



Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2026

Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

1. *Aktualisiertes Schreiben der FinVerw*
2. *Anschaffungsfälle*
3. *Herstellungskosten bei einem Bestandsgebäude*
4. *Anschaffungsnahe Herstellungskosten*
5. *Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen*

1 Aktualisiertes Schreiben der FinVerw

Erfolgt eine Instandsetzung oder Modernisierung eines vermieteten Gebäudes, so ist aus steuerlicher Sicht von großer Bedeutung, wie die dabei entstehenden Kosten einzuordnen sind. Entscheidend ist, ob diese Kosten sofort als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden können oder nur über die Abschreibung des Gebäudes über einen längeren Zeitraum verteilt zu berücksichtigen sind. Steuerlich kommt es dabei insbesondere auf die Abgrenzung zwischen

- Erhaltungsaufwendungen, welche sofort steuerlich abzugsfähig sind, und
- Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahe Herstellungskosten, welche nur über einen vergleichsweise langen Zeitraum mittels der steuerlichen Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden können, an.

Hinweis:

Regelmäßig ist die Einstufung als Erhaltungsaufwendungen steuerlich günstiger als die Zuordnung zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten, da Erhaltungskosten unmittelbar zu einer Minderung der Steuerlast und damit positiven Liquiditätseffekten führen. Bei Bedarf können Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden im Privatvermögen auch auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden, was bei größeren Kostenvolumina sinnvoll sein kann.

Die Beantwortung dieser Fragen ist steuerlich von erheblicher Bedeutung, zugleich aber häufig komplex, da die in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen sehr vielfältig sind. Daher sind die Äußerungen der FinVerw zu dieser Thematik überaus relevant. Zusätzlich ist auch die umfangreiche Rechtsprechung heranzuziehen, um im Einzelfall eine zutreffende Abgrenzung vornehmen zu können. Die FinVerw hat nun das zentrale Schreiben zu diesen Abgrenzungsfragen aktualisiert (Schreiben des BMF v. 26.1.2026, Az. IV C 1 – S 2253/00082/001/064) und ersetzt damit insbesondere das frühere Anwendungsschreiben aus dem Jahr 2003. Hervorzuheben ist schon an dieser Stelle, dass die FinVerw bei Aufwendungen zur energetischen Sanierung sehr großzügig in weitem Umfang sofort abziehbare Werbungskosten zulässt.

Im Folgenden werden die Abgrenzungsregeln anhand wichtiger Praxisfälle dargestellt.

2 Anschaffungsfälle

Wird ein zur Erzielung von Einkünften genutztes Gebäude angeschafft, sind die Anschaffungskosten im steuerlichen Sinn zu ermitteln. Diese können nur über die Abschreibung, also verteilt über einen längeren Zeitraum, als Werbungskosten geltend gemacht werden. Anschaffungskosten bestehen im Falle des Kaufs eines Gebäudes im Wesentlichen aus dem Kaufpreis und den Kaufnebenkosten, wie Notarkosten, Grundbuchkosten und Grunderwerbsteuer. Der Begriff der Anschaffungskosten ist jedoch noch weiter gefasst. Zu den Anschaffungskosten zählen insbesondere alle Aufwendungen, die



geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Ein Gebäude ist betriebsbereit, wenn es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist. Insoweit gelten folgende wichtige Abgrenzungsfälle:

Betriebsbereitschaft grds. ab Nutzung des Gebäudes

- Wird ein Gebäude vom Erwerber ab dem Zeitpunkt der Anschaffung – also ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten – zur Erzielung von Einkünften oder zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist i.d.R. davon auszugehen, dass es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist. Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind in diesen Fällen demnach nicht als Anschaffungskosten einzuordnen, sondern als Erhaltungsaufwendungen. Wird dagegen das Gebäude zum Zeitpunkt der Anschaffung nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt, ist zunächst offen, ob es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist; dies muss dann im Einzelfall festgestellt werden.
- 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. Vielmehr wird dann angenommen, dass der Erwerber von Beginn an eine Selbstnutzung der Immobilie anstrebte.

Objektive Funktionstüchtigkeit eines Gebäudes

- Ein Gebäude ist dann objektiv nicht funktionstüchtig, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes nicht nutzbar sind. Wenn in diesem Fall für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes erst objektiv nutzbar gemacht werden, so führen die Aufwendungen für die dazu erforderlichen Baumaßnahmen zu Anschaffungskosten, sind also nicht unmittelbar steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig.
- Insoweit muss es sich um ganz wesentliche Teile des Gebäudes handeln, die dieses nicht nutzbar machen. Im Einzelfall kann die Abgrenzung schwierig sein.

Beispiel:

Ein Wohngebäude befindet sich nach dem Erwerb wegen Schäden an den Holzbalkendecken, die die statische Sicherheit gefährden, nicht in einem nutzbaren Zustand. Die Aufwendungen zur Behebung des Schadens führen zur Herbeiführung der objektiven Funktionstüchtigkeit und somit zu Anschaffungskosten.

Subjektive Funktionstüchtigkeit – konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers

- Die subjektive Funktionstüchtigkeit bezieht sich auf die konkrete Zweckbestimmung, die der Erwerber dem Gebäude zumisst. Es ist also darauf abzustellen, wie der Stpfl. das Gebäude konkret nutzen möchte (z.B. zu Wohnzwecken, als Gewerbeeinheit, als Arztpraxis oder als Büro). Aufwendungen für Baumaßnahmen, die erforderlich sind, um die konkrete Zweckbestimmung des Stpfl. zu erreichen, sind Anschaffungskosten.

Beispiel:

Der Erwerber erwirbt eine Immobilie mit der Absicht, das bisher zu Wohnzwecken genutzte Gebäude zukünftig als Bürofläche zu vermieten. 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 der Räume als Büros geeignet ist, wird durch die Erneuerung die konkrete Zweckbestimmung bei Erwerb erreicht und das Gebäude subjektiv funktionstüchtig gemacht. Die für die Baumaßnahmen erforderlichen Aufwendungen sind Anschaffungskosten.

Hinweis:

Die FinVerw. stellt also auf die subjektiven Absichten des Stpfl. ab. Der insoweit maßgebliche handelsrechtliche Anschaffungskostenbegriff stellt dagegen im Grundsatz auf eine objektive Nutzbarkeit des Gebäudes ab.

Hebung des Standards eines Wohngebäudes als konkrete Zweckbestimmung und zentrale Ausstattungsmerkmale

- Bei dem Erwerb eines Gebäudes gehört nach Ansicht der FinVerw. und ebenso der Rechtsprechung zur konkreten Zweckbestimmung des Erwerbers auch seine Entscheidung,



welchem Standard ein Wohngebäude künftig entsprechen soll. Denn der Standard des Gebäudes bestimmt die Nutzungsmöglichkeit und damit die zu erzielenden Mieten.

- Die Rechtsprechung hat zur Handhabbarmachung dieses Merkmals – und dem folgt auch die FinVerw – eine **Unterscheidung zwischen drei Standards** entwickelt:
 - sehr einfacher Standard,
 - mittlerer Standard und
 - sehr anspruchsvoller Standard.

Baumaßnahmen nach der Anschaffung des Gebäudes, die ein Wohngebäude auf einen höheren Standard heben, als dieses im Erwerbszeitpunkt hat, führen zum Erreichen der konkreten Zweckbestimmung und sind damit als Anschaffungskosten einzustufen.

- Der Standard eines Wohngebäudes richtet sich nach den **zentralen Ausstattungsmerkmalen einer Wohnung**. Diese umfassen nach der Abgrenzung der FinVerw 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.

Betreffen Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen nicht die zentralen Ausstattungsmerkmale, sind sie bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen. Insoweit spielen also andere Aspekte, z.B. die architektonische Qualität des Gebäudes, die Barrierefreiheit, die Verarbeitung hochwertiger Materialien z.B. bei den Bodenbelägen oder die Informationstechnik keine Rolle.

Hinweis:

Maßnahmen zur **energetischen Sanierung** werden von der FinVerw ausdrücklich nicht als Hebung des Standards eingestuft.

Beispiel:

Das Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung betrifft keinen der zentralen Ausstattungsmerkmale und ist daher bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen.

- Im Grundsatz wird von dem **Vorliegen eines mittleren Standards** ausgegangen, wenn nicht besondere Umstände auf einen sehr einfachen oder sehr anspruchsvollen Standard hindeuten.
- Von diesem Normalfall des mittleren Standards abweichend liegt ausnahmsweise ein sehr einfacher Standard vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden sind. So z.B., wenn das Bad nicht beheizbar ist, das Bad keine Duschköglichkeit besitzt oder die Fenster nur Einfachverglasung haben.
- Ein sehr anspruchsvoller Standard liegt vor, wenn bei den zentralen Ausstattungsmerkmalen nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, v.a. durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet worden ist. Von einem sehr anspruchsvollen Standard der zentralen Ausstattungsmerkmale wird nur in Ausnahmefällen ausgegangen. So nach den von der FinVerw genannten Beispielen, wenn das Bad überwiegend eine besondere und hochwertige Ausstattung hat (z.B. digitale Armaturen, Whirlpool) oder mit hochwertigen Materialien wie Marmor gefliest ist, sowie wenn die Heizungs- oder Elektroinstallation überwiegend mit Smart-Home-Technik ausgestattet ist.
- Von einer Hebung des Standards eines Wohngebäudes wird aber erst dann ausgegangen, wenn ein Bündel von Baumaßnahmen in **mindestens drei der vier Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale** zu einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes führt, d.h., wenn diese Bereiche von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder sehr anspruchsvollen Standard bzw. von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben werden. Sind nur



einzelne Ausstattungsmerkmale betroffen, so führt die Baumaßnahme nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten, sondern es liegen sofort abzugsfähige Werbungskosten vor. Gleiches gilt für eine lediglich geringfügige Steigerung des Gebrauchswertes bei mehreren Ausstattungsmerkmalen; es muss vielmehr eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswertes erfolgen. Damit liegen die Hürden für eine Standardhebung hoch.

- Die Hebung eines Bereichs der zentralen Ausstattungsmerkmale von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard liegt nach den von der FinVerw genannten Beispielen, welche sämtlich aus der Rechtsprechung abgeleitet sind, z.B. vor:
 - Im Bereich der Heizungsinstallation: Eine technisch überholte Heizungsanlage (z.B. eine Öl- oder Gasheizung mit Konstanttemperaturkessel) wird durch eine Heizungsanlage, die dem Stand der Technik entspricht, ersetzt.
 - Im Bereich der Sanitärinstallation: Zuvor nicht vorhandene Ausstattungsgegenstände werden eingebaut, wie z.B. Handwaschbecken, Dusche, Lüftung.
 - Im Bereich der Elektroinstallation: Die Leistungskapazität wird maßgeblich erweitert, z.B. durch den Einbau eines leistungsfähigeren Sicherungssystems oder dreiphasiger Elektroleitungen und die Zahl der Steckdosen oder anderer Anschlüsse erheblich vermehrt.
 - Im Bereich der Fenster: Einfachverglaste Fenster werden durch Isolierglasfenster ausgetauscht.

Hinweis:

Im Bereich der Heizungsinstallation wird nicht von der Hebung von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard ausgegangen, wenn eine Heizungsanlage, die einem mittleren Standard zuzuordnen ist, gegen eine solche mit einer anderen Wärmequelle ausgetauscht oder um eine zusätzliche Wärmequelle ergänzt wird, da dies allein den Gebrauchswert der Wohnung nicht deutlich erhöht. Im Bereich der Fenster begründet allein der Austausch von Isolierglasfenstern (z.B. zweifachverglaste Fenster gegen drei- oder vierfachverglaste Fenster) keine Hebung des Standards.

Beispiel:

Der Austausch einer Öl- oder Gasheizung gegen eine Solarthermieanlage, Wärmepumpe oder Wasserstoffheizung oder gegen einen Anschluss an ein Fernwärmenetz oder der Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung führen allein nicht zum Erreichen eines sehr anspruchsvollen Standards.

Hinweis:

Vereinfachend geht die FinVerw davon aus, dass für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung eines Gebäudes nicht zu prüfen ist, ob eine Standardhebung vorliegt, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung ohne die Umsatzsteuer insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Dies gilt allerdings 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.

Unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb

- Bei Schenkung oder Erwerb von Todes wegen (unentgeltlicher Erwerb) liegt keine Anschaffung vor und damit können im Bezug auf Aufwendungen für Baumaßnahmen auch keine Anschaffungskosten gegeben sein. In diesen Fällen ist aber die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungskosten von Bedeutung – hierzu unten unter Tz. 3.
- Bei einem teilentgeltlichen Erwerb eines Gebäudes erfolgt steuerlich eine Aufteilung einerseits in ein unentgeltliches und daneben in ein entgeltliches Geschäft. Insoweit können Anschaffungskosten nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorganges gegeben sein. Im Übrigen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder Herstellungskosten.

Beispiel:

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 Herbeiführung der subjektiven Funktionstüchtigkeit und sind damit anteilig mit 20 % = 24 000 € als Anschaffungskosten zu berücksichtigen.
- In Bezug auf den unentgeltlichen Teil liegen keine Anschaffungskosten vor.

Betrieblich genutzte Gebäude

- Die zuvor genannten Grundsätze zur Frage einer Standardhebung gelten für Wohngebäude. Bei betrieblich genutzten Gebäuden sind andere Maßstäbe anzulegen.
- Zur Frage, ob eine wesentliche Verbesserung vorliegt, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führen kann, kommt es bei betrieblich genutzten Gebäuden primär darauf an, ob bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer deutlich verbesserten Nutzbarkeit führen. Insoweit bedarf es also einer Einzelfallprüfung, welche nicht nach den eher starren Kriterien bei Wohngebäuden vorgenommen werden kann. Insoweit dürfte aber die Aktivierung eher als Ausnahmefall anzusehen sein.

3 Herstellungskosten bei einem Bestandsgebäude

Herstellungskosten liegen zum einen vor, wenn der Stpfl. ein Gebäude selbst errichtet, also Bauherr ist. Daneben liegen Herstellungskosten, die wie Anschaffungskosten nur über die Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden können, aber auch bei einem Bestandsgebäude in folgenden Fällen vor:

- Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten bei Vollverschleiß eines Gebäudes,
- Nutzungs- bzw. Funktionsänderung eines Gebäudes,
- Erweiterung eines Gebäudes und
- über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes.

Diese Fälle spielen in der Praxis eine große Rolle und werden daher im Folgenden näher erläutert.

Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten bei Vollverschleiß eines Gebäudes

- Ausnahmsweise können Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten zu Herstellungskosten führen, wenn sie im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines Gebäudes stehen. Dies ist gegeben, wenn bei dem Gebäude ein technischer Vollverschleiß vorliegt und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile ein „neues“ Gebäude hergestellt wird.
- Vollverschleiß eines Gebäudes liegt aber nur ausnahmsweise dann vor, wenn schwere Substanzschäden an den Teilen vorliegen, die für die Nutzbarkeit als Bauwerk und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktionen. Davon abzugrenzen ist eine grundlegende Sanierung, die nicht zu Herstellungskosten führt.

Nutzungs- bzw. Funktionsänderung

(Wesensänderung) eines Gebäudes

- Nur über die Abschreibungen geltend zu machende Aufwendungen liegen auch dann vor, wenn die Nutzungsart bei einem Bestandsgebäude geändert wird. Hat also z.B. der Stpfl. eine langjährig als Gewerbeeinheit vermietete Fläche und baut diese nun zu einer Wohneinheit um, so entsteht durch die Zweckänderung eine neue Einheit und die Kosten können nicht unmittelbar als Werbungskosten geltend gemacht werden.
- Wird ein Gebäude 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 sich das Wesen des Gebäudes ändert, führt dies zu Herstellungskosten für ein „anderes“ Gebäude. Die Zweckbestimmung ändert sich z.B., wenn eine Gewerbeeinheit in eine



Wohneinheit umgebaut wird durch Einbau eines Bades, Änderung der Raumaufteilung und der Elektroinstallation. Ebenso kann eine Wesensänderung vorliegen, wenn eine Wohneinheit unter Anpassung des Grundrisses und der Elektroinstallation in eine Arztpraxis umgebaut wird.

Hinweis:

Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. So liegt keine Wesensänderung vor, wenn in einen Großraumbüro lediglich Zwischenwände eingezogen werden, die Nutzung als Büro aber bleibt.

Ob die Umnutzung einer Gewerbeinheit in einen anderen Gewerbebereich zu einer Wesensänderung führt, muss im Einzelfall entschieden werden.

Erweiterung des Gebäudes

- Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die durch eine Erweiterung eines Gebäudes entstehen, sind Herstellungskosten und können daher nur über die Abschreibung geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig vom Umfang der Erweiterung, so dass auch geringfügige Erweiterungen zu Herstellungskosten führen.
- Die Erweiterung eines Gebäudes liegt zum einen dann vor, wenn sich die **nutzbare Fläche** vergrößert. Die „nutzbare Fläche“ umfasst nicht nur die reine Wohnfläche einer Wohnung bzw. eines Gebäudes, sondern auch die zur Wohnung bzw. zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume, selbst wenn sie den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügen. Dies ist z.B. in folgenden Fällen gegeben:
 - Errichtung eines Anbaus,
 - Aufstockung eines Gebäudes,
 - erstmalige Schaffung eines ausbaufähigen (also nutzbaren) Dachraums, indem ein Flachdach durch ein Satteldach ersetzt wird,
 - Einbau einer zuvor nicht vorhandenen Dachgaube,
 - Umbau eines Kellerraumes zu Wohnraum,
 - Errichtung eines ganzjährig benutzbaren Wintergartens auf einer Dachterrasse oder
 - Anbau eines Balkons oder einer Terrasse.
- Daneben ist eine Erweiterung auch bei einer Substanzmehrung gegeben, wenn also **bisher nicht vorhandene Bestandteile oder Anlagen** in ein Gebäude eingefügt werden und sich dadurch die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes erweitert, ohne dass zugleich seine nutzbare Fläche vergrößert wird. Dies kann nach den Ausführungen der FinVerw z.B. der Fall sein
 - bei der Errichtung einer Außentreppe,
 - beim Anbringen einer Sonnenmarkise,
 - beim Einbau einer Alarmanlage,
 - beim Einbau einer Treppe zum Dachboden, wenn dieser dadurch erstmals nutzbar wird,
 - beim Einbau eines Treppenliftes,
 - beim Einbau eines Kachelofens oder eines Kamins oder
 - beim Einbau einer Sauna.

Hinweis:

Im Einzelnen sind diese Beispiele der FinVerw durchaus kritisch zu sehen. So kann bei dem nachträglichen Einbau eines Kaminofens argumentiert werden, dass dieser die vorhandene Heizungsanlage lediglich ergänzt.

- Davon abzugrenzen sind Fälle, bei denen ein neuer Gebäudebestandteil oder eine neue Anlage **die Funktion einer bisherigen Komponente in vergleichbarer Weise erfüllt**. In diesen Fällen liegt Erhaltungsaufwand vor, da sich die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes nicht erweitert. Als Beispiele sind zu nennen:
 - Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zum Wärme- oder Schallschutz,



- Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung,
- Ersetzen eines Flachdaches durch ein Satteldach, wenn dadurch lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen wird,
- Vergrößern eines Fensters,
- Versetzen von (Zwischen-)Wänden und nach der Rechtsprechung ebenso die Entfernung von Zwischenwänden,
- Einbau einer Sprechanlage in eine vorhandene Elektroinstallation mit Klingelanlage,
- Einbau eines zweiten Waschbeckens, einer zusätzlichen Dusche oder funktionstüchtigerer Armaturen,
- Einbau zusätzlicher Elektroleitungen oder Anschlüsse und
- Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung.

Hinweis:

Die Rechtsprechung betont insoweit stets, dass derartige Maßnahmen nur dann zu Herstellungskosten führen, wenn sie eine deutliche Erweiterung des Gebrauchswerts (wesentliche Verbesserung) zur Folge haben.

Andererseits sollen Kosten für den erstmaligen Einbau einer Klimaanlage keinen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand, sondern Herstellungsaufwand darstellen, jedenfalls dann, wenn die Funktion der eingebauten Klimaanlage bisher von keiner anderen technischen Installation wahrgenommen wurde.

Letztlich müssen diese Fälle im konkreten Einzelfall gewürdigt werden.

Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

- Instandsetzungs- oder Modernisierungsaufwendungen können bei einem Bestandsgebäude als Herstellungskosten einzustufen sein, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des Gebäudes führen.
- Insoweit ist aber von Bedeutung, dass als ursprünglicher Zustand der Zustand des Gebäudes zu dem Zeitpunkt gilt, 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.

Beispiel:

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 zu Grunde zu legen.

Beispiel:

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.

- Eine wesentliche Verbesserung liegt allerdings nicht bereits 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 anfallen. Vielmehr müssen die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-)Erneuerung hinaus den Gebrauchswert des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand insgesamt deutlich erhöhen.

Hinweis:

Zur Feststellungslast führt die FinVerw aus, dass die Feststellungslast für Tatsachen, die eine Behandlung von Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen, das FA trägt (z.B. die Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche



Verbesserung). Soweit das FA nicht dazu in der Lage ist, den Zustand eines Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung oder den ursprünglichen Zustand eines Gebäudes festzustellen, hat die steuerpflichtige Person eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Mithin sollte der Zustand der Immobilie ab dem Erwerbszeitpunkt langfristig dokumentiert werden, z.B. durch Aufbewahrung eines Bestands-/Wertgutachtens, welches z.B. für Zwecke der Finanzierung erstellt worden ist.

- 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 bzw. von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Insoweit 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 (also bei Erwerb des Stpf. bzw. bei durch Schenkung oder Erbfall übertragene Immobilie des Rechtsvorgängers) entsprachen. Bei der Ermittlung sind die Maßstäbe zu Grunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Herstellung bzw. des entgeltlichen Erwerbs allgemein üblich waren.

Hinweis:

Die FinVerw vertritt ausdrücklich die Ansicht, dass eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes nicht schon allein deshalb vorliegt, weil Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen zu einer (deutlichen) Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs führen.

- Dagegen liegen Erhaltungsaufwendungen 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.

Beispiel:

Der langjährige Eigentümer eines bewohnten Wohngebäudes, welches lange nicht mehr modernisiert worden ist, lässt die alten Einzelöfen durch eine moderne Zentralheizungsanlage ersetzen. Er modernisiert das Bad, indem er neben der Badewanne separat eine Dusche einbauen und das Bad durchgängig fliesen lässt. Die einfachverglasten Fenster werden durch Isolierglasfenster ausgetauscht. Im Übrigen werden Schönheitsreparaturen durchgeführt.

Nur dann, wenn 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.

Entsprachen die zentralen Ausstattungsmerkmale im ursprünglichen Zustand einem mittleren Standard (Regelfall), so liegt eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung vor und die Aufwendungen sind sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

Bei den Schönheitsreparaturen handelt es sich um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen.

Hinweis:

Aus Vereinfachungsgründen gilt, dass wenn die Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4 000 € (ohne Umsatzsteuer) je Gebäude betragen, die Aufwendungen auf Antrag als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind.

Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer

- Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ist auch bei einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes gegeben. Dies setzt aber voraus, dass die die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmende Bausubstanz, also z.B. Fundament, tragende Wände und Decken des Gebäudes, verändert wurde. In der Praxis dürfte dies nur im Ausnahmefall gegeben sein.

Sanierung „in Raten“

- Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts kann auch durch eine Sanierung über einen längeren Zeitraum („in Raten“) erfolgen. In diesem Fall ist die Gesamtmaßnahme zu beurteilen. Zwischen den einzelnen Maßnahmen muss aber ein Zusammenhang in Form eines gemeinsamen Sanierungsplans bestehen.
- Von einer Sanierung in Raten ist nach Ansicht der FinVerw i.d.R. auszugehen, wenn die Baumaßnahmen innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren durchgeführt worden sind.



Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass auch die zeitliche Streckung von Einzelmaßnahmen nicht davor schützt, dass zu aktivierende Herstellungskosten vorliegen. Insoweit ist aber im Einzelfall zu prüfen, ob die einzelnen Maßnahmen auf einem einheitlichen Konzept beruhen und damit planvoll verbunden sind.

4 Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Weiterhin ist die ausdrückliche steuerliche Sonderregelung zu sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten zu beachten. Zu den anschaffungsnahe 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.

Keine anschaffungsnahe Herstellungskosten und bei dieser Prüfung somit nicht einzurechnen sind Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (z.B. Kosten für die laufende Wartung von Aufzugs- oder Heizungsanlagen, die Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen sowie Ablesekosten). Ebenso zählen Aufwendungen für Erweiterungen nicht zu den anschaffungsnahe Herstellungskosten.

Hinweis:

Diese gesetzliche Fiktion greift unabhängig davon, ob nach den sonstigen Kriterien Herstellungskosten vorliegen. Es wird allein auf das Überschreiten der 15 %-Grenze innerhalb der ersten drei Zeitjahre nach der Anschaffung abgestellt.

- Der maßgebliche Dreijahreszeitraum wird taggenau ausgehend vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (d.h. ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten) berechnet. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die während des Dreijahreszeitraums begonnen wurden, werden nur insoweit einbezogen, als diese bis zum Ende des Dreijahreszeitraums erbracht wurden. Insoweit muss ggf. eine Abgrenzung der auf diesen Zeitraum entfallenden Aufwendungen im Schätzungsweg erfolgen.
- Die 15 %-Grenze ist für den Dreijahreszeitraum insgesamt zu überprüfen. Wird also z.B. erst im dritten Jahr diese Grenze überschritten, so sind die Kosten auch der ersten beiden Jahre nachträglich als Herstellungskosten umzuqualifizieren. Gegebenenfalls erfolgt dann eine Änderung der Steuerveranlagung.

5 Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen

Sind bei einer umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme sowohl Arbeiten zur Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand, 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 sachgerecht aufzuteilen.

Beispiel:

Ein Architektenhonorar, das für die Gesamtmaßnahme gezahlt worden ist, muss nach dem Verhältnis aufgeteilt werden, in dem die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu den Erhaltungsaufwendungen steht.

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. Dies liegt dann vor, wenn die Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen, sich also gegenseitig bedingen.

Beispiel:

Das Dachgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes wird erstmals ausgebaut und in diesem Zuge Bäder eingebaut. Diese Kosten sind als Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit als Herstellungskosten einzustufen. Nun erfordern diese zusätzlichen Bäder, dass größere Fallrohre über alle Stockwerke verlegt werden. Durch die



TREUHAND SÜDWESTFALEN GMBH
Steuerberatungsgesellschaft

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.

Beispiel:

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 der 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, also sofort abzugsfähig.

Hinweis:

In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der vorgenommenen Arbeiten sinnvoll. Daneben kann es anzuraten sein, die Einzelleistungen getrennt abrechnen zu lassen.