

Wegen des Verweises auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bemisst sich die Wertaufholungsobergrenze nach den fortgeführten AHK. Die Wertaufholungsobergrenze berechnet sich dabei wie folgt:

- (historische) AHK (oder der an ihre Stelle tretende Wert, zB bei Einlagen)
  - AfA bis zum Wertaufholungsstichtag (nur bei abnutzbaren WG des AV)
  - erhöhte Absetzungen (nur bei abnutzbaren WG des AV)
  - Sonderabschreibungen (nur bei abnutzbaren WG des AV)
  - Abzüge nach § 6b
  - ähnliche Abzüge (zB nach R 6.5 Abs. 2 EStR, R 6.6 EStR)
- 
- = Wertaufholungsobergrenze.

Auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass durch das Wertaufholungsgebot nicht zugleich auch vorgenommene Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen, Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge rückgängig gemacht werden müssen. Für die Ermittlung der Wertobergrenze ist – unter Beachtung der formellen Maßgeblichkeit – die strechtl. zulässige AfA und nicht die tatsächlich beanspruchte AfA zu berücksichtigen (SARRAZIN, JbFStR 1997/98, 31), weil hier wegen der vorzunehmenden Zuschreibung eine zulässige Abweichung vom Stetigkeitsprinzip (s. Anm. § 5 Anm. 345 ff.) nach § 252 Abs. 2 HGB hinsichtlich der zuvor ausgeübten Methoden wegen der gesetzlichen Durchbrechung (§ 280 Abs. 1 HGB) vorliegen dürfte. Die zu berücksichtigenden Abschreibungen werden mithin fiktiv so vorgenommen, als wäre die Teilwertabschreibung nicht erfolgt (CATTELAENS, DB 1999, 1185 [1186], KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 372). Dem Stpfl. steht es dabei frei, eine tatsächlich linear vorgenommene AfA durch eine angenommene degressive AfA zu ersetzen (glA HERZIG/RIECK, WPg 1999, 305 [310]; STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [410]).

**Unter Buchwertfortführung getauschte Beteiligung:** Wenn eine Beteiligung nach einer Teilwertabschreibung unter Fortführung des Buchwerts gegen die Beteiligung an einer anderen Gesellschaft getauscht wird, ist für die Bemessung der AK der erhaltenen Beteiligung im Rahmen des Wertaufholungsgebots auf die historischen AK der hingegebenen Beteiligung und nicht auf den fortgeführten Buchwert abzustellen (BFH v. 24.4.2007 – I R 16/06, BStBl. II 2007, 707).

#### e) Vergleich zu den handelsrechtlichen Regelungen des § 253 Abs. 5 HGB

474

Handelsrechtlich soll die Zuschreibung über die Auflösung einer Unterbewertung der besseren Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögenslage dienen und über die zutreffendere künftige Aufwandsverrechnung bei abschreibbaren Vermögensgegenständen auch zu einer besseren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 502). Weder das Realisations- noch das Stetigkeitsprinzip stehen der Vornahme einer Zuschreibung entgegen, weil eine Wertanpassung nach Wegfall der Abwertungsgründe lediglich die vorangegangene ebenfalls diskontinuierliche außerplanmäßige Wertherabsetzung korrigiert (FEDERMANN, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, 503).

Nach dem durch das BilMoG neu geregelten § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB darf ein niedriger Wertansatz nach Abs. 3 Sätze 3 und 4 und Abs. 4 nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Es gilt hier also auch eine

## § 6 Anm. 474–480 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

Zuschreibungspflicht. Nach § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB ist ein niedrigerer Wertansatz eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts beizubehalten. Durch diese Neufassung wird das Wertaufholungswahlrecht des früheren § 253 Abs. 5 HGB aufgehoben und ein umfassendes und rechtsformunabhängiges Wertaufholungsgebot bezüglich aller Formen der außerplanmäßigen Abschreibung geschaffen (Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), S. 114). Zu Details zur früheren handelsrechtlichen Rechtslage s. Anm. 624 der Voraufgabe mit Stand Oktober 2007 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

475–479 Einstweilen frei.

### III. Anschaffungsnahe Aufwendungen (Abs. 1 Nr. 1a)

**Schrifttum:** PEZZER, Die Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 1996, 849; SPINDLER, Zur Abgrenzung von Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei grundlegenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an Gebäuden, insbesondere auch bei sog. anschaffungsnahe Aufwendungen, BB 2002, 2041; WOLFF-DIEPENBROCK, Anschaffungsnahe Aufwendungen, DB 2002, 1286; PANNEN, Bestandsaufnahme zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden, DB 2003, 2729; VOGELGESANG, Der Anwendungsbereich der BFH-Urteile vom 12.9.2001 zum anschaffungsnahe Aufwand nach der geplanten Wiedereinführung der 15 %-Grenze durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DB 2003, 65; G. SÖFFING, Der anschaffungsnahe Aufwand – Plädoyer für eine Streichung von § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, DB 2004, 946; BÄUML, Kein anschaffungsnahe Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei „§ 4 III-Rechnern“ im Rahmen einer Gewinneinkunftsart, FR 2010, 924; GÖTZ, Anschaffungsnahe Aufwand versus §§ 7i, 11b EStG, DStR 2011, 1016; WENDT, Anschaffungsnahe Aufwendungen – Erste Erfahrungen mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, in MELLINGHOFF/SCHÖN/VISKORF (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Wolfgang Spindler, Köln 2011, 879; GÖTZ, Anschaffungsnahe Aufwand bei Baudenkmälern, DStR 2012, 1217; MARX/NOACK, Verhältnis zwischen anschaffungsnahe Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG und Aufwendungen nach § 7i Abs. 1 Satz 1, § 11b Satz 1 EStG, DStR 2013, 173.

**Siehe auch Schrifttum** vor Anm. 270.

**Verwaltungsanweisungen:** Abschn. 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994; R 157 Abs. 4 EStR 1999; OFD München v. 11.6.2004 – S 2211-45 St 41. und OFD Nürnberg v. 11.6.2004 – S 2211-185/St 32, DStR 2004, 1338; Bayerisches LfSt. v. 25.11.2005 – S 2211-St32/St33, DStR 2006, 235; OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A-2-St II 2.04, DStR 2006, 567; OFD Rheinland v. 6.7.2010 – S 2211-1001-St 232, DB 2010, 1910; OFD Frankfurt v. 2.8.2012 – S 2198b A-19-St 215, DStR 2012, 1864; Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 22.11.2012 – III B-S 2211/2/2005-2, DB 2013, 372.

Siehe auch vor Anm. 270 und vor Anm. 290.

#### 480 1. Rechtswicklung bis zur Schaffung des Abs. 1 Nr. 1a

Die Nr. 1a des Abs. 1 ist eine ergänzende Sondervorschrift zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden (s. dazu allgemein Anm. 270). Sie wurde aufgrund der Rspr., die teilweise von der früheren Verwaltungsauffassung der R 157 Abs. 4 EStR abwich (s. Anm. 2), aus Gründen der „Rechtsvereinfachung und -sicherheit für die Bürger und die Verwaltung“ (BTDrucks. 15/1562, 32) geschaffen. Sie soll die früher geltende Verwaltungs-

auffassung der R 157 Abs. 4 EStR 1999 (= Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994) zur Aktivierung von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen als HK typisierend festschreiben, soweit eine zeitliche Nähe zur Anschaffung (sog. Drei-Jahres-Grenze) gegeben ist. Danach gelten derartige Aufwendungen, soweit diese innerhalb von drei Jahren 15 % der AK überschreiten, „fiktiv“ als HK (s. Anm. 481).

**Verwaltungspraxis bis 2003:** Nach den EStR ist die Frage, ob Aufwendungen für umfangreiche Instandsetzungsarbeiten an erworbenen Gebäuden als Herstellungsaufwand zu behandeln sind, für die ersten drei Jahre nach der Anschaffung des Gebäudes zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung in diesem Zeitraum 15 % der AK des Gebäudes überschreiten (Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1994; R 157 Abs. 4 EStR 1999); für Erwerbe bis zum 31.12.1993 galt noch eine Prüfungsgrenze von 20 % der AK (s. Abschn. 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 157 Abs. 5 Satz 5 EStR 1994).

**Aufweichung der Drei-Jahres-Grenze nach der BFH-Rechtsprechung:** Das Drei-Jahres-Kriterium gilt allerdings nach BFH v. 30.7.1991 (IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30) nicht generell. Danach kann anschaffungsnahe Aufwand auch nach Ablauf von drei Jahren bei größeren Reparaturmaßnahmen vorkommen, wenn sie schon im Zeitpunkt der Anschaffung einen vorhandenen erheblichen Instandhaltungsrückstand aufholen (BFH v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 [31]). Ferner ist eine Ausnahme vom Drei-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. 23.6.1988 – IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165 [167]).

**Herstellungskosten wegen wesentlicher Verbesserung:** Aufgrund dieses Kriteriums (s. Anm. 271, 272) wurde die bisherige Rspr. zu den anschaffungsnahe Aufwendungen durch BFH v. 12.9.2001 (IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569) wie folgt modifiziert (s. auch Anm. 167 u. 271):

▶ *Zeitliche Nähe zur Anschaffung:* Die zeitliche Nähe zur Anschaffung (sog. Drei-Jahres-Grenze) und eine damit verbundene Höhe der Aufwendungen (bzw. Prozentsatz in Bezug auf die AK) reichen nach BFH v. 12.9.2001 (IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, 1. Leitsatz) als maßgebliche Kriterien – entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. zum sog. anschaffungsnahe Aufwand – nicht mehr aus.

▶ *Kriterien für wesentliche Verbesserung:* Entscheidend für die Behandlung von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen als HK ist das Kriterium der wesentlichen Verbesserung, das anhand der Erhöhung des Gebrauchswerts (Nutzungspotentials) eines Gebäudes gemessen wird (vgl. zB BFH v. 12.9.2001 – IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569, 2. Leitsatz; v. 20.8.2002 – IX R 98/00, BStBl. II 2003, 604; s. auch Anm. 272).

▶ *Erwerbszeitpunkt als Vergleichsmaßstab:* Als Maßstab für die wesentliche Verbesserung gilt nicht die ursprüngliche Herstellung des WG, sondern der Erwerbszeitpunkt des WG (BFH v. 9.5.1995 – IX 116/92, BStBl. II 1996, 632, unter I.2.c; s. Anm. 271).

▶ *Keine zeitliche Begrenzung nach Anschaffungen:* Auch längere Zeit nach dem Erwerb (über drei Jahre) können aktivierungspflichtige HK – also Herstellungsaufwand – vorliegen, wenn durch Baumaßnahmen das Gebäude in seinem Wesen oder in seinem Nutzungswert oder in seiner bisherigen ND über seinen ur-

## § 6 Anm. 480–481 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

sprünglichen Zustand erheblich verbessert wird (BFH v. 21.6.1990 – IV B 99/89, BFH/NV 1991, 154; s. auch Anm. 271).

**Kodifizierung der anschaffungsnahen Aufwendungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1a:** Siehe Anm. 2.

### 2. Tatbestand und Rechtsfolge des Satzes 1

#### 481 a) Rechtsfolge: Fiktion von Herstellungskosten

**Keine Herstellungskosten iSd. Abs. 1 Nr. 1 Satz 1:** Abs. 1 Nr. 1a kommt nur zur Anwendung, wenn nicht schon zuvor HK angenommen wurden. Ergibt sich nach den allgemeinen Regelungen des Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Erhaltungsaufwand (s. Anm. 274), so ist Abs. 1 Nr. 1a ergänzend zu prüfen.

**Anschaffungsnaher Aufwendungen als „fiktive“ Herstellungskosten:** Werden die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Nr. 1a erfüllt, gelten die Aufwendungen „fiktiv“ als HK (vgl. G. SÖFFING, DB 2004, 946); sie werden somit keine HK, die sich aus § 255 Abs. 2 HGB aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die stl. Gewinnermittlung ergeben (s. Anm. 225). Mit der Übernahme des Begriffs der sog. anschaffungsnahen Aufwendungen folgt der Gesetzgeber den Bezeichnungen aus der früheren R 157 Abs. 4 EStR und der Rspr., ohne damit die bisherige Rechtslage zu übernehmen. Dies verdeutlicht aber, dass damit eine strechtl. Spezialvorschrift geschaffen wurde, die von der handelsrechtl. HK-Definition und deren Merkmalen abweichen kann.

**Erfolgsneutralität der Aufwendungen:** Sind die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1 erfüllt und kommt kein Ausnahmetatbestand nach Satz 2 zur Anwendung (s. Anm. 486 f.), dann werden Aufwendungen nicht mehr als Erhaltungsaufwand (zum Begriff und zur Abgrenzung s. Anm. 270), sondern als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand iSd. Abs. 1 Nr. 1a behandelt; die Aufwendungen sind somit im Zeitpunkt der Maßnahme erfolgsneutral.

**Erhaltungsaufwendungen** sind bei einheitlicher Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme iSd. Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 nicht sofort als BA abziehbar (vgl. BFH v. 25.8.2009 – IX R 20/08, BFH/NV 2010, 96).

**Absetzung über Abschreibung in der Folgezeit:** Die Aufwendungen können folglich nur über die AfA bzw. die Teilwertabschreibung bzw. AfA zeitanteilig steuermindernd als BA bzw. WK abgezogen werden (s. Anm. 170 und 375).

**Zwingende Regelung:** Die Neuregelung ist im Gegensatz zur früheren Verwaltungsregelung der R 157 Abs. 4 EStR keine Prüfungsgrenze, sondern eine zwingende Regelung. Damit führt die Neuregelung zu einem erweiterten zwingenden Anwendungsbereich im Vergleich zur früheren Verwaltungsregelung (ebenso WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [883]).

**Durchbrechung der neueren Rechtsprechung:** Die Gesetzesänderung führt zu einer Änderung der Rspr. durch den BFH seit 2001 (s. Anm. 271 und 480). Durch Abs. 1 Nr. 1a wird es idR zu zusätzlichem aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand kommen, wenn die Kriterien der Rspr. nicht erfüllt sind.

**Stellungnahme:** Durch Abs. 1 Nr. 1 wird uE keine Rechtsvereinfachung – so das Ziel des Gesetzesvorhabens (s. Anm. 480) – erreicht. Es muss zunächst der bisherige HK-Begriff und zusätzlich – bei angenommenen Erhaltungsaufwand – auch die Neuregelung geprüft werden (ebenso G. SÖFFING, DB 2004, 946). Ferner ist die seit dem Jahr 2001 eingetretene Rechtsprechungsentwicklung nicht mehr ohne Weiteres anwendbar. Dies führt zu einem noch komplexeren

System, das nicht systematisch aufgebaut ist (vgl. G. SÖFFING, DB 2004, 946) und mehr Verwaltungsaufwand erfordert. Die Verankerung dieser unsystematischen Vorschrift hatte offensichtlich fiskalischen Charakter (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.1 [5/2014]; zu Erweiterungen s. Anm. 486).

**b) Voraussetzungen der Fiktion**

**aa) Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen eines Gebäudes** 482

**Keine Begriffsbestimmung:** Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind durch das Gesetz hier nicht näher bestimmt. Sie können allerdings auf der Basis der bisherigen Rspr. sowie Verwaltungsanweisungen zu den Erhaltungsaufwendungen ausgelegt werden, wobei allerdings die Negativabgrenzung des Satzes 2 zu beachten ist.

**Auslegungskriterien:** In jedem Fall gehören dazu Maßnahmen, die zur Hebung des Standards eines wesentlichen Merkmals (Fenster, Elektro- und Sanitärinstallationen, Dach, Boden ua.) führen, der Beseitigung von (versteckten) Mängeln (so R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR) oder der Anpassung eines Gebäudes an den zeitgemäßen Zustand dienen (vgl. FG Münster v. 20.1.2010 – 10 K 526/08 E, DStRE 2010, 205, rkr., Rn. 36; s. auch BFH v. 9.5.1995 – IX R 116/92, BStBl. II 1996, 632; BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386). Es ist allerdings nicht erforderlich, dass mehrere Merkmale betroffen sein müssen.

**Abbruchkosten:** Siehe Anm. 350 ff., insbes. Anm. 365.

**Negativabgrenzung:** Hierzu zählen nicht Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten iSd. Satzes 2, die jährlich üblicherweise anfangen (sog. Schönheitsreparaturen; s. Anm. 487).

**bb) Drei-Jahres-Frist nach Anschaffung eines Gebäudes** 483

**Anschaffungszeitpunkt:** Die Frist beginnt mit dem Anschaffungszeitpunkt (s. Anm. 164) des Gebäudes. Gehören einem Stpfl. in einem – nach WEG aufgeteilten – Mietshaus mehrere Eigentumswohnungen, die zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden, so ist der Fristbeginn je ETWohnung isoliert zu ermitteln (vgl. WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [893]).

**Ende der Frist:** Die Frist endet taggenau drei Jahre nach dem Anschaffungszeitpunkt (ebenso KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.7 [5/2014]; WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [888]).

**Anschaffung:** Siehe Anm. 163 u. 167.

**Gebäude:** Zum Begriff s. Anm. 290; zum Bezug auf die 15 %-Grenze s. Anm. 484.

**Sanierung in Raten nach allgemeinen Herstellungskosten-Grundsätzen:** Bei einer Sanierung in Raten, die sich über einen längeren Zeitraum als drei Jahre erstreckt, liegen zwar keine anschaffungsnahe Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 1a vor; allerdings sind diesbezüglich die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand zu beachten (BFH v. 23.6.1988 – IX B 178/87, BFH/NV 1989, 165 [167]; v. 30.7.1991 – IX R 123/90, BStBl. II 1992, 30 [31]; WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [889], mwN; OFD München v. 11.6.2004, DStR 2004, 1338, unter 3.; s. Anm. 484).



484 cc) **Überschreiten der 15 %-Grenze**

**Maßstab der 15 %-Grenze:** Die AK (s. Anm. 180 ff.) sind der Maßstab für die 15 %-Grenze. Zu den AK gehören auch die Aufwendungen zur Herbeiführung der Betriebsbereitschaft (s. Anm. 185). Wegen des Vorrangs der Betriebsbereitschaftskosten bei den AK, sind diese nicht bei den anschaffungsnahen Aufwendungen nach Abs. 1 Nr. 1a, sondern bei der Bezugsbasis zu berücksichtigen (aA FG München v. 3.2.2015 – 11 K 1886/12, EFG 2015, 1081 mit Anm. WÜLLENKEMPER, nrkr. Az BFH IX R 15/15). Übersteigen die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen (also ohne Betriebsbereitschaftskosten) 15 % der AK, dann liegen aktivierungspflichtige anschaffungsnahe Aufwendungen vor. Führen Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung wegen einer wesentlichen Verbesserung sowohl zu „allgemeinen“ HK als auch teilweise zu nachträglichen anderen Erhaltungsaufwendungen, die nicht unter Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 fallen (s. Anm. 487), dann sind uE die Aufwendungen für die wesentliche Verbesserung (= allgemeine HK) bei Berechnung der 15 %-Grenze einzubeziehen (vgl. WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [890]; OFD München v. 11.6.2004, DStR 2004, 1338, unter 1); zur Erweiterung s. Anm. 486.

**Denkmalschutzaufwendung iSd. § 7i** sind bei der Prüfung des Betrags nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a einzubeziehen; § 7i ist insoweit keine *lex specialis* zu den anschaffungsnahen Aufwendungen (vgl. OFD Frankfurt v. 2.8.2012 – S 2198b A-19-St 215, DStR 2012, 1864; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.5 [5/2014]; MARX/NOACK, DStR 2013, 173 [175], aA GÖTZ, DStR 2011, 1016 [1017], der diese Auffassung teilweise aufgegeben hat, s. GÖTZ, DStR 2012, 1217). Werden anschaffungsnahe Aufwendungen aktiviert, so kann bei Vorliegen der Voraussetzung nach § 7i eine Denkmalschutzabschreibung vorgenommen werden.

**Umsatzsteuer:** Bei der Ermittlung der 15 %-Grenze ist nach dem (klaren) Wortlaut vom Nettobetrag der sog. anschaffungsnahen Aufwendungen auszugehen; dies gilt – unabhängig von der Abziehbarkeit der Vorsteuer – nicht nur für die Gewinneinkünfte, sondern auch für die Überschusseinkunftsarten. Für den Vergleichsbetrag der AK des Gebäudes ist hingegen § 9b anwendbar (vgl. KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 382), wonach bei Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer der Bruttobetrag als AK gilt (s. Anm. 191).

**Gebäude:** Bei einem Mehrfamilienhaus, das unterschiedlich genutzt wird, ist die Prüfung der 15 %-Grenze gebäudebezogen vorzunehmen, wenn das Gebäude nicht aufgeteilt ist; bestehen selbständige Einheiten in Form von Sondereigentum oder WEG, so ist die 15 %-Grenze auf die jeweilige Einheit (Wohnung iSd. WEG) zu prüfen (vgl. Bayerisches LfSt. v. 24.11.2005 – S 2211-St 32/St33, DStR 2006, 235; OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A-2-St II 2.04, DStR 2006, 567; OFD Rhld. v. 6.7.2010 – S 2211-1001-St 232, DB 2010, 1910 [1911], unter 5.; aA betr. der Gebäudebezogenheit KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.9 [5/2014]).

**Teilentgeltlicher Erwerb:** Bei teilentgeltlichem Erwerb können anschaffungsnahe Aufwendungen nur anteilig entstehen; insoweit ist nur der Teil zu aktivieren, der auf den entgeltlichen Teil entfällt. Für die Bezugsgrößen gelten dann auch nur die anteiligen – auf den entgeltlichen Teil anfallenden – AK (ebenso EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 430 [8/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 6 Rn. 382; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.12 [5/2014]; R 6.4. Abs. 1 Satz 2 EStR; aA WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [893]). Der unentgeltliche Teil

ist allerdings nur dann nicht maßgebend, wenn der Rechtsvorgänger schon mindestens drei Jahre Eigentümer des Gebäudes war.

**Überschreitung der Grenze nach drei Jahren:** Wird die Grenze von 15 % erst nach drei Jahren überschritten und wird eine längerfristige Sanierung in Raten vorgenommen, so können nach den allgemeinen Grundsätzen zur Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nach dem Kriterium der wesentlichen Verbesserung zu aktivierender Herstellungsaufwand vorliegen (vgl. OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A-2-St II 2.04, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1a Nr. 4 [2006]); Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 22.11.2012 – III B - S-2211-2/2005-2, DB 2013, 372, unter Nr. 2; KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.4 [5/2014]; s. auch Anm. 271).

Einstweilen frei.

485

### 3. Ausnahmen für jährlich übliche Erhaltungsarbeiten (Abs. 1 Nr. 1a Satz 2)

#### a) Keine Aufwendungen für Erweiterungen

486

**Erweiterungen** zählen zu den HK nach § 255 Abs. 2 Satz 1. Es handelt sich dabei idR um eine „Mehring der Substanz“ (s. Anm. 165). Aufwendungen für Erweiterungen sind auch dann zu aktivieren, wenn eine Erweiterung nur geringfügig ist (s. Anm. 272 „Vermehrung der Substanz“).

**Ausnahme von Satz 1:** Der Satz 2 ist als Ausnahme zu Satz 1 geschaffen. Gesetzssystematisch wäre die Aufnahme von „Erweiterungen“ hier nicht erforderlich gewesen, da es sich bei diesen Aufwendungen aufgrund des HK-Begriffs und der damit zusammenhängenden Rspr. (s. Anm. 271 f.) um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handelt.

**15 %-Grenze iSd. Satzes 1:** Die Aufwendungen für Erweiterungen gehören nicht zu den Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, die als Basis für die 15 %-Grenze gelten (vgl. OFD München v. 11.6.2004 – S 2211-45 St 41, DStR 2004, 1338, Rn. 2; OFD Frankfurt v. 31.1.2006 – S 2171a A-2-St II 2.04, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1a Nr. 4 (2006); KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.4 [5/2014]); s. Anm. 482), wenn diese Aufwendungen separierbar sind (ggf. über Schätzung; s. dazu WENDT, FS Spindler, 2011, 879 [890 f.]). Da diese Aufwendungen aber als AK oder HK zu aktivieren sind, sind sie uE bei der Bezugsgröße der AK einzubeziehen.

**Stellungnahme:** Für eine besondere Behandlung der Erweiterungen bestand gesetzssystematisch kein Erfordernis zu einer besonderen Regelung, da derartige Aufwendungen uE aufgrund des HK-Begriffs schon zu aktivieren sind. Insofern könnte diese Spezialregelung ersatzlos gestrichen werden.

#### b) Keine Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten

487

**Erhaltungsarbeiten** sind als Begriff im EStG nicht definiert. Sie sind im Satzzusammenhang auszulegen. Eine Identität mit dem Begriff der Erhaltungsaufwendungen ist offensichtlich nicht erwünscht gewesen; es handelt sich uE um eine Teilmenge der Erhaltungsaufwendungen.

**Jährlich üblicherweise anfallende Aufwendungen** für Erhaltungsarbeiten sind offensichtlich keine Erhaltungsaufwendungen, die nach einem längeren (zeitlichen) Zyklus anfallen. Es ist zu vermuten, dass der Gesetzgeber gesonderte Schönheitsreparaturen, die regelmäßig im Zeitraum von etwa ein bis zwei Jah-

## § 6 Anm. 487–500 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

ren anfallen, aus dem Bereich der anschaffungsnahen Aufwendungen aussondern wollte. Hier gehören zB Malerarbeiten beim Auszug von Mietern oder nach geringen Schäden im Treppenhaus, Ersatz von zerbrochenen Fensterscheiben, jährliche Inspektionen oder regelmäßige Wartungen von Heizungen, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie defekte Schließanlagen (vgl. KORN/STRAHL in KORN, § 6 Rn. 183.6 [5/2014]; EHMCKE in BLÜMICH, § 6 Rn. 417 f. [8/2014]).

### 488 c) Rechtsfolge des Satzes 2

Liegen regelmäßige – jährliche – Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten vor, die nicht auf Erweiterungen entfallen, so gelten diese nicht als anschaffungsnaher Aufwendungen iSd. Satzes 1 (s. Anm. 481). Sie sind daher als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand (s. Anm. 274) zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen sind daher nicht bei der sog. 15 %-Grenze zu berücksichtigen (s. Anm. 484). Bei der Bezugsgröße der AK dürfen sie auch nicht einbezogen werden, da diese Aufwendungen nicht aktiviert werden können; insoweit werden Aufwendungen für Erweiterungen (s. Anm. 486) und Erhaltungsarbeiten unterschiedlich behandelt.

489–499 Einstweilen frei.

## IV. Bewertung von nichtabnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern (Abs. 1 Nr. 2)

### 1. Bewertung von nichtabnutzbaren Anlagegütern und Umlaufgütern beim Zugang (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1)

#### 500 a) Bewertung mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Andere als die in Nr. 1 bezeichneten WG des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, UV) sind grds. mit den AHK anzusetzen. Diese Aufzählung der in der Klammer aufgeführten WG ist nicht erschöpfend, auch andere nichtabnutzbare immaterielle WG des AV (vgl. BFH v. 19.10.2006 – III R 6/05, BStBl. II 2007, 301, zu Internet-Adressen von Web-Domains) oder finanzielle WG, die nicht Beteiligungen sind (vgl. BFH v. 16.3.1989 – IV R 133/86, BStBl. II 1989, 737, zur Abgrenzung von Beteiligungen), sind einer Bewertung zugänglich. Begrifflich sind AK und HK iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 einheitlich für alle WG auszulegen und es gelten für die Bewertung mit den AHK (s. näher zu AK Anm. 180 ff., zu HK Anm. 220 ff.) die gleichen Grundsätze wie beim abnutzbaren AV.

**Nichtabnutzbares Anlagevermögen:** Wirtschaftsgüter, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (vgl. H 6.1 „Anlagevermögen“ EStH iVm. §§ 247 Abs. 2, 266 Abs. 2 HGB; s. näher Anm. 151 ff.) rechnen zum AV. AV unterliegt Abs. 1 Nr. 2 nur, wenn es sich dabei um nichtabnutzbare WG handelt, sich durch deren Gebrauch also kein Werteverzehr bis zur „vollständigen (betriebsbezogenen) Unbrauchbarkeit“ ergibt und wenn die WG nicht von vornherein nur zeitlich begrenzt betrieblich genutzt werden können (vgl. WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 19 [10/2010], zu abnutzbaren und nichtabnutzbaren WG), mithin, wenn keine abnutzbaren WG iSv. Abs. 1 Nr. 1 (s. Anm. 153) vorliegen (vgl. zur Aufteilung auf unterschiedliche WG bei einem Gesamtkaufpreis SCHUBERT/GADEK in Beck-BilKomm., 9. Aufl. 2014, § 255 HGB Rn. 81 ff.).