

Artikel zum Steuerrecht von:

Steuerberater Weber & Seifert

Am Mühlkanal 1

75172 Pforzheim

Tel.: 0 72 31/94 55-0

Fax.: 0 72 31/94 55-88

Homepage: <http://www.weber-seifert.de>

e-mail: info@weber-seifert.de

(für die sachliche Richtigkeit des folgenden Artikels zeichnet allein der o.g. Autor verantwortlich)

1. Anschaffungsnaher Aufwand – neue Kriterien durch die Rechtsprechung

1.1. Problem

Erwirbt ein Steuerpflichtiger ein gebrauchtes Mietwohngrundstück und renoviert dieses im Anschluss an den Kauf, so stellt sich die Frage, ob die Renovierungsaufwendungen wirtschaftlich den Anschaffungskosten zuzurechnen sind oder als Aufwendungen zur Erzielung oder Erhaltung der Mieteinnahmen sofort abziehbare Werbungskosten darstellen.

Beispiel 1

A ist Eigentümer eines Gebäudes (Bj 1950; Wert 150.000 €), das er veräußern möchte. Um die Verkaufschancen zu erhöhen, renoviert er in den Jahren 2000 und 2001 das Gebäude umfassend für 70.000 €. Da er die Renovierung im Hinblick auf die geplante Veräußerung vornimmt, kann er die Aufwendungen nicht als Werbungskosten geltend machen (finaler Werbungskostenbegriff). Veräußert A das Gebäude nach der Renovierung für 220.000 €, so kann der Erwerber lediglich die Anschaffungskosten mit 2% abschreiben (§7 Abs. 4 Nr. 2 EStG).

Variante

A veräußert das Gebäude unrenoviert für 150.000 €. Der Erwerber nimmt die Renovierung selbst vor und investiert die 70.000 €. Da der Erwerber die Renovierung im Hinblick auf die Erzielung oder Sicherung der Mieteinnahmen vornimmt, lägen eigentlich Werbungskosten vor. Hier griff bisher das Prinzip der anschaffungsnahen Aufwendungen. Wegen der Nähe zum Erwerb sollen die Renovierungskosten wie im Grundfall- also als Anschaffungskosten- behandelt werden.

Der BFH hat mit zwei Urteilen (BFH vom 12.9.2001, IX R 52/00 und IX R 39/97) eine für den Immobilienkäufer wesentlich günstigere Rechtslage geschaffen.

- Für die Bauwirtschaft bietet sich damit auf dem Gebiet der Immobiliensanierung ein interessantes wachsendes Betätigungsfeld, wenn der Gesetzgeber sich mit gegenläufigen Regelungen zurückhält.

1.2. Bisherige Verwaltungsregelung

Nach Ansicht der Verwaltung und älterer Rechtsprechung sollen Herstellungskosten vorliegen, wenn in zeitlicher Nähe zur Anschaffung im Verhältnis zum Kaufpreis hohe

Reparatur- oder Modernisierungsaufwendungen anfallen (sog. Anschaffungsnaher Aufwand).

Als zeitliche Näh definiert die Verwaltung einen Zeitraum von drei Jahren ab Anschaffung. Nach einer häufig missverstandenen Regelung soll die Frage des Herstellungsaufwandes **nicht** geprüft werden, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung (ohne Umsatzsteuer) in den ersten drei Jahren die Grenze von insgesamt 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Damit existiert lediglich eine Vereinfachungsregelung für Bagatellrenovierungen. Kehrt man die Regelung um, so bedeutet dies, dass bei Aufwendungen über 15% im Einzelfall zu **prüfen** ist, ob die Renovierungsaufwendungen in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung und somit zu Herstellungskosten führen.

Wie die Veranlagungspraxis zeigt, argumentierte aber die Finanzverwaltung bisher in diese Richtung. Die Chancen, bei Renovierungsaufwendungen, die die 15%-Grenze übersteigen, sofort abziehbaren Aufwand anerkannt zu bekommen, waren bisher äußerst gering. Diese Handhabung war insbesondere dann sehr fragwürdig, wenn mit den Renovierungen weder

eine Erhöhung des Wohnstandards noch eine Verbesserung der Mieteinnahmen verbunden war.

Beispiel

Eine Steuerpflichtige erwirbt ein gebrauchtes Mietwohngrundstück für 100.000 €. Nach dem Erwerb deckt sie das Dach neu ein (20.000 €). Die Dachreparatur mag notwendig gewesen sein, weil das alte Dach undicht und schlecht isoliert war. Der Wohnwert wird sich durch diese Maßnahme nicht oder nur gering erhöhen, da der Mieter von einem funktionstüchtigen Dach ausgeht und für ein neues Dach in der Regel keine höhere Miete akzeptiert. Dennoch hat die Verwaltung wegen Überschreitung der 15%-Grenze hier regelmäßig anschaffungsnahen Aufwand angenommen.

Der Sanierungserlass

In dem BMF-Schreiben vom 16.12.1996 (BStBl I 1996, 1442) zur Abgrenzung sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwands von Herstellungskosten wird eingangs auf die Regelung des § 255 Abs. 2 HGB verwiesen. Danach liegen Herstellungskosten vor, wenn ein Wirtschaftsgut (neu) hergestellt, erweitert oder eine über den **ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung** erzielt wird.

Die Grundsätze der neuen Rechtsprechung

Den beiden Urteilen (s.o.) lagen ähnliche Sachverhalte zu Grunde:

BFH Urteil vom 12.9.2001, IX R 52/00

Die Kläger erwarben für ca. 500.000 DM ein leer stehendes Dreifamilienhaus und führten im Anschluss Malerarbeiten durch, erneuerten die Fliesen, tauschten das Elektromaterial aus und setzten die Rollläden in Stand. In den zwei Jahren nach Erwerb entstanden so Aufwendungen in Höhe von ca. 100.000 DM.

BFH Urteil vom 12.9.2001, IX R 39/97

Die Kläger erwarben für ca. 250.000 DM ein Neunfamilienhaus mit Ladengeschäft. In den folgenden drei Jahren bauten sie Isolierglasfenster ein, tauschten die

Ofenheizung gegen eine Etagenheizung aus und modernisierten teilweise die Bäder. Die Kosten für diese Maßnahmen beliefen sich auf ca. 160.000 DM.

Prüfung von Anschaffungskosten

Der 9. Senat prüft in einem ersten Schritt, ob es sich bei den Renovierungsaufwendungen um Anschaffungskosten handelt. Der Begriff der Anschaffungskosten ergibt sich für alle Einkunftsarten aus dem mit BiRiLiG von 1985 eingefügten § 255 Abs. 1 HGB (vgl. EstH 32a „Anschaffungskosten“). Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Ein Vermögensgegenstand ist betriebsbereit, wenn er entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Den Zweck eines Gebäudes (z.B. Wohngebäude oder Bürogebäude) bestimmt der Erwerber. Entspricht ein Gebäude bei Erwerb dem geplanten Zweck, so können Instandhaltungsaufwendungen keine Anschaffungskosten sein. Erwirbt z.B. ein Steuerpflichtiger ein im Zeitpunkt des Kaufes zu Wohnzwecken vermietetes

Gebäude, so ist dieses ungeachtet seines Zustands grundsätzlich betriebsbereit, da es ja tatsächlich bewohnt wird. Nach dem Kauf erfolgende Renovierungsaufwendungen können daher unter diesem Gesichtspunkt nicht zu Anschaffungskosten führen, selbst wenn sie im Verhältnis zum Kaufpreis sehr hoch sind. Insbesondere bloße Schönheitsreparaturen oder der Austausch bereits vorhandener noch nutzbarer Gebäudeteile (Böden, Türen, Installationen, Heizung etc.) führen danach nicht zu Anschaffungskosten.

Erwirbt ein Steuerpflichtiger aber z.B. ein Gebäude, das zum Kaufzeitpunkt wegen erheblicher Gebäudemängel nicht nutzbar ist (Bsp.: defekte Heizungsanlage; Wasserschaden nach einem Wohnungsbrand, völlige Verwahrlosung u.ä.), so führen die Reparaturmaßnahmen insoweit zu Anschaffungskosten, denn das Gebäude wird erst durch die Instandsetzung betriebsbereit. Reparaturmaßnahmen, die nicht notwendig sind, um die Betriebsbereitschaft herbeizuführen (z.B. einfache Malerarbeiten) können daneben sofort abzugsfähiger Aufwand sein. Bloße Schönheitsreparaturen (Maler, Fliesenleger etc.) scheiden damit als Anschaffungskosten regelmäßig aus, da sie die Bewohnbarkeit in der Regel nicht beeinflussen.

Man wird nach dieser Rechtsprechung auch Baumaßnahmen mit dem Ziel der **Zweckänderung** als Anschaffungskosten bewerten müssen.

Beispiel

Der Erwerber einer bisher zu Wohnzwecken genutzten Wohnung möchte diese künftig als Büro vermieten. Zu diesem Zweck entfernt er in der bisherigen Küche die Fliesen und verputzt die Wand. Die Maßnahme wäre Erhaltungsaufwand, wenn eine Nutzung als Wohnung beabsichtigt wäre. Da aber erst durch den Umbau der Küche die Vermietung als Büro möglich wird (=Zweckbestimmung) liegen Anschaffungskosten vor.

Zu den Anschaffungskosten rechnet der IX. Senat auch Renovierungs- und Modernisierungsarbeiten, die in einem einheitlichen Vorgang mit dem Kaufvertrag in Auftrag gegeben und alsbald durchgeführt werden („Modernisierungsmodell“). Zur Zweckbestimmung gehört nach Ansicht des Senats auch die Entscheidung, welchem **Standart** das Gebäude entsprechen soll (sehr einfach, mittel oder sehr anspruchsvoll). Für den Standart eines Wohngebäudes soll neben der Größe, dem Zuschnitt und der Anzahl der Räume vor allem die Ausstattung und Qualität der Einrichtung maßgebend sein, die den Gebrauchswert einer Wohnung bestimmen.

In Anlehnung an die Wertermittlungsrichtlinien des Bundes vom 1.12.2001 (download unter www.bmfvb.de ; Stichwort: Normalherstellungskosten) ergibt sich folgende Übersicht:

Standartstufe	Definition (BFH)	Indizien (nicht amtlich)
sehr einfacher Wohnstandart	Ausstattung nur im nötigen Umfang und in sehr sparsamer Ausführung	Einfachverglaste Fenster, Einzelöfen, Warmwasser nur über Boiler, Badezimmer/Toilette ungeflies, Installation auf Putz, pro Raum nur ein Lichtauslass und 1-2 Steckdosen, Böden mit einfachen Holzdielen, Nadelfilz, einfachem PVC o.ä. Feuchtigkeit durch schlechte Isolierung u.ä.
mittlerer Standard	Ausstattung entspricht in Umfang und Ausführung durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen	Doppel- oder Isolierglasfenster, Etagen- oder Zentralheizung, (zumindest teilweise) gefliestes Badezimmer mit fließendem Warmwasser, übliche Armaturen (Doppelarmatur, Einhebelmischer „Ideal-Standard“), Elektroinstallationen nach DIN-Norm u.ä.; Durchschnittsstandard heutiger Wohnungen
anspruchsvoller Standard	Bei der Ausstattung ist das Mögliche vorhanden, Verwendung außergewöhnlich hochwertiger Materialien	Elektrische Rollläden, Fußbodenheizung, Klimaanlage, aufwändige Einbauschränke (z.B. im bad), Designerarmaturen, Marmorböden, Bidet, Gäste-WC, Whirlpool u.ä.

Steigert ein Erwerber ein gekauftes Objekt um eine Standardstufe, so sollen insoweit Anschaffungskosten vorliegen.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger erwirbt eine Eigentumswohnung (Baujahr 1969), die seit der Errichtung nicht mehr renoviert wurde. Der Kaufpreis für das Gebäude beträgt 100.000 €. Im Anschluss an den Kauf werden die Türen erneuert (4.000€), das Badezimmer neu gefliest, die Badewanne und die Waschbecken ausgetauscht (15.000 €), die Teppichböden durch Laminat bzw. Fliesenböden ersetzt (5.000 €) und sämtliche Steckdosen und Lichtschalter ausgetauscht (3.000 €). Das Gebäude entsprach nach den obigen Kriterien einem mittleren Standard. Bei der Renovierung wurden lediglich vorhandene Einrichtungen ausgetauscht, ohne dass die Stufe des anspruchsvollen Standards erreicht wird. Damit liegen keine Anschaffungskosten vor.

Liegen nach den obigen Grundsätzen keine Anschaffungskosten vor, so ist in einer zweiten Stufe zu prüfen, ob die Aufwendungen zu Herstellungskosten führen.

Prüfung von Herstellungskosten

Der IX. Senat sieht keine gesetzliche Grundlage, das Merkmal der „wesentlichen Verbesserung“ in § 255 Abs. 2 HGB bei Baumaßnahmen in zeitlicher Nähe zur Anschaffung anders auszulegen als bei sonstigen Baumaßnahmen. Damit steht er in klarem Widerspruch zu BMF aaO Tz. 3 und verabschiedet sich vom Rechtsinstitut der anschaffungsnahen Aufwendungen. Insbesondere verneint er einen Zusammenhang zwischen der Höhe der Aufwendungen und der wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes.

Was unter einer wesentlichen Verbesserung zu verstehen ist, wurde im Übrigen in zahlreichen Urteilen geklärt (siehe Nachweis bei BMF aaO und BFH aaO). Danach liegt eine wesentliche Verbesserung **nicht** bereits dann vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird, wenn also ein bestehender Investitionsstau beseitigt wird.

Dies gilt auch, wenn die Maßnahmen in ungewöhnlicher Höhe geballt anfallen. Herstellungskosten liegen insbesondere dann **nicht** vor, wenn Maßnahmen durchgeführt werden, die der Substanzerhaltung dienen oder die Gebäudesubstanz zeitgemäßem Standard anpassen (BMF aaO Tz. 3.2.). Daher sind die Aufwendungen für den Austausch einer Ofenheizung gegen eine Etagenheizung, für die Modernisierung eines Bades, den Austausch einfachverglaster Fenster gegen Isolierglasfenster grundsätzlich Erhaltungsaufwand (BFH aaO m.w.N.). Dies muss auch für Isoliermaßnahmen an Fassade und Dach gelten.

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger erwirbt ein Zweifamilienhaus (Baujahr 1950) für 120.000 € (Gebäudekosten). Im Anschluss an den Kauf tauscht er die Fenster aus und isoliert die Außenfassade (30.000 €). Unabhängig von der Höhe der Kosten liegt hier eine typische Substanzerhaltung vor. Eine höhere Wärmedämmung entspricht dem heutigen technischen Standard. Der Wohnstandard wird durch diese Maßnahmen nicht gesteigert (siehe die Standardstufen oben).

Eine wesentliche Verbesserung soll erst dann vorliegen, wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit zu einer maßgeblichen Erhöhung des Wohnstandards führe (siehe die Ausführungen zu den Anschaffungskosten oben und BMF aaO Tz.3.2.).

Dies wird aber in aller Regel nicht der Fall sein, da der BFH die Standardstufen sehr weit gefasst hat (die Masse der Wohnungen fällt nach der Beurteilung des BFH in die Gruppe in die Gruppe des mittleren Standards). Herstellungskosten dürften nur in Ausnahmefällen

entstehen. Übliche d.h. normalerweise anfallende Instandsetzungsmaßnahmen erhöhen den Gebrauchswert in aller Regel nicht (BFH aaO).

Beispiel

Ein Steuerpflichtiger erwirbt ein sog. Altenteilerhaus (Bj 1890) im Außenbereich einer Gemeinde. Das einfachst ausgestattete Gebäude (u.a. Außentoilette u.ä.) darf nach dem Baurecht zwar umgebaut werden, bei einem Abriss würde aber für ein neues Gebäude keine Genehmigung erteilt werden.

Das Gebäude wird völlig entkernt und es entsteht ein modernes und hochwertiges Landhaus. >Hier wird man davon ausgehen können, dass der Standard von „sehr einfach“ zu mindestens „mittlerem“ erhöht wird und die Kosten daher nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die Feststellungslast hinsichtlich der tatsächlichen Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten trägt der Steuerpflichtige. Es ist daher empfehlenswert, vor umfassenden Renovierungsarbeiten den Zustand des Gebäudes sorgfältig zu

dokumentieren (Fotos, Beurteilungen durch Architekten oder sonstige Sachverständige u.s.w.)

Quintessenz

Auch wenn der BFH in der Sache letztlich nicht entschied, da weitere Sachverhaltsermittlungen notwendig waren, kann man davon ausgehen, dass sowohl die Dreijahresgrenze als auch die 15%-Grenze für die Beurteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr gelten. Im Regelfall dürften selbst bei umfassenden Renovierungen die Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sein. Dies macht den Erwerb gebrauchter (und sanierungsbedürftiger) Immobilien zu einer steuerlich interessanten Kapitalanlage. Dabei darf natürlich nicht übersehen werden, dass durch die Renovierung ausgelöste Wertsteigerung im Rahmen der Spekulationsbesteuerung erfasst wird (10 Jahres-Frist).