

# Maßnahmen zur energetischen Sanierung sind Erhaltungsaufwand

## Abgrenzung zwischen nachträglichen Herstellungskosten und sofort abziehbarem Erhaltungsaufwand

---

Der Gesetzgeber hat vorgeschlagen, für die Kosten zur energetischen Sanierung von vermieteten Wohngebäuden eine besondere Abschreibung von 10 % einzuführen (§ 7 e EStG). Dieser Gesetzesentwurf ist im Bundesrat gescheitert, unter anderem weil die Bundesländer den zu erwartenden Steuerausfall nicht tragen wollten.

Bei der Diskussion ist aber übersehen worden, dass die energetische Sanierung eines Gebäudes in der Regel eine Erhaltungsmaßnahme darstellt, so dass die Kosten dafür sofort in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden können. Nur wenn die Baumaßnahmen ausnahmsweise nachträgliche Herstellungsmaßnahmen darstellen und die Kosten deswegen nur in Höhe der normalen Gebäudeabschreibung von 2 % oder 2,5 % als Werbungskosten berücksichtigt werden können, würde die vorgeschlagene Vorschrift des § 7 e EStG überhaupt eingreifen. Ob die Baumaßnahmen als nachträgliche Herstellung oder Erhaltungsmaßnahme einzuordnen sind, wird durch § 7 e EStG dagegen nicht beeinflusst. Die Vorschrift würde daher nur in Ausnahmefällen eingreifen, etwa wenn es sich um so genannten anschaffungsnahen Aufwand handelt, weil die Maßnahmen in den ersten drei Jahren nach dem Erwerb der Immobilie durchgeführt worden sind. Im Normalfall läuft die Vorschrift dagegen ins Leere.

### Die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwand und nachträglichen Herstellungskosten

#### Die unterschiedliche Behandlung von Erhaltungsaufwendungen und nachträglichen Herstellungskosten

Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung der Immobilie werden steuerlich als Erhaltungsaufwand bezeichnet und sind sofort in vollem Umfang abziehbar. Dies gilt sowohl im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) als auch im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG). Ein Unterschied besteht lediglich im Hinblick auf

die Bezeichnung: Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung spricht man von Werbungskosten, während der richtige Begriff bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb Betriebsausgaben heißt. Kosten für die nachträgliche Herstellung des Gebäudes müssen dagegen der AfA-Bemessungsgrundlage hinzugerechnet und gemeinsam mit dieser abgeschrieben werden. Ist das Gebäude vor dem Jahr 1925 errichtet worden, beträgt der Abschreibungssatz 2,5 %, ist das Gebäude nach dem Jahr 1924 gebaut worden, 2 %. Man spricht von der so genannten Normalabschreibung, die in § 7 Abs. 4 EStG geregelt ist. Im Einkommensteuergesetz befindet sich weder für den Begriff der Erhaltungsaufwendungen noch den der nachträglichen Herstellungskosten eine Definition. Man benutzt deshalb die im Handelsgesetzbuch geregelte Definition und wendet dies auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an. In § 255 Abs. 2 HGB ist der Begriff der nachträglichen Herstellungskosten geregelt. Sind die Voraussetzungen dieser Vorschrift nicht erfüllt und handelt es sich deshalb nicht um nachträgliche Herstellungsmaßnahmen, so handelt es sich um Erhaltungsmaßnahmen.

### § 255 Abs. 2 HGB

Nach § 255 Abs. 2 HGB liegt nachträgliche Herstellung in folgenden Fällen vor:

- Vollverschleiß
- Erweiterung
- Wesentliche Verbesserung.

#### Vollverschleiß

Ein Vollverschleiß liegt vor, wenn das Gebäude aus technischen Gründen nicht mehr nutzbar ist. Dies ist z. B. nach einem Brandschaden oder einer Gasexplosion der Fall.

Eine Erweiterung liegt in folgenden zwei Unterfällen vor:

- Die Nutzfläche des Gebäudes wird vergrößert oder
- in das Gebäude wird
  - ein zusätzlicher Bestandteil eingefügt und
  - dieser erfüllt eine zusätzliche Funktion.

Wenn die Nutzfläche eines Gebäudes vergrößert wird, lässt sich in der Regel leicht feststellen. Dies sind vor allem die Fälle, in denen das Dachgeschoss ausgebaut oder das Gebäude aufgestockt oder ein Anbau errichtet wird. Daher stellt z.B. der Anbau von Balkonen eine Erweiterung dar, auch wenn die Nutzfläche dadurch nur in geringem Umfang vergrößert wird.

#### Erweiterung

Größere Probleme bereitet dagegen schon die zweite Alternative der Erweiterung. Wird an Stelle der bisherigen Einzelöfen z.B. eine Zentralheizung eingebaut, so stellt dies keine Erweiterung dar. Zwar werden neue Bestandteile in das Gebäude eingefügt, weil ein neuer Heizkessel, neue Heizkörper und Rohre in das Gebäude eingebaut werden. Die Zentralheizung erfüllt aber keine zusätzliche Funktion, weil auch die bisherigen Einzelöfen schon für Wärme

gesorgt haben. Die Heizung funktioniert nur bequemer und besser, so dass die Frage, ob es sich um eine nachträgliche Herstellung handelt, unter dem Gesichtspunkt der wesentlichen Verbesserung zu prüfen ist. Dagegen stellt der Einbau eines neuen Fahrstuhls eine nachträgliche Herstellung dar, weil dadurch ein neuer Bestandteil eingebaut wird, der auch eine zusätzliche Funktion erfüllt. Auch der Einbau einer Klimaanlage stellt nach diesen Grundsätzen eine Erweiterung dar, weil die Klimaanlage gegenüber der bisherigen Heizung eine zusätzliche Funktion erfüllt, indem sie nicht nur wärmt, sondern auch kühlt. Auch der Einbau von zusätzlichen Zwischenwänden stellt danach eine Erweiterung dar, weil dadurch die Gebäudesubstanz vermehrt wird und die Zwischenwände auch eine neue Funktion erfüllen. Dagegen ist das bloße Versetzen von Wänden als Erhaltungsmaßnahme zu werten.

Die Anbringung einer Fassadenverkleidung zum Zwecke des Wärme- oder Schallschutzes stellt keine Erweiterung dar, weil auch die bisherige Fassade bereits eine derartige Funktion erfüllte (Rdn. 23 des BMF-Schreibens vom 18.7.2003). Die neue Fassade erfüllt diese Funktion nur besser.

Erhaltungsaufwand liegt auch dann vor, wenn der neue Gebäudebestandteil nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige oder nicht in der gleichen Weise wirkt.

### **Wesentliche Verbesserung**

Wann eine wesentliche Verbesserung vorliegt, lässt sich dagegen nur schwer beurteilen, weil es sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt, der eine Wertung erfordert. Es muss sich um eine Verbesserung handeln, die über eine zeitgemäße Erneuerung hinausgeht. Es muss sich um eine Verbesserung handeln, die über eine Anpassung an den technischen Fortschritt und an die gestiegenen Anforderungen der Mieter hinausgeht und den Gebrauchswert deutlich erhöht. Daher stellt z.B. eine Erneuerung der Sanitäreinrichtungen, bei der nur die alten Fliesen und Sanitärgegenstände gegen neue und moderne ausgetauscht werden, keine wesentliche Verbesserung dar. Erforderlich ist vielmehr, dass die Wohnung auf einen höheren Standard gebracht wird.

Zur Vereinfachung der Prüfung hat die Rechtsprechung eine Typisierung entwickelt, die die Finanzverwaltung in ihrem Schreiben vom 18. Juli 2003 übernommen hat. Diese Typisierung geht davon aus, dass der Standard einer Wohnung durch folgende vier zentralen Ausstattungsmerkmale (Einrichtungen) bestimmt wird:

- Heizung,
- Sanitäreinrichtungen,
- Elektroausstattung und
- Fenster.

Eine wesentliche Verbesserung liegt nach dieser Typisierung nur vor, wenn von diesen vier Ausstattungsmerkmalen mindestens drei „deutlich“ verbessert werden. Nur wenn mindestens drei dieser vier Ausstattungsmerkmale jeweils

wesentlich verbessert werden, liegt eine wesentliche Verbesserung der insgesamt Wohnung vor (Rn. 10 des BMF-Schreibens vom 18.7.2003).

Für Gewerberäume gilt diese Typisierung nicht. Hier ist nach den allgemeinen Grundsätzen darauf abzustellen, ob durch die Modernisierung eine Standardanhebung erreicht worden ist.

### **Modernisierung auf Raten**

Wenn die in einem Jahr vorgenommene Modernisierung zwar für sich genommen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führt, die Baumaßnahme aber Teil einer Gesamtmaßnahme ist, die sich planmäßig über mehrere Jahre erstreckt, und insgesamt zu einer Hebung des Standards führt, handelt es sich ebenfalls um eine Herstellungsmaßnahme. Man spricht von einer Modernisierung auf Raten.

### **Einordnung energetischer Sanierungsmaßnahmen**

Nach diesen Grundsätzen stellt die energetische Sanierung eines Gebäudes grundsätzlich Erhaltungsaufwand dar.

### **Dämmmaßnahmen**

Bei Maßnahmen zur Steigerung der energetischen Effizienz eines Gebäudes werden zum einen Wärmedämmmaßnahmen durchgeführt und zu anderen Maßnahmen zur besseren Herstellung der benötigten Energie (Warmwasser, Heizung und Strom). Zum Zweck der Wärmedämmung werden Maßnahmen an der äußeren Gebäudehülle durchgeführt, also an der Fassade, dem Dach, den Kellerwänden und den Fenstern. Wie oben dargestellt, stellen Dämmmaßnahmen an der Gebäudehülle keine wesentliche Verbesserung der Wohnungen dar, weil keines der vier „zentralen“ Ausstattungsmerkmale betroffen ist. Lediglich die Fenster gehören zu diesen Ausstattungsmerkmalen. Die Erneuerung der Fenster könnte daher eine Herstellungsmaßnahme sein, wenn daneben noch mindestens zwei weitere zentrale Ausstattungsmerkmale deutlich verbessert werden. Würde also beispielsweise im Zusammenhang mit der Erneuerung der Fenster auch die Elektroausstattung und die Heizung oder die Sanitäreinrichtung deutlich verbessert werden, so könnte die Erneuerung der Fenster eine wesentliche Verbesserung und damit eine Herstellungsmaßnahme darstellen. Voraussetzung wäre aber zunächst, dass die Erneuerung der Fenster zu einer deutlichen Verbesserung dieses Ausstattungsmerkmals führt. Dies wäre z. B. der Fall, wenn die alten Fenster eine Einfachverglasung aufweisen würden. Haben aber bereits die alten Fenster eine Isolierverglasung und weisen die neuen Fenster lediglich eine bessere Isolierung auf, so ist führt dies m.E. noch nicht zu der erforderlichen deutlichen Verbesserung dieses Ausstattungsmerkmals. Außerdem wäre Voraussetzung, dass auch die anderen zentralen Ausstattungsmerkmale „deutlich“, d.h. über eine Anpassung an den technischen Fortschritt verbessert werden. Wird also die Elektroausstattung lediglich an den

technischen Fortschritt angepasst, so stellt die keine ausreichend deutliche Verbesserung dieses Ausstattungsmerkmals dar.

### **Heizung**

Das Gleiche gilt für die Heizung. Von den Maßnahmen, die zur energetischen Sanierung durchgeführt werden, gehört neben den Fenstern nur die Heizung zu den vier „zentralen“ Ausstattungsmerkmalen. Der einbau einer neuen Heizung würde also dann eine nachträgliche Herstellungsmaßnahme darstellen, wenn daneben noch die Fenster und die Elektroausstattung oder die Sanitäreinrichtung deutlich verbessert werden. Erforderlich ist dafür aber, wie oben dargestellt, dass die Ausstattungsmerkmale jeweils deutlich verbessert werden und nicht nur an den technischen Fortschritt oder die gestiegenen Erwartungen der Mieter angepasst werden. Außerdem müsste auch die Heizung selbst deutlich verbessert werden, d.h. in einer Weise, die den Standard der Wohnung anhebt. Wenn lediglich die bereits vorhandene Zentralheizung durch eine moderne und energieeffiziente Heizung ersetzt wird, stellt die keine deutliche Verbesserung, sondern nur eine Anpassung an die technische Entwicklung dar. Ist in dem Gebäude bereits eine Zentralheizung installiert, kann man sich eigentlich kaum eine Erneuerung der Heizung vorstellen, die diese Voraussetzung erfüllt und einen höheren Wohnstandard hinsichtlich der Heizung bewirkt. Denn der Wohnstandard einer Wohnung hängt nicht davon ab, wie hoch der Wirkungsgrad der Heizung ist und ob die Heizung mit Öl, Gas oder Hozpellets betrieben oder an die Fernheizung angeschlossen wird. Für den Standard der Wohnung ist eigentlich nur entscheidend, wie komfortabel und bequem die Heizung für den Bewohner ist.

Wird eine Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage (Blockheizkraftwerk) eingebaut, so ist zu bedenken, dass diese Anlage nach Ansicht der Finanzverwaltung keinen Gebäudebestandteil darstellt, sondern ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut. Die Kosten für diese Anlage können deshalb keine nachträglichen Herstellungskosten für das Gebäude sein.

Dasselbe gilt für eine Fotovoltaikanlage. Unabhängig davon, ob diese auf das Dach aufgesetzt oder in das Dach eingebaut wird, handelt es sich nach Ansicht der Finanzverwaltung um ein bewegliches Wirtschaftsgut, das auf 20 Jahre abgeschrieben wird.

### **Verbindung der energetischen Sanierung mit einer standarhebenden Vollmodernisierung**

Die energetische Sanierung eines Gebäudes kann deshalb nur dann als nachträgliche Herstellung darstellen, wenn diese mit einer standardanhebenden Vollmodernisierung des Gebäudes verbunden wird. Auch in diesem Fall sind aber nur die Baumaßnahmen an den vier „zentralen“ Ausstattungsmerkmalen als nachträgliche Herstellung zu behandeln, weil nur diese ursächlich waren für die

Standardanhebung. Alle übrigen Baumaßnahmen stellen dennoch Erhaltungsaufwand dar (vgl. Rn. 30 des BMF-Schreibens vom 18.7.2003).

**Beispiel:**

Das Wohngebäude verfügt über Einzelöfen und einfachverglaste Fenster. Im Bad befinden sich nur ein Waschbecken und eine Toilette. Eine Badewanne oder eine Dusche ist nicht vorhanden.

A lässt das Gebäude energetisch sanieren. Zu dem Zweck werden die Außenwände und das Dach gedämmt. Außerdem werden neue Isolierglasfenster eingebaut. Gleichzeitig lässt A die Einzelöfen durch eine Zentralheizung ersetzen und in das Bad eine Dusche einbauen.

**Lösung**

In diesem Fall werden drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale deutlich verbessert, nämlich die Fenster, die Heizung und die Sanitäreinrichtung. Die Kosten für diese Baumaßnahmen stellen nachträgliche Herstellungskosten dar. Zu diesen Kosten gehören auch alle die Baumaßnahmen, die damit in einem bautechnischen Zusammenhang stehen wie beispielsweise die anschließende malermäßige Wiederherstellung der betroffenen Räume.

Die Maßnahmen zur Dämmung des Hauses bleiben Erhaltungsaufwand, weil die Dämmung nicht zu den zentralen Ausstattungsmerkmalen der Wohnung gehört.

**Fallabwandlung**

Wenn das Haus bereits über eine Zentralheizung verfügen würde und A diese lediglich durch eine moderne energiesparende Anlage ersetzen würde, so würde dies keine deutliche Verbesserung der Heizungsanlage darstellen. Damit wären mit den Fenstern und der Sanitäreinrichtung nur zwei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale verbessert worden, nicht aber drei. In diesem Fall würde auch die Erneuerung der Fenster und der Bäder Erhaltungsaufwand darstellen.

Wenn die Badestube bereits über ein Bad mit einer Dusche verfügen würde und A lediglich die Fliesen erneuern und die Objekte austauschen würde, wäre dies keine ausreichend deutliche Verbesserung der Sanitäreinrichtung.

**Anschaffungsnaher Aufwand**

§ 6 Abs. 1 a EStG,

Die von der Bundesregierung vorgeschlagene Einführung von erhöhten Absetzungen (§ 7 e EStG) würde daher in der Praxis nur in den Fällen des so genannten anschaffungsnahen Aufwandes eingreifen.

Werden Baumaßnahmen an einem Gebäude innerhalb der ersten drei Jahre nach der Anschaffung durchgeführt, greift die Spezialvorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG ein. Danach sind Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen unabhängig von der Art der Maßnahmen fiktiv als nachträgliche Herstellung zu behandeln, wenn die Summe der Aufwendungen für Baumaßnahmen, die innerhalb der ersten drei Jahre durchgeführt werden,

mehr als 15 % des Gebäudewertanteil der Anschaffungskosten für da Grundstück beträgt. Maßgeblich sind dabei die Nettokosten ohne Umsatzsteuer.

### **Erweiterung**

Wie sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 EStG ergibt, sind dabei solche Maßnahmen, die ohnehin als nachträgliche Herstellung zu behandeln sind, weil es sich um eine Erweiterung handelt, nicht zu berücksichtigen.

### **Erhaltungsarbeiten**

Außerdem sind bei Berechnung der 15 %-Grenze auch Aufwendungen für „Erhaltungsarbeiten, die üblicherweise jährlich anfallen“, nicht zu berücksichtigen. Letztlich gilt die Regelung also nur für solche Maßnahmen, die unter dem Gesichtspunkt der wesentlichen Verbesserung zu prüfen sind.

### **Umsatzsteuer**

Maßgeblich für die Berechnung der 15 %-Grenze sind nur die Nett-Baukosten ohne die Umsatzsteuer. Dies gilt auch dann, wenn der Eigentümer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und deswegen gemäß § 9 b EStG bei Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage die Baukosten den historischen Anschaffungskosten brutto hinzugerechnet werden.

### **Beispiel**

A kauft am 15.7.2011 ein Mehrfamilienhaus. Die Anschffungskosten (Kaufpreis zuzüglich Anschaffungsnebenkosten) betragen 1,0 Mio. €. Der Gebäudewertanteil beträgt 70 %.

A lässt in den ersten drei Jahren nach der Anschaffung folgende Baumaßnahmen durchführen:

	Kosten brutto	Kosten netto		Bemerkung
Gebäudewertanteil	700.000			70 %
Dachgeschossausbau	119.000	100.000	180.000	Erweiterung
Fahrstuhl	95.200	80.000		
Zentralheizung anstelle von Einzelöfen	71.400	60.000	110.000	Modernisierung
Neue Fassade	35.700	30.000		
Neue Fenster Isolierglasfenster an Stelle von einfach verglasten Fenstern	23.800	20.000		
Malermäßige Beseitigung der Bauschäden	11.900	10.000	10.000	Instandhaltung
Heizungswartung	952	800	800	Wartung
<b>Summe</b>	<b>357.952</b>	<b>300.800</b>		

Die Kosten für den Ausbau des Dachgeschosses und den Einbau des Fahrstuhls stellen nachträgliche Herstellungskosten dar, weil es sich um Erweiterungen i.S. des § 255 Abs. 2 HGB handelt.

Die übrigen Maßnahmen stellen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 255 Abs. 2 HGB keine nachträglichen Herstellungsmaßnahmen dar. Es handelt sich nicht um eine wesentliche Verbesserung, weil von den vier zentralen Ausstattungsmerkmalen nur zwei deutlich verbessert worden sind.

Da die Maßnahmen jedoch in den ersten drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt worden sind, greift die Sondervorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG ein. Danach kommt es darauf an, ob die Summe der Baukosten (netto) die Grenze von 15 % der Anschaffungskosten für das Gebäude übersteigt.

Der Gebäudewertanteil der Anschaffungskosten beträgt 700.000 €.

15 % davon sind 105.000 €

Die Summe der Baukosten beträgt 110.000 €

Diesen sind die Kosten für die Renovierung hinzuzurechnen, soweit sie durch die Modernisierung verursacht worden sind (bautechnischer Zusammenhang):

10.000 €

Summe

1120.000 €

Damit übersteigen die Baukosten die Grenze von 15% der Anschaffungskosten für das Gebäude. Die Baukosten sind aufgrund der Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG als nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Sie sind der AfA Bemessungsgrundlage von 700.000 € hinzuzurechnen und mit 2 % abzuschreiben.

Anschaffungskosten Gebäude: 700.000 €

Nachträgliche Herstellungskosten (brutto): 142.800 €

Summe 842.800 € x 2 % = 16.856 €

Würde die neue Vorschrift des § 7 e EStG verabschiedet, könnte A die 120.000 € statt mit 2 % 10 Jahre lang mit jeweils 10 % abschreiben.