

Anschaffungsnaher Aufwand

Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechtswissenschaften (Dr. jur.)

vorgelegt dem Fachbereich Rechtswissenschaft
der Universität Hamburg

von Rechtsanwalt
Stefan Bernhard Sebastian Lohr,
geboren am 01.05.1972

Erstgutachterin:
Zweitgutachter:
Datum der mündlichen Prüfung:

Frau Prof. Dr. Monika Jachmann
Herr Prof. Dr. Gerrit Frotscher
26.01.2005

Meinen Eltern

Vorwort

Die Rechtsfigur des Anschaffungsnahen Aufwands war über 60 Jahre mit der steuerrechtlichen Bewertung von Aufwendungen auf Gebäude kurz nach dem Erwerb untrennbar verknüpft. Durch die beiden BFH Urteile IX R 52/00 und IX R 39/97 vom 12.09.2001 wurde die diesbezügliche Rechtsprechung grundlegend geändert, was die Möglichkeit eröffnete, die Entwicklung der Rechtsfigur erneut zu untersuchen. Während der Bearbeitungszeit wurde durch § 6 Abs. 1 Nr. 1a ESG in der Form des StÄndG 2003 jedoch ein Nichtanwendungsgesetz erlassen, was die Bedeutung der Grundsätze aus den genannten Urteilen des BFH stark einschränkte.

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2005 von dem Fachbereich Rechtswissenschaften der Universität Hamburg als Dissertation angenommen.

Mein Dank gilt Frau Professor Dr. Monika Jachmann für die Anregung zum Dissertationsthema. Besonders hervorzuheben ist aber auch die sehr zügige Erstellung des Erstgutachtens. Weiterhin danke ich auch Herrn Professor Dr. Gerrit Frotscher für die zeitnahe Erstellung des Zweitgutachtens. Mein Dank gilt auch den Kollegen der Kanzlei LTA Jachmann Braun Haiges, die es mir ermöglicht haben die Dissertation neben der anwaltlichen Tätigkeit zu erstellen. Die Herren Rechtsanwälten Ingo Haiges und Ramon Danner sind neben Herrn Rechtsanwalt/Steuerberater Dr. Klaus Jachmann besonders hervorzuheben. Ferner danke ich insbesondere Frau Rechtsanwältin Stefanie Bachinger und allen Freunden für die entgegengebrachte Unterstützung.

Ganz besonders herzlich danke ich aber meinen Eltern, denen die Arbeit gewidmet ist, für ihre großartige Unterstützung in allen Lebenslagen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III-IV
Literaturverzeichnis.....	V-XIV
1. Teil.....	1
A. Einführung.....	1
B. Problemstellung.....	3
C. Gang der Darstellung	5
D. Abgrenzung	7
2. Teil: Der außergesetzliche anschaffungsnahe Aufwand.....	7
A. Der Begriff anschaffungsnaher Aufwand nach der Rechtsprechung	7
B. Praktische Anwendung.....	9
I. Verwaltungspraxis.....	9
II. Beratungspraxis.....	10
C. Der außergesetzliche anschaffungsnahe Aufwand in der höchstrichterlichen Rechtsprechung	11
I. Die Entwicklung in der höchstrichterlichen Rechtsprechung	12
1. Rechtsprechung des RFH	12
a. Frühe RFH-Rechtsprechung	12
b. Adoption des Verwaltungsleitbildes	13
2. Die Rechtsprechung des BFH	21
II. Zusammenfassende Würdigung der Entwicklung.....	27
1. Rechtsprechung des RFH	27
a. Sozialistischer Grundgedanke.....	27
b. Eingeschränkte Gewaltenteilung.....	28
c. Fiskalinteresse.....	28
2. Rechtsprechung des BFH	28
III. Ergebnis zu C.	29
D. Literaturmeinungen	29
E. Rechtfertigung der Rechtsfigur	32
I. Verwaltungspraktikabilität.....	32
1. Der Anschaffungskostenbegriff des BFH	33
a. Entwicklung	33
b. Anschaffungsnahe Aufwendungen als Anschaffungs- nebenkosten.....	36
c. Zwischenergebnis.....	37
2. Der Herstellungskostenbegriff des BFH	38
3. Ergebnis zu I.....	38
II. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	39
III. Verhinderung einer Ungleichbehandlung	43
IV. Neubewertungstheorie.....	45
F. Ergebnis Teil 2.	47
3. Teil: Die Abschaffung des anschaffungsnahe Aufwands	48
A. Darstellung der BFH Rechtsprechung.....	49
I. Urteil v. 12.09.2001, IX R 52/00.....	49
II. Urteil v. 12.09.2001, IX R 39/97.....	50
III. Urteil v. 22.08.2002, IX R 70/00.....	52
IV. Urteil v. 20.08.2002, IX R 98/20	52
V. Urteil v. 03.12.2002, IX R 64/99.....	53
VI. Urteil v. 22.01.2003, X R 9/99	53

II

B.	Vergleich der BFH- und BMF-Grundsätze	55
I.	Der betriebsbereite Zustand.....	56
1.	Modernisierungsmodell.....	56
2.	Funktionsuntüchtigkeit.....	57
a.	objektive Funktionsuntüchtigkeit.....	57
b.	subjektive Funktionsuntüchtigkeit	59
3.	Standarterhöhung.....	60
II.	Der neue Herstellungskostenbegriff.....	65
1.	Herstellung i. S. v. Wiederherstellung.....	66
2.	Erweiterung	66
3.	Wesentliche Verbesserung	67
4.	Vergleich mit ursprünglichem Zustand	69
III.	Feststellungen.....	71
IV.	Gesamtmaßnahme/ Sanierung in Raten	71
C.	Würdigung der neuen Rechtsprechung	72
I.	Praktische Bedenken	72
II.	Dogmatischer Ansatz	75
1.	Anknüpfung an steuerrechtliche Auslegung	75
2.	Vermeidung von Umgehungsstrukturen.....	75
3.	Betriebsbereitschaftsbegriff.....	77
4.	Wesentliche Verbesserung	78
5.	Gesamtmaßnahme/Sanierung in Raten.....	81
D.	Ergebnis Teil 3	82
4.	Teil: Der gesetzliche anschaffungsnahe Aufwand.....	83
A.	Festschreibung der R 157 Abs. 4 EStR.....	84
B.	Auswirkungen auf die neue BFH-Rechtsprechung.....	85
I.	Bedeutung für den Betriebsbereitschaftsbegriff.....	85
II.	Aufwendungen unterhalb der 15 % Grenze	86
III.	Tatbestandsmerkmale Instandsetzung und Modernisierung	87
IV.	Sanierung in Raten	87
C.	Rechtfertigung der Regelung	87
5.	Teil: Zusammenfassende Thesen.....	90

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
BB	Der Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks	Bundesratsdrucksache
BT-Drucks	Bundestagsdrucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
darg.	dargestellt
d. h.	dass heißt
ders.	derselbe
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
dt.	deutsch/ deutscher/ deutsche/ deutsches
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstB	Der Ertragssteuerberater
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
f., ff.	folgende Seiten
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
gem.	gemäß
gl. A.	gleiche Ansicht
GrS	Großer Senat des Bundesfinanzhofs
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KÖSDI	Kölner Steuerdialog

Lit.	Literatur
n. F.	neue Fassung
OFD	Oberfinanzdirektion
OFPräs	Oberfinanzpräsident
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz
Schl.- Hol-	Schleswig Holstein
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte(r)
st.	ständige
Stbg.	Steuerberatung
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
Tz.	Textziffer
USt	Umsatzsteuer
u. a.	und andere
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert

Literaturverzeichnis

Adler, Hans/ Düring, Wather/ Schmaltz, Kurt:

Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 6. Auflage, Stuttgart 1995

Apitz, Wilfried:

Anschaffungsnahe Aufwendungen als Herstellungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Finanz-Rundschau 1981, 456, zit.: FR

Balmes, Frank:

Evolution des „anschaffungsnahe Aufwands“ in der neueren Rechtsprechung, Finanz-Rundschau 1999, 1339, zit.: FR

Beck, Hans- Joachim:

Neue Rechtsprechung zum anschaffungsnahe Aufwand und zur Abzugsfähigkeit der Eigenkapitalvermittlungsprovision
Deutsches Steuerrecht 2001, 2061, zit.: DStR

Beck, Hans Joachim:

anschaffungsnahe Aufwand und das BMF- Schreiben vom 18.07.2003,
Deutsches Steuerrecht 2003, 1462, zit.: DStR

Becker, Enno:

Die Grundlagen der Einkommenssteuer, München, Berlin 1940

Becker, Werner:

Ändert der BFH seine gefestigte Rechtsprechung zum „anschaffungsnahe Herstellungsaufwand“ Die Information über Steuer und Wirtschaft, 2001, 225, zit.: INF

Beck'scher Bilanzrechtskommentar:

Handels- und Steuerrecht -§ 238 bis 339 HGB-, 4. Auflage, München 1999,
zit.: Bearbeiter in: Beckscher Bilanzrechtskommentar

Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung:

Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung Band I, Loseblatt, zit.: Becksches HDR

Beisse, Heinrich:

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neuen deutschen Rechtsprechung, Steuer und Wirtschaft 1981, 1, zit.: StuW

Blümich, Walter:

Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer Kommentar, Loseblatt, zit.: Bearbeiter in: Blümich

Bonner Kommentar:

Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblatt, zit.: Bearbeiter in: Bonner Kommentar

Brockhoff, Hedin:

Grundlagen und Grenzen der Typisierung im Einkommensteuerrecht, Steuerberaterjahrbuch 1963/1964, 316, zit.: StbJb

Brockhoff, Hedin:

Bedenken gegen die Versagung des Abzugs von Anschaffungsnahem Erhaltungsaufwand, Finanz-Rundschau 1966, 38, zit.: FR

-BT-:

Anmerkung 1 zu den IX R 39/97 und IX R 52/00, Deutsches Steuerrecht 2002, 1042, zit.: DStR

Buchardi, Friedrich:

Möglichkeiten der dritten Gewalt, zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen, Steuer und Wirtschaft 1981, zit.: StuW

Carlé, Thomas:

Die Zukunft des Anschaffungsnahe Aufwands, Deutsche Steuerzeitung. 2001, 377, zit.: DStZ

Carlé, Thomas:

Der anschaffungsnahe Aufwand nach der Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Die Steuerberatung 2002, 350, zit.: Stbg

Delp, Udo:

Ende des Dauerstreits über den Anschaffungsnahe Aufwand? Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2002, 490, zit.: INF

Döllner, Georg:

Anschaffungskosten und Herstellungskosten nach neuem Aktienrecht unter Berücksichtigung des Steuerrechts, Der Betriebs-Berater 1966, 1405, zit.: BB

ders. :

Zur Problematik der Anschaffungs- und Herstellungskosten
Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1986/1987, 196, zit.: JbFSt

Drenseck, Walter

Anmerkung zu den Urteilen IX R 8/85 und IX R 17/85
Finanz-Rundschau 1990, 365, zit.: FR

-el.-:

Anschaffungsnaher Aufwand und verborgene Mängel
Der Betrieb 1986, 20, zit.: DB

-el.-:

Sonderfälle anschaffungsnaher Aufwendungen
Der Betrieb 1988, 259, zit. DB

Feuerbacher, Jörg/ Seitz Werner:

Die Abkehr vom anschaffungsnahen Aufwand - Eine Beerdigung erster oder zweiter Klasse? , Steuerberatung 2003, 514, zit.: Stbg

Fischer, Lothar:

Abschied vom Anschaffungsnahen (Herstellungs-)Aufwand, Deutsche Steuerzeitung 2002, 860, zit.: DStZ

Fischer, Peter:

Kommentar, Finanz-Rundschau 2002, 781, zit.: FR

Flies, Rolf:

Herstellungskosten oder Aufwendungen zur Instandsetzung?
Deutsche Steuerzeitung 1996, 584, zit.: DStZ

Glanegger, Peter:

Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Grundstücken und Gebäuden (I), (II), Der Betrieb 1987, 2115, 2173, zit.: DB

Grimm, Claus:

Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht, Deutsche Steuerzeitung 1978, 283, zit.: DStZ

Groh, Manfred:

Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne, Steuer und Wirtschaft, 1989, 227 zit.: StuW

Günther, Karl-Heinz :

Steuerliche Folgen der Altbausanierung von Gebäuden und Gebäudeteilen,
Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 1997, 481, zit.: INF

Hellwing, Dirk:

Der anschaffungsnahe Aufwand, Inauguraldissertation, Bochum 1995

Hergarten, Lothar:

Die gesetzliche Kodifizierung des Anschaffungsnahen Aufwands
Deutsches Steuerrecht 2003, 397, zit.: DStR

Hermann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt:

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar
Loseblatt, zit.: H/H/R

Heuermann, Bernd:

Anschaffungsnaher Aufwand - Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH, Der Betrieb 1992, 600, zit.: DB

Heuermann, Bernd:

Die Abziehbarkeit von Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel als Werbungskosten, Deutsches Steuerrecht, 1993, 1318, zit.: DStR

Hoffmann, Fritz:

Anmerkung (zu BFH U. v. 01.12.1955), Finanz-Rundschau 1956, 137, zit.: FR

Horlemann, Heinz-Gerd:

Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Immobilien, Deutsches Steuerrecht 1991, 133, zit.: DStR

Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Spitaler, Armin:

Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, zit.: Bearbeiter in: HHSp

Isensee, Josef:

Verwaltungsraison gegen Verwaltungsrecht, Steuer und Wirtschaft, 1973, 199, zit.: StuW

Jaehnik, Götz Uwe:

Die Bindung der Finanzgerichte an Verwaltungsvorschriften, Steuer und Wirtschaft 1979, 293, zit.: StuW

Kirchhof, Paul/ Söhn, Hartmut/ Mellinghoff, Rudolf:

Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt, zit.: Bearbeiter in K/S

Kirchhof, Paul:

Kompaktkommentar Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2003, zit.: Bearbeiter in K.-Kompaktkommentar

Klein, Franz:

Abgabenordnung, 7. Auflage, München 2000, zit.: Bearbeiter in: Klein AO

Klein, Franz:

Der Herstellungskostenbegriff nach § 255 Abs. 2 S. 1 des HGB und seine Prägung bei Gebäuden durch den Bundesgerichtshof, Festschrift für Moxter, Düsseldorf 1994

Korn, Klaus:

Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt, zit.: Bearbeiter in: Korn

Kruse, Heinrich:

Ende oder Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?
Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1975/1976, 35, zit.: JbFSt

Küting, Karlheinz/ Weber, Claus-Peter:

Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung,
4. Auflage, Stuttgart 1986, zit.: Bearbeiter in: Handbuch der Rechnungslegung

Kupsch, Peter:

Zur Problematik der Ermittlung von Anschaffungskosten, Steuerberater Jahrbuch
1989/98, 93, zit.: StbJb

Lademann, Fritz:

Kommentar zum Einkommensteuergesetz
4. Auflage, 1997, zit.: Bearbeiter in: Lademann

Littmann, Eberhard/ Bitz, Horst/ Pust, Hartmut:

Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Loseblatt, zit.: Bearbeiter in L/B/P

Mathiak, Walter:

Anschaffungs- und Herstellungskosten, in: Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung
im Steuerrecht, DStjG 7, Köln 1984, 97

Meßmer, Klaus:

Die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Familienpersonengesellschaft im Einkom-
mensteuerrecht, Steuerberaterjahrbuch 1979/1980, 243, zit: StbJb

Meyer, Bernd:

Eingeschränkter Vorkostenabzug bei Erhaltungsaufwendungen gemäß § 10e Abs. 6 Satz
3 EStG, Finanz-Rundschau 1994, 143, zit.: FR

Mohr, Heinrich:

Ist die Auffassung von der Qualifikation anschaffungsnahen Aufwands als Herstellungs-
kosten für Mietgebäude noch zu halten?, Der Betriebs-Berater 1988, 1574, zit.: BB

Moritz, Joachim:

Neues BMF- Schreiben zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand,
Aktuelles Steuerrecht 2003, 615, zit.: AktStR

Moritz, Joachim:

Anschaffungsnaher Aufwand, Aktuelles Steuerrecht 2002, 343, zit.: AktStR

Moxter, Adolf:

Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht, Steuer und Wirtschaft 1989, 232,
zit.: StuW

Neufang, Bernd:

Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden - Ein Vergleich der Rechtspre-
chung des BFH und der Verwaltungsauffassung, Der Betriebs-Berater, 2000,78, zit.: BB

Obermaier, Arnold:

Thesen zum anschaffungsnahen Aufwand, Deutsches Steuerrecht 1990, 409, zit.: DStR

Ordelheide, Dieter:

Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und Steuerrecht, Festgabe für Felix, Köln 1989, 132, zit.: FS für Felix

Orthmann-Babel, Martina:

Anschaffungsnaher Aufwand - Änderungen der Rechtsprechung zu den Aufwendungen für Baumaßnahmen im Anschluss an den Erwerb eines Wohngebäudes, Deutsche Steuerzeitung 2002, 505, zit.: DStZ

Paus, Bernhard:

Anmerkung zu BFH v. 29.10.1991, IX R 117/90, BStBl 1992, 285, Deutsche Steuerzeitung 1992, 248, zit.: DStZ

Paus, Bernhard:

„Gesamtmaßnahme“ statt „anschaffungsnahen Aufwand“, Der Ertragsteuerberater, 2002, 362, zit.: EStB

Pezzer, Heinz- Jürgen:

Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, Der Betrieb 1996, 849, zit.: DB

Prinz, Ulrich:

Anschaffungsnaher Aufwand- aktuelle Beratungsaspekte, Finanz-Rundschau 1990, 632, zit.: FR

Pougin, Erwin:

Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der Handels- und Steuerbilanz, Der Betrieb 1983, 241, zit.: DB

Sauren, Marcel:

Ist der anschaffungsnaher Aufwand (teilweise) hinfällig?, Deutsches Steuerrecht 1999, 620, zit.: DStR

Sauren, Marcel:

Aktuelle Fragen zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandhaltung und Modernisierung von Gebäuden,
Die Information über Steuer und Wirtschaft 1999, 168, zit.: INF

Sauren, Marcel:

Anmerkung 1 zu IX R 39/97 und IX R 52/00, Deutsches Steuerrecht 2002, 1042, zit.: DStR

Sachs, Michael

Die Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes – Willkürverbot und sogenannte neue Formel, Juristische Schulung 1997, 124, zit.: JuS

Scharfenberg, Jens:

Zu der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und der Modernisierung von Gebäuden, Deutsches Steuerrecht 1997, 473, zit.: DStR

Schmidt, Ludwig:

Einkommensteuergesetz Kommentar, 23. Auflage, München 2004, zit. Bearbeiter in: Schmidt

Seifried, Carola / Pfertner, Martina:

BB-Kommentar, Betriebs-Berater 2002, 1357, zit.: BB

Seithel, Rolf:

Auswirkungen und Tragweite des Beschlusses des Großen Senats des BFH über die einkommensteuerrechtliche Behandlung anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen, Deutsches Steuerrecht 1968, 145, zit.: DStR

ders. :

Einkommensteuerrechtliche Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen beim unentgeltlichen Erwerb und beim Nießbrauch eines Gebäudes, Finanz-Rundschau 1977, 585, zit.: FR

Söffing, Günther:

Anschaffungskosten - Herstellungskosten - anschaffungsnaher Aufwand

Die wichtigsten Punkte der BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 39/97 sowie IX R 52/00 und Gedanken dazu, Deutsche Steuerzeitung 2002, 587, zit.: DStZ

Söffing, Günther:

Anschaffungsnaher Aufwand - Rechtsprechung im Wandel?, Steuerliche Vierteljahresschrift 1989, 163, zit.: StVj

Spindler, Wolfgang:

Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, Deutsches Steuerrecht, 1996, 765, zit.: DStR

ders. :

Wie geht es weiter mit dem anschaffungsnahen Aufwand? Der Betrieb 2004, 507, zit.: DB

ders. :

Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahen Aufwendungen, Deutsches Steuerrecht 2002, 2041, zit.: DStR

Stahl, Rudolf:

Erhaltungsaufwand, Kölner Steuerialog, 1986, 6446, zit.: KÖSDI

ders. :

Herstellungs-, Erhaltungs-, und anschaffungsnaher Aufwand bei Altbauinstandsetzung, Kölner Steuerialog 1993, 9393, zit.: KÖSDI

Strahl, Martin:

Keine Typisierung des anschaffungsnahen Aufwands, Beratersicht zu Steuerrechtsprechung, Quartalsbeilage zu EFG und HFR 2002, 21, zit.: BeSt

Stuhrmann, Gerd:

Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, Der Betriebs-Berater 1997, 658, zit.: BB

Tanzer, Michael:

Das „Analogieverbot“ im Steuerrecht, Steuer und Wirtschaft, 1981, 201 ff., zit.: StuW

Tipke, Klaus/ Kruse Heinrich Wilhelm:

Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, zit.: Bearbeiter in: T/K

Tipke, Klaus:

Rechtssetzung durch Steuergerichte u. Steuerverwaltungsbehörden?, Steuer und Wirtschaft 1981, 189 ff., zit.: StuW

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim:

Steuerrecht, 17. Auflage, Köln 2002, zit.: Bearbeiter in T/L

Vangerow, Friedrich:

Zum Beschluß des Großen Senats beim BFH vom 22.08.1966, GrS 2/66,
Steuer und Wirtschaft 1967, 239, zit.: StuW

Wolff-Diepenbrock, Johannes:

Anschaffungsnaher Aufwand -Anmerkungen zu den BFH-Urteilen vom 12.9.2001 IX R
39/97 und IX R 52/00, Der Betrieb 2002, 286, zit.: DB

Zitzlaff, Franz:

Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei einem Mietwohnhaus –Anmerkungen zum
BFH-Urteil vom 11.12.1953- IV 386/52 U-, Der Betrieb, 1954, 314, zit.: DB

ders. :

Fragen der Einkommensteuer. Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung
von neuerworbenen Gebäuden, Steuer und Wirtschaft, 1939, Spalte 585, zit.: StuW

ders. :

Erläuterungen zur Rechtsprechung. Allgemeines Steuerrecht.
Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand bei einem neuerworbenen Mietwohn-
grundstück, Steuer und Wirtschaft 1940, Spalte 753, zit.: StuW

1. Teil

A. Einführung

Das Rechtsinstitut anschaffungsnahe Aufwand, welches über sechs Jahrzehnte die steuerliche Beurteilung von erwerbsnah getätigten Aufwendungen auf Immobilien bestimmte, wurde vom BFH mit den Urteilen IX R 39/97¹ und IX R 52/00², beide vom 12.09.2001, ausdrücklich aufgegeben. Gleichzeitig wurde eine grundlegende Änderung der Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Aufwendungen zur Ausführung von Maßnahmen an Wohngebäuden, welche der Einkunftserzielung aus Vermietung und Verpachtung dienen bzw. zur erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Sinne von § 10e Abs. 6 EStG hergerichtet werden, vorgenommen. Die Ergänzung der neuen Leitlinien erfolgte mit den Urteilen IX R 98/00, vom 20.08.2002³, IX R 70/00, vom 20.08.2002⁴, IX R 64/99, vom 03.12.2002⁵ und X R 9/99, vom 22.01.2003.⁶

Nach den neuen Grundsätzen soll die Beurteilung, ob die Aufwendungen der genannten Art als sofort abziehbare Aufwendungen oder als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu behandeln sind, ausschließlich anhand der in § 255 HGB verwandten Terminologie der Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Dies bedeutete gleichzeitig, dass die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Erwerbspreis -dies war das Hauptcharakteristikum der Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand- bei der Beurteilung, ob die Aufwendungen dem Sofortabzug unterliegen, im Gegensatz zur früheren höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis, kein Differenzierungskriterium mehr darstellt.

¹ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, NJW 2002, 2268; DStR 2002, 1350; BB 2002, 1350; DB 2002, 1297.

² BFH U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, NJW 2002, 2271; DStR 2002, 1039; BB 2002 1355; DB 2002, 1301.

³ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 98/00, BStBl II 2003, 604.

⁴ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 70/00, DStRE 2003, 329.

⁵ BFH U. v. 03.12.2004, DStR 2003, 322.

⁶ BFH U. v. 22.01.2003, DStR 2003, 501.

Damit schien das von der höchstrichterlichen Rechtsprechung⁷ zur steuerlichen Beurteilung von erwerbsnah getätigten Aufwendungen regelmäßig herangezogene Rechtsinstitut des anschaffungsnahen Aufwands, jedenfalls für den Bereich Vermietung und Verpachtung von Wohngebäuden, seine eigenständige Bedeutung endgültig zu verlieren und ein bereits seit der Einführung der Rechtsgrundsätze zum anschaffungsnahen Aufwand währenden Streit zwischen der höchstrichterlichen Rechtsprechung und der Finanzverwaltung auf der einen Seite sowie weiten Teilen der Literatur⁸ und den Finanzgerichten⁹ auf der anderen Seite bezüglich der steuerlichen Behandlung der genannten Aufwendungen, jedenfalls auf den ersten Blick entschieden und eine dogmatisch saubere sowie an der Einzelfallgerechtigkeit orientierte Einordnung in die Systematik des Steuerrechts vorgenommen worden zu sein.

Lediglich vorläufig blieb der Abschluss aber, da durch den Regierungsentwurf zum Steuervergünstigungsabbaugesetz¹⁰ in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG die Renaissance eingeläutet wurde.

Die geplante Regelung wurde zunächst zwar im Bundesrat zusammen mit weiten Teilen des StVerAbG, welche das EStG betrafen abgelehnt, jedoch durch das StÄndG 2003¹¹ beschlossen und ab dem 01.01.2004 in Kraft gesetzt.¹²

⁷ Vgl. RFH U. v. 13.10.1943, IV 241/43, RStBl 1944, 58; BFH U. v. 11.12.1953, IV 386/52 U, BStBl III 1954, 74; v. 25.10.1955, I 176/54 U, BStBl III 1955, 388; v. 26.10.1962, VI 212 213/61, BStBl III 1963, 39; v. 29.10.1962, VI 226/61 U, BStBl II 1963, 39; v. 31.01.1963, IV 119/59 S, BStBl III 1963, 325; v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III, 1966, 672; v. 8.11.1979, VI R 42/78, BStBl II 80, 147; v. 12.02.1985, IV R 114/83, BStBl II 1985, 690; v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl 1990, 53; v. 13.03.1990, IX R 66/86, BFH NV 1990, 778; B. v. 12.06.1990, IX B 289/98; BFH/NV 1991, 32.

⁸ Zitzlaff, DB 1954, 314; Brockhoff, FR 1966, 38; Seithel, FR 1977, 585; Söffing, DB 1986, 662; ders. StVj 1989, 163; Prinz, FR 1990, 632; Paus, DStZ 1992, 248; Hellwing, Der anschaffungsnah Aufwand, Diss 1995; Obermaier, DStR 1990, 409; Balmes, FR 1999, 1339; Becker, INF 2001, 225; Carlé, DStZ 2001, 377; Fischer in: K.-Kompaktkommentar, § 6, Rdn. 33 ff.; Orthmann-Babel in: Lademann, § 6 Rz. 360; Werndl, in: K/S § 6 Rn. B 300. Dagegen für die BFH Rechtsprechung: Hofmann, FR 1956, 137; Heuermann, DB 1992, 600; Stobbe, H/H/R, § 6 Anm. 512; Trzaskalik in: K/S § 21 Rdn. 530; Ehmke in: Blümich, § 21 Rdn. 145. Neutral: Horlemann, DStZ 1991, 133.

⁹ Vgl. folgende FG: Rh-Pfalz, U. v. 13.08.1996, 2 K 1238/94, EFG 1997, 1172 keine Bindungswirkung der Nichtaufgriffsgrenze; Rh-Pfalz, U. v. 31.08.1999, 3K 1234/98, EFG 2000, 59 wesentliche Verbesserung verneint bei Aufwendungen i. H. v. 28 % der Anschaffungskosten; Nürnberg U. v. 11.03.1998, III 149/95, EFG 1999, 773; v. 18.05.2000, III 172/97, EFG 2001, 18; v. 06.10.2000, I 207/98, EFG 2001, 69 Charakter der Aufwendungen entscheidend; Nürnberg U. v. 06.10.2000, IX 40/98, Stbg 2002, Heft 6 M 9, anschaffungsnaher Aufwand keine eigenständige Bedeutung; Düsseldorf U. v. 25.08.1999 9 K 3129/97 E, EFG 1999 1274, geht von für Steuerpflichtigen widerlegbaren Vermutung bei Aufwendungen in Höhe von über 20 % der Anschaffungskosten; v. 27.05.1999, 13 K 6083/96 E, EFG 1999 892; v. 20.10.2000, 3 K 3824/95 E, DStRE 2001, 235; Münster U. v. 21.01.2000, 4 K 7316/98 E, EFG 2000, 1316. Hingegen Verwaltungsauffassung zuneigend Hessen U. v. 23.02.2000, 5 K 1280/99, EFG 2001, 64.

¹⁰ Im Folgende StVerAbG.

B. Problemstellung

Die Anwendung der Grundsätze zum anschaffungsnahen Aufwand bedeutete für den Steuerpflichtigen grundsätzlich, unabhängig von den jeweils vertretenen Kostenbegriffen, dass Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter¹³, welche in einem bestimmten Zeitraum vor der Vornahme der Aufwendungen erworben wurden, nicht als sofort abziehbare Aufwendungen im Jahr der Verausgabung behandelt werden, sondern dass diese zusammen mit dem Restwert des Wirtschaftsguts über die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts als Absetzung für Abnutzung¹⁴ abgeschrieben werden müssen, wobei dies unabhängig von der sonst geltenden Einteilung von Aufwendungen in sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen¹⁵ und nur über die Absetzung für Abnutzung abziehbare Anschaffungs- und Herstellungskosten galt. Die Grundsätze führten also für den erwerbenden Steuerpflichtigen im Jahr der Aufwendungen zu einer steuerungünstigeren Situation im betreffenden Veranlagungszeitraum, als bei der Annahme sofort abziehbarer Aufwendungen.¹⁶

Dabei wurden aber die Grundsätze von den Finanzgerichten und den verschiedenen Senaten des BFH nicht immer einheitlich angewandt, so dass die Planungssicherheit des Steuerpflichtigen bei Vornahme von erwerbsnahen Aufwendungen auf eine Immobilie hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen eingeschränkt war.

Die große praktische Bedeutung der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand ergibt sich bereits daraus, dass der Steuerpflichtige, der eine Immobilie zur Vermietung und Verpachtung bzw. für betriebliche Zwecke erwirbt, bei der Entscheidung ob Aufwendungen auf die Immobilie getätigt werden, normalerweise die steuerlichen Auswirkungen dieser Aufwendungen einfließen lässt oder sogar schon die Entscheidung, ob überhaupt eine Immobilie erworben wird, an der

¹¹ BGBl. I 2003, 2645; BStBl I 2003, 710.

¹² Vgl. unten 4. Teil: Der gesetzliche anschaffungsnaher Aufwand.

¹³ Vgl. BFH U. v. 08.11.1979, IV R 42/79, IV R 42/78, BStBl II 1980, 147 für Aufwendungen auf landw. Grund und Boden; so auch Stobbe in: HHR, § 6 Anm. 509.

¹⁴ Im Folgenden wird die Absetzung für Abnutzung mit AfA und die außerordentliche Absetzung für Abnutzung mit aAfA bezeichnet.

¹⁵ Auf die Ausnahmeregelung des § 82 b EStDV, die die Verteilung des Erhaltungsaufwands auf 2-5 Jahre vorsah, wird nicht gesondert eingegangen, da die Norm nur für vor dem Jahre 1999 entstandene Aufwendungen gilt.

¹⁶ Vgl. Rechenbeispiel bei Söffing, StVj 1989, 163, 174.

Möglichkeit der steuerlichen Geltendmachung von Aufwendungen für Maßnahmen an der Immobilie ausgerichtet.

Die Entscheidung, weitere Aufwendungen zu tätigen, wird der Steuerpflichtige eher treffen, wenn der Gesamtbetrag die Einkünfte zeitnah mindert, als wenn die Investition sich im Ergebnis nur durch die geringfügige Erhöhung der AfA der Immobilie im jeweiligen Zeitraum auswirkt.

Die hohe Bedeutung der Rechtsfigur für das Steueraufkommen erklärt sich daraus, dass es sich regelmäßig um verhältnismäßig hohe Aufwendungen handelt und deren generelle Einordnung als nicht sofort abziehbare Aufwendungen sich nachhaltig auf die Höhe des Steueraufkommens im jeweiligen Veranlagungszeitraum auswirkt.¹⁷

Aus steuerwissenschaftlicher Sicht betrachtet wurde von der Verwaltung eine Typisierung des Sachverhalts anhand des Zeitpunkts der Vornahme der Aufwendungen im Verhältnis zum Erwerb und der Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis vorgenommen, welche vom BFH im Wege einer Vermutung, nach welcher sich ein Instandhaltungsrückstand des veräußerten Gebäudes auf den Kaufpreis ausgewirkt hat, gebilligt wurde.

Damit stellt sich die Grundfrage, ob die in Form der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand erfolgenden typisierende Betrachtung durch die Verwaltung aus steuerrechtlicher Sicht zulässig war.

Für die Typisierung könnten schon die zweifellos vorhandenen Schwierigkeiten bei der Herausarbeitung eines präzisen Anschaffungskostenbegriffs bzw. einer tauglichen Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwendungen und Herstellungskosten sprechen, welche der notwendigen Vereinfachung von Sachverhalten im steuerlichen Massenverfahren entgegenstanden.

Die Einordnung von Aufwendungen durch die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand berühren mithin das Spannungsfeld zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Verwaltungspraktikabilität.

¹⁷ Vgl. wiederum Rechenbeispiel bei Söffing a. a. O. Fn. 16, der die Einschätzung als vordergründig bezeichnet.
Ferner prognostizierter Steuerausfall bei Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung gegenüber der Anwendung der Rechtsfigur des anschaffungsnahen Aufwands laut Haushaltsausschuss Dt. Bundestag vom 05.11.2003, BT- Drucks. 15/1929 S. 2: 200 Mio.

Unter dem Aspekt dieses Spannungsfeldes ist auch die neue Rechtsprechung des BFH¹⁸ zu betrachten, welche durch eine Fülle von neuen Begrifflichkeiten¹⁹ versucht den Einzelfall zu erfassen und auf Typisierungen²⁰, jedenfalls in der durch den Anschaffungsnahen Aufwand bekannten Form, verzichtet, so dass die Beurteilung ansteht, ob die Grundsätze der Rechtsprechung ein taugliches „Gegenmodell“ zum Anschaffungsnahen Aufwand darstellen.

Die neue Regelung des § 6 Abs. 1 Nr.1a EStG i. d. F. des StÄndG²¹ ist wiederum eine typisierende Vorschrift, welche jedenfalls bei der Betrachtung des Spannungsfeldes ausschließlich an der Verwaltungspraktikabilität orientiert zu sein scheint.

Es ist daher im Folgenden zu prüfen, ob in einem der genannten drei Zeitabschnitte der Ausgleich im genannten Spannungsverhältnis aus steuerwissenschaftlicher Sicht als gelungen bezeichnet werden kann.

C. Gang der Darstellung

Zunächst wird dargestellt, wie der Anschaffungsnahe Aufwand von der Verwaltung praktisch gehandhabt wurde und welche Beratungsaspekte daraus resultierten.

Es folgt dann ein Abriss über die geschichtliche Entwicklung der Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand anhand von Sachverhalten, welche höchstrichterlichen Entscheidungen zugrunde lagen. Dabei wird aufgezeigt, welche Entwicklungsphasen die Rechtsfigur durchlaufen hat. Es wird deutlich, dass die Abgrenzung von Aufwendungen auf Immobilien problematisch sein kann, so dass eine typisierende Betrachtung nicht grundsätzlich auszuschließen sein muss. Es wird ferner deutlich, dass die steuerrechtlichen Kostenbegriffe und damit die Grundlage für die Versagung des Sofortabzugs bei Aufwendungen auf Immobilien auch durch die Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand bestimmt wurden. Hingegen nicht anhand von feststehenden Kostenbegriffen die Möglichkeit des Sofortabzugs geprüft wurde, so dass als grundlegende Frage nicht zu klären ist, inwieweit anschaffungsnahe Aufwendungen der Natur nach Anschaffungskosten oder Herstel-

¹⁸ Mit „neuer Rechtsprechung des BFH“ sind im Folgenden die Grundsätze gemeint, welche der BFH in seinen in den unter Fn. 1- 6 genannten Urteilen entwickelt hat.

¹⁹ So Delp, INF 2002, 490.

²⁰ A. A. wohl Sauren, DStR 2002, 1042.

lungskosten darstellen, sondern inwieweit eine Typisierung vorgenommen wurde, inwieweit für die Typisierung ein Bedürfnis bestand und ob diese verhältnismäßig war.

Es schließt sich die Darstellung der Kritik an der Rechtsfigur aus der Literatur an. Nach der Darstellung der Literaturmeinungen zum Anschaffungsnahen Aufwand, ist die Frage zu stellen, ob der Sondertatbestand²² zur Behandlung von Aufwendungen kurz nach Erwerb gerechtfertigt gewesen sein könnte. Bei der Prüfung der Rechtfertigung durch die Notwendigkeit der Verwaltungspraktikabilität ist beim Typisierungsbedürfnis zu prüfen, inwieweit sich anschaffungsnahe Aufwendungen auch durch die vom BFH vertretenen steuerrechtlichen Kostenbegriffe in ähnlich praktikabler Weise und unter gleichzeitiger Gewährleistung einer höheren Einzelfallgerechtigkeit hätten erfassen lassen.

Ferner ist die Frage nach einer eventuellen Rechtfertigung sowohl für die Beurteilung der neuen Rechtsprechung des BFH ab dem 12.09.2001²³ als auch im Hinblick auf die Beurteilung der Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG i. d. F. des StÄndG 2003²⁴ von Bedeutung, da das Ergebnis die jeweilige Regelung in einem anderen Licht erscheinen ließe.

Anschließend wird die „neue BFH Rechtsprechung“, sowie deren „Umsetzung“ im BMF-Schreiben vom 18.07.2003²⁵ einer kritischen Analyse unter dem Gesichtspunkt unterzogen, inwieweit ein tauglicher „Gegenentwurf“ zur Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand geschaffen wurde.

Dabei wird die praktische Relevanz der neuen BFH-Rechtsprechung für erwerbsnahe Aufwendungen anhand von Fallvarianten dargestellt. Es wird verdeutlicht werden, dass weder der Versuch des BFH durch die Vereinheitlichung des AK/HK Begriffs bei Gebäuden unabhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung für mehr Einzelfallgerechtigkeit zu sorgen, noch die Umsetzung der Rechtsprechung durch die Verwaltung als gelungen bezeichnet werden kann.

²¹ Vgl. Fn. 11.

²² So Prinz, FR 1990, 632.

²³ BFH a. a. O. Fn. 1.

²⁴ BGBl. I 2003, 2645; BStBl I 2003, 710.

²⁵ BMF-Schreiben v. 18.07.2003 –IV C 3 S 2211-94/03, DB 2003, 1650.

Im letzten Teil wird die Regelung des Haushaltbegleitgesetzes in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unter dem Aspekt erörtert, inwieweit von einer gesetzlichen Einführung der Grundsätze zum Anschaffungsnahen Aufwand gesprochen werden kann.

D. Abgrenzung

Bedingt durch den begrenzten Umfang, geht die Darstellung nur auf die Bedeutung der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ein. Die Bedeutung des Anschaffungsnahen Aufwands für Betriebsgebäude oder für zu eigenen Wohnzwecken erstmals genutzte Gebäude wird nur in dem Umfang dargestellt, als dies für das Verständnis notwendig erscheint.

Die Darstellung verzichtet ferner auf eine umfassende Darstellung der historischen Entwicklung der steuerlichen Behandlung von Aufwendungen auf Immobilien kurz nach Erwerb.

Diese Entwicklung wird nur insoweit dargestellt, als sie für die Entwicklung der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand von Bedeutung ist.²⁶

Im Hinblick auf die hier im Mittelpunkt stehende Frage, inwieweit in den drei genannten Zeitabschnitten der Ausgleich zwischen der Einzelfallgerechtigkeit und der Verwaltungspraktikabilität am besten gelungen ist, wird auf die umfangreiche Darstellung der Problematik zu verdeckten Mängeln²⁷, sowie zu den Sonderfällen des Anschaffungsnahen Aufwands²⁸ verzichtet, da beides nur ein Randbereich der Anwendung des außergesetzlichen anschaffungsnahen Aufwands darstellt.

2. Teil: Der außergesetzliche anschaffungsnaher Aufwand

A. Der Begriff anschaffungsnaher Aufwand nach der Rechtsprechung

Die Bezeichnung von Aufwendungen als anschaffungsnaher Aufwand durch den BFH bedeutete, dass Aufwendungen auf eine Immobilie getätigt wurden, die in

²⁶ Zur umfassenden Darstellung Hellwing, Der anschaffungsnaher Aufwand, Diss. 1995, S. 4 ff..

²⁷ Vgl. zu den verdeckten Mängeln, Heuermann, DStR 1993, 1318; el, DB 1986, 20.

²⁸ Vgl. dazu el, DB 1988, 259.

einem von der Rechtsprechung nicht genau festgelegten Zeitrahmen nach der Anschaffung nur über die AfA abziehbar sind, wenn die Höhe der Aufwendungen insgesamt 15 % des Erwerbspreises übersteigt.

Ob es sich um Anschaffungskosten oder Herstellungskosten handelt, ist durch die Bezeichnung von Aufwendungen als anschaffungsnaher Aufwand nicht eindeutig. Aus diesem Grund wurde, nachdem von einer Festigung der Rechtsprechung zur Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen als Herstellungskosten gesprochen werden konnte, sowohl in der Rechtsprechung²⁹ als auch in der Verwaltung³⁰ und Teilen der Literatur³¹ nicht mehr nur der Begriff anschaffungsnaher Aufwand, sondern der Begriff anschaffungsnaher Herstellungsaufwand geprägt.

Im Folgenden soll daher dann von anschaffungsnahen bzw. erwerbsnahen Aufwendungen gesprochen werden, wenn die wertungsfreie Bezeichnung von Aufwendungen eines Immobilienerwerbers kurz nach Erwerb gemeint ist, hingegen wird die Bezeichnung „anschaffungsnaher Aufwand“ verwendet, wenn das Rechtsinstitut gemeint ist, nach welchem die Aufwendungen kurz nach Erwerb nur über die AfA abziehbar sind.

Der BFH nimmt seit Übernahme des Rechtsinstituts anschaffungsnaher Aufwand als Ausnahme auch bei anschaffungsnahen Aufwendungen sofort abziehbaren Aufwand an, wenn

- Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel,³²
- Aufwendungen für Schönheitsreparaturen,³³
- Aufwendungen zur Erhaltung, die regelmäßig in kurzen zeitlichen Abständen anfallen,³⁴
- oder Aufwendungen für die Beseitigung von nach Erwerb eingetretenen Mängeln,

²⁹ BFH U. v. 11.08.1989, BStBl 1990, 53; BFH U. v. 30.08.1995, BFH/NV 96,120., FG Köln, U. v. 22.08.1990, 11 K 2741/87, EFG 1991, 72.

³⁰ EStR R 157 Abs. 4.

³¹ Vgl. Hoffmann in: L/B/P § 6 Rn. 308; Werndl in: K/S § 6 Rn. B 297; Becker, INF 2001, 225; Lang in: T/L § 9 Rn. 377.

³² Vgl. BFH U. v. 31.01.1963, IV 119/59 S, BStBl II 1963, 88; U. v. 22.02.1973, VIII R 72/68, BStBl II 1973, 483; U. v. 11.08.1989, IX R 258/87, BFH/NV 1990, 285; U. v. 11.08.1989, IX R 160/87, BFH/NV 1990, 285.

³³ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 87/86, DStR 1990, 34.

³⁴ R 157 Abs. 4 Satz 5 EStR.

getätigt werden.

B. Praktische Anwendung

Die Verwaltung hat die Behandlung von anschaffungsnahen Aufwendungen jeweils in Richtlinien geregelt. Dies geschah erstmals im Jahre 1941 in Abschnitt 100 Abs. 2 Satz 3 EStR 1941. Die Richtlinie sah vor, dass umfangreiche Instandsetzungsaufwendungen an neuerworbenen Grundstücken grundsätzlich als Herstellungsaufwand zu behandeln seien, wobei die Feststellung, in welchem Fall die Instandsetzungsaufwendungen als umfangreich zu gelten hatten, der Finanzverwaltung oblag. Der RFH stellte zwei Jahre später fest, dass die Richtlinie dem Grundgedanken der Rechtsprechung entspreche.³⁵

Seit der erstmaligen Festschreibung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Verwaltung wurde die Regelung in den Steuerrichtlinien beibehalten. Letztendlich wurden die Verwaltungsgrundsätze zu anschaffungsnahen Aufwendungen durch die R 157 Abs. 4 EStR festgeschrieben. Dabei wurde nicht der Begriff anschaffungsnaher Aufwand, sondern der Begriff anschaffungsnaher Herstellungsaufwand verwandt.

I. Verwaltungspraxis

Anschaffungsnaher Herstellungsaufwand, das heißt Herstellungskosten können nach der R 157 Abs. 4 EStR dann vorliegen, wenn in zeitlicher Nähe zur Anschaffung -in der Regel innerhalb der von drei Jahren- im Verhältnis zum Kaufpreis einer Immobilie hohe Reparatur- oder Modernisierungsaufwendungen anfallen. Nicht zu prüfen sollte dies dann sein, wenn die Aufwendungen für Instandsetzung innerhalb der ersten drei Jahre nach der Anschaffung den Betrag i. H. v. 15 % der Gebäudeanschaffungskosten³⁶ nicht übersteigen.

³⁵ BFH U. v. 13.10.1943, VI 241/43, RStBl II 1944, 58.

³⁶ Die Nichtaufgriffsgrenze wurde für Gebäude, die nach dem 31.12.1993 angeschafft wurden von 20 % auf 15 % gesenkt. Dies basierte auf der Einführung des Gesetzes zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts v. 21.12.1993, BGBl 1993 I, 2310. Vgl. Meyer, FR 1994, 143.

Dabei konnte sowohl der laufende Erhaltungsaufwand, der üblicherweise jedes Jahr anfällt, als auch die Aufwendungen zur Beseitigung von verdeckten Mängeln im Jahr der Verausgabung abgezogen werden. Unbenommen dessen, dass die Richtlinie eine Prüfung der Voraussetzungen vom sog. anschaffungsnahen Herstellungsaufwand vorgab, unterließ die Verwaltung die Prüfung und nahm ab der Aufwandshöhe von über 15 % des Gebäudeerwerbspreises Herstellungskosten an, es sei denn, der Steuerpflichtige konnte das Vorliegen von verdeckten Mängeln beweisen.

Ob zur Annahme von verdeckten Mängeln die Kenntnis bei Abschluss des notariellen Kaufvertrags oder der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums entscheidend ist und welche Mängel als verborgen angesehen werden, konnte auch durch die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht abschließend geklärt werden.³⁷

II. Beratungspraxis

Als Konsequenz aus dem Regelungsgehalt der Verwaltungsrichtlinie und den Grundsätzen der Rechtsprechung waren dem Steuerpflichtigen, welcher eine Immobilie zur Vermietung zu erwerben beabsichtigte, in der Beratungspraxis folgende Varianten der Vorgehensweise zur Minderung seiner Steuerlast zu empfehlen:

³⁷ Vgl. BFH U. v. 31.01.1963, IV 119/59 S, BStBl III 1963, 325 bei Hausschwammbildung; U. v. 11.08.1989, IX R 160/87, BFH/NV 1990, 285, abgelehnt bei Austausch einer Heizung. Die Sonderbehandlung von verdeckten Mängeln wg. eines objektiven Begriff der wesentliche Verbesserung ablehnend, Paus DStZ 1992, 248; Hellwing, Der anschaffungsnahe Aufwand, Diss 1995; Heuermann, DB 1992, 600, der bei Aufwendungen zur Beseitigung für verdeckte Mängel und gleichzeitig eingetretene wesentliche Verbesserung Herstellungskosten annimmt, aber eine AfA zulassen will.

- Der Abschluss einer Vereinbarung mit dem Veräußerer, dass dieser die Instandsetzungsmaßnahmen noch vor Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Erwerber³⁸ im Rahmen eines noch bestehenden Mietverhältnisses vornimmt und zwar ohne die Vereinbarung in den Kaufvertrag aufzunehmen³⁹ oder
- die Aufteilung der Instandsetzungsmaßnahmen auf mindestens zwei Zeiträume, so dass innerhalb der ersten drei Jahre nach Erwerb nur die Maßnahmen vorgenommen werden, die zur Vermietung zwingend notwendig sind und insgesamt maximal einen Betrag von unter 15 % des Kaufpreises ausmachen sowie die jährlich anfallenden Schönheitsreparaturen, während alle weiteren Maßnahmen auf die Zeit nach Ablauf des dritten Jahres verschoben werden,
- sofern sich die Maßnahmen nicht auf die Zeit nach dem drei Jahreszeitraum verschieben lassen bzw. ohne steuerliche Beratung bereits vorgenommen wurden, die Beseitigung von verdeckten Mängeln geltend zu machen bzw. den Nachweis zu erbringen, dass die Mängel erst nach Erwerb eingetreten sind,
- sofern sich die Maßnahmen nicht auf die Zeit nach Ablauf des drei Jahreszeitraums verschieben lassen und der Vortrag von verdeckten oder nachträglichen Mängeln ausscheidet, eine genaue Dokumentation des Ausgangszustandes vorzunehmen, um den Nachweis erbringen zu können, dass lediglich Erhaltungsmaßnahmen vorgenommen wurden.⁴⁰

C. Der außergesetzliche anschaffungsnahe Aufwand in der höchst-richterlichen Rechtsprechung

Die Darstellung soll verdeutlichen welche Überlegungen von Seiten der Rechtsprechung hinter der Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand standen sowie die über den Anwendungszeitraum zu beobachtende Fortentwicklung beschreiben.

³⁸ Vgl Prinz, FR 1990, 632; Dreseck, FR 1990, 365.

³⁹ Wird die Vereinbarung in den Kaufvertrag aufgenommen, stellen die Aufwendungen für den Verkäufer keine Werbungskosten dar, BFH U. v. 23.01.1990, IX R 17/85, FR 1990, 364.

⁴⁰ So auch Eggers in: Korn, § 21 Rn. 108, für den Zeitpunkt, ab welchem die HGB-Kostenbegriffe auch im Steuerrecht angewandt wurden.

Es wird daher nicht auf jedes Urteil des BFH zum anschaffungsnahen Aufwand eingegangen werden, sondern nur auf diejenigen Urteile, die zur Entstehung der Rechtsfigur bzw. zur Fortentwicklung und Erweiterung beigetragen haben. Nach der Darstellung der Rechtsprechung werden die kritischen Stimmen in der Literatur dargestellt. Abschließend werden die von der Rechtsprechung vorgebrachten Gründe für die Anwendung der Rechtsfigur dargestellt und bewertet.

I. Die Entwicklung in der höchstrichterlichen Rechtsprechung

1. Rechtsprechung des RFH

a. Frühe RFH-Rechtsprechung

Der RFH legte zunächst hinsichtlich der Pflicht zur Abschreibung von Aufwendungen über die AfA keine strengen Maßstäbe an, wobei diese Rechtsprechung nicht auf systematischen Überlegungen basierte, sondern wohl auch auf die von der Inflation geprägte Zeit im Deutschen Reich gegen Ende der zwanziger Jahren zurückzuführen war, so dass der RFH ausführt, die sofortige Abziehbarkeit der Aufwendungen könne die Wiederinstandsetzung der in den Zeiten des Währungsverfalls und der Übergangszeit⁴¹ in der erforderlichen Instandsetzung vernachlässigten Mietshäuser begünstigen.⁴²

Der VI. Senat des RFH hatte bereits im gleichen Jahr festgestellt⁴³, dass auch größere Aufwendungen zur Ausbesserung von Mietshäusern kurz nach deren Erwerb im Jahr der Verausgabung komplett in Abzug gebracht werden könnten und nicht bloß ein zu dem übrigen laufenden Erhaltungsaufwand zu addierender jährlicher Anteil der Gesamtausgaben.

Weiter führt der RFH aus, die Erhaltungsaufwendungen bei einem Mietshaus fielen nur alle paar Jahre an, man erhalte daher den jährlichen Erhaltungsaufwand indem die Aufwendungen auf die Nutzungsdauer in Jahren verteilt würden und dann die Summe der Jahresanteile der einzelnen Aufwendungen zusammenge-

⁴¹ Mit Übergangszeit meint der RFH wohl die Zeit nach der Inflation, vgl. Zitzlaff, StuW 1939, 585, (586).

⁴² Vgl. RFH U. v. 01.07.1927, IV A 566/26, RFHE 21, 200, (206).

⁴³ RFH U. v. 28.05.1927, VI A 154/27, RFHE 21, 201.

rechnet werde, da es aber keine Listen mit Durchschnittssätzen gebe, könne man dem einzelnen Steuerpflichtigen den kompletten Abzug nicht versagen.⁴⁴ Als weiteres Argument für diese Handhabung führte der RFH an, diese Handhabung sei einfacher und begünstige die Wiederinstandsetzung der vernachlässigten Miethäuser. Zudem sei es auf längere Sicht betrachtet für das Ergebnis nicht entscheidend, ob der direkte Abzug der Aufwendungen zugelassen werde oder der Abzug in Form von Abschreibungen ermöglicht werde.⁴⁵

Die frühe RFH-Rechtsprechung zur Frage des Sofortabzugs von anschaffungsnahe Aufwendungen war damit ausschließlich von praktischen und gesellschaftspolitischen Überlegungen geprägt.

b. Adoption des Verwaltungsleitbildes

Die Finanzverwaltung sah in dieser Rechtsprechung gerade beim Erwerb von Villen eine Ungleichbehandlung, da der Steuerpflichtige der ohnehin über ein hohes Einkommen verfüge und eine Villa erwerbe, dann auch noch den „Steuerfiskus mit bis zu 40 % an der Instandhaltung“ beteiligen könne und dadurch der Erwerb von Villengrundstücken durch den vermögenden Steuerpflichtigen gefördert werde.⁴⁶ Durch die Verordnung vom 26.01.1937 über die Bemessung des Nutzwertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus⁴⁷ wurde dieses „Privileg“ beseitigt, indem Werbungskosten bei Aufwendungen auf Villen gänzlich ausgeschlossen wurden.

Die genannte Entwicklung in der Verwaltung lässt bis zum Jahre 1937 keine Auswirkungen auf die Finanzrechtsprechung erkennen.

Mit Urteil vom 13.04.1937⁴⁸ hatte der I. Senat des RFH über die Rechtsbeschwerde eines bilanzierenden Steuerpflichtigen zu entscheiden. Dieser hatte am 01.08.1933 eine Fabrikanlage erworben. Im Jahre 1934 hatte er Aufwendungen in Höhe von RM 11.853,27 getätigt, welche er mit jeweils 20 % über einen Zeitraum von 5 Jahren - in diesem Zeitraum sollten die Reparaturen vom vorherigen Eigen-

⁴⁴ RFH a. a. O. Fn. 42, 203.

⁴⁵ So auch schon RFH U. v. 07.07.1926, VI A 727/25, RFHE 19, 201; U. v. 01.07.1927, RFHE 21, 201, (205) zu Aufwendungen im Rahmen des Gewerbebetriebs.

⁴⁶ Vgl. dazu Zitzlaff, DB 1954, 314.

⁴⁷ RStBl 1937, 161.

⁴⁸ RFH U. v. 13.04.1937, I A 112/37, RStBl 1937, 681.

tümer unterlassen worden sein - abschreiben wollte. Welche Maßnahmen genau vorgenommen wurden, scheint für den RFH nicht entscheidungsrelevant gewesen zu sein, da dies im Sachverhalt nicht dargestellt wird. Die Aufwendungen wurden vom RFH ohne Begründung den „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ zugerechnet bzw. wurde die Behandlung der Aufwendungen als Herstellungskosten durch das Finanzamt nicht „beanstandet“. Der Senat führte dazu aus: „Wer ein verwaorlostes Gebäude erwirbt und es kurz nach dem Erwerb mit erheblichem Aufwand in einen seinem Zweck entsprechenden Zustand versetzt, kann diesen Aufwand nicht als Erhaltungsaufwand ansehen. Es handelt sich vielmehr um aktivierungspflichtigen Anschaffungs- und Herstellungsaufwand.“

Das Urteil vom 13.04.1937 wurde in der Literatur als die Geburtsstunde der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand bezeichnet.⁴⁹

Aus dem Urteil geht aber gerade nicht hervor, in welchem Umfang der I. Senat in Zukunft den genannten Grundsatz angewendet wissen will.

Charakteristisch für die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand ist jedoch die unterlassene Differenzierung aufgrund der Art der Maßnahmen. Für die Einordnung werden keinerlei Gründe genannt.

Die Entscheidung kann bei genauer Betrachtung noch nicht als Wandel in der Rechtsprechung des RFH bezeichnet werden, da bis zu diesem Zeitpunkt keine höchstrichterliche Finanzrechtsprechung zur steuerrechtlichen Behandlung von hohen Aufwendungen des bilanzierenden Steuerpflichtigen auf ein Gebäude kurz nach Erwerb ergangen war, welche zur „Versetzung“ in einem seinem Zweck entsprechenden Zustand getätigt wurden.

Aus der Verwendung des Wortes „versetzen“ kann geschlossen werden, dass es sich um für die Nutzung des Gebäudes im Betrieb notwendige Aufwendungen handelte, so dass eine Aktivierung unabhängig von dem „Villengedanken“ der Finanzverwaltung in Betracht kommt und die Bezeichnung als „Geburtsstunde des anschaffungsnahen Aufwands“ nach meiner Einschätzung nicht zutreffend ist. Der I. Senat des RFH rückt auch nicht ausdrücklich von der oben dargestellten, frühen Rechtsprechung des RFH ab.

⁴⁹ So Balmes, FR 1999, 1339; Helwing, Der anschaffungsnaher Aufwand, Diss. 1995, S. 7.

Es ist daher davon auszugehen, dass der I. Senat in seinem Urteil keine Abweichung von der bis zu dem damaligen Zeitpunkt geltenden RFH Rechtsprechung sah.

Nachdem der VI. Senat im Urteil vom 01.06.1938⁵⁰ seine Bedenken äußerte, die Merkmale „neu erworben“ und „vernachlässigt“ mit einer Rechtsfolge zu verknüpfen, da die Merkmale für eine sachliche Abgrenzung untauglich seien, wurde mit Urteil vom 01.03.1939⁵¹ entschieden, dass die Aufwendungen eines Kaufmanns auf ein Gebäude nach dessen Erwerb zur Einrichtung als Fabrikgebäude regelmäßig den Herstellungskosten zugehören, da es sich um die Neuherstellung eines Wirtschaftsguts handele, so dass dies auch dann gelte, wenn die Aufwendungen im „laufenden Betrieb als Teil der laufenden Unkosten behandelt werden könnten“. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sollte nur dann gelten, wenn nachträglich unvorhersehbare Mängel beseitigt werden müssten. Der Steuerpflichtige hatte zum Zwecke der Verlegung seiner Schokoladenfabrik ein Betriebsgrundstück erworben und dafür den Anbau eines Kesselhauses, Aus- und Umbau eines seitlichen Schuppengebäudes zu Garagen, Lagerräumen und Luftschutzkeller, Anbau eines weiteren Fahrstuhlschachts, Einbau eines Ladens, Erweiterung der Beleuchtung vorgenommen. Gleichzeitig wurden auch „Instandsetzungen und Ausbesserungen“ vorgenommen.

Der RFH begründet seine Entscheidung damit, dass Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut, welches dem Betrieb nutzen solle, grundsätzlich zu aktivieren seien, da den Aufwendungen das betrieblich nützliche Vorhandensein des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsguts gegenüberstehe. Kurz nach dem Erwerb erfolgte „Umstellungsarbeiten“ bedürften aber einer anderen Behandlung, da die Nutzungsdauer für eine längere Zeit berechnet werde. Der Gesamtaufwand auf einen Gegenstand, um ihn erstmals in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, setze sich daher aus Kaufpreis, Umbaukosten und Erhaltungsaufwand zusammen.

Es wird nicht deutlich, ob der VI. Senat ein verwaehrlostes Gebäude für die Aktivierung voraussetzt oder nicht. Während er zunächst ausführt, es sei für die Aktivierung der Ausgaben auch grundsätzlich gleichgültig, ob der Aufwand notwendig, das Gebäude verwaehrlost und der Aufwand artändernd gewesen sei oder ob

⁵⁰ RFH U. v. 01.06.1938, VI 272/38, RStBl 1938, 819.

⁵¹ RFH U. v. 01.03.1939, VI 125/39, RStBl 1939, 630.

der Aufwand schon in wenigen Jahren wiederholt werden müsse⁵², wird im gleichen Absatz ausgeführt, die Nichtaktivierung käme nur dann in Betracht, wenn der Erwerber im ersten Jahr nur die üblichen laufenden Instandsetzungen vornehmen würde und sonst das Haus nicht für seine besonderen Zwecke auszubauen oder einzurichten braucht, das Haus also nicht wesentlich verwahrlost ist“.

Mit Urteil vom 25.10.1939⁵³ bekräftigt der VI. Senat seine Ausführungen zur Notwendigkeit einer Aktivierung des Aufwands für die Umstellungsarbeiten eines neuerworbenen Betriebsgrundstücks mit Gebäude. Das Grundstück wurde zum Preis von RM 30.000,- erworben. Auf das Gebäude wurden Aufwendungen in Höhe von RM 1.800,- vorgenommen, welche sich auf Erneuerung und Modernisierung der schlechten und nicht mehr zeitgemäßen „Abortanlagen“ erstreckten, was wiederum mit Durchbruch- und Maurerarbeiten verbunden war, sowie die Erneuerung der „Elektrizitätsleitungen“ und den Einzug einer Mauer erfassten. Die „Umstellungsarbeiten“, die der Steuerpflichtige für erforderlich hielt, um das Grundstück in einen erforderlichen Zustand zu bringen, seien daher zu aktivieren. Eine Ausnahme könne nur dann erfolgen, wenn die Aufwendungen zur Beseitigung von „nachträglich aufgedeckten unerwarteten Mängeln“ getätigt worden seien.

Als neuer Aspekt gegenüber den genannten vorhergehenden Urteilen ist die Aktivierung trotz der geringen Höhe der Aufwendungen anzusehen. Die Begründung der Aktivierung bei Aufwendungen für „Umstellungsarbeiten“ blieb jedoch mit der dieser gegenüberstehenden längeren betrieblichen Nutzungsdauer gleich.

Am 17.04.1940 schließlich hatten sowohl der IV. Senat⁵⁴ als auch der VI. Senat⁵⁵ darüber zu entscheiden, in welchem Umfang Aufwendungen für ein Mietwohngrundstück als Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand zu behandeln sind. Den Ausführungen des IV. Senats lag der Erwerb eines Mietwohngrundstücks im Jahre 1938 zugrunde, auf welches der Steuerpflichtige im gleichen Jahr „bauliche Aufwendungen“ in Höhe von RM 8.671,- getätigt hatte. Der Erwerbspreis wird

⁵² Vgl. RFH U. v. 01.03.1939, VI 125/39, RStBl 1939, 630, 631 rechte Spalte Nr. 2, 2. Absatz.

⁵³ RFH U. v. 25.10.1939, VI 605/39, RStBl 1940, 354.

⁵⁴ RFH U. v. 17.04.1940, IV 342/39, RStBl 1940, 674.

⁵⁵ RFH U. v. 17.04.1940, VI 349/39, RStBl 1940, 675.

nicht genannt. Die Aufwendungen bezogen sich u. a. auf den Garten, sowie die Verkürzung des Gartenzauns, die übrigen den Aufwendungen zugrundeliegenden Maßnahmen werden im Tatbestand nicht genannt.

Der IV. Senat wies darauf hin, dass das Mietgrundstück mit erheblichem Instandhaltungsrückstand zur Verwendung als Mietobjekt in der Regel bauliche Maßnahmen erfordere, welche gleichzeitig zu einem erheblichen Teil als Verbesserung anzusehen seien und es entgegen dem Einwand des Oberfinanzpräsidenten auch nicht von erheblicher praktischer Bedeutung sei, dass der Erwerber, der für ein verwahrlostes Grundstück einen niedrigeren Kaufpreis zahle, auch noch die Aufwendungen zur Instandsetzung als Werbungskosten abziehen könne. Der Standpunkt, nach welchem die Aufwendungen des Erwerbers für die unterlassenen Instandsetzungen des Vorbesitzers als Herstellungskosten angesehen würden, brächte vielmehr ebenfalls „Schwierigkeiten“ mit sich, da die Vornahme der unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen auf einen späteren Zeitraum verschoben würde und die dann notwendige Entscheidung, ob nachgeholte oder laufende Instandhaltungen vorliegen, sich nicht leichter darstelle, als die Entscheidung, ob die Aufwendungen für ein neuerworbenes Grundstück bloße Instandhaltungs- oder Herstellungskosten seien.

Ferner würde durch die Verschiebung der Vornahme von Instandhaltungsaufwendungen der Volksbesitz Schaden erleiden.

Dem vom VI. Senat zu beurteilenden Sachverhalt lag hingegen der Erwerb eines „Hauses zum Preis von RM 30.000,-“ im Jahre 1936 zugrunde, auf welches der Steuerpflichtige im Jahre 1936 RM 11.206,- und im Jahre 1937 RM 10.000,- aufwandte. Vor dem „Umbau“ bestanden drei Wohnungen, während nach dem Umbau sechs Wohnungen vorlagen.

Der VI. Senat sah die Notwendigkeit „auch bei Privatgrundstücken hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der aus der Zeit des Vorbesitzers rückständigen Reparaturen einen strengeren Maßstab anlegen zu müssen, wenn die Maßnahme gleichzeitig mit einem Umbau oder einer durchgreifenden Modernisierung verbunden war.“ Sei die Maßnahme, wie etwa das Streichen der Türen, gleichzeitig mit einem Umbau oder einer durchgreifender Modernisierung verbunden, so liege nicht nur die Absicht zugrunde, die alten Gebäudeteile instand zusetzen, sondern in gleicher Weise die Absicht die alten Gebäudeteile der Umgestaltung anzupassen.

Bei umfangreichen Erneuerungen sei es praktisch auch nicht möglich, einen Teil der Gesamtaufwendungen als reinen Erhaltungsaufwand zu qualifizieren.

Beide Urteile betrafen mithin Sachverhalte, in denen jedenfalls nicht ausschließlich Maßnahmen zur Behebung der rückständigen Instandhaltung vorgenommen, sondern auch bauliche Veränderungen vorgenommen wurden.

Das Urteil des IV. Senat führt jedoch nicht zu einer Fortentwicklung der Rechtsprechung bezüglich der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand. Das Urteil zeigt aber, dass der IV. Senat die Abgrenzung von „baulichen Maßnahmen“ und Herstellungskosten als unproblematisch ansieht. Der VI. Senat hingegen war gezwungen die Rechtsfigur fortzuentwickeln, da bei den Aufwendungen auf ein Gebäude zur Erzielung von Mieteinkünften, sofern dieses vor Erwerb auch vermietet war, die Feststellung, die Aufwendungen seien notwendig gewesen, um das Wirtschaftsgut „betriebsfähig“ zur Verfügung zu stellen, zur Versagung des Sofortabzugs nicht ausreichend gewesen wäre.

Als neuer Aspekt bei der Beurteilung der Aufwendungen kommen die praktischen Schwierigkeiten einer Differenzierung nach dem Charakter der Maßnahme bei umfangreichen Maßnahmen hinzu.

Im Jahre 1941 wurde die Verwaltungsauffassung zur Abgrenzung in Richtlinie Abschnitt 100 Abs.2 Satz 3 EStR 1941 festgeschrieben. Diese sah vor, dass Aufwendungen für umfangreiche Instandsetzungsarbeiten an neuerworbenen Grundstücken als Herstellungsaufwand zu behandeln sind.

Mit Urteil vom 13.10.1943⁵⁶ hatte der RFH über die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen im Jahre 1939 zu entscheiden, der ein Mietwohngrundstück im Jahre 1943 zum Preis von RM 53.350,- erworben hatte und darauf „umfangreiche Instandsetzungsmaßnahmen“ zu einem Gesamtbetrag i. H. v. RM 10.236,-, verteilt auf eine Erneuerung der Hausverputzung, damit zusammenhängende Arbeiten wie Ausbesserung der Jalousien, Anstrich und Klempnerarbeiten sowie Tischler und Dachdeckerarbeiten vorgenommen hatte. Zunächst führt der RFH aus, dass es sich um eine durchgreifende Erneuerung im Sinne einer Generalüberholung handele, so dass es praktisch nicht möglich sei, einen Teil als Erhaltungsaufwand auszu-

⁵⁶ RFH U. v. 13.10.1943, VI 241/43, RStBl 1944, 57.

scheiden. Erst dann wird auf die Richtlinie Abschnitt 100 Abs.2 Satz 3 EStR 1941 Bezug genommen und in dieser sachlich „keine wesentliche Änderung“ gegenüber seiner Rechtsprechung gesehen. Jedenfalls sei es nicht zu beanstanden, die Richtlinie auf Sachverhalte anzuwenden, in welchen die Aufwendungen zwei Jahre nach Erwerb getätigt werden und die Gesamtaufwendungen über 20 % des Anschaffungspreises betragen.

Für die Verwaltung sei durch diese Richtlinie eine einheitliche Beurteilungsgrundlage geschaffen worden, wie sie in der Praxis zur Beurteilung der großen Zahl von Einzelfällen zur Vereinfachung dringend gebraucht werde.

Es könne damit "unterstellt" werden, dass bei umfangreichen Instandsetzungsarbeiten stets eine "steuerschädliche Voraussetzung" im Sinne der Rechtsprechung vorliege.

Damit enthält das Urteil erstmalig die Feststellung des RFH, dass auch reine Instandsetzungsaufwendungen auf Mietwohngrundstücke als Herstellungskosten einzuordnen sein können. Dies sollte dann gelten, wenn die Aufwendungen umfangreich sind.

Ferner wird vom RFH erstmals eine Typisierung durch die Verwaltung nach Höhe und Zeitpunkt der Aufwendungen gebilligt.

Bei genauer Betrachtung kann daher erst das Urteil des BFH vom 13.10.1943 als Geburtsstunde des anschaffungsnahen Aufwands bezeichnet werden, sofern man auf die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung abstellt.

Zugrunde lag aber, wie dargestellt, bereits vorher die Richtlinie Abschnitt 100 Absatz 2 Satz 3 EStR 1941, welche daher als ausschlaggebend für die tatbestandliche Komplettierung der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand anzusehen ist, da der RFH ausführt, dass er „nach der nunmehrigen Regelung der Streitfrage keine Bedenken trägt zu folgen“.

Zitzlaff sah dies wohl ähnlich, da er im Jahre 1940 zur Beziehung zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung ausführte, dass die Finanzverwaltung sich mit der Rechtsprechung des RFH niemals abgefunden habe, so dass die Finanzverwaltung weiter bestrebt sein werde, die Punkte die ihrer Auffassung entgegen-

kommen, weiter auszubauen, so dass der Unterschied in der praktischen Handhabung nicht so erheblich sein wird.^{57, 57}

Der vom VI. Senat vorgezeichneten Lösung der Streitigkeiten um die Behandlung der Aufwendungen kurz nach Erwerb eines Gebäudes schloss sich auch der IV. Senat mit Urteil vom 09.12.1943⁵⁸ an.

Der Steuerpflichtige hatte ein Einfamilienhaus zum Preis von RM 7.966,25 erworben und hatte Aufwendungen im Gesamtwert von RM 3.900,- getätigt, welche sich auf die Neudeckung des Dachs, Ausbesserung der Dachrinne, der Wasser- und Abwasserleitung, Innenverputz, Anstrich, Erneuerung der Fußböden mit dem gleichen Belag, Verlegung des Aborts, Anstreichen der alten Türen, Fenster und Kellerfenster bezogen.

Vor der Einordnung der Aufwendungen als Herstellungskosten wird aber geprüft, ob es sich um eine Generalüberholung im Sinne einer Erneuerung handelt. Diese wird auch wegen der Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis und der höheren, erzielbaren Miete nach Abschluss der Aufwendungen bejaht.

Als leitende Erwägung führt der IV. Senat die in seinem Urteil vom 17.04.1940 noch abgelehnte Meinung des Oberfinanzpräsidenten an, dass der Erwerber eines vernachlässigten Gebäudes keinen steuerlichen Vorteil davon haben sollte, dass er einen Teil der Anschaffungskosten in Form von Instandsetzungen aufbringe.

Als Begründung des Vorgehens wird daher erstmals der Wille angedeutet, eine steuerliche Ungleichbehandlung gegenüber dem Erwerber eines instandgesetzten Grundstücks zu verhindern.⁵⁹

Damit übernahm der RFH eine Begründung von der Finanzverwaltung⁶⁰, welche stark an den „Villengedanken“ der Finanzverwaltung erinnert.

⁵⁷ Zitzlaff, StuW 1940, 753, (756).

⁵⁸ BFH U. v. 09.12.1943, IV 21/43, RStB1 1944, 163.

⁵⁹ Mohr, BB 1988, 1574, bezeichnet die Begründung als „Neidformel“.

⁶⁰ Vgl. die Äußerung des OFPräs., darg. in RFH U. v. 17.04.1940, IV 342/39, RStB1 1940, 674.

2. Die Rechtsprechung des BFH

Im Jahre 1955 musste sich der BFH erstmals mit der Einordnung von Aufwendungen eines Steuerpflichtigen auf ein Gebäude kurz nach dessen Erwerb beschäftigen und sah entgegen der Ansicht des Finanzgerichts als Vorinstanz in der Rechtsprechung des RFH eine „klare Entwicklungslinie“⁶¹, so dass mit der Begründung, die sofortige Abziehbarkeit der Aufwendungen führe zu einem ungerechtfertigten Vorteil gegenüber dem Erwerber eines instandgesetzten Gebäudes, der Sofortabzug versagt wurde. Die Subsumtion erfolgte jedoch mit der Begründung unter den Anschaffungskostenbegriff, dass die Aufwendungen unmittelbar mit der Anschaffung zusammenhingen, denn „gewöhnlich“ befinde sich das erworbene Grundstück nicht in einem für den Erwerber brauchbaren Zustand, so dass der Erwerber von vornherein die Aufwendungen beabsichtigt habe.

Damit entfernt sich der BFH von der Betrachtungsweise des anschaffungsnahen Aufwands, den der RFH für den Anfall von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand gesehen hatte. Stattdessen zieht er den Zusammenhang der Maßnahmen mit den Anschaffungskosten heran und bleibt dadurch, dass bis zum damaligen Zeitpunkt die Kostenbegriffe im Steuerrecht nicht umfassend definiert waren, innerhalb der steuerrechtlichen Systematik.

Trotzdem werden die Ausführungen mit dem „Villengedanken“ der Reichsfinanzverwaltung begründet.

Dazu trifft der BFH die Feststellung, dass es sich bei Vornahme von hohen Aufwendungen nach Erwerb normalerweise um ein vernachlässigtes Grundstück handle und nimmt damit eine ergänzende Typisierung vor.

Zur Begründung der Annahme von Anschaffungskosten unter dem Gesichtspunkt des unmittelbaren Zusammenhangs der Aufwendungen mit dem Erwerb wäre der Bezug zur Vernachlässigung des Grundstücks nicht erforderlich gewesen.

Diese Einordnung als Anschaffungskosten wurde durch den BFH in den folgenden Jahren beibehalten.

Im Jahre 1966 hatte der GrS⁶² über die Einordnung der Anschaffungskosten zu entscheiden.

⁶¹ BFH U.v. 25.10.1959, I 176/54 U, BStBl III 1955, 388.

⁶² BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III 1966, 672.

Der IV. Senat legte dem GrS mit Vorlagebeschluss vom 18.03.1966⁶³ die Frage zur Prüfung vor, ob erhebliche Aufwendungen, die in zeitlichem Anschluss an den Erwerb von Wirtschaftsgütern gemacht werden, immer als Anschaffungskosten zu behandeln seien oder, ob jeweils zu prüfen sei, ob es sich um Herstellung- oder Erhaltungsaufwand handle.

Zugrunde lag das Vorhaben des IV. Senats, die bisherige Rechtsprechung zum anschaffungsnahe Aufwand, nach der die Aufwendungen grundsätzlich als Anschaffungskosten zu aktivieren sind aufzugeben, was der vom VI. Senat⁶⁴ vorgenommenen Einordnung widersprechen würde.

Im zu beurteilenden Sachverhalt erwarben die Steuerpflichtigen im Jahre 1954 einen Gasthof mit Barbetrieb zum Preis von DM 23.700,-. In den folgenden Jahren wurden hohe Aufwendungen getätigt, wobei u. a. eine Bar neu eingerichtet wurde und das Dachgeschoss nebst Dach vollständig erneuert wurde. Die Gesamtaufwendungen betragen DM 31.707,40. Davon aktivierten die Steuerpflichtigen zum 31.12.1955 DM 10.656,45 als Herstellungsaufwand, die im Jahre 1956 aufgewendeten DM 21.050,95 wurde als Instandsetzungsaufwand angesetzt. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht behandelten den Betrag i. H. v. DM 21.050,95 als nachträgliche Anschaffungskosten und damit als zu aktivierenden Betrag.

Der GrS hält zunächst fest, dass er der bisherigen Rechtsprechung insoweit nicht folgt, als der Anschaffungsnahe Aufwand als Teil der Anschaffungskosten angesehen werde oder jedenfalls als solcher behandelt werde. Er hält fest, dass das Gesetz zwischen Anschaffungskosten und Herstellungskosten unterscheidet und macht damit deutlich, dass in seinen Augen eine Festlegung zu erfolgen hat und die Aufwendungen nicht einheitlich als Anschaffungs- und Herstellungskosten charakterisiert werden können, wie dies der RFH⁶⁵ nicht nur in einem Einzelfall getan habe.

Es folgt dann die Definition der Anschaffungskosten als Kosten, *die der Erwerber aufzuwenden hat, um das Wirtschaftsgut von der fremden in die eigene Verfügungsgewalt zu bringen*. Dieser Vorgang sei jedenfalls dann abgeschlossen, wenn

⁶³ BFH B. v. 18.03.1966, IV 12/66, BStBl III 1966, 218.

⁶⁴ Vgl. BFH U. v. 14.10.1960, VI 100/59 U, BStBl III 1960, 493; U. v. 26.10.1962, VI 13/62, HFR 1963, 218; U. v. 01.12.1955, VI 74/ 54, BStBl III 1956, 41.

⁶⁵ RFH U. v. 29.06.1937, I A 179; StuW 37, II. Spalte, 832 (833); RFH U. v. 25.10.1939, VI 605/39, RStBl 40, 354.

Eigentum und Besitz in der Person des Erwerbers an einem Grundstück auf den Steuerpflichtigen übergegangen seien.

Der GrS führt dann weiter aus, dass damit nur noch die Einordnung der Aufwendungen als Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand bliebe.

Er streicht dann aber heraus, dass bei der Beurteilung der Aufwendungen, auf den Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen sei, da der Steuerpflichtige dieses Gebäude in sein Vermögen aufgenommen habe. Anhand des Herstellungskostenbegriffs den der BFH ab 1953⁶⁶ entwickelte, wonach Herstellungskosten dann vorliegen, wenn ein Gebäude in der Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird, stellte der GrS fest, dass in der Regel Herstellungsaufwand jedenfalls dann vorliege, wenn nach Erwerb hohe Aufwendungen auf das Gebäude gemacht würden, durch die das Wesen des Gebäudes verändert, der Nutzwert erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer erheblich verlängert wird. Unter welchem Tatbestandsmerkmal der Herstellungskosten er die anschaffungsnahen Aufwendungen einordnet, wird nicht deutlich.

Zur Begründung wird erstmals angeführt, die einheitliche Abschreibung bei Gebäuden beruhe auf der Fiktion einer gleichmäßigen Abnutzung aller Gebäudeteile. Würden die Aufwendungen für die Erneuerung von Teilen zu den Herstellungskosten hinzugerechnet, so wären diese Teile zweimal in den Herstellungskosten enthalten. Bei Neuerwerb eines Gebäudes hingegen finde eine Neubewertung statt, bei welcher die Anschaffungskosten an die Stelle der ursprünglichen Herstellungskosten, gemindert um die AfA, trete. Ein hoher Grad an Instandsetzungsbedarf werde jedenfalls dazu führen, dass der Kaufpreis niedriger angesetzt werde als die ursprünglichen Herstellungskosten abzüglich der planmäßigen AfA.

Die Instandsetzung bewirke daher, dass der Wert des Gebäudes um einen Betrag erhöht werde, der in den Anschaffungskosten noch nicht enthalten sei.

Der GrS versucht offenkundig, durch die Einschränkung des Anschaffungskostenbegriffs und die Subsumtion der Aufwendungen unter die Herstellungskosten, eine bis zu diesem Zeitpunkt nicht klar zum Ausdruck gekommene Systematik in die höchstrichterliche Rechtsprechung bezüglich der Einordnung von Aufwendungen auf Gebäude nach Erwerb zu bringen.⁶⁷

⁶⁶ BFH U. v. 09.07.1953, IV 8/53 U, BStBl III 1953, 245, (246).

⁶⁷ Dies sieht Döllerer, DB 1966, 1405, (1409) als den Fortschritt der Entscheidung.

Insoweit folgerichtig werden die Aufwendungen zur Beseitigung von verdeckten Mängeln als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand eingeordnet, da die Mängel am Gebäude zu keiner Minderung des Kaufpreises geführt haben.

Die Einordnung als Herstellungskosten ist dabei schon begrifflich notwendig, um die Neubewertungstheorie heranzuziehen. Daraus ergibt sich der Schluss, dass der GrS die Einordnung der anschaffungsnahen Aufwendungen unter die Herstellungskosten vorgenommen hat, weil er dafür eine neue Begründung gegenüber derjenigen des RFH entwickeln konnte.

Ein weiteres die Rechtsfigur prägendes Kapitel wurde erst im Jahre 1985 ergänzt. Der XI. Senat des BFH äußerte die Auffassung⁶⁸, dass Aufwendungen der Steuerpflichtigen vor Bezug des Gebäudes, welche sich auf einem Gesamtbetrag i. H. v. 2/5 des Kaufpreises beliefen, entsprechend eines weiten Anschaffungskostenbegriffs zu den Anschaffungskosten zu zählen seien. Der Anschaffungskostenbegriff des GrS⁶⁹, nach welchem Anschaffungskosten diejenigen Kosten sind, die aufgewendet werden um das Wirtschaftsgut von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsgewalt zu überführen, sei daher zu eng. Jedenfalls seien die Aufwendungen aber unter dem Gesichtspunkt einer wesentlichen Verbesserung gegenüber dem ursprünglichen Zustand als anschaffungsnaher Herstellungsaufwand zu erfassen.

Der IX. Senat nahm mit Urteil vom 11.08.1989⁷⁰ noch einmal Bezug darauf, dass Nebenkosten der Anschaffung vorliegen können, wenn vor Bezug eines Hauses eine umfassende Modernisierung stattgefunden hat, ging aber auf die Kritik⁷¹ an dieser Auffassung nicht weiter ein, da im zu entscheidenden Sachverhalt das erworbene Gebäude bereits bei Erwerb vermietet war und eine Vermietung bei Erwerb nach Ansicht des IX. Senats die Einordnung der Aufwendungen als Anschaffungskosten nicht zulässt.

Durch die zwischenzeitlich erfolgte Einfügung einer Herstellungskostendefinition in das HGB durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985⁷², sah der BFH sich gezwungen, die Begründung zum anschaffungsnahen Aufwand anzupassen.

⁶⁸ BFH U. v. 12.02.1985 IX R 114/87, BStBl II 1985, 690.

⁶⁹ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III 1966, 672.

⁷⁰ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53.

⁷¹ Vgl. H/H/M § 6 Rn. 512; Littmann § 12 Rd. 119; Glanegger in Schmidt § 6 Rn. 197.

⁷² Vgl. BGBI I 1985, 2355.

Die Alternative „wesentliche Verbesserung“ komme schon nach ihrem Wortlaut in Betracht, wenn das Gebäude in erheblich instandsetzungsbedürftigem Zustand zu einem niedrigen Kaufpreis gekauft werde und dann vom Erwerber repariert und modernisiert werde, denn eine wesentliche Verbesserung könne auch durch grundlegende Instandsetzungsmaßnahmen erreicht werden.⁷³ Trotzdem wird noch auf den minderen Erwerbspreis abgestellt, wobei es unerheblich sei, ob dieser ausdrücklich oder stillschweigend vereinbart worden sei.

Bereits nach der Verabschiedung des Bilanzrichtliniengesetzes wendeten einige Finanzgerichte⁷⁴ die Grundsätze zum anschaffungsnahen Aufwand nicht mehr in vollem Umfang an.

Das Niedersächsische FG sah durch die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand die Grenze zur Rechtsfortbildung überschritten und ordnete die Aufwendungen für die Erneuerung der Heizung, der Dachrinne, der Fenster und des Garagendachs als Erhaltungsaufwand ein, da diese weder unter den Herstellungs- noch den Anschaffungsbegriff zu subsumieren seien.⁷⁵ Das Finanzgericht München sah das Verbot der Doppelaktivierung in Kombination mit der Neubewertungstheorie nicht mehr als tragfähige Grundlage zur Begründung des Abzugs von Erhaltungsaufwand an, da durch die gesetzlichen Kostenbegriffe bestimmt werde, welcher Aufwand nicht abziehbar sei und der Erhaltungsaufwand nicht unter die Kostenbegriffe falle.⁷⁶

Das FG Schleswig-Holstein sah eine „wesentliche Verbesserung“ nur dann als gegeben an, wenn einem Wirtschaftsgut nach seiner erstmaligen Entstehung etwas neues hinzugefügt werde.⁷⁷

Dieser Sachverhalt, so stellte der BFH mit seinem nächsten Urteil zu anschaffungsnahen Aufwendungen vom 29.10.1991⁷⁸, der Revision zum genannten Urteil des Finanzgerichts fest, lasse sich aber auch bereits unter die beiden ersten Fallgruppen der Herstellungskosten, die Herstellung und die Erweiterung, fassen.

⁷³ So in der Lit. auch Knop-Kütting in: Kütting, § 255 Anm. 211; Ordelheide in: Becksches HdR B 163 Rn. 246; a. A. Glanegger in: Schmidt § 6 Rz. 197; A/D/S 6. Aufl. § 255 Rn. 125.

⁷⁴ Vgl. FG Schl.-Hol. U. v. 11.09.1990, III 676/89, EFG 1991, 70; FG Berlin U. 22.05.1989, VIII 223/88, EFG 1990, 224; FG München, U. v. 23.04.1987, EFG 1987, 497; Niedersächsisches FG U. v. 24.10.1986, VIII 165/86, EFG 1987, 297.

⁷⁵ FG Niedersachsen, U. v. 24.10.1986, VIII 165/86, EFG 1987, 297.

⁷⁶ FG München, U. v. 23.04.1987, X 84/83 E, EFG 1987, 497.

⁷⁷ FG Schl.-Hol. U. v. 11.09.1990, III 676/89, EFG 1991, 70.

⁷⁸ BFH U. v. 29.10.1991, IX R 117/90, BStBl II 1992, 285.

Vielmehr sei die wesentliche Verbesserung anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, wozu auch die Anschaffungsnahe, sowie erhebliche Reparatur- und Renovierungsaufwendungen zählen, zu beurteilen. Der Sachverhalt werde nicht anhand eines gespaltenen Herstellungskostenbegriffs beurteilt, wie dies das FG Schleswig Holstein⁷⁹ als Vorinstanz festgestellt habe, sondern es werde nach den Grundsätzen der bisherigen Rechtsprechung und den Vorgaben des § 255 HGB entschieden. Die Erhöhung des Nutzwerts sei durch die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Renovierung erheblich, wobei dies wegen der Art der Baumaßnahmen und der Höhe des Aufwands offenkundig sei.⁸⁰ Gleichzeitig ist in der Entscheidung ein stillschweigender Paradigmenwechsel des BFH zu sehen, da der mindere Kaufpreis gegenüber dem instandgesetzten Gebäude keine Rolle mehr spielt, sondern nur noch auf die „wesentliche Verbesserung“ abgestellt wird.

Der IX. Senat stellte mit Beschluss IX B 61/98, vom 17.6.1998⁸¹ fest, dass auch „bei im Verhältnis zum Kaufpreis hohen Aufwendungen bei entsprechendem mit Beweisangebot versehenen Vorbringen im Einzelfall zu prüfen ist, ob eine wesentliche Verbesserung vorliegt.“

Dahinstehen ließ der IX. Senat, ob eine Vermutung dahingehend besteht, dass hohe anschaffungsnahe Aufwendungen regelmäßig zu einer „wesentlichen Verbesserung“ führten.

Dem Steuerpflichtigen wurde damit zumindest die theoretische Möglichkeit eröffnet die wesentliche Verbesserung zu widerlegen. Das Urteil führte dazu, dass in der Literatur⁸² bereits über die baldige Abschaffung des anschaffungsnahe Aufwands spekuliert wurde.

⁷⁹ FG Schl.-Hol. a. a. O., 77.

⁸⁰ BStBl 1992 II, 285 (286).

⁸¹ BFH U. v. 17.06.1998, IX B 61/98, BFH/NV 1999, 32.

⁸² Balmes, FR 2001, 1339; Beck, DStR 2001, 2061; Becker, DStR 2001, 225; Carlé, DStZ 2001, 377; Sauren, DStR 1999, 620.

II. Zusammenfassende Würdigung der Entwicklung

1. Rechtsprechung des RFH

Die Übernahme der Rechtsfigur durch die RFH-Rechtsprechung von der Verwaltung stellt sich als Entwicklungsprozess dar.

Zur Begründung der Übernahme erfolgen keine steuersystematischen Erwägungen, sondern es werden lediglich praktischen Probleme bei der Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand, sowie der nicht gerechtfertigte steuerliche Vorteil des Erwerbers einer vernachlässigten Immobilie angeführt.

Aus der Entwicklungsgeschichte zur Zeit der RFH Rechtsprechung ergeben sich Bedenken, ob bei der Übernahme der Rechtsfigur durch den RFH eine Abwägung zwischen der Einzelfallgerechtigkeit und der Verwaltungspraktikabilität stattgefunden hat.

a. Sozialistischer Grundgedanke

Die Anfänge der Entwicklungsgeschichte lassen die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand mit einem starken Bezug zum sozialistischen Aspekt des Nationalsozialismus erscheinen. Ausgehend von dem Zweck, den vermögenden Steuerpflichtigen nach der Instandsetzung von erworbenen Villen nicht auch noch die unmittelbare Minderung der Aufwendungen zu ermöglichen, wurde am 26.01.1937 die Verordnung zur Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus erlassen.

Der Gedanke, dass der vermögende Steuerpflichtige Mietshäuser erwirbt und dadurch dem weniger vermögenden Steuerpflichtigen gepflegten Wohnraum zur Verfügung stellt, wird nicht bedacht.

Untermauert wird die Einschätzung dadurch, dass die RFH-Rechtsprechung zur Zeit der Weimarer Republik einen großzügigen Maßstab bezüglich der Einordnung von Erhaltungsaufwendungen anlegte und die Verwaltungsmeinung sich erst mit dem Wechsel des politischen Systems entwickelte.

b. Eingeschränkte Gewaltenteilung

Die Gewaltenteilung war zum Zeitpunkt der Einführung der Rechtsfigur nur formal vorhanden. Setzt man diese politischen Umstände voraus, lässt dies den Rückschluss zu, dass der RFH eher als „verlängerter Arm“ der Finanzverwaltung einzuordnen war, als dass eine unabhängige Gewalt im Sinne der Gewaltenteilung repräsentiert wurde.

c. Fiskalinteresse

Die Übernahme der Rechtsfigur durch den RFH scheint der Durchsetzung des fiskalischen Interesses zu dienen.

Dafür spricht die Tatsache, dass zur damaligen Zeit aufrüstungsbedingt ein stark gesteigertes Fiskalinteresse bestand, im Zusammenhang mit der Tatsache, dass die Verwaltungspraktikabilität nur ca. 10 Jahre vor den ersten Tendenzen in der Rechtsprechung erwerbsnahe Aufwendungen nicht als sofort abziehbar zu betrachten, noch als Begründung für den Sofortabzug der Aufwendungen herangezogen wurden.

2. Rechtsprechung des BFH

Die geschichtliche Entwicklung des anschaffungsnahen Aufwands im Rahmen der BFH Rechtsprechung kann in drei Entwicklungsstufen eingeteilt werden. Als erste Entwicklungsstufe ist der Zeitraum anzusehen, in welchem die Einordnung des anschaffungsnahen Aufwands als Anschaffungskosten erfolgte.

Die zweite Entwicklungsstufe beginnt mit dem Beschluss des Großen Senats⁸³ und endet mit der Subsumtion der anschaffungsnahen Aufwendungen unter den Herstellungskostenbegriff des HGB. Die darauf folgende dritte Entwicklungsstufe findet ihren Abschluss durch die Abschaffung des anschaffungsnahen Aufwands mit den BFH-Urteilen vom 12.09.2001.⁸⁴

Dabei ergibt sich, dass die Entwicklung der steuerrechtlichen Kostenbegriffe eng mit der Entwicklung des anschaffungsnahen Aufwands verknüpft war. Die Sub-

⁸³ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III 1966, 672.

⁸⁴ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, IX R 52/00, BStBl II 2003, 569, 574.

sumtion des anschaffungsnahen Aufwands erfolgte jeweils unter den Kostenbegriff, der im jeweiligen Entwicklungsstadium passender erschien.

Auch diese Vorgehensweise lässt den Schluss zu, dass es weniger um eine Abwägung der Verwaltungspraktikabilität ging, als um die Durchsetzung von fiskalischen Interessen durch die höchstrichterliche Rechtsprechung.

III. Ergebnis zu C.

Die Entwicklung des anschaffungsnahen Aufwands in der höchstrichterlichen Rechtsprechung legt den Schluss nahe, dass die Anwendung der Rechtsfigur der Durchsetzung von fiskalischen Interessen diene.

Als Begründung für die Einordnung des anschaffungsnahen Aufwands wird die Praktikabilität in der Verwaltung, die Verhinderung eines ungerechtfertigten Steuervorteils für den Erwerber, die Neubewertungstheorie, sowie die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht genannt. Es gilt daher zu prüfen, inwieweit die Ausführungen tragfähige Begründung zur Anwendung des anschaffungsnahen Aufwands sein können.

Zuvor ist jedoch das Spektrum der Literaturmeinungen darzustellen.

D. Literaturmeinungen

Der anschaffungsnahe Aufwand war regelmäßig Gegenstand von Aufsätzen, Urteilsanmerkungen und umfangreichen Abschnitten in den Kommentierungen⁸⁵.

Bereits in frühen Jahren stieß die Versagung des Sofortabzugs bei Vermietungsobjekten auf Widerspruch in der Literatur, ohne dass jedoch die Kritik strukturiert begründet wurde, so dass von Becker⁸⁶ festgestellt wurde, es geben in der Einkommensart ohnehin keine scharfe Grenze und gleichgültig wie verfahren werde, werde sich dies auf längere Sicht im „Großen und Ganzen“ ausgleichen. Dem wäre nur dann zuzustimmen, wenn Becker dies auf die Lebenssteuerlast beziehen würde, da es nur dann im „Großen und Ganzen“ jedenfalls hinsichtlich bestimmter Aufwendungen gleichgültig ist, in welcher Weise verfahren wird, sofern der

⁸⁵ Vgl. dazu Fn. 8.

Steuerpflichtige das Ende des AfA Zeitraums erlebt. Zitzlaff⁸⁷ wandte ein, es handele sich auch bei den Reparaturkosten kurz nach Erwerb um normalen Erhaltungsaufwand, dessen Abzug man dem Erwerber nicht verwehren dürfe und sieht die Rechtsprechung mit „erheblichen Schwierigkeiten“ verbunden, wobei er dies wohl nur im Hinblick auf die zeitliche Anwendbarkeit bezieht und die Ausführung dann nicht nachvollziehbar wäre.

Erweitert wurde die Kritik von Brockhoff⁸⁸, der bei der Anwendung der Rechtsfigur Abgrenzungsprobleme in Bezug auf den Zeitpunkt des Aufwendungsanfalls, der Bestimmung, ob der Schaden noch im Verantwortungsbereich des Veräußerers gestanden hat, der Beurteilung, ob ein oder mehrere Schäden vorliegen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten angefallen sind bzw. ob der Schaden teilweise in die Zeit vor und nach dem Erwerb gefallen ist, Schwierigkeiten sieht und unter dem Gesichtspunkt der Schwierigkeiten die notwendigen Feststellungen zu treffen, Typisierungen und Schätzungen der Finanzverwaltung befürchtet.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob die ohne Anwendung der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand vorzunehmende Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand das Ausmaß der von Brockhoff befürchteten Feststellungen nicht übersteigen würde.

In weiten Teilen der Literatur wurde schließlich vorgebracht, durch die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand werde ein anderer⁸⁹ bzw. ein fiktiver Sachverhalt⁹⁰ bewertet, da dem Erwerber unterstellt werde, er habe ein regelmäßig instandgesetztes Haus erworben, bzw. ein Instandhaltungsrückstand habe zu einem geminderten Kaufpreis⁹¹ geführt. Dem hält der BFH wiederum entgegen, es werde dann ein nicht vorliegender Sachverhalt unterstellt, wenn die Beurteilung beim Erwerber genauso erfolge, wie wenn der Veräußerer⁹² die Aufwendungen vorgenommen hätte und die Einordnung beruhe auf der das Einkommensteuerrecht prägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁹³.

⁸⁶ Becker, Grundlagen der Einkommensteuer, 70.

⁸⁷ Zitzlaff, DB 1954, 314.

⁸⁸ Brockhoff, FR 1966, 38.

⁸⁹ Brockhoff, FR 1966, 38.

⁹⁰ Stahl, Erhaltungsaufwand, KÖSDI, 1986, 6446; Ellrott/Schmidt-Wendt in Beckscher Bilanzkommentar § 255 Rn 255; Obermaier, DStR 1990, 409, (410).

⁹¹ Söffing, StVj 1989, 163, 171.

⁹² BFH U. v. 12.02.1985, IX R 114/85, BStBl II 1985, 690.

⁹³ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53.

Ferner wird vorgebracht, der Anschaffungsnahe Aufwand sei im Ergebnis überflüssig, da bei hohen Aufwendungen in zeitlicher Nähe zum Erwerb der Schluss nahe liege, dass eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts über den ursprünglichen Zustand hinaus herbeigeführt werde.⁹⁴ Diese Ausführung kann nur so verstanden werden, dass die Bezeichnung anschaffungsnahe Aufwand überflüssig sein soll, denn der der Rechtsfigur innewohnende Grundsatz sieht seit der Übernahme der Kostenbegriffe aus dem Handelsgesetzbuch gerade vor, dass der Schluss auf eine wesentliche Verbesserung zulässig ist, ohne dass dies anhand der Art der Maßnahmen geprüft würde.

Mit der Befürchtung, die Anwendung der Grundsätze führe zu Schäden auf dem Bausektor,⁹⁵ wurde die Kritik auf einen gesellschaftspolitischen Bereich ausgedehnt. Zwar ist es gesellschaftspolitisch anzustreben, dass für die regelmäßige Instandsetzung eines Mietshauses durch den Eigentümer auch kurz nach Erwerb steuerliche Anreize bestehen, jedoch führt die Versagung des Sofortabzugs nicht unmittelbar zu Schäden in der Bauwirtschaft, da auch die Möglichkeit besteht, dass sich der Steuerpflichtige statt des Erwerbs mit anschließender Instandsetzung dazu entschließt, ein Gebäude zu errichten, wovon die Bauwirtschaft sogar mehr profitieren würde.

Das Argument, es liege keine gesetzliche Grundlage⁹⁶ vor, versuchte der BFH unter Verweis auf die einheitliche Rechtsprechung seit der Entscheidung des Großen Senats vom 22.08.1966⁹⁷ mit dem Argument der Kontinuität der Rechtsprechung zu entkräften.⁹⁸

Durch die Übernahme des Herstellungskostenbegriffs aus dem HGB liegt aber gerade keine einheitliche Rechtsprechung mehr vor, so dass dieses Argument vom BFH selbst ad absurdum geführt wurde.

Zumindest konnte der BFH sich durch die Subsumtion der anschaffungsnahe Aufwendungen unter das Herstellungskostenmerkmal „wesentliche Verbesserung“ des § 255 HGB auf eine gesetzliche Grundlage berufen. Dabei sieht die Literatur jedoch zu Recht die Anwendung eines gespaltenen Herstellungskosten-

⁹⁴ Scharfenberg, DStR 1997, 473, (477).

⁹⁵ Mohr, BB 1988, 1574.

⁹⁶ Elrott/Schmidt-Wendt in Beckscher Bilanzrechtskommentar § 255 Rn. 389; Fischer in K.-Kompaktkommentar § 6 Rn. 63; Obermaier, DStR 1990, 409; Paus, DStZ 1992, 248.

⁹⁷ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl II 1966, 672.

⁹⁸ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53.

begriffs, nämlich für die erwerbsunabhängigen Aufwendungen auf Immobilien und die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb.⁹⁹ Der BFH aber meint, er entscheide auf Grundlage seiner bisherigen Rechtsprechung und § 255 HGB, so dass bei der Prüfung, ob eine „wesentliche Verbesserung“ erreicht worden sei, alle Umstände des Einzelfalls heranzuziehen seien, zu denen auch die Anschaffungsnahe gehöre.¹⁰⁰

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Argumente gegen den anschaffungsnahe Aufwand überwiegend nicht zwingend sind.

Eine Ausnahme macht jedoch die Feststellung, es werde ein fiktiver Sachverhalt bewertet, so dass nachfolgend zu prüfen ist, ob dies durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise gerechtfertigt ist. Die in Betracht kommenden Rechtfertigungsgründe für das Rechtsinstitut sind daher einzeln zu prüfen.

E. Rechtfertigung der Rechtsfigur

I. Verwaltungspraktikabilität

Legt man zu Grunde, dass der RFH die Richtlinie Abschnitt 100 Absatz 2 Satz 3 EStR im Hinblick auf die Vereinfachung in der Verwaltungspraxis und damit eine neue Qualität der Typisierung im Rahmen der Verwaltungstätigkeit gebilligt hat, nachdem zuvor die Aktivierung als Herstellungskosten für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb mit einer Maßnahme zur Herrichtung zum Zwecke des Betriebs¹⁰¹ bzw. mit der Art der Maßnahme¹⁰² verknüpft wurde, so scheint jedenfalls der RFH die Vereinfachung der Durchführung der Besteuerung für die Finanzverwaltung als ausreichende Rechtfertigung für die Einführung der Rechtsfigur „anschaffungsnahe Aufwand“ zu sehen. Das BVerfG lässt die „vergrößernde die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung“ zu.¹⁰³

⁹⁹ Werndl in: K/S § 6, B 179, „keine dogmatische Absicherung da auch Anschaffungskosten in Betracht kommen“; Fischer in: Kirchhof Kompaktkommentar § 6 Rn. 67; Glanegger in: Schmidt § 6 Rn. 111.

¹⁰⁰ BFH U. v. 29.10.1991, IX R 127/90, BStBl II 1992, 285.

¹⁰¹ RFH U. v. 13.04.1937, I A 112/37, RStBl 1937, 681.

¹⁰² RFH U. v. 01.03.1939, VI 125/39, RStBl 1939, 630.

¹⁰³ BVerfG v. 25.09.1992, 2 B v L 5, 8, 14/91, 87, 154, (172); Buchardi, StuW 1981, 304, 313.

Unabhängig von der dogmatischen Rechtsgrundlage¹⁰⁴ der Finanzverwaltung zum Erlass von Verwaltungsvorschriften, kann das legitime Bedürfnis der Verwaltung zur Vereinfachung von Massenverfahren nicht bestritten werden,¹⁰⁵ so dass die Verwaltung im Wege der Typisierung als besondere Ausprägung der Praktikabilität Sachverhalte, an die die gleiche Rechtsfolge geknüpft wird, zusammenfassen kann.¹⁰⁶ Es muss aber für die Typisierung ein Bedürfnis bestehen, sie muss zur Vereinfachung geeignet sein und darf nicht unangemessen sein.¹⁰⁷ Durch die Anwendung der Rechtsfigur zum anschaffungsnahen Aufwand wird die Beurteilung der Aufwendungen ohne Zweifel erleichtert. Ein Bedürfnis hätte aber schon dann nicht vorgelegen, wenn erwerbsnahe Aufwendungen in ähnlich praktikabler Weise unter einen vom BFH vertretenen Anschaffungs- oder Herstellungskostenbegriff einzuordnen gewesen wären.

1. Der Anschaffungskostenbegriff des BFH

a. Entwicklung

Die Anschaffungskosten galten im Vergleich zu den Herstellungskosten lange Zeit als unkomplizierte Wertkategorie, so dass der Gesetzgeber zunächst sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht auf eine Definition der Anschaffungskosten verzichtet hat und die Ausgestaltung der Anschaffungskosten den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung überlassen hat.¹⁰⁸

Der BFH äußerte sich erst im Jahre 1955 zum Anschaffungskostenbegriff und nahm, wie bereits dargestellt, Anschaffungskosten an, wenn die Aufwendungen „unmittelbar mit der Anschaffung zusammenhängen“. Diese seien „bei wirtschaftlicher Betrachtung als Teil der Anschaffung“ anzusehen¹⁰⁹. Inwieweit Aufwendungen des Erwerbers eines Grundstücks nach dessen Erwerb zu den Anschaffungskosten zu zählen seien, sei eine Frage des Einzelfalls, der Begriff der Anschaffungskosten sei jedenfalls nicht zu eng zu fassen und bestimme sich nach wirtschaftlichen Grundsätzen, so dass nicht ein zeitlicher Zusammenhang, sondern ein sachlicher Zusammenhang ausschlaggebend sei.¹¹⁰

¹⁰⁴ Zur Rechtsetzungsbefugnis der Verwaltung Jaehnike, *StuW* 1979, 293, 296 f..

¹⁰⁵ Buchardi, *StuW* 1981, 304.

¹⁰⁶ Kritisch dazu Tipke, *StuW* 1981, 199.

¹⁰⁷ Lang in: *T/L* § 4 Rz. 132.

¹⁰⁸ Kupsch, *StbJb* 1989/90, 93 (95).

¹⁰⁹ BFH U. v. 25.10.1955, I 176/54 U, 388 (389).

¹¹⁰ BFH U. v. 14.08.1956, I 82/56 U, *BStBl* III 1956, 321.

Damit bestand bereits eine Anschaffungskostendefinition, durch welche unabhängig von der Unterstellung, das erworbene Gebäude sei vernachlässigt gewesen, umfangreiche erwerbsnahe Instandsetzungsmaßnahmen zu erfassen gewesen wären.

Der GrS schränkte jedoch in seinem Beschluss 2/66¹¹¹ den Anschaffungskostenbegriff durch die Definition der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts als diejenigen "Kosten, die aufgewendet werden, um ein Wirtschaftsgut von einem anderen zu erwerben oder - anders ausgedrückt- um es von der fremden in die eigene wirtschaftliche Verfügungsmacht zu überführen"¹¹² wieder ein.¹¹³

Die Einschränkung erfolgte, wie bereits ausgeführt, da die Begründung der Versagung des Sofortabzugs der Aufwendungen anhand der Neubewertungstheorie schon begrifflich nur bei der Einordnung als Herstellungskosten möglich ist. Der BFH legte aber sein Augenmerk allein auf diesen Aspekt des Urteils, ohne zu merken, dass der Anschaffungskostenbegriff zu eng definiert wurde.¹¹⁴

Eine ausdrückliche Erweiterung des Anschaffungskostenbegriffs erfolgte erst im Jahre 1978, ebenfalls durch den GrS im Rahmen einer Entscheidung zur Einordnung von erwerbsnahen Gebäudeabbruchkosten.¹¹⁵

Der GrS führt dabei aus, es entspreche dem einkommensteuerrechtlichen Anschaffungskostenbegriff, dass außer Gebühren für die Beurkundung des Anschaffungsvertrags, Vermittlungsgebühren und Grunderwerbssteuer auch die Anschaffungsnebenkosten, also solche Aufwendungen, die dazu dienen das erworbene Wirtschaftsgut erstmals in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden Zustand zu versetzen, zu den Anschaffungskosten zu zählen seien.¹¹⁶

Sofern der Abbruch bereits bei Erwerb beabsichtigt gewesen sei, bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstücks und dem Abbruch des Gebäudes. Für den Erwerb in Abbruchabsicht spreche der zeitliche Zusammenhang mit dem Erwerb. Werde das Gebäude in einem Zeitraum von drei Jahren abgebrochen, so bestehe ein prima-facie Beweis für die Abbruchabsicht. Dieser könne vom Steuerpflichtigen aber entkräftet werden, wenn ein untypischer Geschehensablauf vorgetragen werde.

¹¹¹ BFH U. v. 22.08.1966 GrS 2/66, BStBl III 1966, 672.

¹¹² So auch Vangerow StuW 1966, 178; Döllner, BB 1966, 1495.

¹¹³ Zum Sachverhalt vgl. oben.

¹¹⁴ Ähnlich Mathiak, DStJG 7, 1984, 97, (116).

¹¹⁵ BFH B. v. 12.06.1978, GrS 1/77, BStBl II 1978, 620.

¹¹⁶ GrS 1/77 a. a. O. Fn.115.

Mit der Entscheidung vom 13.11.1979¹¹⁷ ergänzte der BFH, dass für die Entkräftung des prima-facie Beweises nicht der Beweis des Gegenteils, sondern nur der Gegenbeweis notwendig sei und das nach der Erschütterung des prima-facie Beweises das Finanzamt wieder die objektive Beweislast treffe.

Erst in der bereits genannten Entscheidung vom 12.08.1985¹¹⁸ stellte der BFH fest, dass Renovierungskosten nach Erwerb eines Gebäudes als Anschaffungskosten zu aktivieren sein könnten. Die Anschaffungskosten, teilt er unter Berufung auf den GrS¹¹⁹ mit, seien auch die Aufwendungen, die getätigt werden um ein Wirtschaftsgut „erstmalig in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden (betriebsbereiten) Zustand zu versetzen“.

Bereits mit Urteil vom 24.02.1987¹²⁰ stützte der IX. Senat sich zur Begründung des von ihm vertretenen Anschaffungskostenbegriffs auf § 255 HGB.¹²¹

Schließlich wurde in der Entscheidung vom 04.07.1990¹²² durch den GrS ausdrücklich festgehalten, dass der Herstellungskostenbegriff des § 255 HGB auch für das Einkommensteuerrecht maßgeblich ist, so dass spätestens ab diesem Zeitpunkt davon auszugehen ist, dass auch nach Meinung des BFH die Anschaffungskosten die Aufwendungen zur Versetzung des Wirtschaftsguts in den betriebsbereiten Zustand erfassen sollten. Dies ergibt sich jedenfalls aus dem nach der Entscheidung des BFH möglichen Rückschluss, dass bei einer generellen Geltung des HGB-Herstellungskostenbegriffs keinerlei Argumente gegen die Geltung des HGB-Anschaffungskostenbegriffs im Einkommensteuerrecht ersichtlich sind.

Den damit „geschaffenen“ gesetzlich normierten Anschaffungskostenbegriff hat der BFH bis heute beibehalten.

Aus der Betrachtung des Anschaffungskostenbegriffs geht hervor, dass die Beschränkung auf die reinen Erwerbskosten auf einer Fehlentscheidung des GrS aus dem Jahre 1966¹²³ beruhte und sowohl vor als auch nach der Entscheidung ein weiterer Anschaffungskostenbegriff vom BFH vertreten wurde.

¹¹⁷ BFH U. v. 13.11.1979, VIII R 93/73, BStBl II 1980, 69.

¹¹⁸ BFH U. 12.05.1985, IV R 114/83, BStBl 1985 II 690.

¹¹⁹ BFH B. v. 12.06.1978, GrS 1/77 BStBl II 1978, 620.

¹²⁰ BFH 24.02.1987, IX R 114/82, BStBl II 1987, 810.

¹²¹ Neben der Zitierung des Urteils BFH 13.10.1983, IV R 160/83, BStBl II 1984, 101 wird zitiert: „Jetzt auch § 255 Abs.1 HGB“.

¹²² BFH B. v. 04.07.1990, GrS 1/89, BStBl II 1990, 830.

¹²³ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III 1960, 672.

Damit ist zu erörtern, inwieweit die Übertragung des weiten Anschaffungskostenbegriffs aus der Abbruchsentscheidung des GrS¹²⁴ die Beurteilung von erwerbsnahen Aufwendungen in ebenso praktikabler Weise zugelassen hätte, wie dies durch die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand möglich war.

b. Anschaffungsnahe Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten

Der unmittelbare Zusammenhang zwischen Erwerb und Vornahme der Aufwendungen wäre bereits dann anzunehmen gewesen, wenn die Aufwendungen bereits bei Erwerb geplant waren.

Dabei stellt sich die Frage, ob bei der Absicht die Aufwendungen vorzunehmen, die einzelnen Maßnahmen entscheidend sind oder die ungefähre Höhe der Aufwendungen.

Bei der Beurteilung der anschaffungsnahe Aufwendungen könnte nur die Höhe der bereits geplanten Aufwendungen herangezogen werden, da im Rahmen der Anschaffungskosten nur der Bezug zur Anschaffung von Bedeutung ist und nicht die Art der Maßnahme.

Während der dem wirtschaftlichen Anschaffungskostenbegriff zugrundeliegende prima-facie-Beweis im gerichtlichen Verfahren durch den individuellen Sachvortrag des Steuerpflichtigen erschüttert werden kann, müsste im Verwaltungsverfahren die Möglichkeit bestehen, festzustellen, inwieweit der Anscheinsbeweis erschüttert ist, so dass der wirtschaftliche Anschaffungskostenbegriff um einen Katalog von Sachverhalten zu ergänzen gewesen wäre, aus denen der Steuerpflichtige ersehen kann, welche Unterlagen er der Finanzverwaltung einreichen muss, um den prima-facie-Beweis zu erschüttern.

Nach dem Beschluss vom 08.11.1979¹²⁵ reicht jeglicher schlüssige Vortrag, der einen Rückschluss auf die Beweggründe zur Vornahme der Aufwendungen zulässt und das Vorliegen der Absicht zur Vornahme der Aufwendungen in Frage stellt.

¹²⁴ BFH a. a. O. Fn. 119.

¹²⁵ BFH U. v. 12.06.1978, GrS 1/77, BStBl II 1978, 620.

In Betracht käme daher der Vortrag:

- Aufdeckung von bereits bei Erwerb vorhandenen Mängeln des Gebäudes,
- Eintritt eines überraschenden Schadens nach Erwerb,
- Umdisponieren aufgrund von veränderten wirtschaftlichen Gegebenheiten des Steuerpflichtigen (steuerliche Rahmenbedingungen, Erbschaft, Einkommenssteigerung, Wegfall von Unterhaltsverpflichtungen),
- Änderung der Nutzungsabsicht aufgrund von familiären Veränderungen.

Gelingt die Erschütterung des Anscheinsbeweises, dann tritt die normale Beweislastverteilung ein, so dass die Finanzbehörde die Absicht bei Erwerb beweisen müsste.

c. Zwischenergebnis

Bei Zugrundelegung des vom GrS in seiner Entscheidung zur Beurteilung von Abbruchfällen vertretenen Anschaffungskostenbegriffs durch die Verwaltung, hätte unter Praktikabilitätsgesichtspunkten kein Bedürfnis bestanden, eine Typisierung über die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand vorzunehmen.

Insbesondere die Problematik des Nachweises eines verdeckten Mangels bzw. des Eintritts eines Mangels nach Erwerb, bestand auch im Rahmen der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand, so dass bei dieser Art des Vortrags ohnehin in beiden Varianten eine Einzelfallprüfung notwendig gewesen wäre.

Die Beurteilung der anschaffungsnahen Aufwendungen anhand des Anschaffungskostenbegriffs hätte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, durch den prima-facie-Beweis eine Prüfung des Einzelfalls zu erwirken und damit den Ausgleich zwischen Praktikabilität und Einzelfallgerechtigkeit zu erreichen. In dem Fall, dass es dem Steuerpflichtigen gelingt, den prima-facie-Beweis zu erschüttern, tritt die normale Beweislastverteilung ein. Es ist dann für das Finanzamt kaum mehr möglich, das Vorliegen der Absicht zur Tätigkeit von Aufwendungen nachzuweisen, so dass dadurch für das Finanzamt ebenfalls keine weiteren Feststellungen mehr zu treffen sind.

2. Der Herstellungskostenbegriff des BFH

Auch anschaffungsunabhängig ist eine Unterscheidung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungsaufwand bei umfangreichen Baumaßnahmen notwendig. Die Abgrenzung stellt einen weiteren Problemschwerpunkt bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung dar¹²⁶. Die Aufwendungen wurden in der Rechtsprechung anhand der Figur „einheitliche Baumaßnahme“ einheitlich als Herstellungskosten eingeordnet.¹²⁷

Der Unterschied der einheitlichen Baumaßnahme gegenüber der Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand lag jedoch darin, dass das Vorliegen von Herstellungskosten sowie ein zeitlicher, sachlicher und räumlicher Zusammenhang notwendig war.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass auch im Massenverfahren die Beurteilung von reinen Erhaltungsaufwendungen wenig problematisch ist und der Praktikabilitätsgedanke sich in erster Linie dann auswirken würde, wenn Sachverhalte, in denen die Aufwendungen anschaffungsnah vorgenommen werden, in einer signifikant höheren Zahl anfielen als solche, in welchen erwerbsunabhängige Baumaßnahmen durchgeführt werden und damit die erstgenannten einer besonderen Vereinfachung in der Beurteilung bedürften, erfordert eine Beurteilung von anschaffungsnahen Aufwendungen anhand der Grundsätze zur einheitlichen Baumaßnahme umfangreichere Feststellungen.

Das Bedürfnis zur Vereinfachung der Beurteilung von anschaffungsnahen Aufwendungen besteht daher grundsätzlich unabhängig von der Typisierungsmöglichkeit in Form der einheitlichen Baumaßnahme.

3. Ergebnis zu I.

Bei der Zugrundelegung des vom BFH auch in Abbruchsfällen vertretenen Anschaffungskostenbegriffs zur Beurteilung von anschaffungsnahen Aufwendungen erscheint die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten nicht notwendig. Es werden keine umfangreicheren Feststellungen

¹²⁶ Vgl. Stuhmann, BB 1995, 658; Horlemann, DStZ 1991, 133; Günther, INF 1997, 481; Glanegger, DB 1987, 2115, 2173; Flies, DStZ 1996, 584; Pougin, DB 1983, 241; Scharfenberg, DStR 1997, 473.; Pezzer, DB 1996, 849; Spindler, DStR 1996, 756.

¹²⁷ BFH U. v. 10.06.1975, VIII R 114/71, BFHE 116, 469; BFH U. v. 19.08.1986, IX R 80/82, BFH / NV 1987, 149; BFH U. v. 16.09.1986, IX R 126/84, BFH/NV 87, 149.

des Finanzamts verlangt, als dies bei der Anwendung der Grundsätze zum anschaffungsnahen Aufwand der Fall ist.

Durch die Anwendung der Grundsätze zur einheitlichen Baumaßnahme wäre die Beurteilung der erwerbsnahen Aufwendungen nur mit eingeschränkter Praktikabilität möglich gewesen, da wesentlich umfangreichere Feststellungen zu treffen gewesen wären.

II. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der BFH begründet die Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand durch die Subsumtion unter die Herstellungskosten in Form der „wesentlichen Verbesserung“ des Gebäudes, da diese Alternative schon ihrem Wortlaut nach in Betracht komme, wenn ein Gebäude im instandsetzungsbedürftigen Zustand gekauft und so- dann vom Erwerber repariert und modernisiert werde.¹²⁸

Dem Argument, durch seine Vorgehensweise bewerte er einen fiktiven Sachverhalt –dies wurde von der Literatur¹²⁹ vorgebracht-, hält der BFH entgegen, die Gleichstellung des Sachverhalts mit dem des Erwerbs eines instandgesetzten Hauses bilde keine unzulässige Sachverhaltsfiktion, sondern beruhe auf der Wertung des Sachverhalts anhand der das Steuerrecht prägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Bei wirtschaftlicher Betrachtung mache es keinen Unterschied, ob bei Erwerb eines Gebäudes, an welchem erhebliche Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten ausstehen, der Beschaffenheit im vertraglich vereinbarten Kaufpreis ausdrücklich oder stillschweigend Rechnung getragen werde.¹³⁰

Der Ausdruck „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ wird im Steuerrecht unter zwei verschiedenen Aspekten verwandt. Zum einen wird er als teleologische Auslegungsform von Rechtsnormen¹³¹ verwandt, zum anderen wird darüber diskutiert, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch ein Element zur Sachverhaltsbeurteilung¹³² sein könne oder ob sie nur das Verhältnis zwischen gesetzli-

¹²⁸ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53.

¹²⁹ Vgl. Fn. 89, 90.

¹³⁰ BFH a. a. O. Fn. 128.

¹³¹ Vgl. dazu Lang in T/L § 5 Rz. 65; Groh, StuW 1989, 227 (230); Moxter, StuW 1989, 232.

¹³² Grimm, DSz 1978, 283; Beisse, StuW 1981, 1; Groh, StuW 1989, 229.

chem Tatbestand und Sachverhalt¹³³ beschreibe oder ob ein solcher zweiter Aspekt gänzlich abzulehnen sei, da die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur eine Umschreibung der steuerrechtlichen Beurteilung eines autonom gestalteten Sachverhalts enthalte¹³⁴ und die Frage, ob ein bestimmter Sachverhalt unter einer gesetzlichen Norm erfasst werde, die bei der Subsumtion vorzunehmende Auslegung des Gesetzes entscheide.¹³⁵

Der BFH zählt im Urteil vom 25.10.1955¹³⁶ die Aufwendungen zunächst anhand der „wirtschaftlichen Betrachtung“ zu den Anschaffungskosten.

Im Urteil vom 11.08.1989¹³⁷ wird hingegen erklärt, es werde durch die Gleichstellung der Fallgestaltung einer erwerbsnahen Instandsetzung und des Erwerbs eines instandgesetzten Gebäudes die „Wertung des Sachverhalts“ anhand der das Einkommensteuerrecht prägenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorgenommen und nicht eine „unzulässige Sachverhaltsfiktion“ gebildet.

Durch die Ausführungen des BFH im Zitat aus dem zuerst genannten Urteil¹³⁸ wird lediglich der zum damaligen Zeitpunkt gesetzlich nicht definierte Anschaffungskostenbegriff ausgelegt und damit die Begründung für die Aktivierung über den Anschaffungskostenbegriff vorgenommen. Es handelt sich damit um die „wirtschaftliche Betrachtung“ in Form einer Variante der teleologischen Auslegung, während mit dem Zitat aus dem Urteil vom 11.08.1989¹³⁹ die wirtschaftliche Betrachtungsweise zur „Wertung des Sachverhalts“ herangezogen wird.

Ohne im Detail auf den gesamten Problemkreis zur wirtschaftlichen Betrachtung eingehen zu können, welche ein wichtiges, zeitweise umstrittenes methodologisches Kapitel des modernen deutschen Steuerrechts darstellt¹⁴⁰, so dass die Darstellung den hier gesteckten Rahmen sprengen würde, ist zu erörtern, ob bei der Aktivierung von anschaffungsnahen Aufwendungen durch den BFH tatsächlich

¹³³ Kruse in: T/K § 4 Rz. 106; Beisse, StuW 1981, 1.

¹³⁴ So BVerfG v. 27.12.1991, BvR 72/80, BStBl II 1992, 212.

¹³⁵ Gersch in: Klein § 4 Rn 24.

¹³⁶ BFH U. v. 25.10.1955, I 176/ 54 U, BStBl III 1955, 388

¹³⁷ BFH U. v. 11.08.1989 IX R 44/86, BStBl II 1990, 53, (54).

¹³⁸ BFH a. a. O. Fn. 137.

¹³⁹ BFH a. a. O. Fn. 137.

¹⁴⁰ So Beisse, StuW 1981, 1; Groh, StuW 1989, 227.

ein fiktiver Sachverhalt bewertet wird, da in diesem Fall auch die Befürworter¹⁴¹ einer wirtschaftlichen Betrachtung des Sachverhalts die Grenze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sehen. Das BVerfG sieht die Grenze der wirtschaftlichen Betrachtung als erreicht an, wenn der Sachverhalt rein wirtschaftlich ohne Rücksicht auf den gesetzlichen Tatbestand qualifiziert wird.¹⁴² Das Gebot der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung darf auch über den Umweg der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht umgangen werden.¹⁴³

Als Beispiel für das Zusammenspiel der Auslegung der steuergesetzlichen Begriffe und des zu bewertenden Sachverhalts können die Begriffe des Unternehmers und des Mitunternehmers herangezogen werden, da für die Beurteilung, welcher Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt nur von Bedeutung ist, wer das unternehmerische Risiko trägt, wen die Beteiligten als Unternehmer behandeln und wem die Gewinne zufließen und nicht aber die zivilrechtliche Gestaltung der Beteiligung.¹⁴⁴ Der BFH führt dazu aus, sei dem stillen Gesellschafter die Einwirkung auf die Unternehmensführung möglich und sei er am finanziellen Risiko des Unternehmens beteiligt, so sei er wegen der Unternehmerinitiative und des Unternehmerrisikos Mitunternehmer.¹⁴⁵

Das Beispiel verdeutlicht, dass auch der BFH gerade den tatsächlichen Geschehensablauf zugrunde legt, den der Steuerpflichtige gewählt hat.

Erfüllt der Steuerpflichtige die Merkmale, durch welche die Steuerpflicht ausgelöst wird, dann soll die formale zivilrechtliche Einordnung unbeachtlich sein. Beurteilt man nach diesen Ausführungen den anschaffungsnahen Aufwand, hieße das - gäbe es einen rein zivilrechtlichen Begriff „wesentliche Verbesserung“ -, könnte dieser steuerrechtlich anders als durch die zivilrechtliche Interpretation vorgegeben interpretiert werden. Da dies aber nicht der Fall ist und das Beispiel deutlich macht, dass die steuerliche Rechtsfolge gerade dem tatsächlichen wirtschaftlichen Geschehen angepasst wird, heißt dies, dass vor der Einordnung der Aufwendungen als „wesentliche Verbesserung“ und der damit verknüpften Rechtsfolge, das tatsächliche Geschehen, nämlich der Zustand des Gebäudes bei

¹⁴¹ Tipke in: T/K § 4 Rz. 109.

¹⁴² BVerfG v. 27.12.1991, 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212, 214.

¹⁴³ Meßmer, StbJb 79/80, 243.

¹⁴⁴ Dazu Kruse in: T/P § 4 Rz. 108; zustimmend Grimm, DStZ 1978, 283.

¹⁴⁵ BFH U. v. 12.11.1985, VIII 82 R 364/83, BStBl II 1986, 311, (314)

Erwerb zu prüfen ist. Eine Subsumtion unter die „wesentliche Verbesserung“ ohne die vorhergehende Prüfung stellt daher tatsächlich eine Sachverhaltsfiktion dar, die unzulässig ist. Eine Ausnahme könnte nur dann gelten, wenn eine Sachverhaltsfiktion gesetzlich zugelassen ist.

Gesetzlich vorgesehen ist das Zugrundelegen eines nicht existenten Sachverhalts und damit einer Fiktion nur in § 42 AO¹⁴⁶.

Dieser lautet:

„Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.“

Es handelt sich um den Unterfall einer Gesetzesumgehung.¹⁴⁷ Über § 42 Abs. 2 AO wird die Umgehung durch die Fiktion eines den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Sachverhalts gelöst¹⁴⁸. Dabei wird aber nicht jede den wirtschaftlichen Vorgängen unangemessene Gestaltung, sondern nur ein Sonderfall der Steuerumgehung, nämlich die Umgehung durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, erfasst.¹⁴⁹

Der Erwerb eines heruntergewirtschafteten Gebäudes und die Vornahme von Aufwendungen nach Erwerb kann aber bereits nicht als „Gestaltung“ angesehen werden. Dies könnte allenfalls dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige sich bewusst ein heruntergewirtschaftetes Gebäude aussucht, um dieses Instandzusetzen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung spielen aber Lage und die Gestaltung des Gebäudes eine weit größere Rolle, als der konkrete Zustand hinsichtlich der Instandhaltung.

Der Erwerb und die anschließende Instandsetzung kann ferner aber auch nicht als Missbrauch gesehen werden.

¹⁴⁶ Vgl. Lang in: T/L § 5 Rn. 96; Kruse in: T/K § 42 Rn. 8; a. A. Fischer in: HHSp. § 49, Tz. 111.

¹⁴⁷ Kruse in: T/K § 42 Rz. 1.

¹⁴⁸ BFH BStBl II 85, 636, (641); II 87, 814, (816).

¹⁴⁹ Kruse T/K § 42 Rz. 8.

Auch § 42 AO kann daher die Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts nicht rechtfertigen.

III. Verhinderung einer Ungleichbehandlung

Die höchstrichterliche Rechtsprechung begründete die Notwendigkeit der Aktivierung von anschaffungsnahen Aufwendungen ferner damit, dass „es wirtschaftlich ungerechtfertigt sei, dem Erwerber eines vernachlässigten Grundstücks den wirtschaftlichen Vorteil zu geben, dass er die Reparaturkosten sofort absetzen könne, während er in dem Fall, dass er ein nicht vernachlässigtes und darum teureres Grundstück erworben hätte, den vollen Kaufpreis nach § 7 EStG hätte abschreiben können“¹⁵⁰ und „... der Käufer eines in hohem Maß instandsetzungsbedürftigen Gebäudes ohne hinreichenden Grund bevorzugt (werde), wenn ihm neben der Gebäude-AfA der sofortige Werbungskostenabzug ermöglicht werde“.¹⁵¹

Auch wenn der Terminus „wirtschaftlich“ verwandt wird, so basiert der Gedanke des BFH nicht auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sondern der Ausschluss der behaupteten Ungleichbehandlung kann nur aus dem Gleichheitssatz abgeleitet worden sein,¹⁵² der im Bereich des Steuerrechts auf die Lastengleichheit abzielt.¹⁵³ Inwieweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Ausfluss des Gleichheitssatzes¹⁵⁴ gesehen wird, kann daher dahinstehen. Der Gleichheitssatz ist ein Grundelement der Gerechtigkeit und insbesondere der Steuergerechtigkeit.¹⁵⁵ Der Gleichheitssatz sieht in seiner Garantie der Rechtsanwendungsgleichheit vor, Gleiches gleich und Ungleiches seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln,¹⁵⁶ so dass der Gleichheitssatz nach neuerer Rechtsprechung des BVerfG dann verletzt ist, wenn eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt wird,

¹⁵⁰ RFH U. v. 09.12.1943, IV 21/43, RStBl 1944, 163, (164); BFH U. v. 25.10.1955, I 176/54 U, BStBl III 1955, 388 (389).

¹⁵¹ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53, (54).

¹⁵² So auch Trzaskalik in: K/S Rn. B 530.

¹⁵³ BVerfG v. 08.04.1987, 2 BvR 909, 934, 935, 938, 941, 947/82, 64/83 und 142/84, BVerfGE 75, 108, 157; v. 30.09.1982, 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256, 330.

¹⁵⁴ So Beisse, StuW 1981, 1, (2).

¹⁵⁵ BVerfG v. 17.01.1957, BvL 4/54 BVerfGE 6, 55, 70 f.; v. 11.06.1980, 1 PBvU 1/79 BVerfGE 54, 277, 296; v. 08.01.1981, 2 BvL 3, 9/77 BVerfGE 56, 1, 16; Rübner in: Bonner Kommentar, Art 3 Abs. 1 GG Rz. 2 ff.; Sachs, JuS 1997, 124.

¹⁵⁶ St. Rspr. seit BVerfG v. 23.10.1951 2 BvL 1/51, BVerfGE 1, 14, 52; vgl. v. 05.10.1993, 1 BvL 34/81, BVerfGE 89, 132, 141 f.; 28.06.1994, 1 BvL 14, 15/88 BVerfGE 91, 118, 123; v. 31.01.1996 2 BvL 29, 40/93 BVerfGE 93, 386, 400; Birk in H/H/Sp § 4 Rn. 423.

obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.¹⁵⁷

Der Gebäudeerwerber, welcher anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen vornimmt und dann ein instandgesetztes Gebäude besitzt, wird zur Vermeidung einer Ungleichbehandlung steuerlich so behandelt, als habe er ein instandgesetztes Gebäude zu einem höheren Preis erworben.

Damit kann die Personengruppe, bezüglich welcher vom BFH eine Ungleichbehandlung befürchtet wird, nur die Gruppe der Gebäudeerwerber sein, welche ein instandgesetztes Gebäude erworben haben.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass es sich bei den Hauserwerbern um eine Personengruppe im Sinne des Gleichheitssatzes handelt, dann ist der Zustand des Hauses im Erwerbszeitpunkt ein Unterschied zwischen beiden Sachverhalten, der auch eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigt.

Die Begründung des anschaffungsnahe Aufwands mit der Verhinderung einer Ungleichbehandlung könnte auch keine schlüssige Begründung dafür sein, dass, der Erwerber eines Gebäudes mit verdeckten Mängeln, der nach der Instandsetzung ebensoviel aufgewendet hat wie der Erwerber eines instandgesetzten Hauses, die Aufwendungen zur Beseitigung sofort abziehen kann.

Durch den Versuch, die Personengruppen Hauserwerber gleich zu behandeln, entsteht ferner eine Ungleichbehandlung der Gruppe von Gebäudeerwerbern, die Aufwendungen zur Instandsetzung vornehmen, gegenüber den Steuerpflichtigen, die erwerbsunabhängig Instandsetzungen vornehmen. Dafür ist wiederum kein sachlicher Grund ersichtlich, da der bloße Erwerb kein sachliches Kriterium sein kann.

Die Tragfähigkeit des Gedankens lässt sich auch nicht mit der Fallgestaltung begründen, dass der Käufer mit dem Verkäufer die Instandsetzung des Gebäudes vereinbart.¹⁵⁸ Dieser Gestaltung wird der Verkäufer ohnehin nur zustimmen, wenn er die Aufwendungen noch als Werbungskosten abziehen kann; ferner wird der Erwerbspreis dadurch i. d. R. teurer sein, so dass der Vorteil des Erwerbers nicht zwingend ist. Es handelt sich daher um eine Ausnahmesachverhaltskonstruktion,

¹⁵⁷ BVerfG v. 07.10.1980, 1BvL 509/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72, 88 ff..

¹⁵⁸ A.A. Trzaskalik in : K/S § 21, B 530.

die nicht die generelle Ungleichbehandlung von zwei Personengruppen rechtfertigen kann.

Die Argumentation des BFH ist an diesem Punkt aber auch nicht konsequent. Der Versuch, eine „Ungleichbehandlung“ der gebäudeerwerbenden Steuerpflichtigen zu verhindern, würde es erfordern, dass die Aktivierung der erwerbsnahen Aufwendungen auf ein Gebäude auch nur in der Höhe des Betrages vorzunehmen wäre, um welchen das Gebäude bei Erwerb gegenüber einem regelmäßig instandgehaltenen Gebäude günstiger war, da nur in dem Fall die insgesamt vorgenommenen Aufwendungen einander entsprechen, die Aufwendungen zur Instandsetzung, welche über den Erwerbspreis eines regelmäßig instandgehaltenen Gebäudes hinausgehen, hingegen keine Entsprechung finden. Der BFH sieht aber in seinem Urteil vom 22.02.1973¹⁵⁹ eine solche Vorgehensweise, entgegen der Ansicht des Finanzgerichts als Vorinstanz, ausdrücklich nicht vor. Zur Begründung führt er an, abgesehen von der Fehleinschätzung des notwendigen Instandsetzungsaufwands beim Kauf könne der Erwerber aus den verschiedensten Gründen Aufwendungen machen, die das Gebäude über eine bloße Mängelbeseitigung hinaus für bestimmte Zwecke nutzbar machen sollen.

Gerade diese Fallgestaltung im Zusammenhang mit der Begründung des BFH macht aber deutlich, dass es sich beim Erwerb eines regelmäßig instandgesetzten Gebäudes im Vergleich zum nicht regelmäßig instandgesetzten Gebäude, auf welches nach Erwerb Aufwendungen getätigt werden um zwei unterschiedliche Lebenssachverhalte handelt.

IV. Neubewertungstheorie

Der Große Senat begründet die Aktivierung von anschaffungsnahen Aufwendungen mit der Neubewertung des Gebäudes durch den Erwerb¹⁶⁰.

Ein hohes Maß an Instandsetzungsbedürftigkeit führe dazu, dass der Erwerbspreis günstiger sei als der Restbuchwert und der Wert der vom Erwerber erneuerten Teile noch nicht im Wert des Gebäudes enthalten sei.¹⁶¹

¹⁵⁹ BFH U. v. 22.02.1973, VIII R 72/68, BStBl II 1973, 483.

¹⁶⁰ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl 1966 III, 672, (674).

Die Theorie setzt voraus, dass im Falle von anschaffungsnahen Aufwendungen der Kaufpreis infolge eines „hohen Grades an Instandsetzungsbedürftigkeit“ gemindert war und der Wert der Aufwendungen nach Erwerb im Kaufpreis noch nicht enthalten war.

Solange aber keinerlei Feststellungen hinsichtlich des Zustands des Gebäudes bei Erwerb des Gebäudes getroffen werden, aus denen zu schließen ist, welche Bestandteile zu welchem Preis im Anschaffungspreis enthalten waren, kann nicht davon ausgegangen werden, dass gerade für die Teile, die ausgetauscht wurden, keinerlei Wert bei Erwerb angesetzt wurde. Sofern für Bestandteile aber bei Erwerb anteilig auch nur ein geringer Betrag gezahlt wurde, müsste dieser Betrag bei Austausch in Form einer außergewöhnlichen Abschreibung abgeschrieben werden.¹⁶²

Gegen die Neubewertungstheorie spricht auch, dass sich die Herstellungskosten eines Gebäudes nicht lediglich aus der Summe von aktivierungspflichtigen Einzelwirtschaftsgütern ergibt, sondern auch aus Aufwendungen, welche eigenständig nicht zu aktivieren wären, wie z. B. Planungskosten¹⁶³, so dass daraus schon deutlich wird, dass der Buchrestwert keine Aussagekraft hinsichtlich des Marktwertes des Wirtschaftsguts hat.

Die Neuberwertungstheorie wirft aber auch sonst Zweifel auf, da nach dieser der Erwerbspreis zwingend unter dem Gebäuderestwert liegen müsste, um in sich plausibel zu sein. Der jeweilige Erwerber hat jedoch unterschiedliche Vorstellungen vom notwendigen Zustand des Objekts, so dass nur wegen der Vornahme von Aufwendungen nach dem Erwerb gerade nicht der Rückschluss gezogen werden kann, das Gebäude sei bei Erwerb von einem Instandhaltungsrückstand gezeichnet gewesen und der Kaufpreis habe deshalb dem Buchrestwert nicht mehr entsprochen.

Sollte der Erwerbspreis tatsächlich über dem Buchrestwert gelegen haben, müssten die Aufwendungen konsequenterweise als Erhaltungsaufwand gelten, da zwar auch dann mit Erwerb eine Neubewertung stattfände, jedoch die ersetzten Be-

¹⁶¹ Vgl. Kruse, JbFSt 1975/1976, 49.

¹⁶² Mohr, BB 1988, 1574, (1577).

¹⁶³ Vgl. FG München, U. v. 23.04.1987, X 84/83 E, DFH 1987, 497.

standteile in den Anschaffungskosten des Erwerbers als bereits enthalten zu gelten hätten.

Insoweit wurde bereits in der Literatur¹⁶⁴ zutreffend festgestellt, dass der Kaufpreis ein Ergebnis von Angebot und Nachfrage sei und von vielen weiteren Faktoren abhängt und nicht aber nur vom baulichen Zustand des Objekts.

Der Erwerbspreis dürfte daher allenfalls rein zufällig mit dem Buchrestwert, der sich lediglich als ein fiktiver Wert darstellt, übereinstimmen. Es erscheint daher ebenso rein zufällig - der BFH setzt dies bei der Vornahme von Aufwendungen nach Erwerb voraus-, ob der Erwerbspreis unter dem Buchrestwert gelegen hat oder nicht.

Zuletzt spricht gegen die Neubewertungstheorie, dass auch beim schlecht instandgehaltenen Gebäude die Neubewertung nach dem Erwerb mit den Anschaffungskosten und nicht mit den Anschaffungskosten und den Instandhaltungsaufwendungen zu erfolgen hat.¹⁶⁵

F . Ergebnis Teil 2.

Nachdem festgestellt wurde, dass die Rechtsfigur aus einer sozialistischen Weltanschauung heraus von der Verwaltung entwickelt wurde und zu Zeiten erhöhter rüstungsbedingter Staatsausgaben in eine Richtlinie umgesetzt wurde, deren Regelungsgehalt dann vom RFH übernommen wurde, wurde der Schluss gezogen, dass der Anschaffungsnahe Aufwand in erster Linie der Durchsetzung des fiskalischen Interesses diene.

Der BFH hielt an der Rechtsfigur fest, ohne dies präzise an den von ihm vertretenen Kostenbegriffen zu begründen, vielmehr wurden die Kostenbegriffe durch den anschaffungsnahe Aufwand geprägt.

Im Zusammenhang mit den nicht tragfähigen Begründungen für die Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand ergibt sich daher ebenfalls der Schluss, dass die Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand ausschließlich dem Fiskalinteresse diene.

¹⁶⁴ Mohr, BB 1988, 1574 (1576), der bei der Anwendung der „Buchrestwertmethode“ von einer Vergewaltigung des Sachverhalts spricht.

3. Teil: Die Abschaffung des anschaffungsnahen Aufwands

Neben der Abschaffung des Rechtsinstituts anschaffungsnaher Aufwand durch die BFH Urteile vom 12.09.2001¹⁶⁶ und der Feststellung, dass als alleiniger Maßstab zur Einordnung von Aufwendungen auf ein Wohngebäude kurz nach Erwerb die Kostenbegriffe des HGB heranzuziehen sind, wurde vom BFH in einer Serie von Urteilen¹⁶⁷ die Auslegung der Kostenbegriffe ergänzt. Erst mit BMF-Schreiben vom 18.03.2003¹⁶⁸ wurde von der Verwaltung zu der Entwicklung in der höchst-richterlichen Rechtsprechung Stellung genommen.

Wie bereits erwähnt, hat der Gesetzgeber mit dem StÄndG 2003¹⁶⁹ ein „Nichtanwendungsgesetz“ durch die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr.1a i. d. F. des StÄndG mit Wirkung für Baumaßnahmen, welche nach dem 31.12.2003 begonnen wurden¹⁷⁰, erlassen. Danach zählen diejenigen Aufwendungen zur Instandsetzung oder für Modernisierungsmaßnahmen zu den Herstellungskosten, wenn die Aufwendungen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb ohne USt 15 % der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen, wobei die Erweiterungen und jährlichen Erhaltungsaufwendungen nicht dazu gezählt werden.

Damit gilt die neue Rechtsprechung des BFH für alle Steuerpflichtigen, welche mit Baumaßnahmen an einem Gebäude nach dem 18.07.2003 begonnen haben, sowie ab dem 01.01.2004 nur noch für diejenigen Steuerpflichtigen, bei denen der Erwerb bei Beginn der Baumaßnahme länger als drei Jahre zurückliegt.¹⁷¹ Die neue Rechtsprechung hat damit zwar durch das Nichtanwendungsgesetz an Bedeutung verloren, hat aber immer noch einen weiten Anwendungsbereich, so dass zunächst die neue BFH-Rechtsprechung dargestellt und bewertet wird. Erst danach kann sich die Beurteilung anschließen, inwieweit durch die gesetzliche Regelung die Grundsätze des anschaffungsnahen Aufwands wieder eingeführt wurden.¹⁷²

¹⁶⁵ Söffing, StVj 1989, 163, (172).

¹⁶⁶ BFH U. 12.09.2001, IX R 52/00, BStBl II 2003, 574, DB 2001, 1297; BFH U.v. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569, DB 2001, 1301.

¹⁶⁷ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 70/00, DStRE 2003, 329; v. 20.08.2002, IX R 98/00, BStBl 2003, 604; v. 02.12.2002, IX R 64/99, DStR 2003, 322; 22.01.2003, IX R 9/99, DStR 2003, 501.

¹⁶⁸ BStBl I 2003, 386, DB 2003, 1650.

¹⁶⁹ BGBI I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710.

¹⁷⁰ Dies ergibt sich aus § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG.

¹⁷¹ Hofmann in: L/B/P sieht den Anwendungsbereich nur bis zum 31.12.2003.

¹⁷² Vgl. Begründung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG i. d. F. des StÄndG, BT-Drucks 15/1562, 32, „bisherige Regelung“ gesetzlich festgeschrieben.

A. Darstellung der BFH Rechtsprechung

I. Urteil v. 12.09.2001, IX R 52/00¹⁷³

Die zusammenveranlagten Steuerpflichtigen erwarben im Oktober 1994 ein leerstehendes Gebäude zu einem Preis i. H. v. DM 527.866,24. Anschließend wurde das Gebäude renoviert und die Wohnungen in einen den heutigen Anforderungen entsprechenden Zustand versetzt. Für die anschließende Renovierung, durch die das Gebäude in einen den damaligen Anforderungen entsprechenden Zustand versetzt wurde, wandten die Steuerpflichtigen in den Jahren 1994-1996 insgesamt DM 96.242,- auf.

Der BFH führte aus, dass die Auslegung der Kostenbegriffe aus § 255 HGB unter Berücksichtigung der Besonderheiten des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstands (Wirtschaftsgut) und damit im vorliegenden Fall der Eigenschaft als Wohngebäude auszulegen seien.

Die Betriebsbereitschaft liege dann vor, wenn das Wirtschaftsgut entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden könne, so dass zu den Anschaffungskosten diejenigen Aufwendungen zählten, die notwendig seien, um das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß nutzen zu können, so dass bei der Nutzung ab Erwerb (etwa bei Eintritt in das Mietverhältnis eines bereits vermieteten Gebäudes) keine Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand mehr möglich sei.

Stehe das Gebäude bei Erwerb leer, sei aber auf den Zweck des Erwerbs abzustellen, wobei der Zweck auch die konkrete Art und Weise der Nutzung erfasse, so dass bei der Nutzung zu Wohnzwecken auch die Entscheidung, welchem Standard das Gebäude angehören soll, zur Zweckbestimmung dazugehöre und Maßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard brächten, das Gebäude betriebsbereit machten. In diesem Zusammenhang sei für den Standard vor allem die Ausstattung und die Qualität der Einrichtung ausschlaggebend, die den Gebrauchswert einer Wohnung bestimmten. Dazu wiederum zählten „vor allem“ die Installationen wie Heizung, Sanitär und Strom sowie die Fenster.

Ein nötiger und sparsamer Umfang werde dabei für einen einfachen, ein Entsprechen durchschnittlicher und höherer Ansprüche in Ausführung und Umfang für einen mittlere und das Vorhandensein des Möglichen auch unter Verwendung von hochwertigen Materialien für einen sehr anspruchsvollen Standard sprechen.

Baumaßnahmen vor der Nutzung eines Gebäudes, deren Schwerpunkt nicht die Reparatur und Ersetzung des Vorhandenen sei, sondern die funktionserweiternde Ergänzung wesentlicher Bereiche der Wohnungsausstattung zum Gegenstand hätten, könnten den Standard eines Gebäudes erhöhen.

Anschaffungskosten lägen zudem vor, wenn

- funktionsuntüchtige Teile des Gebäudes, die für seine Nutzung zum beabsichtigten Zweck unerlässlich sind, wie zum Beispiel eine defekte Heizung, ausgetauscht werden müssten und wenn

- Renovierungs- und Modernisierungsarbeiten gleichzeitig mit dem Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung in Auftrag gegeben werden und alsbald durchgeführt werden.

Sei keiner der genannten Fälle gegeben, dann führten Kosten im Anschluss an den Erwerb nicht zu Anschaffungskosten, sie machten das Gebäude nicht betriebsbereit; dies gelte insbesondere für Instandsetzung vorhandener Gegenstände und Einrichtungen und auch für im wesentlichen funktionierende Installationen.

Auch Herstellungskosten sah der BFH in den Aufwendungen nicht, wobei er aber zur Begründung dieser Beurteilung auf das Parallelurteil, IX R 39/97¹⁷⁴, verwies.

II. Urteil v. 12.09.2001, IX R 39/97¹⁷⁵

Der Steuerpflichtige hatte im Jahr 1988 ein Grundstück mit einem vermieteten Gebäude, bestehend aus neun Wohnungen und einem Laden, zu einem Gebäudepreis in Höhe von DM 246.028,- erworben. Für die Jahre 1988, 1989, 1991 machte er Aufwendungen i. H. v. DM 39.120,-, DM 8.803,-, DM 108.318,- als Werbungskosten geltend. Die Aufwendungen erstreckten sich im Wesentlichen auf den Einbau von isolierverglasten Fenstern, den Austausch von Öfen gegen Eta-

¹⁷³ BFH a. a. O. Fn. 166.

¹⁷⁴ BFH a. a. O. Fn. 166.

genheizungen, die Modernisierung der Bäder in zwei Wohnungen sowie Aufwendungen für die Erneuerung des Ladens. Die monatlichen Mieteinnahmen wurden durch die Maßnahmen von DM 1.859,- auf DM 3.427,- gesteigert. Das Finanzamt hat die Aufwendungen bis auf einen Betrag i. H. v. DM 3.014,- als Herstellungskosten behandelt. Aufgrund der von einem Sachverständigen ermittelten Differenz zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks und dem Kaufpreis i. H. v. DM 105.000,- werde deutlich, dass das Anwesen unter Berücksichtigung eines Instandhaltungsrückstands erworben worden sei. Das FG Rheinland – Pfalz wies die Klage als unbegründet zurück.

Die Einordnung der Aufwendungen als Anschaffungskosten lehnte der BFH ab, da das Gebäude vermietet war.

Eine endgültige Einordnung als Herstellungskosten konnte der BFH aufgrund der Feststellungen des Finanzgerichts nicht vornehmen.

Die Maßnahmen seien für sich genommen nicht als Herstellung, Erweiterung oder als wesentliche Verbesserung des Gebäudes anzusehen.

Allein die Steigerung der Miete lasse den Schluss auf eine wesentliche Verbesserung nicht zu.

Die normalerweise anfallenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen würden den Gebrauchswert eines Gebäudes wohl nicht so deutlich erhöhen, dass dadurch eine wesentliche Verbesserung angenommen werden könne.

Maßnahmen, die für sich alleine dem Erhaltungsaufwand zugeordnet werden müssten, könnten aber zusammengenommen den Gebrauchswert des Gebäudes wesentlich erhöhen. Eine Erhöhung des Gebrauchswerts sei aber nicht nur bei der Verwendung hochwertiger Materialien denkbar, sondern immer auch, wenn der „Gebrauchswert eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben worden sei“.

Der Standard werde von den Bereichen, die den Nutzungswert des Gebäudes bestimmen, ausgemacht; dies seien im wesentlichen Heizung, Sanitär, Elektroinstallationen sowie Fenster.

Dabei könne ein Bündel solcher Maßnahmen, durch welches mindestens drei der genannten Bereiche betroffen werden, zu einer wesentlichen Verbesserung führen.

¹⁷⁵ BFH a. a. O. Fn. 166.

Ferner wird ausdrücklich festgestellt, dass ausschließlich § 255 HGB zur steuerrechtlichen Inhaltsbestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten heranzuziehen sei.

III. Urteil v. 22.08.2002, IX R 70/00¹⁷⁶

Im Sachverhalt, welcher dem Urteil vom 22.08.2002 zugrunde lag, bestand die Besonderheit, dass die Steuerpflichtigen Aufwendungen auf ein Gebäude, u. a. zur Behebung eines Schadens tätigten, welcher nach Erwerb und vor der Vermietung entstanden war. Auch diese Aufwendungen sieht der BFH als Anschaffungskosten an, weil erst dadurch das Gebäude seiner Zweckbestimmung entsprechend betriebsbereit werde. Bei der Aufzählung der den Gebrauchswert ausmachenden Bereiche wird nicht mehr der Zusatz „vor allem“ verwendet, so dass die Aufzählung nicht mehr exemplarisch zu sein scheint. Ferner legt sich der BFH fest, dass die deutliche Steigerung des Nutzungspotentials in mindestens drei der genannten Bereiche zu einer Standarderhöhung führe und übernimmt damit den Maßstab der im Urteil IX R 29/97 für die „wesentliche Verbesserung“ aufgestellt worden war als Kriterium zur Beurteilung der Betriebsbereitschaft.

IV. Urteil v. 20.08.2002, IX R 98/20¹⁷⁷

Der BFH ergänzt zu den einzelnen Aufwendungen des Steuerpflichtigen auf zwei Wohnungen vor deren Vermietung, dass die Erneuerung der Elektroleitungen als Ganzes nur dann eine „wesentlich Verbesserung“ bewirke, wenn sie in einem Maße gegen zwingende Vorschriften verstoßen hätte, dass die Behörde deswegen eingeschritten sei. Die Tatsache, dass der Begriff „wesentliche Verbesserung“ im Rahmen der Prüfung von Anschaffungskosten erwähnt wird, macht deutlich, dass der BFH bei der Terminologie unpräzise ist.

Ebenso seien die Aufwendungen für eine im Rahmen der Überholung der Elektroanlage eingebaute Sprechanlage keine Anschaffungskosten, da solch kleine Aufwendungen keine Auswirkungen auf die Betriebsbereitschaft hätten.

¹⁷⁶ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 70/00, DStRE 2003, 329.

¹⁷⁷ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 98/00, BStBl II 2003, 604.

Die Einordnung der Aufwendungen für die Sprechanlage als Herstellungskosten wurde verneint, da der Einbau neuer Gegenstände in bereits vorhandene Installationen nur dann als Herstellungskosten anzusehen sei, wenn eine deutliche Erweiterung des Gebrauchswerts stattgefunden habe. Das Herstellungskostenmerkmal „Erweiterung“ trete hinter dem Merkmal „wesentliche Verbesserung“ zurück.

V. Urteil v. 03.12.2002, IX R 64/99¹⁷⁸

Entgegen der Rechtsprechung durch das Urteil vom 09.05.1995, IX R 5/93¹⁷⁹, stellt der BFH fest, dass im Rahmen der Schenkung bei der Beurteilung, ob eine „wesentliche Verbesserung“ stattgefunden hat, der Zustand des Gebäudes, in welchem es der Erblasser in sein Vermögen aufgenommen hat, mit demjenigen nach der Vornahme der Aufwendungen zu vergleichen sei. Bei den Ausführungen zu den Bereichen, welche den Nutzwert des Gebäudes wesentlich bestimmen, verwendete der BFH wieder die Formulierung „vor allem“. Als Beispiele wird der Ersatz von einfach verglasten Fenstern durch Isolierglasfenster, und der Ersatz von Kohleöfen durch eine dem Stand der Technik entsprechende Heizungsanlage angeführt.

Zur Beurteilung der Standarderhöhung gelten die Maßstäbe aus der Zeit des ursprünglichen Zustands des Gebäudes.

VI. Urteil v. 22.01.2003, X R 9/99¹⁸⁰

Im Sachverhalt, welcher dem Urteil zugrunde liegt, erwarben die Steuerpflichtigen am 16.11.1988 ein Einfamilienhaus. Nach der Beendigung des Mietverhältnisses am 01.04.1989 wurden Aufwendungen vorgenommen und ab dem 01.11.1989 wurde das Haus zu Wohnzwecken genutzt. Die Aufwendungen erstreckten sich im wesentlichen auf die Einrichtung eines Gäste-WC im Keller, den Umbau des Kellerraums zu Wohnraum, die Entfernung eines Gäste-WC im Erdgeschoss zur Einrichtung einer Speisekammer, die Verbreiterung des Ausgangs zur Terrasse, die Entfernung einer Wand zwischen Küche und Esszimmer, die

¹⁷⁸ BFH U. v. 03.12.2002, IX R 64/99, DStR 2003, 322.

¹⁷⁹ BFH U. v. 09.05.1995, IX R 5/93, BStBl II 1996, 588.

¹⁸⁰ BFH U. v. 22.01.2003, X R 9/99, DStR 2003, 501.

teilweise Erneuerung des Fußbodens im ersten Obergeschoss und die Einrichtung eines Badezimmers im Dachgeschoss. Ferner wurde ein Kachelofen neu erstellt und eine witterungsgeführte Heizungsanlage, durch welche das Gebäude erstmals mit Warmwasser versorgt wurde, eingebaut und die einfachverglaste Fenster durch isolierverglaste Sprossenfenster ersetzt. Die Gesamtkosten beliefen sich auf DM 278.206, 87, von denen die Steuerpflichtigen DM 37.671,38 für die Beseitigung „offener Mängel“ und DM 174.057,20 für die Beseitigung „versteckter Mängel“ gemäß § 10e Abs. 6 EStG als Vorkosten geltend machten. Die übrigen DM 66.478, 39 wurden als Herstellungskosten angesetzt. Eine abschließende Entscheidung, welche Maßnahmen Anschaffungs-, Herstellungskosten und welche Erhaltungsaufwand sind, hat der BFH nicht vorgenommen.

Der BFH stellte fest, dass nur noch objektive Kriterien als Beurteilungsgrundlage für die Einordnung der vorgenommenen Aufwendungen herangezogen werden und nicht mehr die Vorstellung des Erwerbers vom Zustand des Hauses bei Erwerb, so dass sie steuerliche Bedeutung von verdeckten Mängel entfällt.

Die Aufwendungen könnten trotz des zwischen der Vornahme der Aufwendungen und des Erwerbs liegenden Zeitraums als Anschaffungskosten zu beurteilen sein, da bereits bei Erwerb die Eigennutzung beabsichtigt gewesen sei und nicht die weitere Vermietung geplant war.

Das Zusammentreffen von einer Erweiterung im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 2 HGB bezüglich eines den Nutzungswert des Gebäudes bestimmenden Bereichs und der Verbesserung von mindestens zwei weiteren dieser Bereiche führe ebenfalls zu einer Hebung des Wohnstandards.

Die erstmalige Einrichtung eines Gäste-WC im Keller und Dachgeschoss, sowie die Kosten für den Umbau des Kellerraums in einen Wohnraum sowie des Gäste-WC in eine Speisekammer, führe bereits unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 Variante 2 HGB zu Herstellungskosten.

Durch den gleichwertigen Ersatz der Fenster und der Heizung im Zusammenhang mit den Erweiterungen der Sanitärinstallationen lägen daher Anschaffungskosten vor.

B. Vergleich der BFH- und BMF-Grundsätze

Zunächst ist festzustellen, dass der BFH für die Abgrenzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von den Erhaltungsaufwendungen ausschließlich auf die Kostenbegriffe aus § 255 HGB zurückgreift, was im Hinblick auf die vorangegangene Urteilsserie aus dem Jahre 1995¹⁸¹, insbesondere auf das Urteil vom 09.5.1995, IX R 116/92¹⁸², durch welches bereits die typisierende Rechtsfigur der Generalüberholung aufgegeben wurde, nicht als Überraschung gewertet werden kann¹⁸³ und dabei eine sehr differenzierte Auslegung der Begriffe „Betriebsbereitschaft“ und „wesentlichen Verbesserung“¹⁸⁴ entworfen wird.

Dies bedeutet gleichzeitig, die Höhe der Aufwendungen, der Kaufpreis und die zeitliche Nähe zum Erwerb - dies gilt jedenfalls für die Einordnung als Herstellungskosten - sind nicht weiter als Kriterium für die Beurteilung der Aufwendungen heranzuziehen.

Erstmals stellt der BFH in seinen Urteilen ausdrücklich klar, dass die steuerrechtlichen Kostenbegriffe beim Wirtschaftsgut Gebäude einer besonderen Auslegung bedürfen¹⁸⁵ und erstmals seit der Entscheidung des GrS im Jahre 1966¹⁸⁶ nimmt der BFH in seinen Urteilen vom 12.09.2001¹⁸⁷ zu den Inhalten beider Kostenbegriffe innerhalb eines Urteils Stellung. Daran lässt sich bereits feststellen, dass der BFH ein systematisch widerspruchsfreies Modell zur Lösung der Abgrenzungsprobleme bei Maßnahmen bezüglich eines Gebäudes anstrebte, was auch durch den langen Zeitraum zwischen dem 12.09.2001 und der erstmaligen Veröffentlichung im Juni 2002, welcher mit der Abstimmung zwischen dem IX. Senat, der ausschließlich für die Einkünfte aus Vermietung zuständig ist, und dem X. Senat begründet wurde¹⁸⁸, geschlossen werden kann.

¹⁸¹ Vgl. BFH U. v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl II 1996, 632; U.v. 09.05.1995, IX R 88/90, DStR 1995, 1670; BFH U. v. 10.05.1995, IX R 62/95, DStR 1995, 1666; BFH U. v. 09.05.1995, IX 2/94, DStR 1995, 1669.

¹⁸² BFH U. v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl II 1996, 632.

¹⁸³ Vgl. auch BT DStR 2002, 1042, u. Beck, DStR 2002, 1559, (1563), die Entscheidung zum anschaffungsnahen Aufwand durch das Urteil IX R 116/92 als vorgeprägt sieht.

¹⁸⁴ Carle, Stbg 2002, 350; Delp, INF 2002, 490; Moritz, AktStR 2002, 343, (356); Paus, EStB 2002, 362.

¹⁸⁵ Söffing, DStZ 2002, 587, misst dieser Aussage keinerlei Bedeutung zu u. sieht die unterschiedliche Auslegung nach Wirtschaftsgütern unter Rechtsstaatlichkeitsgesichtspunkten als problematisch an.

¹⁸⁶ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III 1966, 672.

¹⁸⁷ BFH a. a. O. Fn. 166.

¹⁸⁸ Vgl. NJW 2002, 2772, a. E. des Urteil Nr. 29 als Anmerkung der Schriftleitung.

Insofern scheint es unwahrscheinlich, dass bei der Beurteilung von Aufwendungen auf ein Betriebsgebäude, welche auch andere Senate beschäftigen könnten, an der Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand festgehalten wird.

Durch einen Vergleich mit der vorher geltenden Rechtslage ist zu prüfen, ob die Weiterentwicklung der Kostenbegriffe als Gesamtmodell, wie dies vom BFH geplant war, schlüssig erscheint und außerdem ein angemessener Ausgleich zwischen der Einzelfallgerechtigkeit und der Verwaltungspraktikabilität gefunden wurde, so dass das positive Echo in der Literatur bestätigt werden kann,¹⁸⁹ oder ob den kritischen Stimmen in der Literatur beizupflichten ist¹⁹⁰, da die differenzierte Auslegung gerade durch die Vielschichtigkeit lückenhaft geblieben ist und für die Praxis wegen der Komplexität unbrauchbar ist.

Ansatzpunkt der Prüfung bei Aufwendungen in einem bestimmten Zeitraum nach Erwerb ist entsprechend der soeben dargestellten BFH Rechtsprechung der Anschaffungskostenbegriff.

I. Der betriebsbereite Zustand

Die ergänzende Auslegung des Anschaffungskostenbegriffs bezieht sich nur auf das Tatbestandsmerkmal „Betriebsbereitschaft“.

Betriebsbereitschaftskosten kommen nach den neuen Grundsätzen des BFH in Betracht, wenn bei Erwerb gleichzeitig die Modernisierung vereinbart wird (Modernisierungsmodell), vor der erstmaligen Nutzung funktionsuntüchtige Teile ausgetauscht werden, welche für die Nutzung des Gebäudes notwendig sind oder eine Standarderhöhung erreicht wird.

1. Modernisierungsmodell

Die Einordnung von Aufwendungen zur Instandsetzung als Anschaffungskosten im Rahmen des Modernisierungsmodells stellt zur bestehenden Rechtsprechung keine Modifikation dar. Der BFH hatte auch in den Urteilen vom 30.07.1991¹⁹¹ und vom 17.12.1996¹⁹², die im Kaufpreis anteilig enthaltenen Renovierungs- und

¹⁸⁹ Sauren, DStR 2002, 1042; Carlé, Stbg 2002, 350; Capital Heft 15, 2002; FAZ Sonntagszeitung v. 16.11.2003.

¹⁹⁰ Orthmann-Babel, DStZ 2002, 506; Moritz, AktStR 2002, 343; Paus, EStB 2002, 362.

¹⁹¹ BFH U. v. 30.07. 1991, IX R59/89, BStBl II 1992, 940.

¹⁹² BFH U. v. 17.12.1996, IX R 47/95, BStBl II 1997, 348.

Modernisierungsaufwendungen als Anschaffungskosten eingeordnet, so dass bei derartige Sachverhalte Rechtsfigur anschaffungsnahen Aufwand keine Anwendung fand.

Eine Differenzierung nach bewohnten oder unbewohnten Objekten nimmt der BFH nicht vor.

Der Fallgruppe "Modernisierungsmodell" liegt die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde. Im Ergebnis ist der Einordnung der Aufwendungen als Anschaffungskosten¹⁹³ daher zuzustimmen. Es scheint jedoch, als wolle der BFH die Aufwendungen unter den Begriff „Betriebsbereitschaftskosten“ subsumieren. Damit setzt er sich aber in Widerspruch zu seinem eigenen Betriebsbereitschaftsbegriff, wenn nicht zwischen bewohntem und unbewohntem Objekt unterschieden wird.

Konsequenterweise wäre hier zu unterscheiden zwischen den Verträgen, in denen die Aufwendungen als Bestandteil des Kaufpreises angesetzt sind, da diese dann aufgewendet wurden, um das Wirtschaftsgut zu erwerben; dies müsste unabhängig vom Vermietungszustand gelten, da die Aufwendungen in erster Linie dem Erwerb gedient haben.¹⁹⁴

Besteht hingegen nur eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Verkäufer und dem die Maßnahmen ausführenden Unternehmen, wäre zu differenzieren zwischen einem vermieteten und einem unvermieteten Objekt. Nur beim nichtvermieteten Objekt kämen Aufwendungen zur Versetzung in die Betriebsbereitschaft in Betracht, hingegen könnten beim vermieteten Objekt Erhaltungs- oder Herstellungskosten vorliegen.

Im BMF- Schreiben vom 18.07.2003¹⁹⁵ wird zur Fallgruppe nicht Stellung genommen.

2. Funktionsuntüchtigkeit

a. objektive Funktionsuntüchtigkeit

Bei der Einordnung der Aufwendungen für die Wiederherstellung von funktionsuntüchtigen Teilen vor der Nutzung als Betriebsbereitschaftskosten verweist der

¹⁹³ BFH a. a. O. Fn. 166.

¹⁹⁴ So auch Söffing, DStZ 2002, 587, (590).

¹⁹⁵ BMF- Schreiben vom 18.07.2003, IV C 3- S 2211-94/03-, DB 2003, 1650.

BFH auf Obermaier¹⁹⁶ und nennt dazu die Beispiele defekte Heizung und die Bewohnbarkeit ausschließende Wasser- und Brandschäden.

Laufende Erhaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen sollten davon jedoch nicht erfasst werden.¹⁹⁷

Damit legt der BFH einen objektiven Maßstab zugrunde. Insbesondere das Beispiel einer defekten Heizung wirft aber die Frage auf, bis zu welchem Zeitraum nach Erwerb Anschaffungskosten in Betracht kommen.

Die Verwaltung geht im Gegensatz zum BFH¹⁹⁸ davon aus, dass die Aufwendungen zur Wiederherstellung der objektiven Nutzbarkeit unabhängig von der tatsächlichen Nutzung zu Anschaffungskosten in Form der Betriebsbereitschaftskosten führen, jedoch Mängel, die durch Reparaturen beseitigt werden, können zu sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand führen.

Unter dem Aspekt des Austausches von Teilen kann auch eine Steuerverschärfung gegenüber der alten Rechtslage für den Steuerpflichtigen eintreten, sofern der Betrag für den Austausch die Höhe von 15 % des Erwerbspreises nicht übersteigt.¹⁹⁹

Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige erwirbt ein Objekt, bei welchem er vor der Vermietung den altersschwachen Heizkessel reparieren lässt.

Nach der Verwaltungsauffassung ist der Aufwand als Erhaltungsaufwand sofort abziehbar, da bei einer noch möglichen Reparatur von altersschwachen Teilen keine Funktionsuntüchtigkeit vorliegt. Dies gilt unabhängig von der Höhe der Aufwendungen.

Nach der BFH Auffassung liegen Anschaffungskosten vor, da eine Nichtaufgriffsgrenze bisher nicht anerkannt wurde.

¹⁹⁶ Obermeier, DStR 1990, 409.

¹⁹⁷ Vgl. BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, NJW 2002, 2271, unter 2 b, cc.

¹⁹⁸ Vgl. BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, NJW 2002, 2271, unter 2 b, bb) „vor der erstmaligen Nutzung“.

¹⁹⁹ So auch Neufang, BB 2004, 78.

Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige erwirbt ein Wohnhaus, bei welchem der Heizbrenner irreparabel defekt ist. Dieser wird ausgetauscht, die Rohre und einzelne Heizkörper können aber weiter verwendet werden. Das Objekt wird kurz nach Erwerb im Frühjahr vermietet, die Heizung wird erst im Herbst ausgetauscht, da über den Sommer die Heizung nicht erforderlich war.

Nach der Verwaltungsauffassung liegen Anschaffungskosten vor, da objektive Funktionsuntüchtigkeit gegeben ist. Diese ist unabhängig von der Nutzung und die Heizung ist zweifellos ein für den Gebrauch wesentlicher Gebäudeteil.

Nach der BFH Meinung scheiden Anschaffungskosten aus, da die Wohnung bereits genutzt wurde, so dass nur noch Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand vorliegen können.

b. subjektive Funktionsuntüchtigkeit

Die Verwaltung ergänzt das Tatbestandsmerkmal Funktionsuntüchtigkeit noch durch die vom BFH nicht erwähnte subjektive Funktionsuntüchtigkeit, welche dann angenommen wird, wenn das Gebäude für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nicht ohne Aufwendungen nutzbar ist, wie etwa Elektroinstallationen auf ein Gebäude, welches für Wohnzwecke brauchbar ist, aber nicht zur Nutzung als Büroraum.²⁰⁰

Die sogenannte subjektive Funktionsuntüchtigkeit ist im Ergebnis abzulehnen, da der Beispielfall²⁰¹, das der Vermieter eine kostenintensive Umrüstung von einer Anwaltskanzlei zu einer Zahnarztpraxis vornimmt, nicht von großer praktischer Bedeutung erscheint, da spezielle Geräte in einem solchen Fall in der Regel vom Mieter angebracht werden und die darüber hinausgehende Instandsetzung keine Behandlung als Sonderfall bedarf, da die ohnehin aufwendige Abgrenzung weiter unnötig kompliziert würde.²⁰²

²⁰⁰ BMF-Schreiben vom 18.07.2003, IV C 3 – S 2211- 94/03, DB 2003, 1650.

²⁰¹ BMF-Schreiben a. a. O. Fn. 200.

²⁰² So im Ergebnis wohl auch Neufang, BB 2004, 78, (79).

Das Nutzungspotential wird zudem in Büroräumen nicht zwingend von den gleichen Faktoren bestimmt wie bei Wohnraum.

3. Standarderhöhung

Während der BFH im Urteil vom 11.08.1989²⁰³ die Möglichkeit, ein Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, noch mit der Begründung ablehnte, dass ein vermietetes Haus „regelmäßig bewohnbar sei“, damit die reine Bewohnbarkeit als Maßstab andeutete und dies auch in der Literatur anerkannt wurde,²⁰⁴ stellte der BFH in den Urteilen vom 12.09.2001 stärker auf die subjektive Vorstellung der Bewohnbarkeit des einzelnen Steuerpflichtigen ab, so dass der verfolgte, konkrete Zweck entscheidend sein soll.

Durch die Vornahme von Aufwendungen, die eine Standarderhöhung des gesamten Gebäudes auslösen, wird zurückgeschlossen, dass der Steuerpflichtige eine andere Vorstellung von der Betriebsbereitschaft des Gebäudes hatte.

Maßnahmen vor der erstmaligen Nutzung, welche nicht nur die Reparatur und Ersetzung des vorhandenen, sondern die „funktionserweiternde Ergänzung wesentlicher Bereiche Wohnausstattung“ betreffen, „können“²⁰⁵ den Standard erhöhen. Zu diesen den Nutzungswert bestimmenden Bereichen wiederum sollen nach der BFH-Ansicht „vor allem“ Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster gehören.

Vom X. Senat wird mit Urteil vom 22.01.2003²⁰⁶ eine leicht veränderte Terminologie eingeführt. Zur Annahme der Standardsteigerung im Sinne von Betriebsbereitschaftskosten wird eine „wesentliche Verbesserung“ zugrundegelegt. Die Standardsteigerung wird dann angenommen, wenn die deutliche Steigerung des Nutzungswerts in drei von vier der „Kernbereiche“ erfolgt. Dies hatte der IX. Senat in seiner Entscheidung vom 12.09.2001²⁰⁷, IX R 52/00, bezüglich der Standardhebung bei den Anschaffungskosten gerade nicht ausdrücklich festgestellt, sondern nur in der zweiten Entscheidung vom 12.09.2001²⁰⁸ bei der Prüfung inwieweit eine wesentliche Verbesserung i. S.d. § 255 Abs. 2 S. 1 Var. 3 HGB vorliegt, angeführt.

²⁰³ BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53.

²⁰⁴ Obermeier, DStR 1990, 409.

²⁰⁵ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, BStBl II 2003, 574, unter II. 3. b), aa).

²⁰⁶ BFH U. v. 22.01.2003, X R 9/99, DStR 2003, 501.

²⁰⁷ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, BStBl II 2003, 574.

²⁰⁸ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569.

Ferner wird vom X. Senat der Begriff der Standardhebung als Anschaffungskosten um die Konstellation ergänzt, dass eine „wesentlichen Verbesserung“ in zwei Kernbereichen im Zusammenhang mit einer Erweiterung im Sinne von § 255 Abs. 2 S. 1 Var. 2 HGB in einem weiteren, den Wohnstandard des Gebäudes bestimmenden Bereich, vorliegt.

Die Verwaltung geht davon aus, dass ein Bündel von Maßnahmen, welches in drei der zentralen Ausstattungsbereichen eine „Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswerts“ mit sich bringt, zu einer Standarderhöhung führt. Dabei sollen „vor allem“²⁰⁹ Umfang und Qualität der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstalltionen sowie der Fenster wesentlich sein. Die Ausstattung dieser vier Bereiche wird zur Bestimmung des Standards herangezogen.

Die Verwaltungsregelung wird in der Literatur kritisiert, da der Maßstab einer Standardsteigerung niedriger erscheint als der des BFH.²¹⁰

Dem ist zuzustimmen, da der BFH eine „deutliche“²¹¹ Erweiterung oder Ergänzung für notwendig erachtet.

Einschneidender dürfte aber sein, dass die Verwaltung eine Vermutung hinsichtlich der Standardsteigerung nicht in die Richtlinien aufgenommen hat. Der BFH formuliert überwiegend, dass die Aufwendungen zu einer Standardsteigerung führen „können“²¹², während die Folge in der Verwaltungsregelung zwingend ist.

Für den sehr einfachen Standard werden von der Verwaltung die folgenden Beispiele angeführt:

- Das Bad besitzt kein Handwaschbecken.
- Das Bad ist nicht beheizbar.
- Eine Entlüftung ist im Bad nicht vorhanden.
- Die Wände im Bad sind nicht überwiegend gefliest.
- Es ist lediglich ein Badeofen vorhanden.
- Die Fenster haben nur Einzelverglasung.

²⁰⁹ BMF- Schreiben v. 18.07.2003 – IV C 3 S 2211- 94/03, DB 2003, 1650.

²¹⁰ So auch Beck, DStR 2003, 1465; Moritz, AktStR 2003, 615.

²¹¹ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 70/00, DStR 2003, 329 unter II, 2a, bb; BFH U. v. 03.12.2002, IX R 64/99, DStR 2003, 322, unter II, 5b, aa; BFH U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569, unter II, 3a, bb.

- Nur eine technisch überholte Heizungsanlage ist vorhanden.
- Die Elektroversorgung ist unzureichend.

Für den mittleren Standard und für den sehr anspruchsvollen Standard wird die Definition des BFH²¹³ übernommen ohne, dass dies anhand von Beispielen ausgeführt wird.

Beispiel 3:

Ein Gebäude, welches bis zur Veräußerung als Wohnung genutzt wurde, wird entsprechend der Absicht bei Erwerb zu einem Büro umgebaut, dabei wird der Teppichboden durch Parkett ersetzt, im Sanitärbereich wird ein Kaltwasser-Waschbecken durch ein größeres Waschbecken mit hochwertigen Armaturen, sowie die verschlissene Toilette durch eine Toilette mit regulierbarem Wasserverbrauch und selbstreinigendem Sitz ersetzt, außerdem werden einheitliche Kacheln verwendet, ferner werden die elektrischen Leitungen so verstärkt, dass eine bürotypische Halogenbeleuchtung eingebaut werden kann. Erst ein halbes Jahr nach Erwerb erfolgt die Vermietung.

Nach der BFH-Ansicht liegt, auch wenn man unterstellt, dass für Büroräume die gleichen Standards wie für Wohnraum gelten, Erhaltungsaufwand vor, da nur in zwei „Zentralbereichen“, dem Sanitärbereich und der elektrischen Ausstattung, Verbesserungen vorgenommen wurden und eine Erweiterung in Ermangelung einer Substanzvermehrung oder Nutzflächenerweiterung ausscheidet.

Nach der Verwaltungsauffassung und der teilweise in der Literatur²¹⁴ vertretenen Auffassung sind die Aufwendungen zur Verstärkung der Leitungen als Anschaffungskosten einzuordnen, da diese zur subjektiven Funktionstüchtigkeit notwendig sind. Die übrigen Aufwendungen sind als Erhaltungsaufwand abziehbar.

Abwandlung 1 zu Beispiel 3:

Der Steuerpflichtige tauscht nicht den Teppich gegen Parkettboden aus, lässt aber die einfachverglaste Fenster durch doppelverglaste Fenster ersetzen, wobei das Büro über eine Glasfassade verfügt, so dass auch ohne großflächige Seitenfenster

²¹² Vgl. BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, BStBl 2003 II, 574, unter II, 2b, aa; BFH U. v. 20.08.2002, IX R 70/00, unter II, 2a, bb.

²¹³ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, BStBl II 2003, 574.

²¹⁴ Wolff-Diepenbrock, DB 2002, 286, II. 8 Beispiel 1.

ausreichend Licht vorhanden ist und nur in der Toilette und der Küche jeweils ein einzelnes Fenster ausgetauscht werden.²¹⁵

Es wird deutlich, dass die Fenster in dem genannten Fall nicht als Zentralbereich gelten können, da sie nicht als ein das Gebrauchspotential bestimmendes Ausstattungsmerkmal gelten können. Insofern scheint die Festlegung des BFH auf vier Zentralbereiche willkürlich.²¹⁶

Wird hier überprüft, ob der Zentralbereich Fenster durch den Austausch seinen Nutzungswert deutlich gesteigert hat, so müsste dies verneint werden bzw. bereits die Zentralbereichseigenschaft abgelehnt werden.

Im Vergleich zum Grundbeispiel wird auch deutlich, wie willkürlich die Zugrundelegung von vier Zentralbereichen ist.²¹⁷ Der Austausch eines Teppichs oder PVC-Bodens durch die Verlegung von Parkett steigert unabhängig von persönlichen Vorlieben den Gebrauchswert dadurch, dass er eine einfachere Reinigungsmöglichkeit mit sich bringt. Der Boden ist ferner ein sehr stark prägender Bestandteil, so dass unabhängig von seiner Funktion ein Zentralbereich angenommen werden könnte.

Gerade in einer kleineren Wohnung würde daher bei einer Parkettausstattung der Eindruck entstehen, es handele sich gegenüber einer Wohnung mit PVC-Boden um einen anderen Standard, unabhängig davon, welche Art von Fenstern eingebaut sind.

Nach der BFH Rechtsprechung und der Verwaltung müsste aber eine Standardhebung angenommen werden.

Abwandlung 2 zu Beispiel 3

Zusätzlich zu den beschriebenen Maßnahmen wird von außen noch eine Rampe für Rollstuhlfahrer an das Gebäude angebracht, es werden zwei zusätzliche Fenster aus der Wand geschlagen und alle Fenster werden mit elektrischen Jalousien versehen.

²¹⁵ Der BFH und die Verwaltung sprechen in dem Zusammenhang von „die Fenster“, so dass von mindestens zwei Fenstern auszugehen ist.

²¹⁶ So grundsätzlich Paus, EStB 2002, 362.

²¹⁷ Dies meint vermutlich auch Paus, EStB 2002, 362, (365), indem er das Fehlen einer Begründung für die vier Zentralbereiche bemängelt.

Die neu gestalteten Fenster, die Jalousien und die Rampe stellen nach der BFH Rechtsprechung Erweiterungen dar. Eine Erweiterung ist aber nur dann in die Beurteilung der Standarderhöhung einzubeziehen, wenn sie einen der Zentralbereiche betrifft.

Inwieweit Jalousien zum Zentralbereich Fenster gehören, hat weder der BFH, noch die Verwaltung bisher festgestellt. Eine Einbeziehung wäre unter dem Aspekt gerechtfertigt, dass Jalousien gerade in Einfamilienhäusern als notwendige Ergänzung angesehen werden, da diese sowohl gegen Witterungseinflüsse und Einbruch schützen als auch die Energiesparfunktion von doppelverglasten Fenster ergänzen.

Eine Standardsteigerung wurde aber nach Rechtsprechungs- und Verwaltungsgrundsätzen unabhängig von der Eingruppierung der Rollläden erreicht, da die Steigerungen des Nutzungspotentials in zwei Zentralbereichen und eine Erweiterung in einem weiteren Zentralbereich erfolgt ist.

Die Aufwendungen für den Anbau der Rampe sind Herstellungskosten in Form der Aufwendungen für eine Erweiterung.

Abwandlung 3 zu Beispiel 3:

Aufgrund einer behördlicher Auflage muss der Steuerpflichtige einen Notausgang mit Feuerleiter einrichten.

Die Aufwendungen, welche zur Erfüllung von behördlichen Vorschriften getätigt werden, gehören nach meiner Einschätzung zu den Anschaffungskosten, da diese ebenso zur objektiven Betriebsbereitschaft des Objekts notwendig sind, wie die „funktionsnotwendigen Teile“.

Beispiel 4:

Ein Gebäude ist bei Erwerb zu Wohnzwecken vermietet. Der steuerpflichtige Erwerber plant im Zeitpunkt des Erwerbs die Vermietung als Büro. Bis der Mieter auszieht, die geplanten Aufwendungen in allen Zentralbereichen vorgenommen werden konnten und eine Vermietung als Büro möglich ist, vergehen 1 ½ Jahre.

Die Einordnung ist nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung nicht eindeutig möglich, da der Steuerpflichtige bereits Einkünfte mit dem Gebäude erzielt hat, andererseits hatte er aber auch bereits bei Erwerb eine Änderung der Nutzung beabsichtigt, welche jedoch immer noch die Einkunftserzielung aus Vermietung vorsah.

Der BFH geht in seinem Urteil vom 22.01.2003²¹⁸ für den Fall von Anschaffungskosten davon aus, dass nach der Vornahme der Aufwendungen die Selbstnutzung geplant war und das Gebäude nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung vorgesehen war.

Der BFH stellt wesentlich darauf ab, dass mit dem Objekt keinerlei Einkünfte mehr erzielt werden sollten, so dass bis zum Zeitpunkt des Auszugs des Mieters „unfreiwillig“ Einkünfte erzielt wurden. Insofern scheint es konsequent, die Betriebsbereitschaft abzulehnen.

Werden hingegen Einkünfte aus Vermietung erzielt und sollen diese auch nach der Nutzungsänderung erzielt werden, so liegt die Betriebsbereitschaft bereits bei Erwerb vor.

Die Ansicht des BFH²¹⁹ unterscheidet sich nicht von der Meinung Wolff-Diepenbrocks,²²⁰ da sich dessen Ausführungen ebenfalls nur auf eine Nutzungsänderung beziehen, welche nicht zu einer Änderung der Einkunftsart führt.

II. Der neue Herstellungskostenbegriff

Für den Fall, dass sich das Gebäude bei Erwerb bereits in einem betriebsbereiten Zustand befindet, sind die vorgenommenen Aufwendungen in ihrer Eigenschaft als Herstellungskosten zu prüfen.

Als Herstellungskosten auf ein bereits tatsächlich vorhandenes Gebäude kommen in Betracht:

- Herstellung im Sinne von Wiederherstellung,
- Erweiterung,

²¹⁸ BFH U. v. 22.01.2003, X R 9/99, DStR 2003, 501.

²¹⁹ Entgegen der eigenen Einschätzung des BFH a. a. O. Fn. 218 unter II., 2c.

²²⁰ Wolff-Diepenbrock, DB 2003, 1286, II. 2 d.

- wesentliche Verbesserung.

1. Herstellung i. S. v. Wiederherstellung

Die Rechtsprechung zur Herstellung im Sinne von vollverschlissenen Gebäuden wurde durch die BFH- Rechtsprechung zwar nicht bewusst verändert, jedoch entsteht dadurch, dass Aufwendungen auf ein funktionsuntüchtiges Gebäude zu den Betriebsbereitschaftskosten gezählt werden, ein Abgrenzungsproblem zu den Aufwendungen in Form der Herstellungskosten auf ein vollverschlissenes Gebäude.

Der Vollverschleiß setzt aber im Gegensatz zur bloßen Funktionsuntüchtigkeit, bei welcher die Nichtvermietbarkeit wegen Abnutzung ausreicht, voraus, dass schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen vorliegen.²²¹

2. Erweiterung

Das Tatbestandsmerkmal Erweiterung wurde durch die Entscheidungen des BFH ab 2001 nicht berührt, so dass eine Erweiterung weiterhin anzunehmen ist, wenn

- das Gebäude in seiner Substanz vermehrt wird,

- nicht vorhandene Gebäudeteile eingebaut werden,

oder

- das Gebäude in seiner nutzbaren Fläche vergrößert wird²²².

Die Richtlinie R 157 Abs. 3 Satz 2 EStR 2001 bleibt ebenfalls unberührt.

²²¹ BFH U. v. 13.10.1998, IX R 38/95, BFH/NV 1999, 603.

²²² Vgl. „nutzbare Fläche vergrößert“ BFH U. v. 19.07.1991, IX R 1/87, BStBl II 1992, 73; U. v. 19.07.1985 III R 170/80 BFH/NV 1986, 24; Substanz vermehrt BFH U. v. 01.12.1992, IX R 333/87, BStBl II 1994, 12; „Einbau von Bestandteilen“ BFH U. v. 29.08.1989, IX R 176/84, BStBl II 1990, 430; U.v. 16.02.1993, IX R 85/88, BStBl II 1993, 544.

3. Wesentliche Verbesserung

Auch die wesentliche Verbesserung versucht der BFH über die Standardhebung gegenüber den Erhaltungsaufwendungen abzugrenzen. Dabei bleibt er bei der Einschätzung, dass der Ersatz von einzelnen Teilen des Gebäudes, so sie auch einen höheren Gebrauchswert haben, keine wesentliche Verbesserung darstellen. Der BFH setzt daher seine bereits mit Urteil vom 09.05.1995²²³ begonnene Rechtsprechung zum Maßnahmenbündel fort, wobei die wesentliche Verbesserung im genannten Urteil durch eine deutliche Gebrauchssteigerung aufgrund von „außergewöhnlich hochwertigen Materialien“²²⁴ begründet wurde und in der neuen Rechtsprechung die Gebrauchswertsteigerung „weniger durch die Verwendung hochwertiger Materialien“ als durch die Modernisierung der Einrichtung begründet wird.²²⁵

Die wesentliche Verbesserung sieht ebenso die Nutzwertserhöhung in mindestens drei der vier Zentralbereiche vor und geht ebenso von drei verschiedenen Standards aus, so dass die Standarderhöhung als Unterfall des Betriebsbereitschaftsbegriffs und die „wesentliche Verbesserung“, abgesehen vom Anschaffungsbezug, des Betriebsbereitschaftsbegriffs als inhaltsgleiche Begriffe erscheinen.²²⁶

Beispiel 5:

Der Steuerpflichtige erwirbt ein Fachwerkhaus, an welchem seit mehreren Jahrzehnten keine Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen mehr vorgenommen wurden. Trotzdem war es bei Erwerb bewohnt und wird auch weiterhin von den gleichen Mietern bewohnt werden. Das Dach wird neu gedeckt, vom Dachstuhl werden einige angefaulte Balken ausgetauscht, da auf absehbare Zeit ein Einbruch des Daches gedroht hätte, die übrigen noch tauglichen Balken werden konserviert, die teilweise löcherige Außenmauer wird an den jeweiligen Stellen zwischen den Balken fachwerktypisch verfüllt, ferner wird im Innenraum das Fachwerk freigelegt, da sich im Raum zwischen den Balken Ungeziefer gesammelt hatte, der PVC-Bodenbelag wird durch Parkett ersetzt und das Badezimmer modernisiert.

²²³ BFH U. v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl II 1996, 632.

²²⁴ BFH a. a. O. Fn. 223 unter I, 3b, cc.

²²⁵ BFH U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569.

²²⁶ Wolff-Diepenbrock „weitgehend inhaltsgleich“ DB 2002, 286, (290)

Anschaffungskosten scheiden aus, da das Gebäude bereits betriebsbereit ist, solange Einnahmen aus Vermietung erzielt werden.

Herstellungskosten kommen in Form von Aufwendungen für die Behebung von Vollverschleiß sowie als die „wesentliche Verbesserung“ in Betracht.

Zwar liegen hier Schäden im Mauerwerk und dem Dachstuhl und damit an der Gebäudesubstanz, also den für die Nutzbarkeit bestimmenden Teilen vor, solange das Gebäude aber bewohnbar ist, d.h. das Gebäude noch als Einrichtung zum dauerhaften Aufenthalt von Personen taugt, kann auch nicht von Vollverschleiß ausgegangen werden.

Eine wesentliche Verbesserung liegt nach der BFH- und Verwaltungsmeinung ebenfalls nicht vor, da in nur einem der Zentralbereiche Aufwendungen getätigt wurden. Der gesamte Aufwand stellt daher Erhaltungsaufwand dar.

Beispiel 6²²⁷:

Der Steuerpflichtige erwirbt ein Mehrfamilienhaus der gehobenen Klasse und lässt die vorhandene gute Ausstattung vor der ersten Nutzung soweit nötig sanieren, führt Schönheitsreparaturen durch, ersetzt die alten Fenster durch Isolierglasfenster und baut einen Aufzug, ein Schwimmbad und eine aufwendige Alarmanlage ein.

Die zusätzlichen Einbauten sind Herstellungskosten im Sinne einer Erweiterung. Wolff-Diepenbrock²²⁸ ordnet das Gebäude dem oberen Standard zu und ordnet die Aufwendungen für den Einbau isolierverglaster Fenster als Anschaffungskosten ein, da das Gebäude durch die Verbesserung der Fenster im Zusammenhang mit den Einbauten wesentlich verbessert worden sei.

Legt man die BFH-Rechtsprechung zugrunde, kann dem nicht zugestimmt werden.

Die Aufwendungen für die Erneuerung der Fenster sind grundsätzlich Erhaltungsaufwendungen, da es sich nur um die Erneuerung von einer bereits bestehenden Einrichtung handelt.

²²⁷ Beispiel nach Wolff-Diepenbrock, DB 2002, 286, (294).

Die Erweiterung wird aber nur dann zur Bewertung eines Bündels von Einzelmaßnahmen herangezogen, wenn die Bündel bereits in zwei Zentralbereichen zu einer deutlichen Steigerung des Nutzungspotentials geführt haben.

Geht man aber von einer Betrachtung des Standards aus, bejaht wegen Erweiterungsmaßnahmen die Standardsteigerung und bezieht dann Aufwendungen, die ihrem Charakter nach Erhaltungsaufwendungen sind, wegen „eines Anteils“ an der Standardsteigerung in die Anschaffungskosten ein, werden die vom BFH aufgestellten Grenzen zur Auslegung des Merkmals „Betriebsbereitschaft“ und „wesentliche Verbesserung“ verwischt.

Beispiel 7:

In einem bereits sehr gut ausgestatteten Mietshaus wird der Parkettboden durch Marmorboden ersetzt, die Holzterasse wird ebenfalls durch eine Marmorterrasse ersetzt, die alte, teilweise mit Stuck versehene Decke wird insgesamt mit hochwertigstem Stuck versehen. An den Wänden wird eine hochwertige Tapete angebracht. Im Badezimmer werden die alten, voll funktionsfähigen Armaturen durch goldene Armaturen ersetzt und die alte, ebenfalls noch voll funktionstüchtige Badewanne wird durch eine Badewanne mit Whirlpoolfunktion ausgetauscht.

Nach BFH- und Verwaltungsauffassung kann nur Erhaltungsaufwand angenommen werden, da allenfalls im Zentralbereich Badezimmer eine Funktionssteigerung zu erkennen ist.

Die beiden letztgenannten Fallgestaltungen verdeutlichen die Problematik der Standardeinteilung durch den BFH. Die Steigerung der Qualität eines Gebäudes vom mittleren zum oberen Standard ist tatsächlich nur durch Erweiterungsmaßnahmen möglich.

4. Vergleich mit ursprünglichem Zustand

Als Bezugspunkt für die Beurteilung, ob die Steigerung des Gebäudestandards vorliegt, ist nach dem BFH der Standard im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. bei Erbfall oder Schenkung der Zeitpunkt, welcher bei der Anschaffung oder der Herstel-

²²⁸ Woff- Diepenbrock, DB 2002, 286, (294).

lung des Rechtsvorgängers allgemein üblich war, zugrunde zu legen und einem Standard zuzuordnen.

Ist der Standard bei mindestens drei Zentralbereichen von einem ursprünglich sehr einfachen Standard auf einen mittleren Standard, oder von diesem auf einen gehobenen Standard gestiegen, liegt eine wesentliche Verbesserung vor.²²⁹

Die Auslegung des Begriffs „ursprünglicher Zustand“ wurde von der Verwaltung übernommen²³⁰.

Die Ausführungen zum ursprünglichen Zustand machen erneut die praktischen Probleme bei der Feststellung der Beurteilungsgrundlage für das Finanzamt deutlich. Insbesondere in Erbfällen scheint es durchweg schwierig, den Standard zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung des Erblasser genau zu bestimmen.

Beispiel 8:

Der Steuerpflichtige erbt ein im Jahre 1930 vom Erblasser erbautes Haus, welches bei Anfall der Erbschaft als Studentenunterkunft vermietet ist und auch weiterhin so genutzt werden soll. Aufgrund von über mehrere Jahrzehnte aufgestaute Instandsetzungsaufwendungen ist das Gebäude stark heruntergekommen. Dabei ist das Dach beschädigt, der Außenputz ist nur noch stellenweise vorhanden, an der Holzterre sind einzelne Treppenstufen defekt, die Fenster sind undicht, die Kacheln am Boden sind gesprungen, die elektrischen Leitungen entsprechen nicht dem heutigen Sicherheitsstandard, die Rohrleitungen sind undicht, Toilette und Badewanne befinden sich in verschiedenen Räumen und am Handwaschbecken befindet sich nur ein Kaltwasseranschluss. Der Steuerpflichtige lässt sämtliche Reparaturen vornehmen, ersetzt die Fenster, lässt den heutigen Anforderungen entsprechende Leitungen einbauen, die Rohrleitungen austauschen und baut eine Toilette im Badezimmer ein, für die bereits ein Anschluss vorhanden war.

Sämtliche vom Steuerpflichtigen vorzunehmenden Aufwendungen sind als Erhaltungsaufwand abziehbar. Durch die Vornahme der Aufwendungen in den Zentralbereichen ist keine Standarderhöhung gegenüber dem Standard des Hauses im Jahre 1930 eingetreten.

²²⁹ BFH U. v. 03.12.2002, IX R 64/99, DStR 2003, 322, unter II., 5a

²³⁰ BMF – Schreiben vom 18.07.2003 – IV C 3- S 2211- 94/03, DB 2003, 1650, Tz. 26.

III. Feststellungen

Eine Nichtaufgriffsgrenze wurde vom BFH bisher nicht in die neue Rechtsprechung einbezogen, wohingegen die Verwaltung die Standardhebung innerhalb von drei Jahren nach Erwerb nicht prüft, wenn die Aufwendungen 15% der Anschaffungskosten nicht übersteigen, es sei denn

- die durchgeführte Baumaßnahme kann der Beginn einer Sanierung in Raten sein;
- die Baumaßnahmen in Mehrfamilienhäusern konzentrieren sich auf einzelne Wohnungen.

Dem Finanzamt wird daher durch die beiden Ausnahmeregelungen zur Nichtaufgriffsgrenze zusammen mit der ohnehin vorzunehmenden Prüfung, inwieweit eine Erweiterung gegeben ist, eine umfangreiche Prüfung auferlegt.

Der BFH stellt ausdrücklich fest, dass den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 98 AO trifft.²³¹ Kommt er dieser Mitwirkungspflicht nicht nach, könne als Indiz auch eine erheblich erhöhte Miete herangezogen werden.

IV. Gesamtmaßnahme/ Sanierung in Raten

Während der BFH einzelne Baumaßnahmen, welche Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig im zeitlichen Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und die insgesamt zu einer wesentlichen Verbesserung führt, unter dem Stichwort „Sanierung in Raten“ als Herstellungskosten behandelt²³², sieht die Finanzverwaltung eine Sanierung in Raten „grundsätzlich“ als gegeben, wenn innerhalb von fünf Jahren eine Standardhebung erreicht wird.²³³

Aufgrund des Zusammenhangs zur neuen Auslegung ist davon auszugehen, dass der BFH mit der angesprochenen „wesentlichen Verbesserung“ nur eine Standardhebung meint²³⁴. Dies wird offensichtlich von der Verwaltung ebenso gesehen.

²³¹ BFH U. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569, unter 4..

²³² BFH U. v. 12.09. 2001, IX R 38/97, BStBl II 2003, 569, unter II. 3a, dd.

²³³ BMF- Schreiben vom 16.12.1996, IV B 3- S 2211- 69/96, BStBl I 1996, 1442.

²³⁴ So auch Söffing DSzZ 2002, 587, (592).

Die Verwaltung verschärft die Rechtsprechung daher insoweit, als sie eine Vermutung zu Lasten des Steuerpflichtigen einführt. Es wird geprüft, ob eine wesentliche Verbesserung durch Baumaßnahmen innerhalb von fünf Jahren eingetreten ist. Der planmäßige Zusammenhang wird dann vermutet.

Beispiel 8:

Der Steuerpflichtige erwirbt im Jahre 1995 ein 5-Familienhaus und lässt direkt nach Erwerb in allen Wohnungen die Badezimmer umfassend modernisieren. Im Laufe des Jahres 1996 tauscht er in allen Wohnungen die einfachverglaste Fenster gegen isolierverglaste Fenster aus. Im Jahre 1999 wird die ohnehin veraltete Heizung aufgrund eines Ausfalls durch eine moderne temperaturgesteuerte Heizung ersetzt.

Die Finanzverwaltung würde zunächst von einer „Sanierung in Raten“ ausgehen. Der Steuerpflichtige muss beweisen, dass die Heizung aufgrund eines akuten Schadensfalls und nicht aufgrund eines Gesamtplans ersetzt wurde.

C. Würdigung der neuen Rechtsprechung

Die Grundsätze der neuen Rechtsprechung wurde in den Printmedien teilweise als ausgesprochen "vermietergünstig" dargestellt.²³⁵

Tatsächlich gilt dies nur für die weit überwiegenden Fälle der Vornahme von Aufwendungen innerhalb der ersten drei Jahre nach Erwerb. Die Stellungnahmen in der Literatur beziehen sich unabhängig vom jeweiligen Tenor überwiegend auf die praktischen Schwierigkeiten bei der Anwendung.²³⁶ Im Folgenden wird daher auch auf den dogmatischen Ansatz eingegangen.

I. Praktische Bedenken

Im Hinblick auf die Praxis ist festzustellen, dass die neue Rechtsprechungskonstruktion, die Abgrenzungsproblematik zwischen den Anschaffungs-, Herstellungskosten, sowie Erhaltungsaufwendungen, nicht zufriedenstellend lösen kann.

²³⁵ Vgl. Capital 2002, 55, „Steuerschub für Vermieter“; FAZ Sonntagszeitung v. 16.11.2003 „Chancen beim Immobilienerwerb“.

²³⁶ Vgl. Strahl, BeSt 2002, 21; Carlé, Stbg 2002, 350; Delp, INF 2002, 490; Feuerbach/Seitz, Stbg 2003, 514; Fischer, DStZ 2002, 283.

Die Abgrenzungsproblematik verschiebt sich nunmehr zu der Fragestellung wann ein Bestandteil der Zentralbereiche eine wesentliche Steigerung des Gebrauchswert²³⁷ erfahren hat und wann damit eine Standardsteigerung einhergeht. Gerade die Voraussetzung, dass es sich um eine „wesentliche“ Steigerung handeln muss, ermöglicht keine taugliche Abgrenzung. Dies wird am Zentralbereich Fenster deutlich. Das Fenster hat im Gebäude die Funktion, Tageslicht zu spenden, die Frischluft im Gebäude zu regulieren, Isolation vom Außenklima und Immissionsschutz zu gewähren. Die Funktionen des Tageslichtspendens und der Frischluftzufuhr erfüllt ein einfachverglastes Fenster aber ebenso wie ein doppelverglastes. Bei einem Gebäude in einem ländlichen Gebiet ist auch der Immissionsschutz nicht zwingend notwendig. Damit hätte der Zentralbereich Fenster durch den Einbau von doppelverglasten Fenstern gegenüber den einfachfachverglasten Fenstern nur eine Funktionssteigerung bezüglich der Isolation erhalten. Dies kann aber nicht ausreichen, um von einer wesentlichen Steigerung des Gebrauchswerts des Zentralbereichs zu sprechen.

Das gleiche Bild ergibt sich bei der Betrachtung des Zentralbereichs Sanitärinstallationen. Die von der Verwaltung angeführten Beispiele „Fliesen des Bades“ oder „Austausch der freistehenden Badewanne“ gegen eine eingemauerte Badewanne, bringen auch im Zusammenhang mit anderen Maßnahmen keinerlei Funktionserweiterung, sondern sind Maßnahmen, die nur unter ästhetischen Gesichtspunkten erfolgen und damit keinerlei objektiven Bewertungsmaßstab bilden können.

Vornehmlich im Zentralbereich Elektrik ist eine Entscheidung, inwieweit sich das Nutzungspotential gesteigert hat, vom Finanzamt gar nicht zu erbringen, da dem Sachbearbeiter im Regelfall die notwendigen Kenntnisse fehlen, so dass im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen der ausführende Elektriker bestätigen wird, dass es sich nicht um eine wesentliche Steigerung des Nutzungspotentials handelt.

Bei der Prüfung, inwieweit Herstellungskosten auf ein im Wege der Erbfolge erworbenes Gebäude vorliegen, ist es für den Sachbearbeiter ferner kaum möglich, den ursprünglichen Standard des Gebäudes festzulegen, ohne sachkundige Hilfe in Anspruch zu nehmen. Das Manko kann auch durch die erhöhte Mitwirkungs-

²³⁷ Seifried/Pfertner, BB 2002, 1357 „auslegungsbedürftig“.

pflicht²³⁸ des Steuerpflichtigen nicht ausglich werden, da z.B. der Erbe selbst nicht in der Lage sein wird, den Standard des ererbten Gebäudes zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung durch den Erblasser zu bezeichnen.

Damit wird aber wieder auf Indizien²³⁹ zurückgegriffen und die gesamte Abgrenzung kommt im Ergebnis der Anwendung der Rechtsfigur „anschaffungsnahe Aufwand“ sehr nahe.²⁴⁰

Im Hinblick auf die in Zukunft zu erwartende Flut von Immobilienerwerben im Wege der Erbschaft erscheint die Regelung besonders bedenklich.

Die ansonsten erfreuliche Erwartung des Immobilienerben, dass für ihn die Regelungen zur Standarderweiterung weitgehend leerlaufen, da bei der Vornahme von Aufwendungen als „ursprünglicher Zustand“ derjenige zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung des Erblassers entscheidend ist und selbst ein stark instandsetzungsbedürftiges altes Haus in der Regel zur Zeit der Anschaffung/Herstellung durch den Rechtsvorgänger durchaus mittleren Standard gehabt haben kann (vgl. Beispiel 7), wird daher konterkariert.

Weitere Abgrenzungsprobleme bestehen durch die neue Rechtsprechung, wie bereits oben angesprochen, zwischen den Aufwendungen auf ein vollverschlissenes Wirtschaftsgut und der Funktionsuntüchtigkeit.

Für die Abgrenzung zwischen den Maßnahmen in den Standardbereichen, welche den Einbau von neuen Gegenständen erfordern und den gleichzeitig im Standardbereich möglichen „Erweiterungen“ im Sinne des § 255 Abs. 2 S. 1 Var. 2 HGB ist keine taugliche Abgrenzungsmöglichkeit vom BFH aufgezeigt worden, sondern es wurde nur festgestellt, dass das Tatbestandsmerkmal der Erweiterung hinter dem der wesentlichen Verbesserung zurücktrete, wenn ein Gegenstand in bestehende Installationen eingebaut wurde.²⁴¹ Eine Einschätzung des Steuerpflichtigen, in welchen Fällen durch den Einbau von Gegenständen eine Erweiterung eintritt, ist kaum möglich.

²³⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 18.07.2003 – IV C 3 –S 2211-94/03- DB 2003, 1650 Rz. 36.

²³⁹ Auch Stuhmann in: Blümich § 21 Rn. 170, sieht durch die Regelung zu den Indizien „Konflikte mit der Finanzverwaltung angelegt“.

²⁴⁰ Vgl. Indizien im BMF-Schreiben a. a. O. 238 Tz. 37 „Modernisierung in zeitlicher Nähe zum Erwerb im Ganzen und von Grund auf; hohe Aufwendungen für die Sanierung der zentralen Ausstattungsmerkmale getätigt werden; erhebliche Erhöhung des Mietzinses“

²⁴¹ BFH U. v. 20.08.2002 IX R 89/00, BStBl II 2003, 604.

II. Dogmatischer Ansatz

1. Anknüpfung an steuerrechtliche Auslegung

Der BFH erwähnt zwar zunächst am Anfang der Urteile vom 12.09.2001²⁴² ausdrücklich, dass sich die Beurteilung der Aufwendungen als Anschaffungs- und Herstellungskosten ausschließlich nach § 255 HGB bestimmen, im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung wird die Auslegung der Begriffe dann aber erstmals wirtschaftsgutspezifisch vorgenommen.²⁴³

Die Auslegung der Begriffe „Betriebsbereitschaft“ und „wesentliche Verbesserung“ erfolgt dann allerdings mit steuerrechtlicher Zweckrichtung²⁴⁴. Der ursprüngliche Zweck der handelsrechtlichen Kostenbegriffe, nämlich den Anschaffungs- und Herstellungsvorgang erfolgsneutral als reine Vermögensumschichtung zu behandeln,²⁴⁵ geht der BFH nicht nach, sondern bleibt bei seiner bisherigen Richtung bei der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, nämlich bei dem Ersatz von Bestandteilen, einen großzügigen Maßstab hinsichtlich der Einordnung als Erhaltungsaufwendungen anzulegen.

Das Vorgehen ist im Hinblick auf den dahinterstehenden Gedanken, dem gesteigerten Bedürfnis an Instandhaltung und Modernisierung steuerlich Rechnung zu tragen²⁴⁶, auch in der Vergangenheit nicht nennenswert kritisiert worden, was sich auch unter dem Gesichtspunkt ergibt, dass die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand gerade durch die Rechtsprechung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gestaltet wurde und eine großzügige Handhabung der Sofortabziehbarkeit im Interesse der Vermieter und letztlich auch der Mieter liegt.

2. Vermeidung von Umgehungsstrukturen

Die Auslegung der Begriffe wesentliche Verbesserung und Betriebsbereitschaft erfolgte unter dem Aspekt, dem Betriebsbereitschaftskostenbegriff und dem Beg-

²⁴² BFH U. v. 12.09.2001, IX R 52/00, BStBl II 2003, 574, unter II., 1.; U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 559 unter II., 1..

²⁴³ Söffing, DStZ 2002, 587, sieht darin ein „obiter dictum“ und einen Widerspruch zur Grundaussage.

²⁴⁴ Vgl. Paus, EStB 2002, 362, der allgemein den handelsrechtlichen Charakter der Kostenbegriffe zu wenig berücksichtigt sieht.

²⁴⁵ BT- Drucks. 10/317, 86; vgl. auch Stobbe in: H/H/R § 6 Anm. 269.

²⁴⁶ Vgl. BFH B. v. 26.11.1973, GrS 5/73, BFHE 111, 242, (254).

riff der „wesentlichen Verbesserung“ bei Wohngebäuden einen gleichen Inhalt zu geben, um damit Umgehungsstrukturen zu vermeiden.²⁴⁷ Fischer sieht darin den besonderen „Charme“ der neuen Auslegung.²⁴⁸ Es stellt sich aber die Frage, ob die Auslegung unter dem Gesichtspunkt der Verhinderung von Umgehungsstrukturen ein zulässiges Auslegungskriterium darstellt.

Die Vermeidung von Umgehungsstrukturen basiert auf dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung²⁴⁹ als steuerrechtlichem Fundamentalprinzip und damit auf dem Streben nach Einzelfallgerechtigkeit. Die Anwendung der Merkmale „Betriebsbereitschaft“ und „wesentliche Verbesserung“ in der vom BFH ausgelegten Weise, wirft aber in der Praxis Probleme hinsichtlich der Praktikabilität auf. Zwar hat das Praktikabilitätsprinzip als primäres Zweckmäßigkeitsprinzip nicht die gleiche Reichweite wie ethische Prinzipien²⁵⁰, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann aber nur dann gewahrt sein, wenn die vorhandenen Regelungen gleichmäßig angewendet werden bzw. angewendet werden können. Eine gleichmäßige Anwendung der vom BFH vorgenommenen Auslegung erscheint nach der obigen Darstellung aber nahezu ausgeschlossen.

Eine Umgehung der Aktivierungspflicht der Aufwendungen hingegen erscheint zum Zeitpunkt der Entscheidung nicht konkret anhand von Umgehungsmodellen erörtert worden zu sein.

Sofern sich aber typische Umgehungstatbestände herauskristallisiert hätten, wäre eine wesentlich effektivere Reaktion durch die Finanzverwaltung möglich gewesen.

Für den Fall, dass in Einzelfällen das Vorliegen eines Umgehungstatbestands befürchtet würde, wäre eine Klärung des Einzelfalls vor dem Finanzgericht möglich gewesen.

Die Zielsetzung der Vermeidung von Umgehungstatbeständen müsste daher bei der Auslegung der Kostenbegriffsmerkmale zurückstehen und erst nach der Gewährleistung eines gewissen Grades an Praktikabilität in die Zielsetzung der Auslegung miteinbezogen werden.

²⁴⁷ Vgl. Wolff-Diepenbrock, DB 2002, 1186, 1187, (Mitglied des IX. Senats).

²⁴⁸ Fischer, FR 2002, 781, 782.

²⁴⁹ Vgl. dazu Lang in T/L § 4 Rz. 70 ff..

²⁵⁰ Lang in T/L § 4 Rz. 130.

Inwieweit die Einzelfallgerechtigkeit und die Praktikabilität bei der Auslegung der Kostenbegriffe nach eigener Einschätzung in Ausgleich gebracht werden können, ist im Folgenden darzustellen.

3. Betriebsbereitschaftsbegriff

Inwieweit der Betriebsbereitschaftsbegriff subjektiv oder objektiv auszulegen ist, ist umstritten.²⁵¹

Der BFH sieht ein Wirtschaftsgut dann als betriebsbereit an, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann, so dass Betriebsbereitschaftskosten die Aufwendungen sind, die erforderlich sind, um den Vermögensgegenstand bestimmungsgemäß nutzen zu können²⁵² und vertritt damit einen sowohl objektiv als auch subjektiv bestimmten Betriebsbereitschaftsbegriff.

Selbst bei der Zugrundelegung eines rein subjektiven Betriebsbereitschaftsbegriffs stellt sich aber beim Erwerb von Wohngebäuden zur Vermietung die Frage, ob die Zweckbestimmung nicht bereits erreicht ist, wenn ein Gebäude vermietbar ist.

Ein nachvollziehbarer Grund zur weitergehenden Differenzierung bei der Beurteilung der Betriebsbereitschaft zwischen den beiden Zuständen „vermietbar“ und „unvermietbar“, ist bei Wohngebäuden nicht ersichtlich. Die Auslegung des Betriebsbereitschaftskostenbegriffs erscheint daher ausschließlich am Ziel orientiert, durch die Vermeidung von Umgehungsstrukturen eine weitgehende Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu bewirken.

Würde bei der Prüfung von Aufwendungen unter dem Aspekt Betriebsbereitschaftskosten hingegen darauf abgestellt, ob ein Gebäude vermietbar ist, ergäben sich lediglich die vorzunehmenden Feststellungen, ob das Gebäude bei Erwerb vermietet war und wenn dies nicht der Fall ist, ob es vermietbar gewesen wäre. Wird eine der Fragen bejaht werden können, liegen schon keine Anschaffungskosten mehr vor.

²⁵¹ Objektiv : Glanegger in: Schmidt § 6 Rdn. 86; Werndl in: K/S § 6 Rn. B 90; Stobbe in: H/H/R § 6 Rn. 282; Knop/Küting in: Küting/Weber, § 255 Rn. 4 ; Hellwing, Der Anschaffungsnahe Aufwand, Diss 1995; Söffing, StVj 1989, 163, (168), Subjektiv: Döllerer JbFSt 1976/1977, 196, (197), Fischer in: K.-Kompaktkommentar § 6 Rn 34; Mathiak, DStJG 7, 1984 S. 97, (117). Ordelheide in: FS f. Felix, 223, (225); Klein, FS f. Moxter 1994.

²⁵² Vgl. BFH U. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569, unter II.,2 b.

Auch bei Zugrundelegung der neuen Auslegung des Begriffs „wesentliche Verbesserung“ ist bei der Gleichsetzung der „Betriebsbereitschaft“ mit der „Vermietbarkeit“ keine typische Umgehungs konstruktion zu erkennen.

Die Einzelfallgerechtigkeit wäre daher durch die Annahme der Betriebsbereitschaft bei Vorliegen der Vermietbarkeit des Objekts sogar eher gewährleistet, da eine einheitliche Anwendung des Prüfungsmaßstabs durch die Finanzämter sichergestellt wäre.

4. Wesentliche Verbesserung

Bereits in der früheren BFH- Rechtsprechung wurde festgestellt, dass ein Gebäude durch jede Instandsetzungsmaßnahme verbessert wird.²⁵³

Die wesentliche Verbesserung wurde zwar in der BFH-Rechtsprechung regelmäßig als Tatbestandsmerkmal der Herstellungskosten angeführt, dann aber zunächst nur formelhaft definiert als hohe Aufwendungen, durch die das Wesen eines Gebäudes verändert, der Nutzwert erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer erheblich verlängert werde.²⁵⁴ Erst im Urteil vom 09.05.1995²⁵⁵ wurde ausgeführt, dass etwa bei der „Verwendung hochwertiger Materialien oder einer besonderen baulichen Gestaltung“ und einer damit einhergehenden Gebrauchswerterhöhung auch ein Bündel von Erhaltungsmaßnahmen zur „wesentlichen Verbesserung“ des Gebäudes führen könnte.

Die beispielhafte Aufzählung wurde erst durch die Urteile des BFH vom 12.09.2001²⁵⁶ weiter ausgestaltet, ohne dass deutlich wird, inwieweit die Verlängerung der Nutzungsdauer und die Wesensveränderung bei Wohnhäusern noch als „wesentliche Verbesserung“ angesehen werden.

Die eigenständige Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „wesentliche Verbesserung“ wird daher erst durch die neuen BFH-Rechtsprechung ausgebildet.

²⁵³ BFH U. v. 09.07. 1953, IV 8/53 U, BStBl III 1953, 245; U. v. 23.06.1961, VI 179/60 S, BStBl II 1961, 403; U.v. 08.06.1966, 282/63, BStBl III 1966, 324.

²⁵⁴ BFH B. v. 22.08.1966, GrS 2/66, BStBl III 1966, 672;

²⁵⁵ BFH U. v. 09.05.1995, IX R 116/92, BStBl II 1996, 632.

²⁵⁶ BFH a. a. O. Fn. 242.

Die Rechtsprechung des BFH zum Maßnahmenbündel setzt die Grundüberlegung voraus, dass die Quantität ab einem gewissen Umfang zur Qualität wird.²⁵⁷

Durch die Reduzierung auf die Grundsatzaussage wird deutlich, dass die Rechtsprechung des BFH zum Maßnahmen- Bündel nicht zwingend ist.

Das Augenmerk der Entscheidung scheint hingegen stark auf die Zielsetzung gerichtet worden zu sein, dem Merkmal der wesentlichen Verbesserung einen eigenständigen Anwendungsbereich zu geben.

Dieser Eindruck entsteht dadurch, dass die Systematik des Herstellungskostenbegriffs, dessen Geltung der BFH ausdrücklich betont,²⁵⁸ in willkürlicher Weise durchbrochen wird. So soll das Tatbestandsmerkmal der Erweiterung hinter dem der wesentlichen Verbesserung zurücktreten, wenn es sich um den Einbau von neuen Gegenständen in vorhandene Installationen handelt.²⁵⁹

Dem BFH ist zwar zuzustimmen, dass eine „wesentliche Verbesserung“ im Sinne der Standarderhöhung in der Regel den Einbau von Gegenständen erfordert, die vorher noch nicht vorhanden waren. Die Erweiterung wurde in der Vergangenheit aber gerade beim Einbau von Gegenständen, die vorher so nicht vorhanden waren, bejaht.²⁶⁰ Auch in Bezug auf die Vergrößerung der Wohnfläche hat der BFH an das Tatbestandsmerkmal Erweiterung keinen hohen Maßstab angelegt und eine solche angenommen, wenn auch nur eine geringe Vergrößerung der Wohnfläche stattgefunden hat.²⁶¹

Insbesondere die Beispiele des BFH, in welchen der Begriff der Erweiterung zurücktreten soll, sorgen nicht für Klarheit. So sollen der Einbau einer zusätzlichen Dusche oder eines zusätzlichen Waschbeckens keine Erweiterung sein.²⁶²

Der Verweis auf vorherige Urteile des BFH kann das Zurückstehen der „Erweiterung“ auch nicht begründen, da die Urteile, auf die verwiesen wird, jeweils den Ersatz eines Gegenstandes durch einen Gegenstand mit der gleichen Funktion, allerdings in modernisierter Form, betreffen.²⁶³ Beim Einbau der Sprechanlage

²⁵⁷ Fischer a. a. O. 248.

²⁵⁸ BFH U. v. 20.08.2002, IX R 98/00, BStBl II 2003, 604; U. v. 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl II 2003, 569, unter II. , 1. u. II. 3a).

²⁵⁹ BFH U. v. 20.08.2002 a. a. O. Fn 258.

²⁶⁰ BFH U. v. 29.08.1989, IX 176/84, BStBl II 1990, 430; U. v. 16.02.1993, IX R 85/88, BStBl II 1993, IX R 85, 88, BStBl II 1993, 544.

²⁶¹ BFH U. v. 09.05.1995, IX R 2/94, BStBl II 1996, 637.

²⁶² BFH U. v. 20.08.2002, IX R 70/00, BStBl II 2003, 604.

²⁶³ Vgl. BFH U. v. 11.08.1989, IX R 44/86, BStBl II 1990, 53; U. v. 24.07.1979, VIII R 162/78, BStBl II 1980, 7.

wurde aber gerade kein Gegenstand in modifizierter Form ersetzt, sondern ein neuer Gegenstand eingebaut.

Damit handelt es sich bei der Entscheidung zur Einordnung des Einbaus der Sprechanlage um eine neue Qualität der „Abgrenzung“ zwischen wesentlicher Verbesserung und Erweiterung.

Ebenso soll, wie bereits erwähnt, die „Erweiterung“ im Sinne von § 255 Abs 2 S. 1 Var. 2 HGB bezüglich eines Zentralbereichs, also beispielsweise der Einbau einer neuen Toilette, im Zusammenhang mit der „Verbesserung von mindestens zwei weiteren Bereichen“ vor der Nutzung zu Anschaffungskosten führen.²⁶⁴

Eine Begründung für die Systemdurchbrechung wird aber nicht gegeben.

Hier wird willkürlich das zumindest in sich stringente System der „Zentralbereiche“ durchbrochen, um den Bereich der Versagung des Sofortabzugs zu erweitern.

Die Auslegung des Begriffs „wesentliche Verbesserung“ und das alleinige Abstellen auf das Nutzungspotential erscheint zwar für sich betrachtet als im Einklang mit der Systematik des Herstellungskostenbegriffs aus § 255 HGB stehend, insbesondere im Hinblick auf das Merkmal der „Erweiterung“ gemäß § 255 Abs. 2 S.1 Var. 1 HGB kann die Regelung aber nicht als gelungen bezeichnet werden, da die Systematik beliebig durchbrochen wird.

Dies zeigt, dass die Auslegung der Herstellungskostentatbestandsmerkmale „wesentliche Verbesserung“ und „Erweiterung“ durch die höchstrichterliche Rechtsprechung nur dann schlüssig gelingen kann, wenn eine Abstimmung erfolgt und nicht, wie in den Entscheidungen des BFH ab dem Jahre 2001, das Augenmerk ausschließlich auf die „wesentliche Verbesserung“ gelegt wird und gleichzeitig versucht wird, eine möglichst weitgehende Inhaltsgleichheit zwischen der „wesentlichen Verbesserung“ und der „Betriebsbereitschaft“ zu erreichen.

Legt man das bisherige Ergebnis zugrunde, nach welchem entweder die Ausgestaltung des Tatbestandsmerkmals „wesentliche Verbesserung“ zu Lasten der Einzelfallgerechtigkeit vorgenommen wurde oder die Abgrenzung in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten bereitet, stellt sich die Frage, ob die wirtschaftliche

²⁶⁴ BFH U. v. 22.01.2003, X R 9/99, DStR 2003, 501, unter II., 2e).

Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auch dann präzise abgebildet werden kann, wenn die Aufwendungen welche gewöhnlich unter dem Tatbestandsmerkmal „wesentliche Verbesserung“ aktiviert werden, durch das Tatbestandsmerkmal Erweiterung erfasst werden bzw. als Erhaltungsaufwendungen sofort abziehbar sind und damit dem Tatbestandsmerkmal der „wesentlichen Verbesserung“ kein eigener Anwendungsbereich zuerkannt wird.

Nimmt man die neue BFH-Rechtsprechung zur Beurteilungsgrundlage, so wird man bei der Erneuerung der Fenster nicht zu einer Aktivierung der Aufwendungen als Herstellungskosten kommen können.

Sowohl die Ergänzungen der elektrischen Leitungen als auch die Modernisierung eines Badezimmers unter Einbau eines zweiten Handwaschbeckens oder der Ergänzung durch einen Warmwasseranschluss und der Ersatz einer Etagenheizung durch eine Zentralheizung lassen sich jedoch ebenso unter dem Erweiterungsbegriff erfassen, da auch jeweils neue Bestandteile hinzugefügt wurden.

Zur Abbildung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist der Begriff der wesentlichen Verbesserung daher nicht zwingend als Bestandteil des Herstellungskosten notwendig.

Zusätzlich spricht die praktische Erleichterung dafür, den Begriff „wesentliche Verbesserung“ nicht zur Beurteilung von Aufwendungen auf eine Immobilie heranzuziehen, da die Erweiterung regelmäßig leichter einzugrenzen ist und das ohnehin bestehende Abgrenzungsproblem zwischen der „wesentlichen Verbesserung“ durch den Einbau von zusätzlichen Gegenständen und der Erweiterung entfällt.

5. Gesamtmaßnahme/Sanierung in Raten

Die Sanierung in Raten ist vom BFH aus der früheren Rechtsprechung übernommen worden. Da der BFH die Auslegung der Kostenbegriffe ausdrücklich aus der gesetzlichen Regelung des § 255 HGB ableitet, hätte er auch die Grundsätze zur Sanierung in Raten überdenken müssen. Für die Grundsätze findet sich keinerlei Stütze im Gesetz, so dass der Grundsatz abzulehnen ist.

D. Ergebnis Teil 3

Stellt man auf den Wortlaut des BMF-Schreibens ab, so kann festgehalten werden, dass dieses in wesentlichen Punkten von der neuen BFH- Rechtsprechung abweicht.

Terminologisch wirken die Ausführungen der Verwaltung, als seien die Anforderungen an eine Standardhebung geringer, als nach den vom BFH aufgestellten Grundsätzen und als sei die Standardhebung eine zwingende Folge der Vornahme von Maßnahmen in den Zentralbereichen.

Die BFH-Rechtsprechung zur Sanierung in Raten wird ebenfalls verschärft, da die Aktivierung als Herstellungskosten grundsätzlich angenommen wird, wenn durch die Aufwendungen innerhalb von fünf Jahren eine wesentliche Verbesserung eingetreten ist.

Die Verwaltung bringt lediglich Beispiele für die Ausstattung nach sehr einfachem Standard, welche gegenüber der Rechtsprechung des BFH keine neuen Erkenntnisse bringen. Außerdem stellt sich die Frage, ob der einfache Standard der sanitären Anlagen nur bejaht werden kann, wenn die Beispiele kumulativ vorliegen oder, ob ein einfacher Standard auch angenommen wird, wenn das Bad lediglich kein Handwaschbecken besitzt.

Dem Steuerpflichtigen, der im Anwendungsbereich der neuen BFH-Rechtsprechung Aufwendungen auf eine Immobilie vornimmt ist zu raten, eine umfangreiche Dokumentation der einzelnen Maßnahmen mit Fotos vorzunehmen.

Außerdem scheint in dem Fall, dass die Verwaltung bei Aufwendungen auf mindestens drei der vier Zentralbereiche ohne individuelle Würdigung des Grades der Verbesserung im jeweiligen Zentralbereich eine Standardsteigerung annimmt, ein Vorgehen gegen diese Wertung sinnvoll.

Sofern die alten Regelungen des BMF Schreibens²⁶⁵ vom 16.12.1996 für den Steuerpflichtigen günstiger sind, kann der Steuerpflichtige gemäß Rz. 39, sofern er vor dem 05.08.2003²⁶⁶ und nach dem 17.07.2003 mit der Baumaßnahme begonnen hat beantragen, nach den alten Regelungen behandelt zu werden.

Zu den praktischen Bedenken bei der Anwendung der Rechtsprechung wurde auch eine systematisch nicht nachvollziehbare Auslegung durch den BFH vorgenommen.

Es kann daher festgehalten werden, dass dem BFH der Versuch, durch die Abschaffung des anschaffungsnahe Aufwands für mehr Einzelfallgerechtigkeit zu sorgen und dies mit einer an der Systematik des § 255 HGB orientierten Auslegung der Kostenbegriffe unter gleichzeitiger Verhinderung der Möglichkeiten des Steuerpflichtigen Umgehungsstrukturen zu schaffen, nicht geglückt ist.

Das Ziel wäre dann besser zu erreichen gewesen, wenn bei der Prüfung der Betriebsbereitschaft nur auf die Vermietbarkeit und bei der Auslegung des Herstellungskostenbegriffs nur auf das Merkmal der Erweiterung abgestellt worden wäre.

4. Teil: Der gesetzliche anschaffungsnahe Aufwand

Die Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Form des StÄndG²⁶⁷ vom 15.12.2003 gilt seit dem 01.01.2004, wird auch als die gesetzliche Wiedereinführung des anschaffungsnahe Aufwands gesehen²⁶⁸ und hat den folgenden Wortlaut:

„Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer 15 von Hundert der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im

²⁶⁵ BMF- Schreiben a. a. O. Fn. 230.

²⁶⁶ Tag der Veröffentlichung im BStBl vgl. BMF Schreiben a. a. O. Fn. 230 Tz. 39.

²⁶⁷ BGBl I 2003, 2645; BStBl I 2003, 710.

²⁶⁸ Der Gesetzgeber selbst sieht eine „Festschreibung der bisherigen Regel“, vgl. Begründung des Entwurfs des StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562 S.32.

Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 Var. 2 des Handelsgesetzbuches sowie Aufwendungsabzug für Erhaltungsaufwendungen in jährlichen Raten zu veranlassen.“

Als Begründung führt der Gesetzgeber an, anstelle der alten Rechtsprechung zum anschaffungsnahen Aufwand fordere die Anwendung der neuen Rechtsprechungsgrundsätze aus den BGH Urteilen vom 12.09.2001 grundsätzlich eine Einzelfallbeurteilung durch die Finanzämter, so dass die Anwendung im Einzelfall streitanfällig sein könne. Hingegen habe die bisherige Regelung der R 157 Abs. 4 EStR in der Vergangenheit zur Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung der Bürger und Finanzverwaltung beigetragen und werde daher aus Gründen der Rechtsvereinfachung und –sicherheit für den Bürger und die Verwaltung „gesetzlich festgeschrieben“.

Damit stellen sich die Fragen, inwieweit tatsächlich die alte Regelung gesetzlich fixiert wurde und inwieweit die vom Gesetzgeber vorgenommene Aushebelung der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der vorgenommenen Art zulässig ist.

A. Festschreibung der R 157 Abs. 4 EStR

Die Regelung der R 157 Abs. 4 EStR sah vor, dass Herstellungskosten als Folge einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung vorliegen können, wenn in zeitlicher Nähe zur Anschaffung im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Reparatur- oder Modernisierungsaufwendungen anfallen. Als zeitliche Nähe galten in der Regel drei Jahre. Für die ersten drei Jahre war das Vorliegen von anschaffungsnahem Aufwand nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für Instandsetzungen innerhalb von drei Jahren insgesamt 15 % nicht überstiegen.

Der Unterschied der Regelungen liegt daher offenkundig darin, dass die R 157 Abs. 4 EStR eine Prüfung verlangte, ob tatsächlich eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes durch die Vornahme der Aufwendungen erreicht wurde, während durch § 6 Abs. 1 Nr.1a EStG der steuerrechtliche gegenüber dem handelsrechtli-

chen Herstellungskostenbegriff um ein weiteres Tatbestandsmerkmal ergänzt wurde, welches zwingend ist.²⁶⁹

Ein weiterer Unterschied zur „alten Regelung“ ist das Fehlen einer Regelung zu den verdeckten Mängeln, da nach R 157 Abs. 4 S. 6 EStR der Abzug von verdeckten Mängeln möglich war, was somit auch zu einer Steuerverschärfung führt.

B. Auswirkungen auf die neue BFH-Rechtsprechung

I. Bedeutung für den Betriebsbereitschaftsbegriff

Wie bereits erwähnt, ist die neue Auslegung der Kostenbegriffe durch die BFH Rechtsprechung ab 2001 durch die Einfügung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht in vollem Umfang obsolet.

Damit stellt sich die Frage, inwieweit der Gesetzgeber auch bezüglich des Anschaffungskostenbegriffs die Auslegung des BFH ersetzen wollte.²⁷⁰

Nach dem Wortlaut des § 6 Abs 1 Nr. 1a EStG wird nicht zwischen bereits genutzten und nicht genutzten bzw. nicht nutzbaren Gebäuden unterschieden. Spindler²⁷¹ geht aufgrund des Wortlauts des Gesetzes, wie auch aufgrund der auf R 157 Abs. 4 EStR verweisenden Richtlinie, davon aus, dass der Gesetzgeber nur die Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand regeln wollte, so dass hinsichtlich der Anschaffungskosten noch die Grundsätze des BMF- Schreibens vom 18.07.2003²⁷² gelten.

Der Meinung kann nach meiner Einschätzung nicht gefolgt werden, da gerade nur von der Anschaffung eines Gebäudes gesprochen wird und damit zunächst jedes Gebäude gemeint ist, wenn nicht ein Differenzierungswille aus anderen Umständen ersichtlich wird. Dieser kann aber auch nicht aus dem Verweis auf R 157 Abs. 4 EStR geschlossen werden, da zum Zeitpunkt der Anwendung der Richtlinie keine Prüfung stattfand, ob die Aufwendungen kurz nach Erwerb unter dem Gesichtspunkt der Betriebsbereitschaftskosten zu den Anschaffungskosten zu zählen

²⁶⁹ Vgl. Spindler DB, 2004, 507; Hergarten DStR 2003, 398 noch zum StVergAbG.

²⁷⁰ Dazu Spindler DB 2004, 507, (509).

²⁷¹ Spindler a. a. O. Fn. 269.

²⁷² BMF- Schreiben v. 18.07.2003 –IV C 3 S 2211-94/03, DB 2003, 1650.

sind, so dass bei einer an die Richtlinie angelehnten Regel von der gleichen Reichweite auszugehen ist.

Dies ergibt aber sich aber auch aus dem Zweck der Regelung, welcher jedenfalls nach der Gesetzesbegründung auch die Steuervereinfachung sein soll.²⁷³

Diese wird aber in einem höheren Maße erreicht, wenn die Entscheidung, ob das erworbene Gebäude betriebsbereit im Sinne der neuen BFH- Rechtsprechung war, nicht getroffen werden muss, sondern bei Vornahme von Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen eines Gebäudes nach dessen Erwerb nur der Erwerbspreis und die Höhe der Aufwendungen zu beurteilen sind.

II. Aufwendungen unterhalb der 15 % Grenze

Die gesetzliche Neuregelung erstreckt sich nur auf Aufwendungen, die ohne Umsatzsteuer 15 % der Gebäudeanschaffungskosten überschreiten.

Spindler²⁷⁴ weist zu Recht darauf hin, dass es sich dabei tatsächlich um ein praktisches Problem handele, da die Verwaltung als Beurteilungsmaßstab für die Beurteilung einer Standardsteigerung die einzelne Wohnung in einem Mehrfamilienhaus heranzieht. Damit können Aufwendungen in erheblicher Höhe entstehen, welche aber trotzdem nicht über 15 % der Gebäudeanschaffungskosten liegen.

Für die sofortige Abziehbarkeit könnte der Rückschluss sprechen, dass ausdrücklich nur die darüber liegenden Aufwendungen als Herstellungskosten einzuordnen sind.

Dagegen wendet Spindler²⁷⁵ ein, die Formulierung, „...zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für...“ mache deutlich, dass in dem Fall, dass eben die 15 % nicht überschritten würden, anhand der hergebrachten Tatbestandsmerkmale des Herstellungskostenbegriffs weiterzuprüfen sei. Auch diesem Gedanken ist nach meiner Einschätzung nicht zu folgen, da die Formulierung zwar zeigt, dass die Ergänzung des Herstellungskostenbegriffs neben den übrigen Herstellungskostenbegriffatbestandsmerkmalen gelten soll, im Zusammenhang mit dem Gesetzeszweck der Steuervereinfachung erscheint aber geradezu zwingend, dass die Aufwendungen bis zu einem Gesamtbetrag unter 15 % der

²⁷³ BT-Drucks 15/1562 S 32.

²⁷⁴ Spindler, DB 2003, 507, (510).

²⁷⁵ Spindler, a. a. O. Fn. 269

Anschaffungskosten nicht den komplizierten Abgrenzungsregeln der BFH-Rechtsprechungsgrundsätze unterliegen sollen.

III. Tatbestandsmerkmale Instandsetzung und Modernisierung

Die Tatbestandsmerkmale Instandsetzung und Modernisierung erfassen nach meiner Einschätzung nicht den Fall, dass ein bereits sehr gut ausgestattetes Haus unter hohem Kostenaufwand umgestaltet wird, ohne dass die ausgetauschten Bestandteile verbraucht oder veraltet waren (vgl. oben Beispiel 7).

Trotz hohem Aufwands wären die Aufwendungen nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung zu beurteilen.

IV. Sanierung in Raten

Die neue Regelung sieht eine Gesamtmaßnahme nicht vor. Das heißt, dass der Steuerpflichtige, der eine Sanierung in Raten geplant hatte, zwischen dem 18.07.2003 und dem 31.12.2003 einen Zentralbereich wesentlich verbessert hat und mit weiteren Investitionen nach dem 31.12.2003, welche aber unter 15% der Gebäudeanschaffungskosten liegen, eine Standardsteigerung erreicht, hätte mit den Maßnahmen ab dem 01.03.2003 keine Herstellungskosten aufgewandt hätte, so dass nach der hier vertretenen Ansicht der gesamte Aufwand sofort abziehbar wäre.

C. Rechtfertigung der Regelung

Der Gesetzgeber hat durch das Nichtanwendungsgesetz einen antijustiziellen Gesetzgebungsakt vorgenommen. Die antijustizielle Gesetzgebung findet ihre Rechtfertigung in der eigenständigen Verantwortung für das Recht, wenn sie rechtsdogmatische Fehlerurteile korrigieren soll, wogegen sie sich bei rein fiskalischen Motiven als illoyal und rechtsstaatswidrig erweist.²⁷⁶

Unterstellt man die hier vertretene Auslegung der neuen gesetzlichen Regelung, so hat diese tatsächlich einen nicht zu unterschätzenden Vereinfachungseffekt für die Finanzverwaltung.²⁷⁷ Gleichzeitig heißt dies aber nicht, dass das fiskalische Interesse die gesetzgeberische Entscheidung nicht bestimmen kann. So wurden die Mehreinnahmen durch die neue Regelung auf 200 Mio. Euro beziffert²⁷⁸ und in der vom BMF veröffentlichten Begründung zum StVergAbG²⁷⁹ wurde festgestellt, dass der BFH inzwischen seine Rechtsprechung zum anschaffungsnahe Aufwand aufgegeben habe und dies zu aufwendigen Einzelprüfungen zwingen und zu Steuerausfällen führe²⁸⁰.

Für die fiskalische Motivation des Gesetzgeber spricht außerdem, dass der Gesetzgeber bereits mit dem Regierungsentwurf zum StVergAbG²⁸¹ im Jahre 2002 eine wortlautgleiche Regelung, wie die im aktuellen § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorzufindende, vorgeschlagen hat. Zu diesem Zeitpunkt bestanden aber keinerlei Erfahrungen mit der praktischen Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung. Ein solche Bewährung in der Praxis hätte vom Gesetzgeber zunächst abgewartet werden müssen. Erst wenn festgestellt worden wäre, dass trotz Verfahrensvereinfachungen wie Beispielkataloge, Indizien und veränderten Beweislastverteilungen, die Bearbeitung einen unverträglich hohen Aufwand macht, hätte die gesetzliche Typisierung vorgenommen werden können.

Aus den genannten Indizien kann daher geschlossen werden, dass ein nicht unerhebliches Fiskalinteresse bei der Schaffung der Regelung mitgewirkt hat.

Unabhängig davon, inwieweit das Fiskalinteresse die Einführung der Regelung dominiert hat, wahrt die Regelung nicht den notwendigen Ausgleich zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Praktikabilität.

²⁷⁶ Vgl. Lang in T/L § 5 Rz. 29.

²⁷⁷ Unter diesem Aspekt befürworten Feuerbach/Seitz, Stbg 2003, 514, die Einführung einer schematisch orientierten Abgrenzung. Kaum eine praktische Erleichterung wäre die neue Regelung wohl bei Zugrundelegung der Meinung von Spindler, DB 2004, 507; auch Hergarten, DStR 2003, 387 sieht eine weitere Steuerkomplizierung.

²⁷⁸ Bericht des Haushaltsausschusses des Dt. Bundestags vom 05.11.2003, BT-Drucks. 15/1929 S.2.

²⁷⁹ Regierungsentwurf in BR-Drs 866/02.

²⁸⁰ Dies ist der Wortlaut der Begründung des BMF zum Entwurf des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG i .d. F. des StVergAbG, welcher aber wortgleich mit der nunmehr geltenden Regelung ist.

²⁸¹ A. a. O. Fn. 279.

Auch der Gesetzgeber muss aber bei der Typisierung den Ausgleich zwischen Praktikabilität und Einzelfallgerechtigkeit wahren.²⁸²

Der Verstoß gegen die Einzelfallgerechtigkeit ist zweifelsohne gegeben, da - wie bereits ausgeführt - kein Grund dafür ersichtlich ist, dass der Erwerber einer Immobilie seine erwerbsnahen Aufwendungen zur Instandsetzung nur im Rahmen der AfA abziehen kann, während ein anderer Steuerpflichtiger, der die gleichen Aufwendungen ohne Anschaffungsbezug tätigt, diese in vollem Umfang im Jahr der Verausgabung abziehen kann.

Die Verwaltungspraktikabilität sieht auch nicht vor, dass der jeweilige Sachbearbeiter die Beurteilung des Sachverhalts anhand von zwei Nachweisen, nämlich dem Kaufvertrag und den Rechnungen für die Aufwendungen, vornehmen können muss.

Berücksichtigt man ferner die Überlegung, dass gerade bei den Aufwendungen auf Immobilien hohe Beträge aufgebracht werden und damit die Steuerlast im Veranlagungszeitraum je nach Einordnung der Aufwendungen stark verändert werden kann, so erscheint die Typisierung unverhältnismäßig. Zur Vereinfachung der praktisch schwierig zu handhabenden neuen BFH Rechtsprechung hätten daher Ergänzungen zu den Grundregeln der Beweislast beitragen können.

Die Typisierung durch § 6 Abs 1 Nr. 1a EStG i. d. F. des StÄndG ist daher wegen Unverhältnismäßigkeit nicht gerechtfertigt.

²⁸² Brockhoff, StbJb 1963/64, 318, (321), der die Typisierung des Gesetzgebers als ein „Übel“ ansieht.

5. Teil: Zusammenfassende Thesen

1.

Der notwendige Ausgleich zwischen der Einzelfallgerechtigkeit und der Verwaltungspraktikabilität kann in keinem der drei Abschnitte der Geschichte des anschaffungsnahe Aufwands als gelungen bezeichnet werden.

2.

Die Existenz sowohl der außergesetzlichen Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand als auch des „gesetzlichen anschaffungsnahe Aufwands“ ist durch das Fiskalinteresse begründet.

3.

Der anschaffungsnahe Aufwand als außergesetzliches Rechtsinstitut wurde in der über sechzig Jahre bestehenden Form von der Finanzverwaltung des Dritten Reichs begründet.

4.

Der anschaffungsnahe Aufwand als außergesetzliches Rechtsinstitut basiert auf dem sozialistischen Aspekt des Nationalsozialismus.

5.

Für die Typisierung in Form der Rechtsfigur anschaffungsnahe Aufwand bestand auch im Hinblick auf die Verwaltungspraktikabilität kein Bedürfnis.

Anschaffungsnahe Instandsetzungsaufwendungen hätten bis zur Übernahme der handelsrechtlichen Kostenbegriffe nach dem vom BFH vertretenen Anschaffungskostenbegriff, unter Gewährleistung einer größeren Einzelfallgerechtigkeit erfasst werden können.

6.

Das außergesetzliche Rechtsinstitut ist weder durch die steuerrechtliche Ausprägung des Gleichheitssatzes noch durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise noch durch die Neubewertungstheorie gerechtfertigt.

7.

Die Grundsätze der neuen BFH- Rechtsprechung sind nur innerhalb der ersten drei Jahre steuergünstiger.

8.

Die neue BFH Rechtsprechung ist weniger an der Systematik der steuerlichen Kostenbegriffe ausgerichtet, als an dem Ziel, Umgehungen durch den Steuerpflichtigen zu vermeiden.

9.

Durch die inhaltsgleiche Ausgestaltung der Merkmale „Betriebsbereitschaft“ und „wesentliche Verbesserung“ ist die Unterscheidung zwischen den Tatbestandsmerkmalen Anschaffungskosten/Herstellungskosten nur noch im Rahmen der Abschreibung von Bedeutung.

10.

Einfallstore für Streitigkeiten sind die willkürlich festgelegten Zentralbereiche, die Gebrauchswert/Funktionssteigerung insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass diese wesentlich sein muss, sowie die drei willkürlich festgelegten Standards.

11.

Die Möglichkeit einer Steigerung vom mittleren Standard auf den höchsten Standard ist nur theoretischer Natur.

12.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen kann zur Beurteilung anhand von Indizien führen, welche der außergesetzlichen Rechtsfigur anschaffungsnaher Aufwand sehr ähnlich sind.

13.

Die Stellungnahme des BMF mit Schreiben vom 18.07.2003 zur neuen BFH Rechtsprechung weicht in wesentlichen Teilen von der Rechtsprechung ab.

14.

Ein Abstellen auf die Vermietbarkeit des Gebäudes zur Beurteilung der Betriebsbereitschaft wäre im Sinne der Einzelfallgerechtigkeit, der Rechtssicherheit und der Vereinfachung des Steuerrechts vorzuziehen gewesen.

15.

Die durch die Grundsätze der neuen BFH-Rechtsprechung eingeführte Systematik wird durch das Zusammenfassen von Funktionssteigerungen in zwei Zentralbereichen und einer Erweiterung in diesem Bereich zu einer Standardsteigerung willkürlich zu Lasten des Steuerpflichtigen durchbrochen.

16.

Die Auslegung des Herstellungskostenmerkmals „wesentlichen Verbesserung“ durchbricht die im Herstellungskostenbegriff nach § 255 HGB vorgesehene

Gleichstellung der Merkmale „Herstellung“, „Erweiterung“ und „wesentliche Verbesserung“.

17.

Sofern eine unterschiedliche Gewichtung der Herstellungskostentatbestandsmerkmale vorgenommen wird, wäre unter Praktikabilitätsgesichtspunkten die wesentliche Verbesserung als subsidiär gegenüber der Erweiterung zu behandeln gewesen.

18.

Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG kann nicht als gesetzliche Wiedereinführung des anschaffungsnahen Aufwands bezeichnet werden, sondern stellt gegenüber den Grundsätzen zum außergesetzlichen anschaffungsnahen Aufwand eine Verschärfung der Rechtslage dar.

19.

Durch die Regelung wird die Rechtslage innerhalb der ersten drei Jahre vereinfacht, sie typisiert jedoch in unverhältnismäßiger Weise. Ihre Einführung dient in erster Linie dem Fiskalinteresse.