berechnen<sup>48</sup>. Zur Berechnung der Wohnfläche war bis zum 31.12.2003 die Zweite Berechnungsverordnung anzuwenden. Ab dem 01.01.2004 gilt die Wohnflächenverordnung<sup>49</sup>. Ist die Wohnfläche bis zum 31.12.2003 nach der Zweite Berechnungsverordnung ermittelt worden, bleibt es bei dieser Berechnung. Soweit in diesen Fällen nach dem 31.12.2003 bauliche Veränderungen an dem Wohnraum vorgenommen wurden, die eine Neuberechnung der Wohnfläche erforderlich machen, sind die Vorschriften der Wohnflächenverordnung anzuwenden<sup>50</sup>.

Ein Mindestmaß für die Vergrößerung ist nicht vorgegeben. Demnach zählt jede auch nur geringfügige Vergrößerung darunter<sup>51</sup>. Unter anderem die Errichtung einer zuvor nicht vorhandenen Dachgaube, der Ausbau des Dachgeschosses, der Anbau eines Balkons oder einer Terrasse über die gesamte Gebäudebreite oder wenn durch ein das Flachdach ersetzendes Satteldach erstmals ausbaufähiger Dachraum geschaffen wird<sup>52</sup>.

### 3.4.3.3 Vermehrung der Substanz

Von einer Vermehrung der Substanz eines Gebäudes ist auszugehen, wenn sich durch die durchgeführten Maßnahmen nicht gleichzeitig eine Vergrößerung der Nutzfläche ergibt. Die Substanz kann unter anderem durch den Einbau von Trennwänden, die Errichtung einer Außentreppe oder den Einbau einer Alarmanlage vermehrt werden.

---

<sup>47</sup> § 255 Abs. 2 S. 1 HGB

<sup>48</sup> Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl I 2003 S. 386 Rz. 21.

<sup>49</sup> Vgl. Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 BGBl I 2003 S. 2346.

<sup>50</sup> § 5 Wohnflächenverordnung, § 42 Zweite Berechnungsverordnung.

<sup>51</sup> Vgl. BFH v. 15.05.2013, BStBl II 2013 S. 732.

<sup>52</sup> Vgl. BFH v. 19.06.1991, BStBl II 1992 S. 73.



## **3.5 Ausnahmenregelung nach § 6 Abs.1 Nr. 1a Satz 2 EStG**

### **3.5.1 Jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen**

Nicht in die Aufgriffsgrenze des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG fallen die jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen.

Durch diese Entscheidung des BFH<sup>53</sup> erhalten die jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen eine eingeschränkte Begriffsdefinition, aber auch eine erhebliche Bedeutung.

Unter den Begriff fallen lediglich regelmäßige Wartungsarbeiten, Ablesekosten sowie ereignisorientierte Erhaltungsarbeiten. Regelmäßige Wartungsarbeiten sind beispielsweise laufende Heizungs- und Aufzugswartungen oder die Beseitigung von Verstopfungen oder Verkalkungen von Rohren<sup>54</sup>. Im Gegensatz dazu handelt es sich bei dem Austausch von Heizkörpern nicht um üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen<sup>55</sup>.

Diese speziellen Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten sind sofort als Aufwand<sup>56</sup> abzugsfähig. Bilanzell gesehen entsteht kein aktivierungspflichtiger Aufwand.

Treffen diese Aufwendungen mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zusammen (einheitliche Rechnung), ist grundsätzlich auch im Wege der Schätzung eine Aufteilung vorzunehmen.

Die Aufteilung ist dann jedoch ausgeschlossen, soweit eine einheitlich zu würdigende Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme im Sinne des § 6 Abs.1 Nr.1a Satz 1 EStG (Maßnahmenbündel) gegeben ist<sup>57</sup>.

Für diesen Zustand spricht es, wenn die Arbeiten in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden. Ein Beispiel für eine einheitliche Maßnahme ist die Modernisierung eines Hauses im Ganzen und von Grund auf.

---

<sup>53</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 999.

<sup>54</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 999.

<sup>55</sup> FG Düsseldorf, Urteil v. 30.08.2016, EFG 2016 S. 1774 - 1775.

<sup>56</sup> § 252 Abs.1 Nr.5 HGB

<sup>57</sup> H 6.4 EStH „Anschaffungsnahe Herstellungskosten“; vgl. BFH v. 25.08.2009, BStBl II S. 125.

Ein sachlicher Zusammenhang ist anzunehmen, wenn die Baumaßnahmen bautechnisch ineinander greifen. Dies ist insbesondere gegeben, wenn die Erhaltungsaufwendungen Vorbedingung für die Schaffung eines betriebsbereiten Zustandes oder für die Herstellungskosten sind. Weiterhin durch Maßnahmen, welche den betriebsbereiten Zustand schaffen oder durch Herstellungsarbeiten veranlasst/ verursacht worden sind<sup>58</sup>.

Als zweifelhaft wird erachtet, ob diese Art von Erhaltungsaufwendungen, welche als jährlich üblicherweise anfallend bezeichnet werden, i. d. R. in einem Einjahresrhythmus fallen müssen, oder aber ein längerer Zeitintervall möglich ist<sup>59</sup>. Vertreten wird die Auffassung, dass der BFH nicht nur jährliche Wartungsarbeiten, sondern auch Arbeiten darunter zählt, welche in einem längeren Abstand anfallen. Dies wird unter anderem durch die Zuordnung von Kosten zur Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen abgeleitet. In dieser Behandlung wird ein Widerspruch zur Behandlung von Schönheitsreparaturen gesehen. Diese werden mit der Begründung von den jährlich üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen ausgenommen, weil sie nicht jährlich vorgenommen werden<sup>60</sup>. Wie sich hier aufzeigt, fehlt es m. E. an einer klaren Definition für Aufwendungen die jährlich üblicherweise anfallen.

---

<sup>58</sup> Vgl. Roning: „Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Baumaßnahmen“ Neue Wirtschaftsbrieftage Grundlagen 10.04.2018.

<sup>59</sup> Vgl. Ehmcke in: Blümich EStG/KStG/GewSt, § 6 EStG Rz. 417.

<sup>60</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016 BStBl II 2016 S. 999 Tz.24; Ehmcke in: Blümich EStG/KStG/GewSt, § 6 EStG Rz. 417

### 3.5.2 Erweiterungen

Von der Ermittlung der 15-Prozent-Grenze ebenso ausgenommen sind Kosten für die Erweiterung eines Gebäudes im Sinne des § 255 Abs.2 S.1 HGB. Eine detaillierte Abhandlung der unter diesen Begriff fallenden Aufwendungen wurde bereits unter Textziffer 3.4.3 dargestellt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird bezüglich der Begriffsdefinition auf die Erläuterung unter dieser Textziffer verwiesen.

Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen im Rahmen einer Erweiterung stellen regelmäßig Herstellungskosten dar<sup>61</sup> und sind über den Zeitraum der Nutzungsdauer abzuschreiben. Ein Sofortabzug dieser Aufwendungen ist nach der gesetzlichen Regelung im HGB nicht möglich.

Diese Einschränkung des Gesetzgebers ist meines Erachtens nach zu unterstützen, da durch die Einbeziehung dieser Kosten das Erreichen der 15-Prozent-Grenze beschleunigt werden würde. Da ohnehin kein Sofortabzug gegeben ist, würde der Einbezug der Kosten sich nachteilig auf die Behandlung weiterer Aufwendungen niederschlagen. Die infolgedessen erzeugte steuerliche Auswirkung wäre für den Steuerpflichtigen unter der Annahme gleichbleibend hoher Einkünfte ungünstig.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige erwarb im Veranlagungszeitraum 2014 mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten zum 01.04.2014 ein Grundstück für 120.000 Euro. Der Anteil für Grund und Boden betrug 20.000 Euro. Im Jahr 2015 führte er Maßnahmen i. H. v. 14.280 Euro durch, welche unstrittig als Erweiterung zu werten sind. Im Jahr 2016 wurden Erhaltungsaufwendungen i. H. v. 4.760 Euro durchgeführt.

Lösung:

Anschaffungskosten Gebäude:	100.000 Euro
Drei-Jahres-Zeitraum beginnt:	m. A. 01.04.2014
Drei-Jahres-Zeitraum endet:	m. A. 31.03.2017
15-Prozent-Grenze:	100.00 Euro * 15 % = 15.000 Euro

---

<sup>61</sup> § 255 Abs. 2 S. 1 HGB

zu betrachtende Aufwendungen innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums:

aus 2016                      4.760 Euro abzgl. 19 % USt = 4.000 Euro  
Summe:                      4.000 Euro

Die Aufwendungen im Rahmen einer Erweiterung sind von der Einbeziehung in die 15-Prozentgrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gesetzlich ausgenommen. Somit ist ein Sofortabzug der Erhaltungsaufwendungen aus 2016 gegeben.

Wünschenswert im Interesse der Steuerpflichtigen wäre auch die weitere Einschränkung der Einbeziehung von Kosten, welche von ihrer Wesensart bereits nicht sofort abziehbar sind. Darunter würden meines Erachtens zum Beispiel die Kosten für eine wesentliche Verbesserung zählen.

Beispiel (Abwandlung):

Der Steuerpflichtige erwarb im Veranlagungszeitraum 2014 mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten zum 01.04.2014 ein Grundstück für 120.000 Euro. Der Anteil für Grund und Boden betrug 20.000 Euro. Im Jahr 2015 führte er Maßnahmen i. H. v. 14.280 Euro durch, welche unstrittig als wesentliche Verbesserung zu werten sind. Im Jahr 2016 wurden Erhaltungsaufwendungen i. H. v. 4.760 Euro durchgeführt.

Lösung:

Anschaffungskosten Gebäude: 100.000 Euro  
Drei-Jahres-Zeitraum beginnt: m. A. 01.04.2014  
Drei-Jahres-Zeitraum endet: m. A. 31.03.2017  
15-Prozent-Grenze: 100.00 Euro \* 15 % = 15.000 Euro

zu betrachtende Aufwendungen innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums:

aus 2015                      14.280 Euro abzgl. 19 % USt = 12.000 Euro  
aus 2016                      4.760 Euro abzgl. 19 % USt = 4.000 Euro  
Summe:                      16.000 Euro

Durch die Einbeziehung der Kosten der wesentlichen Verbesserung wird die 15-Prozent-Grenze überschritten. Die Erhaltungsaufwendungen aus 2016 stellen anschaffungsnahe Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG dar. Sie sind über den Zeitraum der AfA abzusetzen und können nicht sofort abgezogen werden.

## 4 Aktuelle Rechtsprechungen

Durch seine Urteile vom 14.06.2016 hat der BFH seine Anschauung bezüglich der Behandlung von Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt des anschaffungsnahen Aufwandes deutlich gemacht. Gleich in drei Urteilen zu diesem Thema wurden klare Regelungen zur Verfahrensweise verfügt.

### 4.1 Schönheitsreparaturen

In der Literatur war bisher umstritten, ob auch Schönheitsreparaturen nach § 6 Abs.1 Nr.1a EStG jährlich üblicherweise anfallen<sup>62</sup>. Zu dieser Frage hat der BFH mittlerweile Stellung genommen. Nach seiner Entscheidung sind Schönheitsreparaturen in die anschaffungsnahen Aufwendungen einzubeziehen<sup>63</sup> und demnach nicht den jährlich üblicherweise anfallenden Aufwendungen zuzuordnen. Dies hat zur Folge, dass sie in den ersten drei Jahren in die 15-Prozent-Grenze fallen und gegebenenfalls nicht sofort abzugsfähig sind.

Schönheitsreparaturen, die nicht zu den Instandhaltungs- und Modernisierungsarbeiten zählen, beseitigen Mängel, die durch vertragsmäßigen Verbrauch entstanden sind. Darunter fallen das Tapezieren und Anstreichen der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper einschließlich Heizungsrohre, der Innentüren sowie der Fenster und Außentüren von innen<sup>64</sup>.

Spezifiziert wurde die Rechtsprechung dahingehend, dass der im engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen stehende Zusammenhang<sup>65</sup> für die Einheitlichkeit der Baumaßnahme von nun an nicht mehr für die Einbeziehung der Kosten in die 15-Prozent-Grenze des anschaffungsnahen Aufwandes ausschlaggebend ist.

Den Verfahrensgang dieser Entscheidung des BFH bildete das Urteil des FG Münster 8. Senat, 25.September 2014, Az: 8K 4017/11E.

Der Kläger erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag vom 21.Dezember 2006 ein mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück für einen Kaufpreis von 185.000 Euro zuzüglich Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 15.184,45 Euro. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte am 31.Januar 2007. In

---

<sup>62</sup> Vgl. zu dieser Problematik Tossen, DStR 2012 S. 447,

<sup>63</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 999.; BStBl II 2016 S. 992.

<sup>64</sup> § 28 Abs. 4 S. 3 der Zweiten Berechnungsverordnung; vgl. Cremer, BKK 2018 S.608.

<sup>65</sup> Vgl. BFH v. 25.08.2009, BStBl II 2010 S. 125.

seiner Einkommensteuererklärung 2007 gab der Kläger den Anteil des Gebäudes (5 Wohnungen) mit 162.781,48 Euro in an.

In den Streitjahren (2007, 2008 und 2009) führte der Kläger Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen in Form von Austausch der Fenster, Verlegen von Fußböden, Elektroinstallationsarbeiten, Renovierung der Bäder in zwei Wohnungen, Streichen von Wänden, Austausch eines Gasheizgerätes sowie weitere Renovierungs- und Reparaturarbeiten in den einzelnen Wohnungen durch. Weiterhin erfolgte die Reparatur des Daches und der Fassade, die Erneuerung der Gasleitung und der Heizungsanlage. Aufwendungen für die Wartung der Heizungsanlage fielen in allen drei Streitjahren an. Die Kosten wurden vom Kläger als sofort abzugsfähige Kosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht und beliefen sich auf 8.912 Euro in 2007, 29.422 Euro in 2008 und 7.384 Euro in 2009. Diese Werte entsprechen dem Brutto-Betrag.

Durch das Finanzamt wurden die Steuerbescheide für 2007 und 2008 zunächst antragsgemäß, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt. Im Rahmen der Veranlagung 2009 qualifizierte das Finanzamt die Aufwendungen des Veranlagungsjahres einschließlich der in den betreffenden beiden Vorjahren getätigten Aufwendungen unter Anwendung des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG als anschaffungsnahe Aufwendungen. Ein Abzug der Kosten erfolgte nunmehr lediglich im Rahmen der Absetzung für Abnutzung.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamtes und veröffentlichte seine Entscheidung<sup>66</sup>. Das Finanzgericht verwehrte sich gegen eine isolierte Betrachtung der Aufwendungen, die jährlich üblicherweise anfallen. Es begründete seine Entscheidung mit dem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Maßnahmen. Weiterhin unterblieb die Zuordnung der Kosten, welche durch die Tatsache, dass sie eine wesentliche Verbesserung bringen, als Herstellungskosten einzuordnen sind. Damit fallen diese aus der 15-Prozent-Grenze. Meines Erachtens hätte hier seitens der Beklagten bereits eine andere Lösung gefunden werden können.

Die Revision wurde vom Kläger geführt und wehrte sich gegen die unterbliebene Aufgliederung der Kosten entsprechend der Auslegung des Gesetzes.

---

<sup>66</sup> EFG 2015 S. 1179.

Der BFH entschied mit Urteil vom 14.06.2016<sup>67</sup> nur teilweise zugunsten des Klägers. Unter anderen geht aus seiner Entscheidung feststellend hervor, dass Schönheitsreparaturen nicht zu den üblicherweise jährlich anfallenden Aufwendungen zählen und demnach in die Grenze des anschaffungsnahen Aufwands einzubeziehen sind.

Durch diese Auslegung verfolgte der BFH zwei Ziele. Einerseits die gesetzliche Festschreibung der bis zur Rechtssprechungsänderung des Senats durch die Urteile vom 12. September 2001<sup>68</sup> bestehenden Rechtslage zum anschaffungsnahen Aufwand. Zum Zweiten aus Gründen der Rechtsvereinfachung und Rechtssicherheit eine typisierende Regelung zu schaffen<sup>69</sup>. Würden die im Anschluss an den Erwerb eines Gebäudes vorgenommenen Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten stets als einzelne Arbeiten betrachtet werden müssen, widerspreche das der gesetzlichen Intension einer Typisierung. Es müsste demnach stets der konkrete anstelle des typischen Falls betrachtet werden<sup>70</sup>.

Konträr zu dieser Auslegung bezüglich der Einbeziehung von Schönheitsreparaturen ist die Ansicht im Kommentar Lipross/Seibel; Basiskommentar Steuerrecht. Hier wird entgegen der meines Erachtens nach klaren Entscheidung des BFH bezüglich der Einbeziehung von Schönheitsreparaturen, noch immer auf den engen Zusammenhang mit der Modernisierung/Instandsetzung abgestellt<sup>71</sup>. Nach meiner Ansicht lässt die Regelung im § 6 Abs.1 Nr.1a EStG keinen Spielraum für eine derartige Auslegung. Eine Vermeidung der Zurechnung ist maximal über die Ausübung des Wahlrechts für die Anwendung der Neuregelung möglich. Hierfür maßgebend ist die Erfüllung der zeitlichen Rahmenbedingungen (vgl. Punkt 4.4).

---

<sup>67</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBI II 2016 S. 992.

<sup>68</sup> Vgl. BFH v. 12.09.2001, BStBI II 2003 S. 569; BStBI II 2003 S. 574.

<sup>69</sup> Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der steuerlichen Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2003-, BT DruckS 15/1562, S. 32.

<sup>70</sup> Vgl. BFH v. 25.08.2009, BStBI II 2010 S. 125.

<sup>71</sup> Vgl. Hiby in Lipross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 6 EStG Rz. 170.

## 4.2 Herstellung der Betriebsbereitschaft

Eine weitere Entscheidung des BFH vom 14.06.16 trifft die Zuordnung von Kosten, welche das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzen<sup>72</sup>.

Hergang bildete ein Urteil des FG München vom 03. Februar 2015<sup>73</sup>. Die Kläger erwarben im Streitjahr 2008 ein durch die Veräußerer bewohntes Einfamilienhaus zu einem Kaufpreis von 275.000 Euro zuzüglich 22.155 Euro Anschaffungsnebenkosten. Der Anteil der Kosten des Gebäudes betrug 127.040 Euro. Eine Vermietung erfolgte ab Dezember an den Sohn der Kläger. Zwischen Erwerb und Vermietung führten die Kläger Renovierungsarbeiten in Form des Austausches sämtlicher Fenster sowie sonstiger Sanierungsarbeiten durch.

Die Kosten hierfür (Austausch Fenster 17.850 Euro; sonstige Sanierungsarbeiten 16.616 Euro) behandelten die Kläger in der Einkommensteuererklärung als sofort abziehbare Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt widersprach diesem Antrag, indem es die Aufwendungen lediglich im Rahmen der Absetzung für Abnutzung berücksichtigte. Es begründete seine Entscheidung mit der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr.1a EStG.

Im Einspruchsverfahren sowie dem folgend geführten Klageverfahren beim Finanzgericht konnten die Kläger keinen Erfolg verzeichnen. Das Finanzgericht folgte der Auffassung des Finanzamtes und begründete seine Entscheidung damit, dass die Renovierungsarbeiten im Zusammenhang zu betrachten seien. Dem Vortrag des Klägers, es handle sich beim Austausch der Fenster bereits um aktivierungspflichtige Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs.1 S.1 2. Alternative des Handelsgesetzbuches, entsprach es nicht. Vielmehr bezog es seine Entscheidung auf die Auslegung, dass der § 6 Abs.1 Nr.1a EStG um ein *lex specialis* gegenüber dem § 255 HGB sei.

Hiergegen richtete sich die seitens des Klägers geführte Revision. Seiner Auffassung nach seien die Kosten für den Austausch der Fenster Aufwendungen zur Herstellung der Betriebsbereitschaft des erworbenen Gebäudes im Sinne des § 255 Abs. 1 S. 1 HGB und damit originäre Anschaffungskosten. Er rügte eine Ungleichbehandlung zwischen Erwerbern eines unsanierten Gebäudes gegenüber

---

<sup>72</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 996.

<sup>73</sup> Vgl. FG München v. 03.02.2015, EFG 2015 S. 1081.



einem bereits durch den Veräußerer sanierten Gebäudes. Weiterhin unterstrich er seine Auffassung in Bezug auf die begriffliche Auslegung von „Anschaffungskosten“, worunter er auch die Herstellung der Betriebsbereitschaft zähle. Der Kläger rügte die fehlende gesetzliche Regelung zur Einbeziehung von Anschaffungskosten in den Anwendungsbereich des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück und begründete seine Entscheidung unter anderem mit der Definition von Anschaffungs- und Herstellungskosten nach dem Handelsrecht. Die Vorschriften des § 255 Abs.1 und Abs.2 S.1 HGB finden bei einkommensteuerrechtlichen Auslegungen Anwendung<sup>74</sup>.

Er stellte klar, dass zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S.d. § 6 Abs.1 Nr.1a EStG auch die Aufwendungen zählen, welche funktions-tüchtige Teile des Gebäudes, die für die bestimmungsgemäße Nutzung unerlässlich sind, wieder herstellen und das Gebäude somit in einen betriebsbereiten Zustand versetzen<sup>75</sup>. Das gilt ebenfalls, wenn sie im Rahmen einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit dem Erwerb des Gebäudes anfallen<sup>76</sup>.

Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber Aufwendungen für die Herstellung der Betriebsbereitschaft infolge Wiederherstellung funktionstüchtiger Teile aus dem Anwendungsbereich des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG ähnlich wie bei Erweiterungen ausnehmen wollte, waren für den BFH nicht ersichtlich. Der Senat schließt sich insoweit nicht der in der Literatur vertretenen Meinung an, dass zu den Anschaffungskosten gehörende Aufwendungen bereits begrifflich nicht der von Regelung des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG erfasst seien können<sup>77</sup>. Vielmehr ist er der Ansicht, dass die bewusst weite Auslegung des Begriffs der Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen eine Vermeidung der im Einzelfall schwierigen Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen zu Kosten der Herstellung der Betriebsbereitschaft bringen sollte.

---

<sup>74</sup> Vgl. BFH v. 12.09.2001, BStBl II 2003 S. 574.

<sup>75</sup> Vgl. BFH v. 12.09.2001, BStBl II 2003 S. 574.

<sup>76</sup> Vgl. Ehmke in: Blümich, EStG/KStG/GewSt, § 6 EStG Rz.426;

ablehnend dagegen Spindler, Der Betrieb 2004, S. 507-509;

Werndl in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghof, EStG, § 6 EStG Rz: Ba 15, 28.

<sup>77</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016, S. 996.;

entgegen Werndl in: Kirchhof/ Söhn/ Mellinghof, EStG, § 6 EStG Rz. Ba 15, 28.

Auch in diesem Fall verfolgt der BFH mit seiner Entscheidung die Ziele, einerseits die Rechtsprechung festzuschreiben sowie andererseits eine Rechtsvereinfachung zu bewirken<sup>78</sup>.

In Anbetracht der Ausführungen unter Punkt ( ) zum Thema der Herstellungskosten- betriebsbereiter Zustand, ist meines Erachtens die Intension des BFH nachzuvollziehen.

Bereits in seinem Schreiben vom 18.07.2003<sup>79</sup> setzte sich der BFH mit der Beurteilung von Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft auseinander. In diesem wurde die Auffassung vertreten, dass unter den Begriff der Anschaffungskosten auch Kosten zur Herstellung eines betriebsbereiten Zustandes zählen (Rz. 1). Weiterhin wird ausgeführt, dass, wenn eine Nutzung u.a. zur Erzielung von Einkünften ab dem Zeitpunkt des Erwerbs vorliegt, ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich die Betriebsbereitschaft gegeben ist.

Im begutachteten Fall erfolgte die Vermietung erst vier Monate nach dem Erwerb. Zwischenzeitlich wurden die besagten Maßnahmen durchgeführt. Unter Betrachtung der Ausführungen zum BMF-Schreiben ist die vertretene Auffassung der Kläger durchaus nachvollziehbar. Denn nach eigener Aussage des BFH sind die Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft Anschaffungskosten<sup>80</sup>. Die Begründung des Urteils erscheint meines Erachtens in diesem Fall nicht ausgereift. Der Gesichtspunkt der Kläger, zur Zuordnung der Kosten für den Austausch der Fenster zu den Anschaffungskosten des Gebäudes, erscheint durchaus berechtigt unter der Betrachtung des Gesetzeswortlautes. Durch eine Behandlung der Aufwendungen entsprechend dem Begehren der Kläger wäre der Sofortabzug der weiteren Kosten sofort möglich gewesen. Der sich vom Kläger daraus erhoffte Steuervorteil ist nicht zu verkennen.

---

<sup>78</sup> Vgl. BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016 S. 996 Rz. 16.

<sup>79</sup> Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl I 2003 S. 386.

<sup>80</sup> § 255 Abs.1 S.2 HGB

## 4.3 Beseitigung von unvorhergesehenen Schäden

### 4.3.1 Beseitigung von Mieterschäden

Unvermutete Aufwendungen für Renovierungsmaßnahmen, die lediglich dazu dienen, Schäden zu beseitigen, welche aufgrund langjährigen vertragsmäßigen Gebrauchs der Mietsache durch den Nutzungsberechtigten entstanden sind, zählen zu den anschaffungsnahen Aufwendungen § 6 Abs.1 Nr.1a EStG<sup>81</sup>.

Anders ist bei Kosten zur Beseitigung eines Schadens zu verfahren, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht angelegt war. Ist der Schaden nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln eines Dritten am Gebäude verursacht worden, sind diese Aufwendungen nicht den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen. Dies gilt unabhängig davon, dass die Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb zur Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durchgeführt werden müssen<sup>82</sup>.

Hergang dieser Entscheidung ist ein Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf<sup>83</sup>. Zu klären war die Streitfrage, ob Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, welche mutwillig durch den Mieter herbeigeführt wurden, sofort abzugsfähige Werbungskosten sind oder die Problematik des anschaffungsnahen Herstellungsaufwandes § 6 Abs.1 Nr.1a EStG greift.

Die Kläger erwarben im Jahr 2007 eine vermietete Eigentumswohnung. Der Zustand dieser war betriebsbereit und mangelfrei, das bestehende Mietverhältnis wurde fortgeführt. Aufgrund von Leistungsstörungen wurde das Mietverhältnis im betreffenden Veranlagungszeitraum 2008 beendet. Nach der Rückgabe wurden erhebliche Schäden festgestellt, unter anderem eingeschlagene Scheiben an den Türen, Schimmelbefall an den Wänden, zerstörte Bodenfliesen und ein Rohrbruch im Badezimmer. Die Kosten wurden von den Klägern als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand geltend gemacht. Die vorbehaltliche Anerkennung versagte das Finanzamt mit Änderungsbescheid und berief sich auf die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr.1a EStG. Der Einspruch der Kläger brachte keinen Erfolg. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass nachträglich eingetretene Schäden nicht in die Vorschrift des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG fielen. Das Finanzgericht veröffentlichte seine Entscheidung<sup>84</sup>.

In der seitens des Finanzamtes geführten Revision vertritt dieses die Auffassung, dass lediglich die unter § 6 Abs.1 Nr.1a S.2 EStG abschließend bezeichneten

<sup>81</sup> Vgl. BFH v. 13.03.2018, BStBl II 2018 S. 533.

<sup>82</sup> Vgl. BFH v. 09.05.2017, BStBl II 2018 S. 9.

<sup>83</sup> Vgl. FG Düsseldorf v. 21.01.2016 11 K 4274/13 EFG 2016 S. 630.

<sup>84</sup> Vgl. EFG 2016 S. 630.

Maßnahmen vom Anwendungsbereich des anschaffungsnahen Aufwandes ausgenommen sind.

Der BHF schloss sich der Auffassung des Finanzgerichtes an und wies die Revision zurück<sup>85</sup>. Er begründete seine Entscheidung u.a. damit, dass der Wortlaut des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG insoweit zu weit geraten und daher teleologisch zu reduzieren sei. Anzunehmen ist, dass der Gesetzgeber lediglich die Rechtslage vor Ergehen der geänderten Rechtsprechung wiederherstellen wollte. Hinweise, dass die Aufwendungen für nachträglich herbeigeführte Schäden nach der alten Rechtslage Herstellungskosten gewesen wären, sind nicht gegeben<sup>86</sup>.

Diese Entscheidung ist meines Erachtens unter Berücksichtigung der Intension der unter die Regelung des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG fallenden Maßnahmen nachvollziehbar. Eine gegenteilige Auslegung würde eine Schlechterstellung der Vermieter allein durch die Nähe der Schäden im Bezug auf die Anschaffung begründen. Die Gleichstellung mit Fällen, in denen im Vorfeld bereits eingetretene Schäden bekannt waren und preislich ggf. darauf reagiert werden konnte, ist richtigerweise abzulehnen.

### **4.3.2 Verdeckte Mängel**

Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, welche im Zeitpunkt der Anschaffung bereits vorhanden, dem Erwerber aber nicht bekannt waren, sind den anschaffungsnahen Herstellungskosten zuzuordnen<sup>87</sup>. Begründet wird diese Entscheidung damit, dass bei der Abgrenzung von sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen von den Herstellungskosten die subjektiven Vorstellungen des Erwerbers von Zustand des Gebäudes unerheblich sind<sup>88</sup>

Den verdeckten Mängeln gleichgestellt sind altersübliche Mängel, die bei der Anschaffung des Gebäudes bereits angelegt waren, aber erst nach dem Erwerb aufgetreten sind<sup>89</sup>. Hierunter fallen beispielsweise die Beseitigung eines Rohrbruchs und der Austausch durch Rost verschlissener Heizkörper.

---

<sup>85</sup> Vgl. BFH v. 09.05.2017, BStBl II 2018 S. 9.

<sup>86</sup> Vgl. BFH v. 09.05.2017, BStBl II 2018 S. 9.

<sup>87</sup> Vgl. BFH v. 09.05.2017, BStBl II 2018 S. 9.

<sup>88</sup> Vgl. BFH v. 22.01.2003, BFH/NV 2003 S. 765.

<sup>89</sup> Vgl. BFH v. 09.05.2017, BStBl II 2018 S. 9.

## 4.4 Zeitliche Anwendung der Neuregelungen

In der am 20. Oktober 2017 veröffentlichten Bundeseinheitliche Übergangsregelung wurde festgelegt, dass die Neuregelungen aus den Urteilen bezüglich Schönheitsreparaturen sowie der wirtschaftsgutbezogenen Betrachtung auf alle noch offenen Fälle anzuwenden sind.

Um diese im Verhältnis zur vorherigen Betrachtungsweise einschneidende Veränderung abzumildern, wurde vom BMF eine Übergangsregelung geschaffen. Diese kann lediglich von den Betroffenen in Anspruch genommen werden, welche die folgenden Bedingungen erfüllen:

Zum Ersten ist die Inanspruchnahme der Verfahrensweise nach der bisherigen Rechtslage an eine zeitliche Komponente gebunden. Nur für solche Objekte kann nach der bisherigen Rechtslage verfahren werden, bei denen das Datum des Abschluss des Kaufvertrages/gleichstehenden Rechtsaktes vor dem 01. Januar 2017 liegt<sup>90</sup>. Zum Zweiten ist ausschlaggebend, dass für die Behandlung nach der bisherigen Rechtslage ein vom Steuerpflichtigen gestellter Antrag notwendig ist. Der Steuerpflichtige muss seinen Willen entsprechend darlegen.

Offen ist ein Fall in der Verwaltung ebenfalls, wenn dieser nach den Maßgaben der Abgabenordnung oder der Einzelsteuergesetze noch aufgehoben oder geändert werden kann. Durch § 176 AO wird das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Gültigkeit einer Rechtsnorm, der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes oder einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift geschützt<sup>91</sup>. So können die Entscheidungen des BFH unter der Anwendung des § 176 Abs.1 Nr.3 AO nicht zum Nachteil zum Beispiel auf einen noch nicht abschließend bearbeiteten Einspruch angewendet werden. Hierzu ist auch keine Antragstellung des Steuerpflichtigen notwendig.

---

<sup>90</sup> Vgl. BMF v. 20. Oktober 2017, BStBl I 2017 S. 1447.

<sup>91</sup> AEAO zu § 176 Nr. 1

## 5 Auswirkungen bei der Anwendung dieser Norm

### 5.1 Betrachtungsweise aus der Sicht der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung ist erfahrungsgemäß bestrebt, die abzugsfähigen Kosten möglichst niedrig zu halten. Somit liegt deren Intention wohl eher in der Berücksichtigung der Aufwendungen in Form der AfA über einen bestimmten Zeitraum, als im Sofortabzug als Erhaltungsaufwendungen. Durch die Urteile des BFH sollte eine klare Richtung vorgegeben werden. Da aber nicht alle Punkte deutlich geregelt werden, fehlt es weiterhin an der Struktur, welche die beabsichtigte Vereinfachung der Regelung mit sich bringen sollte.

Probleme bezüglich des anschaffungsnahen Aufwandes tauchen in der Behörde in verschiedenen Bereichen des Finanzamtes auf. Der Hauptanwendungsbereich ist in der Veranlagung der sonstigen Steuerpflichtigen anzunehmen.

Die Nachfrage in verschiedenen Ämtern ergab, dass Fälle mit der Problematik des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht in der Häufigkeit auftreten, wie bei der Aufarbeitung dieser Thematik vermutet werden kann.

Die elektronische Bilanz weist keinen gesonderten Punkt „Erhaltungsaufwendungen“ auf. Diese Kosten fließen in den Punkt sonstiger betrieblicher Aufwand ein. Es kann daher vorkommen, dass Fälle mit dieser Problematik nicht erkannt werden.

Auf der Anlage EÜR befindet sich unter dem Punkt *Raumkosten und sonstige Grundstücksaufwendungen* die Kennziffer 151/Sonstige Aufwendungen für betrieblich genutzte Grundstücke (ohne Schuldzinsen und AfA). In dieser Kennziffer sind unter anderem Erhaltungsaufwendungen zu erfassen. Jedoch gehören hier ebenfalls alle weiteren Kosten hinein, welche für das Grundstück angefallen sind. Demnach ist es schwierig und aufwendig, dies im Laufenden, aber vor allem in Folgejahren, aufzugliedern.

<b>Raumkosten und sonstige Grundstücksaufwendungen</b> (ohne häusliches Arbeitszimmer)		
Miete/Pacht für Geschäftsräume und betrieblich genutzte Grundstücke	150	<input type="text"/>
Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (z. B. Miete)	152	<input type="text"/>
Sonstige Aufwendungen für betrieblich genutzte Grundstücke (ohne Schuldzinsen und AfA)	151	<input type="text"/>

Im Bereich der Anlage Vermietung erfolgt die Prüfung über einen Risikohinweis, welcher den Bearbeiter zur Prüfung des anschaffungsnahen Aufwandes anhält.

**50326:** *Die bei den Einkünften aus V+V beim 1. Objekt (EW-AZ 11111111) seit der Anschaffung geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen (Kz 25.x36, x37, x57) übersteigen 15 % der Gebäudeanschaffungskosten. Bitte prüfen, ob anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen (§ 6 Abs.1 Nr.1a EStG), ggf. die festsetzungsnahen Daten aktualisieren.*

Eine gesonderte Registerkarte in den festsetzungsnahen Daten zur Überwachung der Aufwendungen im jeweiligen Veranlagungszeitraum ist bisher nicht vorhanden. Dies erschwert die Arbeit, denn in den wenigsten Fällen tritt das Überschreiten der 15-Prozent-Grenze im ersten Jahr auf. Somit ist eine Prüfung der Vorjahre notwendig. In den wenigsten Fällen dürfte dort eine tiefere Prüfung erfolgt sein. Eine Ausnahme bilden mit einem Risikohinweis ausgesteuerte Fälle, oder solche in denen Kosten als prüfungswürdig vom Bearbeiter eingeschätzt wurden. Welche Maßnahmen erfolgt sind, kann demnach schwer nachvollzogen werden.

Zur Vereinfachung der Prüfung sind Prüfungsschemata mit Zugriff für alle Bediensteten vorhanden. Entsprechende Muster sind in den Anlage 3 - 5 dargestellt. Meines Erachtens ist diese Hilfestellung ein Schritt zur Erleichterung. Wenn dagegen die Begrifflichkeiten verkannt werden, kann dies zur Falschbeurteilung führen. Wünschenswert wäre die feste Regelung für maßgebende Begriffe ohne Auslegungsspielraum. Hierunter sind m.E. jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen zu zählen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung, in welcher erfahrungsgemäß alle Aufzeichnungen vorhanden sind, erfolgt die tiefgründige Prüfung der Kosten für Erhaltungsaufwendungen überwiegend. Das Interesse des Prüfers wird hierbei durch die Quote der Mehrergebnisse bestärkt, welche diese Fälle mit sich bringen.

Beispiel:

Sofortabzug von 42.840 € beim Steuersatz von 35 % = Steuererminderung von 14.994 € gegenüber einer 2%igen Abschreibung auf 42.840 € = 856,80 €, beim Steuersatz von 35 % = Steuererminderung von 299,88 €.

Selbst der Bausachverständige im Finanzamt hat Berührungspunkte mit den Fällen des § 6 ABs.1 Nr.1a EStG.

Inwieweit die Entscheidungen des BFH die beabsichtigte Vereinfachung eingebracht haben, ist schwer einzuschätzen. Vor allem ist für die Entscheidungsfindung die Vorlage geeigneter Unterlagen erforderlich. Da wie schon erwähnt, die Steuerpflichtigen in der Vielzahl der Fälle den Sofortabzug begehren, ist damit zu rechnen, dass nur das Nötigste und auch keine kompromittierenden Unterlagen vorgelegt werden. Eine Prüfung vor Ort findet zum größten Teil erst nach Vollendung der Maßnahme, also frühestens ein Jahr später statt. Eine Einschätzung vom vorherigen Zustand ist gewiss nur in Ausnahmefällen möglich.



## 5.2 Betrachtungsweise aus der Sicht des Steuerpflichtigen

Steuerpflichtige bestreben geleistete Aufwendungen im Gegensatz zur Finanzverwaltung sofort und in voller Höhe zum Abzug zu bringen. Die Beweggründe hierfür können eine Steuererstattung oder aber auch die Steuerersparnis im Folgejahr sein.

Ob man bei geschickter Herangehensweise dieses Interesse durchsetzen kann, liegt demnach auch daran, ob seitens des Gesetzgebers Spielräume gelassen werden. Diese dann so gut wie möglich auszunutzen, liegt erfahrungsgemäß in der Hand eines guten Steuerberaters. Aber auch hier liegt der Vorteil eindeutig in einer langfristigen Planung und Absprachen über die Erwartungen des Steuerpflichtigen.

Steuerberater sind auf eine offene Kommunikation mit ihren Mandanten angewiesen. Da diesen aber die Fachkenntnisse über steuerliche Themen in der Regel fremd sind, ist hier Konfliktpotenzial geschaffen. Dann ist das Geschick eines erfahrenen Steuerberaters viel wert.

Da jedes Objekt sich in einem anderen Zustand befindet, ist es im Vorfeld meist schwierig einzuschätzen, ob die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG greift. Eine Erleichterung ist zwar durch die Entscheidungen des BFH getroffen, nur ist diese nicht zum Vorteil der Steuerpflichtigen. Konnten bis zur Entscheidung noch die besagten Schönheitsreparaturen sofort abgezogen werden, besteht jetzt die Gefahr, auch diese Art von Kosten über den AfA-Zeitraum geltend machen zu müssen.

Eine zeitraumübergreifende Sichtweise ist hier unerlässlich, da die Überschreitung der 15-Prozent-Grenze als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs.1 Nr.2 AO gewertet wird. Demnach besteht verfahrensrechtlich über den gesamten Prüfzeitraum die Möglichkeit zur Korrektur ergangener Steuerbescheide.

## 6 Fazit

Die Norm des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist seit seiner Einführung ein viel diskutiertes Thema, das dem Steuerpflichtigen aber auch gewisse Handlungsspielräume eingeräumt. Wie in vielen Sachen sind ein breites Hintergrundwissen verbunden mit einer gut durchdachten Planung erforderlich, um am Ziel das optimale Ergebnis zuwege zu bringen. Viele Verfahren beschäftigten bzw. beschäftigen sich mit den Besonderheiten des anschaffungsnahen Aufwandes. Spezifizierungen wurden seitdem in diversen Verfahren festgelegt. Bei den in letzter Zeit getroffenen Entscheidungen ist eine grobe Richtung der Vereinfachung zu erkennen. Leider wurde durch mangelnde Begriffserläuterungen Potenzial zu Zwiespälten geschaffen, deren Klärung dann doch wieder das wünschenswerte Ziel in die Ferne rücken lässt. Somit liegt es an der Kreativität des Betroffenen, zu wessen Gunsten sich die Waage bewegt. Im Rahmen dieser Arbeit ist mir klar geworden, dass eine Entscheidungsfindung, wie vieles im Steuerrecht, sich nicht gleich auf den ersten Blick erkennen lässt. Da diese Regelung nicht die Interessen der Steuerpflichtigen widerspiegelt, wird sich weiterhin das Bestreben der Finanzverwaltung zur Anwendung dieser Regelung bei der Anwendung dieser Norm als mühsam und zäh erweisen. Das Bestreben, Vorteile die sich einem bieten abzulehnen bzw. Nachteile zu unterstützen, liegt nicht im Interesse der betroffenen Steuerpflichtigen.

## Anlageverzeichnis

Anlage 1	Richtlinie 157 Abs.4 EStR
Anlage 2	§ 6 Abs.1 Nr.1a EStG
Anlage 3	Prüfschema Anschaffungskosten
Anlage 4	Prüfschema Herstellungskosten
Anlage 5	Prüfschema anschaffungsnaher Herstellungsaufwand
Anlage 6	§ 52 Abs.16 EStG in der am 30.06.2013 geltenden Fassung durch Artikel 2 G. v. 26.06.2013 BGBl I S. 1809

## Anlage 1

*R 157 Abs.4 EStR*

Herstellungskosten als Folge einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung können vorliegen, wenn in zeitlicher Nähe zur Anschaffung - in der Regel innerhalb von drei Jahren - im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Reparatur- oder Modernisierungsaufwendungen anfallen (>**anschaffungsnaher Herstellungsaufwand**).<sup>2</sup>Ob anschaffungsnaher Herstellungsaufwand vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes in der Regel nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) in diesem Zeitraum insgesamt 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen.<sup>3</sup>Veranlagungen sind vorläufig durchzuführen (§ 165 Abs. 1 AO), solange in diesem Zeitraum die Instandsetzungsaufwendungen 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen.<sup>4</sup>Bei der Ermittlung des Betrags der anschaffungsnahe Aufwendungen bleiben die Kosten für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB außer Betracht.<sup>5</sup>Laufender Erhaltungsaufwand, der jährlich üblicherweise anfällt, kann auch bei neu erworbenen Gebäuden sofort als Werbungskosten abgezogen werden.<sup>6</sup>Das Gleiche gilt für Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel.<sup>7</sup>Bei Instandsetzungsarbeiten, die erst nach Ablauf von drei Jahren seit der Anschaffung durchgeführt werden, ist im Allgemeinen ein Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes nicht mehr anzunehmen.<sup>8</sup>Bei teilentgeltlichem Erwerb des Gebäudes kann anschaffungsnaher Herstellungsaufwand nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorgangs gegeben sein.<sup>9</sup>Vorstehende Grundsätze gelten auch für anschaffungsnahe Aufwendungen auf Gartenanlagen und Ähnliches; dabei ist Absatz 5 Satz 5 und 6 zu beachten.

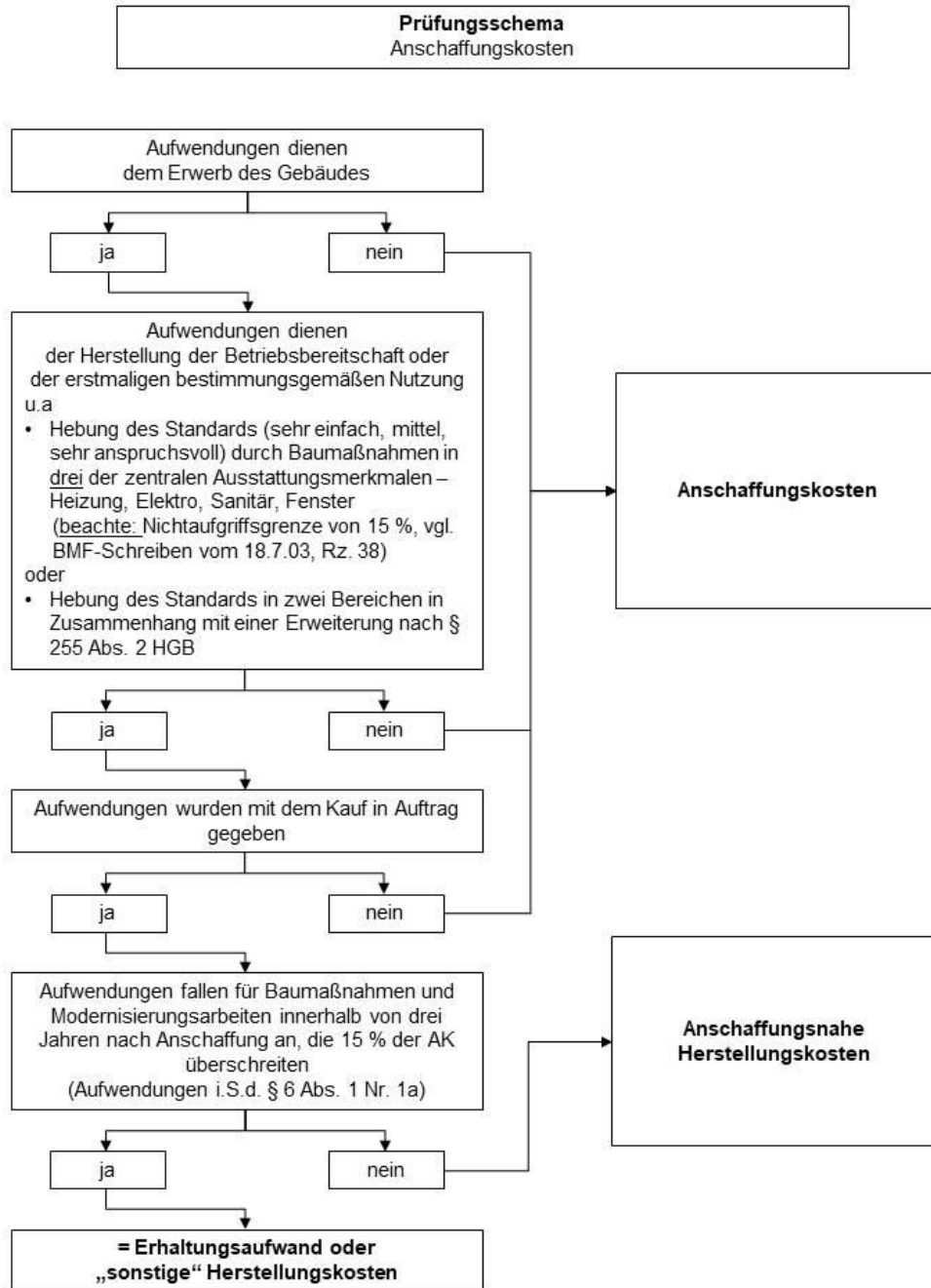
## Anlage 2

### § 6 Abs.1 EStG

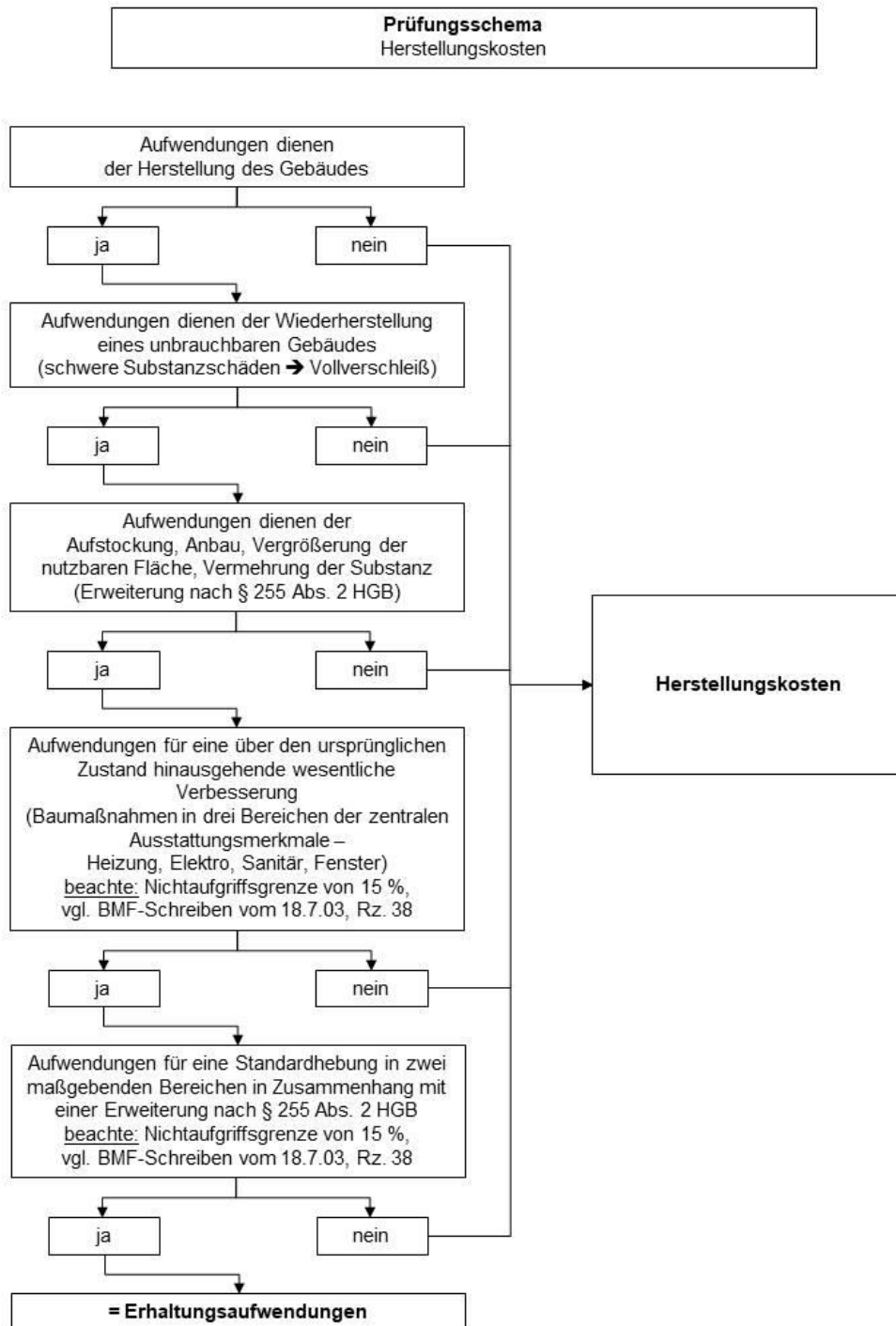
Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. 1Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen. 2Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. 3Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. 4Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.
- 1a. 1Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören 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 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). 2Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

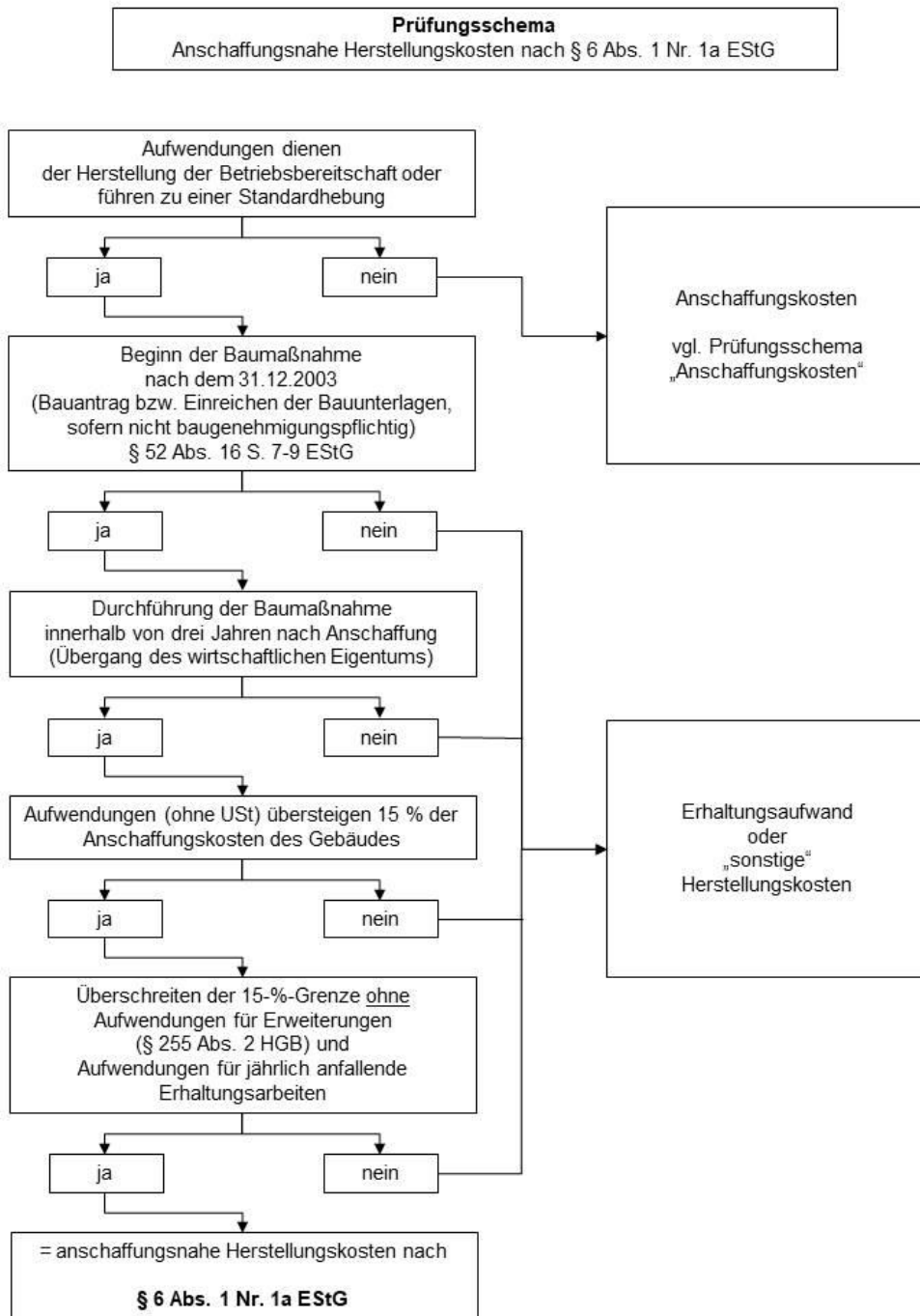
# Anlage 3



# Anlage 4



# Anlage 5





## Anlage 6

### § 52 Abs. 16 EStG in der Fassung vom 30.06.2013

(16) 1 § 6 Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782) ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2005 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden. 2 § 6 Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals für das erste nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahr (Erstjahr) anzuwenden. 3 In Höhe von vier Fünfteln des im Erstjahr durch die Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) entstehenden Gewinns kann im Erstjahr eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die in den dem Erstjahr folgenden vier Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). 4 Scheidet ein der Regelung nach den Sätzen 1 bis 3 unterliegendes Wirtschaftsgut im Auflösungszeitraum ganz oder teilweise aus, ist im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens der für das Wirtschaftsgut verbleibende Teil der Rücklage nach Satz 3 in vollem Umfang oder teilweise gewinnerhöhend aufzulösen. 5 Soweit ein der Regelung nach den Sätzen 1 bis 3 unterliegendes Wirtschaftsgut im Auflösungszeitraum erneut auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben wird, ist der für das Wirtschaftsgut verbleibende Teil der Rücklage nach Satz 3 in Höhe der Abschreibung gewinnerhöhend aufzulösen. 6 § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) und § 8b Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) sind in den Fällen der Sätze 3 bis 5 entsprechend anzuwenden. 7 § 6 Abs. 1 Nr. 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist erstmals für Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird. 8 Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. 9 Sämtliche Baumaßnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 an einem Objekt gelten als eine Baumaßnahme im Sinne des Satzes 7. 10 § 6 Abs. 1 Nr. 2b und 3a Buchstabe f in der Fassung des Artikels 3 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 beginnen; § 6 Abs. 1 Nr. 2b und § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe f in der Fassung des Artikels 3 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, wenn das Wahlrecht nach Artikel 66 Abs. 3 Satz 6 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch in der Fassung des Artikels 2 des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 25. Mai 2009 (BGBl. I S. 1102) ausgeübt wird; für die Hälfte des Gewinns, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2b ergibt, kann eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die im folgenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen ist. 11 § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) ist für Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2023 angeschafft werden. 12 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 in der am 24. Dezember 2008 geltenden Fassung ist letztmalig für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das vor dem 1. Januar 2009 endet. 13 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen, anzuwenden. 14 § 6 Absatz 2 und 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. 15 § 6 Abs. 6 Satz 2 und 3 ist erstmals für Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden.

# Rechtsquellenverzeichnis

## Gesetze

*Abgabenordnung (AO)* in der Fassung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. 2002 I S. 3866; ber. BGBl. 2003 I S. 61 = BStBl. 2002 I S. 1056) zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 18.12.2013 (BGBl. 2013 I S. 4318)

*Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2016 (EStG)* das EStG der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, S. 3862, BStBl. I S. 1346) unter Berücksichtigung der Änderungen durch Artikel 9 des Dritten Gesetzes zur Stärkung der pflegerischen Versorgung und zur Änderung weiterer Vorschriften (Drittes Pflegestärkungsgesetz-PSG III) vom 23.12.2016 (BStBl. S. I 3191)

*Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2017 (EStG)* das EStG der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 ( BGBl. I S. 3366, S. 3862, BStBl. I S. 1346) unter Berücksichtigung der Änderungen durch Artikel 9 des Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 17.08.2017 (BStBl. S. I 3214, BStBl. I S.1278)

*Bewertungsgesetz (BewG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl.1 S.230), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 04.11.2016 (BGBl. I S.2464)

*Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I S.42, ber. S.2909 und BGBl.2003 I S.738) zuletzt geändert durch Artikel 1 dieses Gesetzes und zur Änderung des EEG vom 22.07.2014 (BGBl. I S. 1218)

*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland(GG)* in der Fassung vom 23.Mai 1949 (BGBl.S.1) zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 23.12.2014 (BGBl.1 S.2438)

## Urteile

BFH, Urteil vom 19. Juli 1985, III R 170/80, BFH/ NV 1986 S. 24.

BFH, Urteil vom 19. Juni 1991, X R 1/87, BStBl. II 1992 S. 73.

BFH, Urteil vom 31. März 1992, X I R 164/87, BStBl II 1992 S. 805.

BFH, Urteil vom 07. September 1995, I X B 110/95, BFH/NV 1996 S. 35.

BFH, Urteil vom 12. September 2001, I X R 39/97, BStBl II 2003 S. 569.

BFH, Urteil vom 12. September 2001, I X R 52/00 BStBl II 2003 S. 574.

BFH, Urteil vom 27. September 2001, X R 55/98, BFH/NV 2002 S. 627.

BFH, Urteil vom 22. Januar 2003, I X R 36/01, BFH/NV 2003 S. 765.

BFH, Urteil vom 25. August 2009, I X R 20/08, BStBl II 2010 S. 125.

BFH, Urteil vom 22. September 2009, I X R 21/08, BFH/NV 2010 S. 846 - 848.

BFH, Urteil vom 15. Mai 2013, I X R 36/12, BStBl II 2013 S. 732.

BFH, Urteil vom 16. September 2015, I X R 12/14, BStBl II 2003 S. 386.

BFH, Urteil vom 14. Juni 2016, I X R 22/15, BFHE 254, 251, BStBl II 2016 S. 999.

BFH, Urteil vom 14. Juni 2016, I X R 25/14, BFHE 254, 236, BStBl II 2016 S. 992.

BFH, Urteil vom 14. Juni 2016, X R 15/15, BFHE 254, 246, BStBl II 2016 S. 996.

BFH, Urteil vom 09. Mai 2017, I X R 6/16, BStBl II 2018 S. 9.

BFH, Urteil vom 13. März 2018, IX R 41/17, BStBl II 2018 S. 533.

FG München, Urteil vom 25. Februar 2014, 6 K 2930/11, juris

FG München, Urteil vom 03. Februar 2015, 11 K 1886/12, EFG 2015 S.1081.

FG Düsseldorf, Urteil vom 21. Januar 2016, 11 K 4274/13 E, EFG 2016 S.630.

FG Düsseldorf, Urteil vom 30. August 2016, 10 K 398/15 F, EFG 2016, S. 1774 - 1775.

Niedersächsisches FG, Urteil vom 26. September 2017, 12 K 113/16, juris

## **Verwaltungsanweisungen**

BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2017 IV C 1- S 2171-c/09/10004:006-2017/0397458,  
BStBl I 2017 S. 1447

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 in der Bekanntmachung vom 10.05.2000  
(BGBl I S. 3214, BStBl. I S.595) unter Berücksichtigung der Änderungen durch  
Artikel 4 des Gesetzes zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der  
Parteienfinanzierung vom 18.07.2017 ( BGBl I S. 2730, BStBl I S. 1218)

Einkommensteuer-Richtlinien 2005 vom 16.12.2005 (BStBl I 2005 Sondernummer 1/2005),  
geändert durch die EStÄR 2008 vom 18.12.2008 (BStBl I S. 1017) und durch die  
EStÄR 2012 vom 25.03.2013 (BStBl I S. 276)

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, Verfügung vom 20.11.2012, Az. III BS 2211 – 2/2005

# Literaturverzeichnis

## Kommentare

*Blümich, Walter; Heuermann, Bernd:* Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Kommentar, 143. Ergänzungslieferung August 2018, Verlag: Franz Vahlen, München

*Bordewin, Arno Dr.; Brandt, Jürgen Professor; Bode, Walter :* Einkommensteuergesetz, Kommentar, 412. Aktualisierung Dezember 2018, Verlag: C.F. Müller

*Hachemeister, Dirk Prof. Dr.; Kahle, Holger Prof. Dr.:* Bilanzrecht, 1. Auflage 2018, Verlag: Dr. Otto Schmidt KG, Köln

*Heinicke, Wolfgang (2017):* Einkommensteuergesetz. 36., völlig neubearbeitete Auflage, Verlag: Heinrich Weber-Grellet, München

*Hey, Johanna Prof. Dr.; Wendt, Michale:* Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 289. Lieferung 11.2018, Verlag: Dr. Otto Schmidt, Köln

*Kanzler, Kraft, Bäuml, Marx, Hechtner:* Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage Jahrgang 2018, Verlag: Neue Wirtschafts-Briefe, Herne

*Kirchhof, Paul Prof. Dr. Dr. H.c. mult.:* Einkommensteuergesetz Kommentar, 17., neu bearbeitete Auflage 2018, Verlag: Dr. Otto Schmidt

*Kirchhof, Paul Prof. Dr. Dr. H.c. mult.; Mellinshoff, Rudolf Prof. Dr. h. c.; Söhn, Hartmut Prof. Dr.:* Einkommensteuergesetz Kommentar, 293. Aktualisierung Dezember 2018, Verlag: C.F. Müller

*Lipros, Otto-Gerd Prof. Dr.; Seibel, Wolfgang:* Basiskommentar Steuerrecht, 2010, Verlag: Dr. Otto Schmidt, Köln

## **Fachbücher**

*Braun/ Günther:* Das Steuerhandbuch, 75. Lieferung 11.2018

*Lang, Joachim Dr.; Tipke, Klaus Prof. Dr.:* Steuerrecht, 23., neu bearbeitete Auflage 2018,  
Verlag: Dr. Otto Schmidt

*Zimmermann, Reimar; Reyher, Ulrich; Hottmann, Jürgen; Janetzko, Annette (2009):* Einkommensteuer. 18., neu bearb. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel (Grundkurs des Steuerrechts, 2).

## **Zeitschriften**

*Dorn:* „Abgrenzung von anschaffungsnahen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand- ein Spannungsfeld- BFH entscheidet zugunsten der Vermieter“ Neue Wirtschafts-Briefe 1-2/2018, S.18, Einleitung

*Dorn:* „Instandsetzung und Modernisierung von Immobilien nach Erwerb- BFH zu anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs.1 Nr.1a EStG“ Neue Wirtschafts-Briefe 36/2018, S.2608

*Rukaber:* „Anschaffungsnahe Herstellungskosten- Aktuelle BFH-Rechtsprechung und Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen zu Anschaffungs- und Herstellungskosten“ Neue Wirtschafts-Briefe 46/2016, S. 3476

*Franke/ Wächtershäuser:* „Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Handels- und Steuerbilanz- Übersicht für die Praxis mit Beispielfällen“ Neue Wirtschaftsbriefe Rechnungswesen- BBK 24/2016 S. 1172

*Roning:* „Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei Baumaßnahmen“ Neue Wirtschaftsbriefe Grundlagen 10.04.2018

## **Drucksachen**

Begründung des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung der steuerlichen Vorschriften -Steueränderungsgesetz 2003-, BT DruckS 15/1562, S. 32.

## **Internetquellen**

<https://www.mietrecht.org/modernisierung/abgrenzung-modernisierung-instandsetzung/>

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorgelegte Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Beilrode, 18.03.2019

Steffi Schachtschneider