



IMMOBILIEN: ANSCHAFFUNGS- UND HERSTELLUNGSKOSTEN SOWIE ERHALTUNGS-AUFWAND

ERTRAGSTEUERLICHE ABGRENZUNG UND GESTALTUNGSTIPPS

MERKBLATT NR. 2028.3 | 06 | 2025

INHALT

1. Einführung
2. Anzahl der Wirtschaftsgüter
3. Anschaffungskosten
 - 3.1. Definition
 - 3.1.1 Allgemein
 - 3.1.2 Betriebsbereitschaft
 - 3.1.3 Funktionstüchtigkeit
 - 3.2 Nachträgliche Anschaffungskosten
 - 3.2.1 Erschließungskosten des Grundstücks
 - 3.2.2 Zu- und Ableitungen auf dem eigenen Grundstück
 - 3.2.3 Ausgleichsbeträge nach § 154 BauGB
 - 3.2.4 Straßenanliegerbeiträge, Kanalbaubeitrag
 - 3.2.5 Flächenbeiträge oder Anliegerbeiträge
 - 3.2.6 Zweit- oder Zusatzerschließung
 - 3.3 Erhaltungsrücklage
4. Herstellungskosten
 - 4.1 Definition
 - 4.1.1 Allgemein
 - 4.1.2 Herstellung
 - 4.1.3 Erweiterung
 - 4.1.4 Wesentliche Verbesserung
 - 4.1.5 Nachrüstung von Ladestationen an der Immobilie
 - 4.2 Anschaffungsnahe Herstellungskosten
 - 4.3 Vereinfachungsregelung für geringfügigen Herstellungsaufwand
5. Erhaltungsaufwand

1. EINFÜHRUNG

Kosten für abnutzbare Wirtschaftsgüter wie Gebäude, die als Anschaffungskosten oder Herstellungskosten anzusehen sind, können steuerlich nur über die Abschreibung geltend gemacht werden. Das bedeutet, die aufgewendeten Beträge wirken sich nur langsam und über einen sehr langen Zeitraum steuerlich aus. Erhaltungsaufwand hingegen kann grundsätzlich sofort und in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden. Anschaf-

fungskosten oder Herstellungskosten von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, wie z. B. Grundstücken, sind vorerst grundsätzlich gar nicht steuerlich berücksichtigungsfähig (Ausnahme: Teilwertabschreibungen wg. dauernder Wertminderung). Sie werden lediglich aktiviert und wirken sich erst bei Verkauf oder Entnahme des Wirtschaftsgutes aus. Sofern Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie oder im Zusammenhang mit Baumaßnahmen vorliegen, muss in einem 1. Schritt geprüft werden, wie viele Wirtschaftsgüter aus steuerrechtlicher Sicht vorliegen. Im 2. Schritt ist zu prüfen, ob die Kosten dem Gebäude, dem GuB oder weiteren Wirtschaftsgütern zuzuordnen sind. In einem 3. Schritt ist zu prüfen, ob es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. Wird das verneint, liegen sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vor.

Hinweis: Detaillierte Informationen zum Vorsteuerabzug und zur Vorsteuerberichtigung beim Immobilienerwerb bzw. Herstellung einer Immobilie bietet das DWS-Merkblatt Art.-Nr. 1693 „Umsatzsteuer bei Immobilien“.

2. ANZAHL DER WIRTSCHAFTSGÜTER

In vielen Fällen besteht eine Immobilie aus nur 2 Wirtschaftsgütern – Gebäude und Grund und Boden (GuB). In einigen Fällen werden jedoch weitere Wirtschaftsgüter miterworben, z. B. Einbauküche, PV-Anlage, Waschmaschine, Umzäunung bzw. Einfriedung und Parkplätze beim Betriebsgrundstück, Kinderspielplatz, Garagen oder E-Auto-Ladestation. Bei diesen weiteren Wirtschaftsgütern handelt es sich um selbstständige Wirtschaftsgüter, die einzeln und getrennt vom Gebäude abgeschrieben werden. Mit erworbene Wärmepumpenanlagen oder Blockheizkraftwerke hingegen sind unselbstständige Gebäudebestandteile und werden zusammen mit dem Gebäude abgeschrieben.

Wird das Gebäude in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen verwendet, liegen auch insoweit verschiedene

Wirtschaftsgüter bei einem Gebäude vor.¹ Der dazugehörige Grund- und Bodenanteil steht dann in demselben Nutzungs- und Funktionszusammenhang. Jeder Bodenanteil bildet dann ebenfalls ein selbstständiges Wirtschaftsgut, teilt aber hinsichtlich der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen das Schicksal des Gebäudeanteils. Grundsätzlich sind 4 unterschiedliche Nutzungen und Funktionen eines Gebäudes und des dazugehörigen GuBs denkbar: eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, eigene Wohnzwecke und fremde Wohnzwecke. Das Gebäude wird – steuerrechtlich – entsprechend aufgeteilt. Jeder Anteil ist ein gesondertes Wirtschaftsgut und die Anschaffungskosten sowie Anschaffungsnebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten sind entsprechend zu verteilen bzw. zuzuordnen. Die Verteilung erfolgt entsprechend der Flächen, sofern nicht eine andere Aufteilung im Kaufvertrag bestimmt wurde.

BEISPIEL

Geschoss	Nutzung	Steuerliche Zuordnung
Dachgeschoss	eigene Wohnzwecke	Notwendiges Privatvermögen
2. OG	fremde Wohnzwecke, z.B. vermietet an fremde Dritte	Gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen (bei V+V Privatvermögen)
1. OG	Fremdbetrieblich, z.B. Vermietung an Notar	Gewillkürtes Betriebsvermögen oder Privatvermögen
Erdgeschoss	Eigenbetrieblich, z.B. eigene Steuerberatungskanzlei	Notwendiges Betriebsvermögen

Lägen alle 4 Nutzungen vor, ergeben sich 8 verschiedene Wirtschaftsgüter – jeweils Gebäudeteil und dazugehöriger GuB.

3. ANSCHAFFUNGSKOSTEN

3.1 Definition

3.1.1 Allgemein

Anschaffungskosten einer Immobilie sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Immobilie (Gebäude und GuB) zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Gebäude und GuB einzeln zugeordnet werden können, ferner die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind ebenfalls anzusetzen.²

Anschaffungskosten einer Immobilie können demnach neben dem Kaufpreis sein z.B. die Grunderwerbsteuer, die Notarkosten, die Maklerprovision, Inserate für die Immobiliengesuche, Fahrtkosten zwecks Besichtigungsterminen des Objektes, Fahrtkosten zum Notar und Grundbuchamt, Kosten für den Grundbuchauszug und des Grundbucheintrags, Fahrtkosten zu Verhandlungsterminen mit den bisherigen Eigentümern oder Kosten über Bestätigungen der Stadt/der Gemeinde, dass kein Vorkaufsrecht vorliegt/darauf verzichtet wird, ein Sanierungsgebiet vorliegt. Dies sind sog. Anschaffungsnebenkosten.

Finanzierungskosten sind keine Anschaffungskosten. Das bedeutet, Zinsen, Fahrtkosten zur Bank zwecks Klärung/Beantragung der Finanzierung und Kosten der Eintragung einer Grundschuld sind hiervon abzusondern und sofort als Betriebsausgaben/Werbungskosten abzugsfähig, sofern die Immobilie der Einkünfteerzielung dient.

Die unter den Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten genannten Positionen entfallen beim Kauf einer Immobilie sowohl auf den GuB als auch auf das Gebäude. Da nur das Gebäude planmäßig abgeschrieben werden kann, müssen die Kosten auf den GuB und das Gebäude aufgeteilt werden. Sofern das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht, muss die Aufteilung auf jedes Wirtschaftsgut vorgenommen werden.

Empfehlenswert ist es, den Kaufpreis bereits im Notarvertrag zumindest auf GuB und das Gebäude aufzuteilen. Eine bereits von den Vertragsparteien im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter (GuB, Gebäude und ggf. Außenanlagen) ist der Besteuerung zugrunde zu legen, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestehen.³ Zweifel würden bestehen, wenn die vorgenommene Kaufpreisaufteilung nur zum Schein getroffen wurde, Gestaltungsmissbrauch vorliegt und die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheinen. Weichen die kaufvertragliche Aufteilung und der Bodenrichtwert um mehr als 10% **nach unten** voneinander ab, liegen nennenswerte Zweifel vor. Dann ist die vorgenommene Aufteilung im Notarvertrag für das Finanzamt nicht bindend. Ansonsten sind nach diesem Aufteilungsschlüssel auch die gesamten Anschaffungsnebenkosten auf den GuB und das Gebäude zu verteilen, wenn sie auf beide Wirtschaftsgüter entfallen.

BEISPIEL Lt. Notarvertrag entfallen 30% des Kaufpreises auf den GuB und 70% des Kaufpreises auf das Gebäude. Demnach entfallen auch 70% der Anschaffungsnebenkosten, wie z.B. Grunderwerbsteuer, Notar und Maklerprovision, auf das Gebäude und dürfen mit abgeschrieben werden. Die 30% der Anschaffungsnebenkosten, die auf den GuB entfallen, wirken sich erst bei einem Verkauf der Immobilie aus, wenn aus dem Verkauf ein steuerbarer Vorgang resultiert.

Im 2. Schritt würde eine Verteilung auf die verschiedenen Wirtschaftsgüter nach den unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen erfolgen.

BEISPIEL Die Hälfte des Gebäudes wird eigenbetrieblich genutzt und die andere Hälfte für fremde Wohnzwecke.

Geschoss	Nutzung	Steuerliche Zuordnung	Gebäude	GuB
1. OG	Fremde Wohnzwecke	Privatvermögen oder gewillkürtes Betriebsvermögen	70% x 50% = 35%	30% x 50% = 15%
EG	Eigenbetrieblich	Notwendiges Betriebsvermögen	70% x 50% = 35%	30% x 50% = 15%

Entfallen Kosten jedoch nur auf ein Wirtschaftsgut, sind sie auch nur diesem zuzuordnen und eine Aufteilung entfällt. Wird z.B. bei einem Grundstück, das nicht in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht, vor dem Kauf ein Gutachten über den Zustand des Gebäudes eingeholt, entfallen diese Gutachterkosten **nur auf das Gebäude** und sind als Anschaffungsnebenkosten mit diesem abzuschreiben. Wird ein Bodengutachten oder ein Baugrundgutachten im Vorfeld beauftragt, betrifft dies nur den GuB und ist diesem vollständig zuzuordnen.

In der Praxis wird der Kaufpreis im Notarvertrag oftmals leider nicht auf GuB und das Gebäude aufgeteilt. In diesem Fall muss die Aufteilung dann durch den Mitarbeiter in der Steuerbera-

¹ R 4.2 Abs. 4 EStR.

² § 255 Abs. 1 HGB.

³ H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH.

tungskanzlei vorgenommen werden. Das BMF stellt auf seiner Webseite eine Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) kostenlos zur Verfügung. In diesem Fall erfolgt die Aufteilung der Anschaffungsnebenkosten auf den GuB und das Gebäude auch im selben Verhältnis wie der vereinbarte Kaufpreis.

Link zur Arbeitshilfe des BMF: Datenportal des BMF – Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung) (bundesfinanzministerium.de)

Wenn keine Kaufpreisaufteilung im Notarvertrag vorgenommen wurde, besteht das Finanzamt faktisch auf die Anwendung dieser Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung. Ist der Steuerpflichtige mit der Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach der Arbeitshilfe des BMF nicht einverstanden, bleibt nur die Einholung eines Gutachtens. Dieses muss, um sicher steuerlich anerkannt zu werden, von einem öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken angefertigt werden.

3.1.2 Betriebsbereitschaft

Zu beachten ist, dass sämtliche Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft noch zu den Anschaffungskosten gehören. Bei der Herstellung der Betriebsbereitschaft geht es regelmäßig um die Herstellung der **Betriebsbereitschaft des Gebäudes**. Die Kosten, die aufgewendet werden, um das Gebäude **seiner Zweckbestimmung entsprechend zu nutzen**, sind damit Anschaffungskosten. Diese Kosten werden jedoch nicht auf GuB und das Gebäude aufgeteilt, sondern gehören nur zum Gebäude. Die Feststellung des Zeitpunkts der Betriebsbereitschaft ist insb. auch insofern relevant, da die Abschreibung erst ab Vorliegen der Betriebsbereitschaft erfolgen kann.

Die Betriebsbereitschaft ist bei einem Gebäude für jeden Teil des Gebäudes, der nach seiner Zweckbestimmung selbstständig genutzt werden soll, gesondert zu prüfen. Dies gilt auch für Gebäudeteile (z. B. die einzelnen Wohnungen eines Mietwohngebäudes), die als Folge des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude keine selbstständigen Wirtschaftsgüter sind.⁴

Nutzt der Erwerber das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zur Erzielung von Einkünften oder zu eigenen Wohnzwecken, ist es ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich betriebsbereit. Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen sind in diesem Fall grundsätzlich keine Anschaffungskosten (beachte aber Standardhebung und 15 %-Grenze, da dann dennoch Anschaffungskosten vorliegen). Dies gilt jedoch nicht, d. h., Betriebsbereitschaft liegt nicht vor, wenn der Erwerber ein vermietetes Gebäude erworben hat – und demzufolge Mieteinnahmen erzielt –, aber umgehend die Mietverträge kündigt, weil er das Gebäude einer anderen Zweckbestimmung zugedacht hat.

BEISPIEL Der Erwerber kauft im Dezember 2025 ein vermietetes Mehrfamilienhaus. Er beabsichtigt die Wohnungen zu Büros für das eigene Ingenieurbüro umzubauen. Im Jahr 2026 beginnt er mit den Planungen und den Anträgen für den Umbau und kündigt zu Beginn des Jahres den Mietern, die daraufhin im April 2026 ausziehen. Im Juli 2027 sind die Büros fertig und werden vom Ingenieurbüro bezogen. Die Betriebsbereitschaft liegt ab Juli 2027 vor und erst ab dem Zeitpunkt darf mit den Abschreibungen begonnen werden. Sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Umbau sind Anschaffungskosten.

Wird das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung nicht genutzt, ist zunächst offen, ob es aus Sicht des Erwerbers betriebsbereit ist. Führt der Erwerber im Anschluss an den Erwerb und vor der erstmaligen Nutzung Baumaßnahmen durch, um das Gebäude entsprechend seiner Zweckbestimmung nutzen zu können, sind die Aufwendungen hierfür Anschaffungskosten. Zweckbestimmung bedeutet die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Gebäude zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart nutzen will (z. B. ob er das Gebäude zu Wohnzwecken oder als Büroraum nutzen will).

Die Betriebsbereitschaft setzt die Funktionstüchtigkeit des Gebäudes voraus. Ein Gebäude ist funktionsuntüchtig, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile objektiv nicht nutzbar sind. Dabei ist irrelevant, ob das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung bereits genutzt wird oder leer steht. Mängel, v. a. durch Verschleiß, die durch laufende Reparaturen beseitigt werden können, schließen die Funktionstüchtigkeit aber nicht aus. Werden jedoch für den Gebrauch **wesentliche Teile** des Gebäudes funktionsuntüchtig gemacht, liegen Anschaffungskosten vor.

3.1.3 Funktionstüchtigkeit

Ein Gebäude ist außerdem funktionsuntüchtig, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nicht nutzbar ist. Aufwendungen für Baumaßnahmen, welche zur Zweckerreichung erforderlich sind, führen zu Anschaffungskosten. Zur Zweckbestimmung gehört auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude künftig entsprechen soll. Dabei werden 3 Standards – sehr einfach (d. h. die zentralen Ausstattungsmerkmale sind nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden), mittel (d. h. die zentralen Ausstattungsmerkmale genügen durchschnittlichen/höheren Ansprüchen) oder sehr anspruchsvoll (Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, Luxussanierung) – unterschieden. Baumaßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, machen es betriebsbereit und sind Anschaffungskosten. Dabei wird auf die zentralen Ausstattungsmerkmale einer Wohnung abgestellt.

Die 4 zentralen Ausstattungsmerkmale sind Umfang und Qualität:

- der Heizungsinstallationen,
- der Sanitärinstallationen,
- der Elektroinstallationen,
- der Fenster.

Führt ein Bündel von Baumaßnahmen bei mind. drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswertes, hebt sich der Standard eines Gebäudes und es liegen Anschaffungskosten vor.

Befindet sich das Gebäude bereits länger im Eigentum des Steuerpflichtigen und werden Sanierungsmaßnahmen unternommen, die zum dargestellten Standardsprung führen, liegen Herstellungskosten vor.

⁴ BMF v. 18.07.2003 Abgrenzung Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, BStBl. I 2003, S. 386, Rz. 2.

HINWEIS Ein Standardsprung ist nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes in den ersten drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes insg. 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen.⁵

3.2 Nachträgliche Anschaffungskosten

Mitunter fallen Kosten im Zusammenhang mit der Immobilie erst deutlich nach dem eigentlichen Erwerbsvorgang an. Auch diese Kosten sind regelmäßig dahingehend zu untersuchen, ob es dennoch Anschaffungskosten oder sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand sind. Zudem ist auch bei diesen Kosten eine genaue Zuordnung zum Gebäude bzw. GuB erforderlich. Als Daumenregel lässt sich festhalten: War etwas noch nicht da, liegen i. d. R. Anschaffungskosten vor. War etwas schon vorhanden, liegen i. d. R. Erhaltungsaufwendungen vor. Lediglich wenn eine deutliche Verbesserung und Wertsteigerung des Grundstücks erreicht wird, liegen auch in diesen Fällen nachträgliche Anschaffungskosten vor.

3.2.1 Erschließungskosten des Grundstücks

Erschließungskosten des Grundstücks sind die Kosten, die für Maßnahmen außerhalb des eigenen Grundstücks anfallen. Das Grundstück wird an die Zu- und Ableitungen angeschlossen. Erfolgt ein erstmaliger Anschluss des Grundstücks, zählen diese Kosten zu den Anschaffungskosten des GuBs. Ansonsten liegt i. d. R. Erhaltungsaufwand vor.⁶

3.2.2 Zu- und Ableitungen auf dem eigenen Grundstück

Die Zu- und Ableitungen auf dem eigenen Grundstück schließen das Gebäude an. Hier handelt es sich um Anschaffungskosten des Gebäudes bei Erstanschluss. Ansonsten liegt i. d. R. Erhaltungsaufwand vor.⁷

3.2.3 Ausgleichsbeträge nach § 154 BauGB

Nach § 154 BauGB haben Eigentümer eines im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegenen Grundstücks zur Finanzierung der Sanierung an die Gemeinde einen Ausgleichbetrag zu entrichten. Dieser Ausgleichsbetrag soll die Wertsteigerung des GuB abbilden, der durch die Sanierung des Gebietes entstanden ist. Der Betrag ist grundsätzlich nach Abschluss der Sanierung zu entrichten. Über diesen Ausgleichsbetrag muss die Gemeinde eine Bescheinigung nach amtlichem Vordruck erstellen. Aus dieser Bescheinigung geht hervor, wie hoch die Bodenwerterhöhung in % ist, ob es sich um eine erstmalige Erschließung, Zweitererschließung oder um eine Verbesserung der Bebaubarkeit handelt. Liegt eine erstmalige Erschließung oder eine Verbesserung der Bebaubarkeit vor, ist der Ausgleichsbetrag grundsätzlich Anschaffungskosten des GuB. Ergibt sich jedoch lediglich eine Bodenwerterhöhung von bis zu 10 % (= Bagatellregelung), liegen keine Anschaffungskosten vor. Die Kosten sind dann sofort abzugsfähig im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart. Gleiches gilt, wenn die Bescheinigung eine Zweitererschließung ausweist.⁸

3.2.4 Straßenanliegerbeiträge, Kanalbaubeitrag

Wird ein Grundstück erstmalig an eine öffentliche Straße oder Kanalisation angeschlossen, handelt es sich um Anschaffungs-

kosten des GuB. Bei Ersetzen oder Modernisierung dieser liegt i. d. R. Erhaltungsaufwand vor.⁹

3.2.5 Flächenbeiträge oder Anliegerbeiträge

Auch bei diesen Beiträgen handelt es sich um eine finanzielle Beteiligung der Grundstückseigentümer, z. B. an Straßenbaumaßnahmen oder dem Ausbau des Kanalisationssystems. Bei erstmaliger Erschließung liegen wiederum Anschaffungskosten des GuB vor. Bei Ersetzen oder Modernisierung ergibt sich i. d. R. Erhaltungsaufwand.¹⁰

3.2.6 Zweit- oder Zusatzerschließung

Auch dies sind i. d. R. Anschaffungskosten des GuB, wenn sich der Wert des Grundstücks aufgrund der Erweiterung der Nutzbarkeit oder einer günstigeren Lage erhöht, z. B. Anschluss des Grundstücks an öffentliche Straße, statt bisher nur über einen Privatweg an das öffentliche Straßennetz angebunden.

3.3 Erhaltungsrücklage

Insbesondere beim Erwerb von Eigentumswohnungen wird i. d. R. der Anteil des Verkäufers an der von der Wohnungseigentümergeinschaft gebildeten Erhaltungsrücklage (früher als Instandhaltungsrücklage bezeichnet) mitgekauft. Für die richtige steuerliche Behandlung der Erhaltungsrücklage muss unterschieden werden, für welche Steuerart eine Beurteilung erfolgen muss. Für die Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer gehört bei einem Immobilienerwerb der Teil der Anschaffungskosten, der auf den „Kauf“ der Erhaltungsrücklage entfällt, nicht zu den Anschaffungskosten des Gebäudes und ist insofern auch nicht in die Abschreibungsbemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Eine steuerliche Auswirkung ergibt sich erst, wenn Instandhaltungsmaßnahmen durchgeführt und aus der Erhaltungsrücklage bezahlt werden.¹¹ Für die Grunderwerbsteuer gilt hingegen, dass die Erhaltungsrücklage nicht auszusondern und unabhängig von der Instandhaltungsrücklage der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen ist.¹²

4. HERSTELLUNGSKOSTEN

4.1 Definition

4.1.1 Allgemein

Herstellungskosten eines Gebäudes sind Aufwendungen für die **Herstellung eines Gebäudes** sowie Aufwendungen, die für die **Erweiterung** oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** eines Gebäudes entstehen.¹³ Es sind grundsätzlich alle Kosten von der Planung über das Richtfest bis zur Tapete als Herstellungskosten zu qualifizieren. Problematisch kann jedoch die **Zuordnung** von Kosten sein. Die Kosten können nämlich als nicht abziehbare Aufwendungen für den GuB, über die AfA abzugsfähige Herstellungskosten des Gebäudes oder auch sofort abziehbarer Aufwand Erhaltungsaufwand sein. Genauso wie bei der Anschaffung entfallen die erstmaligen Erschließungskosten bis zur Grundstücksgrenze auf das unbebaute Grundstück und nicht auf das Gebäude. Nur die Kosten für den „Hausanschluss“ innerhalb des eigenen Grundstücks gehören zum Gebäude.

Genauso wie bei der Herstellung der Betriebsbereitschaft im Fall der Anschaffung, beginnt die Abschreibung im Herstellungsfall erst ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes.

5 BMF v. 18.07.2003 Abgrenzung Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, BStBl. I 2003, S. 386, Rz. 38.

6 H 6.4 Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge EStH.

7 H 6.4 Hausanschlusskosten EStH.

8 H 6.4 Ausgleichsbeträge nach § 154 BauGB EStH.

9 H 6.4 Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge EStH.

10 H 6.4 Erschließungs-, Straßenanlieger- und andere Beiträge EStH.

11 H 21.2 Werbungskosten – 4. Spiegelstrich EStH.

12 BFH, Urteil v. 16.09.2020 – II R 49/17, BStBl. II 2021, S. 339.

13 § 255 Abs. 2 HGB, R 6.3 EStR.

4.1.2 Herstellung

Kosten der erstmaligen Herstellung eines Gebäudes sind zweifelloso Herstellungskosten. Aber auch Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten können im Zusammenhang mit der (Neu-)Herstellung eines Gebäudes stehen. Dies ist der Fall, wenn das Gebäude so sehr abgenutzt ist, dass es unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß) und durch die Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung der übrigen noch nutzbaren Teile ein neues Gebäude hergestellt wird. Ein Vollverschleiß liegt vor, wenn das Gebäude schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen hat. Gleiches gilt, wenn die Immobilie umgenutzt wird, z. B. aus einer Industrieanlage Wohnlofts entstehen.

Arten der Herstellung:

- Erstherstellung (= Neuerstellung)
- Zweitherstellung (= Wiederherstellung eines voll verschlissenen Gebäudes)
- Wesensänderung (= Änderung der Funktion/Zweckbestimmung)

4.1.3 Erweiterung

Aufwendungen für Erweiterungen sind stets Herstellungskosten und unterliegen daher den Regeln der Abschreibung. Diese Kosten können grundsätzlich nicht sofort in voller Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Eine Erweiterung liegt vor, wenn ein Gebäude aufgestockt oder ein Anbau daran errichtet wird. Eine Erweiterung liegt vor, wenn die nutzbare Fläche – ggf. auch nur geringfügig – vergrößert wird. Von Herstellungskosten ist z. B. auszugehen, wenn die Nutzfläche durch eine zuvor nicht vorhandene Dachgaube, den Anbau eines Balkons oder einer Terrasse vergrößert wird oder durch ein das Flachdach ersetzendes Satteldach erstmals ein **ausbaufähiger** Dachraum geschaffen wird.

Eine Erweiterung und damit Herstellungskosten liegen auch vor, wenn das Gebäude in seiner Substanz vermehrt wird, ohne dass zugleich seine nutzbare Fläche vergrößert wird, sich aber eine erweiterte Nutzbarkeit ergibt.

Das ist beispielsweise:

- beim Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden¹⁴,
 - bei Errichtung einer Außentreppe,
 - beim Einbau einer Alarmanlage,
 - beim Anbau einer Sonnenmarkise,
 - beim Einbau einer Treppe zum Spitzboden,
 - beim Einbau eines Ofens oder Kamins
 - beim Einbau einer Klimaanlage¹⁵ oder
 - beim Einbau eines zusätzlichen Bades
- der Fall.

Keine zu Herstellungsaufwendungen führende Substanzmehrung liegt dagegen vor, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktionen des bisherigen Gebäudebestandteils für das Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllen.

Das ist beispielsweise:

- beim Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zu Wärme- oder Schallschutzzwecken,

¹⁴ Differenzierend BFH, Urteil v. 16.01.2007 – IX R 39/05, BStBl. II 2007, S. 922 Umbau eines Großraumbüros in vier Einzelbüros unter Verwendung von Gipskarton mit Ständerwerk und in dem Zusammenhang stehende notwendige Erneuerung der Elektrik als Erhaltungsaufwand anerkannt.

¹⁵ FG Nürnberg, Urteil v. 15.11.2005 – I 304/2004 rkr.

- bei der Umstellung einer Heizungsanlage (z. B. von Gas auf Holzpellets),
 - Umrüstung oder Ergänzung der Heizungsanlage mit einer Wärmepumpe oder einem Blockheizkraftwerk,
 - Ergänzung um Solarpanelle zur Warmwasseraufbereitung¹⁶ (nicht PV-Anlage zur Stromproduktion),
 - beim Vergrößern bereits vorhandener Fenster oder
 - beim Versetzen von Wänden
- der Fall.

Auch wenn dem Gebäude Bestandteile hinzugefügt werden, um bereits eintretende Schäden zu beseitigen oder einen drohenden Schaden abzuwenden, liegen keine Erweiterungsmaßnahmen vor.

Das ist beispielsweise:

- beim Anbringen einer Betonvorsatzschale zur Trockenlegung feuchter Fundamente,
 - bei Überdachung von Wohnungseingängen oder einer Dachterrasse mit einem Glasdach zum Schutz vor weiteren Wasserschäden
- der Fall.

4.1.4 Wesentliche Verbesserung

Aufwendungen für Maßnahmen, die zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, sind Herstellungskosten.

Um herauszufinden, ob eine wesentliche Verbesserung vorliegt oder nicht, muss zunächst festgestellt werden, was als ursprünglicher Zustand gilt. Ursprünglicher Zustand ist grundsätzlich der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung. Im 2. Schritt ist dann ein Vergleich des Zustands des Gebäudes, in dem es sich bei Anschaffung oder Herstellung befunden hat, mit dem Zustand, in dem es sich durch die vorgenommenen Arbeiten befindet, vorzunehmen.

TIPP Der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs sollte möglichst gut dokumentiert werden, um von der Finanzverwaltung unterstellte Standardsprünge nach zeitgemäßen Modernisierungen widerlegen zu können.

Eine Generalüberholung führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung. Eine wesentliche Verbesserung liegt erst vor, wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, den **Gebrauchswert des Gebäudes deutlich erhöhen** und damit für die Zukunft eine **erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen** wird. Das ist z. B. der Fall, wenn das Gebäude insg. von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird (siehe 3.1.3 Funktionstüchtigkeit). Ein Standardsprung ist erst gegeben, wenn drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) in den Standardstufen ansteigen. Dies ist genauso wie bei den Anschaffungskosten. Treffen Baumaßnahmen, die ihrer Art nach, z. B. als Erweiterung, stets zu Herstellungskosten führen und einen der den Nutzungswert des Gebäudes bestimmenden Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale betreffen, mit der Verbesserung von mind. zwei weiteren Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zusammen, ist ebenfalls eine Standardhebung anzunehmen.¹⁷

¹⁶ BFH, Urteil v. 14.07.2004 – IX R 52/02, BStBl. II 2004, S. 949.

¹⁷ BMF v. 18.07.2003 Abgrenzung Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, BStBl. I 2003, S. 386, Rz. 14.

Bei betrieblich genutzten Gebäudeteilen kommt es eher darauf an, ob bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der jeweiligen betrieblichen Zielsetzung zu einer verbesserten Nutzbarkeit führen.¹⁸

Substanzerhaltende Erneuerungen führen nicht zu Herstellungskosten. Wenn also Aufwendungen geleistet werden, um lediglich den ordnungsgemäßen Zustand entsprechend seinem ursprünglichen Zustand zu erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird, liegen sofort abzugsfähige Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen vor. Unproblematisch ist, wenn dem Gebäude der zeitgemäße Wohnkomfort wiedergegeben wird, den es ursprünglich besessen, aber durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hat. Zu beachten ist aber, dass eine Standardhebung und damit doch Herstellungskosten vorliegen, wenn Verbesserungen in drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale durchgeführt werden.

BEISPIEL Der Eigentümer eines bewohnten runtergekommenen Wohnhauses lässt die alten Heizungsanlagen durch eine moderne Heizungsanlage ersetzen. Er baut anstelle der zweifach verglasten Fenster nun dreifach verglaste Schallschutzfenster ein. Er modernisiert die Bäder, wobei er zusätzlich zur bestehenden Badewanne eine ebenerdige Wasserfalldusche (Erweiterung) einbaut. Im Übrigen werden Schönheitsreparaturen durchgeführt.

Da an drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmalen Arbeiten durchgeführt werden, die zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswertes führen, liegt eine Standardhebung und damit Herstellungskosten vor, soweit es um die Arbeiten an den drei zentralen Ausstattungsmerkmalen handelt. Die Kosten für die Schönheitsreparaturen sind sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen.

Hätte der Eigentümer z.B. die Fenster nicht getauscht, wären nur zwei zentrale Ausstattungsmerkmale betroffen. Der Einbau der Dusche wäre dennoch den Herstellungskosten zuzuordnen, da insoweit eine Vermehrung der Substanz vorliegt. Die Dusche war vorher nicht vorhanden. Die übrigen Aufwendungen wären aber keine Herstellungskosten, sondern sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen gewesen, da keine Standardhebung vorliegt.

Gebündelte Baumaßnahmen, die den Standard eines Gebäudes erhöhen und die **damit bautechnisch zusammenhängenden Baumaßnahmen**, zählen insg. zu den Herstellungskosten. Andere Instandhaltungsmaßnahmen können daneben als sofort abziehbare Werbungskosten zu beurteilen sein.

Zu beachten ist aber, dass hinsichtlich der Baumaßnahmen nicht jedes einzelne Jahr völlig losgelöst betrachtet werden kann. Wird z.B. im 1. Jahr die Heizungsanlage getauscht, im 2. Jahr die Fenster gewechselt und im 3. Jahr die Bäder saniert, liegt eine sog. **Sanierung auf Raten** vor. Auch in diesem Fall liegt eine Standardhebung vor und die Kosten sind nicht sofort abzugsfähig. Von einer Sanierung in Raten ist grundsätzlich auszugehen, wenn die Maßnahmen innerhalb eines Fünfjahreszeitraumes durchgeführt worden sind.

4.1.5 Nachrüstung von Ladestationen an der Immobilie

Zunehmend werden Immobilien mit Ladestationen für E-Autos nachgerüstet. Die Nachrüstung mit einer Ladeinfrastruktur führt für die Immobilie weder zu nachträglichen Herstellungskosten noch zu sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand des Gebäudes. Bei der Ladeinfrastruktur handelt es sich um ein eigenständiges

Wirtschaftsgut, das über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden muss, sofern sie der Einkünfteerzielung dient. Hinsichtlich der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird ein gewisser Spielraum eingeräumt. Die Finanzverwaltung unterstellt bei intelligenten Wandladestationen, also sog. Wallboxen oder Wall Connectoren, eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 6 bis 10 Jahren. Die Anschaffungs- und Installationskosten der Wallbox können somit über diesen Zeitraum verteilt steuerlich geltend gemacht werden. Zu beachten ist auch hier, dass nicht nur die Anschaffung der Wallbox, sondern auch die Installationskosten durch den Elektrofachbetrieb und die ggf. notwendige Genehmigung durch den Netzbetreiber zu den Kosten des Wirtschaftsgutes Ladestation gehören. Letztendlich sind alle Kosten, die erforderlich sind, die Ladestation in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, Kosten dieses Wirtschaftsgutes Ladestation und unterliegen damit der Abschreibung.¹⁹

4.2 Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Völlig unabhängig von den dargestellten Regelungen ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beachten, der nach § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch für die Überschusseinkünfte gilt.

Danach sind Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu berücksichtigen, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten **des Gebäudes** übersteigen (der Grund und Bodenanteil ist zuvor herauszurechnen). Abgestellt wird dabei auf die Kosten ohne Umsatzsteuer, auch wenn diese nicht als Vorsteuer abziehbar ist.

Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG setzt eine Anschaffung voraus. Beim unentgeltlichen Erwerb liegt keine Anschaffung vor, sodass diese Regelung keine Anwendung finden kann (es sei denn, der 3-Jahres-Zeitraum seit Anschaffung durch den Rechtsvorgänger ist noch nicht abgelaufen). Bei einem teilentgeltlichen Erwerb, ist die 15 %-Grenze auf den entgeltlich erworbenen Gebäudeteil zu beziehen. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die den unentgeltlich erhaltenen Gebäudeanteil betreffen, sind sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand.

BEISPIEL Der Vater überschreibt seiner Tochter ein vermietetes Mehrfamilienhaus mit einem Verkehrswert von 800.000 €. Die Tochter übernimmt das Restdarlehen i.H.v. 400.000 €, welches der Vater zur Finanzierung der Immobilie aufgenommen hatte. Der Wert des GuB beträgt 300.000 €. Die Tochter hat die Hälfte der Immobilie geschenkt bekommen und die andere Hälfte vom Vater für 400.000 € gekauft. Auf das Gebäude entfallen vom entgeltlich erworbenen Anteil 250.000 €. Ab Übergang Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr wendet sie innerhalb der ersten 3 Jahre Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.H.v. 100.000 € netto auf. Von den 100.000 € entfallen 50 % = 50.000 € auf den unentgeltlich erworbenen Gebäudeteil. Diese 50.000 € + USt sind sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand. Die übrigen 50.000 € + USt entfallen auf den entgeltlich erworbenen Anteil. Es handelt sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten, weil die 15 %-Grenze überschritten ist: $250.000 \text{ €} \times 15 \% = 37.500 \text{ €}$.

Nicht zu anschaffungsnahe Herstellungskosten gehören **Erhaltungsarbeiten**, die üblicherweise jährlich anfallen. Herauszurechnen sind auch Aufwendungen für Erweiterungen, da diese

¹⁸ BFH, Urteil v. 25.01.2006 – I R 58/04, BStBl. II 2006, S. 707.

¹⁹ Finanzministerium Thüringen, Erläss v. 15.03.2021 – S 1551 – 65 – 25.11, 53840/2021.

stets Herstellungskosten darstellen. Aber sonstige Aufwendungen, die ohnehin als Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu qualifizieren sind, sind auch in die 15 %-Grenze einzubeziehen (z. B. Kosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft). Auch die Aufwendungen für Schönheitsreparaturen und Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise nicht jährlich anfallen, sind in die Prüfung von anschaffungsnahen Herstellungskosten einzubeziehen.²⁰ Ebenso Kosten, die aufgrund eines Gesetzes oder behördlicher Anordnung, z. B. Sanierung der Fassade, durchgeführt werden müssen.²¹ Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die zur Beseitigung verdeckter Mängel, die beim Erwerb schon angelegt waren, aufgewendet werden, sind ebenso in die 15 %-Grenze einzubeziehen.²² Nicht jedoch Aufwendungen für Schäden, die **nachweislich** erst nach dem Erwerb entstanden sind (z. B. Graffiti-Entfernung).²³

BERECHNUNG

Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Erwerb bzw. Fertigstellung zzgl. Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen
 abzüglich Aufwendungen für Erweiterungen i. S. d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB
 abzüglich Aufwendungen für üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsarbeiten
 = **Aufwendungen zur Prüfung der 15 %-Grenze**
 abzüglich Umsatzsteuer
 = **Vergleichsbetrag**
 </= 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes (!) = Erhaltungsaufwand
 > 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes (!) = anschaffungsnahe Herstellungskosten – AfA

Um die 15 %-Grenze nicht zu überschreiten, sollte geprüft werden, ob die Arbeiten zurückgestellt werden können. Die spätere Bezahlung bereits durchgeführter Arbeiten reicht für die Einhaltung der 15 %-Grenze nicht aus.²⁴ Die Dreijahresfrist ist taggenau ab Übergang Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr zu berechnen.²⁵

HINWEIS Wird die 15 %-Grenze nachträglich überschritten, können auch bereits bestandskräftige Steuerbescheide der vorangegangenen Jahre von den Finanzämtern geändert werden. Das Überschreiten dieser Grenze stellt ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Bemessungsgrundlage für die 15 %-Grenze ist nur der Gebäudewert. Das sollte auch bei der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf GuB und Gebäude berücksichtigt werden. Kommt es nachträglich zu einer Korrektur der Aufteilung, z. B. weil das Finanzamt die vorgenommene Aufteilung (aus dem Notarvertrag, Gutachten) nicht akzeptiert (fehlerhafte Anwendung der vom BMF zur Verfügung gestellten Kaufpreisaufteilung), sinkt der absolute Betrag für die durchgeführten Maßnahmen und die Gefahr der Überschreitung der Grenze steigt.

Zudem ist bei Gebäuden, die in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen, zu beachten, dass die

20 BFH, Urteil v. 14.06.2016 – IX R 22/15, BStBl. II 2016, S. 999.

21 FG Münster, Urteil v. 17.11.2014 – 13 K 3335/12 E rkr.

22 R 6.4 Abs. 1 EStR, H 6.4 „Anschaffungsnahe Herstellungskosten“ 3. Spiegelstrich EStH, bestätigt durch BFH, Urteil v. 13.03.2018 – IX R 41/17, BStBl. II 2018, S. 533.

23 H 6.4 „Anschaffungsnahe Herstellungskosten“ 2. Spiegelstrich EStH.

24 Senatsverwaltung für Finanzen Berlin, Erlass v. 20.11.2012.

25 Z. B. FG Düsseldorf, Urteil v. 28.11.2023 – 10 K 2184/20 E.

15 %-Grenze je Gebäudeteil, also je Wirtschaftsgut einzuhalten ist. Die Betrachtung erfolgt dann nicht bezogen auf das gesamte Gebäude.²⁶ Bei Eigentumswohnungen gilt die Grenze je Eigentumswohnung.

BEISPIEL Erwerb eines Zweifamilienhauses für 500.000 €, Gebäudeanteil 300.000 €. Nutzung eigene Wohnzwecke im EG mit 200 qm und Vermietung 1. OG mit 100 qm. Unterstellt die Ausstattung EG und 1. OG ist identisch, liegt die 15 %-Grenze für das 1. OG bei 15.000 €. Ist die Ausstattung des EG deutlich höherwertig, würde auf das EG ein höherer Wert entfallen und die betragsmäßige Grenze für das 1. OG wäre geringer.

TIPP Es ist ratsam auch für das EG die nachträglichen Herstellungskosten zu dokumentieren. Falls es später zu einer Vermietung kommt, wären diese Kosten dann mit abschreibbar.

4.3 Vereinfachungsregelung für geringfügigen Herstellungsaufwand

Kosten im Zusammenhang mit dem Gebäude, die als Herstellungskosten anzusehen sind, können zwar grundsätzlich nur im Rahmen der Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden, aber auf Antrag kann eine Vereinfachungsregelung genutzt werden, die zum sofortigen Kostenabzug führt. Nach dieser Regelung dürfen Herstellungskosten, die nach der Fertigstellung eines Gebäudes anfallen, sofort steuerlich geltend gemacht werden, wenn für die einzelne Baumaßnahme pro Gebäude insg. nicht mehr als 4.000 € ohne Umsatzsteuer anfallen.²⁷

HINWEIS Die Anleitung zur Anlage V enthält bislang keinen Hinweis auf diese Vereinfachungsregelung, sodass die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung oftmals übersehen wird. Auch ist ein besonderes Feld oder eine besondere Zeile für den Antrag in der Anlage V nicht vorgesehen. Daher werden diese Kosten typischerweise als voll abziehbare Erhaltungsaufwendungen in der Anlage V deklariert.

Als jeweils einzelne Baumaßnahmen sind z. B. der Einbau einer zusätzlichen Gästetoilette oder eines Treppenlifts, die Installation einer Alarmanlage, der Einbau von Fensterjalousien, einer Feuerschutztür oder eines Dachflächenfensters, der Anbau einer Terrasse, eines Balkons oder eines Wintergartens, der Einbau einer Dachgaube sowie das Einziehen zusätzlicher Trennwände zu sehen. Die Regelung ist auch auf nachträgliche Herstellungskosten für gärtnerische Anlagen, soweit diese ein selbstständiges Wirtschaftsgut bilden, sinngemäß anzuwenden.²⁸

Alle diese Kosten, die grundsätzlich als Herstellungskosten zu werten sind, dürfen auf Antrag wie Erhaltungsaufwand behandelt werden und sind sofort in voller Höhe abziehbar. Erstreckt sich eine Baumaßnahme über den Jahreswechsel hinaus, muss für die gesamte Baumaßnahme geprüft werden, ob die Kosten voraussichtlich unter der Geringfügigkeitsgrenze von 4.000 € netto liegen. Dabei sind alle Kosten, die die Baumaßnahme verursacht, einzubeziehen, also Material- und Handwerkerkosten, Anfahrtszuschüsse sowie Aufwendungen für Aufräum- und

26 BMF v. 20.10.2017, Schreiben betr. Anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG; BFH-Urteile vom 14.06.2016 IX R 25/14 (BStBl. II 2016 S. 992), IX R 15/15 (BStBl. II 2016 S. 996) und IX R 22/15 (BStBl. II 2016 S. 999), BStBl. I 2017, S. 1447.

27 R 21.1 Abs. 2 Satz 2 EStR.

28 R 21.1 Abs. 3 Satz 5 EStR.

Reinigungsarbeiten, wie z.B. Kosten für die Bereitstellung und Entsorgung von Abfallcontainern. Eigenleistungen sind jedoch nicht zu berücksichtigen. Liegen die Kosten der Baumaßnahme bei max. 4.000 € netto, sind sie dann entsprechend des Abflussprinzips in dem Steuerjahr steuerlich geltend zu machen, in dem die Kosten bezahlt wurden. Wird der Grenzbetrag voraussichtlich überschritten, müssen die Kosten als Herstellungskosten über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

ACHTUNG Auf Aufwendungen, die der endgültigen Fertigstellung des Gebäudes dienen, ist die Vereinfachungsregelung nicht anzuwenden.²⁹

HINWEIS Die Regelung des § 6 Abs.1 Nr. 1a EStG mit der 15 %-Grenze innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung ist jedoch vorrangig.

Bezug zur Vermietungstätigkeit erst mit der tatsächlichen Verwendung der Rücklage für Instandhaltungsmaßnahmen entsteht. Denn erst dann kann beurteilt werden, ob die jeweilige Maßnahme steuerrechtlich den sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen oder den nur über die Abschreibung zu berücksichtigenden Herstellungskosten zuzuordnen ist (z.B. durch § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG). Dass die Beträge (i.d.R. über das Hausgeld) von den Wohnungseigentümern tatsächlich geleistet wurden und sie nicht mehr darüber verfügen konnten, da diese nun der Eigentümergemeinschaft gehören, führt nicht zum Werbungskostenabzug im Zeitpunkt der Zuführung.

HINWEIS Bei einem bilanzierenden Wohnungsvermieter ist die Zuführung zu einer Erhaltungsrücklage als Wirtschaftsgut zu aktivieren, also auch dort keine sofort abziehbare Betriebsausgabe.³³

5. ERHALTUNGS-AUFWAND

Kosten, die als Erhaltungsaufwendungen anzusehen sind, dürfen sofort in voller Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuermindernd geltend gemacht werden, wenn die Immobilie der Einkünfteerzielung dient. Sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen sind solche, die die Wesensart des Gebäudes nicht verändern, das Gebäude in ordnungsgemäßem Zustand erhalten sowie üblicherweise jährlich anfallende Reparatur- und Wartungsarbeiten. Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen sind regelmäßig Erhaltungsaufwand. Zum Erhaltungsaufwand gehören auch z.B. Aufwendungen für den Einbau messtechnischer Anlagen zur verbrauchsabhängigen Abrechnung von Heiz- und Wasserkosten oder für den Einbau einer privaten Breitbandanlage und einmalige Gebühren für den Anschluss privater Breitbandanlagen an das öffentliche Breitbandnetz bei bestehenden Gebäuden sowie Wartungsarbeiten (z.B. Heizungsanlage, Fahrstuhl), Ablesekosten (z.B. Strom, Gas, Wasser) und Beseitigungen von Störungen (z.B. Abschlussverstopfung).

Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands **nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen**, abweichend vom Abflussprinzip auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen.³⁰ Sollte das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen stehen, so ist das Wahlrecht bei allen Personen einheitlich auszuüben.³¹

Für Zahlungen in die Erhaltungsrücklage von Mitgliedern einer Wohnungseigentümerschaft kommt der Werbungskostenabzug erst in Betracht, wenn Aufwendungen aus der Erhaltungsrücklage bezahlt werden und nicht bereits bei Zuführung.³² An dieser steuerlichen Beurteilung hat auch die Reform des WEG zum 01.12.2020, die der Wohnungseigentümergeinschaft die volle Rechtsfähigkeit verlieh, nichts geändert. Der BFH begründete dies damit, dass der für den Werbungskostenabzug erforderliche

²⁹ R 21.1 Abs. 2 Satz 3 EStR.

³⁰ § 82b Abs. 1 EStDV.

³¹ § 82b Abs. 3 EStDV.

³² BFH, Urteil v. 14.01.2025 – IX R 19/24 (noch nicht im BStBl. veröffentlicht) und H 21.2 „Werbungskosten“ EStH.

³³ BFH, Urteil v. 05.10.2011 – I R 94/10, BStBl. II 2012, S. 244 und FG Köln v. 21.06.2023 – 2 K 158/20, Revision unter IV R 19/23 – betrifft Rechtslage vor der Reform des WEG 2020.