

Prof. Dr. Manfred J. Neumann
Notar und Fachanwalt für Steuerrecht

Kurfürstendamm 65, 10707 Berlin,
Fon: 030-884 20 11 Fax: 030-884 201 20
www.kanzlei-neumann.com
info@kanzlei-neumann.com

Der Erhaltungsaufwand ist da!
BMF-Schreiben vom 18.07.2003

Stand: 03.11.2003

I. Einleitung - Was versteht man unter Erhaltungsaufwand, Herstellungskosten und Anschaffungskosten?

Grundsätzlich ist zu unterscheiden, ob die durch Baumaßnahmen verursachten Kosten:

a) Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 255 HGB sind, die grundsätzlich zu „aktivieren“ sind und nur über die gesetzliche AfA abgeschrieben werden können

oder, ob es sich um

b) Erhaltungsaufwand handelt, welcher als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten in Ansatz gebracht werden kann.

Um eine Unterscheidung der Kostenqualität vornehmen zu können, kann man zunächst von folgenden Grunddefinitionen der verschiedenen Kostenarten ausgehen:

(1) Erhaltungsaufwand sind diejenigen Aufwendungen, die dem Bauherren für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen entstehen.

Hier werden also bei einem Gebäude, das dem Bauherren bereits gehört, schon vorhandene Gebäudeteile oder Einrichtungsgegenstände ausgewechselt bzw. anderweitig erneuert. Solche Baumaßnahmen erfolgen typischer Weise bei Modernisierungen oder Sanierungen von Gebäuden, z.B. beim Einbau neuer Fenster, der Auswechslung von Badarmaturen etc. Allerdings sind nicht alle im Rahmen solcher Baumaßnahmen anfallenden Kosten immer auch als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren.

Wird beispielsweise bei der Modernisierung des Treppenhauses erstmals ein Fahrstuhl in das Gebäude eingebaut, dann sind diese separaten Kosten Herstellungskosten, weil der Fahrstuhl vorher nicht vorhanden war.

Als Grundsatz könnte daher gelten: „Alles was ausgetauscht oder erneuert wird, also schon einmal vorhanden war, führt zu Erhaltungsaufwand.“

Wenn die Abgrenzung der Kosten in der Praxis tatsächlich so einfach wäre, gäbe es unzählige Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen und Aufsätze zu diesem Thema weniger. Kompliziert wird die Abgrenzung der Kosten ja gerade durch die zahlreichen Ausnahmen und Erweiterungen der Grunddefinition.

So waren gemäß der bisher anwendbaren Einkommensteuer-Richtlinie Abschnitt R 157 auch diejenigen Kosten Erhaltungsaufwand, die z.B. für den Einbau von messtechnischen Anlagen zur verbrauchsgenauen Abrechnung von Heiz- und Wasserkosten angefallen sind. Typischer Weise waren aber diese Anlagen (auch Breitbandanlagen) bis zum Einbau gerade nicht schon im Gebäude vorhanden.

(2) Herstellungskosten sind gemäß § 255 Abs. 2 HGB „die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung (...)“.

Problematisch an dieser Begriffsbestimmung ist, wie bereits gesagt, die Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand, was man am besten an folgendem Beispiel veranschaulichen kann.

Eigentlich sind alle Erneuerungen bereits vorhandener Gegenstände des Gebäudes (Elektroleitungen, Fenster, Heizungssystem, Fußböden....) nach der obigen Definition Erhaltungsaufwand, also sofort abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben.

Nun besagt aber die Definition von Herstellungskosten, dass immer dann, wenn es im Zuge der Baumaßnahmen zu einer wesentlichen Verbesserung des Gegenstandes/Gebäudes kommt, die Baukosten Herstellungskosten sind, § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. Sie können dann folglich nur über die Abschreibung in Ansatz gebracht werden.

Wegen dieses Widerspruchs wurde während der vergangenen Jahre versucht anhand bestimmter Kriterien eine praxistaugliche Abgrenzung der entstandenen Kosten zu entwickeln.

So gab es die Figur des sog. anschaffungsnahen Herstellungsaufwandes (dazu unter Ziff. II. d)), die erst kürzlich von der Rechtsprechung abgeschafft wurde (dazu unter Ziff. V.), um eventuell nunmehr im Zuge der anstehenden Steueränderungen als Gesetz wieder eingeführt zu werden (dazu unter Ziff. X.).

(3) Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 HGB „die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.“

II. Bisherige Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand gemäß BMF Schreiben vom 16.12.1996

Seit den 80er Jahren hatte zunächst die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs den Grundsatz des anschaffungsnahen Aufwandes entwickelt. Dabei sollten bauliche Aufwendungen in ein Gebäude, innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes nicht zu Erhaltungsaufwand oder sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben führen, sondern vielmehr aktiviert werden. Die Rechtsprechung ist immer wieder angegriffen worden, andererseits aber über mehrere Jahre bestätigt worden. Zur Rechtsentwicklung vergleiche noch Schmidt Einkommensteuergesetz, 20. Auflage 2001 Rn. 110 ff. zu § 6. Allerdings hatte schon die BFH-Entscheidung zur „Generalüberholung“ aus dem Jahre 1996 zu Differenzierungen geführt. Dies hatte die Finanzverwaltung veranlasst, ein modifiziertes Anwendungsschreiben vom 16.12.1996 (Anlage) herauszugeben.

a) In diesem Erlass stellte das Bundesfinanzministerium (BMF) zunächst klar, was alles unter den Begriff der Herstellungskosten fällt, also zu aktivieren ist. Grundsätzlich sind alle Kosten für die erstmalige Herstellung des Gebäudes davon erfasst. Darüber hinaus sind aber auch Kosten für den Wiederaufbau eines vollständig verschlissenen Gebäudes Herstellungskosten, weil dann eine sog. Neuerstellung gegeben ist.

b) Zusätzlich führten aber auch Erweiterungen des Gebäudes zu Herstellungskosten. Zu den Erweiterungen gehörten dabei

- Aufstockung oder Anbau
- Vergrößerung der nutzbaren Fläche
- Substanzmehrung

Um eine Vergrößerung der nutzbaren Fläche und damit also eine Erweiterung bewirkt zu haben, reichte schon eine geringfügige Vergrößerung aus oder auch zusätzliche Nutzfläche, die durch den erstmaligen Einbau einer Gaube oder den Anbau eines Balkons geschaffen wurde.

Substanzmehrungen liegen demgegenüber beispielsweise beim Einbau einer Alarmanlage, einer Sonnenmarkise, eines Kamins oder auch beim Einbau zusätzlicher Trennwände vor. Dabei geht es also immer um Gegenstände, die vorher im bzw. am Gebäude noch nicht vorhanden waren.

Zu beachten ist aber, dass immer dann keine Herstellungs- sondern Erhaltungsaufwendungen gegeben sind, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils für das Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllt.

c) Letztlich zählen zu Herstellungskosten immer auch alle diejenigen Kosten, die durch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes entstanden sind.

d) anschaffungsnaher Herstellungsaufwand

Mit der Figur des sog. anschaffungsnahen Herstellungsaufwandes, wurden Baumaßnahmen dann als aktivierungspflichtige Herstellungskosten gewertet, wenn sie in zeitlicher Nähe zur Anschaffung (grundsätzlich 3 Jahre nach Übergabe) vorgenommen wurden und wenn sie im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren. Hier galt ab 1994 eine Nichtaufgriffsgrenze von 15% der Gebäudekosten, davor waren es noch 20%. Geregelt war bzw. ist das in R 157 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinie.

Beispiel:

Der Käufer zahlt € 1.000.000 für das Gebäude. Nahm er dann ab Übergabe des Gebäudes, 01.01.01, Modernisierungsmaßnahmen daran vor, die bis Ende des Jahres 03 mehr als € 150.000 betragen, weil er zum Beispiel die Öfen durch eine Zentralheizung ersetzte und die Bäder modernisieren lies, dann musste er diese Baukosten mit „aktivieren und konnte sie nur über die Gesetzliche AfA abschreiben.

Hat er hingegen während der ersten drei Jahre nur überall neue Fenster einbauen lassen, was netto einen Betrag von € 140.000 ausmachte, dann konnte er diesen Betrag im Jahr der Baumaßnahme vollständig gewinnmindernd in Abzug bringen, entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgabe. Beginnt er dann z.B. Anfang 05 mit der Bädersonanierung, ist dies unschädlich.

Diese Regelung ist durch die jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgeschafft worden (vgl. dazu unter Ziff. V.), steht allerdings möglicherweise vor einer Wiedereinführung in Gesetzesform, sofern der Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) in der derzeitigen Fassung verabschiedet werden sollte (dazu unter Ziff. X. ausführlicher).

III. Abgrenzung Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand

Aufgrund der unter I. aufgeführten Definitionen dieser beiden Kostenarten, ist eine Abgrenzung hier glücklicher weise einfach. Alle diejenigen Kosten, die mit dem Kauf des bebauten Grundstückes bzw. der Eigentumswohnung zusammen hängen, also auch die Notarkosten, Maklerkosten, Grunderwerbsteuer..., sind grundsätzlich Anschaffungskosten und damit zu aktivieren.

Herstellungskosten sind das Gegenteil von Anschaffungskosten; Herstellungskosten hat der Bauherr (Hersteller), Anschaffungskosten hat der Erwerber. Wie bekannt ist, ist die Abgrenzung von Bauherr und Erwerber häufig sehr schwierig, wenn es darauf ankommt, hat in der Regel der Bundesfinanzhof den Wünschen der Steuerpflichtigen nicht genügt. Von daher hat der Gesetzgeber seit etwa 20 Jahren eine große Neigung, Anschaffungs- und Herstellungskosten gleich zu behandeln, so auch hier: Die erhöhten Absetzungen können auch für Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen. Ein wichtiger Unterschied ist jedoch zu erkennen

- Herstellungskosten sind alle Aufwendungen, die der Eigentümer bis zum (erstmaligen) Abschluss der Baumaßnahmen trägt.

- Anschaffungskosten sind dagegen alle Kosten bis zur Beendigung unabhängig ob der Erwerber noch irgendwie das Baugeschehen durch Bestellung oder Einwirkung beherrscht hat.

IV. Abgrenzung von Anschaffungskosten und nachträglichen Herstellungskosten

(1) Für Investoren bedeutsam dürfte die Frage der Qualifizierung von Baukosten sein, die nach dem Erwerb eines bebauten Grundstückes aufgrund von Modernisierung etc. angefallen sind.

Sind diese Kosten anhand der neuen Rechtsprechungskriterien als nachträgliche Herstellungskosten zu qualifizieren, ist ein sofortiger Abzug der Kosten nicht möglich. Diese sind dann vielmehr in geringen Prozentsätzen abzuschreiben.

Nachträgliche Herstellungskosten liegen insbesondere vor, wenn:

a) ein Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs unbrauchbar ist und erst wieder hergestellt werden muss;

Beispiel: - das Gebäude ist nicht mehr oder noch nicht brauchbar (Feuerschaden oder aber noch gar nicht fertiggestellt); es steht also nur der Rohbau oder das Haus ist völlig ausgebrannt und daher nicht bewohnbar

b) durch die Modernisierung ein anderes Wirtschaftsgut geschaffen wird, also das Gebäude in seinem Wesen verändert wird. Dies trifft zu bei Änderungen der Nutzung und Funktion des Gebäudes.

Beispiel: - Umbau einer Werkhalle in eine Wohnung, eines Ein- in ein Zweifamilienhaus oder eines Geschäfts- in ein Wohnhaus

Insofern dürfte der sog. Dachgeschosserrlass des BMF vom 10.06.1996, BStBl. 1996 I 689, im wesentlichen überholt sein.

c) die Nutzfläche des Gebäudes vergrößert wird

Beispiel: - Dachgeschossausbau oder Dachaufstockung oder Anbau von weiteren Räumen oder Balkonen.

Eine Erweiterung des Gebäudes liegt aber auch dann vor, wenn in das Gebäude neue Bestandteile eingebaut werden, die auch eine neue und zusätzliche Funktion erfüllen.

Beispiel: - erstmaliger Einbau eines Fahrstuhls oder einer Klimaanlage

d) eine wesentliche Verbesserung entsteht, wenn also bereits vorhandene Einrichtungen durch neue Bestandteile erweitert werden.

(2) Der Punkt der wesentlichen Verbesserung ist durch die geänderte BFH-Rechtsprechung konkretisiert worden, auch wenn die Kriterien nach wie vor hinsichtlich ihres Umfangs nicht abschließend geklärt sind.

Nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ist eine Verbesserung dann als wesentlich anzusehen, wenn sie über die zeitgemäße Erneuerung hinaus den Gebrauchswert des Wirtschaftsgutes im Ganzen deutlich erhöht. Es kommt also darauf an, ob für die Zukunft ein höheres Nutzungspotential geschaffen wird, wofür allein zu Mieterhöhungen berechtigende Modernisierungsmaßnahmen jedoch nicht ausreichend sind.

Eine wesentliche Verbesserung ist erst gegeben, wenn

- a) der Wohnstandard maßgeblich gesteigert und damit eine bessere Wohnungskategorie mit deutlich gesteigertem Mietwert erreicht wird oder
- b) die Gesamtnutzungsdauer deutlich verlängert wird oder
- c) sich ein deutlicher Anstieg der erzielbaren Miete ergibt.

Erforderlich ist folglich ein Vergleich des Zustandes vor Durchführung der Baumaßnahme (zu der Zeit, als es in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen ist) und danach. Hier hat der BFH drei Wohnungskategorien geschaffen, die er als

- a) sehr einfach
- b) mittel
- c) sehr anspruchsvoll

bezeichnet hat.

Eine wesentliche Verbesserung liegt nach Ansicht des Bundesfinanzhofes erst dann vor, wenn die Wohnung durch die Modernisierung/Sanierung von einer Kategorie in eine höhere gelangt. Laut Auffassung des BFH sind vier Bereiche der Wohnung maßgeblich für den Gebrauchswert einer Wohnung und damit für den Standard der Wohnung:

- Heizung
- Sanitär
- Elektroinstallation
- Fenster

Wird in einem der vier oben genannten Bereiche durch eine Modernisierung eine wesentliche Verbesserung erreicht, so genügt dies noch nicht zur Annahme von nachträglichen Herstellungskosten. Eine wesentliche Verbesserung nur eines Bereiches verbessert das Wirtschaftsgut noch nicht insgesamt. Hier sind dann also sofort abziehbare Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten gegeben.

Beispiel: -vorhandene Einzelöfen werden durch eine Zentralheizung ersetzt

Wird aber bei einer Modernisierung in drei dieser Bereiche eine wesentliche Verbesserung erreicht, gilt nach Ansicht des BFH die Vermutung, dass das Gebäude durch die Modernisierung in einen höheren Standard gehoben und damit insgesamt wesentlich verbessert wurde.

Beispiel:

- Ersetzung der Einfachverglasung durch Isolierglas,
- Austausch der Einzelöfen gegen Zentralheizung und
- neue Elektroleitungen mit erheblich größerer Kapazität oder
- Ersteinbau einer Badewanne (vorher nur Dusche und WC)

(3) Aus diesen vom BFH festgelegten Grundsätzen lassen sich folgende drei Stufen zur Kosteneinteilung ableiten:

- Erhaltungsaufwand sind Modernisierungen, die die Einrichtung lediglich in zeitgemäßer Form ersetzen.
- Eine nachträgliche Herstellung liegt vor, bei Modernisierungsmaßnahmen, die eine deutliche Funktionserweiterung und Funktionserhöhung bewirken, wenn drei der vier maßgeblichen Einrichtungen betroffen sind.
- Immer nachträgliche Herstellungskosten liegen vor bei Modernisierungsmaßnahmen, die eine zusätzliche Funktion erfüllen und bei Erweiterungen nach § 255 Abs. 2 HGB.

(4) In der Praxis ist es künftig unbedingt erforderlich, den Zustand der Gebäude vor und nach Durchführung der Modernisierung genau zu dokumentieren, weil den Investor bzw. den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine sog. „Feststellungslast“, trifft, er hat sozusagen Vorsorge für die Beweiserbringung im späteren Veranlagungsverfahren zu führen.

Zusammenfassend kann man sagen, dass die Gebrauchswertkategorien des Bundesfinanzhofes wohl dazu führen werden, dass Modernisierungen eines Gebäudes des mittleren Standards wohl kaum zu nachträglichen Herstellungskosten führen. Diese Kategorie ist insgesamt sehr weit gefasst, weshalb für eine Verbesserung des Wohnstandards zu „sehr anspruchsvoll“ schon sog. Luxusmodernisierungen erforderlich sein dürften.

Hingegen dürften Modernisierungskosten bei der „sehr einfachen“ Kategorie in aller Regel nachträgliche Herstellungskosten darstellen, soweit die vier maßgeblichen Einrichtungen betroffen sind, weil bei diesen Gebäuden in der Regel nicht der simple Standard bei Modernisierungsmaßnahmen einfach ersetzt, sondern im Regelfall stark verbessert wird.

(5) Auch die naheliegende Idee, dann immer nur einen oder maximal zwei der vier angeführten Bereiche zu modernisieren und damit die Qualifizierung der Baukosten als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zu erreichen, könnte schwierig zu realisieren sein. Hier hat der BFH mit dem zitierten Urteil (IX R 39/97) vorgebaut. Stellen sich also die Baumaßnahmen für sich betrachtet als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen dar, sind sie aber Teil einer sich ggf. auch über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckenden Gesamtmaßnahme, die insgesamt zu einer

wesentlichen Verbesserung führt, können die Kosten als Herstellungskosten anzusehen sein, was deren planmäßige Abschreibung zur Folge hätte.

(6) Es ist jedoch wichtig zu beachten, dass die Regelungen zu den Außenanlagen und Gärten unverändert fortgelten, R 157 Abs. 5 und 6 der Einkommensteuer-Richtlinie 2002.

V. Die neue BFH Rechtsprechung zum Erhaltungsaufwand

1. In den richtungsändernden Urteilen vom 12.09.2001 hat der BFH den Umfang und Bedeutungsgehalt der Begriffe Anschaffungs-, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand weiter konkretisiert: So führt er im Urteil IX R 52/00 wie folgt aus:

„1. Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Aufwendungen, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können.

2. Der Erwerber bestimmt den Zweck des Vermögensgegenstandes. Wird ein Wohngebäude ab dem Zeitpunkt des Erwerbs vom Erwerber durch Vermietung der Wohnung genutzt, ist es insoweit betriebsbereit gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB.

3. Soll das Gebäude zu Wohnzwecken genutzt werden, dann gehört zur Zwecksbestimmung auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude entsprechen soll (einem sehr einfachen, mittleren oder sehr anspruchsvollen). Baumaßnahmen, die das Gebäude auf eine höhere Standardstufe bringen, machen es betriebsbereit, ihre Kosten sind Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB.

4. Schönheitsreparaturen im Anschluss an den Erwerb und sonstige Instandhaltungsarbeiten an vorhandenen Gegenständen und Einrichtungen, insbesondere an im wesentlichen funktionierenden Installationen, führen grundsätzlich nicht zu Anschaffungskosten.“

Das Gericht hat hier klar gemacht, dass bauliche Veränderungen, die das Gebäude in einen höheren Standard überführen, grundsätzlich zu aktivieren sind, was für den Umfang künftiger Baumaßnahmen von Bedeutung ist.

Andererseits sollen nach wie vor Erhaltungsaufwendungen vorliegen, wenn die Funktion eingebauter Gegenstände im wesentlichen derjenigen entspricht, die der ausgetauschte oder erweiterte Gegenstand schon hatte.

2. Dass im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung und der Handhabung der Finanzverwaltung nicht allein schon der Umfang der Modernisierungskosten für eine Qualifizierung als Anschaffungskosten bzw. nachträgliche Herstellungskosten ausschlaggebend ist, hat der BFH im zweiten Urteil vom 12.09.2001 (IX R 39/97) entschieden:

„1. Sogenannte anschaffungsnahe Aufwendungen sind nicht allein wegen ihrer Höhe oder ihrer zeitlichen Nähe zur Anschaffung eines Gebäudes als Herstellungskosten zu beurteilen; soweit sie nicht der Herstellung oder Erweiterung eines Gebäudes dienen, stellen sie nur dann Herstellungskosten dar, wenn sie zu einer wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen (Änderung der Rechtsprechung).

2. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch als Erhaltungsmaßnahmen zu beurteilen wären, können in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert (das Nutzungspotential) eines Wohngebäudes gegenüber dem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs deutlich erhöht wird.

3. Der Gebrauchswert eines Wohngebäudes wird insbesondere durch die Modernisierung derjenigen Einrichtungen erhöht, die ihn maßgeblich bestimmen: Das sind vor allem die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster. Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswertes ist immer dann gegeben, wenn durch die Modernisierung ein Wohngebäude von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird.

4. Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraumes können als Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu werten sein, wenn sie zwar für sich gesehen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, wenn sie aber Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt (Sanierung „in Raten“).

Deutlich schreibt der BFH hier das Prinzip der getrennten Beurteilung der Baumaßnahmen fest. Das bedeutet konkret: Sind in einer einheitlichen Modernisierungsmaßnahme einige Ausführungen nur Instandhaltung, also Erhaltungsaufwand, dann führt die Einstufung der übrigen Baumaßnahmen als Herstellungskosten nicht dazu, dass sämtliche Baukosten zu aktivieren und gemäß den anwendbaren AfA-Sätzen abzuschreiben sind. Vielmehr können die tatsächlichen Erhaltungsaufwendungen sofort als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

Andererseits ist aber unbedingt zu beachten, dass der BFH auch der Auffassung ist, dass einzelne bloße Instandhaltungsarbeiten dann zu aktivierungspflichtigen Herstellungskosten führen, wenn die Gesamtheit der Baumaßnahmen zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebrauchswertes des Gebäudes im Sinn von § 255 Abs. 2 HGB führen.

3. Weitere Einstufungskriterien hat der BFH zuletzt in seinem Urteil vom 22. Januar 2003 (X R 9/99) geliefert:

„1. Plant der Erwerber eines vermieteten Gebäudes bereits im Zeitpunkt der Anschaffung die Eigennutzung und nicht die weitere Vermietung, machen die von

vornherein geplanten und nach Beendigung des Mietverhältnisses durchgeführten Baumaßnahmen das Gebäude betriebsbereit, wenn dadurch ein höherer Standard erreicht wird. Die betreffenden Aufwendungen sind daher Anschaffungskosten.

2. Bei der Frage, ob Instandhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes und damit zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 255 HGB führen, kommt es nicht auf die subjektiven Vorstellungen des Erwerbers, sondern allein auf die objektiven Auswirkungen der Maßnahmen auf den Nutzungswert des Gebäudes an. Auch Aufwendungen für die Beseitigung versteckter Mängel können den Nutzungswert eines Gebäudes steigern.

3. Der Gebrauchswert eines Wohngebäudes wird auch durch Erweiterungen im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 2 HGB bestimmt. Liegen insofern Herstellungskosten in einem der den Wohnstandard eines Gebäudes bestimmenden Bereiche vor, führen wesentliche Verbesserungen in wenigstens zwei weiteren Bereichen der Kernausstattung einer Wohnung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

4. Aufwendungen, die mit Erweiterungen im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 2 HGB mit zu einer Hebung des Wohnstandards führenden Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen bautechnisch zusammenhängen, führen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“

VI. BMF Schreiben 18. Juli 2003 zur Umsetzung der neuen BFH Rechtsprechung

Zusammenfassend kann man zu diesem Erlass des Bundesfinanzministeriums zur Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden zunächst einmal folgendes sagen:

- Das BMF-Schreiben setzt die Rechtsprechung des IX. und des X. BFH-Senats, insbesondere aus den Entscheidungen vom 12. September 2001 und vom 22. Januar 2003 um. Ausführung zur Bauherreneigenschaft, die steuerrechtlich für Erhaltungsaufwendungen erforderlich ist, werden allerdings nicht getroffen.

- In Textziffer 38 wird für den Regelfall eine Nichtaufgriffsgrenze eingeführt, wonach für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes nicht zu prüfen ist, ob eine **Hebung des Standards** vorliegt, also der Übergang von den Merkmalen einfach zu mittel oder von mittel zu gehoben, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Dies gilt jedoch nicht, wenn sich bei Erwerb eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen der Standard für einzelne Wohnungen hebt oder die Instandsetzungsmaßnahmen der Beginn einer Sanierung in Raten sein können. Ggf. sind Veranlagungen vorläufig durchzuführen.

- Das - jedenfalls in der Berliner Praxis kaum angewendete - BMF-Schreiben vom 16.12.1996 zur Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwendungen wird aufgehoben.

- Das neue BMF-Schreiben wird für alle noch offenen Fälle angewendet.

VII. Bauherreneigenschaft als Voraussetzung für Erhaltungsaufwand

Erhaltungsaufwand kann überhaupt nur derjenige haben, der Bauherr der jeweiligen baulichen Maßnahme ist. „Angeschafften Erhaltungsaufwand“ gibt es im deutschen Steuerrecht nicht. Von daher muss man sehr sensibel die Bauherreneigenschaft bei Erhaltungsaufwendungen beleuchten.

Bauherr im Sinne des EStG ist , wer ein Gebäude auf eigene Rechnung und Gefahr baut oder bauen lässt (Beck, DStR 2001, .2061ff.)

Dies ist auch bei „Kapitalanlegern“ dann zu bejahen, wenn diese nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, z.B. im Wege der Arbeitsteilung oder durch unselbständige Arbeitskräfte, das Baugeschehen beherrschen.

Dies ist aber dann nicht der Fall, wenn ein Kapitalanleger das gesamte vollständig formulierte Vertragsbündel einschließlich der Bauplanung und Bauausführung übernimmt und sich umfassend, z.B. durch Baubetreuer oder Geschäftsbesorger, vertreten lässt. Wenn also der Kapitalanleger nur die Wahl hat, entweder das gesamte Bündel der Verträge zu übernehmen oder sich nicht zu beteiligen. Solch ein Anleger hat nämlich im Wesentlichen eben so wenig Einwirkungsmöglichkeiten, wie sie typischerweise auch ein Erwerber nicht hat; dies gilt auch, wenn nur wenige untereinander bekannte Personen beteiligt sind.

Diese zusammenfassenden Ausführungen, die sich so oder ähnlich immer wieder in verschiedenen Entscheidungen der Finanzgerichte, auch in den zwei grundlegenden BFH-Entscheidungen aus den Jahren 1989 und 2001, sowie in den Kommentaren zum Einkommensteuergesetz und in einzelnen wissenschaftlichen Aufsätzen finden, können natürlich nur eine Grundtendenz vorgeben. Letztlich liegt jeder Einzelfall anders. Allerdings kann der sog. 4. Bauherrenerlass damit als überholt angesehen werden.

Daher muss man zusätzliche Kriterien bzw. Aspekte systematisch aufbereiten, um ein besseres Raster für die Einzelfälle zu haben.

1. Bauherrenrisiko

Immer wieder wird betont, dass Bauherr nur derjenige sein kann, der das Bauherrenrisiko trägt. Darunter versteht man das Risiko der wirtschaftlichen Benachteiligung. Wer also im Falle eines Scheiterns einer Gebäudemodernisierung nichts zu zahlen hat, würde unter diesen Umständen kein Bauherrenrisiko tragen.

Da es letztlich aber bei der Bauherreneigenschaft immer um die Abgrenzung zum Erwerber geht, also die Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten und Herstellungskosten, muss man festhalten, dass ein signifikanter Unterschied zwischen

einem Erwerberrisiko und einem Bauherrenrisiko bestehen kann. Wer Anschaffungskosten hat und im Falle der Schlechtleistung durch den Veräußerer finanzielle Probleme bekommen könnte, trägt das wirtschaftliche Risiko des Bauvorhabens. Dies gilt für einen Bauherren jedoch nicht anders.

Von daher sollte man auf das wirtschaftliche Bauherrenrisiko nicht übermäßig abheben.

2. Bauherreninitiative

Es geht in der Praxis um die Frage, ob jemand das Baugeschehen beherrscht. Im Falle, dass dieser „jemand“ eine Personengesellschaft ist, z.B. eine GbR oder eine KG, verlangt der Bundesfinanzhof seit 2001 nicht nur, dass die Gesellschaft (ggf. durch ihren geschäftsführenden Gesellschafter) das Baugeschehen beherrscht, sondern vielmehr müssen die Gesellschafter im Rahmen einer mitunternehmerischen Situation das Baugeschehen auch (mit) beherrschen; bei Personengesellschaften ist also die Bauherreneigenschaft auf beiden Ebenen zu prüfen.

Es ist also nach der aktuellen Auffassung von Rechtsprechung und Verwaltung unbedingt auf beiden Ebenen – Ebene der Gesellschaft als solche und die Ebene der einzelnen Gesellschafter – das Merkmal der Bauherreneigenschaft zu prüfen. Ist beispielweise nur die GbR Bauherr, aber trifft dieses Merkmal nach Prüfung auf die Gesellschafter nicht zu, weil die erforderlichen Einflussnahmemöglichkeiten gerade nicht gegeben waren, dann haben die Gesellschafter keinen Erhaltungsaufwand.

2.1. Die typischen Erwerberfälle, die die Bauherreneigenschaft ausschließen, sind solche, bei dem der „jemand“ entweder in ein Bündel abgeschlossener Verträge eintritt, also Verträge, die bereits unterzeichnet sind, oder in welchem die Verträge mit anderen Vertragspartnern ausverhandelt sind, so dass der „jemand“ nur noch unterzeichnen muss.

Solche extremen „Erwerberfälle“ werden dann vorliegen, wenn bereits für ein Bauvorhaben die entsprechenden öffentlich-rechtlichen Genehmigungen beschafft worden sind, dazu die entsprechende Genehmigungsplanung vorliegt und auch schon die wesentlichen Strukturen der Ausführungsplanung vorliegen und ggf. mit einem Generalunternehmer oder mit Einzelunternehmern bereits die Vertragsbedingungen ausverhandelt sind. Wenn jemand nunmehr im Wesentlichen ohne eigenständige Chance abweichender Vertragsbedingungen und Ausführungen diese Verträge unterzeichnet, wird ihm eine Bauherreneigenschaft nicht zugebilligt werden können.

2.2. Angenommen, jemand erhält von einem Verkäufer eines Grundstücks Bauzeichnungen und Baubeschreibungen als Planungsvorschlag übergeben, ohne dass die erforderlichen Baugenehmigungen und die Genehmigungsplanung vorliegen. Diese muss der Verkäufer aber erst noch in Auftrag geben, womit er tatsächlich und rechtlich in die Lage versetzt wird, auch anderweitige Anträge zu stellen. Führt er dann aufgrund dieser Genehmigungen selbständig (ggf. auch durch Hilfskräfte, wie dem von ihm beauftragten Architekten) Vertragsverhandlungen, dann wird ihm in der Regel bei den von ihm zu beauftragenden Arbeiten die Bauherreneigenschaft nicht versagt werden können.

2.3. Dazwischen liegen allerdings die diskussionsbedürftigen Fälle:

2.3.1. In der Praxis wird man als einen optischen Fingerzeig ansehen können, in welchem zeitlichen Abstand der Erwerb der Immobilie einerseits und die Inangriffnahme der baulichen Maßnahme andererseits geschieht. Wenn jemand im Februar 2003 eine Immobilie gekauft hat und sich dann im März 2004 entschließt, einen Bauauftrag oder mehrere Bauaufträge zu vergeben, sprechen die äußeren Umstände schon dafür, dass der Jemand das Baugeschehen beherrscht, schon deshalb, weil er dokumentiert hat, dass er 13 Monate lang völlig frei war, ob und wie er Aufträge erteilt.

Wenn jemand ein Grundstück kauft und innerhalb eines Monats nach Kauf aufgrund der ihm bei Kaufvertrag übergebenen Baugenehmigung einschließlich Genehmigungsplanung bereits einen GU-Vertrag unterzeichnet, wird er damit rechnen müssen, dass man ihm vorhält, in dieser kurzen Zeit habe er sich gar nicht einen entsprechenden Überblick über die Genehmigungslage, die Ausführungsplanung und die Vertragsbedingungen verschaffen können. In diesem Falle wird er kaum mit der (freiwilligen) Anerkennung der Bauherreneigenschaft durch die Finanzverwaltung rechnen können.

2.3.2. Neben der zeitlichen Schiene wird man auch das Kriterium der rechtlichen Verfügbarkeit heranziehen müssen. Insoweit gibt es diese Diskussion bisher in den schriftlichen Äußerungen der Finanzverwaltung nicht, weil bekanntermaßen im 4. Bauherrenerlass aus dem Jahre 1990 auf die Gründungsgesellschafter bzw. die Geschäftsführer einer Personengesellschaft abgestellt wurde, es auf die Bauherreneigenschaft auf der Gesellschafterebene damals nicht mehr ankam. Dies hat sich geändert.

Bei der Verfügbarkeit ist zu berücksichtigen, dass typischerweise jemand ein Grundstück kauft durch Abschluss eines notariellen Kaufvertrages. Danach muss er aber noch Eigentümer, wenigstens wirtschaftlicher Eigentümer, werden, erst dann ist er verfügungsbefugt. Dazu braucht er typischerweise eine Eigentumsverschaffungsvormerkung im Grundbuch, aber auch eine Kaufpreisbelegung, weil kein normaler Verkäufer das Eigentum am Grundstück übergehen lässt, wenn der Käufer den Kaufpreis nicht bezahlt/belegt hat. Erst wenn also diese wirtschaftlichen Voraussetzungen gegeben sind, wird der Besitzübergang (wirtschaftlicher Eigentumsübergang), steuerrechtlich der Lasten-/Nutzenübergang, erfolgen.

Erst der wirtschaftliche Eigentümer kann rechtlich über das Grundstück verfügen, kann also dementsprechend Bauunternehmern, Architekten u.ä. Personen wirksam erlauben, das Grundstück zu betreten und durch bauliche Maßnahmen umzugestalten. Von daher sind Bedenken anzumelden, wenn jemand die Aufträge für bauliche Planungs- und Ausführungsmaßnahmen erteilt, bevor er wirtschaftlicher Eigentümer wird, weil er die Bauausführungen gar nicht erlauben kann. Wenn demgegenüber in einem Kaufvertrag der Verkäufer erlaubt, dass der Käufer solche Arbeiten bereits vor Kaufpreishinterlegung, also vor wirtschaftlichem Eigentumsübergang, vornehmen kann, handelt sich dies um eine ungewöhnliche Maßnahme, die von der Finanzverwaltung unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO (Missbrauch von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) geprüft wird.

Von daher wäre mindestens anzuraten, dass sämtliche baulichen Aktivitäten einschließlich der entsprechenden Aufträge und Vertragsunterzeichnungen, erst nach Kaufpreisbelegung für das „unmodernisierte Grundstück“ und nach Lasten-Nutzenübergang erfolgen. In aller Regel wird dies auch eine Ankaufsfinanzierung voraussetzen.

2.3.3. In der Praxis neigen Banken häufig dazu, eine Gesamtfinanzierung zu präferieren, der Käufer soll also nur dann einen Kredit bekommen, wenn er nicht bloß das Grundstück mit altem Gebäude erwirbt, sondern auch finanziell in die Lage versetzt ist, das Gesamtkunstwerk „modernisiertes Haus“ zu realisieren. So lange diese Gesamtfinanzierungsverhandlung nur dazu führt, dass eine einheitliche Darlehenszusage erfolgt, ggf. mit einer einheitlichen grundbuchlichen Sicherheit (Grundschild in Höhe von Baukosten und Kaufpreis) ist dies unproblematisch, wenn die Bank aufgrund dieser Zusage zunächst den Kaufpreis valutiert, so dass der Jemand wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks wird und danach die Bauaufwendungen ggf. ratierlich, zur Verfügung stellt.

2.4. Diese Beispiele sollen deutlich machen, dass je enger die zeitliche Verknüpfung zwischen Erwerbszeitpunkt und Bauauftrag ist, desto eher die Bauherreneigenschaft fehlt. Des Weiteren sollte bedacht werden, dass die Frage der Bauherreneigenschaft auch die Verfügbarkeit über das Grundstück voraussetzt, also jede irgendwie geartete „gekünstelt aussehende“ Konstruktion Fragen und Diskussionsbedarf mit der Finanzverwaltung aufwirft.

Der Käufer eines Grundstücks, der Bauherr späterer Maßnahmen, insbesondere von Erhaltungsaufwendungen, sein will, müsste also deutlich machen können:

- Wie er zu der Bauplanung gekommen ist, ob er zum Beispiel den Architekten kennt und beauftragt hat oder ob er die Architektur, die Genehmigungsplanung ggf. die Baugenehmigung „miterworben hat“.
- Wie er (an welchem Tag mit welchen Gesprächspartnern) die Diskussion über die Bauauftragsvergabe geführt hat. Wenn er sie nicht persönlich geführt hat, dann müsste er dokumentieren können, welche Person in seinem Namen und seinem Auftrag die Verhandlungen und Gespräche geführt hat.

Wie immer in solchen Detailfragen ist hilfreich die Vorlage einer Dokumentation über die streitigen Fragen, über die Diskussionspunkte u.ä. Alle Pauschaläußerungen wie

„Die Parteien haben im Einzelnen verhandelt.“

helfen nicht, sondern schaffen nur Argwohn.

- Die Finanzierungsverhandlungen müssen ggf. auch dokumentiert werden, damit deutlich gemacht werden kann, dass der Kauf auch wirtschaftlich betrachtet unabhängig von der Bauentscheidung gefällt werden konnte und auf welcher Grundlage die Bank eine eventuelle „Bebaubarkeit“ geprüft hat. Das Letzte ist wichtig, um zu dokumentieren, dass nicht etwa die Bank im Rahmen der Finanzierungsprüfung bereits die verkäuferseits erstellten Unterlagen erhalten hat, die der Käufer des Grundstücks sich danach angeblich „mühselig beschafft“ hat.

2.5 Der neue Bauherrenerlass

Mit Datum vom 20.10.2003 hat das Bundesfinanzministerium nunmehr den schon lange erwarteten sog. 5. Bauherrenerlass als aktuelle Entscheidungsrichtlinie zur Bestimmung der Bauherreneigenschaft erlassen (Geschäftszeichen: IV C 3- S 2253a – 48/03).

Dieser Erlass schreibt nunmehr die Anforderungen der Finanzverwaltung an den Bauherrenbegriff verbindlich fest. Das Schreiben umfasst insgesamt 15 Seiten, ist also nicht gerade knapp ausgefallen. Eines kann aber als Grundsatz zusammen gefasst werden:

Zur Anerkennung der Bauherreneigenschaft ist es unbedingt erforderlich, dass der Anleger tatsächlich Einfluss auf die wesentlichen Teile des Baukonzepts nehmen kann. So muss er zum Beispiel auf die Kostenkalkulation, die Finanzierung, die Art der durchzuführenden Baumaßnahmen etc. wirklich Einfluss nehmen können. Im übrigen enthält der Erlass zahlreiche Beispiele, die zur Orientierung dienen.

Wichtig ist zudem die Regelung zur erstmaligen Anwendung des Erlasses, die in Randziffer 50 ff. enthalten ist. So gilt der neue Bauherrenerlass für alle Fälle, in denen ein bestandskräftiger Steuerbescheid noch nicht vorliegt. Sollte die Anwendung der neuen Grundsätze jedoch zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis führen, sind die neuen Grundsätze dann nicht anzuwenden, wenn der Außenvertrieb bei Fonds nachweislich vor dem 01. September 2002 begonnen hat und der Steuerpflichtige dem Fonds nachweislich vor dem 01. Januar 2004 beigetreten ist.

X. Regierungsentwurf zum Steueränderungsgesetz 2003

Die Bundesregierung versuchte bereits mit dem heiß diskutierten Steuervergünstigungsabbaugesetz (SteVAG) Ende 2002 die neue BFH-Rechtsprechung zum Erhaltungsaufwand praktisch von jeder Anwendung fernzuhalten, indem die Regelung des R 157 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien in Gesetzesform als § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eingeführt werden sollte.

Der Bundestag hat dem auch im Februar 2003 zugestimmt, allerdings scheiterte das Gesetz dann an der fehlenden Zustimmung des Bundesrates.

Nunmehr liegt seit 22.07.2003 der Entwurf des Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vor, der diese ursprünglich geplante Regelung wieder aufgreift. Inwieweit er lediglich Diskussionsgrundlage für die Sommerpause sein sollte oder er etwa auch eingesetzt wird für Gegenfinanzierungsmaßnahmen bei der Vorziehung der Steuerreform ist derzeit nicht bekannt.

Jedenfalls enthält er neue Gesetzesvorschläge zum Erhaltungsaufwand.

1. Zunächst soll aus dem Gesetzesentwurf zitiert werden, um eine einheitliche Diskussionsgrundlage zu haben:

Unter B.1. findet sich der „Lösungsvorschlag“

- gesetzliche Verankerung der bisherigen Verwaltungsregelung des R 157 Abs. 4 der Einkommensteuerrichtlinien zum sogenannten „anschaffungsnahen Aufwand“ in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Unter dem Entwurf zu Art. 1 Änderung des Einkommensteuergesetzes findet sich unter lfd. Nr. 3:

In § 6 Abs. 1 wird nach Nummer 1 folgende Nummer 1a eingefügt:

„1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes eines gehören auch Aufwendungen für Instandsetzung- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 von Hundert der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnah Herstellungskosten). Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.“

Unter lfd. Nr. 5 findet sich der Vorschlag:

- dem § 9 Abs. 5 wird folgender Satz angefügt:

„§ 6 Abs. 1 Nr. 1a gilt entsprechend.“

Für das Inkrafttreten wird § 52 Abs. 16 wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 6 werden folgende Sätze eingefügt:

„§ 6 Abs. 1 Nr. 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom (BGBl. I S. ... [*Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) ist erstmals für Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird. 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. Sämtliche Baumaßnahmen im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 an einem Objekt gelten als eine Baumaßnahme im Sinne des Satzes 7.“

Dem Absatz 23a wird folgender Satz angefügt:

„Für die Anwendung des § 9 Abs. 5 Satz 2 in er Fassung es Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [*Einsetzen: Ausfertigungsdatum und*

Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) gilt Absatz 16 Sätze 7 bis 9 entsprechend.“

2. Im Begründungsteil (Seite 53 f.) wird ausgeführt:

„Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes sind dann nicht sofort als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt; in diesem Fall sind sie nur im Rahmen der Absetzungen für Abnutzungen zu berücksichtigen.

Die ältere Rechtsprechung des BFH und ihr folgend die Finanzverwaltung hatten solche Aufwendungen, wenn sie im zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes (in der Regel innerhalb von drei Jahren) angefallen und im Verhältnis zum Kaufpreis hoch (mehr als 15 % der Anschaffungskosten) waren, grundsätzlich als Herstellungskosten beurteilt, auch wenn typische Erhaltungsaufwendungen (z. B. für Reparaturen) vorlagen.

Diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteilen vom 12. September 2001 (Az. IX R 39/97, BFHE 198 S. 74 und Az. IX R 52/00, BFHE 198 S. 85) aufgegeben.

Anstelle der bisherigen einfachen typisierenden Beurteilung von Aufwendungen für Instandsetzungsarbeiten erfordert die Anwendung der Grundsätze der neuen BFH-Rechtsprechung grundsätzlich eine Einzelfallbeurteilung und -prüfung durch die Finanzämter. Während die geänderte Rechtsprechung im Einzelfall schwierig anzuwenden und streitanfällig sein kann, hat hingegen die bisherige typisierende Regelung der R 157 Abs. 4 Einkommensteuer-Richtlinie bereits in der Vergangenheit zur Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung für Bürger und Finanzverwaltung beigetragen. Die bisherige Regelung wird aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit für den Bürger und die Verwaltung gesetzlich festgeschrieben.“

Zu Nummer 5:

„Technische Folgeänderung. Mittels des Verweises gilt die gesetzliche Normierung des anschaffungsnahen Aufwands (vgl. zu Artikel 1 Nr. 3 [§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG]) auch für die Überschusseinkünfte. Insbesondere ist damit der bisherige Hauptanwendungsbereich der Vereinfachungsregelung des R 157 Abs. 4 EStR bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit einbezogen.“

Zum Inkrafttreten wird ausgeführt zu Nr. 24:

Zu Buchstabe b

Zu Doppelbuchstabe aa:

„Die gesetzliche Regelung des anschaffungsnahen Aufwandes gilt für die Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wird. Hierfür gelten alle Baumaßnahmen, die innerhalb von 3 Jahren vorgenommen werden, grundsätzlich als eine Maßnahme, es sei denn, es liegt Erhaltungsaufwand i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG vor. Liegt der Beginn vor dem 31. Dezember 2003, so sind aus Gründen einer einheitlichen Rechtsanwendung für den dreijährigen Beurteilungszeitraum auch die in 2004 (und ggf. 2005) getätigten Baumaßnahmen insgesamt nach den Rechtsgrundsätzen der neuen BFH-Rechtsprechung anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen sind für sämtliche Baumaßnahmen innerhalb des dreijährigen Beurteilungszeitraumes daher entweder die Rechtsgrundsätze der neuen BFH-Rechtsprechung oder die gesetzliche Regelung der anschaffungsnahen Aufwendungen anzuwenden.“

3. Zum einen wird aus den vorgeschlagenen Regelungen und Ihrer Begründung deutlich, dass die im Frühjahr 2003 noch angestrebte Rückwirkung auf alle offenen Fälle, also die vollständige Außerachtlassung der BFH-Rechtsprechung ggf. für viele Jahre offensichtlich nicht mehr angestrebt wird. Dies wäre wohl verfassungsrechtlich kaum zu rechtfertigen.

Vielmehr will man offenbar die Baumaßnahmen, die bis zum 31.12.2003 begonnen worden sind, nach den BFH-Kriterien, also den günstigeren Kriterien für die Steuerpflichtigen, behandeln.

Andererseits sollen in diesem Falle, also Beginn der Bauarbeiten vor dem 31.12.2003, auch die Baumaßnahmen des Jahres 2004 vorausschauend betrachtet werden; Hintergrund dieser Überlegung dürfte sein, Missbräuche zu vermeiden: So könnte etwa jemand mit ganz wenig Bauaufwand im Bereich Erhaltungsaufwand in 2003 beginnen und die wesentlichen Maßnahmen erst in 2004 und 2005 durchführen und sich darauf berufen, dass auch eine noch so kleine Maßnahme, die in 2003 begonnen wurde, jedenfalls zur Anwendung der BFH-Rechtsprechung und zur Nichtanwendung der neuen gesetzlichen Regelung führen muss.

Inwieweit das alles praktikabel ist und inwieweit dies auch letztlich in Gesetzesform verabschiedet wird, bleibt offen. Andererseits kommt man nicht umhin, in der Branche zu berücksichtigen, was möglicherweise doch kommt. Insbesondere wäre zu entscheiden, ob avisierte und geplante Erhaltungsaufwendungen dann doch im Wesentlichen im Jahre 2003 angefangen und zum Abschluss gebracht werden.

4. Entwurf Einkommensteuerrichtlinien 2003

Gleichzeitig hat inzwischen die Bundesregierung den Entwurf der EStRL 2003 vorgelegt. Dort wird davon ausgegangen, dass die BFH Rechtsprechung nach Maßgabe des Schreibens vom 18.07.2003 in der Steuerpraxis umgesetzt wird.

XI. Gibt es ein Wahlrecht zwischen §§ 7h/7i EStG und Erhaltungsaufwand?

1. Als eine der letzten „Bastionen der Sonderabschreibung“ im Immobilienbereich, gelten die Regelungen des

- § 7h EStG: Erhöhte Absetzungen für Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

und

- § 7i EStG: Baumaßnahmen an Baudenkmalern

Im übrigen können Baukosten bei Altbauten möglicherweise Erhaltungsaufwand sein, also sofort abzugsfähige Werbungskosten im Sinne von § 9 Abs. 1 EStG.

Es könnte sein, dass ein Gebäude sowohl die Voraussetzungen des § 7h EStG als auch diejenigen des § 7i EStG (Denkmalschutz) erfüllt. Insoweit können erhöhte Absetzungen natürlich nur nach einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden. Dies ergibt sich aus § 7a Abs. 5 EStG.

Auch soweit Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz noch möglich sein sollten, kann Sonder- bzw. erhöhte Abschreibung nicht nach beiden Vorschriften in Anspruch genommen werden, § 7a Abs. 5 EStG. Allerdings muss man auch hier wieder auf die „Baumaßnahme“ achten.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A hat im Jahre 1995 eine Immobilie im Fördergebiet erworben, im Jahre 1998 hat er das Dach neu decken lassen, im Jahre 1999 hat er die Fassade neu hergerichtet.

Für die 1998 durchgeführte Baumaßnahme kann der Steuerpflichtige die Sonderabschreibung nach dem FördG in Anspruch nehmen. Sollte die Baumaßnahme 1998 noch nicht fertig gestellt worden sein, kommt auch Sonderabschreibung in Frage, weil das FördG Teilerstellungskosten privilegiert.

Für die 1999 durchgeführte Baumaßnahme an der Fassade, insoweit handelt es sich um eine gesonderte Baumaßnahme, kann erhöhte Absetzung nach § 7h EStG in Anspruch genommen werden. Das Kumulationsverbot richtet sich gegen die Inanspruchnahme zweier Abschreibungsmodelle für dieselbe Baumaßnahme. Es verbietet nicht die Inanspruchnahme von verschiedenen Sonderabschreibungen bzw. erhöhten Absetzungen für verschiedene Baumaßnahmen an demselben Gebäude.

2. Die Frage nach einem Wahlrecht zwischen den Sonderabschreibung nach §§ 7h/7i EStG und Erhaltungsaufwand ist schnell beantwortet. Nein, es gibt kein Wahlrecht. Entweder führt eine Baumaßnahme zu Erhaltungsaufwand, dann sind die Kosten auch sofort abzuziehen, oder es liegen Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten vor, dann sind diese zu „aktivieren“.

Allerdings ermöglichen die §§ 11a, 11b EStG die Erhaltungsaufwendungen, die bei der Sanierung oder Modernisierung von Gebäuden in Sanierungsgebieten oder von Baudenkmalern anfallen, auf einen Zeitraum von 2-5 Jahren zu verteilen.

Im übrigen kann eine Gestaltung nur dadurch erreicht werden, dass die Bezahlung der Baukosten unter Inanspruchnahme des Abflussprinzips - § 11 Abs. 2 EStG – „verteilt“ wird.

XII. Erhaltungsaufwand und Investitionszulage, Kumulationsverbot

Das Investitionszulagegesetz hat insbesondere wegen der betrieblichen Begünstigung nach § 2 InvZulG ein etwas zweifelhaftes Schicksal durchgemacht. Es datiert vom 18.08.1997 stand aber von vornherein unter dem Vorbehalt, dass die EU-Kommission die Regelung genehmigt. Denn gerade bei § 2 InvZulG handelt es sich um eine Vorschrift mit Subventionscharakter, die dem Genehmigungsvorbehalt der Europäischen Union unterliegt. Über die verschiedenen Zeiten wurden Bedenken seitens der EU-Kommission bekannt, so dass der Gesetzgeber „zwischendurch“ das Gesetz mehrfach veränderte, z.B. am 22.12.1999, am 19.12.2000, am 11.06.2001 und zuletzt am 11.10.2002. Die endgültige Genehmigung der EU-Kommission war erst im Juni 2001 erfolgt.

Der Bundesgesetzgeber hat zum Jahresende 2001 unter anderem auch eine Änderung des **Investitionszulagengesetzes 1999** erlassen, mit dem der § 3a InvZulG eingeführt wurde.

Die ursprünglich bis 31.12.2004 befristete Förderung für **selbstgenutztes Wohneigentum** ist dagegen bereits zum 31.12.2001 ausgelaufen.

Da für Neubaumaßnahmen die Gewährung von Investitionszulage mit Ablauf des Jahres 2001 ausgelaufen ist, sind diese nicht mehr Gegenstand dieses Vortrages.

1. Tatbestand § 3 InvZulG 1999

Investitionszulage nach § 3 wird gewährt, wenn ein Steuerpflichtiger im Sinne von § 1 Abs. 1 des Gesetzes im Fördergebiet im Sinne des § 1 Abs. 2 des Gesetzes eine Investition tätigt. Nach § 3 kommen dafür in Frage

1. nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertig gestellt worden sind,
2. die Anschaffung von Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertig gestellt worden sind, soweit nachträgliche Herstellungsarbeiten nach dem rechtswirksamen Abschluss des obligatorischen Vertrages durchgeführt worden sind.
3. Erhaltungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertig gestellt worden sind.

Ferner müssen diese Alt-Gebäude mindestens 5 Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten oder der Erhaltungsarbeiten der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen (ob Einkünfte nach § 15 oder § 21 erzielt werden, ist dabei gleichgültig). Weiterhin ist nach Abs. 1 Satz 2 zu beachten, dass Satz 1 Nr. 1 und 2 nur angewendet werden kann, wenn der Anspruchsberechtigte und im Veräußerungsfalle der Erwerber für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt. Dies ist das sogenannte investitionszulagenrechtliche Kumulationsverbot (also die andere Seite des § 7a EStG). Im Falle der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn kein anderer Anspruchsberechtigter für das Gebäude Investitionszulage in Anspruch nimmt.

Hier besteht die Besonderheit, dass unsere alte Erkenntnis, dass Investitionszulagen nur für Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen oder (bei Vermietungsvermögen) im Quasi-Anlagevermögen stehen müssen, vom Gesetzgeber nicht aufrecht erhalten wurde. Dies kann dazu führen, dass ein Bauträger, der solche nachträglichen Herstellungsarbeiten durchführt, Anspruchsberechtigter der Investitionszulage ist, obwohl er das Gebäude gar nicht behalten will, sondern es verkauft (Verkauf vom Bauträger). Andererseits ist dann der Erwerber vom Bauträger „Anschaffer“ im Sinne von § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Dies ist der Fall, wo im Prinzip zwei verschiedenen Leuten Investitionszulage zusteht. Auch die 5-jährige Vermietungsüberlassung muss nicht von derselben Person durchgeführt werden. Vielmehr ist eine objektive Überlassung zu Wohnzwecken entgeltlicher Natur erforderlich; es kommt nicht darauf an, durch wen.

Insofern sollte zivilrechtlich in einem Kaufvertrag bereits geregelt werden, wer Investitionszulage beanspruchen und beantragen soll, damit es später kein „Gerangel“ gibt. Um die Kumulationsverbote von § 7a EStG einerseits und § 3 Abs. 1 InvZulG andererseits stringent durchzuführen, soll die IZ auch einem Veräußerer (Bauträger) nicht gewährt werden, wenn der Erwerber erhöhte Absetzung, zum Beispiel nach den §§ 7h oder 7i EStG in Anspruch nimmt. Dies ist der tiefere Sinn von § 3 Abs. 1 Satz 4.

2. Tatbestand § 3a InvZulG 1999

Sicherlich stellt die Einführung des § 3a InvZulG eine interessante Neuregelung der Investitionszulage für „alte Altbauten“ in bestimmten Gebieten dar.

Die tatbestandlichen Voraussetzungen entsprechen zunächst denen des § 3 InvZulG, wobei zusätzlich ein anderes Baujahr sowie eine bestimmte Belegenheit erforderlich ist.

Begünstigt sind nur solche Altbauten, die vor dem 01.01.1949 fertiggestellt worden sind, wenn sie in einem

- Sanierungsgebiet nach dem BauGB
- Erhaltungsgebiet nach § 172 Abs. 1 Nr. 1 des BauGB
- oder in einem Gebiet liegt, das durch Bebauungsplan als Kerngebiet im Sinne des § 7 BauNVO festgesetzt ist oder das aufgrund der Bebauung der näheren Umgebung diesem Gebiet entspricht.

Ferner wird die erhöhte Förderung auch für Baudenkmäler gewährt, die nach dem 31.12.1948 und vor dem 01.01.1960 fertig gestellt worden sind, wenn sie denn in einem solchen vorgenannten Gebiet belegen sind.

Die baurechtlichen Voraussetzungen der Begünstigung sind durch eine entsprechende Bescheinigung der Gemeinde oder Bezirksbehörde nachzuweisen. Der Gesetzeswortlaut ist hier durch Gesetz vom 11.10.2002 klargestellt worden.

3. Zeitrahmen und Anwendungsrichtlinien

Für die Altbauten kommt die Investitionszulage noch bis einschließlich 2004 in Frage. Allerdings muss bis zu diesem Zeitpunkt die Investition abgeschlossen werden. Das bedeutet, dass die nachträglichen Herstellungsarbeiten oder die Erhaltungsarbeiten **beendet** worden sind. Eine Teilerstellung oder Anzahlung genügt zur Fristwahrung nicht (Zulage kann es dennoch geben).

Es ist weiter zu beachten, dass eine Überschneidung von Investitionszulage nach § 3 und Investitionszulage nach § 2 grundsätzlich ausgeschlossen ist, weil nach § 2 Immobilien grundsätzlich nicht zu Investitionszulage führen (bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens). Eine Überschneidung kommt nur in Betracht, soweit § 2 Abs. 3 anwendbar ist, also bei der eigenbetrieblichen Nutzung von Gebäuden. Dies wiederum „stört“ die Gesetzessystematik nicht, weil § 3 nur die Investitionszulage im Falle von Wohnzwecken gewährt.

Für §§ 3, 3a InvZulG 1999 ist in der Praxis das neue Anwendungsschreiben vom 28.02.2003 zu beachten, BStBl Teil I 2003, S. 218ff. Das „alte“ Anwendungsschreiben vom 24.08.1998 ist damit aufgehoben worden (Tz 59).

Folgende weitere Anwendungsschreiben sind zu berücksichtigen:

Nach der Verfügung betreffend Anspruchsberechtigung für Erhaltungsarbeiten wurde durch Schreiben vom 29.12.1999, Deutsches Steuerrecht 2000, S. 247, geklärt, dass Mieter und Nießbraucher grundsätzlich nicht IZ-begünstigt sind.

Durch die Verfügung vom 24.02.2000, DStR 2000, 556, wird klargestellt, dass gezahlte Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln die Bemessungsgrundlage nicht mindern.

Die Voraussetzung, die der Gesetzgeber hinsichtlich von § 3a InvZulG in baurechtlicher Hinsicht aufstellt, sind ernst zu nehmen. Dies bedeutet, dass ein Sanierungsgebiet oder ein Erhaltungsgebiet bereits festgesetzt sein muss, ein Aufstellungsbeschluss der Gemeinde genügt nicht. Es muss auch insoweit eine verwaltungsbehördliche Bescheinigung vorliegen; insoweit prüft das Finanzamt weder positiv noch negativ die Richtigkeit der Bescheinigung bzw. das Vorliegen der Voraussetzung. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich in der Praxis bei den Kerngebieten und den „entsprechenden Gebieten“.

Für die Abgrenzung der Frage, ob Altbau oder Neubau vorliegt, ist der sogenannte Dachgeschosserrlass vom 10.07.1996, BStBl 1996,689 heranzuziehen. Insofern ist der

Ausbau eines Dachgeschosses unter gleichzeitiger Bildung von Wohnungseigentum Neubau.

Hingegen vertritt jedenfalls die Finanzverwaltung die Auffassung, dass das andere Wirtschaftsgut im Sinne von R 43 Abs. 5 EStR kein neues Wirtschaftsgut im Sinne des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 InvZulG ist.

Für die Erhaltungsmaßnahmen ist zu beachten, dass für die zeitliche Zuordnung nicht das Abflussprinzip gilt, das für die Frage des Werbungskostenabzuges bei Einkünften aus § 21 EStG wichtig ist. Vielmehr sind die Erhaltungsarbeiten im Sinne von §§ 3, 3a in dem Jahr geleistet, in dem diese Erhaltungsarbeiten abgeschlossen sind. Auf die Zahlung kommt es insofern nicht an.

Für die nachträglichen Herstellungsarbeiten gelten die Grundsätze, die ich schon oben dargestellt habe. Auch für die Nummer 2 gilt das, was für § 7h und § 7i EStG schon ausgeführt worden ist bezüglich des Tatbestandsmerkmals „soweit dies nach Abschluss des obligatorischen Rechtsaktes“ durchgeführt wurde.

4. Kumulationsverbot

Dieselbe Frage wird immer wieder gestellt bei Sanierungsmaßnahmen am Altbau, wenn gleichzeitig eine neue Wohnung im Dachgeschoss gebaut wird oder ein Teilneubau errichtet wird im Rahmen einer Lückenschließung. Auch insoweit kommt für das Altgebäude erhöhte Absetzung nach § 7h in Frage. Eine etwaige Investitionszulage – nur darum kann es im Augenblick gehen – wird insoweit nicht ausgeschlossen, weil es sich zwar um dasselbe Grundstück, aber nicht um dieselbe Baumaßnahme handelt. Auch insoweit greifen das Kumulationsverbot des § 7a EStG und des InvZulG99 nicht.

Eine Sondersituation wegen des Auslaufens des Fördergebietsgesetzes kann sich ergeben, wenn 1998 Teilherstellungskosten im Sinne des Fördergebietsgesetzes entstanden sind, die Baumaßnahme aber erst 1999 fertig gestellt wurde. Wird für die Teilherstellungskosten Sonderabschreibung nach dem FördG in Anspruch genommen, kann für 1999 für die Restherstellungskosten keine Sonderabschreibung insoweit in Anspruch genommen werden, weil das FördG nicht mehr galt. Für diese Baumaßnahmen kann aber auch keine erhöhte AfA nach § 7h EStG in Anspruch genommen werden, weil für dieselbe Baumaßnahme dann sowohl Sonderabschreibung nach FördG und erhöhte Absetzung nach § 7h EStG begehrt würde. Von daher muss der Steuerpflichtige entscheiden, ob er Sonder-AfA nach dem FördG auf die Teilherstellungskosten in Anspruch nimmt und für den Rest nur die Normal-AfA begehrt, oder ob er nur die erhöhte Absetzung nach § 7h EStG, dann aber erst ab dem Jahr der Fertigstellung 1999, in Anspruch nimmt.

Ähnliche Probleme entstehen bei erhöhten Absetzungen auf Anzahlungen für Erwerber. Es gelten hier dieselben Grundsätze mit denselben Rechtsfolgen.

Wenn allerdings hier wiederum die Baumaßnahmen bezüglich der Modernisierung und die Baumaßnahmen Neubau (Dachgeschoss) getrennt werden können, kann es durchaus sein, dass für den Neubau Fördergebietsgesetz-AfA auf Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden könnte, für die Modernisierungsarbeiten im Jahr der Fertigstellung (1999) erhöhte AfA nach § 7h EStG.

Um eine Doppelförderung zu vermeiden hat der Gesetzgeber verschiedene Kumulierungsverbote vorgesehen:

Zunächst kann die erhöhte Investitionszulage nach § 3a InvZulG nur in Anspruch genommen werden, wenn für die nachträglichen Herstellungsarbeiten oder Erhaltungsarbeiten keine Investitionszulage nach § 3 InvZulG in Anspruch genommen worden ist (§ 3a Abs. 1 Satz 4 InvZulG). Dieses Verbot bezieht sich jedoch nur auf dieselben Baumaßnahmen.

Ferner kann eine Investitionszulage nur in Anspruch genommen werden, wenn der Anspruchsberechtigte (Veräußerer oder Erwerber!) keine Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen, z. B. nach §§ 7h und 7i EStG in Anspruch genommen hat.

Andererseits kann degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in der Tat in Anspruch genommen werden, auch wenn Investitionszulage beantragt wird. Die degressive AfA gilt nach allgemeiner Meinung nicht als Sonderabschreibung oder erhöhte Absetzung. Allerdings darf nicht vergessen werden, dass die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nur für den Wohnungsneubau gilt, also nicht für die Altbaufälle.

Schließlich, wie bereits dargelegt, kann die Zulage im Fall der Anschaffung eines vom Veräußerer noch zu modernisierenden Gebäudes nur einmal von einem der beiden Berechtigten in Anspruch genommen werden, so dass im Kaufvertrag eine Regelung zu diesem Thema erfolgen sollte.

Zur Überwachung der Kumulationsverbote gibt es das BMF-Schreiben vom 04.12.2002 (DStR 2003,116).

Im übrigen hat die Finanzverwaltung eine „Prioritätsentscheidung“ im Anwendungsschreiben 28.02.2003 (BStBl I 2003, S. 218ff) getroffen:

- für Investitionszulagen gilt der Bauherr (Verkäufer im Bauträgermodell) als primär Begünstigter
- für Abschreibungen contra Investitionszulagen gilt der Erwerber als Bevorzugter.

5. § 23 EStG – Veräußerungsbesteuerung und Erhaltungsaufwand

Wie jederman weiß, ist der Gewinn aus der Veräußerung einer Immobilie im Privatvermögen innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung einem nach § 23 Abs. 1 EStG steuerpflichtig. Gewinn ist nach der gesetzlichen Definition des § 23 Abs. 3 der Unterschied zwischen Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten andererseits. Allerdings findet nach § 23 Abs. 3 Satz 4 eine „Aufholung der AfA statt, wenn die Immobilie nach dem 31.07.1995 gekauft worden war.

Beispiel:

A hat am 01.07.1996 einen Altbau für € 300.000,00 gekauft und in 1997 mit einem Gebäude für € 300.000 modernisiert; er hat bis zum Verkauf bei der Einkunftsart V+V Sonderabschreibungen nach dem FördG und dem EStG von €

210.000,00 in Anspruch genommen. Im August 2002 verkauft er das Grundstück für EUR 500.000.

Die Berechnung:

Veräußerungspreis EUR 500.000

Anschaffungs- und Herstellungskosten EUR 600.000

AfA EUR 210.000

Also 500.000 minus 390.000 gleich EUR 110.000 Gewinn!

Wenn nun allerdings die Baukosten in Höhe von EUR 300.000 nicht nachträgliche Herstellungskosten waren, sondern Erhaltungsaufwendungen, die in voller Höhe und sofort als Werbungskosten in Ansatz gebracht worden waren, dann findet keine Erhöhung des Veräußerungsgewinns statt.

Also: 500.000 minus 600.000 gleich Verlust von EUR 100.000!