

per Mail
Bundesministerium der Finanzen

Kürzel
Me/FH – S 05/25

Telefon
+49 30 27876-550

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
franziska.hoffmann@dstv.de

Datum
10.07.2025

Neufassung des BMF-Schreibens vom 18.07.2003 zur Abgrenzung von Aufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs zur Neufassung des BMF-Schreibens vom 18.07.2003 zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden. Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) zu genanntem Entwurf Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Die Grundsätze zur Abgrenzung von Anschaffungs-, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden sind im BMF-Schreiben vom 18.07.2003 (Az. IV C 3 - S 2211 - 94/03) mit Ergänzung durch BMF-Schreiben vom 20.10.2017 (Az. IV C 1 - S 2171 c/09/10004: 006) geregelt. Durch den vorliegenden Entwurf einer Neufassung erfolgt eine umfassende Überarbeitung.

Der DStV begrüßt es, dass das geplante BMF-Schreiben die beiden Schreiben vom 18.07.2003 (a.a.O.) und vom 20.10.2017 (a.a.O.) nun zusammenfasst und vereinheitlicht. Die übersichtliche Gliederung und klare Begriffsbestimmung erachtet der DStV für praxistauglich und sachgerecht, so dass die Anwendungssicherheit erhöht wird. Die Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung erachtet der DStV ebenfalls als positiv.

Die Abgrenzung, wann sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand bzw. zu aktivierende Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder anschaffungsnahe Herstellungskosten vorliegen, ist in der Praxis mitunter schwierig. Sie hat zudem weitreichende Folgen für die Steuerpflichtigen und Unternehmen. Die Beurteilung des Standards eines Gebäudes ist hierbei oft von entscheidender Bedeutung. Auffällig an dem Entwurf ist, dass er an einigen Stellen den allgemeinen technischen Fortschritt außer Acht lässt. Der DStV spricht sich gegen die vorschnelle Annahme einer Standardhebung aus, wenn nur technisch gebotene oder sogar gesetzlich erforderliche Erneuerungen vom Steuerpflichtigen umgesetzt werden. Vielmehr sollte der wirtschaftliche Anlass der Maßnahme erkannt werden. Aus dem BMF-Schreiben sollte deutlicher hervorgehen, dass Aufwendungen zur Wiederherstellung des zeitgemäßen Zustands eines Gebäudes grundsätzlich als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren sind.

Darüber hinaus geht aus dem Entwurfsschreiben hervor, dass die Steuerpflichtigen und Unternehmen hohe Anforderungen an die Dokumentation ihrer Aufwendungen für Baumaßnahmen erfüllen müssen. So beispielsweise bei Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen, zur Berücksichtigung der Maßnahmen bei anschaffungsnahe Herstellungskosten (Dreijahreszeitraum und 15%-Grenze) und bei mehreren Gebäudeteilen mit unterschiedlichen Nutzungen. Kritikwürdig daran ist: Die Steuerpflichtigen haben oft keinen Zugang zu den geforderten, detaillierten Nachweisen. Besonders kleinere Vermieter oder private Eigentümer sind nach unserer Einschätzung durch die Nachweispflichten regelmäßig überfordert. Die erhöhte Mitwirkungspflicht darf nicht zu einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Schätzung führen. Insbesondere dann, wenn er die Nachweise trotz aller Bemühungen nicht beschaffen kann. Der DStV regt daher an, hier Vereinfachungen zu schaffen.

Im Weiteren möchten wir zu einzelnen Maßnahmen konkret ausführen.

B. Entwurf eines BMF-Schreibens

In Rz. 1 des Entwurfsschreibens wird dargelegt, dass Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an einem Gebäude regelmäßig Erhaltungsaufwendungen sind und sofort als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können. Sie können jedoch auch zu Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft (s. Abschnitt I), zu Herstellungskosten (s. Abschnitt II) oder zu anschaffungsnahe Herstellungskosten (s.

Abschnitt III) führen. In diesen Fällen könnten sich die Aufwendungen zur Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes nur im Rahmen der Absetzung für Abnutzung (AfA) auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt gewinnmindernd auswirken. Die Abgrenzung zwischen sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand einerseits und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (einschließlich anschaffungsnahe Herstellungskosten) andererseits hat daher erhebliche steuerliche Auswirkungen für Steuerpflichtige und Unternehmen.

I. Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft

Zu 1. Umfang der Anschaffungskosten

In Rz. 2 wird der Umfang der Anschaffungskosten definiert. Mit Verweis auf § 255 Abs. 1 HGB wird ausgeführt, dass die Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, Anschaffungskosten sind. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Aufwendungen dem Gebäude einzeln zugeordnet werden können.

Die Forderung nach eindeutiger Zuordenbarkeit zu Wirtschaftsgütern lässt allerdings offen, wie mit gebäudeübergreifenden Maßnahmen umzugehen ist. Zudem bleibt unklar, ob mit "Gebäude" das gesamte Bauwerk oder bereits eine einzelne Nutzungseinheit gemeint ist. Dies dürfte in der Praxis Fragen aufwerfen.

Petition: Der DStV regt eine Klarstellung bzgl. des Kriteriums der eindeutigen Zuordenbarkeit zu einem Gebäude in Rz. 2 an. Außerdem wäre eine Erläuterung zu dem Umgang mit gebäudeübergreifenden Maßnahmen für die Praxis hilfreich.

Zu 2. Betriebsbereitschaft eines Gebäudes

Nach Rz. 3 ist ein Gebäude betriebsbereit, wenn es objektiv und subjektiv funktionstüchtig ist. Dies wird in Abschnitt 2.2 „Funktionstüchtigkeit eines Gebäudes“ näher definiert.

Zu 2.2 Funktionstüchtigkeit eines Gebäudes

Nach Rz. 7 (Abschnitt 2.2.1 „Objektive Funktionstüchtigkeit“) ist ein Gebäude objektiv nicht funktionstüchtig, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile des Gebäudes nicht nutzbar sind. In Rz. 8 wurde ein „*Beispiel 1*“ eingefügt mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 20.08.2002 (Az. IX R 70/00, BStBl II 2003, S. 585). Es wird klargestellt, dass Aufwendungen, um die für die Nutzung

des Gebäudes wesentliche Teile objektiv nutzbar zu machen, Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft darstellen.

Ein Gebäude ist subjektiv funktionstüchtig, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nutzbar ist (Abschnitt 2.2.2 „Subjektive Funktionstüchtigkeit“, Rz. 9). Der Begriff „Zweckbestimmung“ wird in dem Entwurfsschreiben näher erläutert. Aufwendungen für Baumaßnahmen, die erforderlich sind, um die konkrete Zweckbestimmung zu erreichen, sind Anschaffungskosten. Die Beispiele *Beispiel 2* und *Beispiel 3* in Rz. 10 sind ausführlicher und detaillierter formuliert.

Petition: Der DStV begrüßt die ergänzenden Beispiele und Begriffserläuterungen in Abschnitt 2.2.1 und Abschnitt 2.2.2.1.

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

Auch die Hebung des Standards eines Wohngebäudes kann die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers darstellen. Baumaßnahmen, die ein Wohngebäude auf einen höheren Standard heben, führen zum Erreichen der konkreten Zweckbestimmung und stellen gem. Rz. 12 somit die subjektive Funktionstüchtigkeit her. Der Entwurf des BMF-Schreibens definiert in Rz. 13 die Standardhebung eines Wohngebäudes anhand von vier zentralen Ausstattungsmerkmalen (Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster). Zu berücksichtigen sind bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nach dem Entwurfsschreiben ausschließlich Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die die vier zentralen Ausstattungsmerkmale betreffen (Rz. 14). Die Formulierung „vor allem“ im ursprünglichen BMF-Schreiben wurde durch „ausschließlich“ ersetzt. Eine zusätzliche Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung ist bei der Prüfung der Hebung des Standards nicht zu berücksichtigen (vgl. das neu eingefügte *Beispiel 4*).

Petition: Der DStV begrüßt die Festlegung, dass ausschließlich Maßnahmen, die die vier zentralen Ausstattungsmerkmale betreffen, für die Prüfung einer Standardhebung herangezogen werden.

Zu 2.2.2.3 Ermittlung des Standards eines Wohngebäudes

Zu 2.2.2.3.1 Grundsatz: Vorliegen eines mittleren Standards

In Rz. 16 wird dargelegt, dass von einem mittleren Standard eines Wohngebäudes auszugehen ist, wenn nicht besondere Umstände auf einen sehr einfachen oder sehr anspruchsvollen Standard hindeuten. Diese Klarstellung kann als Vereinfachung angesehen werden.

Petition: Der DStV erkennt den Vereinfachungscharakter der Regelung in Abschnitt 2.2.2.3.1 an.

Zu 2.2.2.3.3 Vorliegen eines sehr anspruchsvollen Standards

In Rz. 18 werden Beispiele für einen sehr anspruchsvollen Standard aufgeführt. Der DStV begrüßt grundsätzlich das Einfügen von Beispielen, da es für Finanzverwaltung und Steuerpflichtige Klarheit in der Anwendung verspricht. In den folgend ausgeführten Fällen erkennt er jedoch Nachjustierungsbedarf.

Wie in Rz. 18 ausgeführt wird, kann von einem sehr anspruchsvollen Standard der zentralen Ausstattungsmerkmale *nur in Ausnahmefällen* ausgegangen werden. Die gewählten Beispiele für einen sehr anspruchsvollen Standard sind unseres Erachtens jedoch keine typischen Fälle. Z.B. wird in den Bereichen Heizungs- und Elektroinstallation Smart-Home-Technik genannt. Diese ist jedoch tatsächlich aber heute aufgrund des technischen Fortschritts oft zu relativ geringen Preisen erhältlich und wird sich am Markt immer mehr durchsetzen. Die Kriterien *nur in Ausnahmefällen* und *vor allem außergewöhnlich hochwertige Materialien* sind bei diesen Ausstattungsmerkmalen nicht erfüllt. Der Begriff der „Luxussanierung“ aus dem BMF-Schreiben vom 18.07.2003 (a.a.O.) wurde in das Entwurfsschreiben nicht übernommen. Jedoch wäre der Begriff unseres Erachtens weiterhin angebracht. Er bringt zum Ausdruck, dass es sich um einen sehr hohen, nur in Ausnahmefällen vorliegenden, „luxuriösen“ Standard handelt.

Im Bereich Fenster werden Fensterfronten oder Glasfassaden als ein Beispiel für einen sehr anspruchsvollen Standard genannt. Tatsächlich sind Glasfassaden und Fensterfronten vor allem im Bereich von Passivhäusern bautechnisch geboten und nicht zwangsläufig Anzeichen von höchster Ausstattung. Im Bereich Elektroinstallation sind integrierte Deckenbeleuchtungen nach unserer Einschätzung ebenfalls nicht grundsätzlich Ausdruck für einen sehr anspruchsvollen, außergewöhnlichen Standard. Vielmehr sind in neueren Wohnungen und

Neubauten integrierte Deckenleuchten, insbesondere LED-Einbaustrahler, relativ häufig zu finden.

Die in dem Entwurfsschreiben gewählten Beispiele sind heute vielfach – aufgrund des technischen Fortschritts – insbesondere in Neubauten bereits Standard. Der DStV gibt zu bedenken, dass es bei Bezugnahme auf die Beispiele in Rz. 18 zu einer Überbewertung von Modernisierungsmaßnahmen kommen könnte. In der Folge würde zu oft ein außergewöhnlich hoher Standard angenommen werden, obwohl von diesem nur in Ausnahmefällen auszugehen ist.

Petition: Der DStV empfiehlt, die Beispiele für einen sehr anspruchsvollen Standard der zentralen Ausstattungsmerkmale in Rz. 18 zu überarbeiten. Es sollten Beispiele ausgewählt werden, die in der Praxis in Gebäuden tatsächlich *nur in Ausnahmefällen* auftreten und „Luxus“ darstellen. Hierbei ist insbesondere der technische Fortschritt zu berücksichtigen.

Zu 2.2.2.4 Standardhebung

Der Standard eines Wohngebäudes soll steigen, wenn Baumaßnahmen in mindestens drei von vier Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale den Gebrauchswert deutlich erhöhen. Dies soll bei einer Hebung von einem sehr einfachen Standard auf einen mittleren oder sehr anspruchsvollen Standard oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard erfüllt sein (Rz. 19). Die Standardhebung eines Bereichs der zentralen Ausstattungsmerkmale wird mit neuen Beispielen erläutert: Rz. 20 mit Beispielen zur Hebung von einfachem auf mittleren Standard und Rz. 21 mit Beispielen zur Hebung von mittlerem auf sehr anspruchsvollen Standard.

In Rz. 20 wird als Beispiel für die Hebung des Standards von einfach auf mittel im Bereich der Elektroinstallation die maßgebliche Erweiterung der Leistungskapazität und die erhebliche Vermehrung der Zahl der Steckdosen oder anderer Anschlüsse genannt. Der DStV gibt zu bedenken, dass insbesondere die Ausweitung der Anzahl und Lage von Steckdosen in Altbauten aufgrund des technischen Fortschritts eine reine Notwendigkeit darstellt. Dies gilt auch für die durchgängige Ausstattung mit Netzkabeln (CAT-X), da viele Geräte mittlerweile eine aktive Verbindung benötigen oder anbieten, oder nur noch via PoE mit Spannung versorgt werden. Bloße Anpassungen an den heutigen technischen Mindeststandard können nach Auffassung des DStV keine Standardhebung im steuerlichen Sinne darstellen. Die

Funktion des Gebäudes wird beispielsweise durch die Erweiterung der Leistungskapazität und der Anzahl der Steckdosen (Beispiel in Rz. 20) nicht geändert. Es findet lediglich eine Modernisierung statt, die als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren wäre. Der DStV verweist auf das BFH-Urteil vom 09.05.1995 (Az. IX R 116/92, BStBl II 1996, S. 632).

Ein Merkmal von Erhaltungsaufwand ist, dass die Nutzbarkeit des Gebäudes erhalten bleibt oder der ursprüngliche Zustand wiederhergestellt wird. Gesetzlich erforderliche Erneuerungen, beispielsweise der Austausch einer Heizungsanlage aufgrund des Gebäudeenergiegesetzes (GEG), oder technisch gebotene Erneuerungen können unseres Erachtens nicht als Standardhebung gewertet werden. Bei der Auswahl der „typischen“ Beispiele für den Standard eines Gebäudes bzw. die Standardhebung in dem BMF-Schreiben sollte der technische Fortschritt berücksichtigt werden. Eine Differenzierung zwischen technischer Notwendigkeit und echter Verbesserung erachtet der DStV als essenziell.

In Rz. 22 wird erläutert, in welchen Fällen im Bereich der Heizungsinstallation nicht von einer Hebung von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard ausgegangen werden kann. Auch werden zwei Beispiele angeführt. So führt beispielsweise der Austausch einer Öl- oder Gasheizung gegen eine Solarthermieanlage, Wärmepumpe oder Wasserstoffheizung oder gegen einen Anschluss an ein Fernwärmenetz allein nicht zu dem Erreichen eines sehr anspruchsvollen Standards. In Rz. 23 wird klargestellt, dass allein der Austausch von Isolierglasfenstern (wie z.B. zweifachverglaste Fenster gegen dreifachverglaste Fenster) allein nicht den Standard im Bereich Fenster hebt. Der DStV begrüßt diese Klarstellungen ausdrücklich. In der Vergangenheit gab es in der Beratungspraxis hier Abgrenzungsschwierigkeiten.

Wir verweisen auch auf unsere Ausführungen zu Abschnitt 4.2.2. „Deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts durch Hebung des Standards eines Wohngebäudes“.

Petition: Der DStV regt an, zu ergänzen, dass eine Ersetzung in zeitgemäßer Form nicht zugleich eine deutliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand darstellen muss. Hierfür ist zusätzlich erforderlich, dass die Funktion – der Gebrauchswert – deutlich erweitert und ergänzt wird und dadurch der Wohnkomfort des Hauses insgesamt deutlich gesteigert wird. Insbesondere rein technische Anpassungen oder die Umsetzung gesetzlicher Vorgaben können nicht automatisch eine Hebung des Standards bedeuten. Der DStV empfiehlt eine klarstellende

Ergänzung in Abschnitt 2.2.2.4. Die Beispiele in Rz. 20 und Rz. 21 sollten vor diesem Hintergrund überarbeitet werden.

Zu 2.2.2.5 Standardhebung neben einer Erweiterung

In Rz. 24 wird erläutert, dass eine Standardanhebung des Wohngebäudes auch anzunehmen ist, wenn eine Erweiterung mit einer Hebung des Standards in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zusammentrifft. Die Beispiele hierzu (*Beispiel 5, Abwandlung zu Beispiel 5* und *Beispiel 6*) sind deutlich ausführlicher als in dem BMF-Schreiben vom 18.07.2003. In der *Abwandlung zu Beispiel 5* wird die Erweiterung des Gebäudes auch bei erstmaliger Elektroinstallation angenommen, sodass in dem Fall keine Standardhebung des Gebäudes vorliegt. Es mangelt an dem Tatbestand einer Hebung des Standards in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale.

Petition: Der DStV begrüßt die erläuternden Beispiele zur Standardhebung neben einer Erweiterung. Sie sorgen für Klarheit.

II. Herstellungskosten

Zu 1. Umfang der Herstellungskosten

Zur Definition von Herstellungskosten eines Gebäudes wird in Rz. 27 auf § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB verwiesen. Demnach umfassen sie Aufwendungen für die Herstellung, die Erweiterung und die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Gebäudes.

Nach ständiger Rechtsprechung gelten Gebäudeteile, die unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen zugeordnet sind, als eigenständige Wirtschaftsgüter. Dies ist auch in dem Entwurfsschreiben nun auch berücksichtigt. Die Prüfung, ob Baumaßnahmen als Herstellungskosten zu qualifizieren sind, ist dann nur für den entsprechenden Gebäudeteil vorzunehmen. Hierbei wird in Rz. 28 auf das BHF-Urteil vom 25.09.2007 (Az. IX R 28/07, BStBl 2008 II, S. 218) und R 4.2 Abs. 2 und 3 EStR 2012 verwiesen.

Der DStV unterstützt diesen Ansatz im Grundsatz. Er weist jedoch darauf hin, dass die Prüfung je Wirtschaftsgut bzw. Nutzungseinheit zu hohem Dokumentations- und Abgrenzungsaufwand führen kann. Ein vereinfachtes Verfahren für kleinere Objekte oder Objekte mit nur marginaler gewerblicher Nutzung wäre wünschenswert.

Petition: Die Ergänzung in Rz. 27 sorgt für Klarheit. Der DStV begrüßt dies grundsätzlich, regt jedoch eine Vereinfachungsregel für kleinere Objekte und Objekte mit geringfügiger gewerblicher Nutzung an.

Zu 3. Erweiterung eines Gebäudes

Zu 3.2 Vorliegen einer Erweiterung eines Gebäudes

In Rz. 32 wird ausgeführt, in welchen Fällen eine Erweiterung eines Gebäudes und somit Herstellungskosten vorliegen. Dies ist bei Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder bei Substanzmehrung, die eine Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit eines Gebäudes zur Folge hat, der Fall.

Zu 3.2.1 Vergrößerung der nutzbaren Fläche

Entscheidend für die Vergrößerung der Nutzfläche ist allein eine bauliche Vergrößerung. Auf eine tatsächliche Nutzung der vergrößerten, nutzbaren Fläche kommt es lt. Rz. 34 nicht an. Die für die Ermittlung der nutzbaren Fläche relevanten Grundflächen werden in Rz. 35 mit Verweis auf die Wohnflächenverordnung (WoFIV) aufgeführt. Dies ist sachgerecht.

Zu 3.2.2 Substanzmehrung

Bei einer Substanzmehrung werden bislang nicht vorhandene Bestandteile oder Anlagen in ein Gebäude eingefügt. Dadurch erweitert sich die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes, ohne dass gleichzeitig eine Vergrößerung der nutzbaren Fläche erfolgt. Erfüllt ein neuer Gebäudebestandteil (eine neue Anlage) die Funktion eines bisherigen Gebäudebestandteils (einer bisherigen Anlage) in vergleichbarer Weise für das Gebäude, liegt lt. Rz. 38 keine zu einer Erweiterung der Nutzungsmöglichkeit führende Substanzmehrung vor. Dies gilt auch bei Abweichungen in der Beschaffenheit und bei Modernisierung entsprechend dem technischen Fortschritt.

Petition: Der DStV begrüßt die ergänzenden Beispiele in Rz. 38, in welchen Fällen i.d.R. keine Substanzmehrung vorliegt.

Zu 4. Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

Aufwendungen zur Instandsetzung oder Modernisierung sind gem. § 255 Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 Alt. 2 HGB Herstellungskosten, wenn sie zu einer über den ursprünglichen Zustand

hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes führen (Rz. 40). Der Definition, was der *ursprüngliche Zustand* des Gebäudes ist, kommt somit besondere Bedeutung zu (vgl. hierzu unsere Ausführungen zu Abschnitt 4.1 „Ursprünglicher Zustand“).

In Rz. 40 wurde ergänzt, dass R 21.1 Abs. 2 EStR 2012 unberührt bleibt. Nach R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012 sind auf Antrag Aufwendungen stets als Erhaltungsaufwand zu behandeln, wenn die Aufwendungen nach Fertigstellung eines Gebäudes für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 Euro netto je Gebäude betragen. Diese Vereinfachungsregelung begrüßt der DStV, da sie sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung entlastet.

Petition: Der DStV begrüßt den Hinweis auf die Anwendung von R 21.1 Abs. 2 EStR 2012.

Zu 4.1 Ursprünglicher Zustand

Als ursprünglicher Zustand i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB gilt der Zustand eines Gebäudes zu dem Zeitpunkt, zu dem die steuerpflichtige Person das Gebäude hergestellt bzw. entgeltlich erworben hat (Rz. 41). 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. Hierzu werden zwei neue Beispiele - *Beispiel 9* zu entgeltlichem Erwerb und *Beispiel 10* zu unentgeltlichem Erwerb - eingefügt. Liegt der ursprüngliche Zustand beispielsweise im Zeitpunkt der Herstellung im Jahr 1930 wie in *Beispiel 10*, ist fraglich, wie die Nachweisführung in der Praxis erfolgen kann.

Petition: Eine Ergänzung, wie der ursprüngliche Zustand eines Gebäudes – insbesondere im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs - ermittelt werden kann, wäre für die Praxis sehr hilfreich.

Zu 4.2 Wesentliche Verbesserung

Zu 4.2.2 Deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts durch Hebung des Standards eines Wohngebäudes

Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes liegt auch im Fall einer Standardhebung vor (Rz. 45). Eine „wesentliche“ Verbesserung soll hierbei gegeben sein, wenn der Gebrauchswert eines Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird.

Der Standard des Wohngebäudes im ursprünglichen Zustand ist dabei mit dem Standard nach der Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahme zu vergleichen (Rz. 46). Bei der Ermittlung sind die Maßstäbe zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Herstellung bzw. des entgeltlichen Erwerbs allgemein üblich waren (siehe BFH-Urteil vom 03.12.2002, Az. IX R 64/99, BStBl II 2003, S. 590). Ein aus heutiger Sicht sehr einfacher Standard kann nach den Ausführungen im BMF-Entwurfsschreiben in der Vergangenheit - insbesondere bei längerer Besitzzeit - durchaus einen mittleren Standard dargestellt haben. In einem solchen Fall soll eine wesentliche Verbesserung nicht allein deshalb vorliegen, weil das Wohngebäude in mindestens drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale (oder im Zusammenhang mit einer Erweiterung in mindestens zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale) auf einen aktuellen mittleren Standard gehoben wird. Wird dem Gebäude nur der zeitgemäße Wohnkomfort gegeben, den es z.B. durch den technischen Fortschritt verloren hat, liegt nur eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung vor. Die Aufwendungen stellen dann sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand dar.

Der DStV begrüßt diesen Ansatz sehr. Die Differenzierung zwischen einer zeitgemäßen substanzerhaltenden Erneuerung und einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes durch eine qualitative Verbesserung erachtet der DStV als sehr wichtig. Insbesondere durch technische Anpassungen ist ein aus heutiger Sicht einfacher Standard des Gebäudes oftmals zum Zeitpunkt der Anschaffung / des Erwerbs mittlerer Standard gewesen. In Rz. 47 wird durch das ausführlichere *Beispiel 11* mit zwei Fallkonstellationen verdeutlicht, dass der Vergleich mit dem ursprünglichen Zustand maßgeblich ist.

Petition: Der DStV begrüßt die neuen Ausführungen in Rz. 46 und Rz. 47 und die Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung. Auch die Ergänzungen in *Beispiel 11* erachtet der DStV als hilfreiche Stütze für die Praxis.

Zu 4.2.3 Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer

Neu eingefügt wurde Rz. 48 mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 09.05.1995 (Az. IX R 116/92, BStBl II 1996, S. 632). Laut dem Entwurfsschreiben *ist* eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts auch bei einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes gegeben.

Dies kann in dieser Absolutheit jedoch nicht durch Verweis auf die höchstrichterliche Rechtsprechung gelten. Im BFH-Urteil vom 09.05.1995 heißt es: „Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts *kann* in einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes begründet sein.“ Die Annahme, dass jede Maßnahme, die zu einer entsprechenden Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer führt, Herstellungskosten darstellt, kann aus dem BFH-Urteil unseres Erachtens nicht abgeleitet werden. Nach dem BMF-Entwurf entfällt ohne nachvollziehbare bzw. gute Gründe die Prüfung, ob tatsächlich eine Verbesserung oder Werterhöhung eintritt. Vielmehr scheint der Entwurf die Rechtsprechung an dieser Stelle überschreiben zu wollen.

Petition: Der DStV empfiehlt, die Formulierung in Rz. 48 entsprechend dem BFH-Urteil vom 09.05.1995 (a.a.O.) anzupassen. Die Formulierung in Satz 1 „ist [...] gegeben“ sollte in „*kann [...] begründet sein*“ geändert werden.

Zu 4.3 Sanierung in Raten

Auch eine schrittweise Sanierung soll zu einer deutlichen Steigerung des Gebrauchswerts führen können, wie in Rz. 49 ausgeführt wird. Der Betrachtungszeitraum für eine „Sanierung auf Raten“ wurde im Vergleich zum BMF-Schreiben vom 18.07.2003 (a.a.O.) von fünf auf drei Jahre verkürzt (Rz. 50).

Der DStV begrüßt dies. Der Zeitraum ist überschaubarer und entspricht dem Dreijahreszeitraum bei den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Die Steuerpflichtigen erhalten zügiger Gewissheit, ob die Aufwendungen für die Baumaßnahmen als Erhaltungsaufwand oder Herstellungskosten zu qualifizieren sind. Die Rechtssicherheit wird hierdurch erhöht. Für die Finanzverwaltung wird die Überprüfung der Maßnahmen durch den kürzeren zu betrachtenden Zeitraum vereinfacht.

Petition: Der DStV befürwortet die Verkürzung des Betrachtungszeitraums für eine Sanierung in Raten auf drei Jahre.

III. Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Der Abschnitt III „Anschaffungsnahe Herstellungskosten“ wurde neu in das BMF-Schreiben eingefügt. Zu dem Begriff der anschaffungsnahen Herstellungskosten wird auf die Definition in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG Bezug genommen. Zum Umfang der anschaffungsnahen

Herstellungskosten wird auf die BFH-Urteile vom 14.06.2016 (Az. IX R 15/15, BStBl 2016 II, S. 996, Az. IX R 25/14, BStBl 2016 II, S. 992 und Az. IX R 22/15, BStBl 2016 II, S. 999) verwiesen. Diese Urteile waren auch im BMF-Schreiben vom 20.10.2017 (a.a.O.) zusammengefasst worden.

Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG setzt eine entgeltliche Anschaffung voraus. Eine Abgrenzung zu dem Fall des unentgeltlichen Erwerbs erfolgt im einleitenden Teil zu Abschnitt III. nicht. Teilentgeltliche Vorgänge bei Grundstücksübertragungen führen in der steuerlichen Praxis oft zu Schwierigkeiten. Die Besonderheiten bei teilentgeltlichem Erwerb sollten bereits zu Beginn des Abschnittes III. dargelegt werden. Wir verweisen auch auf unsere Ausführungen zu Abschnitt 3. „Dreijahreszeitraum“.

Petition: Der DStV empfiehlt klarstellende Ergänzungen in Rz. 52. Zu begrüßen wäre eine Erläuterung in Bezug auf den Eintritt des Rechtsnachfolgers in den Dreijahreszeitraum des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichem Erwerb. Ebenso sollte auf die Besonderheiten bei teilentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes bereits an dieser Stelle eingegangen werden.

Zu 1. Umfang der anschaffungsnahen Herstellungskosten - Schönheitsreparaturen

Laut Rz. 53 sind beim Umfang der anschaffungsnahen Herstellungskosten u.a. Aufwendungen für Schönheitsreparaturen einzubeziehen. Hierbei soll kein enger räumlicher, zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes Voraussetzung sein. Diese Aufwendungen sind in die 15%-Grenze (Rz. 63) einzubeziehen.

Der DStV erachtet diese Regelung als problematisch. Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG sind jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten vom Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ausgenommen. Die Abgrenzung von Schönheitsreparaturen gegenüber diesen Erhaltungsarbeiten ist in der Praxis mitunter schwierig bzw. aufwändig. Die Einführung einer Bagatellgrenze für Schönheitsreparaturen oder der Ausschluss bestimmter Maßnahmengruppen wäre praxisgerechter.

Petition: Der DStV regt an, eine Bagatellgrenze für Aufwendungen für Schönheitsreparaturen einzuführen bzw. Schönheitsreparaturen grundsätzlich nicht in die 15%-Grenze einzubeziehen.

Zu 1. Umfang der anschaffungsnahen Herstellungskosten - Mieterabfindungen

In Rz. 54 wurde ein Beispiel zu Mieterabfindungen eingefügt. Mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 20.09.2022 (IX R 29/21, BStBl II 2023, S. 1087) wird klargestellt, dass Mieterabfindungen keine Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen sind, da diese lediglich (mit-) veranlasst sind.

Petition: Die Klarstellung in Rz. 54 zu Mieterabfindungen begrüßt der DStV.

Zu 1. Umfang der anschaffungsnahen Herstellungskosten - Gebäude mit unterschiedlicher Nutzung

Besteht ein Gebäude aufgrund unterschiedlicher Nutzungen aus mehreren Wirtschaftsgütern, ist bei der Prüfung der Baumaßnahmen nur auf den entsprechenden Gebäudeteil abzustellen (Rz. 56). Es wird auf das BFH-Urteil vom 14.06.2016 (Az. IX R 25/14, BStBl II, S. 992) und auf R 4.2 Absatz 3 und 4 EStR 2012 verwiesen.

Der DStV weist darauf hin, dass dies zu hohem Dokumentations- und Abgrenzungsaufwand für die Steuerpflichtigen führen kann. Wir verweisen auf unsere Ausführungen zu Rz. 28 (Abschnitt II. Herstellungskosten – Zu 1. Umfang der Herstellungskosten).

Petition: Der DStV regt eine Vereinfachungsregel für kleine Objekte und Objekte mit geringfügiger gewerblicher Nutzung an. Die bürokratische Belastung für die Steuerpflichtigen wäre ansonsten unverhältnismäßig hoch.

Zu 3. Dreijahreszeitraum – zu berücksichtigende Baumaßnahmen

Nur die Aufwendungen für Baumaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung vom Steuerpflichtigen durchgeführt werden, können anschaffungsnahe Herstellungskosten darstellen. Der Dreijahreszeitraum wird lt. Rz. 59 taggenau ausgehend vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums berechnet. Dies entspricht dem Gesetzeswortlaut (vgl. auch Klarstellung des BFH mit Beschluss vom 28.04.2020, Az. IX B 121/19). Nach Rz. 60 müssen die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zum Ende des Dreijahreszeitraums weder abgeschlossen noch abgerechnet noch bezahlt sein. Bei nicht innerhalb des Dreijahreszeitraums abgeschlossenen Maßnahmen sind jedoch nur die bis zum Ablauf des Dreijahreszeitraums erbrachten Bauleistungen zu berücksichtigen; die auf diesen Zeitraum entfallenden Aufwendungen sind gegebenenfalls im Schätzungswege zu ermitteln.

Der DStV erachtet das Vorgehen, dass ggf. die im Zeitraum angefallenen Aufwendungen geschätzt werden, als schwierig. In der Praxis wird dies nicht selten zu Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt führen. Aus Vereinfachungsgründen sollte der Abschluss der Maßnahmen Voraussetzung sein. Hilfsweise könnten die geleisteten Anzahlungen berücksichtigt werden.

Petition: Der DStV regt eine Anpassung bei den zu berücksichtigenden Bauleistungen in Rz. 60 an. Aus Vereinfachungsgründen sollten grundsätzlich nur die in dem Zeitraum abgeschlossenen Maßnahmen berücksichtigt werden. Zusätzlich könnten für noch laufende Baumaßnahmen die geleisteten Anzahlungen erfasst werden.

Zu 3. Dreijahreszeitraum – unentgeltlicher / teilentgeltlicher Erwerb

Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, tritt der Rechtsnachfolger in den Dreijahreszeitraum des Rechtsvorgängers ein (Rz 61). Im Fall eines teilentgeltlichen Erwerbs können anschaffungsnahe Herstellungskosten nur bezogen auf den entgeltlichen Teil des Erwerbs entstehen.

Die Formulierung im Entwurfsschreiben zu un- bzw. teilentgeltlichem Erwerb ist nach Auffassung des DStV sehr kurz gefasst. Auch wird der Beginn des Dreijahreszeitraums für den entgeltlich erworbenen Teil des Gebäudes bei teilentgeltlichem Erwerb nicht erläutert. Hier fehlt es an einer Klarstellung für die Praxis.

Petition: Die Erläuterungen in Rz. 61 sollten ausführlicher sein. Der DStV regt an, die unterschiedlichen Fallkonstellationen (unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb, unterschiedliche Zeitpunkte der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger) und deren Rechtsfolgen anhand von Beispielen darzulegen. Auch ein Verweis auf R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR wäre zu begrüßen.

V. Feststellungslast

In Rz. 72 ist festgelegt, dass den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 Satz 3 AO trifft, soweit das Finanzamt nicht in der Lage ist, den Zustand eines Gebäudes zum Zeitpunkt der Anschaffung oder den ursprünglichen Zustand eines Gebäudes festzustellen.

Diese erhöhte Nachweispflicht führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen. Es ist nicht näher definiert, welche Nachweise die Steuerpflichtigen sammeln oder vorlegen müssen. Die neue Formulierung in Rz. 73 *„Hat die steuerpflichtige Person ihre erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt...“* ist zudem deutlich negativer zu lesen als die Formulierung *„Kann der maßgebliche Zustand des Wohngebäudes nicht sicher festgestellt werden...“* im BMF-Schreiben vom 18.07.2003 (a.a.O.). Die neuen Formulierungen dürften von den Steuerpflichtigen als unverhältnismäßige Belastung empfunden werden.

Petition: Der DStV regt an, dass die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen genauer definiert wird. Außerdem sollte die Formulierung in Rz. 73 angepasst werden.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen bei der Finalisierung Ihres geplanten BMF-Schreibens berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir selbstverständlich sehr gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
StBin Dipl.-Volksw. Dr. Franziska Hoffmann
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
