

Wenn zum Bilanzstichtag endgültig feststeht, dass das WG nicht fertiggestellt wird, sind die bis zum Bilanzstichtag entstandenen HK eines abnutzbaren WG in vollem Umfang als BA oder WK abzuziehen, sofern die Kosten nicht in die HK eines anderen WG einzubeziehen sind (vgl. EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 438 mwN); bei nicht abnutzbaren WG scheidet hingegen die Berücksichtigung als sofortige WK aus (vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455).

Aktivierung von Teilerstellungskosten: s. auch § 5 Anm. 965, 971 f.; § 7a Anm. 44; zu den TeilHK und Anzahlungen nach dem FördG s. STUHRMANN, DStR 1993, 123.

2. Fiktive Herstellungskosten

Fiktive HK sind Beträge, die als HK gelten, ohne dass der Stpfl. sie tatsächlich in dieser Höhe aufgewendet hat (s. auch Anm. 303 über fiktive AK).

DM-Bilanzgesetz 1990 (DMBilG): Für das Beitrittsgebiet ergeben sich fiktive HK. § 5 DMBilG bestimmt, dass die allgemeinen handelsrechtl. Bewertungsvorschriften – hier § 255 Abs. 2 HGB – unter Beachtung der speziellen Regelungen (hier § 7 Abs. 1 und 3 DMBilG) anzuwenden sind (s. auch Anm. 64 f.). Nach § 7 Abs. 1 Satz 5 DMBilG gelten die „in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte ... für die Folgezeit als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit Berichtungen nach § 36 nicht vorzunehmen sind“. Im Rahmen der DM-Eröffnungsbilanz ist der Begriff der Wiederherstellungskosten für die Neubewertung der WG eingeführt worden (vgl. hierzu FORSTER/GELHAUSEN/WAGNER in BUDDE/FORSTER, DMBilG, Kommentar, § 7 Rn. 68 ff.; vgl. auch § 12 DMBilG zur Bewertung der Vorräte). Nach § 7 Abs. 1 DMBilG dürfen die WG in der DM-Eröffnungsbilanz mit ihrem Neuwert, höchstens aber mit ihrem Zeitwert angesetzt werden.

VII. Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

Schrifttum: GRIEGER, DStZ 1950 S. 395; ZITZLAFF, StuW 1951 Sp. 209; SCHLOTT, DStZ 1956 S. 128; DREIER, Herst.- u. ErhAufw. beim Umbau von Betriebsgebäuden, DB 1957 S. 1109; MITTELBACH, DStR 1957 S. 388; JUDEICH, WPg. 1957 S. 554, BB 1962 S. 633; FELIX/DREES/FLICK/KROLLMANN u. EVERDING, Herst.- u. ErhAufw., Köln 1958; HEINLEIN, Inf. 1958 S. 218; GÜBBELS, StbJb. 1959/60 S. 199 ff.; SUDHOFF, Herst.- u. ErhAufw. bei Einkünften aus Vermietung und Verp., StuW 1960 Sp. 243; MILDNER/MÜLLER, FR 1962 S. 467; EVERDING, DStR 1962/63 S. 57; LITTMANN, Inf. 1963 S. 41 u. 61; v. WALLIS, DStZ 1963 S. 129 (Grundstücke); GAIL, ErhAufw. bei wirtschaftl. Abnutzung, BB 1970 S. 1343; GROB, Instandhaltung und Abschreibung, DStR 1974 S. 135; LUGER, Herst.- und ErhAufw. bei der Erneuerung von Altbauten, StWa. 1974 S. 3; OSWALD, Erhaltungsmaßnahmen im Zusammentreffen mit HerstMaßnahmen, DStR 1974 S. 599; SCHINDELE, Grundstücke u. Gebäude in der Bilanz, 4. Aufl. Heidelberg 1974 S. 114–126; STRIPF, Abgrenzungsmerkmale für HerstAufw. u. ErhAufw. bei Betriebsgebäuden, DB 1974 S. 12; MEYN, Widersprüchl. Rspr. des BFH zur Abgrenzung von Herst.- u. ErhAufw., Stbg. 1976 S. 242; MITTELBACH, Abgrenzung zwischen ErhAufw. u. HK bei Gebäuden, DStZ 1977 S. 363; MITTELBACH, Abgrenzung zwischen Erh.- u. HerstAufw. bei Maschinen u. Betriebsvorrichtungen, Inf. 1978 S. 389; FELLA, StWa. 1979 S. 141 u. 166; o.V., Abgrenzung von Herstellungsg.- u. ErhAufw.: Auswirkungen der neuen BFH-Rspr., DB 1980 S. 1296; GAIL, Funktionsänderung als Kriterium für die Abgrenzung zwischen Erhaltungsg.- und Herstellungsaufwand, StbJb. 1982/83 S. 298–300; BOHN, Die Behandlung von Modernisierungskosten in der HBil., WPg. 1983 S. 137; RÖSSLER, Erhaltungsaufwand während der Herstel-

lungsphase eines Gebäudes, DStR 1983 S. 731; POUJIN, Die Abgrenzung zwischen Herstellungs- u. Erhaltungsaufwand in der Handels- und StBil., DB 1983 S. 241; FEUERSÄNGER/TISMER, Zur Abgrenzung zwischen Herst- u. ErhAufw., DB 1984 S. 2015 (für Heranziehung der Rspr. zu § 13 Nr. 4 der VOB); IdW, Stellungnahme WFA 2/1983 „Zur Aktivierung von Modernisierungskosten bei Wohngebäuden“, WPg. 1984 S. 81; SCHEURER/FUCHS, BB 1985 S. 209 (zu BFH v. 19.7.85 III R 170/80, BFH/NV S. 24); STREIM, Rückstellungen für Großreparaturen, BB 1985 S. 1575; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der StBil., Diss., Göttingen 1986; STAHL, Erhaltungsaufwand, KÖSDI 1986 S. 6446; VODRAZKA, Wesentliche Verbesserung, in HuRB S. 447; GLANEGGER, Anschaffungs- und HK bei Grundstücken u. Gebäuden, DB 1987 S. 2115 u. 2173; Herstellungs- und ErhAufw. bei Mietobjekten unter Berücks. neuerer SteuerRspr., in Dt. BAUREVISION (Hrsg.), Die Aufhebung der Steuerbefreiungen von Unternehmen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, Düss. 1989 S. 135–143; OBERMEIER, Thesen zum anschaffungsnahe Aufwand, DStR 1990 S. 409; HORLEMANN, Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Gebäuden, DStZ 1991 S. 133; HEUERMAN, Anschaffungsnahe Aufwand – Überlegungen zur neuesten Rechtsprechung des BFH, DB 1992 S. 600 ff.; DERS., Die Abziehbarkeit von Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel, DStR 1993 S. 1318 ff.; GAIL, Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Sanierungsmaßnahmen, in HERZIG (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltaltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994 S. 87–102; KRAMER, Vom Verhältnis von Absetzungen für Abnutzung und Reparaturaufwendungen, FR 1994 S. 485 ff.

Siehe auch vor Anm. 454, 505 (anschaffungsnahe Aufwendungen) u. 654 (Gebäude).

Verwaltungsanweisungen: R 157 EStR; BMF v. 28.2.78, BStBl. I S. 136; OFD Nbg. v. 2.11.89, StEK EStG § 4 BetrAusg. Nr. 344 betr. schadstoffreduzierende Maßnahmen beim Pkw; BMF v. 10.10.91, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 70 (betr. Behandlungsplatz bei einem Zahnarzt, Amalgamabschneider); Erlaß Sachs. FinMin. v. 8.10.91, FR 1992 S. 57 = StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 71 betr. Rohrleitungen.

1. Allgemeines zur Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

470 a) Überblick

Herstellungsaufwand ist bei abnutzbaren Anlagegütern zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer verteilt „abzuschreiben“ (s. Anm. 544). Bei nichtabnutzbaren WG erfolgt Aktivierung ohne die Möglichkeit planmäßiger Abschreibung; zulässig sind nur Teilwertabschreibungen (über HK beim Grund und Boden s. Anm. 782, beim Umlaufvermögen s. Anm. 975–1000).

Erhaltungsaufwand ist dagegen im Zeitpunkt der Entstehung und bei Überschubrechnung bei Abfluß (§ 11 Abs. 2) in voller Höhe abziehbar (s. Anm. 477).

Bedeutung, Geltungsbereich: Aus der unterschiedlichen Behandlung (s.o.) gewinnt die Unterscheidung, die im Laufe der Rechtsentwicklung nicht immer einheitlich gesehen wurde (s. Anm. 471), ihre Bedeutung (s. Anm. 472). Die Unterscheidung gilt außer für Gewinneinkünfte auch für Überschubeinkünfte (s. Anm. 472).

Die Abgrenzung des Erhaltungsaufwands (s. allg. Anm. 481) geschieht zweckmäßig negativ (s. Anm. 476) ausgehend vom Begriff des Herstellungsaufwands (s. Anm. 459, 460); dadurch lassen sich Merkmale gewinnen, die für die Abgrenzung maßgebend (s. Anm. 482), und solche, die unmaßgeblich sind (s. Anm. 484).

Wichtige Abgrenzungsfälle:

- Aufwendungen auf *abgeschriebene* WG s. Anm. 494;
- Generalüberholung s. Anm. 496;

- Wiederherstellung untergegangener oder teilzerstörter WG s. Anm. 499;
- Zusammentreffen von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. Anm. 502.

b) Bedeutung der Unterscheidung

471

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 dürfen HK bei WG, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, nicht im Wj. der Aufwendung voll abgesetzt werden. Sie müssen vielmehr auf die Nutzungsdauer als Aufwand verteilt werden. Da die Rspr. als „WG“ auch den Vorteil ansieht, den der Stpfl. durch Aufwendungen erlangt, deren Nutzen ihm über das laufende Jahr hinaus zugute kommt (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116 ff.; aber auch § 5 Anm. 353), würde bei einer so weitgehenden Auslegung des WGBegriffs und des § 7 jede Aufwendung, deren Nutzen sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, verteilungspflichtige HK bilden (RFH v. 4.3.31, RStBl. S. 460; BFH v. 9.7.53 IV 8/53 U, BStBl. II S. 245). Diese Auslegung entspricht aber weder dem WG-Begriff noch dem Sinn und Zweck der §§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 7 noch den (s. Anm. 47, 48, 79) ergänzend zu § 6 geltenden handelsrechtlichen GoB. Aufwen-

[Anschluss S. E 251]

dungen, die nur der Erhaltung eines WG dienen, bilden nicht HK iS von §§ 6, 7, sondern sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. zB BFH v. 12. 6. 90 IX B 298/90, BFH/NV 1991 S. 32), sie werden von der Rspr. als Erhaltungsaufwand dem Begriff des Herstellungsaufwands gegenübergestellt.

c) Geltungsbereich der Unterscheidung

472

Frühere Anm. 472 s. jetzt Anm. 471.

Die Unterscheidung von sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand und auf die Nutzungsdauer zu verteilenden HK gilt für alle Einkunftsarten, für welche AfA nach § 7 von den HK in Anspruch genommen werden können. Sie gilt demzufolge nicht nur für Gewinnermittlungseinkünfte, sondern auch für Überschufßeinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7; s. § 2 Abs. 2 Nr. 2, § 9 Abs. 1 Sätze 1 u. 2, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7; vgl. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/834; FG Bremen v. 27. 2. 92, EFG 1993 S. 18, rkr.), und zwar insbes. für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd. § 21 (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/742).

2. Rechtsentwicklung zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

a) Überblick

473

Frühere Anm. 473 s. jetzt Anm. 472.

Bisher waren die Grundsätze zum Herstellungsaufwand weder im HGB noch im EStG kodifiziert. Regelungen zum Herstellungs- und Erhaltungsaufwand sind in §§ 82 a, b, g und i EStDV sowie in R 157 EStR zu finden.

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (s. Anm. 79 u. 454) erlangt jedoch seit dem BiRiLiG die handelsrechtliche Herstellungskostendefinition auch Bedeutung für die HK nach § 6 EStG und für die Abgrenzung zwischen Herstellungs- u. Erhaltungsaufwand (vgl. Schl.-Holst. FG v. 11. 9. 90, EFG 1991 S. 70, aufgeh. durch BFH v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285; ORDELHEIDE in Beck-HdR, B 163 Rz. 245). Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind bei einer „Erweiterung“ oder bei einer „wesentliche(n) Verbesserung“ eines Wirtschaftsguts HK anzunehmen (s. hierzu VODRAZKA in HuRB S. 447). Nach BIENER/BERNEKE (BiRiLiG, 1986 S. 113 f.) soll Herstellungsaufwand nach Handelsrecht nur vorliegen, „wenn ein vorhandener Vermögensgegenstand neu geschaffen oder erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert worden ist. Neu geschaffen in diesem Sinne ist ein Vermögensgegenstand auch dann, wenn er eine erhebliche Wesensveränderung im Sinne der Rspr. des BFH erfährt“ (S. 114 unter Bezugnahme auf BFH v. 3. 12. 58 I 173/58 Ü, BStBl. III 1959 S. 95; zur sog. „ergänzenden Schaffung“ und „Umschaffung“ s. auch Anm. 276). Nach Auffassung von PANKOW/SCHMIDT-WENDT (in Beck-Bil-Komm. II. § 255 Anm. 375) entspricht die gesetzliche Definition der HK bzgl. der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand der bisherigen Vorgehensweise der FinVerw. (BMF v. 28. 2. 78, BStBl. I S. 136 betr. Gebäude); nach ORDELHEIDE (aaO Rz. 246), der offenbar Unterschiede in der Formulierung „wesentliche Verbesserung“ nach 253 Abs. 2 HGB und „deutliche Verbesserung“ nach R 157 Abs. 3 EStR sieht, muß die bisherige Rspr. des BFH aber nicht in allen Punkten weiterhin Bestand haben; s. auch FEDERMANN, Bilanzierung nach Handels- u. StRecht, 10. Aufl. 1994 S. 286.

Bedeutung könnte die Änderung des § 10 e Abs. 6 im Rahmen des StMBG haben, wo der Begriff des Erhaltungsaufwands eingeführt wurde. Dabei wurde

der Erhaltungsaufwand auf 15 vH der Anschaffungskosten begrenzt. Da diese Regelung auch in R 157 Abs. 5 EStR 1994 entsprechend der Gesetzesbegründung übernommen worden ist, hat diese Änderung auch Bedeutung für die Abgrenzung von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand iSd. § 6.

474 b) Ältere Rechtsprechung

Die Rspr. des RFH und zunächst auch des BFH nahm an, daß Aufwendungen für die Instandhaltung eines WG nach der in Anm. 471 wiedergegebenen Auslegung unter den Begriff der HK fielen; sie gestattete aber ihren sofortigen Abzug bei *alljährlich regelmäßiger Wiederkehr* in bestimmter Höhe, weil Aktivierung nebst AfA ungefähr zum gleichen Ergebnis führten wie der sofortige Abzug und dieser daher der Vereinfachung diene.

ZB RFH v. 24. 6. 26, RStBl. 1927 S. 96 = StuW Nr. 499; v. 7. 7. 26, RFHE Bd. 19 S. 201; v. 28. 5. 27, RFHE Bd. 21 S. 201; v. 12. 3. 30, RStBl. S. 309; v. 4. 3. 31, RStBl. S. 460; v. 6. 5. 31, RStBl. S. 809; v. 7. 3. 34, RStBl. S. 662; v. 19. 4. 44, RStBl. S. 626; BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245; HOFFMANN, FR 1960 S. 522, Loep. zu BFH v. 3. 12. 58 I 173/58 U, NBw. 1963 S. 218 u. StuW 1966 Sp. 204; zur Rspr. s. KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herst.- u. ErhAufw. in der StBil., 1986 S. 58 f., 81 f., 87 f., 99 f. u. 103 ff. Diese Rspr. geriet jedoch in Schwierigkeiten bei Aufwendungen, die zwar nur der Erhaltung der Gebrauchsfähigkeit des WG dienen, aber *seltener* oder während der Nutzungsdauer des WG gar *nur einmal vorkommen*; sie mußte auch solche Aufwendungen in den Begriff des ErhAufw. einbeziehen (BFH v. 15. 11. 60 I 189/60 U, BStBl. III 1961 S. 48).

Die Rspr. von 1966 bis 1985, die sich auf BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672) beruft und die bis Mitte der achtziger Jahre vom BFH vertreten wurde, stützt die Unterscheidung zwischen HerstAufw. und ErhAufw. auf folgende Erwägungen. Die Aktivierung jedes auf ein WG gemachten Aufwands würde dazu führen, daß bei Erneuerung eines Teils eines WG dieser Teil (zB das Dach eines Gebäudes) sowohl mit dem im Buchwert des WG enthaltenen Teil der ursprünglichen AK oder HK als auch mit dem Aufwand für die Erneuerung, also *zweimal aktiviert* (Doppelaktivierung; krit. zu diesem Argument: KLEINJOHANN aaO S. 15–20) wäre; das Vermögen des Stpfl. würde also zu hoch ausgewiesen, was handelsrechtlich und damit steuerlich bei Kaufleuten, steuerlich aber auch bei sonstigen Stpfl. unzulässig wäre. Es sei auch mit der vom Gesetz verlangten einheitlichen Behandlung eines WG unvereinbar, für seine einzelnen Teile unterschiedliche Absetzungen nach § 7 oder für den abgenutzten Teil des WG eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 4 vorzunehmen und den Erneuerungsaufwand zu aktivieren. Man könne daher nur von einer einheitlichen Nutzungsdauer aller Teile eines WG ausgehen (nach Ansicht des BFH, s.u., wird eine einheitliche Nutzungsdauer aller Teile des Wirtschaftsguts fingiert). Danach müßten diejenigen Aufwendungen, durch die das WG nur in seinem Zustand erhalten werde, als sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden (BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; v. 14. 12. 62 VI 270/61 S, BStBl. III 1963 S. 89; v. 6. 6. 74 IV R 170/72, BStBl. II S. 710; v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306, 308).

475 c) Neuere Rechtsprechung seit 1985

Tendenz zur Erweiterung der Aktivierungspflicht: Aufgrund verschiedener Urteile des IX. Senats des BFH (v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690; v. 11. 8. 89 IX R 44/86, BStBl. II 1990 S. 53; v. 13. 3. 90 IX R 66/86, BFH/NV S. 778; v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285) ist eine *Tendenz zur Erweiterung des*

aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwands im Zusammenhang mit den anschaffungs-nahen Aufwendungen (s. auch Anm. 505 ff.) erkennbar; s. auch BFH v. 19. 7. 85 III R 170/80, BFH/NV 1986 S. 24, wonach bei Erneuerung von bereits in den HK eines Gebäudes enthaltenen Teilen ausnahmsweise *Herstellungsaufwand* entsteht, wenn die Teile „so artverschieden sind, daß der Zweck, das Gebäude in seiner bestimmungsmäßigen Gebrauchs- und Verwendungsmöglichkeit zu erhalten, zurücktritt hinter dem Zweck, etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes zu schaffen“; idR liegt aber *Erhaltungsaufwand* vor, wenn der neue Teil „die bisherige Funktion für das einheitliche Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllt“ (ebenda) bzw. wenn Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen nicht „über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung . . . hinausgehen“ (BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/743 f.).

Nach BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83 (BStBl. II S. 690/692) ist „Herstellungsaufwand . . . regelmäßig anzunehmen, wenn der Stpfl. ein Gebäude, das im Zeitpunkt des Erwerbs stark heruntergewirtschaftet ist und für das er einen entsprechend niedrigen Kaufpreis gezahlt hat, durch hohe Aufwendungen wieder vollkommen instand setzt“. Im Urteil v. 13. 3. 90 führt der IX. Senat des BFH (IX R 66/86, BFH/NV S. 778) als Kriterium für Herstellungsaufwand eine wesentliche Modernisierung und damit zusammenhängende Mietsteigerungen an; nach dem Urteil v. 9. 5. 95 IX R 116/92 (aaO) ist ein deutlich gesteigerter *Gebrauchswert* entscheidend, für den die deutliche Mietsteigerung lediglich als „Hinweiszeichen“ gilt (vgl. auch BFH v. 9. 5. 95 IX R 69/92, DSrR S. 1668/1669). Der IV. Senat führt in dem Beschluß v. 21. 6. 90 (IV B 99/89, BFH/NV 1991 S. 154) aus, daß auch längere Zeit nach dem Erwerb (über drei Jahre) aktivierungspflichtige HK – also Herstellungsaufwand – vorliegen, wenn durch Baumaßnahmen das Gebäude in seinem *Wesen* oder in seinem *Nutzungswert* oder in seiner bisherigen *Nutzungsdauer* über seinen bisherigen Zustand erheblich verbessert wird, wobei in dem konkreten Fall eine Generalüberholung vorlag.

Die vorliegende Rechtsprechungsentwicklung ist noch nicht abgeschlossen, zumal sich andere Senate des BFH der weiten Sichtweise des IX. Senats nicht angeschlossen haben; so hat der III. Senat im Urteil v. 19. 7. 85 (III R 170/80, StRK § 7 Abs. 1 AK/HK R. 36) beim Ersatz von schadhafte Dachflächenfenstern (Tropfen von Regenwasser) durch Dachgauben (Ausgaben 136 191 DM) Erhaltungsaufwand auch für den Fall angenommen, wenn durch die Neugestaltung das Dachgeschoß besser vermietbar geworden ist. GLANEGGER stellt als Kriterien für aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand auf die Wesensartveränderung is einer wirtschaftlichen Neuherstellung für das gesamte Gebäude bzw. die wesentliche Verbesserung ab, die zB „beim Ersatz eines Satteldachs durch ein Flachdach mit Erhöhung der Außenwände und Schaffung eines dritten Stockwerks“ (DB 1987 S. 2174) vorliegen soll. Nach GLANEGGER sind folglich sehr hohe Kriterien für die Annahme eines aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwands anzunehmen, so daß dieser nur in Ausnahmefällen vorliegen dürfte (vgl. DB 1987 S. 2115, 2173); die Nutzungs- oder Mietwerterhöhung ist danach als Kriterium nicht entscheidend (so SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 197): „Die *modernisierende* (auch werterhöhende) *Ersetzung* von abgenutzten unselbständigen Gebäudeteilen führt noch zu Erhaltungsaufwand (. . .), ebenso von funktionstüchtigen Anlagen.“ Zur Kritik an der Rspr. des IX. Senats: SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 117; OBERMEIER, DSrR 1990 S. 409 mwN; DT. BAUREVISION (Hrsg.), Die Aufhebung der Steuerbefreiungen von Unternehmen der gemeinnützigen Wohnungswirtschaft, 1989 S. 135–143, insbes. 142 f., wonach die Mieterhöhungsmöglichkeit und Wertsteigerung als Kriterien für die Aktivie-

rung von Herstellungsaufwand nicht anerkannt werden, weshalb auch in der SteuerRspr. – entgegen o.g. Urteilen – eine Verschiebung zugunsten des sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwands angenommen wird. Die Kritik des Schrifttums, die dem IX. Senat ua. vom Schleswig-Holst. FG (v. 11. 9. 90, EFG 1991 S. 70; s. auch S. WILHELM, BB 1991, S. 1964/65, der eine Anrufung des Großen Senats fordert) vorgelegt wurde, hat der IX. Senat lediglich insoweit berücksichtigt, als er Instandsetzungs- und Modernisierungskosten auch in den zwei Jahren nach Erwerb eines Gebäudes nicht als nachträgliche AK, sondern als HK – also aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand – behandelt (s. hierzu Anm. 278). Folglich kann eine aktivierungspflichtige Generalüberholung auch bei einer grundlegenden Instandsetzung vorliegen, wenn sie der Erneuerung und Modernisierung eines den Ansprüchen der Zeit nicht mehr genügenden Wohnhauses dient, ohne etwas bisher nicht Vorhandenes hinzuzufügen (vgl. BFH v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285 mit Anm. E.B., DStR 1992 S. 421; zust. HEUERMANN, DB 1992 S. 600/602, der diese Rechtsprechungsentwicklung aufgrund des in § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB kodifizierten Kriteriums der wesentlichen Verbesserung anerkennt). Bei einem durch den Stpfl. erworbenen WG ist bei der Bemessung der wesentlichen Verbesserung als Vergleichsmaßstab der Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs – also nicht der ursprünglichen Herstellung – heranzuziehen (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/742 f.).

Erweiterung der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten (Herstellungsaufwand): Der IX. Senat hat in der grundlegenden Entscheidung v. 12. 2. 85 IX R 114/83 aaO die Frage offengelassen, ob bei einer Aktivierungspflicht sogenannter anschaffungsnaher Aufwendungen AK oder HK vorliegen; nach Auffassung des IX. Senats ergab sich jedenfalls nach Prüfung beider Bereiche eine Aktivierungspflicht. Klarere Abgrenzungsmerkmale enthält das Urteil des I. Senats v. 10. 6. 92 (I R 9/91, BStBl. II 1993 S. 41), in welchem zum Begriff des Herstellungsaufwands auf der Basis der handelsrechtlichen HK-Definition differenziert Stellung bezogen wird. *Erhaltungsaufwand* ist danach bei einem bloßen *Ersatz* einer alten (technisch oder wirtschaftlich verbrauchten) Leitung durch eine neuwertige Leitung gegeben, wenn der Ersatz lediglich dazu dient, die Nutzungsfähigkeit in bisherigem Umfang zu erhalten (aaO S. 43). „Aufwendungen, durch die ein bereits hergestelltes WG zwar verändert, aber weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird, sind keine HK, sondern sofort abzuziehender Erhaltungsaufwand.“ (aaO S. 42).

Herstellungsaufwand ist bei Erfüllung mindestens eines der folgenden Kriterien gegeben:

- Kapazitätserweiterung,
- Erhöhung der Versorgungssicherheit,
- höhere Leistungsfähigkeit oder
- Erweiterung, wobei in diesem Zusammenhang auch der Ersatz von technisch oder wirtschaftlich verbrauchten Teilen aufgrund der Gesamtmaßnahme als Herstellungsaufwand zu sehen ist (aaO S. 42).

Diese Grundsätze könnten analog auf den Kauf eines zu renovierenden Gebäudes übertragen werden. Dementsprechend dürften – bei der Annahme einer Aktivierungspflicht – zB bei einer Generalüberholung kurz nach dem Kauf des Gebäudes aufgrund der Veränderungen und/oder Verbesserungen des Gebäudes keine AK, sondern HK vorliegen. Dieser Rechtsauffassung hat sich inzwischen auch der IX. Senat angeschlossen (vgl. BFH-Urt. v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285; s. auch Anm. 507).

Stellungnahme:

► *Herstellungsaufwand*: Die Rechtsprechungsentwicklung, die auf dem Kriterium der wesentlichen Verbesserung und der damit entstandenen Wertsteigerung, Mieterhöhungsmöglichkeit, höherer Leistungsfähigkeit oder Kapazitätserweiterung (Nutzungswerterhöhung) aufbaut und somit zu aktivierungspflichtigem HerstAufw. führt, ist unter ökonomischen Gesichtspunkten vertretbar (vgl. BOHN, WPg. 1983 S. 137, insbes. S. 145 ff.; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herst.- und ErhAufw. in der StBil., 1986 insbes. S. 53–79; zur Diskussion unter dem Gesichtspunkt der Nutzungspotentiale s. STREIM, BB 1985 S. 1577–1579), da ein Kaufmann idR nicht größere Erhaltungsinvestitionen in Form von Großreparaturen tätigen wird, wenn er sich keine längere Nutzungsmöglichkeit oder eine Wertsteigerung verspricht. Insbesondere bei abgeschriebenen WG ist es nicht einsehbar, diese als Erhaltungsaufwand zu behandeln, da hier keine Restwerte mehr vorliegen (nach STREIM, BB 1985 S. 1579, sind Reparaturen, die nach einer Vollabschreibung vorgenommen werden, *immer* aktivierungspflichtig!). Daher ist bei abgeschriebenen WG von einer Nutzungsdauerverlängerung auszugehen. Dies gilt nicht nur für Gebäude, sondern auch für Industrieanlagen oder für Rohreinrichtungen (zB Pipelines, Wasserversorgungsrohre), die sukzessive – zB etwa über 4 Jahre zu jeweils 25 vH – erneuert werden (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 125: zB „wesentliche Erhöhung der Produktionskapazität“ sowie „andere Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit“); s. hierzu Erlaß Sächs. FinMin. v. 8. 10. 91, FR 1992 S. 57 = StEK § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 71, wonach „Aufwendungen für Erneuerungen von bereits in den HK der Versorgungsanlage enthaltenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen . . . nur dann Herstellungsaufwand [sind], wenn die einzelne Versorgungsanlage wesentlich in ihrer Substanzmehrung vermehrt und in ihrem Wesen erheblich verändert oder über den bisherigen Zustand hinaus deutlich verbessert wird“; Verstärkungen des Leitungsnetzes gelten hingegen stets als HerstAufw. Bei noch nicht abgeschriebenen WG ist zu überlegen, ob man entweder eine AfaA der vorhandenen erneuerten Teile des WG bei vollständiger Hinzuaktivierung (s. § 7 Anm. 212–215) oder aus Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgründen eine *anteilige* Hinzuaktivierung unter Berücksichtigung der bisher vorgenommenen Abschreibungen und der Nutzungsdauer vornehmen sollte (vgl. hierzu KLEINJOHANN aaO S. 41–52). Dabei wäre ebenfalls zu prüfen, ob etwa Generalüberholungen vorliegen, die zu einer Nutzungsverlängerung führen.

► *Erhaltungsaufwand* ist bei regelmäßig wiederkehrenden Reparaturaufwendungen anzunehmen, also wenn ein WG im ordnungsgemäßen Zustand erhalten wird, wozu zB Ersatz vorzeitig erneuerungsbedürftiger Verschleißteile durch gleichartige Teile sowie notwendige Pflege- und Wartungsarbeiten (einschl. Schönheitsreparaturen) gehören (so auch KLEINJOHANN aaO S. 66–69, 78 f.). Dies gilt insbes. für Teile, die in kürzeren Abständen (zB bei einem Gebäude etwa alle 5–10 Jahre) ersetzt werden (vgl. auch KLEINJOHANN aaO S. 69–71, der für die Anerkennung als Voraussetzung zusätzlich das Kriterium der Erhaltungsbedürftigkeit fordert). Hier ist die Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zu den historischen AK und dem Buchwert zu sehen. Wenn etwa Instandhaltungsaufwendungen unter 5 vH der historischen AK (bzw. bei niedrigeren Buchwerten unter 10 vH) in einem Jahr betragen, so sollten derartige Aufwendungen grundsätzlich aus Vereinfachungsgründen und dem Aspekt der Wesentlichkeit (§ 255 Abs. 2 HGB stellt auf die *wesentliche Verbesserung* ab) dem Erhaltungsaufwand zugeordnet werden.

► *Abgrenzung von Anschaffungs- und Herstellungskosten*: Sofern Verbesserungen und/oder Erweiterungen im Zusammenhang mit einer Anschaffung durch den Er-

werber erfolgen, liegen – bei Aktivierungspflicht – keine nachträglichen AK, sondern HK vor, da aufgrund der Veränderung des gekauften WG ein Herstellungsprozeß iSd. handelsrechtlichen HKDefinition (§ 255 Abs. 2 Satz 1, 2. Satzhälfte) stattfindet (s. dazu auch Anm. 507 u. 512).

3. Begriff und Behandlung des Erhaltungsaufwands

476 a) Begriff des Erhaltungsaufwands

Rechtsprechung: Erhaltungsaufwand liegt nach der Rspr. bei einem bebauten Grundstück dann vor, wenn die Aufwendungen die Wesensart des Grundstücks nicht verändern oder die Substanz vermehren, das Grundstück im ordnungsmäßigen Zustand erhalten sollen und regelmäßig in ungefähr gleicher Höhe wiederkehren; auch wenn nicht alle drei Voraussetzungen zusammen vorliegen, kann uU ErhAufw. in Betracht kommen (RFH v. 19. 4. 44, RStBl. S. 626; BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245; v. 29. 1. 63 I 151/61 U, BStBl. III S. 185; v. 13. 4. 65 I 131/62, StRK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 130; v. 18. 7. 69 VI R 212/67, BStBl. II S. 702; v. 16. 7. 74 VIII R 143/71, BStBl. II 1975 S. 193; „ständige Rspr. u. VerwPraxis“; v. 10. 6. 75 VIII R 114/71, BStBl. II S. 878; Abschn. 157 EStR 1955 ff.). Entsprechendes muß dann bei sonstigen WG gelten.

Kritik an der Rspr.: Die erste der oben wiedergegebenen drei Voraussetzungen (keine Änderung der Wesensart des Gebäudes) enthält nur eine negative Abgrenzung vom HerstAufw. ohne eigene begriffsbestimmende Bedeutung. Die dritte Voraussetzung (regelmäßige Wiederkehr in ungefähr gleicher Höhe) gilt nicht allgemein, s. Anm. 484 u. 473 (zB liegt ErhAufw. auch dann vor, wenn während der Nutzungsdauer eines Gebäudes dessen Außenfassade nur einmal erneuert wird; s. hierzu BFH v. 19. 6. 91 IX R 195/87, BFH/NV S. 812) und wird von der oa. Rspr. mit der Bemerkung, es brauchten nicht alle drei oben erwähnten Voraussetzungen zusammen vorzuliegen, praktisch vernachlässigt. Positiven Inhalt hat daher nur die zweite Voraussetzung (Erhaltung des Grundstücks in ordnungsmäßigem Zustand). Will man den Begriff des ErhAufw. positiv bestimmen (s. dazu weiter unten), so kann man etwa sagen: ErhAufw. besteht in Aufwendungen, die dazu dienen, die Substanz oder (was oft gleichbedeutend ist) die Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit eines WG im ursprünglichen Zustand zu erhalten oder wiederherzustellen (s. hierzu Anm. 470). Im ersten Fall spricht man auch von *Instandhaltungs-*, im zweiten von *Instandsetzungsaufwand* (so R 157 Abs. 1 EStR). Beispiele: Schmieren eines Motors/Erneuerung eines schadhafte(n) Teils, um den Motor wieder verwendbar zu machen. Jedoch ist die Unterscheidung müßig und sogar irreführend, da auch HerstAufw. manchmal als „Instandsetzungsaufwand“ bezeichnet wird.

Methode der Begriffsbestimmung: Eine positive Bestimmung des Begriffs des ErhAufw. neben der gleichfalls positiven Bestimmung des Begriffs des HerstAufw. erscheint methodologisch bedenklich; denn es könnte dann Aufwendungen geben, die bei zu enger Fassung beider Definitionen unter keine von ihnen, bei zu weiter Fassung unter beide passen. Die Rspr. beschränkt sich daher im einzelnen Fall mit Recht oft darauf, nur den Begriff des HerstAufw. zu umschreiben und die Unterordnung der zu beurteilenden Aufwendungen unter diesen Begriff zu prüfen. Auch § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 kennt nur den Begriff der Herstellungskosten. Aufwendungen, die weder AK noch HK sind, bilden (sofern nicht Lebenshaltungskosten) sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten; ihre Bezeichnung als ErhAufw. besagt rechtlich nur negativ, daß sie nicht

zu den HK gehören, und charakterisiert sie wirtschaftlich im Unterschied von anderen BA und WK als solche Aufwendungen, die im Hinblick auf die Erhaltung des Zustands eines WG vorgenommen werden. Eine positive Definition des ErhAufw. erscheint daher entbehrlich.

Einzelfragen s. Anm. 494–502, 646, 1500.

b) Steuerliche Behandlung des Erhaltungsaufwands

477

Zeitpunkt des Abzugs: ErhAufw. ist grundsätzlich im Jahr des *Abflusses* als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar. Über *Verteilung auf mehrere Jahre* s. Anm. 478. Über *Rückstellung* s. § 5 Anm. 827–830.

Aktivierungen von Reparaturmaterial: Materialien für ErhAufwand, den der Stpfl. erst in einem späteren Wj. durchführt, muß er am Bilanzstichtag aktivieren (BFH v. 16. 5. 73 I R 186/71, BStBl. II 1974 S. 25).

c) Verteilung von Erhaltungsaufwand auf mehrere Jahre

478

§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r EStG 1960 ff. ermächtigt die BReg., durch RechtsVO die gleichmäßige Verteilung größeren Erhaltungsaufwands auf 2–5 Jahre unter bestimmten Voraussetzungen zuzulassen. Ausfüllung der Ermächtigung:

– § 82 b EStDV 1960 ff.; gilt ab 1. 1. 61 (§ 84 Abs. 6 EStDV 1960); s. dazu § 7 a Anhang 5 u. SCHMIDT/DRENECK XIV. § 21 Rz. 80 ff.

– § 82 b und § 82 k EStDV 1971 ff.; inzwischen aufgehoben und durch §§ 11 a und 11 b EStG ersetzt; diese Regelungen galten für ErhAufw., der vor dem 1. 1. 1990 entstanden ist (§ 84 Abs. 7 und 9 EStDV); s. dazu § 7 a Anhang 9 und 11.

Seit 1. 1. 90 ist die Behandlung des Erhaltungsaufwands bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmalen in folgenden Vorschriften des EStG geregelt worden:

– § 11 a EStG idF v. 23. 9. 90 (eingeführt durch das WoBauFG v. 22. 12. 89); gilt für ErhAufw., der nach dem 31. 12. 89 entstanden ist; s. dazu § 11 a Anm. 1 ff.

– § 11 b EStG idF v. 23. 9. 90 (eingeführt durch WoBauFG v. 22. 12. 89); gilt für ErhAufw., der nach dem 31. 12. 89 entstanden ist; s. dazu § 11 b Anm. 1 ff.

§ 7 FördergebietsG idF v. 23. 9. 93 (BGBl. I S. 1654): Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an einem eigenen Gebäude können im Fördergebiet im Jahr der Zahlung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 vH wie Sonderausgaben abgezogen werden.

Einstweilen frei.

479, 480

4. Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

a) Allgemeines zur Abgrenzung

481

Da eine begriffliche Scheidung zwischen HerstAufw. und ErhAufw. im EStG fehlt (abgesehen von der Verweisung auf die handelsrechtlichen GoB in § 5) und die Abgrenzung sich aus den Bedürfnissen der Praxis und der Berücksichtigung des Zwecks des § 7 entwickelt hat, ist die *Grenze zwischen HerstAufw. und ErhAufw. notwendigerweise fließend* (KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herst.- und ErhAufw. in der StBil., 1986 S. 133 lehnt die fließende Grenze ab und fordert eine einheitliche Definition); dh. es ist trotz der in Rspr. und Schrifttum erfolgten Formulierung allgemeiner Abgrenzungsmerkmale (s. Anm. 454 mwN) unvermeidlich, daß in einzelnen Fällen Zweifel auftreten. Skeptisch zB BFH v. 23. 6. 61 VI 179/60 S (BStBl. III S. 403) und v. 23. 1. 64 IV 428/60 S (BStBl. III S. 187):

„Nach der Rspr. des BFH sind die Grenzen zwischen HerstAufw. und ErhAufw. fließend, so daß vom Einzelfall losgelöste, allgemein gültige Unterscheidungsmerkmale kaum aufgestellt werden können“; ebenso v. 14. 10. 60 VI 100/59 U (BStBl. III S. 493); BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672, 674).

Entscheidungen in Zweifelsfällen: Die Rspr. neigte teilweise dazu, den *Begriff des ErhAufw. weit zu fassen* (vgl. MEINCKE in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 6 Rz. 147: „viel großzügigere Linie“ als BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 aaO), im Zweifel ErhAufw. anzunehmen und eine Prüfung nur bei größeren Aufwendungen zu verlangen, wobei allerdings fraglich bleibt, an welcher Bezugsgröße die „Größe“ der Aufwendungen gemessen werden soll.

ZB BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245; v. 3. 12. 58 I 173/58 U, BStBl. III 1959 S. 95; v. 23. 1. 59 VI 61/57, StRK EStG § 21 R. 50; v. 14. 10. 60 VI 100/59 U, BStBl. III S. 493; v. 23. 6. 61 VI 179/60 S, BStBl. III S. 403; v. 12. 1. 62 VI 168/61, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 176; v. 2. 10. 63 I 362/61, StRK EStG § 4 R. 605; v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132, 137; v. 30. 5. 74 IV R 56/72, BStBl. II S. 520; v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306; v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. II S. 577; v. 13. 12. 84 VIII R 273/81, BStBl. II 1985 S. 394; FG Kassel v. 12. 5. 65, EFG S. 477, rkr.; OFD Münster v. 31. 8. 60, BB S. 1053; s. auch Anm. 484 „Höhe der Aufwendungen“.

Ob mit der Rspr. des IX. Senats aufgrund des Kriteriums der wesentlichen Verbesserung ab bestimmten Größenordnungen *im Zweifel* eher HerstAufw. anzunehmen ist, ist noch nicht abschließend geklärt, da andere BFH-Senate eine eher großzügigere Auslegung vertreten (s. dazu Anm. 475).

Diese Behandlung der Abgrenzung geschieht wohl weniger in Verfolgung wirtschaftspolitischer Ziele – was dem BFH nicht obläge – oder zur Vereinfachung als vielmehr deshalb, weil infolge der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung manchen Maßnahmen, die früher als Substanzmehrung oder wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsart eines WG angesehen wurden, inzwischen nicht mehr so weitreichende Wirkungen beigemessen werden, namentlich im Fall einer Modernisierung. Wenn zB ein erneuerter Gebäudeteil zwar nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige Gebäudeteil, nicht technisch in der gleichen Weise wirkt, sondern dem technischen Fortschritt entsprechend modernisiert worden ist, aber *die gleiche Funktion* für das einheitliche Gebäude in vergleichbarer Weise erfüllt, liegt idR ErhAufw. vor.

So zB BFH v. 13. 3. 79 VIII R 83/77 (BStBl. II S. 435) betr. Verstärkung von Schall- und Wärmeschutz; v. 24. 7. 79 VIII R 162/78 (BStBl. II 1980 S. 7) betr. Heizungsumstellung; v. 24. 2. 81 VIII R 122/79 (BStBl. II S. 468) betr. Laubgänge an Wohnungen; v. 13. 12. 84 VIII R 273/81 (BStBl. II 1985 S. 394) betr. Vergrößerung des Rauminhalts einer Halle durch Erneuerung des Daches ohne Änderung der Funktion der Halle; FG Münster v. 27. 1. 87, EFG S. 343, rkr., betr. Anschluß eines bisher mit Wasser versorgten Grundstücks an die gemeindliche Wasserversorgung; BFH v. 2. 5. 90 VIII R 198/85, BFH/NV 1991 S. 29 betr. Beitrag zur Verbesserung einer bereits vorhandenen Straße; v. 19. 6. 91 IX R 195/87, BFH/NV S. 812 betr. Außenfassade; Ersatz eines schadhaften Flachdachs durch ein Satteldach ist hingegen HerstAufw. (vgl. BFH v. 19. 6. 91 IX R 1/87, BStBl. II 1992 S. 73); weitere Beispiele zur Abgrenzung s. bei SCHMIDT/DRENECK XIV. § 21 Rz. 75.

Prüfungspflicht des Finanzamts: Nach R 157 Abs. 4 EStR 1978 ff. ist bei *Gebäuden* die Abgrenzung zwischen HerstAufw. und ErhAufw. nur bei einer verhältnismäßig großen Aufwendung zu prüfen; Beträge bis zu 4 000 DM (Rechnungsbetrag ohne USt.; 1965–71: 2 000 DM, 1962–64: 1 500 DM, 1965–77: 3 000 DM) je Baumaßnahme können auf Antrag ohne Prüfung als ErhAufw. behandelt werden, auch bei Gebäuden, bei denen der Begünstigungszeitraum nach § 7 b noch läuft; nicht aber bei Aufwendungen, die eindeutig der endgültigen Fertigstellung eines neu errichteten Gebäudes dienen; ferner auch dann nicht, wenn die

gesamten HK des Gebäudes (zB einer Garage) 4 000 DM nicht übersteigen, da diese Grenze einer Vereinfachung der Unterscheidung zwischen HerstAufw. und ErhAufw. dient, hier aber eindeutig HerstAufw. vorliegt (glA o.V., StBp. 1974 S. 65). Einzelfragen vgl. o.V., DB 1980 S. 1048. Die erwähnte Betragsgrenze bezieht sich nur auf die Frage der Prüfung, sie qualifiziert nicht etwa höhere Aufwendungen ohne weiteres als HerstAufw. (BFH v. 16. 7. 74 VIII R 143/71, BStBl. II 1975 S. 193).

Bei *anderen Wirtschaftsgütern* des Anlagevermögens kann nach Anweisungen der FinVerw. eine Prüfung, ob es sich um Herst.- oder ErhAufw. handelt, bei Aufwendungen auf bereits aktivierte WG bis zur Gesamthöhe von 3 000 DM je WG unterbleiben; grundsätzlich ist von Beanstandungen abzusehen, wenn die Nutzungsdauer nicht mehr als zwei Jahre über den Prüfungszeitraum hinausreicht (FinMin. NRW v. 4. 3. 80, OFD Düss. v. 23. 4. 81 Tz. 3.141, DB S. 2468).

b) Abgrenzungsmerkmale

482

Herstellungsaufwand (HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2) sind alle Aufwendungen, die durch die Herstellung eines WG oder des Teils eines WG veranlaßt sind, dh. durch

- *Neuschaffung* eines bisher noch nicht bestehenden WG;
- *ergänzende Schaffung (Zuschaffung)*, dh. die wesentliche *Vermehrung der Substanz* eines bereits bestehenden WG („Erweiterung“, § 255 Abs. 2 HGB);
- *Umschaffung* eines bereits bestehenden WG, indem es in seinem sachlichen Zustand so wesentlich geändert wird, daß dadurch seine Wesensart, dh. seine bisherige Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit, wesentlich geändert wird (s. dazu unten „Änderung der Wesensart“; § 255 Abs. 2 HGB läßt „eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende *wesentliche Verbesserung*“ des Gegenstands genügen; vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 124).

Vgl. BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245 betr. *Kubstall*, in teilweiser Übernahme von Ausführungen FALKENROTHS, DStBl. 1943 Nr. 6 S. 93; BFH v. 16. 8. 55 I 14/55 U, BStBl. III S. 306 betr. neue Umwicklung von *Transformatoren*; v. 3. 12. 58 I 173/58 U, BStBl. III 1959 S. 95; v. 14. 1. 60 IV 96/58 U, BStBl. III S. 136 betr. Umbau eines *Kubstalls*; v. 1. 3. 60 I 188/59 U, BStBl. III S. 198; v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672: „HerstAufw. wird allgemein angenommen, wenn das Gebäude durch die ausgeführten Arbeiten in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen verändert oder – von der üblichen Modernisierung abgesehen – über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verbessert wird“; ebenso v. 29. 6. 65 VI 236/64 U, BStBl. III S. 507; v. 8. 3. 66 I 282/63, BStBl. III S. 324; v. 18. 7. 69 VI R 212/67, BStBl. II S. 702; v. 16. 7. 74 VIII R 143/71, BStBl. II 1975 S. 193; v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306; v. 7. 12. 76 VIII R 42/75, BStBl. II 1977 S. 281; v. 13. 3. 79 VIII R 83/77, BStBl. II S. 435; v. 13.12. 84 VIII R 273/81, BStBl. II 1985 S. 394; R 157 EStR 1967 ff.; EVERDING, DStR 1962/63 S. 57; LITTMANN, Inf. 1963 S. 42; IdW, WPg. 1984 S. 81.

Eine etwas weitere Fassung des Begriffs des HerstAufw. vertritt BFH v. 10. 6. 75 VIII R 114/71 (BStBl. II S. 878): HerstAufw. ist „anzunehmen, wenn das Gebäude durch die Baumaßnahmen in seinem Wesen verändert oder im Nutzungswert oder in der Nutzungsdauer über seinen bisherigen Zustand hinaus erheblich verändert wird“. Die Entscheidung stützt sich auf die Rspr. zur Behandlung sog. anschaffungsnaher Aufwendungen (s. Anm. 507). Die Tendenz zu einer weiteren Fassung des HerstAufw. verstärkt sich in der Rspr. seit 1985; vgl. BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690; v. 11. 8. 89 IX R 44/86, BStBl. II 1990 S. 53; v. 21. 6. 90 IV B 99/89, BFH/NV 1991 S. 154/155.

Vermehrung der Substanz ist materielle Mehrung (zB Anbau eines Balkons, Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden; aA FELIX/DREES/FLICK/KROLLMANN, *Herst.- u. ErhAufw.*, Köln 1958 S. 29–30; funktionelle Mehrung erforderlich; sie wird aber ohnehin fast stets die Folge einer materiellen Mehrung

sein; Schaffung eines ausbaufähigen Dachgeschosses, vgl. BFH v. 19. 6. 91 IX R 1/87, BStBl. II 1992 S. 73). Aktivierungspflichtiger HerstAufw. liegt auch bei nur geringfügigen Erweiterungen (zB im Verhältnis zur Gesamtwohnfläche) vor (vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 88/90, DStR S. 1670 u. IX R. 2/94, DStR S. 1669).

Änderung der Wesensart erfordert nicht, daß das ganze WG eine andere Funktion erhält; es genügt, daß Teile des WG in einer nicht ganz unwesentlichen Art anders genutzt werden können (Beispiel: Versetzen von Trennwänden, um Räume anders nutzen zu können, ohne daß zusätzliche Wände geschaffen werden, falls dadurch die Funktion des Gebäudes wesentlich geändert wird; anders zB im Fall FG Hamb. v. 8. 11. 84, EFG 1985 S. 333, rkr.). Zufügung materieller Substanz ist in diesem Fall nicht erforderlich. – Verwendung *besseren Materials* bei gleicher Substanz bewirkt für sich allein nicht HerstAufw. (BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245 betr. Ersetzung der Holz- u. Backsteindecke eines Kuhstalls durch eine Stahlbetondecke mit Eisenträgern; v. 14. 9. 65 I 93/62 U, BStBl. III S. 674 betr. Ersetzung einer aus Steinen bestehenden [so HOFFMANN, StuW 1966 Sp. 202] Mauer durch eine Mauer aus Stahlbeton; v. 3. 12. 64 IV 358/62 U, BStBl. III 1965 S. 168 betr. stärkere Fundamente und Geschoßdecken; FG Düss./Köln v. 19. 4. 61, EFG S. 534, rkr., betr. Dach; RFH v. 21. 5. 30, Karter EStG 1925 § 16 R. 35–37 betr. größere Fensterscheiben bei offenbar gleicher Fenstergröße; FinBeh. Hamb. v. 21. 3. 62, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 11 betr. Ersetzung einer Holzdecke in einer Schute durch eine Metalldecke mit Hebe- und Rollautomatik; R 157 Abs. 3 EStR 1967 ff.); es muß eine Änderung der Wesensart hinzukommen (wie zB bei Ersetzung der Beschotterung eines Fabrikhofs durch eine Pflasterdecke, BFH v. 1. 3. 60 I 188/59 U, BStBl. III S. 198; Veränderung der Bau- und Nutzungsart, FG Bremen v. 22. 7. 93, EFG 1994 S. 619, rkr.). Vgl. auch FG Münster v. 30. 3. 71 (EDStZ S. 311, rkr.): Vermehrung der Substanz und wesentliche Zustandsänderung bei Ersetzung von Leichtbauwänden aus Holz und Asbestzement durch massives, feuerbeständiges Mauerwerk im Erdgeschoß und Schaffung eines abgeteilten Lagerraums innerhalb des Kellergeschosses durch Errichtung zusätzlicher Mauerwände mit feuerhemmender Tür. Die Frage, ob eine wesentliche Vermehrung der Substanz oder eine wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsmöglichkeit erfolgt ist, tritt besonders häufig bei *Heizungsanlagen* auf; bei Ersatz einer Kohle-Zentralheizung durch eine zentrale Elektro-Block-Speicherung wird neuerdings vom IX. Senat HerstAufw. angenommen (BFH v. 11. 8. 89 IX R 157/87, BFH/NV 1990 S. 494); s. dazu Anm. 660, 661.

Bloße Vermehrung der Substanz bildet uU ausnahmsweise keinen HerstAufw. wenn die *Funktion des WG* nicht geändert wird (vgl. BFH v. 13. 12. 84 VIII R 273/81, BStBl. II 1985 S. 394 betr. Vergrößerung des Rauminhalts einer Halle durch Erneuerung des Daches; anders hingegen BFH v. 19. 6. 91 IX R 1/87, BStBl. II 1992 S. 73).

Kapazitätserweiterung: Eine Erweiterung bzw. Vergrößerung der Kapazitäten und der Nutzungspotentiale führt zu einer wesentlichen Verbesserung eines WG; daher sind die in diesem Zusammenhang getätigten Aufwendungen – soweit nicht unwesentlich – dem HerstAufw. zuzuordnen (vgl. BFH v. 10. 6. 92 I R 9/91, BStBl. II 1993 S. 41/42; STREIM, BB 1985 S. 1578 f.; ADS VI. § 255 HGB Tz. 125; KNOP/KÜTING in KÜTING/WEBER IV. § 255 Rn. 379).

Leistungsfähigkeit: Eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit führt idR zu HerstAufw.; s. „Kapazitätserweiterung“.

Nutzungswerterhöhung, Gebrauchswerterhöhung, Mietsteigerungsmöglichkeit als wesentliche Verbesserung: Diese Kriterien werden vom BFH für die Annahme von HerstAufw. genannt; vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 66/86, BFH/NV S. 778; v. 30. 7. 91 IX R 59/90, BFH/NV 1992 S. 32; v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285; v. 23. 9. 92 X 10/92, BStBl. II 1993 S. 338/339; v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741; s. auch den Beschluß des IV. Senats v. 21. 6. 90 IV B 99/89, BFH/NV 1991 S. 154/155, wo die *erhebliche* Verbesserung des Nutzungswerts als Kriterium genannt wird; FG Bremen v. 22. 7. 93, EFG 1994 S. 619, rkr.; aus dem Schrifttum s. BOHN, WPg. 1983 S. 141 ff.; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herst.- und ErhAufw. in der StBil., 1986 S. 79 (Wertsteigerung); HEUERMANN, DB 1992 S. 600/602; aA IdW, WPg. 1984 S. 81; SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 197. Auch die frühere RFH-Rspr. sah die *Werterhöhung* als Kriterium für HerstAufw. an, so zB: RFH v. 14. 4. 31, RStBl. S. 454; v. 25. 5. 32, RStBl. S. 851; v. 29. 10. 41 RStBl. S. 930; aA zB BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245/246; nur in Ausnahmefällen HerstAufw. nach BFH v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306/308. Die alleinige *Verkehrswerterhöhung* – also ohne Erhöhung des Nutzungswerts – soll hingegen nach der Rspr. des IX. Senats als Kriterium für die Annahme von HerstAufw. nicht maßgebend sein (vgl. BFH v. 12. 6. 90 IX B 293/89, BFH/NV 1991 S. 87/88; v. 30. 7. 91 IX R 59/89, FR 1992 S. 293; anders offenbar BFH v. 12. 1. 95 IV R 3/93, DStR S. 978). Im Urteil v. 9. 5. 95 (aaO) stellt der IX. Senat auf die deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ab, wofür die Mietsteigerung lediglich als „Hinweiszeichen“ dienen soll. Bei einer nicht erheblichen Wertsteigerung, die über den Ausgleich der durch Abnutzung eingetretenen Wertminderung hinausgeht, kann uU ErhAufw. gegeben sein (zB wenn schadhafte Treppen und Decken aus Holz durch solche aus Beton ersetzt werden; anders, wenn dadurch die Tragfähigkeit zur Aufstellung schwerer Maschinen und zur Beförderung schwerer Lasten erhöht wird; dann kann bei erheblicher Änderung der Nutzungsweise HerstAufw. vorliegen).

Verminderung der Substanz, die im übrigen aber nicht zu einer Änderung der Nutzungsmöglichkeiten führt, bewirkt uE regelmäßig keinen HerstAufw. (zB Abbruch des obersten Stockwerks und Erneuerung des Dachs auf dem restlichen Gebäude; teilweise Entfernung einer Gleisanlage, einer Lichtleitung, Beseitigung eines Bodenbelags und Freilegung des Betonbodens); denn der Stpfl. hat nichts angeschafft oder hergestellt, sondern nur einen Teil des WG vernichtet; ein Weniger ist weder ein Mehr noch ein Anderes (aA LITTMANN, Inf. 1962 S. 43). Eine Ausnahme soll wohl gelten, wenn der verbliebene Teil des WG gerade infolge der Verminderung eine wesentlich andere Funktion erfüllt: Vgl. BMF v. 15. 1. 76, BStBl. I S. 66, wonach die Schaffung eines Großraumbüros durch Entfernen von Zwischenwänden seitens eines Mieters HerstAufw. bildet; hiergegen CLAUSEN, JbFStR 1976/77 S. 140; GLADE, StJb. 1976/77 S. 201; KORN, StKongrRep. 1977 S. 155. Dem BMF aaO zust. BORDEWIN, JbFStR 1975/76 S. 249; UELNER, StJb. 1975/76 S. 330).

Versorgungssicherheit: Eine Erhöhung der Versorgungssicherheit führt zu HerstAufw. (vgl. BFH v. 10. 6. 92 I R 9/91, BStBl. II 1993 S. 41/42); s. auch „Kapazitätserweiterung“.

Zweckänderung verursacht HerstAufw. dann, wenn eine *Umschaffung* in dem eingangs beschriebenen Sinn erfolgt, dh. maßgebend ist, ob die Veränderung des sachlichen Zustands zu einer Änderung der *Wesensart* des WG geführt hat.

► *Herstellungsaufwand* bei funktionaler Umgestaltung einer Wohnung, vgl. FG Ba.-Württ. v. 28. 6. 83, EFG 1984 S. 225, rkr.; bei Umbau eines Lagerhauses in ein

Verwaltungsgebäude vgl. RFH v. 23. 7. 35, RStBl. S. 1198; Steigerung des Wohnkomforts durch Auswechslung der Heizung (Elektro- statt Kohle-Heizung; vgl. BFH v. 11. 8. 89 IX R 157/87, BFH/NV 1990 S. 494).

► *Erhaltungsaufwand* bei zweckändernden Maßnahmen ohne wesentliche Umgestaltung, vgl. FG Hamb. v. 8. 11. 84 (EFG 1985 S. 333, rkr.) betr. Änderung der Raumaufteilung wegen geänderter Bedürfnisse des Betriebs; RFH v. 14. 6. 28 (RStBl. S. 307) betr. bauliche Änderungen, um besser vermieten zu können, zB Schaffung einer Tür zwischen zwei Wohnungen auf Wunsch der betr. Mieter.

Zur Abgrenzung im einzelnen s. auch Anm. 654–661 („Anlagen in Gebäuden“); 646 („Kanalisation“); 715, zB „Abwehrkosten“, „Fußbodenbelag“, „Waschmaschine“, „Zaun“; 782 über „Bodenverbesserung“; 1500, zB „Abort“, „Anstrich“, „Außenplatz“, „Austauschmotor“, „Balkon“, „Blitzschutzanlage“, „Bordwohnungen“, „Dach“, „Dachrinne“, „Decke“, „Drehbank“, „Eisenbahn-Kesselwagen“, „Fassade“, „Fenster“, „Fundamente“, „Fußbodenbelag“, „Gleise“, „Hangstützmauer“, „Hotel“, „Kraftfahrzeug“, „Kuhstall“, „Lichtleitung“, „Lokomotive“, „Mauer“, „Pflasterung“, „Röntgengerät“, „Schiffe“, „Schornstein“, „Schweinstall“, „Umrüstung“, „Wasserenthärtungsanlage“, „Wasserleitung“, „Zaun“.

483 Einstweilen frei.

484 c) Nicht maßgebende Abgrenzungsmerkmale

Es gibt eine Reihe von Umständen, die in der Praxis, bes. von FÄ, manchmal außer den in Anm. 482 angegebenen Merkmalen des HerstAufw. als Gründe für das Vorliegen von HerstAufw. angeführt werden. Diese Tendenz widerspricht aber dem – zumindest früher in stRSpr. vertretenen – Grundsatz, daß der Begriff des ErhAufw. weit, mithin derjenige des HerstAufw. eng zu fassen ist. Es ist zu betonen, daß HerstAufw. nur dann vorliegt, wenn eine der in Anm. 482 wiedergegebenen Voraussetzungen erfüllt ist. Weitere Umstände können allerdings einen Anlaß zur Prüfung des Aufwands bilden; sie bilden aber kein unwiderlegliches Beweiszeichen.

Als Abgrenzungsmerkmale sind idR nicht maßgebend:

Abnutzung: Ob durch den Aufwand normaler Verschleiß oder eine außergewöhnliche Abnutzung (zB die Beschädigung eines Gebäudes durch ein Unwetter) beseitigt wird, ist unerheblich. Hat allerdings der Stpfl. eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (oder eine *Teilwertabschreibung*) vorgenommen, zB eine AfaA wegen unterlassener Instandhaltung (OFH v. 28. 2. 48 I 10/47, StuW Nr. 5), so muß er die Aufwendungen aktivieren, da sonst eine doppelte Absetzung erfolgen würde, die sich erst in der folgenden Zeit durch Verminderung von AfaA ausgleiche (zust. BFH v. 29. 1. 63 I 151/61 U, BStBl. III S. 185).

Anlaß der Aufwendungen (s. auch unten „Notwendigkeit“, „Zwang“). Maßgebend ist die Art der Aufwendungen. So liegt bei Erneuerung eines WG Herstellungsaufwand nicht nur bei normaler, sondern auch bei *außergewöhnlicher Abnutzung* vor, auch wenn diese als sog. *Folgeschaden* eingetreten ist (zB wenn eine gesondert aktivierte, noch nicht abgenutzte Hofbefestigung erneuert werden muß, weil sie durch Rohrbruch unterspült worden ist: Ausbuchung des Restbuchwerts gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung, Aktivierung der neuen Befestigung; glA HANRATHS, StBp. 1969 S. 135 gegen FG Düss./Köln v. 4. 9. 68, EFG 1969 S. 116, rkr.). Es ist auch unerheblich, ob die Aufwendungen aus *wirtschafts-, sozial-, gesundheitspolitischen Gründen* oder

dergl. erwünscht sind; solche Gründe machen HerstAufw. nicht zu ErhAufw. BFH v. 6. 8. 65 VI 249/64 U (BStBl. III S. 615) betr. Ersetzung einer Sickergrube durch Kanalanschluß (ebenso BFH v. 6. 8. 65 VI 186/65, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 324 betr. Ersetzung einer unzureichenden durch eine ordnungsgemäße Kanalisation) meinte zwar, bei einer Modernisierung, die aus *hygienischen Gründen* erfolge, sei es „nicht angebracht, steuerlich den Fortschritt durch verhältnismäßig unbedeutende fiskalische Erwägungen zu hemmen“. Es ist aber nicht Aufgabe des Richters, den Fortschritt zu hemmen oder zu fördern; der erwähnte Satz darf daher nicht verallgemeinernd zur Abgrenzung zwischen ErhAufw. und HerstAufw. herangezogen werden (glA OFD Köln v. 4. 8. 67, DB S. 1392 = OFD Düss. v. 22. 8. 67, DB S. 1611 = BB S. 1195); der Senat hat im Urteil v. 24. 11. 67 VI R 302/66 (BStBl. II 1968 S. 178) die oben vertretene Ansicht aufgegeben. – Es steht der Annahme von HerstAufw. auch nicht entgegen, wenn seine Vornahme der Beseitigung einer *Fehlmaßnahme* dient, zB weil das WG, an dem der Aufwand vorgenommen wird, sich als technisch oder wirtschaftlich mangelhaft erwiesen hat und durch ein anderes ersetzt wird; maßgebend ist die Art der Aufwendungen; im Zusammenhang mit anschaffungsnahen Aufwendungen uU HerstAufw., s. Anm. 505 ff.

Erneuerung von Teilen des Wirtschaftsguts (vgl. zB BFH v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. II S. 577). RFH v. 12. 3. 30 (RStBl. S. 270) nahm HerstAufw. an, wenn infolge Verwendung schlechten Materials bei Errichtung eines Wohngebäudes erhebliche Aufwendungen zur Beseitigung der eingetretenen Schäden (Durchfaulen der Balken uä.) gemacht werden. Bei Ersatz durch gleichartige – auch technisch verbesserte – WG idR ErhAufw. Wenn hingegen technisch nicht mehr zeitgemäße Teile (zB Kohle-Ofen) durch neue moderne Anlagen ersetzt werden, ist idR wegen der Erhöhung des Nutzungswerts (Mietsteigerungsmöglichkeit) HerstAufw. anzunehmen (vgl. BFH v. 11. 8. 89 IX R 157/87, BFH/NV 1990 S. 494).

Höhe der Aufwendungen im Verhältnis zu den ursprünglichen oder zu den bei völliger Neuerstellung aufzuwendenden AK oder HK, zum Buchwert, zum Teilwert, zum durchschnittlichen jährlichen ErhAufw. oder zum Ertrag des WG ist gleichgültig.

GlA BFH v. 3. 12. 58 I 173/58 U (BStBl. III 1959 S. 95): Eine außergewöhnliche Höhe im Vergleich zum Wert – gemeint ist offenbar: Teilwert – des WG bildet nur Anlaß zu „besonders sorgfältiger Prüfung“; v. 9. 11. 76 VIII R 28/76 (BStBl. II 1977 S. 279) betr. bestimmte Änderungen an einer Heizungsanlage: Höhe der Umstellungskosten im Vergleich zu den ursprünglichen HK unerheblich; v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. II S. 577; v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/743; FG Kassel v. 12. 5. 65, EFG S. 477, rkr.; FG Berlin v. 10. 12. 68, EFG 1969 S. 222, rkr.; FG Hamb. v. 14. 12. 84, EFG 1985 S. 167, rkr.: Das Zahlenverhältnis bildet (nur) ein Beweisanzeichen; s. auch Anm. 494 über abgeschriebene WG; aA BFH v. 16. 8. 55 I 14/55 U, BStBl. III S. 306; v. 31. 1. 56 I 111/54 U, BStBl. III S. 86; Nds. FG v. 17. 5. 74, EFG S. 555, rkr.; BIRKHOFF, FR 1950 S. 133; MITTELBACH, DStR 1971 S. 76.

BFH v. 16. 7. 74 VIII R 143/71 (BStBl. II 1975 S. 193) stützt die Annahme von ErhAufw. im entschiedenen Fall ua. darauf, daß die Aufwendungen (auf eine Heizungsanlage) „nicht außer Verhältnis zu den Mieteinnahmen“ standen.

Aufgrund der neuen Rspr. des IX. Senats kann die Höhe der Aufwendungen dazu führen, daß sich eine Nutzungswert- oder Gebrauchswertsteigerung bzw. eine Mietsteigerungsmöglichkeit (s. dazu Anm. 482) ergibt. Insoweit kann die Höhe der Aufwendungen ein Anlaß für erweiterte Prüfungshandlungen sein.

Modernisierung: Nach früherer Rspr. bewirkten Modernisierungsmaßnahmen idR nicht HerstAufw.

BFH v. 29. 1. 64 I 351/61, StRK EStG § 4 R. 663; v. 8. 3. 66 I 282/63, BStBl. III S. 324; v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132, 137; v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306, 308 mwN; v. 9. 11. 76 VIII R 28/76, BStBl. II 1977 S. 279; v. 7. 12. 76 VIII R 42/75, BStBl. II 1977 S. 281; v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. II S. 577; FG Düss./Köln v. 8. 12. 76, EFG 1977 S. 166, rkr.; R 157 Abs. 1 u. 3 EStR.

Größere Modernisierungsmaßnahmen lösen aber eine erweiterte Prüfungspflicht aus, da idR auch maßgebende Kriterien (zB Vermehrung der Substanz; Änderung der Wesensart; Nutzungswert- bzw. Gebrauchswerterhöhung) betroffen sind, so daß nach der neuen Rspr. des IX. Senats (s. Anm. 475 u. 482) bei erheblichen Modernisierungsmaßnahmen Anhaltspunkte für eine wesentliche Verbesserung iSd. § 255 Abs. 2 HGB und somit für aktivierungspflichtigen HerstAufw. vorliegen. Seit dem BiRiLiG wird die Modernisierung im Zusammenhang mit der wesentlichen Verbesserung gesehen, so daß sich in Verbindung mit anderen Kriterien (zB Nutzungswerterhöhung) auch die Modernisierung als maßgebendes Kriterium in Zukunft entwickeln könnte (vgl. KLEIN in FS MOXTER, 1994 S. 277 ff., insbes. 291 u. 297).

Nachholung von aufgestautem ErhAufw.: RFH v. 28. 5. 27, RFHE Bd. 21 S. 201; BFH v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. II S. 577; FG Düss./Köln v. 8. 12. 76, EFG 1977 S. 166, rkr.; ausgenommen, wenn die Unterlassung des ErhAufw. zu einem völligen Verbrauch des WG geführt hat, der nur durch Herstellung eines neuen WG beseitigt werden kann, so BFH v. 2. 10. 63 I 362/61 (StRK EStG § 4 R. 605) betr. teilweisen Abbruch und Wiederaufbau eines Gebäudes. Beim *Umbau* eines Gebäudes steht es aber der Annahme von HerstAufw. nicht entgegen, daß bei den geänderten Bauteilen ErhAufw. rückständig war, zB Anstrich, Erneuerung des Fußbodenbelags; so BFH v. 14. 1. 60, IV 96/58 U, BStBl. III S. 136; v. 14. 8. 56 I 82/56 U, BStBl. III S. 321: „Kosten, die bei einem wirtschaftlich einheitlichen Umbau anfallen, müssen einheitlich als HerstAufw. behandelt werden. Es können nicht etwa bestimmte Teile der Aufwendungen aussondert und als Reparaturaufwand sofort abgeschrieben werden“; FG Schl.-Holst. v. 27. 9. 61, EDStZ 1962 S. 38. S. auch Anm. 502 über Zusammentreffen von HerstAufw. und ErhAufw.

Notwendigkeit der Aufwendungen: BFH v. 7. 12. 76 VIII R 42/75, BStBl. II 1977 S. 281. Die Zweckwidmung genügt, s. § 4 Anm. 48 b, § 9 Anm. 3 c; der Stpfl. kann mehr als nötig aufwenden, zB ein Haus unnötig oft streichen, ein Auto unnötig oft prüfen lassen.

Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts; s. Anm. 494 über abgeschriebene WG; unten „Verlängerung der Nutzungsdauer“.

Regelmäßige Wiederkehr der Aufwendungen: RFH v. 21. 5. 30 Abschn. 3, Kartei EStG 1925 § 16 R. 35–37; BFH v. 3. 12. 58 I 173/58 U, BStBl. III 1959 S. 95; v. 18. 7. 69 VI R 212/67, BStBl. II S. 702; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 25. 11. 75, EFG 1976 S. 175, bestät. AA zT die ältere Rspr., zB noch RFH v. 19. 4. 44, RStBl. S. 626 u. zust. BFH v. 29. 1. 63 I 151/61 U, BStBl. III S. 185, auch noch BFH v. 1. 2. 83 VIII R 103/82, DB S. 1959 = BB S. 1076. Beispiel: Erstmalige Auswechslung eines abgenutzten Maschinenteils, die sich bis zur Verschrottung der Maschine voraussichtlich nicht wiederholen wird.

Verbesserung in technischer, wirtschaftlicher oder modischer Hinsicht (zB BFH v. 9. 7. 53 IV 8/53 U, BStBl. III S. 245 betr. verbesserte Stalldecken; v. 3. 12. 64 IV 358/62 U, BStBl. III 1965 S. 168 betr. verbesserte Fundamente), solange

die Maßnahmen nicht so weitreichend sind, daß sie die in Anm. 482 angegebenen Voraussetzungen des HerstAufw. erfüllen. In diesem Sinn ist es uE auch zu verstehen, wenn die *wesentliche* Verbesserung eines Gebäudes über seinen bisherigen Zustand hinaus als HerstAufw. bezeichnet wird; vgl. zB BFH v. 9. 11. 76 VIII R 27/75, BStBl. II 1977 S. 306; v. 9. 11. 76 VIII R 28/76, BStBl. II 1977 S. 279; v. 7. 12. 76 VIII R 42/75, BStBl. II 1977 S. 281; FG Hamb. v. 14. 12. 84, EFG 1985 S. 167, rkr., betr. Umbau eines Hotels; R 157 Abs. 3 EStR 1978 ff.); s. auch oben „Erneuerung“, „Modernisierung“ sowie Anm. 482. Beispiele für ErhAufw.: Ersetzung gewöhnlicher Schaufensterscheiben durch Dickglas mit Alarmdrahtanlagen (auch wenn nicht beschädigt, insoweit aA DStPr. EStG § 5 Akt. Nr. 44); Verbesserung des Schall- und Wärmeschutzes eines Gebäudes durch Anbringung von Eternitplatten (BFH v. 13. 3. 79 VIII R 83/77, BStBl. II S. 435, wo offengelassen wird, ob die Abdeckung der Außenwand mit kostspieligem Material HerstAufw. bildet). Fraglich ist, ob durch die Verankerung des Kriteriums der „wesentlichen Verbesserung“ und der damit zusammenhängenden Nutzungswerterhöhungen (s. Anm. 482) in Zukunft von der Rspr. eine Erweiterung des HerstAufw. angenommen wird; s. zB BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82 (BStBl. II 1985 S. 49), wo HerstAufw. angenommen wird, falls ein WG „von der üblichen Modernisierung abgesehen, über seinen bisherigen Zustand hinaus *verbessert* wird“; BFH v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285; nicht jede Verbesserung bewirkt HerstAufw.

Eine nicht aktivierungspflichtige Verbesserung liegt zB vor, wenn in einen noch nicht abgeschriebenen PKW ein Katalysator nachträglich eingebaut wird, da hier das Kriterium der Wesentlichkeit im Vergleich zu den GesamtAK idR nicht erfüllt ist.

Verlängerung der Nutzungsdauer: BFH v. 30. 5. 74 IV R 56/72, BStBl. II S. 520 gg. EFG 1972 S. 225; ausgenommen bei vollem Verschleiß; v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. III S. 577; aA BFH v. 31. 1. 56 I 111/54 U, BStBl. III S. 86; v. 17. 3. 59 I 15–17/59, StRK EStG § 5 R. 195. Eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer wird idR dafür sprechen, daß zB bei einer wesentlichen Änderung der Substanz HerstAufw. vorliegt (vgl. ADS VI. § 255 HGB Tz. 125; BFH v. 1. 3. 60 I 188/59 U, BStBl. II S. 198 betr. Ersetzung der Schotterdecke eines Fabrikhofs durch Pflasterung). HerstAufw. kann andererseits beim Umbau eines Gebäudes auch dann vorliegen, wenn der umbaute Raum der gleiche geblieben ist und die Nutzungsdauer sich nicht verlängert hat (BFH v. 14. 1. 60 IV 96/58 U, BStBl. III S. 136 betr. Kuhstall).

Verkehrswerterhöhung: Eine *Verkehrswerterhöhung* ohne Erhöhung des Nutzungswerts soll nach der neueren Rspr. des IX. Senats als Kriterium für die Annahme von HerstAufw. nicht maßgebend sein (vgl. BFH v. 12. 6. 90 IX B 293/89, BFH/NV 1991 S. 87/88; v. 30. 7. 91 IX R 59/89, FR 1992 S. 293; zum Kriterium der Werterhöhung s. auch BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49; v. 13. 12. 84 VIII R 273/81, BStBl. II 1985 S. 394). Werden Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung getätigt, so daß anschaffungsnahe Aufwendungen vorliegen (vgl. Anm. 505 ff.), so stellt uE auch die Verkehrswerterhöhung ein maßgebliches Kriterium dar, weil der Stpfl. idR einen niedrigeren Kaufpreis bezahlt haben dürfte. Diese Auffassung teilt inzwischen auch der IV. Senat, wenn sich durch Beiträge für die Zweierschließung eines Betriebsgrundstücks der Wert des Grundstücks erhöht (BFH v. 12. 1. 95 IV R 3/93, DStR S. 978).

Kritik: Die Abgrenzung der Kriterien „Nutzungswerterhöhung“, „Gebrauchswerterhöhung“, „Mieterhöhungsmöglichkeit“ (s. Anm. 482) ist bei der Verkehrswertermittlung von entscheidender Bedeutung, sofern der Verkehrswert auf der Basis des Ertragswerts ermittelt wird. Insoweit ist es etwas widersprüchlich, wenn der *Verkehrswert* als nichtmaßgebliches Kriterium gesehen wird. Offen ist, ob mit dem nicht maßgebenden Kriterium der „Verkehrswerterhöhung“ lediglich die „Erhöhung des Substanz- oder Liquidationswerts“, nicht hingegen die „Erhöhung des Ertragswerts“ gemeint ist.

Zwang zur Vornahme der Aufwendungen: Es ist für die Abgrenzung zwischen HerstAufw. und ErhAufw. unerheblich, ob der Stpfl. die Aufwendungen freiwillig oder gezwungen macht, zB auf Grund behördlicher Anordnung (BFH v. 6. 8. 65 VI 249/64 U, BStBl. III S. 615 vorl. Abs.), Vertrags, tatsächlichen Zwangs, aus hygienischen Gründen usw. Der BFH bejahte ErhAufw. bei zwangsweiser Ersetzung einer Sickergrube durch einen *Kanalanschluß*. Auch der Einbau einer *Kabinentür* in einen Fahrstuhl wegen Verschärfung der *Sicherheitsvorschriften* bildet ErhAufw., weil die Aufwendungen nur dazu dienen, den andernfalls unbenutzbar gewordenen Fahrstuhl benutzbar zu halten (FG Düss. v. 30. 11. 79, EFG 1980 S. 324, rkr.). Das FG Rhld.-Pf. (v. 21. 1. 91, EFG 1991 S. 466, nrkr.) hat hingegen bei einem vom Nachbarn erzwungenen Bau eines Abwasserkanals HerstAufw. angenommen.

Zweckmäßigkeit der Maßnahmen: s.o. „Notwendigkeit“.

485–493 Einstweilen frei.

5. Wichtige Abgrenzungsfälle

494 a) Aufwendungen auf ganz oder fast ganz abgeschriebene Wirtschaftsgüter

Aufwand kann nur nach seiner Natur (objektiv) Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand sein; die zufällig richtige oder falsche Schätzung der Nutzungsdauer beeinflusst nicht das Wesen des Aufwands. Ob ErhAufw. oder HerstAufw. vorliegt, hängt nach der Rspr. nicht davon ab, ob das betr. WG in der StBil. noch einen bestimmten Buchwert besitzt. Maßgebend sind vielmehr auch bei voll abgeschriebenen WG die in Anm. 482 wiedergegebenen grundsätzlichen Abgrenzungsmerkmale. Verlängerung der Nutzungsdauer macht auch bei voll abgeschriebenen WG ErhAufw. nicht zu HerstAufw. Der BFH ist dieser Ansicht beigetreten.

BFH v. 30. 5. 74 IV R 56/72, BStBl. II S. 520 gg. EFG 1972 S. 225; v. 25. 3. 77 V R 140/74, BStBl. II S. 577; auch wenn der Stpfl. den Teilwert des WG vor der Reparatur auf 1,- DM geschätzt hatte und das FA ihm gefolgt war; glA FG Kassel v. 12. 5. 65, EFG S. 477, rkr.

BFH v. 30. 5. 74 IV R 56/72 aaO betrifft den Einbau eines gebrauchten Motors (*Austauschmotors*) in ein abgeschriebenes Motorfahrzeug. Die gleiche rechtliche Beurteilung gilt aber auch bei Einbau eines fabrikneuen Motors nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (FinVerw., Erl. v. 10. 1. 75, StEK BerlinFG Nr. 82 u. InvZulG Nr. 38 = DB S. 128 = BB S. 76).

Es ist aber die Einschränkung zu machen, daß die ganze oder fast ganze Abschreibung eines WG Anlaß zu einer sorgfältigen Prüfung bildet, ob eine aktivierungspflichtige sog. *Generalüberholung* vorliegt (s. Anm. 496). Auf eine solche deutet ein Mißverhältnis zwischen Buchwert und Aufwand hin; für den entschiedenen Fall bejahend BFH v. 31. 1. 56 I 111/54 U (BStBl. III S. 86); verneinend BFH v. 17. 3. 59 I 15–17/59 (StRK EStG § 5 R. 195), wo außerdem auf das

Verhältnis des Aufwands zum Gewinn abgestellt wird – zu Unrecht, der Gewinn hängt auch von vielen anderen Umständen ab. Ein Mißverhältnis zum Buchwert bedingt nicht schon für sich allein Aktivierungspflicht der Aufwendungen (BFH v. 3. 12. 58 I 173/58 U, BStBl. III 1959 S. 95), s. Anm. „Höhe der Aufwendungen“.

Nach BFH v. 28. 9. 90 III R 77/89 (BStBl. II 1991 S. 361) ist bei ganz oder fast ganz abgeschriebenen WG ferner zu beachten, ob bei nachträglichen Herstellungsarbeiten ein neues WG entsteht. Nach BFH v. 28. 9. 90 III R 77/89 aaO „ist von der Herstellung eines neuen WG auszugehen, wenn eine bereits vorhandene bewegliche Sache unter Verwendung anderer, neu angeschaffter beweglicher Sachen so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert wird, daß die neuen Teile der Gesamtsache das Gepräge geben und die Altteile bedeutungs- und wertmäßig untergeordnet erscheinen“ (S. 363; im Leitsatz ein neues WG angenommen, wenn der Teilwert der bei der Herstellung verwandten gebraucht WG 10 vH des Teilwerts des hergestellten WG nicht übersteigt).

Stellungnahme: Der Rspr., die auf BFH v. 30. 5. 74 IV R 56/72 (aaO) aufbaut, ist aus ökonomischen Gesichtspunkten nicht zu folgen, da mit erheblichen Erneuerungs- oder Reparaturmaßnahmen idR Nutzungspotentiale (Verlängerung der Soll-Nutzungsdauer; vgl. STREIM, BB 1985 S. 1578; nach ADS (VI. § 255 HGB Tz. 125) führt eine erhebliche Verlängerung der Nutzungsdauer zu einer wesentlichen Verbesserung und somit zu HerstAufw.) geschaffen werden, die nicht in einer Periode verbraucht sind. Ein Kaufmann wird idR größere Erhaltungsinvestitionen, (Groß-)Reparaturen oder Investitionen aufgrund von Umweltschutzaufgaben nur dann durchführen, wenn er sich eine längere Nutzungsmöglichkeit der WG oder eine Wertsteigerung verspricht (sofern durch Umweltschutzaufgaben eine Stilllegung droht, wird durch die Investitionen zur Erfüllung der Auflagen eine Verlängerung der Nutzungsdauer erreicht). Daher sollte uE bei vollständig oder fast ganz abgeschriebenen WG – unter der Voraussetzung der weiteren Nutzungsmöglichkeit – generell eine Aktivierung verlangt werden (ebenso STREIM, BB 1985 S. 1579). Das Argument einer unzulässigen Doppelaktivierung (vgl. BFH v. 22. 6. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672/674) versagt bei vollständig abgeschriebenen WG; bei weiterer Nutzungsmöglichkeit widerspricht das Vorsichtsprinzip einer Aktivierung derartiger Instandsetzungs- oder Verbesserungsmaßnahmen *nicht*. Daher sollte bei abgeschriebenen WG eine Aktivierung von größeren Reparaturen uä. erfolgen, sofern eine Nutzung von mehreren Jahren (Grenze zB aus Wesentlichkeitsgesichtspunkten: 2 Jahre) noch erwartet wird. In diesem Fall ist dann von einer Nutzungsdauerverlängerung auszugehen. Dies gilt nicht nur für Gebäude, sondern auch für Industrieanlagen, Rohreinrichtungen (s. dazu ausführlich Anm. 471) und für Bewässerungssysteme u.a.m. Sofern WG noch nicht vollständig abgeschrieben sind – also noch Restwerte existieren –, sollte analog vorgegangen werden, wobei das Argument des Verbots der Doppelaktivierung zu beachten ist. Dieses kann berücksichtigt werden, indem man entweder eine AfaA auf den Restwert der Teile des WG, die erneuert werden, bei vollständiger Hinzuaktivierung der neuen Teile oder eine teilweise Hinzuaktivierung unter Berücksichtigung der bisher vorgenommenen Abschreibungen vornimmt (vgl. hierzu KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herst.- und ErhAufw. in der StBil., 1986 S. 41–52; s. auch Anm. 471).

Einstweilen frei.

495

496 b) **Generalüberholung**

Schrifttum: BIRKHOLZ, FR 1950 S. 133; MITTELBACH, FR 1975 S. 215; FREERICKS, StRK-Anm. UStG 1967 § 30 R. 34.

Generalüberholung ist die Vornahme von Aufwendungen auf ein WG, die einzeln für sich betrachtet Erhaltungsaufwand bilden würden, *zusammen* aber eine *Herstellung* bewirken, dh. die Substanz des WG vermehren oder durch Erneuerung der Substanz oder wesentliche Änderung der bisherigen Verwendungs- und Nutzungsart ein anderes WG entstehen lassen (glA FG Hamb. v. 10. 12. 81, EFG 1982 S. 340, rkr.; s. Anm. 482). *Neuwertig* braucht das WG nicht zu werden. *Abschnittsweise Vornahme* der Aufwendungen steht der Annahme von *HerstAufw.* nicht entgegen (RFH v. 14. 1. 42, Kartei EStG 1938/39 § 15 Ziff. 2 R. 55 u. 56, insoweit nicht RStBl.; zust. ZITZLAFF, StuW 1942 Sp. 227; FG Rhld.-Pf. v. 1. 12. 87, EFG 1988 S. 413, rkr., betr. intensive Modernisierung über 8 Jahre; s. auch Anm. 473 und Anm. 1500 „Wasserleitung“.

Nach BFH v. 29. 10. 91 IX R 117/90 (BStBl. II 1992 S. 285) können erhebliche Instandsetzungs- und Modernisierungskosten, die den Charakter einer Generalüberholung haben, zu einer wesentlichen Verbesserung führen und somit aufgrund von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB aktivierungspflichtigen *HerstAufw.* darstellen (s. auch BFH v. 30. 7. 91 IX R 123/90, BStBl. II 1992 S. 28). In diesem Zusammenhang mißt der IX. Senat dem Kriterium der Nutzungswertterhöhung entscheidende Bedeutung zu (IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285/286; siehe hierzu auch Anm. 482 sowie BFH v. 12. 1. 95 IV R 3/93, DStR S. 978; FG Hamb. v. 24. 8. 93, EFG 1994 S. 91, Rev., Az. d. BFH: IX R 88/93; FG Bremen v. 22. 7. 93, EFG 1994 S. 619 f., rkr.; FG München v. 26. 10. 93, EFG 1994 S. 746, rkr.). Nicht ausreichend für die Annahme einer aktivierungspflichtigen Generalüberholung ist die Tatsache, daß in einer Periode Aufwendungen in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt getätigt werden; entscheidend sind auch in derartigen Fällen die dargelegten maßgebenden Kriterien (s. Anm. 482; vgl. BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/743 mit Urteilsanm. v. DRENSECK, der der Auffassung ist, daß der Begriff der Generalüberholung für die Abgrenzung von *ErhAufw.* und *HerstAufw.* nicht mehr tauglich ist).

Die Generalüberholung bildet also nichts anderes als einen Fall der Vornahme von *HerstAufw.*; sie wird aber in Rspr. und Schrifttum gesondert angesprochen, weil sie einen Grenzfall bildet, dh. weil im einzelnen Fall zweifelhaft sein kann, ob die Aufwendungen eine so weitreichende Wirkung hatten, daß eine Herstellung anzunehmen ist.

Abgrenzung: Es gelten die allgemeinen Grundsätze für die Abgrenzung zwischen *HerstAufw.* und *ErhAufw.*, s. auch vorstehend; dh. die Begriffe der Herstellung und des *HerstAufw.* reichen hier nicht weiter als sonst. OFD Koblenz v. 20. 1. 71 (StEK UStG 1967 § 30 Nr. 91) definiert die Generalüberholung wie folgt: „Eine Generalüberholung, die sich als umfassende Modernisierung eines WG mit erheblichem Aufwand darstellt, ist stets dann anzunehmen, wenn das WG völlig abgenutzt und verbraucht war, durch den Aufwand eine erhebliche Zustandsänderung eingetreten ist, der Wert des WG erheblich erhöht und seine Lebensdauer wesentlich verlängert worden ist.“ War das WG völlig abgenutzt und verbraucht, so tritt in der Tat ein neues WG an seine Stelle. Im übrigen s. aber zu den erwähnten Abgrenzungsmerkmalen Anm. 482, 484.

► *Weitere Einzelfragen* s. Anm. 660 über „Heizungsanlage“; Anm. 1500, zB „Kraftfahrzeug“, „Lokomotive“.

Steuerrechtliche Behandlung einer Generalüberholung:

► *Herstellungskosten*: Aufwendungen für eine Generalüberholung fallen unter die HK iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2, s.o. Der *Restbuchwert* der verwendeten Teile und die Aufwendungen für die Generalüberholung zusammen sind auf die neu zu schätzende Restnutzungsdauer zu verteilen (BFH v. 16. 8. 55 I 14/55 U, BStBl. III S. 306; v. 31. 1. 56 I 111/54 U, BStBl. III S. 86; MITTELBACH, FR 1975 S. 216), sofern der Restwert der ausgetauschten Teile unwesentlich ist (ansonsten AfaA oder anteilige Hinzuaktivierung; s. dazu Anm. 475 sowie zur AfaA: HEUER-MANN, DStR 1993 S. 1318/1321 f.; KRAMER, FR 1994 S. 485; BFH v. 27. 8. 93 IV R 7/92, BStBl. II 1994 S. 235).

Beispiel: Der Stpfl. hat eine Maschine für 10 000 DM mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren angeschafft und linear abgeschrieben. Restbuchwert nach 6 Jahren mithin 4 000 DM. Nunmehr wird die Maschine für 5 000 DM generalüberholt. Eine Teilwertminderung soll nicht eingetreten sein. Dann beträgt der Ausgangswert für die künftigen Afa 9 000 DM, die jährlichen Afa bei einer angenommenen Restnutzungsdauer von nunmehr noch 6 Jahren 1 500 DM.

► *Wertminderung des Wirtschaftsguts*: Erfährt das WG bei der Generalüberholung eine erhebliche Wertminderung, weil nur noch bestimmte Teile des alten WG verwertet werden, so muß diesem Umstand grundsätzlich durch eine angemessene Abschreibung auf den niedrigeren *Teilwert* für das frühere WG Rechnung getragen werden⁴⁹⁷; so jedenfalls BFH v. 31. 1. 56 I 111/54 U aaO. In Betracht kommt aber auch, wenn keine Wertminderung eingetreten ist, eine *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung* gem. § 7 Abs. 1 entsprechend dem Anteil der unterschiedenen Teile am Buchwert des ganzen Wirtschaftsguts; s. auch Anm. 471 u. 676.

► *Ausgebaute Teile des generalüberholten Wirtschaftsguts* bilden vom Zeitpunkt ihrer Trennung an selbständige WG. Ob eine *Instandsetzung der ausgebauten Teile* HerstAufw. oder ErhAufw. bildet, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen, wobei es nur auf die Verhältnisse der ausgebauten Teile selbst ankommt; s. dazu Anm. 471.

Einstweilen frei.

497, 498

c) Wiederherstellung eines untergegangenen oder teilzerstörten Wirtschaftsguts 499

Untergegangenes Wirtschaftsgut: Die Wiederherstellung bewirkt die Entstehung eines neuen WG und verursacht HerstAufw. Das gleiche gilt, wenn das WG nur noch als Schrott oder Ruine vorhanden war (BFH v. 12. 2. 60, VI 201/59, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2. R. 109).

Teilzerstörtes Wirtschaftsgut: Ob seine Wiederherstellung HerstAufw. oder ErhAufw. verursacht, richtet sich nach den allgemeinen für die Abgrenzung zwischen beiden Aufwandsarten geltenden Grundsätzen; s. Anm. 482, auch Anm. 496. Als HerstAufw. ist bes. die Beseitigung von Kriegsschäden an teilzerstörten Gebäuden beurteilt worden (vgl. BFH v. 21. 4. 55 IV 438/54 S, BStBl. III S. 173; v. 3. 2. 59 I 163/57 U, BStBl. III S. 320; v. 29. 1. 63 I 151/61 U, BStBl. III S. 185; ZITZLAFF, StuW 1951 Sp. 209). Die Schäden selbst können zu einer Teilwertabschreibung oder zu einer Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 berechtigen. Hat der Stpfl. von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so muß er die Schadensbeseitigung als HerstAufw. behandeln; so BFH v. 29. 1. 63 I 151/61 U, BStBl. S. 185. Es kann aber sein, daß die

Minderung des Teilwerts oder die außergewöhnliche Abnutzung durch die Aufwendungen nicht völlig beseitigt werden.

War das WG zwar beschädigt, aber noch *nabezu voll verwendbar*, so bildet die Schadensbeseitigung ErhAufw. (FG Düss./Köln v. 19. 4. 61 EFG S. 534, rkr. betr. Dachstuhl), sofern keine Nutzungswerterhöhung (s. dazu Anm. 482) eintritt. Ein Vergleich der tatsächlichen Aufwendungen mit den bei einer völligen Neuerstellung erforderlichen Kosten kann einen Anhalt dafür bieten, ob eine durchgreifende Modernisierung erfolgt ist; so BFH v. 26. 7. 62 IV 275/58 (StRK EStG § 4 R. 490 betr. Schweinestall und Scheune).

500, 501 Einstweilen frei.

502 d) **Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand**

Schrifttum: MÜNZNER/BREZING, DB 1964 Beil. 20 zu Heft 46; OSWALD, DSrR 1974 S. 599; MITTELBACH, DSz 1977 S. 370.

Gesamtmaßnahme: Nach BFH v. 30. 7. 91 IX R 67/90 (BStBl. II 1992 S. 28/29) „sind Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Herstellungs-, teils Erhaltungsaufwand darstellen, insgesamt als Herstellungskosten zu behandeln, wenn sie in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in ihrer Gesamtheit eine einheitliche Baumaßnahme bilden, wie dies bei einer Generalüberholung und Modernisierung des Hauses im ganzen und von Grund auf der Fall ist“. Wenn beispielsweise bei einem Anbau oder Ausbau eines Hauses Eingriffe in die Bausubstanz (zB Durchbrüche, Vergrößerung von Fenstern, Einbau neuer Fenster und Türen, auch bei schon bestehenden Räumen) erforderlich werden, so handelt es sich um eine *einheitliche Baumaßnahme* mit der Folge, daß auch Modernisierungsaufwendungen, die separat betrachtet lediglich Ersatzcharakter hätten und daher eigentlich als ErhAufw. gelten würden, aufgrund der Gesamtmaßnahme als HerstAufw. zu qualifizieren sind; s. dazu BFH v. 19. 8. 86 IX R 80/82, BFH/NV 1987 S. 147; v. 16. 9. 86 IX R 126/84 BFH/NV 1987 S. 149 mwN; v. 29. 10. 91, BStBl. II 1992 S. 285; v. 31. 8. 94 IX B 44/94, BFH/NV 1995 S. 293; v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/744; v. 10. 5. 95 IX R 62/94, DSrR S. 1666; FG Bremen v. 11. 6. 91, EFG 1992 S. 180, rkr.; FG Saarl. v. 14. 7. 92, EFG S. 726, rkr.; FG Hamb. v. 24. 8. 93, EFG 1994 S. 91, nrkr. (Rev., Az. d. BFH: IX R 88/93).

Vornahme von Herstellungsaufwand anstelle von Erhaltungsaufwand:

Aufwendungen, die nach allgemeinen Abgrenzungsmerkmalen (s. Anm. 482) HerstAufw. sind, können nicht deshalb teilweise als ErhAufw. behandelt werden, weil *Erhaltungsaufwand fällig* war und durch den HerstAufw. überholt worden ist. Maßgebend ist, was geschehen ist, nicht was hätte geschehen können (RFH v. 13. 4. 32, StuW Nr. 990; v. 29. 10. 30, RStBl. 1931 S. 138; v. 10. 6. 36, RStBl. S. 723; BFH v. 14. 1. 60 IV 96/58 U, BStBl. III S. 136; v. 14. 10. 60 VI 100/59 U, BStBl. III S. 493; aA RFH v. 4. 9. 29, RStBl. S. 569; v. 21. 5. 30, Kartei EStG 1925 § 16 R. 35–37).

Beispiel: Ein Gebäude ist reparaturbedürftig geworden; es wird abgebrochen und neu aufgebaut. Der Restbuchwert des Gebäudes ist gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 auszubuchen, der HerstAufw. ist zu aktivieren. Wie hoch der ErhAufw. gewesen wäre, wenn er statt des Abbruchs und Neubaus vorgenommen worden wäre, ist gleichgültig.

Sachlicher Zusammenhang zwischen verschiedenen Aufwendungen: Aufwendungen, die für sich allein beurteilt ErhAufw. bilden würden, aber – zeitlich, technisch und wirtschaftlich – in sachlichem Zusammenhang mit HerstAufw. vorgenommen werden, sind nach der Rspr. als HerstAufw. zu behandeln (RFH v.

17. 4. 40, RStBl. S. 675 betr. Umbau sowie Anstrich und Tapezieren; v. 29. 1. 42, RStBl. S. 458 betr. Umbau, Reparaturen und Beseitigung von Schwamm; BFH v. 31. 1. 56 I 111/54 U, BStBl. III S. 86; v. 14. 1. 60 VI 96/58 U, BStBl. III S. 136 mit weit. Hinw.; v. 14. 10. 60 VI 100/59 U, BStBl. III S. 493; v. 1. 2. 62 IV 74/60 U, BStBl. III S. 272; v. 9. 3. 62 I 192/61 U, BStBl. III S. 195; v. 2. 10. 63 I 362/61, StRK EStG § 4 R. 605; Abschn. 157 Abs. 4 EStR 1978 ff.).

Beispiel: In einem Gebäude werden Wände eingesetzt und Fenster erweitert; die in Zusammenhang damit vorgenommene Reparatur der Tapezierung und des Innenanstrichs der betreffenden Räume ist ebenfalls HerstAufw., obwohl sie, für sich allein vorgenommen, ErhAufw. gewesen wäre.

„Sind Ausbesserungsarbeiten an den Fundamenten eines Betriebsgebäudes Vorbedingung für einen anschließend erstellten Erweiterungsbau, so handelt es sich um eine einheitliche Baumaßnahme mit der Folge, daß nicht nur die (weitaus überwiegenden) Kosten für den Erweiterungsbau, sondern auch die Kosten für die Fundamentierung zu aktivieren sind“ (BFH v. 9. 3. 62 I 192/61 U, BStBl. III S. 195 betr. Überbauung einer Durchfahrt zwischen Sudhaus und Kellereigebäude). BFH v. 22. 2. 73 VIII R 72/68 (BStBl. II S. 483), v. 10. 6. 75 VIII R 114/71 (BStBl. II S. 878) und v. 2. 8. 83 VIII R 104/79 (BStBl. II S. 728) wiederholen: einheitliche Beurteilung der Aufwendungen als HerstAufw., wenn die einzelnen baulichen Maßnahmen „in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen“; BFH v. 1. 4. 81 I R 27/79 (BStBl. II S. 660, 662) läßt engen räumlichen und zeitlichen Zusammenhang genügen.

Aufwendungen mehrerer Steuerpflichtiger sind uE für jeden einzelnen Stpfl. gesondert zu beurteilen (Beispiel: Der Mieter ist zur Unterhaltung verpflichtet und bezahlt anlässlich des vom Vermieter durchgeführten Umbaus einer Etage die Reparatur von Anstrich, Tapeten und Bodenbelag). Man wird bei jedem Stpfl. fragen müssen, als was gerade sein Aufwand sich für ihn darstellt, weil die Besteuerungsmerkmale für jeden Stpfl. getrennt zu beurteilen sind; trotz einer technisch einheitlichen Maßnahme liegen wirtschaftlich und damit steuerlich zwei getrennte Maßnahmen von zwei verschiedenen Stpfl. vor. Dann kann (wie im Beispiel) beim einen Stpfl. HerstAufw., beim anderen ErhAufw. gegeben sein (glA o.V., DB 1961 S. 486; immerhin zweifelhaft; aA DStPr. EStG § 9 Nr. 14).

Nur zeitlicher Zusammenhang zwischen verschiedenen Aufwendungen: Aufwendungen, die für sich allein beurteilt ErhAufw. bilden, bleiben ErhAufw., auch wenn sie in zeitlichem Zusammenhang mit HerstAufw., sachlich aber getrennt von ihm durchgeführt werden. Dies setzt aber voraus, daß es sich jeweils um eine Einzelmaßnahme handelt und daß ein Zusammenhang mit einer grundlegenden Modernisierung nicht vorliegt (zB Malerarbeiten im Obergeschoß/grundlegende Modernisierung im Erdgeschoß bei jeweils getrennter bzw. einzeln zuordenbarer Rechnungslegung); s. auch BFH v. 11. 8. 89 IX R 87/86, BStBl. II 1990 S. 130; nach BFH v. 9. 5. 95 IX R 116/92 sind ErhAufw. abziehbar, wenn sie vom HerstAufw. abgrenzbar sind (FR S. 741/744); dies gilt aber nicht für Maßnahmen, die bautechnisch ineinandergreifen (BFH v. 10. 5. 95 IX R 62/94, DStR S. 1666; aA FG Saarl. v. 15. 12. 93, EFG 1994 S. 618, nrkr., Rev., Az. d. BFH: IX R 17/94).

Zur früheren Rspr. s. BFH v. 11. 12. 53 IV 386/52 U, BStBl. III 1954 S. 74; RFH v. 13. 4. 32, StuW Nr. 990; v. 10. 6. 36, RStBl. S. 723 u. FG Schl.-Holst. v. 27. 9. 61, EDStZ 1962 S. 38; Umbau von Gebäudeteilen / Ausbesserung anderer, stehengebliebener Gebäudeteile; BFH v. 27. 8. 53 IV 33/53, StRK EStG § 4 R. 194: Ladenumbau / Dachreparatur; v. 14. 10. 60 VI 100/59 U, BStBl. III S. 493: Umbau von Wohnräumen zu einem Laden / Reparatur der im wesentlichen

unverändert gebliebenen angrenzenden Räume, Umbau des Erdgeschosses / Reparatur des Dachs; v. 29. 10. 62 VI 243/61, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2. R. 210: umfangreicher Umbau eines Zweifamilienhauses in ein Einfamilienhaus / Neudeckung des Dachs und anderer Erhaltungsaufwand – die im Weg der Schätzung in HerstAufw. und ErhAufw. getrennten Aufwendungen fielen hier anscheinend zT bei den gleichen Gebäudeteilen an; v. 6. 11. 63 I 337, 338/61, StRK EStG § 4 R. 637 = HFR 1964 S. 117, dort unter dem 26. 2. 64: Aufstockung eines Gebäudes und Errichtung von Autohallen / Beseitigung von Kriegs- und Kriegsfolgeschäden; v. 3. 12. 64 IV 358/62 U, BStBl. III 1965 S. 168: Anbau / Ausbesserung und Verstärkung der Fundamente sowie Begradigung der Geschoßdecken des Altbaus; letztere Arbeiten auch dann ErhAufw., wenn sie die technische Voraussetzung für die Errichtung des Neubaus bilden; v. 29. 6. 65 VI 236/64 U, BStBl. III S. 507: Änderung der Heizung, Umgestaltung von gewerblichen Räumen in Wohnräume / Aufwendungen für Fußböden, Tapezieren, Türen, Fenster und Versorgungsleitungen, unklar ob auch in den früher gewerblichen Räumen; FG München v. 4. 2. 55, EDStZ S. 271: Renovierung der Schaufenster / Beseitigung von Schwamm; FG Nürnberg v. 30. 10. 56, EFG 1957 S. 154, bestätigt: Änderung der Schaufenster und Erweiterung des Ladenraums durch Wegnahme einer Zwischenwand / Erneuerung des Fußbodenbelags und des Anstrichs im gleichen Ladenraum – großzügig; FG Hamb. v. 29. 1. 59, EDStZ S. 374: Umbau des Treppenhauses / Reparatur des Dachs und der Heizung; FG Kassel v. 12. 5. 65, EFG S. 477, rkr.: Einbau einer Klimaanlage / Erneuerung des Dachs; RFG v. 5. 5. 43, StuW Nr. 271 betr. Herrichtung eines Hotels; R 157 EStR.

Bei *Vermengung* der Aufwendungen (Zusammenfassung in einer Rechnung) müssen sie aufgeteilt werden, ggf. unter Einholung von Auskünften derer, die die Arbeiten ausgeführt haben:

Sofern eine „leichte und einwandfreie“ Trennbarkeit nicht möglich ist, wird von der Rspr. eine einheitliche Beurteilung als HerstAufw. gesehen (vgl. BFH v. 30. 7. 91 IX 67/90, BStBl. II 1992 S. 28; FG Bremen v. 11. 6. 91, EFG 1992 S. 180, rkr.). Eine Schätzung dürfte in diesen Fällen nicht mehr möglich sein.

Erhaltungsaufwand während Herstellung: Solange die Herstellung eines WG läuft, werden die Aufwendungen auf dieses WG regelmäßig insgesamt zu den HK gehören. Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht ausnahmslos. Zieht sich nämlich die *Herstellung über längere Zeit* hin, so kann bereits Aufwand zur *Erhaltung* der fertiggestellten Teile entstehen, zB wenn Teile eines Baues vor der Fertigstellung schadhaft werden und ausgebessert werden müssen (FG Bremen v. 20. 2. 80, EFG S. 222, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 17. 10. 83, EFG 1984 S. 273; aufgeh. durch BFH v. 24. 3. 87 IX R 17/84, BStBl. II S. 694; RÖSSLER, DStR 1983 S. 731). Der IX. Senat des BFH ist dieser Auffassung im Urteil v. 24. 3. 87 IX R 17/84 (aaO) nicht gefolgt und hat auch Aufwendungen für den Ersatz einer schadhafte Drainage vor dem Zeitpunkt der Fertigstellung eines Gebäudes – also für die Beseitigung von Baumängeln – als aktivierungspflichtige HK behandelt. UE handelt es sich hierbei um den Ersatz vergeblicher HK mit der Folge, daß die Aufwendungen für die schadhafte Drainage nicht aktivierungsfähig wären (vgl. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830/836 betr. vergebliche Vorauszahlungen; aA BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 806).

503, 504 Einstweilen frei.

III. Anschaffungsnahe Aufwendungen

Schrifttum: LITTMANN, Inf. L 1963 S. 199; VANGEROW, StuW 1963 Sp. 313; BROCKHOFF, Bedenken gegen die Versagung des Abzugs von anschaffungsnahem Erhaltungsaufwand, FR 1966 S. 38. Zu BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; BROCKHOFF, FR 1967 S. 45; GRIEGER, BB 1966 S. 1380; HARDT, DB 1967 S. 880; HENNINGER, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 148; H. SCHMIDT, DStZ 1967 S. 162; VANGEROW, StuW 1967 Sp. 177; o.V., DStR 1967 S. 65; o.V., DStZ 1967 S. 18; SEITHEL, DStR 1968 S. 145; MÄRKLE, Vereinfachungsregelung bei anschaffungsnahem Aufwand? DB 1973 S. 1965; SCHICK, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 200 (12/1973); o.V., Anschaffungsnahe Aufwand und verborgene Mängel, DB 1973 S. 2116, 1976 S. 1937; o.V., Anschaffungsnahe Aufwand bei gemischten Schenkungen, FR 1973 S. 476; GROB, Instandhaltung und Abschreibung, DStR 1974 S. 135 (138); MEYDING, StKongrRep. 1974 S. 340 f.; o.V., Anschaffungsnahe Aufwand und Preissteigerungen, DB 1976 S. 2088; SEITHEL, Einkstl. Behandlung anschaffungsnahe Aufwendungen beim unentgeltlichen Erwerb und beim Nießbraucher eines Gebäudes, FR 1977 S. 585; MITTELBACH, Anschaffungsnahe Aufwand bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, FR 1980 S. 134; o.V., Grund und Boden bei anschaffungsnahem Aufwand, DB 1980 S. 2313; APITZ, Anschaffungsnahe Aufwendungen als Herstellungskosten bei den Einkünften aus VuV, FR 1981 S. 456; STUHRMANN, Anschaffungsnahe Aufwand bei Gebäuden und „Erwerbermodelle“, BB 1985 S. 1656; KLEINJOHANN, Zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand in der StBil., Diss., Göttingen 1986; SÖFFING, Der anschaffungsnahe Aufwand, DB 1986 S. 662; GLANEGGER, Anschaffungs- und HK bei Grundstücken u. Gebäuden, DB 1987 S. 2115 u. 2173; GÜNTHER, Der anschaffungsnahe Aufwand – Tendenzen der Rspr., FR 1987 S. 342; SÖFFING, Anschaffungsnahe Aufwand – Rspr. im Wandel?, StVj. 1989 S. 163; PRINZ, Anschaffungsnahe Aufwand – aktuelle beratungsrelevante Aspekte, FR 1990 S. 632; OBERMEIER, Thesen zum anschaffungsnahe Aufwand, DStR 1990 S. 409; HORLEMANN, Der Abzug von Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei vermieteten und selbstgenutzten Gebäuden, DStZ 1991 S. 133; HOLTSMANN, Herstellungskosten von Gebäuden, StBp. 1991 S. 265.

Weiteres Schrifttum s. auch vor Anm. 454, 470 (Herstellungs- u. Erhaltungsaufwand) u. 654 (Gebäude).

Verwaltungsanweisungen: OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 9. 6. 75, StEK § 21 Nr. 57 = EDSStZ S. 279; R 157 Abs. 5 EStR.

1. Allgemeines zu anschaffungsnahe Aufwendungen

a) Überblick

505

Aufwendungen, die nicht durch die Anschaffung veranlaßt sind, aber in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung stehen (sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, zum *Begriff* s. Anm. 511), wurden im Laufe der *Rechtsentwicklung* (s. Anm. 507) unterschiedlich behandelt. Ihre *Bedeutung* (s. Anm. 508) liegt darin, daß die Rspr. bei ihnen zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nach speziellen Kriterien abgrenzt. Diese Kriterien gelten für WG und Anschaffungsgeschäfte aller Art sowie gleichermaßen für Gewinn- und Überschubeinkünfte (s. zum *Geltungsbereich* Anm. 509).

Seit BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. II S. 672) gehört anschaffungsnahe Aufwand nicht zu den *Anschaffungskosten*, sondern bei Aktivierung zu den Herstellungskosten (s. Anm. 475 u. 512).

Aufgrund des BFH-Urt. v. 12. 2. 85 IX R 114/83 (BStBl. II S. 690) wurde im Schrifttum erneut diskutiert, ob die anschaffungsnahe Aufwendungen den AK zuzurechnen seien (ablehnend SÖFFING, DB 1986 S. 662 u. StVj. 1989 S. 163, insbes. 168–170). Der IX. Senat hat in seinen Urt. v. 11. 8. 89 (insbes. IX R 4/86,

BStBl. II 1990 S. 53) und Folgeentscheidungen seine Auffassung bekräftigt, daß der anschaffungsnahe (aktivierungspflichtige) Aufwand weit zu ziehen sei. Aus dem Urte. v. 29. 10. 91 IX R 117/90 (BStBl. II 1992 S. 285 gegen Schl.-Holst. FG v. 11. 9. 90, EFG 1991 S. 70) ist jedoch auch ersichtlich, daß der IX. Senat den sog. anschaffungsnahe Aufwand (inzwischen) unter den *HKBegriff* des § 255 Abs. 2 HGB subsumiert (s. dazu Anm. 278). Nach der Rspr. gilt grundsätzlich folgendes:

- ▷ *Herstellungsaufwand* ist anzunehmen, wenn das Wesen eines Grundstücks verändert, der Nutzungswert erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer wesentlich verlängert wurde (s. Anm. 518) und dadurch im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Aufwendungen (s. Anm. 519) im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung (s. Anm. 521) angefallen sind.
Eine *Vereinfachungsregelung* dazu enthält R 157 Abs. 5 EStR (s. Anm. 513).
- ▷ *Erhaltungsaufwand* liegt dagegen insbes. vor, wenn verdeckte Mängel nicht zu einer Kaufpreisminderung geführt haben (s. Anm. 524); über weitere Fälle von Erhaltungsaufwand s. Anm. 525.
- ▷ *Zum Zusammentreffen von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand* s. Anm. 527.
- ▷ *Sonderfälle* sind in Anm. 530–535 behandelt:
 - *Miteigentümer* s. Anm. 530;
 - *Erbfall* s. Anm. 532;
 - *Schenkung* s. Anm. 533;
 - *Nießbrauch* s. Anm. 535.

506 Einstweilen frei.

507 b) Rechtsentwicklung zur Behandlung anschaffungsnahe Aufwendungen

Rechtsprechung des RFH: Der RFH behandelte ursprünglich Instandsetzungsaufwendungen nach Erwerb eines zum *Privatvermögen* gehörenden Gebäudes ohne Rücksicht auf die Anschaffung nach *allgemeinen Grundsätzen* als Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand.

ZB RFH v. 28. 5. 27, RStBl. S. 188; v. 28. 9. 27, StuW Nr. 578; v. 8. 2. 28, RStBl. S. 197; v. 26. 3. 30, RStBl. S. 361; v. 9. 7. 31, RStBl. 1932 S. 20; v. 14. 3. 33, RStBl. S. 634; v. 1. 6. 38, RStBl. S. 819; v. 29. 1. 42, Kartei EStG 1938/39 § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 28; v. 13. 1. 38, StuW Nr. 73; v. 17. 4. 40, RStBl. S. 674, 675; v. 13. 5. 42, Kartei EStG 38/39 § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 32; v. 13. 10. 43, RStBl. 1944 S. 58). Bei *Betriebsgebäuden* behandelte der RFH dagegen anschaffungsnahe Instandsetzung als *aktivierungspflichtig* (v. 13. 4. 37, RStBl. S. 681; v. 29. 6. 37, RStBl. S. 1019; v. 1. 3. 39, RStBl. S. 630; v. 25. 10. 39, RStBl. 1940 S. 354). Nur die Beseitigung unvorhergesehener und unvorhersehbarer, erst *nachträglich aufgedeckter Mängel* kann durch Teilwertabschreibung oder Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 berücksichtigt werden (RFH in den beiden letzterwähnten Urteilen); bei Berücksichtigung des Schadens im Jahre der Entdeckung kann der Aufwand als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt werden (RFH v. 1. 3. 39, RStBl. S. 630). Im übrigen können nur die üblichen, wiederkehrenden Instandsetzungsaufwendungen als Erhaltungsaufwand behandelt werden, soweit sie also nach dem Erwerb des Grundstücks angefallen sind (zur Unterscheidung zwischen fällig werden und verursacht werden s. Anm. 525). – RFH v. 9. 12. 43 (RStBl. 1944 S. 163) behandelte dann auch *Privatgrundstücke* wie Betriebsgrundstücke.

Nach RFH v. 4. 4. 33 (RStBl. S. 643) kann „Zufallsaufwand“, mit dem auch bei umsichtiger Würdigung nicht zu rechnen war (zB eine bei Erwerb des Grundstücks mit 0,- DM zu bewertende, längere Zeit später aber dann doch eintretende Haftung für eine Wertzuwachssteuerschuld des Verkäufers), als laufender Aufwand behandelt werden (weiteres Beispiel: Bodensenkungen infolge Befahrens mit schweren Lastwagen, dadurch verursachte Wegekosten; so VOGT, Das Haus im StRecht, Stuttgart 1960 S. 31).

Ältere Rechtsprechung des BFH: Der BFH behandelte Aufwendungen, die nach dem Erwerb eines Grundstücks gemacht werden, als *Teil der Anschaffungskosten*, soweit sie mit dem Grundstückserwerb in *sachlichem Zusammenhang* stehen. (Wiedergabe der Rspr. in BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672.) Der BFH wies wie der RFH darauf hin, daß der Instandhaltungsrückstand regelmäßig den Kaufpreis gemindert habe und eine ungleiche Behandlung der Käufer von gepflegten und von verwahrlosten Gebäuden nicht zugelassen werden könne. Dabei brauche nicht geprüft zu werden, inwieweit der Kaufpreis durch rückständigen Erhaltungsaufwand tatsächlich gemindert worden sei (BFH v. 12. 12. 56 VI 26/55 U, BStBl. III 1957 S. 36). Die Entscheidungen betreffen fast durchweg Fälle, in denen nach dem Erwerb eine gründliche Überholung und Modernisierung des Gebäudes durchgeführt worden war.

Kritisch FG Düss. v. 25. 5. 66, EFG S. 408 (aufgehoben); ZITZLAFF, DB 1954 S. 314; LITTMANN, Inf. L 1963 S. 199; HOFFMANN, FR 1956 S. 137 u. 1963 S. 336; BLENCKE, StrK-Anm. EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 198, FR 1966 S. 439 u. StKongrRep. 1966 S. 164; BROCKHOFF, FR 1966 S. 38; R. THIEL, StJb. 1966/67 S. 248; HARTZ, DB 1954 S. 167; JOHN, Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden in der StBil., 1964 S. 97–104; MÜNZNER/BREZING, DB 1964 Beil. zu Heft 20 Abschn. III.

Rechtsprechung des BFH bis zu BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66: BFH v. 31. 1. 63 IV 119/59 S (BStBl. III S. 325) gestattet eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung im Jahr der Entdeckung eines dem Stpfl. beim Kauf verborgen gebliebenen Mangels; statt dessen können zur Vereinfachung die Aufwendungen zur Beseitigung des Mangels, wenn sie im Jahr seiner Entdeckung vorgenommen werden, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden. BFH v. 20. 10. 65 VI 185/65 U (BStBl. III 1966 S. 16) gab daraufhin die frühere Rspr. auf, soweit der Stpfl. einen Mangel beseitigt, den er nach dem Kauf entdeckt; der BFH behandelt die Aufwendungen bei einem Gebäude des Privatvermögens als Werbungskosten. BFH v. 18. 3. 66 IV 12/62 (BStBl. III S. 218) legte die Frage der Behandlung anschaffungsnahe Aufwendungen dem Großen Senat vor.

BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672): Der Große Senat betrachtet, abweichend von der bisherigen (aber auch späteren, BFH v. 12. 6. 78 GrS 1/77 Abschn. II 2 b, BStBl. III S. 620, 625 betr. Erwerb eines bebauten Grundstücks in der später verwirklichten Absicht des ersatzlosen Abbruchs des Gebäudes; AK des Bodens) Rspr., die Anschaffung als mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht beendet und daher die sog. anschaffungsnahe Aufwendungen nicht als *Anschaffungsaufwand*.

BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83 (BStBl. II S. 690) ging von einem umfassenden Verständnis des AKBegriffs aus. Danach neigte der IX. Senat der Auffassung zu, umfassende Renovierungs- und Modernisierungskosten, die in unmittelbarem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb stehen, zu den AK zu zählen, da mit den Renovierungskosten eine Anpassung an die veränderten Wohnungsbedürfnisse vorliegen würde (s. auch BFH v. 12. 6. 90 IX B 293/89, BFH/NV 1991 S. 87). Auf die objektive Nutzbarkeit – etwa daß ein Gebäude auch in einem schlechten Zustand zu vermieten wäre – stellte der IX. Senat im Urteil v. 12. 2. 85 (aaO) nicht ab. Ein Konflikt mit der bisherigen Rspr. des Großen Senats v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. II S. 672) sah er nicht, da im vorliegenden Fall – bei Ablehnung der AK – ansonsten der Tatbestand des aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwands (somit HK) vorlag. In den Folgeentscheidungen nahm der IX. Senat bei bewohnbaren Gebäuden auch bei einer Instandsetzungsbedürftigkeit für die sog. anschaffungsnahe Aufwendungen Herstellungsaufwand aufgrund des Kriteriums der *wesentlichen Verbesserung* iSd.

§ 255 Abs. 2 HGB an, wobei er für den „ursprünglichen“ Zustand auf die *Beschaffenheit im Erwerbszeitpunkt* abstellte (vgl. BFH v. 11. 8. 89 IX R 44/86, BStBl. II 1990 S. 53, insbes. 54; v. 9. 5. 95 IX R 116/92, FR S. 741/742 f.).

Zu weiteren Entscheidungen s.: BFH v. 11. 8. 89 IX R 160/87, BFH/NV 1990 S. 285; v. 11. 8. 89 IX R 258/87, BFH/NV S. 436; v. 11. 8. 89 IX R 157/87, BFH/NV 1990 S. 494; v. 31. 10. 89 IX B 124/89, BFH/NV 1990 S. 365; v. 23. 11. 89 IX B 56/88, BFH/NV 1990 S. 573; v. 13. 3. 90 IX 66/86, BFH/NV S. 778; v. 12. 6. 90 IX B 298/89, BFH/NV 1991 S. 32; v. 19. 6. 91 IX R 1/87, BStBl. II 1992 S. 73; v. 30. 7. 91 IX R 67/90, BStBl. II 1992 S. 28; v. 30. 7. 91 IX R 123/90, BStBl. II 1992 S. 30; v. 30. 7. 91 IX R 32/89, BFH/NV S. 818; v. 30. 7. 91 IX R 59/89, StRK EStG § 7 AK/HK R. 106; v. 30. 7. 91 IX R 59/90, BFH/NV 1992 S. 32; v. 3. 12. 91 X B 5/91, BFH/NV 1992 S. 379.

Die Auffassung, daß bei den sog. anschaffungsnahen Aufwendungen nicht AK, sondern aktivierungspflichtige HK (Herstellungsaufwand) vorliegen, hat der IX. Senat in seinem Urteil v. 29. 10. 91 IX R 117/90 (BStBl. II 1992 S. 285) bestätigt, wobei er erneut auf die wesentliche Verbesserung, wozu auch eine Generalüberholung und die Erhöhung des Nutzungswerts des erworbenen Grundstücks zähle, abstellte (aA FG München v. 26. 10. 93, EFG 1994 S. 743, rkr.: AK, nicht HK). Eine Ausnahme, daß keine HK, sondern AK vorliegen, besteht nach Auffassung des IX. Senats dann, wenn zusammen mit dem Kaufvertrag die Renovierung des zu kaufenden Gebäudeteils in Form eines Pakets vereinbart wird, wenn also ein einheitlicher auf die Anschaffung einer renovierten Eigentumswohnung gerichteter Vorgang gegeben ist (vgl. BFH v. 30. 7. 91 IX R 43/89, BStBl. II S. 918; v. 12. 11. 91 IX R 71/89, BFH/NV 1992 S. 301; v. 4. 2. 92 IX B 39/91, StRK EStG § 7 Abs. 1 AK/HK R. 114). Der Große Senat hat zur neueren Rspr. des IX. Senats hinsichtlich der Abgrenzung zwischen AK und HK bei den anschaffungsnahen Aufwendungen (noch) nicht Stellung bezogen. Vom Schrifttum wird zT die Anrufung des Großen Senats verlangt (so zB WILHELM, BB 1991 S. 1964).

508 c) Bedeutung anschaffungsnaher Aufwendungen

Anschaffungsnahe (aber nicht mehr durch die Anschaffung veranlaßte) Aufwendungen auf ein WG bilden nicht AK, sondern HK oder *Erhaltungsaufwand*. Ob Aufwendungen zu den AK oder zu den nur zeitlich der Anschaffung nahen Aufwendungen gehören, hat daher Bedeutung hinsichtlich der unterschiedlichen Rechtsfolgen bei der Zurechnung

- zu AK oder HK (s. dazu Anm. 276);
- zu AK oder Erhaltungsaufwand (über diesen s. Anm. 470–502).

Die Rspr. wendet zT für anschaffungsnahe Aufwendungen nicht die allgemeinen Abgrenzungsgrundsätze an, wie sie für die Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand sonst gelten (s. Anm. 470–502), sondern stellt auf spezielle Kriterien ab (s. Anm. 517–525).

509 d) Geltungsbereich der Grundsätze für anschaffungsnahe Aufwendungen

Wirtschaftsgüter aller Art: Anschaffungsnahe Aufwendungen können bei *allen Wirtschaftsgütern* vorkommen (BFH v. 12. 2. 64 I 350/61, StRK EStG § 4 R. 665); auch bei der Anschaffung von Einbauten des Vormieters und ihren Umbau durch den nachfolgenden *Mieter* (BFH v. 19. 1. 61 IV 295/58 U, BStBl. III S. 131). Die Umdeutung von Erhaltungsaufwand des Erwerbers eines WG in Herstellungsaufwand kommt bei anderen WG wohl seltener als bei Gebäuden vor (vgl. auch BROCKHOFF, FR 1967 S. 46). Die von BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672) entwickelten Grundsätze werden entsprechend anzuwenden sein, wenn

der Stpfl. ein stark abgenutztes WG, für das er einen entsprechend niedrigen Kaufpreis gezahlt hat, durch hohe Aufwendungen wieder vollkommen instand setzt (vgl. BFH v. 1. 4. 81 I R 27/79, BStBl. II S. 660 betr. Umrüstung erworbener Eisenbahnwaggons als Herstellungskosten).

Anschaffungsgeschäfte aller Art: Die Art des Anschaffungsgeschäfts ist für die Behandlung der Aufwendungen gleichgültig; die Grundsätze für anschaffungsnahe Aufwendungen gelten nicht nur beim *Kauf*, sondern zB auch beim *Tausch*, auch wenn dieser durch behördliche Maßnahmen erzwungen wurde (BFH v. 26. 6. 59 VI 89/58 U, BStBl. III S. 328).

Gewinn- und Überschuß Einkünfte: Anschaffungsnahe Aufwendungen sind bei WG des *Betriebsvermögens* und solchen des *Privatvermögens* gleich zu behandeln. Bei einem *teilweise betrieblich genutzten WG*, welches ganz als BV oder PV behandelt wird, führt die Zurechnung der anschaffungsnahe Aufwendungen zu den HK zu entsprechend höheren AfA, die entsprechend der Nutzung anteilig auf die betroffenen Einkunftsarten aufzuteilen sind. Bei einem teilweise als BV behandelten Grundstück ist zu ermitteln oder zu schätzen, inwieweit anschaffungsnahe Aufwendungen auf den betrieblich und auf den privat genutzten Grundstücksteil entfallen; die Aufwendungen sind demjenigen Grundstücksteil zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich und technisch ausschließlich gehören; der Rest ist entsprechend der Zurechnung des Gebäudes zum BV und zum PV aufzuteilen (BFH v. 31. 1. 63 IV 119/59 S, BStBl. II S. 325; o.V., FR 1971 S. 589).

Einstweilen frei.

510

2. Grundsätze zur Behandlung anschaffungsnahe Aufwendungen

a) Begriff der anschaffungsnahe Aufwendungen

511

Als anschaffungsnahe Aufwendungen bezeichnen wir Aufwendungen, die der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein WG (Erwerbsvorgang) zwar *zeitlich* nahestehen, aber nicht durch die Anschaffung *veranlaßt* sind (und daher nicht zu den AK gehören): ZT werden als anschaffungsnahe solche Aufwendungen bezeichnet, die nach der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erfolgen. Nach § 255 Abs. 1 HGB zählen zur „Anschaffung“ auch diejenigen Maßnahmen, die nach Abschluß des Erwerbsvorgangs dazu dienen, das WG in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (um das WG zur Erlangung von Einkünften nutzen zu können; so die frühere Rspr. vor dem BiRiLiG; s. dazu Anm. 274 u. 278). Auch die durch die Phase der Betriebsbereitschaft veranlaßten Aufwendungen bilden einen Teil der AK. Sind Aufwendungen dagegen nicht mehr durch die Anschaffung veranlaßt, gehören sie trotz zeitlichen Zusammenhangs mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nicht zu den AK. Wird ein angeschafftes WG (zB Gebäude) nach dem Erwerbsvorgang erheblich verändert (Substanzmehrung, Veränderung der Wesensart, wesentliche Verbesserung über längeren Zeitraum), so ist hierin ein eigenständiger Herstellungsvorgang zu sehen, in den das neu angeschaffte WG eingeht. Die durch die Veränderung entstehenden Aufwendungen fallen zwar im Zusammenhang (also „nah“) mit der Anschaffung an; sie zählen aber aufgrund der Veränderung oder Verbesserung des WG zu dem HKBegriff. Im folgenden verwenden wir den Begriff der anschaffungsnahe Aufwendungen in diesem Sinn.

512 b) Abgrenzungsgrundsätze

Rspr.: Nach BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672) können die anschaffungsnahen Aufwendungen nach dem Erwerb eines Grundstücks (über andere WG s. Anm. 509) nicht als Teil der AK, sondern nur als Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand beurteilt werden (so BFH v. 22. 2. 73 VIII R 72/68, BStBl. II S. 483).

Aufgrund des BiRiLiG könnte sich jedoch aufgrund des Merkmals „Versetzung in den betriebsbereiten Zustand“ (s. Anm. 282 d; zur Abgrenzung s. auch Anm. 278) eine Änderung zur Erweiterung des AKBegriffs ergeben haben. Eine Erweiterung des AKBegriffs war auch schon nach dem Beschluß des Großen Senats v. 12. 6. 78 GrS 1/77 erkennbar, wonach zu den AK auch solche Aufwendungen gehören, die dazu dienen, das erworbene WG erstmals in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden (betriebsbereiten) Zustand zu versetzen (BStBl. II S. 620/625; vgl. MATTHIAK, DStJG 7 (1984) S. 97, hier S. 117).

Der IX. Senat hielt es bisher nicht für notwendig, den Großen Senat anzurufen, da es nach seiner Auffassung nicht entscheidungserheblich gewesen sei, ob AK oder HK vorlägen, da nach BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III 672/674) zumindest aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorgelegen hätte (vgl. BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690; v. 31. 10. 89 IX B 125/89, BFH/NV 1990 S. 365/366; AK oder HK; v. 12. 6. 90 IX B 293/89, BFH/NV 1991 S. 87; es „bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Beurteilung aller Reparaturaufwendungen als Herstellungsaufwand, uU auch AK“).

Stellungnahme: Gegen die Rspr. des IX. Senats sind vom Schrifttum erhebliche Bedenken erhoben worden (ablehnend OBERMEIER, DStR 1990 S. 409; SCHMIDT/GLANEGGER XIV. § 6 Rz. 117 u. 197). SÖFFING (DB 1986 S. 662; StVj. 1989 S. 163, insbes. S. 168–170) lehnt in den vorliegenden Fällen bei noch bestehender Vermietbarkeit die Anwendung des AKBegriffs ab; ebenso kommt er zu dem Ergebnis, daß für die sog. anschaffungsnahen Aufwendungen keine gesetzliche Grundlage für die Aktivierung von HK vorliege (StVj. 1989 S. 171), so daß sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand existiere. Der Auffassung von SÖFFING ist uE lediglich insoweit zuzustimmen, als bei einer erheblichen Renovierung und Modernisierung idR keine AK anzunehmen sind; der Grund ist darin zu sehen, daß – im Gegensatz zu der Auffassung von SÖFFING – idR entweder das Kriterium der Neuschaffung, Wesensartveränderung oder der wesentlichen Verbesserung (zB Nutzungswerterhöhung; Mieterhöhungsmöglichkeit) zutreffen dürfte, so daß aufgrund der Veränderung der „angeschafften“ WG ein Herstellungsprozeß zu sehen ist, in den das angeschaffte WG eingeht. Folglich ist in diesen Fällen aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand zu sehen. Fraglich ist, ob die Rspr. hinsichtlich des kombinierten Rechtsgeschäfts (Paket) von Kauf und Renovierung so eindeutig zu beurteilen ist, daß im Regelfall hierfür der Anschaffungs begriff erfüllt ist. UE ist eine Herstellung zumindest in Fällen anzunehmen, in denen der Käufer für die Instandsetzungs- bzw. Modernisierungsarbeiten ein nicht unerhebliches Preisrisiko hat. Ebenso ist bei erheblichen Wesensartveränderungen und Verbesserungen aufgrund des durch die Herstellung veränderten WG nicht von einer Anschaffung, sondern von einer Herstellung auszugehen. Dabei ist es uE unerheblich, ob der Käufer die Renovierung selbst durchführt oder Dritte damit beauftragt.

c) Vereinfachungsregelung nach R 157 Abs. 5 EStR

513

Nach den EStR ist die Frage, ob Aufwendungen für umfangreiche Instandsetzungsarbeiten an erworbenen Gebäuden als HerstAufwand (früher als AK) zu behandeln sind, für die *ersten drei Jahre* nach der Anschaffung des Gebäudes zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung in diesem Zeitraum insgesamt 15 vH (ab 1994; früher 20 vH) *der AK* des Gebäudes übersteigen.

Die Grenze von 15 vH in R 157 Abs. 5 EStR ist allerdings lediglich verwaltungsinterne Prüfungsgrenze. Die Regelung hat allerdings durch die Verankerung dieser Grenze in § 10 e Abs. 6 (StMBG) ab 1. 1. 94 Gesetzescharakter. Diese Grenze besagt nicht, daß darüberliegende Aufwendungen HK, darunterliegende Aufwendungen hingegen keine HK darstellen. Es ist daher möglich, daß Herstellungsaufwand nach erfolgter Prüfung durch ein FG auch bei niedrigeren Grenzen angenommen wird (vgl. FG Berlin v. 22. 5. 89, EFG 1990 S. 224, rkr.).

Die *Dreijahresfrist* rechnet vom Zeitpunkt der Anschaffung an; über diesen s. Anm. 274. Sie rechnet nach Kalenderjahren und berührt daher idR vier VZ.

Das 3-Jahres-Kriterium gilt allerdings nach BFH v. 30. 7. 91 IX R 123/90 (BStBl. II 1992 S. 30) nicht generell. Danach kann anschaffungsnaher Aufwand auch nach Ablauf von drei Jahren bei größeren Reparaturmaßnahmen vorkommen, wenn sie einen schon im Zeitpunkt der Anschaffung vorhandenen erheblichen Instandhaltungsrückstand aufholen (ebenda, S. 31). Ferner ist eine Ausnahme vom 3-Jahres-Zeitraum gegeben, wenn ein – nach dem Erwerb reparaturbedürftiges – Mietshaus über einen längeren Zeitraum in Raten entsprechend dem Freiwerden der Mietwohnungen instand gesetzt wird (vgl. BFH v. 23. 6. 88 IX B 178/87, BFH/NV 1989 S. 165/167).

Einstweilen frei.

514

d) Behandlungsgrundsätze

515

Erhaltungsaufwand ist im Zeitpunkt der Entstehung – bei Überschusseinkünften bei Abfluß (§ 11 Abs. 2) – abziehbar. Herstellungsaufwand ist zu aktivieren.

Unrichtige Behandlung: Läßt das FA für einen VZ zu Unrecht den teilweisen Abzug von anschaffungsnahen Aufwendungen bei einem erworbenen WG zu, so wird es dadurch nicht verpflichtet, auch den Abzug des Restbetrags in den folgenden VZ zuzulassen (BFH v. 26. 10. 62 VI 215/61 U, BStBl. III 1963 S. 86; v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39). S. auch § 2 Anm. 73 a.

Aktivierung von Herstellungsaufwand:

► *Höhe des Herstellungsaufwands:* Die Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen als HerstAufw. ist nicht auf den Betrag begrenzt, um den der Kaufpreis wegen baulicher Mängel des Gebäudes im Vergleich zu einem gut erhaltenen Gebäude gemindert wurde; schon die bloße Tatsache der Kaufpreisminderung wegen der Mängel macht die Mängelbeseitigung zu HerstAufw., auch wenn die Aufwendungen über die Kaufpreisminderung hinausgehen (BFH v. 22. 2. 73 VIII R 72/68, BStBl. II S. 483).

Mangelhaftigkeit des Gebäudes ist aber ohnehin nicht Voraussetzung der Behandlung anschaffungsnaher Aufwendungen als HK. Vgl. BFH v. 22. 2. 73 VIII R 72/68 (BStBl. II S. 483), wo dieser Fall nur als Beispiel genannt wird („insbesondere“); BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83 (BFHE 143 S. 431): Es kommt nicht darauf an, inwieweit der Kaufpreis für das instandsetzungsbedürftige Gebäude tatsächlich unter dem Kaufpreis für ein vergleichbares, jedoch durchschnittlich gut erhaltenes Gebäude lag.

► *Absetzungen für Abnutzung*: Sind anschaffungsnahe Aufwendungen als HK zu behandeln, so sind sie auf die Nutzungsdauer des WG zu verteilen (nicht etwa getrennt zu behandeln, etwa mit der Begründung, es handle sich um nachgeholten Erhaltungsaufwand, dessen Nutzen sich in wenigen Jahren erschöpfe; ähnlich BFH v. 11. 12. 53 IV 386/52 U, BStBl. III 1954 S. 54).

Bilanzielle Behandlung bei Mängeln der erworbenen Sache:

► *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung*: Es ist zu unterscheiden, ob bekannte oder verdeckte Mängel vorliegen:

- ▷ *Bekannte Mängel*: Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung ist nicht möglich. Der Mangel, den der Stpfl. bei der Anschaffung in Kauf genommen hat, bildet keine erst nach der Anschaffung eingetretene außergewöhnliche Abnutzung.
- ▷ *Verdeckte Mängel*: Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel können idR sofort als Betriebsausgaben bzw. WK abgezogen werden (vgl. R 157 Abs. 5 Satz 4 EStR), wenn sie zu keiner Kaufpreisminderung geführt haben bzw. führen werden (vgl. FG München v. 26. 10. 93, EFG 1994 S. 743/745, rkr.; s. auch Anm. 524 f.). Ist die Mängelbeseitigung ausnahmsweise (s. Anm. 524) als HerstAufw. zu behandeln, so kann (oder muß, s. § 7 Anm. 230) der Stpfl. uU im Jahr der Entdeckung eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 vornehmen; die Entdeckung des zZ der Anschaffung bereits bestehenden Mangels wirkt für den Stpfl. wirtschaftlich wie der Eintritt des Mangels erst nach der Anschaffung. Wird der Mangel bereits im Jahr der Entdeckung beseitigt, so können Herstellungsaufwand (Mängelbeseitigung) und AfaA saldiert, dh. es können die *Aufwendungen* als *sofort abziehbar* behandelt werden.

So mit Recht BFH v. 31. 1. 63 IV 119/59 S, BStBl. III S. 325 im Anschluß an den RFH gegen BFH v. 12. 12. 56 VI 26/55 U, BStBl. III 1957 S. 36, v. 29. 10. 62 VI 97/62, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2. R. 218, v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39 u. FG Hamb. v. 23. 1. 62, Inf. S. 256; der VI. Senat ist dem IV. Senat gefolgt, v. 20. 10. 65 VI 185/65 U, BStBl. III 1966 S. 16; zust. PLÜCKEBAUM, DB 1964 S. 353; vgl. ferner VANGEROW, StuW 1966 Sp. 239; s. § 7 Anm. 223.

Bei Minderung des Kaufpreises gem. § 462 BGB ist der Stpfl. aber so zu behandeln, als sei der Kaufpreis von vornherein wegen der Mängel ermäßigt worden; s. auch unten und Anm. 519.

Bei Gebäuden des Betriebsvermögens kann auch eine *Teilwertabschreibung* in Betracht kommen (BFH v. 12. 12. 56 VI 26/55 U aaO).

► *Minderung der Anschaffungskosten*: Minderung des Kaufpreises gem. § 462 BGB wegen verborgener Mängel senkt die Anschaffungskosten auf den geminderten Betrag (s. Anm. 297, 1500 „Minderung“. Der Stpfl. steht dann ebenso, wie wenn er von vornherein wegen der Mängel einen niedrigeren Kaufpreis gezahlt hätte.

► *Aufwendungen für die Beseitigung von Baumängeln*, die bei der Herstellung aufgetreten sind, aber erst nach der Fertigstellung behoben werden, sind nach Auffassung des IX. Senats als nachträgliche HK des Gebäudes zu behandeln (vgl. BFH v. 1. 12. 87 IX R 134/83, BStBl. II 1988 S. 431; diese Entscheidung ist uE jedoch – aufgrund v. BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830 – zumindest zweifelhaft für berechnete Schadenersatzforderungen, die infolge eines Konkurses nicht durchgesetzt werden können; hinsichtlich der Aufwendungen zur Beseitigung der mangelhaften – zu aktivierenden – Herstellungsleistungen siehe erneut BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87 BStBl. II S. 805/807 unter 3 c; uE abzulehnen, wenn mangelhaftes Teil ersetzt wird, da in einem derartigen Fall eine doppelte Aktivierung erfolgen würde; s. auch Anm. 502).

Abfindung für vorzeitige Räumung eines angeschafften Grundstücks s. § 5 Anm. 1273.

Einstweilen frei.

516

3. Kriterien für Herstellungsaufwand

a) Überblick

517

Nach der Rspr. des BFH (GrS 2/66 v. 22. 8. 66, BStBl. III S. 672) setzt die Annahme von Herstellungsaufwand im allgemeinen voraus:

- Wesensänderung des WG, erhebliche Erhöhung des Nutzungswerts oder erhebliche Verlängerung seiner Nutzungsdauer (s. Anm. 518),
- im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Aufwendungen (s. Anm. 519),
- zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung (s. Anm. 521).

Nach BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83 (BStBl. II 1985 S. 690/692) ist „Herstellungsaufwand ... regelmäßig anzunehmen, wenn der Stpfl. ein Gebäude, das im Zeitpunkt des Erwerbs stark heruntergewirtschaftet ist und für das er einen entsprechend niedrigen Kaufpreis gezahlt hat, durch hohe Aufwendungen wieder vollkommen instand setzt. Dem steht nicht entgegen, daß der Veräußerer diese Aufwendungen möglicherweise als Erhaltungsaufwand sofort hätte abziehen können.“

BFH v. 11. 8. 89 IX R 44/66 (BStBl. II 1990 S. 53) stellt ferner auf den instandsetzungsbedürftigen Zustand – also auf die Beschaffenheit – der erworbenen WG (hier Gebäude) ab. Dabei wird ein Zusammenhang zwischen dem Kaufpreis, der bei einem instandsetzungsbedürftigen WG niedriger liegen dürfte als bei einem instand gesetzten oder neuen WG, und den Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung gesehen (vgl. auch BFH v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285 und HFR 1992 S. 336 mit Anm.).

b) Wesensänderung des Wirtschaftsguts, erhebliche Erhöhung des Nutzungswerts oder wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer

518

Diese Kriterien entsprechen dem allgemeinen Kriterium der „wesentlichen Verbesserung“ iSd. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. Insoweit sind für die anschaffungsnahen Aufwendungen auch die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand maßgebend; s. hierzu ausführlich Anm. 471, 475, 482 u. 484.

Im Zusammenhang mit den anschaffungsnahen Aufwendungen hat der IX. Senat des BFH in seiner neueren Rspr. die Aktivierung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen weit gezogen, so daß im Rahmen einer *Gesamtmaßnahme* auch der Ersatz von bisherigen Teilen eines WG als aktivierungspflichtiger HerstAufw. betrachtet wird (s. auch Anm. 502). Nach BFH v. 12. 2. 85 IX R 114/83 (BStBl. II S. 690/692) können auch Instandsetzungsaufwendungen, die beim Veräußerer als ErhAufw. abziehbar wären, im Zusammenhang mit einer Anschaffung als aktivierungspflichtiger HerstAufw. gelten. Insoweit folgt der IX. Senat auch anderen Senaten, die zB bei der Ersetzung einer Heizungsanlage aktivierungspflichtigen HerstAufw. annahmen (vgl. BFH v. 17. 5. 68 VI B 97/67, BStBl. II S. 566 betr. den Ersatz eines verbrauchten *Heizkessels* eines Gewächshauses kurze Zeit nach dem Erwerb; v. 8. 7. 80 VIII R 189/78; BStBl. II S. 744 betr. Umstellung von *Ofenheizung* auf Gasetagenheizung eines zwei Jahre vorher erworbenen Mietshauses).

Zur Qualifikation der Bodenverbesserung eines erworbenen landw. Betriebs als anschaffungsnahe Aufwand und daher als HK von Grund und Boden s. Anm. 782.

519 c) Hohe Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis

„Hohe“ Aufwendungen: Voraussetzung für HerstAufw. ist nach BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672), daß die Aufwendungen im Verhältnis zum Kaufpreis *hoch* sind (s. auch R 157 Abs. 5 Satz 1 EStR). Wann die Aufwendungen in Höhe und Auswirkungen so *erheblich* sind, daß sie Herstellungsaufwand bilden, läßt sich nicht allgemeinverbindlich festlegen. BFH GrS 2/66 aaO hat Entscheidung nach den Verhältnissen des einzelnen Falls verlangt und eine Typisierung damit ausdrücklich abgelehnt.

„Aufwendungen“, die mit dem Kaufpreis (oder den AK, s. weiter oben) zu vergleichen sind, sind alle Aufwendungen, die der Stpfl. gemacht hat, um das erworbene WG instand zu setzen (BFH v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39; v. 26. 6. 59 VI 89/58 U, BStBl. III S. 328), auch wenn sie während mehrerer Jahre vorgenommen werden (zum Dreijahreszeitraum s. Anm. 521). Ggf. muß vorläufig veranlagt werden (so auch R 157 Abs. 5 Satz 7 EStR).

Typische Herstellungsarbeiten wie zB Ausbauten bleiben bei Prüfung der Frage, ob die anschaffungsnahe Aufwendungen erheblich sind, außer Betracht (R 157 Abs. 5 Satz 2 EStR).

Kritik: Bedenkt man, daß es für die Beurteilung der Aufwendungen nur auf die Eigenschaften des WG selbst ankommt, so können das Verhältnis der Aufwendungen zum Kaufpreis und die Kaufpreisminderung nur *Beweisanzeichen* für oder gegen das Vorliegen von HerstAufw. bilden; dh. Aufwendungen, die im Verhältnis zum Kaufpreis hoch sind, sprechen für einen solchen Umfang und eine solche Wirkung der Aufwendungen auf das WG, daß die vom BFH angegebenen Voraussetzungen für die Annahme von HerstAufw. erfüllt sind. Diese Vermutung ist aber widerlegbar, zB wenn der Stpfl. größere Schäden, die durch nach der Anschaffung eingetretene Ereignisse verursacht worden sind, beseitigt oder wenn aus persönlichen Gründen ein niedrigerer als der angemessene Kaufpreis gezahlt wird (zB bei Übereignung eines Grundstücks gegen Leibrente). Da der BFH aaO ausdrücklich auf die Verhältnisse des einzelnen Falls abstellt, kann ein bestimmter vH-Satz des Kaufpreises nicht als zwingende Grenze zwischen HerstAufw. und ErhAufw. angegeben werden.

Beispiele für Aufwendungen, die als *erheblich* angesehen und deshalb als Anschaffungskosten behandelt werden: RFH v. 13. 4. 37, RStBl. S. 681: 50 vH; v. 1. 3. 39, RStBl. S. 630: 80 vH; v. 17. 4. 40, RStBl. S. 675: 70 vH; v. 13. 5. 42, Kartei EStG 38/39 § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 32: 50 vH; v. 13. 10. 43, RStBl. 1944 S. 58: 20 vH; v. 9. 12. 43, RStBl. 1944 S. 163: 50 vH; BFH v. 12. 12. 56 VI 26/55 U, BStBl. III 1957 S. 36: 300 vH; v. 25. 10. 55 I 176/54 U, BStBl. III S. 388: 25 vH; v. 1. 12. 55 IV 74/54 U, BStBl. III 1956 S. 41: mehr als 100 vH; v. 26. 6. 59 VI 89/58 U, BStBl. III S. 328: rd. 31 vH; v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39: rd. 39 vH; v. 8. 7. 80 VIII R 189/78, BStBl. II S. 744: 58 vH; v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690: rd. 48 vH; v. 11. 8. 89 IX R 157/87, BFH/NV 1990 S. 494: rd. 25 vH; v. 29. 10. 91 IX R 117/90, BStBl. II 1992 S. 285: rd. 29 vH.

Unerheblich 13 vH Nds. FG v. 16. 10. 84, EFG 1985 S. 283, rkr.

„Geminderter“ Kaufpreis: Der BFH verlangt ferner, daß der Stpfl. einen *entsprechend dem starken Erhaltungsrückstand niedrigen Kaufpreis* gezahlt hat. Der BFH spricht diese letztere Voraussetzung so aus, als wolle er damit – neben der Zustandsänderung – einen weiteren Beurteilungsmaßstab angeben (vgl. BFH v. 22. 8. 66 GrS

2/66, BStBl. III S. 672/674; v. 12. 2. 85 IX R 114/83, BStBl. II S. 690/692). Da ein erheblicher Instandhaltungsrückstand erfahrungsgemäß den Kaufpreis im Vergleich zu einem gleichartigen, aber ordnungsmäßig unterhaltenen WG mindert, muß der Stpfl., wenn er das Vorliegen von HerstAufw. bestreitet (und wenn man dem BFH folgt), glaubhaft machen, daß der Kaufpreis ausnahmsweise durch den Rückstand nicht beeinflußt worden ist.

Das Kriterium des geminderten Kaufpreises ist allerdings für die Annahme von HerstAufw. nicht zwingend notwendig; so prüft BFH v. 12. 6. 90 IX B 293/89, BFH/NV 1991 S. 87/88 das Kriterium der Kaufpreisminderung nicht, sondern nimmt aufgrund verhältnismäßig hoher Modernisierungsaufwendungen ein „möglicherweise verbilligt erworbene[s] Gebäude“ an. Entscheidend für die Nutzungswertterhöhung (s. Anm. 482) ist die *summarische Betrachtung*.

Keine Begrenzung des als HerstAufw. zu behandelnden Betrags auf den Betrag der Kaufpreisminderung im Vergleich zu einem ordnungsmäßig unterhaltenen Gebäude, s. Anm. 515 „Höhe des Herstellungsaufwands“.

„**Kaufpreis**“ iSd. Rspr. des BFH ist nur der Kaufpreis für das *Gebäude*, da der BFH die Behandlung der Instandsetzungsaufwendungen als HerstAufw. mit der Kaufpreisminderung durch den Instandhaltungsrückstand begründet (s. Anm. 512) und auch die Instandsetzungsaufwendungen sich nur auf das Gebäude beziehen (glA o.V., DB 1980 S. 2313). Über Aufteilung eines Gesamtpreises auf Boden und Gebäude s. Anm. 304–316. Anschaffungsnahe Aufwendungen für *Gartenanlagen, Wege und Zäune*, soweit deren Neuanlage HK des Gebäudes verursachen würde (s. Anm. 715 „Wege“, „Zaun“), sind in den Vergleich der Instandsetzungsaufwendungen mit dem Kaufpreis für das Gebäude einzubeziehen (R 157 Abs. 5 EStR 1984 ff.; vgl. o.V., DB 1980 S. 2313, 1981 S. 2255). Auf die „*Anschaffungskosten des Gebäudes*“, nicht auf den Kaufpreis stellt die Vereinfachungsregelung der R 157 Abs. 5 EStR 1984 ff. ab (s. Anm. 513). Zu den AK gehören auch die *Anschaffungsnebenkosten* (zB für Notar, Grundbuchamt und GrErwSt.). Darin liegt aber eine Erweiterung der Vergleichsgrundlage gegenüber dem vom BFH genannten *Kaufpreis*.

Macht der Stpfl. einen ihm nach Ansicht des FA wegen der Mängel zustehenden Anspruch auf *Minderung des Kaufpreises* (§ 462 BGB) nicht geltend, so ist dieser Umstand einkstl. unbeachtlich, dh. der ungeminderte Kaufpreis maßgebend (BFH v. 20. 10. 65 VI 185/65 U, BStBl. III 1966 S. 16).

Preissteigerungen müssen eliminiert, dh. die Aufwendungen müssen auf die Verhältnisse vom Zeitpunkt der Anschaffung zurückgerechnet werden (glA HENNINGER, DB 1971 S. 2079, 1976 S. 2088).

Einstweilen frei.

520

d) Zeitlicher Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung

521

Nach BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66 (BStBl. III S. 672) begründet ein enger zeitlicher Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung die *Vermutung*, daß die Aufwendungen den zZ der Anschaffung bestehenden Zustand des WG geändert, nicht etwa nur später eingetretene Mängel beseitigt haben.

Enger zeitlicher Zusammenhang: Als „eng“ wird ein Abstand von *bis zu 3 Jahren* angesehen, teils seit der Anschaffung (BFH v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; R 157 Abs. 5 EStR 1978 ff.), teils seit dem schuldrechtlichen Anschaffungsgeschäft (BFH v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39, der Leitsatz „im Jahr des Erwerbs und in den beiden folgenden Jahren“ entspricht

nicht den Urteilsgründen; O.V., DB 1963 S. 604; HENNINGER, DB 1971 S. 1548, FR 1972 S. 542). Für die letztere Ansicht spricht, daß die Frist nur Beweisanzeichen zur Frage ist, ob die Mängel die Bemessung des Anschaffungspreises – also im Zeitpunkt des schuldrechtlichen Anschaffungsgeschäfts – beeinflußt haben (BFH v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39: „für den Regelfall“, „im allgemeinen“); dh. der Stpfl. darf nachweisen, daß vor Ablauf der Frist vorgenommene Aufwendungen gleichwohl ErhAufw. bildeten, die FinVerw. darf nachweisen, daß nach Ablauf der Frist vorgenommene Aufwendungen HerstAufw. bildeten (glA DStPr. EStG § 9 Nr. 57). Auch nach 3 Jahren können Aufwendungen noch der Aufholung des bei der Anschaffung vorhandenen Instandhaltungsrückstands dienen (FG Düss. v. 29. 7. 65, EDSzZ S. 40 betr. umfassende Erneuerung, nachdem die Mieter im Lauf von drei Jahren ausgezogen waren; BFH v. 23. 6. 88 IX B 178/87, BFH/NV 1989 S. 165/167; v. 30. 7. 91 IX R 123/90, HFR 1992 S. 119; s. auch Anm. 513).

522 Einstweilen frei.

4. Kriterien für Erhaltungsaufwand

523 a) Überblick

Bei verdeckten Mängeln, die zu keiner Minderung des Kaufpreises geführt haben, stellt die Beseitigung nach stRSpr. Erhaltungsaufwand dar.

BFH v. 31. 1. 63 IV 119/59, BStBl. III S. 325; v. 20. 10. 65 VI 185/65 U, BStBl. III 1966 S. 16; v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; v. 22. 2. 73 VIII R 72/68, BStBl. II S. 483; FG Berlin v. 22. 2. 85, EFG S. 551, rkr.; BFH v. 11. 8. 89 IX R 258/87, BFH/NV 1990 S. 436; v. 11. 8. 89 IX R 160/87, BFH/NV 1990 S. 285.

Daraus läßt sich aber nicht der Umkehrschluß ziehen, daß stets HK vorlägen, – wenn noch *kein Mangel* beim Erwerb vorliegt, sondern erst später eintritt (s. Anm. 525), – wenn *verdeckte Mängel* (nachweislich) zu Kaufpreisminderungen geführt haben (s. Anm. 524), – wenn *bekannte Mängel* vorliegen (s. Anm. 525).

524 b) Dem Steuerpflichtigen verborgene Mängel

Bei der Beseitigung verborgener Mängel, die der Stpfl. erst nach der Anschaffung entdeckt, anerkennt der BFH (v. 22. 8. 66 GrS 2/66, BStBl. III S. 672; v. 22. 2. 73 VIII R 72/68, BStBl. II S. 483) nach dem Wortlaut der Gründe („verdeckte Mängel, die zu keiner Minderung des Kaufpreises geführt haben“) ErhAufw. nur dann, wenn die Mängel objektiv, tatsächlich den Kaufpreis nicht gemindert haben (desgl. BFH v. 20. 10. 65 VI 185/65 U, BStBl. III 1966 S. 16; FG Düss. v. 8. 5. 74, EFG S. 460, rkr.). Bei Minderung müßten also die gleichen Grundsätze wie bei bekannten Mängeln gelten. Wenn demnach der Veräußerer den Mangel kannte, mit seiner Entdeckung rechnete oder aufgrund wirtschaftlichen Verbrauchs rechnen mußte und deshalb bereits einen entsprechend niedrigeren Preis forderte, müßte der Erwerber die Mängelbeseitigung unter den weiteren vom BFH aufgestellten Voraussetzungen (s. Anm. 517–521) als HerstAufw. behandeln (vgl. BFH v. 11. 8. 89 IX R 160/87, BFH/NV 1990 S. 285; s. auch Anm. 515).

c) Andere Fälle (Mängel nach Erwerb, bekannte Mängel)

525

Nach der Anschaffung technisch verursachte Aufwendungen sind ohne Rücksicht auf die vorangegangenen Anschaffungen nach allgemeinen Grundsätzen als HerstAufw. oder ErhAufw. zu behandeln, zB die Beseitigung von Schäden durch Sturm, Blitz, Regen, Erschütterungen und dergl. (BFH v. 26. 10. 62 VI 212, 213/61 U, BStBl. III 1963 S. 39); s. dazu Anm. 482, 476. Der zeitliche Abstand der Aufwendungen von der Anschaffung ist unerheblich; Kürze des Abstands macht ErhAufw. keinesfalls zu HerstAufw.

Dem Stpfl. bekannte Mängel: Aufwendungen für dem Stpfl. zwar bekannte Mängel, deren Beseitigung aber bei ordnungsmäßiger Unterhaltung noch nicht erforderlich – *noch nicht fällig* – war, sind unzweifelhaft nach allgemeinen Grundsätzen zu behandeln; dh. die Anschaffungsnähe macht ErhAufw. nicht zu HerstAufw. (glA RFH v. 29. 1. 42, Kartei EStG 1938/39 § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 28). Solche Aufwendungen waren zZ der Anschaffung nicht „zurückgestellt“. Bei wirtschaftlichem oder technischem Verbrauch kann aber uU vermutet werden, daß ein solcher normalerweise bereits teilweise verursachter, aber nicht „rückständiger“, dh. nicht bereits fälliger und unterlassener ErhAufw. den Kaufpreis gemindert hat (vgl. BFH v. 11. 8. 89 IX R 160/87, BFH/NV 1990 S. 285).

Einstweilen frei.

526

5. Zusammentreffen von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand

527

Wenn anschaffungsnahe Aufwendungen, die für sich allein beurteilt Erhaltungsaufwand bilden würden, mit anschaffungsnahe Aufwendungen, die als Herstellungsaufwand zu behandeln sind, zusammentreffen, gelten die gleichen Grundsätze wie auch sonst beim Zusammentreffen von HerstAufw. und ErhAufw. Danach bildet laufender ErhAufw., der bei einem derartigen WG jährlich üblicherweise anfällt, auch bei einem kürzlich angeschafften WG Betriebsausgaben oder Werbungskosten (R 157 Abs. 5 EStR 1978 ff.). Dagegen ist eine einheitliche Behandlung als HerstAufw. geboten, wenn die einzelnen Aufwendungen – bei Gebäuden: baulichen Maßnahmen – in *engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang* miteinander stehen (BFH v. 22. 2. 73 VIII R 72/68, BStBl. II S. 483; FG Rhld.-Pf. v. 27. 9. 61, FR 1962 S. 87; BFH v. 30. 7. 91 IX R 67/90, BStBl. II 1992 S. 28 auch für Schönheitsreparaturen [Malerarbeiten] als HerstAufw. gegen FG Hamb. v. 21. 2. 90, EFG S. 571; s. auch Anm. 502).

Einstweilen frei.

528, 529

6. Sonderfälle anschaffungsnahe Aufwendungen**a) Anschaffungsnahe Aufwendungen von Miteigentümern**

530

Machen Miteigentümer nach Erwerb ihrer Mitunternehmeranteile Aufwendungen auf ein WG der Mitunternehmerschaft, so gilt das gleiche wie bei einem Alleineigentümer jedenfalls dann, wenn *alle Miteigentümer* ihre Anteile kurze Zeit vor den Aufwendungen erworben haben; ferner auch dann, wenn ein Miteigentümer *wirtschaftlich Alleineigentümer* ist (BFH v. 29. 10. 62 VI 226/61 U, BStBl. III 1963 S. 88). Auch wenn jemand einen *geringfügigen* Miteigentumsanteil erwirbt und die Miteigentümer bald danach Aufwendungen auf ein WG vornehmen, die ihrer Natur nach Erhaltungsaufwand bilden und für die anderen Miteigentümer nicht anschaffungsnahe sind, wird man diese Aufwendungen einheitlich, dh. auch für

den jüngst hinzugetretenen Miteigentümer, zur Vereinfachung als sofort abzichbaren Erhaltungsaufwand behandeln dürfen.

Im übrigen wird man den Aufwand teilen und bei den bisherigen Miteigentümern als Erhaltungsaufwand, bei den kürzlich hinzugetretenen Miteigentümern als HerstAufw. behandeln müssen (glA BFH v. 2. 3. 61 IV 166/59 U, BStBl. III S. 458; VANGEROW, StuW 1963 Sp. 317). Die Teilung ist auch vorzunehmen, wenn der Stplf. einen Miteigentumsanteil schon länger besitzt und das *restliche Miteigentum erwirbt*; entsprechend dem Verhältnis zwischen altem und neuem Eigentum sind die Aufwendungen in ErhAufw. und HerstAufw. aufzuteilen (BFH aaO).

531 Einstweilen frei.

532 **b) Anschaffungsnahe Aufwendungen bei unentgeltlichem Erwerb: Erbfall**

Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die *Rechtsstellung des Erblassers* ein. Seine Aufwendungen sind daher ebenso zu behandeln, wie wenn der Erblasser selbst sie noch vorgenommen hätte. Die Nähe der Aufwendungen zum Erbfall ist für die Qualifizierung der Aufwendungen als ErhAufw. oder HerstAufw. unerheblich (glA RFH v. 5. 5. 43, StuW Nr. 271; BFH v. 2. 3. 61 IV 166/59 U, BStBl. III S. 458; DStPr. EStG § 9 Nr. 10; o.V., DB 1957 S. 492, 1967, S. 60; SEITHEL, FR 1977 S. 586). Vielmehr kommt es darauf an, ob die Aufwendungen der entgeltlichen Anschaffung des vererbten WG durch den Erblasser nahe sind. In den Fällen, in denen die „Erbauseinandersetzung“ und die „vorweggenommene Erbfolge“ zu Anschaffungskosten führen (s. Anm. 287), sind die allgemeinen Grundsätze der anschaffungsnahe Aufwendungen auch beim Erbfall anwendbar. Die gleichen Grundsätze gelten analog für die Realteilung.

533 **c) Anschaffungsnahe Aufwendungen bei unentgeltlichem Erwerb: Schenkung**

Bei betrieblichem Anlaß des unentgeltlichen Erwerbs einzelner WG erfolgt die Bewertung mit demjenigen Betrag, den der Erwerber für das WG im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen, § 7 Abs. 2 EStDV 1965 ff. Unterstellt man, daß dieser Wert dem Instandhaltungsrückstand Rechnung trägt, daß der Stplf. also im Fall des entgeltlichen Erwerbs „einen entsprechend niedrigeren Kaufpreis gezahlt“ hätte, so wird man die vom BFH (s. Anm. 505–527) angegebenen Grundsätze über anschaffungsnahe Aufwendungen strenggenommen hier anwenden müssen. Daß der Beschenkte bei Anwendung der §§ 7 b, 11 a, 11 b, 54 aF EStG, §§ 82 a, 82 b EStDV dem Gesamtrechtsnachfolger gleichgestellt wird (s. § 7 b Anm. 97; R 157 Abs. 2 EStR), beruht darauf, daß dort auf die besonderen Zwecke jener Vorschriften Rücksicht genommen wird, und rechtfertigt uE keine allgemeine Schlußfolgerung.

Eine Aktivierung anschaffungsnahe Aufwendungen ist jedoch im Regelfall dann erforderlich, wenn ein unentgeltlicher Erwerb (oder Erwerb zu einem symbolischen Wert von etwa 1 DM) aufgrund eventuell drohender Lasten des Veräußerers – etwa aufgrund erheblichen Instandhaltungsstaus, Auflagen von Behörden bei Weiterbenutzung technischer Anlagen – erfolgt ist. In diesen Fällen sind anschaffungsnahe Aufwendungen, die beim Veräußerer lediglich Ersatzcharakter hätten und folglich ErhAufw. wären, beim Gesamtrechtsnachfolger bzw. Erwerber regelmäßig zu aktivieren, da hier davon auszugehen ist, daß eine erhebliche Minderung des Kaufpreises vorgenommen worden ist. Sollten Teilbe-

triebe etwa unentgeltlich oder zu einem niedrigen symbolischen Preis erworben worden sein, so können uU die Kosten zur Beseitigung von übernommenen Lasten (Altlasten) AK oder anschaffungsnahe Aufwendungen zum Erwerb anderer (funktionstüchtiger oder nicht wertloser) WG (zB Grund und Boden, Gebäude) darstellen.

Bei privatem Anlaß des unentgeltlichen Erwerbs können uE die bei entgeltlichem Erwerb für anschaffungsnahe Aufwendungen geltenden Grundsätze regelmäßig nicht angewendet werden; dh. Aufwendungen, die beim Schenker Erhaltungsaufwand gebildet hätten, können hier im allg. nicht – kurz gesagt – wegen Anschaffungsnahe als HerstAufw. behandelt werden, sondern bilden sofort abziehbare Werbungskosten. Denn gem. § 11 d EStDV 1965 ff. bemessen sich die AfA des Beschenkten nach den AK und HK seines Rechtsvorgängers und seinen eigenen HK; diese Verknüpfung läßt keinen Raum für die Behandlung von Aufwendungen, die nach allgemeinen Grundsätzen ErhAufw. bilden, als HerstAufw., da beim Beschenkten keine Minderung von AK am rückständigen ErhAufw. eintritt.

GlA FG Düss./Köln v. 8. 12. 76, EFG 1977 S. 166, rkr.; o.V., DB 1956 S. 172, 1957 S. 492, 1963 S. 130, FR 1973 S. 476; HENNINGER, DStR 1956 S. 177, StRK-Anm. EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 R. 148, DB 1985 S. 2315; EVERDING, DStR 1962/63 S. 60; BROCKHOFF, FR 1967 S. 46; SEITHEL, FR 1977 S. 586. AA FG Hamb. v. 8. 8. 58, EDStZ 1959 S. 79.

Eine Ausnahme gilt uE, wenn der Rechtsvorgänger des Beschenkten den Instandhaltungsrückstand durch eine *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung* berücksichtigt hatte und die Instandsetzung deshalb, wenn er selbst sie vorgenommen hätte, bei ihm HerstAufw. gebildet hätte (zust. SEITHEL aaO). In diesen Fällen dürften idR die Grundsätze der Generalüberholung (s. Anm. 496) anwendbar sein und folglich aktivierungspflichtiger HerstAufw. vorliegen (ggf. auch aufgrund des Kriteriums der Nutzungswertterhöhung, s. dazu Anm. 482).

Anschaffungsnahe der Aufwendungen zum *entgeltlichen Erwerb des Schenkers* ist aber nach allgemeinen Grundsätzen zu berücksichtigen, da der Instandhaltungsrückstand die AK des Schenkers gemindert haben kann (glA SEITHEL aaO S. 587); s. Anm. 532.

Bei gemischter Schenkung kann die Anschaffung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil getrennt werden (s. Anm. 420; § 7 b Anm. 400 „Gemischte Schenkung“; § 23 Anm. 17). Dementsprechend könnte man der Auffassung sein, daß im gleichen Verhältnis die anschaffungsnahe Aufwendungen aufzuteilen und unterschiedlich zu behandeln seien (vgl. HENNINGER, FR 1973 S. 476). Dieser Auffassung ist allerdings das FG München (v. 23. 9. 94, EFG 1995 S. 251, nrkr.) bei einem teilentgeltlichen Erwerb für die Bemessungsgrundlage des § 10 e Abs. 1 nicht gefolgt. In derartigen Fällen ist uE idR eine Aufteilung abzulehnen, soweit der Instandsetzungsbedarf nach der Anschaffung (teilentgeltlicher Erwerb) erheblich ist. Diese Vorgehensweise ist vergleichbar mit der Behandlung der Anschaffungsnebenkosten, die beim teilentgeltlichen Erwerb in vollem Umfang zu AK führen (vgl. BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Tz. 13; BFH v. 10. 10. 91 XI R 1/86, BStBl. II 1992 S. 239/241).

Einstweilen frei.

534

d) Anschaffungsnahe Aufwendungen des Nießbrauchers

535

Schrifttum: SEITHEL, FR 1977 S. 587 ff.; BIERGANS, ESt., 6. Aufl., München/Wien 1992, S. 1144 ff. mwN; s. auch § 2 Anm. 201 ff.; § 5 Anm. 1060 ff.

Anschaffungsnahe bedeutet hier zeitliche Nähe der Aufwendungen des Nießbrauchers zur Nießbrauchsbestellung.

Bei **wirtschaftlichem Eigentum** des Nießbrauchers (Ausnahmefall; s. § 2 Anm. 212) am belasteten WG gelten die in Anm. 505–527 gemachten Ausführungen entsprechend.

Ist der Nießbraucher nicht wirtschaftlicher Eigentümer des belasteten WG, so ist zu unterscheiden:

Bei *unentgeltlichem Erwerb* des Nießbrauchsrechts beziehen sich die Aufwendungen des Nießbrauchers nicht auf eine Anschaffung, sondern sind nach allgemeinen Grundsätzen, nicht nach den besonderen Grundsätzen für anschaffungsnahe Aufwendungen zu beurteilen (vgl. SEITHEL aaO S. 587–590). Bei hohen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen kann auch bei *unentgeltlichem Erwerb* des Nießbrauchsrechts beim Nießbraucher (Nießbrauchsberechtigter) aktivierungspflichtiger HerstAufw. vorliegen, sofern sich der Nießbraucher zur Durchführung derartiger Maßnahmen vertraglich verpflichtet hat (vgl. BIERGANS, ESt., 6. Aufl. 1992 S. 1152 f.); für die Aktivierung derartiger Aufwendungen gelten die allgemeinen Grundsätze. Aufgrund der vertraglichen Verpflichtung sind die Aufwendungen in diesem Fall als *Entgelt für die Nießbrauchsbestellung* zu sehen und als „Nutzungsrecht“ zu aktivieren, sofern die Nutzungsdauer des betreffenden WG die Nießbrauchsdauer übersteigt. In diesem Fall ist der als *Nutzungsrecht* aktivierte Herstellungsaufwand über die Nießbrauchsdauer abzuschreiben. Sofern der Nießbrauchsbesteller ebenfalls Nutzen aus den Maßnahmen erzielt, ist der Herstellungsaufwand als *Entgelt* für die Einräumung des Nießbrauchs mit der Folge zu betrachten, daß der Herstellungsaufwand beim betreffenden WG, das dem Nießbrauchsbesteller zugerechnet wird, aktiviert werden muß und über die (Rest-)Nutzungsdauer abzuschreiben ist. Ist die Nutzungsdauer für das die anschaffungsnahe Aufwendungen betreffende WG kleiner als die Nießbrauchsdauer, so sind – auch ohne vertragliche Verpflichtung – analog zu den Mietereinsparungen die anschaffungsnahe Aufwendungen als selbständige WG (zB Scheinbestandteile eines Gebäudes) beim Nießbraucher mit der Folge zu aktivieren (vgl. BIERGANS aaO S. 1150), daß dem Nießbraucher auch die Abschreibungen hieraus zugerechnet werden; bei *entgeltlichem Erwerb* des Nießbrauchsrechts werden anschaffungsnahe Aufwendungen des Nießbrauchers auf das belastete WG zur Beseitigung eines Instandhaltungsrückstands nach den allgemeinen für anschaffungsnahe Aufwendungen geltenden Grundsätzen zu behandeln sein, da der Instandhaltungsrückstand die Nutzbarkeit des WG beeinträchtigt und daher das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung gemindert haben kann; dh. man wird die Aufwendungen als „Herstellungskosten“ des Nießbrauchsrechts behandeln müssen (vgl. SEITHEL aaO S. 589 f). Sofern die Übernahme von HerstAufw. auch beim Nießbrauchsbesteller nach Ablauf der Nießbrauchsdauer von Nutzen ist, ist die (Kosten-)Übernahme des HerstAufw. durch den Nießbraucher beim Nießbrauchsbesteller als zusätzliches Entgelt zu versteuern; in diesem Fall wird der HerstAufw. beim Nießbrauchsbesteller, dem dann auch die Abschreibungen zugerechnet werden, aktiviert (vgl. BIERGANS aaO S. 1152).

536–543 Einstweilen frei.

G. Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzungen nach § 7 und andere Abzüge

544

Ausgangsbewertung: Das Absetzungsgebot nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ist eine Bewertungsregel, die als Ausgangsbasis für weitergehende Bewertungsregelungen dient (zB Teilwertabschreibungen von diesem Wert, s. Anm. 558; Zuschreibungen bis zu diesem Wert, s. Anm. 625). Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 verlangt Kürzung der AHK, die bei der Bewertung abnutzbarer Anlagegüter anzusetzen sind, um die „Absetzung für Abnutzung nach § 7“ (Bewertung mit dem sog. Absetzungs- oder Abnutzungswert bzw. fortgeführten AHK).

Geänderte Bewertungsobergrenze nach dem StEntlG 1999/2000/2002: Von dem Ausgangswert der AHK abzüglich der AfA sind seit dem VZ 1999 nun auch ausdrücklich erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge abzuziehen. Die Berücksichtigung dieser Abzüge bei den sog. fortgeführten AHK hat insbes. Bedeutung als neue Bewertungsobergrenze für Zuschreibungen (s. Anm. 625).

Absetzungen für Abnutzung sind zwingend, s. auch § 7 Abs. 1 Satz 1. Der Absetzungswert muß auch dann angesetzt werden, wenn er unter dem Teilwert liegt (s. auch § 7 Anm. 6). Zur Frage der Geltung des § 7 bei WG mit einer Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr s. § 7 Anm. 126.

► *Teilwertabschreibung* schließt uE für das betreffende Jahr die Vornahme der AfA nicht aus. Vor der Durchführung der Teilwertabschreibung ist zunächst zwingend die (ggf. zeitanteilige) AfA vorzunehmen (s. Anm. 556; vgl. BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 222; aA SCHMIDT/DRESECK XXII. § 7 Rn. 12), Der sich dann ergebende Absetzungswert (unter Einbeziehung der anderen Abzüge, s. o.) ist dann mit dem niedrigeren Teilwert zu vergleichen, der dann an die Stelle der sog. fortgeführten AHK tritt.

► *AfA für teilweise privat genutzte WG des Betriebsvermögens* sind entsprechend dem privaten Nutzungsanteil als Entnahmen zu behandeln.

► *AfA nach Teilwertabschreibung:* Auch wenn im Vorjahr der unter dem Absetzungswert liegende Teilwert angesetzt worden war, muß der Stpfl. den neuen Buchwert in den folgenden Jahren auf die Restnutzungsdauer verteilt absetzen (s. § 7 Anm. 27; glA SCHMIDT/DRESECK XXII. § 7 Rn. 94 ff.). Der Absetzungswert ist auch dann anzusetzen, wenn das WG zu einem höheren Betrag verkauft, aber erst im folgenden Wj. übereignet worden ist (glA MITTELBACH, DStZ 1966, 268).

Beispiel: Anschaffung einer Maschine Anfang 2000 für 1000 €. AfA linear 10 vH. Wj. = Kj. Buchwert am 31. 12. 2003 mithin 1000 \cdot 4 \times 100 = 600 €, am 31. 12. 2004 500 €. Teilwert infolge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung am 31. 12. 2003 420 €. Nach Teilwertabschreibung auf 420 € beträgt die AfA ab 1993 70 €. Sollte der Teilwert zum 31. 12. 2004 auf 500 € steigen (oder die ursprüngliche Teilwertabschreibung nur noch vorübergehenden Charakter haben; s. Anm. 562), so ist zum 31. 12. 2004 auf 500 € wieder zuzuschreiben (Wertaufholungspflicht; s. Anm. 625). Im letzteren Fall würde die AfA ab 2005 wieder 100 € betragen.

► *Nachholung unterlassener AfA* s. § 7 Anm. 95–97.

Absetzungen für Substanzverringerung: Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ordnet „Absetzungen für Abnutzung“, aber „nach § 7“ an. Gem. § 7 Abs. 6 tritt bei Betrieben, die „einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen“ (wie zB Bergbauunternehmen, Steinbrüchen, Kiesgruben) an die Stelle der AfA des § 7 Abs. 1 die Absetzung für Substanzverringerung. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 besagt dementsprechend

in diesen Fällen, daß WG des Anlagevermögens, die dem Substanzverbrauch unterliegen, mit den AHK abzüglich der AfS anzusetzen sind.

Andere Abzüge und Bewertungsfreiheiten: Statt der oder neben den normalen Absetzungen gem. § 7 können – nach dem StEntlG 1999/2000/2002 ausdrücklich – auch höhere Absetzungen (erhöhte Absetzungen, Sonderabsetzungen) vorgenommen werden; eine dieser den § 7 ergänzenden Sonderregelungen ist ferner die Bewertungsfreiheit für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2, die daher rechtssystematisch zu § 7 gehört; die Verweisung auf § 7 in § 6 Abs. 1 Nr. 1 ist gedanklich um eine Verweisung auf solche Regelungen zu ergänzen.

545–553 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2–4: Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens mit dem Teilwert

A. Teilwertabschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (Abs. 1 Nr. 1 Satz 2)

Schrifttum zum Teilwert (Tw.) bis 1979: BECKER, *StuW* 1938 Sp. 377; MEILICKE, Zwei Teilwertbegriffe?, *StuW* 1941 Sp. 481; BÜHLER, Soll der „Teilwert“ verschwinden? *BB* 1948, 285; DERS., Der Streit um den Teilwert, *StJb.* 1951, 42–44; WALL, Der Tw., seine Problematik u. s. Ersetzung durch den gem. Wert, *WPg.* 1957, 545; MITTELBACH, Teilwertabschr. u. Absetzung für außergewöhnl. Abnutzung, *Stbg.* 1959, 152; SAAGE, Das Wesen des Teilwertes, *BFuP* 1959, 570; KOCH, Zur Problematik des Teilwertes, *ZfHf* 1960, 319; STUMPE, Rendite u. Tw. eines Wirtschaftsguts, *FR* 1960, 398; ALBACH, Zur Bewertung von Wirtschaftsgütern mit dem Tw., *WPg.* 1963, 624; KREMER, Der vermögenstl. Tw., *DB* 1963, 1653; LENZEN, Zur Ersetzung des Teilwertbegriffs, *WPg.* 1964, 346; JÄHNKE, Teilwertbewertung u. Niederstwertprinzip, *StBp.* 1965, 57; REUTER, Zur Zulässigkeit der Teilwertabschr., *StuW* 1966 Sp. 285; MAASSEN, Der Tw. im StRecht, *Köln* 1968; VODRAZKA, Wertuntergrenzen für das bilanzielle Vermögen im Aktien- u. ErtragStRecht, in *FS Peter Scherpf*, Berlin 1968, 139; HEIGL, Brauchen wir den Tw. noch?, *StuW* 1969, Sp. 461; D. SCHNEIDER, Die Problematik betriebsw. Teilwertlehren, *WPg.* 1969, 305, 1970, 68; JACOB, Teilwertabschr. oder Verlustausgleich?, *WPg.* 1970, 61; HÖFFKEN, Gedanken des BFH zur Teilwertermittlung im Lichte der Entscheidungstheorie, *ZfBf* 1970, 609; BISE, Bewertung in der Vermögensaufstellung, Besonderheiten bei Unternehmen mit schlechter Ertragslage sowie bei schwebenden Geschäften, *StJb.* 1973/74, 379; BREITWIESER, Der Tw. bei der ertragst. Bewertung des bewegl. Anlagevermögens u. der Beteiligungen, *StBp.* 1973, 248; SCHINDLE, Der Tw. bei der ertragstl. Bewertung des bewegl. Anlagevermögens u. der Beteiligungen, *StBp.* 1974, 79; SELCHERT, Bindung der StBil. an Tw.- u. Sonderabschreibungen in der HBil. gem. § 154 Abs. 2 Satz 1 Ziff. 2 AktG?, *DB* 1974, 2313; ERHARD, Teilwertermittlung bei unfertigen u. fertigen Erzeugnissen, *StBp.* 1975, 28; GROH, Künftige Verluste in der Handels- u. StBil., zugleich ein Beitrag zur Teilwertdiskussion, *StuW* 1976, 32; MÖSBAUER, Zur Bewertung des BV nach dem EStG 1975, *BB* 1976, 1281 (1284); CH. REICHEL, Bewertung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens bei gesunkenen Wiederbeschaffungspreisen, *DB* 1979, 1901; K. VOGEL, Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte, *DStZ* 1979, 28.

1980–1989: MÜLLER, Der Einheitswert des BV schlecht rentierender Betriebe, *DB* 1980, 897; DORALT, Der Tw. als Anwendungsfall des Going-Concern-Prinzips, *DStJG* 7 (1984), 141; W. EULER, Gemeiner Wert u. Tw., *DStJG* 7 (1984), 155; JAEGER, Der Tw., rechtswiss. Diss. Bochum 1984; KRAUSE, Die geltende Auslegung des stl. Teilwertbegriffs – die Tabuisierung einer Legaldefinition, *Inf.* 1984, 293; H. MERKERT, Zum Einfluß staatlicher Beihil-