

Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

Anwendung

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei Sanierungen in Raten, die im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens noch nicht vollendet sind, verkürzen sich die Betrachtungszeiträume für die Vermutungsregel auf drei Jahre.

Es ersetzt

- das BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003 (BStBl I S. 386) und
- das BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2017 (BStBl I S. 1447).

Abkürzungen

In diesem Schreiben werden die folgenden Abkürzungen verwendet:

AfA = Absetzung für Abnutzung
AO = Abgabenordnung
BFH = Bundesfinanzhof
BStBl = Bundessteuerblatt
EStG = Einkommensteuergesetz
EStR = Einkommensteuer-Richtlinien
HGB = Handelsgesetzbuch
Rn. = Randnummer
WoFIV = Wohnflächenverordnung

Inhaltsverzeichnis

I.	Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft	2
1.	Umfang der Anschaffungskosten	2
2.	Betriebsbereitschaft eines Gebäudes	2
3.	Unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb	8
II.	Herstellungskosten	9
1.	Umfang der Herstellungskosten	9
2.	Herstellung eines Gebäudes	9

3. Erweiterung eines Gebäudes	10
4. Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung	11
III. Anschaffungsnahe Herstellungskosten	14
1. Umfang der anschaffungsnahe Herstellungskosten	14
2. Aufwendungen, die keine anschaffungsnahe Herstellungskosten sind	15
3. Dreijahreszeitraum	16
4. 15 %-Grenze	16
IV. Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen ...	16
V. Feststellungslast	19

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Abgrenzung von sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft, Herstellungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG bei der Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes Folgendes:

- 1 Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an einem Gebäude sind regelmäßig Erhaltungsaufwendungen und sofort als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Sie können jedoch auch zu
 - Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft (siehe Abschnitt I),
 - Herstellungskosten (siehe Abschnitt II) oder
 - anschaffungsnahe Herstellungskosten (siehe Abschnitt III)

führen. Sind die Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen an einem Gebäude als Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft, Herstellungskosten oder anschaffungsnahe Herstellungskosten einzuordnen, können sie nur im Wege der AfA berücksichtigt werden.

I. Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft

1. Umfang der Anschaffungskosten

- 2 Anschaffungskosten eines Gebäudes sind nach § 255 Absatz 1 HGB
 - Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude einzeln zugeordnet werden können,
 - (Anschaffungs-)Nebenkosten und
 - nachträgliche Anschaffungskosten.

Nachfolgend werden nur die Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft eines Gebäudes betrachtet.

2. Betriebsbereitschaft eines Gebäudes

- 3 Ein Gebäude ist betriebsbereit, wenn es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist.

- 4 Die Betriebsbereitschaft ist bei einem Gebäude für jeden Gebäudeteil, der nach seiner Zweckbestimmung selbständig genutzt werden soll, gesondert zu prüfen. Dies gilt auch für Gebäudeteile, die aufgrund eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude keine selbständigen Wirtschaftsgüter sind (z. B. einzelne Wohnungen; siehe § 7 Absatz 5b EStG und R 4.2 Absatz 3 EStR 2012).

2.1 Nutzung eines Gebäudes

- 5 Nutzt der Erwerber ein Gebäude ab dem Zeitpunkt der Anschaffung (d. h. ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten) zur Erzielung von Einkünften oder zu eigenen Wohnzwecken, so ist es ab diesem Zeitpunkt in der Regel objektiv und subjektiv funktionstüchtig. Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen können in diesen Fällen keine Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft (§ 255 Absatz 1 Satz 1 HGB) sein. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Erwerber eines vermieteten Gebäudes die Mietverträge in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerb kündigt, weil er bereits im Zeitpunkt der Anschaffung die Eigennutzung und nicht die weitere Vermietung beabsichtigt. Dass der Erwerber während einer kurzen Übergangszeit Einkünfte erzielt hat, ist irrelevant (siehe BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 – X R 9/99, BStBl II S. 596).
- 6 Wird ein Gebäude zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht genutzt, so ist zunächst offen, ob es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist.

2.2 Funktionstüchtigkeit eines Gebäudes

2.2.1 Objektive Funktionstüchtigkeit

- 7 Ein Gebäude ist objektiv nicht funktionstüchtig, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes nicht nutzbar sind. Die objektive Funktionstüchtigkeit ist durch Mängel (vor allem Mängel durch Verschleiß), die durch laufende Reparaturen beseitigt werden können, nicht ausgeschlossen.
- 8 Werden für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes objektiv nutzbar gemacht, so führen die Aufwendungen für die dazu erforderlichen Baumaßnahmen zu Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft.

Beispiel 1:

Ein Wohngebäude befindet sich nach dem Erwerb wegen eines Schadens (hier: Funktionsuntüchtigkeit der Heizung) nicht in einem nutzbaren Zustand. Die Aufwendungen zur Behebung des Schadens führen zur Herstellung der objektiven Funktionstüchtigkeit und somit zu Anschaffungskosten (siehe BFH-Urteil vom 20. August 2002 – IX R 70/00, BStBl II 2003 S. 585).

2.2.2 Subjektive Funktionstüchtigkeit

2.2.2.1 Konkrete Zweckbestimmung

- 9 Ein Gebäude ist subjektiv funktionstüchtig, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nutzbar ist. Zweckbestimmung bedeutet die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Gebäude nutzen möchte (z. B. um Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart zu erzielen oder um das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen).
- 10 Aufwendungen für Baumaßnahmen, die erforderlich sind, um die konkrete Zweckbestimmung zu erreichen, sind Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft.

Beispiel 2:

Der Erwerber eines bisher zu Wohnzwecken genutzten Gebäudes beabsichtigt, die Räume künftig als Büro zu nutzen. Die Elektroinstallation des Gebäudes ist für Wohnzwecke geeignet, jedoch nicht für die Nutzung als Büro. Wird die Elektroinstallation so erneuert, dass sie für die Nutzung des Gebäudes als Büro geeignet ist, wird durch die Erneuerung die konkrete Zweckbestimmung erreicht und das Gebäude subjektiv funktionstüchtig gemacht. Die für die Baumaßnahmen erforderlichen Aufwendungen sind Anschaffungskosten.

Beispiel 3:

Neu angeschaffte Büroräume, die bisher als Anwaltskanzlei genutzt worden sind, sollen als Zahnarztpraxis genutzt werden. Werden die Räume so umgebaut, dass sie als Zahnarztpraxis genutzt werden können, wird durch den Umbau die konkrete Zweckbestimmung erreicht und das Gebäude subjektiv funktionstüchtig gemacht. Die für die Baumaßnahmen erforderlichen Aufwendungen sind Anschaffungskosten.

2.2.2.2 Hebung des Standards eines Wohngebäudes als konkrete Zweckbestimmung und zentrale Ausstattungsmerkmale

- 11 Zur konkreten Zweckbestimmung des Erwerbers gehört auch seine Entscheidung, welchem Standard ein Wohngebäude künftig entsprechen soll. Es gibt drei Standards:
 - sehr einfacher Standard,
 - mittlerer Standard und
 - sehr anspruchsvoller Standard.
- 12 Baumaßnahmen, die ein Wohngebäude auf einen höheren Standard heben, führen zum Erreichen der konkreten Zweckbestimmung und stellen somit die subjektive Funktionstüchtigkeit her.
- 13 Der Standard eines Wohngebäudes richtet sich nach den zentralen Ausstattungsmerkmalen einer Wohnung. Diese umfassen ausschließlich die folgenden vier Bereiche:
 - Umfang und Qualität der Heizungsinstallation,
 - Umfang und Qualität der Sanitärinstallation,
 - Umfang und Qualität der Elektroinstallation sowie
 - Umfang und Qualität der Fenster.
- 14 Betreffen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht die zentralen Ausstattungsmerkmale, sind sie bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 4:

Das Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung ist bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen.

2.2.2.3 Ermittlung des Standards eines Wohngebäudes

2.2.2.3.1 Grundsatz: Vorliegen eines mittleren Standards

- 15 Ein mittlerer Standard liegt vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen genügen.
- 16 Wenn nicht besondere Umstände auf einen sehr einfachen oder sehr anspruchsvollen Standard hindeuten, ist davon auszugehen, dass ein Wohngebäude einen mittleren Standard aufweist.

2.2.2.3.2 Vorliegen eines sehr einfachen Standards

- 17 Ein sehr einfacher Standard liegt vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden sind.

Beispiele für einen sehr einfachen Standard:

- *Umfang und Qualität der Heizungsinstallation:*
 - *Es ist eine technisch überholte Heizungsanlage vorhanden (z. B. Kohleöfen).*
- *Umfang und Qualität der Sanitärinstallation:*
 - *Das Bad besitzt kein Handwaschbecken.*
 - *Das Bad ist nicht beheizbar.*
 - *Im Bad ist keine Entlüftung und kein Fenster vorhanden.*
 - *Die Wände im Bad sind im Spritzwasserbereich von Waschbecken, Badewanne und/oder Dusche nicht gefliest und auch nicht in anderer Form wasserbeständig.*
 - *Das Bad besitzt keine Duschmöglichkeit.*
 - *Es ist lediglich ein Badeofen vorhanden.*
 - *Die Be- und Entwässerungsinstallation liegt überwiegend auf Putz.*
- *Umfang und Qualität der Elektroinstallation:*
 - *Die Elektroversorgung ist unzureichend (z. B. zweiphasige Elektroleitungen und geringe Zahl an Steckdosen oder anderen Anschlüssen).*
 - *Die Elektroinstallation ist überwiegend sichtbar auf Putz.*
- *Umfang und Qualität der Fenster:*
 - *Die Fenster haben nur eine Einfachverglasung.*

2.2.2.3.3 Vorliegen eines sehr anspruchsvollen Standards

- 18 Ein sehr anspruchsvoller Standard liegt vor, wenn bei den zentralen Ausstattungsmerkmalen nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, vor allem durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet worden ist. Von einem sehr anspruchsvollen Standard der zentralen Ausstattungsmerkmale kann nur in Ausnahmefällen ausgegangen werden.

Beispiele für einen sehr anspruchsvollen Standard:

- *Umfang und Qualität der Heizungsinstallation:*
 - *Die Heizungsinstallation ist überwiegend mit Smart-Home-Technik ausgestattet (z. B. automatisierte Betätigung der Heizung anhand von Präsenz-Sensoren oder je nach Tageszeit).*
- *Umfang und Qualität der Sanitärinstallation:*
 - *Das Bad hat überwiegend eine besondere und hochwertige Ausstattung (z. B. digitale Armaturen, Whirlpool).*

- *Das Bad hat überwiegend eine hochwertige Wandbekleidung (z. B. Marmorfliesen).*
- *Umfang und Qualität der Elektroinstallation:*
 - *Die Elektroinstallation ist überwiegend mit Smart-Home-Technik ausgestattet (z. B. automatisierte Betätigung der Beleuchtung oder Beschattung anhand von Präsenz-Sensoren oder je nach Tageszeit).*
 - *In der Wohnung sind überwiegend integrierte Deckenbeleuchtungen installiert.*
- *Umfang und Qualität der Fenster:*
 - *Die Fenster sind mit tönbaren Verglasungen ausgestattet (sog. Smart Glass).*
 - *In der Wohnung sind Fensterfronten oder Glasfassaden vorhanden.*

2.2.2.4 Standardhebung

- 19 Der Standard eines Wohngebäudes wird gehoben, wenn ein Bündel von Baumaßnahmen in mindestens drei der vier Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale (vgl. Rn. 13) zu einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes führt, d. h., wenn diese Bereiche von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder sehr anspruchsvollen Standard oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben werden. Dabei ist die Entscheidung über das Vorliegen einer Standardhebung für jeden Bereich der zentralen Ausstattungsmerkmale gesondert zu treffen. Es ist nicht erforderlich, dass der Bereich des jeweiligen zentralen Ausstattungsmerkmals sowohl in Qualität als auch Umfang gehoben wird. Es ist auch nicht erforderlich, dass die Standardhebung aller drei Bereiche einheitlich von dem gleichen niedrigeren Standard auf den gleichen höheren Standard erfolgt.
- 20 Die Hebung eines Bereichs der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard liegt beispielsweise vor:
- *Im Bereich der Heizungsinstallation:*
 - *Eine technisch überholte Heizungsanlage (z. B. Kohleofen) wird durch eine Heizungsanlage, die dem Stand der Technik entspricht (z. B. Heizungsanlage mit Thermostatventilen und ggf. witterungsgeführter Regelung, Fußboden- und/oder Wandheizung), ersetzt (siehe BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 – IX R 64/99, BStBl II 2003 S. 590).*
 - *Im Bereich der Sanitärinstallation:*
 - *Zuvor nicht vorhandene Ausstattungsgegenstände werden eingebaut (z. B. Handwaschbecken, Dusche und Lüftung).*
 - *Es wird eine zentrale Warmwasserversorgung ergänzt.*
 - *Im Bereich der Elektroinstallation:*
 - *Die Leistungskapazität wird maßgeblich erweitert (z. B. durch den Einbau eines leistungsfähigeren Sicherungssystems oder dreiphasiger anstelle zweiphasiger Elektroleitungen) und die Zahl der Steckdosen oder anderen Anschlüsse erheblich vermehrt (siehe BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 – X R 9/99, BStBl II S. 596).*
 - *Im Bereich der Fenster:*
 - *Einfachverglaste Fenster werden durch Isolierglasfenster ausgetauscht (siehe BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 – X R 9/99, BStBl II S. 596).*
- 21 Die Hebung eines Bereichs der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard liegt beispielsweise vor:
- *Im Bereich der Heizungsinstallation:*

- Eine Heizungsanlage, die dem Stand der Technik entspricht (z. B. Heizungsanlage mit Thermostatventilen und ggf. witterungsgeführter Regelung, Fußboden- und/oder Wandheizung), wird mit Smart-Home-Technik ausgestattet.
- Im Bereich der Sanitärinstallation:
 - Ein den durchschnittlichen Ansprüchen genügendes Bad wird mit Marmorfliesen und digitalen Armaturen ausgestattet.
- Im Bereich der Elektroinstallation:
 - Die Elektroinstallation wird überwiegend mit Smart-Home-Technik ausgestattet.
- Im Bereich der Fenster:
 - Isolierglasfenster werden durch solche mit tönbaren Verglasungen (z. B. elektrochromes Glas, thermochromes Glas, LC-Glas) ausgetauscht.

- 22 Im Bereich der Heizungsinstallation darf nicht von der Hebung von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard ausgegangen werden, wenn eine Heizungsanlage, die einem mittleren Standard zuzuordnen ist, gegen eine solche mit einer anderen Wärmequelle ausgetauscht oder um eine zusätzliche Wärmequelle ergänzt wird. Der Grund ist, dass sich allein dadurch der Gebrauchswert des Wohngebäudes nicht deutlich erhöht.

Beispiele für Maßnahmen im Bereich der Heizungsinstallation, die allein nicht zum Erreichen eines sehr anspruchsvollen Standards führen:

- Austausch einer Öl- oder Gasheizung gegen eine Solarthermieanlage, Wärmepumpe oder Wasserstoffheizung oder gegen einen Anschluss an ein Fernwärmenetz oder
- Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung (siehe BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 – IX R 52/02, BStBl II S. 949).

- 23 Im Bereich der Fenster begründet allein der Austausch von Isolierglasfenstern (z. B. zweifachverglaste Fenster gegen drei- oder vierfachverglaste Fenster) keine Hebung des Standards.

2.2.2.5 Standardhebung neben einer Erweiterung

- 24 Trifft eine Hebung des Standards in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale mit einer Erweiterung (vgl. Rn. 31 bis 39) zusammen, ist ebenfalls eine Standardhebung des Wohngebäudes anzunehmen.

Beispiel 5:

In einem leerstehenden Einfamilienhaus, das für eine Vermietung zu fremden Wohnzwecken vorgesehen ist, wird im bisher nicht ausgebauten Dachgeschoss ein zusätzliches Schlafzimmer eingerichtet. Zudem wird die Leistungskapazität der Elektroinstallation des gesamten Gebäudes durch den Einbau dreiphasiger anstelle zweiphasiger Elektroleitungen maßgeblich verbessert und die Zahl der Anschlüsse deutlich gesteigert. Außerdem werden im gesamten Gebäude einfach verglaste Fenster durch isolierte Sprossenfenster ersetzt.

Der Einbau des zusätzlichen Schlafzimmers ist eine Erweiterung des Gebäudes. Zu dieser Erweiterung kommt die Hebung des Standards in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem jeweils sehr einfachen auf einen mittleren Standard hinzu. Demzufolge liegt eine Standardhebung des Gebäudes vor.

Abwandlung zu Beispiel 5:

Das bisher nicht ausgebaute Dachgeschoss wird im Zusammenhang mit dem Einbau des Schlafzimmers erstmals mit Elektroinstallationen erschlossen. Außerdem werden im gesamten Gebäude einfach verglaste Fenster durch isolierte Sprossenfenster ersetzt.

Der Einbau des zusätzlichen Schlafzimmers sowie die erstmalige Erschließung des Dachgeschosses mit Elektroinstallationen sind Erweiterungen des Gebäudes. Zu diesen Erweiterungen kommt die Hebung des Standards in nur einem Bereich der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard hinzu. Daher liegt keine Standardhebung des Gebäudes vor.

Beispiel 6:

In einem Einfamilienhaus wird die Nutzfläche durch den Einbau einer zuvor nicht vorhandenen Dachgaube mit Fenstern vergrößert. Zudem wird über die gesamte Wohnfläche eine Fußbodenheizung mit Smart-Home-Technik eingebaut. Außerdem werden im vorhandenen Bad Marmorfliesten verlegt und digitale Armaturen eingebaut.

Der Einbau der Dachgaube einschließlich der Fenster ist eine Erweiterung des Gebäudes. Zu dieser Erweiterung kommt die Hebung des Standards in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem jeweils mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard hinzu. Daher liegt eine Standardhebung des Gebäudes vor.

3. Unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb

- 25 Aufwendungen für Baumaßnahmen, die die Betriebsbereitschaft eines Gebäudes herstellen, führen bei einem unentgeltlichen Erwerb mangels Anschaffung nicht zu Anschaffungskosten; bei diesen Aufwendungen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder Herstellungskosten (vgl. Abschnitt II).
- 26 Bei einem teilentgeltlichen Erwerb eines Gebäudes können Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorganges gegeben sein. Im Übrigen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder Herstellungskosten (vgl. Abschnitt II).

Beispiel 7:

A übernimmt im Jahr 2024 im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ein leerstehendes Zweifamilienhaus mit einem Verkehrswert von 250.000 € und muss dafür im Gegenzug an seine Schwester S ein Gleichstellungsgeld von 50.000 € zahlen. Das Gebäude weist einen sehr einfachen Standard auf, was A zum Anlass nimmt, im Umfang von 120.000 € Sanierungsmaßnahmen in drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale durchzuführen, welche das Zweifamilienhaus auf einen mittleren Standard heben.

Das an die Schwester S gezahlte Gleichstellungsgeld führt zu Anschaffungskosten von 50.000 €. Da diese unter dem Verkehrswert des Gebäudes liegen, ist nur ein teilentgeltlicher Erwerb des Zweifamilienhauses gegeben. Der Vorgang ist für den entgeltlichen Teil (20 %) und den unentgeltlichen Teil (80 %) getrennt zu beurteilen:

In Bezug auf den entgeltlichen Teil dienen die Sanierungsmaßnahmen der Herstellung der subjektiven Funktionstüchtigkeit und sind damit anteilig mit 20 % = 24.000 € als Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft zu berücksichtigen.

In Bezug auf den unentgeltlichen Teil liegen keine Anschaffungskosten vor.

II. Herstellungskosten

1. Umfang der Herstellungskosten

27 Die Herstellungskosten eines Gebäudes umfassen nach § 255 Absatz 2 Satz 1 HGB Aufwendungen für die

- Herstellung eines Gebäudes,
- Erweiterung eines Gebäudes und
- über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes.

28 Wird ein Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt und besteht deshalb aus mehreren Wirtschaftsgütern, ist bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme zu Herstellungskosten führt, nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abzustellen (siehe BFH-Urteil vom 25. September 2007 – IX R 28/07, BStBl II S. 218; R 4.2 Absatz 3 und 4 EStR 2012).

2. Herstellung eines Gebäudes

2.1. Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten bei Vollverschleiß eines Gebäudes

29 Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten können ausnahmsweise zu Herstellungskosten führen, wenn sie im Zusammenhang mit der Neu-Herstellung eines Gebäudes stehen. Das ist der Fall, wenn bei dem Gebäude Vollverschleiß vorliegt und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile ein „neues“ Gebäude hergestellt wird. Vollverschleiß eines Gebäudes liegt vor, wenn dieses so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar geworden ist. Dabei liegen schwere Substanzschäden an den Teilen vor, die für die Nutzbarkeit als Bauwerk und Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind (wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktionen).

2.2 Nutzungs- bzw. Funktionsänderung eines Gebäudes

30 Wird ein Gebäude, bei dem kein Vollverschleiß vorliegt, für eine andere als seine bisherige Nutzung unter erheblichem Bauaufwand in seinem Wesen dauerhaft verändert und so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert, dass die neu eingefügten Teile dem Gebäude das Gepräge geben und die verwendeten Altbauteile bedeutungs- und wertmäßig untergeordnet erscheinen, führt dies zu Herstellungskosten für ein „anderes“ Gebäude.

Beispiel 8:

Mehrere Wohnungen werden unter erheblichem Bauaufwand zu einer Arztpraxis umgebaut.

3. Erweiterung eines Gebäudes

3.1 Kosten für eine Erweiterung als Herstellungskosten

- 31 Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die durch eine Erweiterung eines Gebäudes entstehen, sind Herstellungskosten (§ 255 Absatz 2 Satz 1 HGB). R 21.1 Absatz 2 EStR 2012 bleibt unberührt.

3.2 Vorliegen einer Erweiterung eines Gebäudes

- 32 Eine Erweiterung eines Gebäudes liegt vor bei einer
- Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder
 - Substanzmehrung, die eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit eines Gebäudes zur Folge hat.
- 33 In beiden Fällen bedarf es keiner Wesentlichkeit, d. h., auch geringfügige Erweiterungen führen zu Herstellungskosten (siehe BFH-Urteil vom 15. Mai 2013 – IX R 36/12, BStBl II S. 732).

3.2.1 Vergrößerung der nutzbaren Fläche

- 34 Maßgeblich für eine Vergrößerung der nutzbaren Fläche ist allein die bauliche Vergrößerung. Es kommt nicht darauf an, ob die vergrößerte nutzbare Fläche auch tatsächlich genutzt wird.
- 35 Die nutzbare Fläche ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 2 und 4 WoFIV mit den folgenden Maßgaben zu ermitteln:
- An die Stelle der Wohnfläche tritt die nutzbare Fläche.
 - Die nutzbare Fläche umfasst neben den zur Wohnfläche gehörenden Grundflächen nach § 2 Absatz 1 und 2 sowie § 4 WoFIV auch die Grundflächen der
 - Zubehörräume, die zur Wohnung bzw. zum Gebäude gehören (§ 2 Absatz 3 Nummer 1 WoFIV),
 - Räume, die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügen (§ 2 Absatz 3 Nummer 2 WoFIV) sowie
 - Geschäftsräume (§ 2 Absatz 3 Nummer 3 WoFIV).
- 36 Die nutzbare Fläche wird z. B. vergrößert durch
- den Einbau einer zuvor nicht vorhandenen Dachgaube (siehe BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 – IX R 64/99, BStBl II 2003 S. 590),
 - den Anbau eines Balkons (siehe BFH-Urteil vom 22. Dezember 2012 – III R 37/09, BStBl II 2013 S. 182),
 - den Anbau einer Terrasse oder
 - die erstmalige Schaffung eines ausbaufähigen Dachraums, indem ein Flachdach durch ein Satteldach ersetzt wird (siehe BFH-Urteil vom 19. Juni 1991 – IX R 1/87, BStBl II 1992 S. 73).

3.2.2 Substanzmehrung

- 37 Bei einer Substanzmehrung werden bisher nicht vorhandene Bestandteile oder Anlagen in ein Gebäude eingefügt und dadurch die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert, ohne dass zugleich seine nutzbare Fläche vergrößert wird. Dies kann z. B. der Fall sein
- bei der Errichtung einer Außentreppe,

- beim Einbau einer Alarmanlage (siehe BFH-Urteil vom 16. Februar 1993 – IX R 85/88, BStBl II S. 544),
- beim Einbau einer Sonnenmarkise (siehe BFH-Urteil vom 29. August 1989 – IX R 176/84, BStBl II 1990 S. 430),
- beim Einbau einer Treppe zum Spitzboden,
- beim Einbau eines Kachelofens oder eines Kamins,
- beim Einbau einer Sauna.

38 Keine zu einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit führende Substanzmehrung liegt vor, wenn ein neuer Gebäudebestandteil oder eine neue Anlage die Funktion eines bisherigen Gebäudebestandteils oder einer bisherigen Anlage in vergleichbarer Weise für das Gebäude erfüllt. Dies gilt selbst dann, wenn der neue Gebäudebestandteil für sich betrachtet nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige Gebäudebestandteil oder die Anlage technisch nicht in der gleichen Weise wirkt, sondern lediglich entsprechend dem technischen Fortschritt modernisiert worden ist. In den folgenden Fällen liegt daher in der Regel keine zur Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit führende Substanzmehrung vor:

- beim Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zum Wärme- oder Schallschutz,
- bei der Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung,
- beim Ersetzen eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen wird,
- beim Vergrößern eines Fensters,
- beim Versetzen von (Zwischen-)Wänden,
- beim Einbau einer Sprechanlage in eine vorhandene Elektroinstallation mit Klingelanlage (siehe BFH-Urteil vom 20. August 2002 – IX R 98/00, BStBl II 2003, S. 604),
- beim Einbau eines zweiten Waschbeckens, einer zusätzlichen Dusche oder funktionstüchtigerer Armaturen,
- beim Einbau zusätzlicher Elektroleitungen oder Anschlüsse und
- beim Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung (siehe BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 – IX R 52/02, BStBl II S. 949).

39 Ein neuer Gebäudebestandteil weist in der Regel auch dann die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils in vergleichbarer Weise auf, wenn er dem Gebäude lediglich deshalb hinzugefügt wird, um bereits eingetretene Schäden zu beseitigen oder um einen konkret drohenden Schaden abzuwenden. Das ist z. B. der Fall

- beim Anbringen einer Betonvorsatzschale zur Trockenlegung durchfeuchteter Fundamente (insoweit entgegen BFH-Urteil vom 10. Mai 1995 – IX R 62/94, BStBl II 1996 S. 639) oder
- bei der Überdachung von Wohnungszugängen oder einer Dachterrasse mit einem Glasdach zum Schutz vor weiteren Wasserschäden (siehe BFH-Urteil vom 24. Februar 1981 – VIII R 122/79, BStBl II S. 468).

4. Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

40 Instandsetzungs- oder Modernisierungsaufwendungen, die nicht als Folge der Herstellung der Betriebsbereitschaft bereits zu den Anschaffungskosten gehören (vgl. Abschnitt I), sind Herstellungskosten, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes führen. Dies gilt auch, wenn oder soweit ein Gebäude unentgeltlich erworben wurde. R 21.1 Absatz 2 EStR 2012 bleibt unberührt.

4.1 Ursprünglicher Zustand

- 41 Als ursprünglicher Zustand gilt der Zustand eines Gebäudes zu dem Zeitpunkt, zu dem die steuerpflichtige Person das Gebäude hergestellt oder entgeltlich erworben hat. Bei unentgeltlichem Erwerb (z. B. durch Schenkung oder als Erbe) ist der Zeitpunkt maßgeblich, zu dem der Rechtsvorgänger das Gebäude hergestellt oder entgeltlich erworben hat. Wird ein Gebäude dem Betriebsvermögen entnommen oder in das Betriebsvermögen eingelegt, so ist der Zustand zum Zeitpunkt der Entnahme oder der Einlage maßgeblich.

Beispiel 9:

Erwerber E kaufte im Jahr 2005 ein Mehrfamilienhaus (hergestellt 1960). Im Jahr 2024 führt er umfangreiche Renovierungs-, Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten durch.

Als „ursprünglicher Zustand“ des Gebäudes ist der Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung im Jahr 2005 zugrunde zu legen.

Beispiel 10:

C erbt im Jahr 2023 ein Einfamilienhaus, das im Jahr 1930 errichtet und seither wiederholt durch Gesamtrechtsnachfolge oder Schenkung innerhalb der Familie übertragen worden war. C lässt das Gebäude in den Jahren 2023 und 2024 umfangreich sanieren und modernisieren.

Da das Gebäude nach seiner Herstellung im Jahr 1930 stets nur unentgeltlich übertragen worden war, ist für den ursprünglichen Zustand auf den Zeitpunkt der Herstellung (1930) abzustellen.

- 42 Haben sich die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Zwischenzeit verändert (z. B. durch anderweitige Anschaffungs- oder Herstellungskosten, durch Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Absatz 4 Satz 3 i. V. m. Absatz 1 Satz 7 EStG oder durch Teilwertabschreibung), so ist der für die geänderte AfA-Bemessungsgrundlage maßgebende Zustand entscheidend.

4.2 Wesentliche Verbesserung

4.2.1 Voraussetzung für eine wesentliche Verbesserung: deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes

- 43 Eine wesentliche Verbesserung liegt nicht bereits dann vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird, d. h., wenn Aufwendungen, die für sich genommen als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen sind, in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum oder Wirtschaftsjahr anfallen.
- 44 Eine wesentliche Verbesserung liegt erst dann vor, wenn die Maßnahmen zur Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-)Erneuerung hinaus den Gebrauchswert des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand insgesamt deutlich erhöhen.

4.2.2 Deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts durch Hebung des Standards eines Wohngebäudes

- 45 Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Wohngebäudes liegt vor, wenn der Standard des Wohngebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder sehr anspruchsvollen Standard oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Zur Standardhebung eines Wohngebäudes vgl. Rn. 11 bis 24.
- 46 Für die Beurteilung, ob eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts stattgefunden hat, muss der Standard des Wohngebäudes im ursprünglichen Zustand mit dem Standard nach der Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahme verglichen werden. Es ist daher zunächst zu ermitteln, welchem Standard die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand entsprachen. Bei der Ermittlung sind die Maßstäbe zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Herstellung bzw. des entgeltlichen Erwerbs allgemein üblich waren (siehe BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 – IX R 64/99, BStBl II 2003 S. 590). Dies führt dazu, dass – insbesondere bei längerer Besitzzeit – ein aus heutiger Sicht sehr einfacher Standard in der Vergangenheit durchaus einen mittleren Standard dargestellt haben kann (z. B. auch Kohleöfen und einfach verglaste Fenster). In einem solchen Fall liegt eine wesentliche Verbesserung nicht allein deshalb vor, weil das Wohngebäude in mindestens drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale (oder im Zusammenhang mit einer Erweiterung in mindestens zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale) auf einen aktuellen mittleren Standard gehoben wird.
- 47 Eine nur zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung liegt vor, wenn ein Wohngebäude durch Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen lediglich in einem ordnungsgemäßen Zustand entsprechend seines ursprünglichen Zustands erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird.

In diesen Fällen wird dem Gebäude nur der zeitgemäße Wohnkomfort gegeben, den es durch technischen Fortschritt und die Veränderung von Lebensgewohnheiten verliert bzw. verloren hat.

Beispiel 11:

Der langjährige Eigentümer eines bewohnten verwahrlosten Wohngebäudes lässt die alten Kohleöfen durch eine moderne Heizungsanlage ersetzen. Er modernisiert das Bad, indem er neben der Badewanne separat eine Dusche einbauen und das Bad durchgängig fliesen lässt. Die einfach verglasten Fenster lässt er durch Isolierglasfenster austauschen. Im Übrigen lässt er Schönheitsreparaturen durchführen.

Sollten die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand einem sehr einfachen Standard entsprochen haben, liegt eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts und somit auch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung vor. Die Aufwendungen wären in diesem Fall Herstellungskosten.

Sollten die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand jedoch einem mittleren Standard entsprochen haben, so liegt keine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts, sondern eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung, vor. Die

Aufwendungen wären in diesem Fall keine Herstellungskosten, sondern sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

Bei den Schönheitsreparaturen handelt es sich um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

4.2.3 Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer

- 48 Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ist auch bei einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes gegeben. Dies setzt voraus, dass die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmende Bausubstanz (z. B. Fundament, tragende Wände und Decken des Gebäudes) durch Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen verändert wurde (siehe BFH-Urteil vom 9. Mai 1995 – IX R 116/92, BStBl II 1996 S. 632).

4.3 Sanierung in Raten

- 49 Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts kann auch durch eine Sanierung in Raten erfolgen. Eine Sanierung in Raten liegt vor, wenn Baumaßnahmen, die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes oder eines Wirtschaftsjahres durchgeführt werden, zwar für sich gesehen noch nicht zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, aber Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in einem zeitlichen Zusammenhang über mehrere Jahre erstreckt und die insgesamt zu einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswerts des Gebäudes führt.
- 50 Von einer Sanierung in Raten ist in der Regel auszugehen, wenn die Baumaßnahmen innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren durchgeführt worden sind.

4.4 Teilweise Sanierung eines Gebäudes

- 51 Wird bei der Sanierung eines Gebäudes nicht der Gebrauchswert aller, sondern nur einer oder mehrerer Wohnungen deutlich erhöht, so sind nur die dafür entstandenen Aufwendungen Herstellungskosten.

III. Anschaffungsnahe Herstellungskosten

- 52 Zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (§ 6 Absatz 1 Nummer 1a Satz 1 EStG). Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Aufwendungen für Erweiterungen und Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (§ 6 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG; vgl. Rn. 57 bis 59).

1. Umfang der anschaffungsnahen Herstellungskosten

- 53 Sämtliche Aufwendungen für Baumaßnahmen, die im Rahmen einer innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen, können anschaffungsnahe Herstellungskosten sein. Dazu zählen u. a. auch Aufwendungen
- zur Herstellung der Betriebsbereitschaft (siehe BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 – IX R 15/15, BStBl II S. 996),

- für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes (siehe BFH-Urteil vom 14.6.2016 – IX R 25/14, BStBl II S. 992) und
- für Schönheitsreparaturen (z. B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen der Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie der Fenster), wobei kein enger räumlicher, zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes vorauszusetzen ist (siehe BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 – IX R 22/15, BStBl II S. 999).

- 54 Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen können nur anschaffungsnahe Herstellungskosten sein, wenn sie an Einrichtungen des Gebäudes oder am Gebäude selbst durchgeführt werden. Nicht einzubeziehen sind daher Aufwendungen, die durch Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen lediglich (mit-)veranlasst sind.

Beispiel 12:

Erwerberin E kauft eine vermietete Eigentumswohnung. Sie schließt einen Mietaufhebungsvertrag mit dem Mieter, um das Gebäude umfangreich renovieren zu können. Für die vorzeitige Räumung der Wohnung zahlt sie an den Mieter eine Abfindung.

Mieterabfindungen sind keine Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen und gehören nicht zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten (siehe BFH-Urteil vom 20. September 2022 – IX R 29/21, BStBl II 2023 S. 1087).

- 55 Unerheblich für das Vorliegen von anschaffungsnahe Herstellungskosten ist, ob die Aufwendungen für die steuerpflichtige Person vorhersehbar waren. Zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zählen daher auch Maßnahmen zur Beseitigung verdeckter (bzw. altersüblicher) Mängel, die der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes verborgen geblieben sind, sie jedoch bereits vorhanden waren (siehe BFH-Urteil vom 9. Mai 2017 – IX R 6/16, BStBl II 2018 S. 9 und BFH-Urteil vom 13. März 2018 – IX R 41/17, BStBl II S. 533).
- 56 Wird ein Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt und besteht deshalb aus mehreren Wirtschaftsgütern, ist bei der Prüfung, ob eine Baumaßnahme zu anschaffungsnahe Herstellungskosten führt, nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abzustellen (siehe BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 – IX R 25/14, BStBl II S. 992; R 4.2 Absatz 3 und 4 EStR 2012).

2. Aufwendungen, die keine anschaffungsnahe Herstellungskosten sind

- 57 Nicht zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten gehören nach § 6 Absatz 1 Nummer 1a Satz 2 EStG
- Aufwendungen für Erweiterungen (siehe Rn. 31 bis 39) sowie
 - Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (z. B. für die laufende Wartung von Aufzugs- oder Heizungsanlagen, die Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen sowie Ablesekosten; siehe BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 – IX R 22/15, BStBl II S. 999).
- 58 Nicht zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten gehören auch Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen, die zur Beseitigung eines Substanzschadens durchgeführt werden, der zum Zeitpunkt der Anschaffung weder vorhanden noch angelegt war, sondern nachweislich

erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln eines Dritten verursacht wurde (siehe BFH-Urteil vom 9. Mai 2017 – IX R 6/16, BStBl II 2018 S. 9 und BFH-Urteil vom 13. März 2018 – IX R 41/17, BStBl II S. 533) oder zufällig entstanden ist (z. B. durch eine Naturkatastrophe).

3. Dreijahreszeitraum

- 59 Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen können nur anschaffungsnahe Herstellungskosten sein, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Der Dreijahreszeitraum wird taggenau ausgehend vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (d. h. ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten) berechnet.
- 60 Zum Ende des Dreijahreszeitraums müssen die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen weder abgeschlossen noch abgerechnet noch bezahlt sein. Bei nicht innerhalb des Dreijahreszeitraums abgeschlossenen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind jedoch nur die bis zum Ablauf des Dreijahreszeitraums erbrachten Bauleistungen zu berücksichtigen; die auf diesen Zeitraum entfallenden Aufwendungen sind gegebenenfalls im Schätzungswege zu ermitteln.
- 61 Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, so tritt der Rechtsnachfolger in den Dreijahreszeitraum des Rechtsvorgängers ein. Im Fall eines teilentgeltlichen Erwerbs können anschaffungsnahe Herstellungskosten nur bezogen auf den entgeltlichen Teil des Erwerbs gegeben sein.
- 62 Die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist keine Anschaffung im Sinne von § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG (siehe BFH-Urteil vom 3. Mai 2022 – IX R 7/21, BStBl II 2023 S. 104).

4. 15 %-Grenze

- 63 § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG ist eine Bewertungsvorschrift, die eine Umqualifizierung von Aufwendungen zu (anschaffungsnahen) Herstellungskosten vornimmt. In die 15 %-Grenze sind daher auch Aufwendungen einzubeziehen, die nach den §§ 7h, 7i, 11a, 11b EStG steuerlich begünstigt werden.
- 64 Werden Aufwendungen von einer dritten Person erstattet, dürfen nur die anteilig nach Abzug der Erstattung verbleibenden Aufwendungen in die 15 %-Grenze einbezogen werden (siehe BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 – IX R 25/14, BStBl II S. 992).
- 65 Das nachträgliche Über- oder Unterschreiten der 15 %-Grenze stellt ein rückwirkendes Ereignis dar. Wird die 15 %-Grenze im zweiten oder dritten Jahr über- oder wegen Erstattungen wieder unterschritten, müssen die Bescheide der vorangehenden Jahre korrigiert werden (§ 175 Absatz 1 Nummer 2 AO). Die in den jeweiligen Jahren angefallenen oder erstatteten Aufwendungen erhöhen bzw. vermindern dabei entsprechend R 7.4 Absatz 9 Satz 3 EStR zu Beginn des jeweiligen Jahres die AfA-Bemessungsgrundlage.

IV. Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit

Erhaltungsaufwendungen

- 66 Sind bei einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft, zur Erweiterung eines Gebäudes oder Arbeiten, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, als

auch Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen grundsätzlich – ggf. im Schätzungswege – in Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

Beispiel 13:

Ein Architektenhonorar, das für die Gesamtmaßnahme gezahlt worden ist, oder Aufwendungen für Reinigungsarbeiten müssen in dem gleichen Verhältnis aufgeteilt werden, in dem die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu den Erhaltungsaufwendungen steht.

- 67 Einer Aufteilung bedarf es nicht, sofern die Aufwendungen insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG) zu bewerten sind (vgl. Abschnitt III).
- 68 Aufwendungen, die für sich genommen teils Anschaffungs- oder Herstellungskosten und teils Erhaltungsaufwendungen sind, stellen insgesamt Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar, wenn die zugrundeliegenden Arbeiten in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Das ist der Fall, wenn die einzelnen Baumaßnahmen (die sich auch über mehrere Jahre erstrecken können) bautechnisch ineinandergreifen. Ein bautechnisches Ineinandergreifen liegt vor, wenn die Erhaltungsarbeiten
- Vorbedingung für die Arbeiten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft oder für die Herstellungsarbeiten sind oder
 - durch die Arbeiten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft oder durch die Herstellungsarbeiten veranlasst oder verursacht worden sind.

Beispiel 14:

Um eine Überbauung zwischen zwei vorhandenen Gebäuden durchführen zu können, sind zunächst Ausbesserungsarbeiten an den Fundamenten des einen Gebäudes notwendig.

Zwischen den Ausbesserungsarbeiten und der Überbauung liegt ein bautechnisches Ineinandergreifen und somit ein sachlicher Zusammenhang vor. Deshalb sind die Aufwendungen für beide Maßnahmen Herstellungskosten (siehe BFH-Urteil vom 9. März 1962 – I 192/61 U, BStBl III S. 195).

- 69 Ein bautechnisches Ineinandergreifen kann auch dann vorliegen, wenn die Arbeiten in verschiedenen Stockwerken des Gebäudes ausgeführt werden.

Beispiel 15:

Im Dachgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes werden erstmals Bäder eingebaut. Diese Herstellungsarbeiten erfordern, dass größere Fallrohre verlegt werden. Durch die Verlegung der größeren Fallrohre entstehen in den darunter liegenden Stockwerken Schäden, die beseitigt werden müssen.

Zwischen dem Einbau der Bäder, der Verlegung der größeren Fallrohre und der Beseitigung der dadurch entstandenen Schäden liegt ein bautechnisches Ineinandergreifen und somit ein sachlicher Zusammenhang vor. Deshalb sind die Aufwendungen für die drei Maßnahmen Herstellungskosten.

- 70 Von einem bautechnischen Ineinandergreifen ist nicht allein deswegen auszugehen, weil die steuerpflichtige Person Herstellungsarbeiten zum Anlass nimmt, um auch sonstige anstehende Renovierungsarbeiten vorzunehmen. Allein die gleichzeitige Durchführung der Arbeiten, z. B. um die mit den Arbeiten verbundenen Unannehmlichkeiten abzukürzen, reicht für einen sachlichen Zusammenhang nicht aus. Ebenso wird ein sachlicher Zusammenhang nicht dadurch hergestellt, dass die Arbeiten unter dem Gesichtspunkt der rationellen Abwicklung eine bestimmte zeitliche Abfolge der einzelnen Maßnahmen erforderlich machen, wenn die Arbeiten ebenso unabhängig voneinander hätten durchgeführt werden können.

Abwandlung zu Beispiel 15:

Die Beseitigung der Schäden in den Bädern der darunter liegenden Stockwerke wird zum Anlass genommen, diese vollständig neu zu verfliesen und neue Sanitäranlagen einzubauen.

Die zusätzlichen Modernisierungsarbeiten greifen mit dem Einbau der Bäder und der Verlegung der größeren Fallrohre (also den Herstellungsarbeiten) bautechnisch nicht ineinander und stehen somit nicht in einem sachlichen Zusammenhang. Die Aufwendungen für die Modernisierung der Bäder sind daher keine Herstellungskosten, sondern Erhaltungsaufwendungen. Auch wenn alle Aufwendungen gemeinsam in Rechnung gestellt werden, müssen sie für steuerliche Zwecke aufgeteilt werden: Die Aufwendungen für die Verlegung der größeren Fallrohre und die Beseitigung der dadurch entstandenen Schäden sind Herstellungskosten; die Aufwendungen für die vollständige Neuverfliesung und den Einbau der neuen Sanitäranlagen sind Erhaltungsaufwendungen.

Beispiel 16:

Durch das Aufsetzen einer Dachgaube wird die nutzbare Fläche des Gebäudes geringfügig vergrößert. Diese Maßnahme wird zum Anlass genommen, gleichzeitig das alte, schadhafte Dach neu zu decken.

Das Neudecken des Daches greift bautechnisch nicht mit dem Aufsetzen einer Dachgaube (also einer Erweiterungsmaßnahme) ineinander und steht somit nicht in einem sachlichen Zusammenhang. Die Aufwendungen für das Aufsetzen der Dachgaube (einschließlich der Aufwendungen für das Decken der Dachgaube mit Dachziegeln) sind Herstellungskosten; die Aufwendungen für das Decken des übrigen Daches sind Erhaltungsaufwendungen.

Beispiel 17:

Im Zusammenhang mit einer Erweiterungsmaßnahme wird in das Gebäude ein zusätzliches Fenster eingebaut. Zudem wird in den schon vorhandenen Fenstern die Einfachverglasung durch Isolierverglasung ersetzt.

Die Erneuerung der schon vorhandenen Fenster greift weder mit der Erweiterungsmaßnahme noch mit dem Einbau des zusätzlichen Fensters bautechnisch ineinander und steht somit nicht in einem sachlichen Zusammenhang (insoweit entgegen dem BFH-Urteil vom 9. Mai 1995 – IX R 2/94, BStBl II 1996 S. 637). Die Aufwendungen für die Erweiterungsmaßnahme und den Einbau des zusätzlichen Fensters sind Herstellungskosten; die Aufwendungen für die Erneuerung der schon vorhandenen Fenster sind Erhaltungsaufwendungen.

V. Feststellungslast

- 71 Die Feststellungslast für Tatsachen, die eine Behandlung von Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen, trägt das Finanzamt (z. B. die Herstellung der Betriebsbereitschaft oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung).
- 72 Soweit das Finanzamt nicht dazu in der Lage ist, den Zustand eines Gebäudes zum Zeitpunkt der Anschaffung oder den ursprünglichen Zustand eines Gebäudes festzustellen, hat die steuerpflichtige Person eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Absatz 1 Satz 3 AO).
- 73 Hat die steuerpflichtige Person ihre erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, kann das Finanzamt aus Indizien auf die Hebung des Standards eines Wohngebäudes und somit auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten schließen. Solche Indizien liegen insbesondere vor, wenn
- ein Gebäude in zeitlicher Nähe zum Erwerb im Ganzen und von Grund auf modernisiert wird,
 - hohe Aufwendungen für die Sanierung der zentralen Ausstattungsmerkmale getätigt werden oder
 - auf Grund der Baumaßnahmen der Mietzins erheblich erhöht wird.
- 74 Ob eine Standardhebung vorliegt, ist für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung eines Gebäudes nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung ohne die Umsatzsteuer insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Dies gilt nicht, wenn sich beim Erwerb eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen der Standard für einzelne Wohnungen hebt oder die Instandsetzungsmaßnahme der Beginn einer Sanierung in Raten sein kann.