137

ESt

Innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung einer gebrauchten Immobilie aufgewandte Kosten für Reparaturen

EStG §§ 6, 9, 21

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn diese ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Fraglich ist, ob Aufwendungen für Schönheitsreparaturen, die innerhalb von drei Jahren nach Erwerb einer vermieteten Immobilie entstanden sind, ebenfalls als anschaffungsnahe Herstellungskosten über die AfA auf die Gesamtdauer der Nutzung der Immobilie verteilt werden müssen oder sofort als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Sachverhalt

A erwarb ein Einfamilienhaus (Anschaffungskosten Gebäude: 300.000 Euro). Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr gingen vertragsgemäß am 01.01.2013 über. Das bestehende Mietverhältnis übernahm A.

In der Zeit vom 01.01.2013 bis zum 31.12.2016 führte A in der vermieteten Wohnung sowie am Gebäude selbst in größerem Umfang Umbau- und Renovierungsmaßnahmen durch:

2013:	Erneuerung der Dacheindeckung	15.000 €
2014:	Erneuerung der Fußbodenbeläge und Fenster	14.000 €
2015:	Instandsetzung oder Erneuerung der vorhandenen Sanitär-, Elektro- und Heizungsanlagen	16.000 €
	Aufwendungen für Schönheitsreparaturen:	
	Tapezieren und Anstreichen der Wände und Decken	5.000 €
	Summe netto	50.000 €
	Umsatzsteuer: 19 % von 50.000 €	9.500 €
	Summe brutto	59.500 €

A hat die Aufwendungen von insgesamt 59.500 Euro in seinen Einkommensteuererklärungen 2013 bis 2015 als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht.

Im Rahmen der Veranlagung 2015 vertritt das Finanzamt die Auffassung, die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sei unter Einbeziehung der Aufwendungen für die Schönheitsreparaturen überschritten. Es erkennt die geltend gemachten Werbungskosten von brutto 59.500 Euro insgesamt nicht an und ändert die Veranlagungen 2013 und 2014 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entsprechend.

Frage

1. Sind die 2015 entstandenen Aufwendungen für die Schönheitsreparaturen in die 15 %-Grenze einzubeziehen?
2. Ist die 15 %-Grenze überschritten, wenn ein Handwerker dem A im Januar 2016 wegen mangelhafter Materiallieferung von dem 2015 in Rechnung gestellten Betrag 7.140 Euro (6.000 Euro zzgl. 19 %) zurückerstattet?

Antwort

1. Ja, sie sind einzubeziehen, sodass die gesamten Aufwendungen von 59.500 Euro als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu behandeln sind.
2. Nein, die 15 %-Grenze ist nicht überschritten.

Begründung

Anschaffungsnahe Herstellungskosten ...

Zu 1: Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i. V. m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn diese ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage und sind folglich nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. Der Dreijahreszeitraum beginnt mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums. Auf den Zeitpunkt des notariellen Kaufvertrags kommt es prinzipiell nicht an.

... ohne regelmäßig wiederkehrende Erhaltungsaufwendungen ...

Zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG ausdrücklich nicht die Aufwendungen für Erweiterungen i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Zu den jährlich **üblicherweise anfallenden Erhaltungsaufwendungen** in diesem Sinne gehören insbesondere Kosten für regelmäßige Wartungsarbeiten wie laufende Heizungs- oder Aufzugswartungen, Beseitigung von Rohrverstopfungen und -verkalkungen oder Ablesekosten. Die Aufwen-

dungen dafür sind abzugsfähig, auch wenn die übrigen Aufwendungen in dem betreffenden Jahr als anschaffungsnahe Aufwendungen zu qualifizieren sind.

Die 15 %-Grenze ist eine Freigrenze, bereits ein geringfügiges Überschreiten führt zu Herstellungskosten für den gesamten Aufwand. Die in den Aufwendungen enthaltene Umsatzsteuer ist für die 15 %-Grenze nicht zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob sie als Vorsteuer abzugsfähig ist oder nicht.

... aber lt. BFH einschl. Schönheitsreparaturen

Strittig ist, ob auch sog. Schönheitsreparaturen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten zählen, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden und die hierfür angefallenen Kosten – ggf. zusammen mit weiteren Aufwendungen für bauliche Maßnahmen – ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten übersteigen.

Zu den Schönheitsreparaturen gehören das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper, der Innen- und Außentüren sowie der Fenster. In der Literatur wird die Einbeziehung von Schönheitsreparaturen in die 15 %-Grenze zum Teil verneint.[1]

Der BFH[2] hat jetzt in drei Grundsatzentscheidungen Klarheit geschaffen. Er weist zunächst darauf hin, dass der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gesetzlich nicht definiert ist und daher der Auslegung bedarf. Hierunter sind nach Meinung des BFH bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Hierzu gehören entgegen der im Schrifttum vertretenen Auffassung auch sog. Schönheitsreparaturen. Denn auch Schönheitsreparaturen in diesem Sinne sind bauliche Maßnahmen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes beseitigt werden.

Soweit der BFH früher noch einen engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Schönheitsreparaturen zu einer als einheitlich zu würdigenden Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes gefordert hat, hält er hieran nicht mehr fest.

---

1 Vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6, Rz. 382, 386; Trossen (DStR 2012 S. 447, 448).
2 BFH vom 14.06.2016 IX R 25/14 (DStR 2016 S. 2269), IX R 22/15 (DStR 2016 S. 2274) und IX R 15/15 (DStR 2016 S. 2278).

Die Netto-Aufwendungen der Jahre 2013 bis 2015 von 50.000 Euro übersteigen die 15 %-Grenze. Daher handelt es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Die Brutto-Aufwendungen von 59.500 Euro sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG), sondern nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG i. V. m. § 7 EStG).

Spätere Erstattungen sind zu kürzen

Zu 2: Werden Aufwendungen für Material und/oder Fertigungsleistungen von dritter Seite zum Teil erstattet, sind diese grundsätzlich nur in Höhe des Saldobetrags zwischen dem vom Stpfl. getragenen Aufwand und dem von dritter Seite erstatteten Aufwand in die Berechnung des für die 15 %-Grenze maßgeblichen Betrags einzubeziehen.[3] Zieht man die 2016 erfolgte Erstattung von 6.000 Euro von den gesamten Aufwendungen von 50.000 Euro netto ab, wird die 15 %-Grenze von 45.000 Euro (15 % von 300.000 Euro) nicht überschritten. Die gesamten Aufwendungen von brutto 59.500 Euro sind in den Jahren 2013 bis 2015 als Werbungskosten abziehbar. Die Erstattung von 7.140 Euro ist im Jahr 2016 als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des A anzusetzen.

Anmerkung: Für den Fall, dass die 15 %-Grenze auch unter Berücksichtigung einer späteren Erstattung überschritten ist, verbleibt es bei der Behandlung als anschaffungsnahe Herstellungskosten, wobei nur der Saldobetrag bei den anschaffungsnahen Herstellungskosten zu berücksichtigen ist. In diesem Fall ist der Erstattungsbetrag nicht als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Wurden die Aufwendungen jedoch bisher in voller Höhe in die AfA-Bemessungsgrundlage einbezogen, ist diese im Jahr des Zuflusses um die Erstattungsbeträge zu mindern.[4]

Verfasser: Hans Walter Schoor, Steuerberater, Kemmenau

3 BFH vom 14.06.2016 IX R 25/14 (Fußnote 2), Rz. 25.
4 BFH vom 14.06.2016 IX R 25/14 (Fußnote 2), Rz. 31.