

Instandhaltungsaufwand oder Herstellungskosten?

Sofern aus der Vermietung einer Immobilie steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden, stellen die verschiedenen Aufwendungen, die mit dieser Immobilie in einem Zusammenhang stehen – sofern die Immobilie nicht zu einem Betriebsvermögen gehört – steuerlich berücksichtigungsfähige Werbungskosten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.

Dabei wird ein Teil dieser Aufwendungen dem Vermieter über die Nebenkostenzahlung wieder zurückerstattet. Ferner sind oft Aufwendungen gegeben, die nicht auf den Mieter umgelegt werden können, wie dies üblicherweise bei den Finanzierungskosten der Fall ist. Mehr oder weniger stehen diese vorgenannten Kosten hinsichtlich der Größenordnung ihres Anfalls planbar fest.

Um steuerlich dennoch ein wenig gestalterisch agieren zu können, werden meist die Instandhaltungskosten bemüht, die – da ihre steuerliche Berücksichtigung letztendlich vom Zahlungszeitpunkt abhängt – durchaus geplant (noch) dem laufenden oder (schon) dem nächsten Veranlagungsjahr zugeordnet werden können. Auch ist eine gewisse Gestaltungsfähigkeit hinsichtlich des Volumens der Instandhaltungsaufwendungen – sofern die entsprechende Immobilie dies hergibt – möglich, indem in Jahren mit insgesamt niedrigen Einkünften ggf. nur wenig umfangreiche Reparaturmaßnahmen veranlasst werden und in Jahren mit hohen Gesamteinkünften zur entsprechenden Gegenrechnung und Minderung der steuerlichen Belastung aufwendige bzw. teure Reparaturmaßnahmen in Angriff genommen werden können.

Dabei gibt es jedoch einige Punkte, die man in seine Planung einfließen lassen sollte, damit die als sofort abzugsfähige Werbungskosten geplanten Instandhaltungsaufwendungen steuerlich nicht zu im Zweifel über einen Gesamtzeitraum von bis zu 50 Jahren, d. h. mit jährlich lediglich 2 % abzuschreibenden Herstellungskosten bzw. anschaffungsnahem Aufwendungen umqualifiziert werden.

Grundsätzlich ist u.a. von abzuschreibenden Herstellungskosten auszugehen, sofern durch die Aufwendungen eine Erweiterung des Gebäudes erreicht wird. Als typische Fälle in diesem Bereich sind der Gebäudeanbau bzw. die Gebäudeaufstockung zu nennen. Möglich ist jedoch auch die Vergrößerung der nutzbaren Fläche, bspw. durch Ausbau des Speichers und somit Umwidmung des Trocken- oder Abstellraums zu Wohnraum.

Zu eindeutig den laufenden Instandhaltungsaufwendungen zuzurechnenden Kosten zählen die üblicherweise jährlich anfallenden Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten am Gebäude, wie dies bspw. im Fall der Heizungswartung o. ä. gegeben ist.

Unabhängig von diesen verhältnismäßig einfach einzustufenden Fällen, gibt es eine Reihe weiterer Fallkonstellationen, deren zweifelsfreie Zuordnung schwierig ist. So können Herstellungskosten vorliegen, wenn durch die entsprechenden Aufwendungen das Wesen des Gebäudes verändert, der Nutzungswert erheblich erhöht oder die Nutzungsdauer erheblich verlängert wurde. Dabei ist eine diesbezügliche Qualifizierung üblicherweise deutlich schwerer vorzunehmen, was im Laufe der Jahre dazu geführt hat, dass Rechtsprechung und Finanzverwaltung mit der Formulierung entsprechender Maßgaben bemüht waren, Anhaltspunkte für das Vorliegen von laufenden Instandhaltungsaufwendungen bzw. abzuschreibenden Herstellungskosten zu bieten.

Insoweit gibt es als Vereinfachungsregelung für eine diesbezügliche Beurteilung die besondere Betrachtung der in einen Zeitraum von 3 Jahren nach Gebäudeanschaffung durchgeführten Maßnahmen. Sofern die Nettoinstandhaltungsaufwendungen in diesem Zeitraum 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, wird gemeinhin ein Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten mit der Folge der Abschreibungsverpflichtung angenommen. Man sollte daher bemüht sein, nicht unmittelbar nach Gebäudeerwerb mit im Verhältnis zu den Anschaffungskosten hohen Modernisierungsaufwendungen steuerliche Verlustsituationen einzuplanen, da aufgrund der diesbezüglich bestehenden Regelung für die ersten 3 Jahren nach Gebäudeerwerb mit einer Verschiebung kostspieliger Instandhaltungsmaßnahmen auf spätere Veranlagungszeiträume steuerlich gesehen mehr erreicht werden kann.

Unabhängig davon können auch außerhalb des vorstehend genannten Dreijahreszeitraums Herstellungskosten bspw. durch eine außerordentliche Hebung des Gebäudestandards vorliegen. Die Finanzverwaltung teilt die Gebäudeausstattung für eine entsprechende Beurteilung in die Kategorien „sehr einfacher Standard“, „mittlerer Standard“ und „sehr anspruchsvoller Standard (Luxussanierung)“ ein und unterstellt Herstellungskosten, wenn die Aufwendungen dazu geeignet sind, einen Wechsel der Standardkategorie im Verhältnis zum Zeitpunkt der Gebäudeanschaffung (oder -herstellung) zu bewirken. Dabei sind vor allem Umfang und Qualität der sogenannten zentralen Ausstattungsmerkmale, zu denen Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie Fenster gehören, von Bedeutung. Sofern durch entsprechende Baumaßnahmen bei mindestens drei der zentralen Ausstattungsmerkmale eine Erhöhung bzw. Erweiterung des Gebrauchswerts erreicht wird, hebt sich auch der Standard des betreffenden Gebäudes, wodurch wiederum abzuschreibende Herstellungskosten entstehen.

Dabei muss diese Standardhebung nicht zwangsläufig innerhalb eines Jahres erreicht werden. Es besteht diesbezüglich auch die Möglichkeit einer sogenannten Sanierung auf Raten, indem entsprechende Maßnahmen über einen Zeitraum von mehreren Jahren verteilt werden. In diesen Fällen kann die Situation entstehen, dass entsprechende Aufwendungen zunächst als sofort berücksichtigungsfähig anerkannt und erst später rückwirkend in abzuschreibende Herstellungskosten umqualifiziert werden. Dies führt dann üblicherweise zu höheren Steuernachforderungen für mehrere bereits zurückliegende Veranlagungsjahre, was – auch zur Erlangung einer Planungssicherheit – vermieden werden sollte.

Unabhängig von der Komplexität des Sachverhalts und seiner Beurteilung für steuerliche Zwecke sollte bereits im Vorfeld eine zielgerichtete Planung aufgestellt werden, der möglichst eindeutig gefolgt werden sollte, damit die eingeplanten steuerlichen Folgen, die ggf. auch Einzug in die Finanzierungsplanung gehalten haben, auch tatsächlich realisiert werden können. Als Ansprechpartner steht hierbei der Steuerberater gern zur Verfügung.