

---

**Datum:** 28.11.2023  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2184/20 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2023:1128.10K2184.20E.00

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Juli 2020 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks C.-straße (EW-Nr. N01) um 13.414 € vermindert, also mit ./.. 15.584 € berücksichtigt werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens zu 54 Prozent und die Kläger zu 46 Prozent.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leisten.

---

**Tatbestand**

Streitig ist, ob Aufwendungen für diverse Arbeiten an dem Gebäude C.-straße, die nach einem Brandschaden angefallen sind, als sofort abzugsfähige Werbungskosten oder als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln sind. 1

Der Kläger erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 10. September 2015 zu einem Kaufpreis i.H.v. 35.000 € das Grundstück C.-straße in V. (Gebäude und Freifläche, 205 qm groß; Bodenrichtwert zum 1. Januar 2015: ... €/qm). Am 17. November 2015 gingen nach vollständiger Kaufpreiszahlung Nutzen und Lasten am Grundstück auf den Kläger über. Für 2 3

das Grundstück wendete er insgesamt Anschaffungskosten (einschließlich Anschaffungsnebenkosten) i.H.v. 38.110,26 € auf.

Das Grundstück ist mit einer Doppelhaushälfte bebaut, die der Kläger an Y. zu einer Miete i.H.v. 260 € zzgl. 50 € Nebenkosten monatlich vermietet. Das Mietverhältnis begann nach § 2 Ziffer 1b) des Mietvertrages am 1. Dezember 2015 und sollte bis zum 31. Dezember 2020 andauern, weil der Kläger beabsichtigte, „das Gebäude abzureißen, bzw. eine Kernsanierung vorzunehmen (falls dies wirtschaftlich möglich ist)“. Der Zustand der Mieträume war unter § 1 des Mietvertrages wie folgt beschrieben: „Wände z.T. mit Feuchtigkeitsschäden, Rollläden z.T. defekt, Keller z.T. feucht. Z.T. fehlende Wärmedämmung Außenwände, Toilette EG defekt – insgesamt schlechter Zustand des Objekts“. In § 29 des Mietvertrages vereinbarten die Parteien, dass bei Auszug des Mieters keine Renovierung erforderlich sei. 4

Am 00.00.2016 wurde das Gebäude durch einen Brand erheblich beschädigt. Eine Gebäudeversicherung bestand aufgrund des hohen Gebäudealters nicht. 5

Mit Schriftsatz vom 30. Mai 2017 beantragte Frau Y. die Durchführung eines selbständigen Beweisverfahrens beim Amtsgericht in V.. Dabei begehrte sie die Erstellung eines Sachverständigengutachtens u.a. zu folgenden Fragen: 6

*„1. Das Haus – Doppelhaushälfte C.-straße, V. – war am 00.00.2016 einem umfangreichen Brand ausgesetzt. Kann das Haus nach diesem Brand wieder aufgebaut werden? 7*

*2. Worauf ist der Brand zurückzuführen? War die Elektrik ursächlich, ggfs. welche konkreten Bestandteile?“ 8*

Zur Begründung führte sie aus, dass es sich bei dem Mietobjekt um eine ältere Doppelhaushälfte handele, die sie bis zum 31.12.2020 gemietet habe. Die zeitliche Befristung des Mietvertrages sei aufgrund vermierterseitiger Abrissabsicht bzw. Kernsanierung erfolgt. Ihrem Antrag fügte sie ein im Auftrag des Klägers verfasstes Anwaltsschreiben der Rechtsanwältin A., die Prozessvertreterin des Klägers im selbständigen Beweisverfahren, vom 9. Februar 2017 bei. Darin ließ der Kläger das Gebäude auf der C.-straße wie folgt beschreiben: 9

*„Es handelte sich bei der Immobilie um einen Altbau im schlechten Zustand, die nach Ablauf der Mietzeit entweder abgerissen oder kernsaniert werden sollte. (...) Die Immobilie ist am 00.00.2016 aufgrund eines Kurzschlusses im Bereich des Stromzählers durch einen Brand vollständig zerstört worden und daher zu Wohnzwecken nicht (mehr) nutzbar. (...) Aufgrund dieses Brandschadens kann jedenfalls die Immobilie nur noch abgerissen werden. (...) Ich weise darauf hin, dass bei völliger Zerstörung der Mietsache das Mietverhältnis ohne Kündigung automatisch erlischt. Der Vermieter wird gemäß § 275 Abs. 1 BGB von seiner Pflicht zur Gebrauchsüberlassung frei.“ 10*

Mit Schriftsatz vom 16. Juni 2017 beantragte der Kläger, den Antrag der Frau Y. zurückzuweisen und ließ zur Doppelhaushälfte auf der C.-straße wie folgt vortragen: 11

*„Der Antragsgegner hat die streitgegenständliche Immobilie (...) zu einem Preis von 35.000 € erworben. Das Grundstück verfügt über eine Fläche von 205 m², sodass der Kaufpreis ausschließlich den Grundstückswert (250 €/qm) abzüglich der Abrisskosten für das leer stehende Gebäude abdeckt. In einem entsprechend schlechten Zustand befand sich das aufstehende Gebäude, welches einen mehr als deutlichen Sanierungsstau aufwies (Beweisangebot: [...]). Der Antragsgegner hatte die Immobilie als Investment erworben. Er 12*

beabsichtigte, das aufstehende Gebäude abzureißen und ein neues Gebäude zu errichten, unter Umständen das Objekt grundlegend einer Komplettsanierung zu unterziehen, wobei die zweite Variante eher nicht in Betracht kam.

(...) Im Oktober 2015 trat die Antragstellerin an den Antragsgegner heran und (...) fragte an, ob sie nicht in das streitgegenständliche Objekt einziehen könne. Der Antragsgegner hatte wegen des Zustandes der Immobilie erhebliche Bedenken und wies auch darauf hin, dass es für diese Immobilie noch nicht einmal eine Gebäudeversicherung geben würde, weil kein Versicherer zu einem solchen Wagnis bereit sei. Zudem wolle er das Grundstück eigentlich neu bebauen, zumindest aber das Gebäude grundlegend sanieren. (...) Sodann schlossen die Parteien den Mietvertrag vom 30.11.2015 mit dem Mietbeginn 01.12.2015 und einer festen Laufzeit bis 31.12.2020, weil der Antragsgegner das Gebäude dann abzureißen gedachte. Eine Kernsanierung komme alternativ nur dann in Betracht, wenn sich dies wirtschaftlich darstellen lasse. (...) Fakt ist jedenfalls, dass das schon zuvor wertlose Gebäude aufgrund des Feuers und der immensen Löschwasserschäden nur noch abgerissen werden kann. Die Polizei hat dem Antragsgegner nach dem Brand aufgegeben, das Objekt wegen giftiger Dämpfe und einer möglichen Einsturzgefahr zu sichern, weswegen er die Schließzylinder getauscht und das Gebäude abgesperrt hat. Die Feuerwehr hatte im Zuge der Löscharbeiten das Inventar zerschlagen und auf die Straße geworfen. Nachdem das Feuer gelöscht war, wurden diese Sachen wieder in das Gebäude verbracht. 13

Es ist nicht erkennbar, aus welchem Grunde es für die Antragstellerin von Bedeutung sein kann, ob das Gebäude nach dem Brandschaden wieder aufgebaut werden kann. Abgesehen davon war das Gebäude schon vor dem Kauf durch den Antragsgegner wertlos, was der Kaufvertrag belegt, im Übrigen auch die Absprache in dem Mietvertrag. (...) 14

Der Antragstellerin wurde mit Schreiben des Unterzeichners vom 09.02.2017 unter Hinweis auf die dazu ergangene Rechtsprechung mitgeteilt, dass aufgrund der völligen Zerstörung der Mietsache (dazu kann gerne ein Ortstermin stattfinden) das Mietverhältnis ohne Kündigung erloschen ist.“ 15

Zu dem beantragten Sachverständigengutachten kam es in dem selbständigen Beweisverfahren zwischen Frau Y. und dem Kläger nicht, da diese sich auf einen Vergleich einigten. Danach waren sich die Parteien einig, dass das Mietverhältnis aufgrund des Brandes am 00.00.2016 beendet war, der Kläger die Räumung des Objektes auf eigene Kosten vornehmen werde und er zur Abgeltung aller Ansprüche im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Brand verpflichtet war, Frau Y. einen Betrag i.H.v. 8.000 € zu zahlen. 16

In der am 24. Dezember 2018 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2017 erklärten die Kläger für das Objekt C.-straße u.a. einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen des Klägers i.H.v. 27.216 €. Im Rahmen der Ermittlung dieses Werbungskostenüberschusses brachte der Kläger einen Betrag für Absetzung für Abnutzung (AfA) i.H.v. 810 € zum Abzug. Diesen ermittelte er – wie in den Vorjahren – auf Grundlage einer AfA-Bemessungsgrundlage i.H.v. 32.393,72 € und eines AfA-Satzes nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) EStG von 2,5 Prozent. Die AfA-Bemessungsgrundlage ermittelte er – wie in den Jahren 2015 und 2016 – dergestalt, dass er von den Anschaffungskosten in Höhe von 38.110,26 € einen Abschlag i.H.v. 15 Prozent für den Grund und Boden-Anteil (= 5.716,54 €) abzog. Der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen entfiel maßgeblich auf nach Ansicht des Klägers voll abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen i.H.v. 25.689 €. Diese Erhaltungsaufwendungen setzen sich i.H.v. 14.589,06 € aus Brandbeseitigungskosten und i.H.v. 11.099,48 € [richtig: 11.079,48 €] (l.: 109,05 €; O. Stromanschluss: 257,04 €; B., Fenster: 8.864,84 €; Q., Strom: 1.886,55 € [richtig: 1.866,55 17

€)) aus diversen Kosten für Bauarbeiten und damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen zusammen. In der Anlage zur Einkommensteuererklärung 2017 teilte er mit, dass das Gebäude am 00.00.2016 durch einen Brand derart erheblich beschädigt worden sei, dass nur die Außenmauern erhalten geblieben seien; alles andere sei durch Brand, Rauchentwicklung, Löschwasser oder Löscharbeiten zerstört worden. Nach Aussage eines Sachverständigen der Kriminalpolizei sei der Brand vom Stromanschlusskasten ausgegangen, was aus der kegelförmigen Rußentwicklung zu erkennen gewesen sei. Die vom Kläger vermutete Manipulation des Stromanschlusskastens durch die Überbrückung des Nachtstromzählers auf den Normalzähler durch die Mieterin habe aufgrund des Zerstörungsgrads des Stromkastens nicht nachgewiesen werden können. Eine genaue Brandursache habe nicht ermittelt werden können. Ein staatsanwaltliches oder polizeiliches Ermittlungsverfahren sei nicht bekannt. Vor Beginn der Vermietung sei die Elektroanlage im Mietshaus am 23. November 2015 durch den Q. ohne Hinweise auf Defekte geprüft worden. Durch Renovierungsmaßnahmen in den Jahren 2017 und 2018 sei das Haus wieder in den vorherigen Zustand versetzt worden, wobei die Renovierungskosten insgesamt ca. 170.000 € betragen hätten. Anbauten, Ausbauten oder Erweiterungen seien nicht vorgenommen worden. Ab dem 1. Oktober 2018 sei das Gebäude zu einer monatlichen Kaltmiete i.H.v. 650 € vermietet.

Auf Grundlage dieser Erklärungen ging der Beklagte zunächst im Schreiben vom 2. Juli 2019 18 von einem Untergang der vermieteten Immobilie aus, welche schließlich durch die Renovierungsmaßnahmen neu geschaffen worden sei, weshalb einerseits eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung in Höhe des Gebäuderestwerts i.H.v. 31.516 € vorzunehmen sei und die vom Kläger als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten Kosten als Herstellungskosten eines Neubaus zu werten seien.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2019 teilte der Kläger dem Beklagten ergänzend mit, dass 19 Veränderungen im Grundriss oder der Wohnfläche durch die Renovierungsarbeiten nicht stattgefunden hätten, sondern lediglich die Brandschäden beseitigt worden seien. Fundamente und tragende Außen- und Innenmauern seien nicht zerstört worden. Es seien keine das Gesamtgebäude prägenden Gebäudeteile eingefügt worden, die den Schluss auf einen „Neubau“ zuließen.

Im Einkommensteuerbescheid für 2017 vom 12. August 2019 erfasste der Beklagte aus der 20 Immobilie C.-straße u.a. einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen i.H.v. 2.170 € und setzte die Einkommensteuer auf 118.752 € fest. Im Erläuterungsteil des Bescheides vertrat er die Ansicht, dass es sich bei dem vom Kläger als sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten Aufwendungen i.H.v. 25.689 € um anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG handele. Demzufolge erhöhe sich der jährliche Betrag für AfA auf 1.453 € ( $32.394 \text{ €} + 25.689 \text{ €} = 58.083 \text{ €} \times 2,5 \text{ Prozent} = 1.453 \text{ €}$ ). Aufgrund der Erläuterungen im Schreiben vom 2. Juli 2019, wonach die Gebäudesubstanz in Form von Fundamenten, Außen- und Innenmauern und Geschossdecken erhalten geblieben sei, könne nicht länger von einem Vollverschleiß des Objekts ausgegangen werden.

Hiergegen wandten sich die Kläger mit ihrem Einspruch vom 21. August 2019. 21

Sie machten unter Bezugnahme insb. auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22 9.5.2017 (Az. IX R 6/16, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2018, 9) und vom 13.3.2018 (IX R 41/17 BStBl II 2018, 533) geltend, dass der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Fallgestaltungen, bei denen Aufwendungen für die Beseitigung von Schäden, welche nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln eines Dritten

am Gebäude verursacht worden seien, teleologisch reduziert werde. Die Regelvermutung für die Annahme anschaffungsnaher Herstellungskosten für die Beseitigung von Schäden werde in dieser Fallgestaltung durchbrochen. Diesen Aussagen sei aber keine Einschränkung in dem Sinne zu entnehmen, dass nur das schuldhafte Verhalten eines Dritten die Regelvermutung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG aufhebe. Die Aussagen bezögen sich vielmehr auf die entschiedenen Einzelfälle, denen entsprechende Sachverhalte zugrunde gelegen haben. Nach diesen Erwägungen müssten auch die Kosten für die Beseitigung von Schäden, die im Dreijahreszeitraum durch höhere Gewalt eingetreten seien, bei der Prüfung des anschaffungsnahen Herstellungsaufwands unberücksichtigt gelassen werden. Der Stromanschlusskasten habe sich aufgrund einer vor der Vermietung durchgeführten Überprüfung in einem technisch einwandfreien Zustand befunden. Es könne keine Rede davon sein, dass das Risiko eines Defektes und damit die Ursache für den Brand bereits im Zeitpunkt der Anschaffung „angelegt“ gewesen sei. Die von ihm vermutete Manipulation am Stromanschlusskasten könne der Mieterin zwar nicht nachgewiesen werden, die vergleichsweise Beilegung des Rechtsstreits gegen Zahlung einer Schadensersatzleistung des Klägers an Frau Y. i.H.v. 8.000 € lasse jedoch erkennen, dass die Mieterin sich - wenn auch ohne Schuldeingeständnis - zu einer Beteiligung am Schaden verpflichtet fühle. Jedenfalls seien für die durchgeführten Instandsetzungsmaßnahmen nicht altersübliche Mängel und Defekte ursächlich, die im Anschaffungszeitpunkt bereits offen zutage getreten oder verdeckt „angelegt“ gewesen seien. Somit habe die Schadensbeseitigung im Vordergrund gestanden und nicht etwa die Herbeiführung eines zeitgemäßen Zustands, den das Gebäude infolge des langjährigen vertragsgemäßen Gebrauchs der Mietsache verloren habe. Im Gegensatz zur Konstellation, die dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.03.2018 (IX R 41/17, BStBl 2018, 553) zugrunde gelegen habe, gehe es im Fall des nach der Anschaffung eingetretenen Schadens nicht um die Modernisierung eines im Zeitpunkt der Anschaffung nicht mehr zeitgemäßen Zustands, die lediglich „gelegentlich“ der Schadensbeseitigung durchgeführt werde. Hier sei umgekehrt über eine Schadensbeseitigung zu befinden, bei der naturgemäß die durch das schadensbegründende Ereignis zerstörten oder beschädigten Einrichtungen, Anlagen und sonstigen Bestandteile des Gebäudes in zeitgemäßer technischer Ausführung und zeitgemäßem modischem Geschmack instandgesetzt worden seien. Die Herbeiführung eines zeitgemäßen Zustands sei hier also bloßer Reflex der schadensbeseitigenden Instandsetzung. Das leerstehend angeschaffte und mit geringem Aufwand instandgesetzte Haus sei zum 01.12.2015 in dem zu diesem Zeitpunkt betriebsbereiten Zustand vermietet worden. Dabei habe es auf unbestimmte Zeit bleiben sollen. Durch den Brand sei dann aber das Gebäude unbewohnbar geworden, sodass diese Sanierung zur Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes habe durchgeführt werden müssen.

Zu den notwendigen Kosten der Schadensbeseitigung gehörten die Aufwendungen für den Ausbau und die Entsorgung der durch Feuer, Rauch, Löschwasser und Löscharbeiten zerstörten und beschädigten Teile. Dazu gehörten die Erneuerung aller Fußböden, Innentüren, die Putz-, Maler- und Anstreicherarbeiten, die Erneuerung der Fenster, Fliesen und der Haustür, die durch die Hitzeeinwirkung zerborsten seien. Auch die Erneuerung der Elektroinstallation sei unmittelbare Folge des Brandschadens, der Einbau einer neuen Gasheizung sei notwendige Folge der Erneuerung der Elektrospeicheröfen gewesen. Die Arbeiten am Dach seien notwendig geworden, weil das innenseitig angebrachte Material durch Rauch und Ruß erheblich in Mitleidenschaft gezogen worden sei und die beißende Geruchsbelästigung eine Vermietung unmöglich gemacht habe.

23

Durch die ausgeführten Arbeiten seien auch keine Herstellungskosten entstanden, da kein unbrauchbar gewordenes Wirtschaftsgut infolge seines (wirtschaftlichen) Vollverschleißes

24

vorliege. Die Nutzbarkeit der Immobilie C.-straße als Gebäude und dessen Nutzungsdauer bestimmende Teile wie Außenmauern, Zwischenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion seien erhalten geblieben. Schließlich sei durch die ausgeführten Arbeiten beim Gebäude C.-straße keine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eingetreten, die zu Herstellungskosten i.S.d. § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) geführt habe. Dazu müsse in drei der Bereiche Heizungsinstallation, Elektroinstallation, Sanitärinstallation und Fenster jeweils ein sog. Standardsprung, also ein Wechsel in die höhere Kategorie, stattgefunden haben. Dies sei hier aber nicht der Fall, da lediglich im Bereich der Heizungsinstallation ein Standardsprung erfolgt sei. Im Rahmen der Kaufpreisfindung für die Immobilie C.-straße sei u.a. wertbildend gewesen, dass das angrenzende Gebäude C.-straße 02 einen Schaden am Dach gehabt habe, welcher immer dazu geführt habe, dass Feuchtigkeit in die gemeinsame Außenwand zum Haus C.-straße eingedrungen sei. Eine Sanierung des Hauses C.-straße 02 sei wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Ohne einen Abriss dieses Gebäudes (C.-straße 02) hätte auch das Haus C.-straße dauerhaft nicht ordnungsgemäß vermietet werden können. Dieser Umstand sei auch der Grund dafür gewesen, dass das Haus C.-straße nur befristet vermietet worden sei.

Ungeachtet der Frage, ob die Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Gebäude C.-straße teilweise als Herstellungskosten anzusehen seien, gehörten jedenfalls die im Zusammenhang mit der Schadensbeseitigung stehenden Aufwendungen i.H.v. 16.841 € nicht zu den Herstellungskosten, sondern seien als sofort abzugsfähige Werbungskosten zu berücksichtigen. Dies gelte jedenfalls für die Aufwendungen für die notwendigen Aufräumarbeiten. 25

Mit Bescheid vom 22. November 2019 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung aus hier nicht streitigen Gründen und setzte die Einkommensteuer auf 101.174 € fest. 26

Mit Einspruchsentscheidung vom 30. Juli 2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Die Aufwendungen i.H.v. 25.689 € seien insgesamt anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, hilfsweise seien sie originäre Herstellungskosten. Zwar sei – ungeachtet der genauen Ermittlung der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten – jedenfalls die nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG erforderliche 15-Prozent-Grenze überschritten. Indes brauche nicht entschieden zu werden, ob anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorlägen, da die vom Kläger als Erhaltungsaufwendungen geltend gemachten Aufwendungen jedenfalls unter dem Gesichtspunkt des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB insgesamt als Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Der Kläger habe im Rahmen der Arbeiten in den Jahren 2017 und 2018 in allen vier maßgeblichen Bereichen (Heizungsinstallation, Elektroinstallation, Sanitärinstallation und Fenster) einen höheren Standard erreicht. 27

Hiergegen haben die Kläger am 31. August 2020 Klage erhoben. In der Sache vertiefen sie ihr Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Der Kläger bestätigt, dass der Brand nicht aufgrund eines Naturereignisses entstanden sei. Er ergänzt, dass der Sachverständige der Polizei eine „herzförmige“ Rußbildung am Stromkasten festgestellt habe. Der Brandherd sei der Stromkasten gewesen. Ein förmliches Ermittlungsverfahren zur Brandursache habe es nicht gegeben. Die unmittelbar der Schadensbeseitigung dienenden Aufwendungen beliefen sich auf 14.589,06 €. 28

Die Kläger beantragen, 29

den Einkommensteuerbescheid vom 22.11.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.07.2020 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks C.-straße (EW-Nr. N01) um 25.026 Euro vermindert, also mit ./ 27.196 Euro, bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Nach Ansicht des Beklagten können Aufwendungen zur Schadensbeseitigung i.H.v. 14.589,06 € als sofort abzugsfähige Werbungskosten berücksichtigt werden. Im Übrigen vertieft er seine Ausführungen aus der Einspruchsentscheidung. 33

Das Gericht hat die Steuerakten für die Jahre 2015 bis 2018, die Bauakte der Immobilie C.-straße und die Gerichtsakte des Amtsgerichts V. zum Aktenzeichen N02/17 zum Verfahren beigezogen. Auf den übersandten Verwaltungsvorgang und die Schriftsätze der Beteiligten wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen. 34

**Entscheidungsgründe** 35

Die Klage ist teilweise begründet. 36

Der Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. Juli 2020 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO), als der Beklagte zu Unrecht Werbungskosten i.H.v. 13.414 € nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt hat. Für die Beseitigung der unmittelbaren Brandschäden, welche nicht Bestandteil der Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen waren, sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten i.H.v. 14.589,06 € zu berücksichtigen. Die bisher überhöht erfasste AfA i.H.v. 1.453 € ist lediglich i.H.v. 277 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. 37

Zutreffend hat der Beklagte dagegen die – noch streitigen – vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für die durchgeführten Renovierungsmaßnahmen i.H.v. 11.079,48 € den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zugeordnet, die lediglich im Rahmen der AfA zu berücksichtigen sind. 38

1. Aufwendungen, die – wie im Streitfall – durch die Absicht veranlasst sind, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu erzielen, sind dann nicht als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) sofort abziehbar, wenn es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt. In diesem Fall sind sie nur im Rahmen der AfA zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1, 4 und 5 EStG). 39

a) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 HGB. Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten. Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 12. September 2001 IX R 52/00, BStBl II 40

2003, 574; vom 22. September 2009 IX R 21/08, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2010, 846).

b) Zu den (fiktiven) Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Diese Aufwendungen erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG). Sie sind nicht als Werbungskosten sofort abziehbar. 41

aa) Der Begriff der Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert und bedarf daher der Auslegung. Hierunter sind bauliche Maßnahmen zu verstehen, durch die Mängel oder Schäden an vorhandenen Einrichtungen eines bestehenden Gebäudes oder am Gebäude selbst beseitigt werden oder das Gebäude durch Erneuerung in einen zeitgemäßen Zustand versetzt wird. Zu den Aufwendungen i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören daher unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung sämtliche Aufwendungen für bauliche Maßnahmen, die im Rahmen einer im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes vorgenommenen Instandsetzung und Modernisierung anfallen; hierzu zählen grundsätzlich auch sog. Schönheitsreparaturen (wie das Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper, der Innentüren und Außentüren sowie der Fenster) sowie Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft. Nicht zu den Aufwendungen i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören nach dem Wortlaut des Satzes 2 der Vorschrift ausdrücklich nur Aufwendungen für Erweiterungen i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (vgl. BFH-Urteile vom 9. Mai 2017 IX R 6/16, BStBl II 2018, 9; vom 14. Juni 2016 IX R 25/14, BStBl II 2016, 992; IX R 15/15, BStBl II 2016, 996 und IX R 22/15 BStBl II 2016, 999, jeweils m.w.N.). 42

bb) Im Regelfall kann von einer Renovierung und Modernisierung im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes ausgegangen werden, soweit bauliche Maßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung durchgeführt werden. Insoweit enthält die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG eine Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten, ohne dass es einer Einzelfallprüfung bedarf. Übersteigen die hierfür angefallenen Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der für den Erwerb des Gebäudes aufgewandten Anschaffungskosten, sind diese insgesamt als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zu behandeln (BFH-Urteil vom 13. März 2018 IX R 41/17, BStBl II 2018, 533 m.w.N.). 43

cc) Im Rahmen dieser Regelvermutung sind auch die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung verdeckter – im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes jedoch bereits vorhandener – Mängel den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zuzuordnen. Gleiches gilt für die Kosten zur Beseitigung von bei Anschaffung des Gebäudes angelegter, aber erst nach dem Erwerb auftretender altersüblicher Mängel und Defekte; auch solche Aufwendungen sind ihrer Natur nach verdeckte Mängel und mithin in die Betragsgrenze der anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG mit einzubeziehen. Demgegenüber sind Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht in dem oben genannten Sinne „angelegt“ war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte 44

Handeln eines Dritten am Gebäude verursacht worden ist, nicht den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zuzuordnen, wenn die Maßnahmen vom Steuerpflichtigen innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung zur Wiederherstellung der Betriebsbereitschaft des Gebäudes durchgeführt werden müssen. Danach fallen Kosten für (anschaffungsnah, aber unvermutete) Instandsetzungsmaßnahmen jedenfalls dann nicht unter den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG, wenn der maßgebliche Schaden nach Erwerb des Gebäudes eingetreten und auf das schuldhafte Verhalten Dritter zurückzuführen ist. Die Regelvermutung für das Vorliegen anschaffungsnaher Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gilt für solche Schäden nicht (BFH-Urteile vom 13. März 2018 IX R 41/17, BStBl II 2018, 533 m.w.N.; vom 9. Mai 2017 IX R 6/16, BStBl II 2018, 9).

2. Nach diesen Grundsätzen hat der Beklagte die von den Klägern geltend gemachten Aufwendungen i.H.v. 14.589,06 € zu Unrecht nicht als sofort abzugsfähige Werbungskosten berücksichtigt. Hinsichtlich der weiteren – vom Kläger als sofort abziehbare Werbungskosten geltend gemachten – Aufwendungen i.H.v. 11.079,48 € hat der Beklagte diese zu Recht den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG zugeordnet. 45

a) Hinsichtlich der für die unmittelbare Beseitigung der Brandschäden aufgewendeten Beträge i.H.v. 14.589,06 € liegen sofort abzugsfähige Werbungskosten vor. Diese Aufwendungen sind in Zusammenhang mit der Vermietung entstanden und waren erforderlich, um die Immobilie – nach einer Renovierung – wieder für Vermietungszwecke nutzen zu können. Sie gehören dem Grunde nach nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, da diese Aufwendungen unstreitig nicht für bauliche Maßnahmen aufgewendet worden sind und demnach nicht dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unterfallen. Die Aufwendungen enthielten kein konstruktives Element und dienten vielmehr dazu, die durch den Brandschaden im Gebäude entstandenen Schäden – ohne Bestandteil einer konstruktiven Maßnahme gewesen zu sein – sowie das zerstörte Inventar der Vermieterin zu beseitigen. Insoweit gehen nunmehr auch die Beteiligten übereinstimmend von sofort abziehbaren Werbungskosten aus. 46

b) Hinsichtlich der übrigen Aufwendungen für die Renovierungsmaßnahmen des Gebäudes auf der C.-straße liegen anschaffungsnah Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG vor. 47

aa) Der Kläger hat einen Betrag i.H.v. 11.079,48 € (I.: 109,05 €; O. Stromanschluss: 257,04 €; B., Fenster: 8.846,84 €; Q., Strom: 1.866,55 €) für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen aufgewendet. Die alten (beschädigten) Fenster sind erneuert worden und die Aufwendungen für O. und den Q. standen in Zusammenhang mit der Erneuerung des Stromkastens bzw. der Herstellung der für die weiteren Baumaßnahmen erforderlichen Stromversorgung. Die Aufwendungen für Pinsel und Lacke bei I. gehören zu nicht näher erkennbaren Erhaltungsaufwendungen, die nach Auskunft des Klägers jedenfalls nicht in Zusammenhang mit der Beseitigung der Brandschäden stehen. 48

bb) Die im Jahr 2017 durchgeführten Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten sind innerhalb des Drei-Jahres-Zeitraums seit Anschaffung der Immobilie durchgeführt worden. Der Drei-Jahres-Zeitraum des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG beginnt mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten (vgl. Stobbe in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 164 [Aug. 2021]), vorliegend also am 17. November 2015. 49

cc) Die Anschaffungskosten des Klägers für das Grundstück C.-straße haben – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – 38.110,26 € betragen. Hiervon hat der Kläger einen Abzug für den auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreisanteil i.H.v. 15 Prozent vorgenommen und auf diese Weise die auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten i.H.v. 32.393,72 € ermittelt. Der Beklagte hat diese Aufteilung akzeptiert und demzufolge aufgrund einer AfA-Bemessungsgrundlage i.H.v. 32.393,72 € eine jährliche AfA i.H.v. 810 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Das Gericht vermag dieser nicht an den tatsächlichen Wertverhältnissen orientierten Kaufpreisaufteilung auf das Gebäude und den Grund und Boden nicht zu folgen. 51

Ist – wie im Streitfall – ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, dann ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Bodenanteil und den Gebäudeanteil aufzuteilen (vgl. nur BFH-Beschluss vom 15.11.2016 IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292). Die Anschaffungskosten sind dabei im privaten Bereich nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (BFH-Urteil vom 27. Juni 1995 IX R 130/90, BStBl II 1996, 215). 52

Der Kläger hat selbst im selbständigen Beweisverfahren, bei dem er nach § 138 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) über tatsächliche Umstände vollständige und wahrheitsgemäße Erklärungen abzugeben hatte, vorgetragen, dass das Gebäude wertlos gewesen sei und der Kaufpreis des Grundstücks dergestalt ermittelt worden sei, dass der Wert des Grund und Bodens ermittelt und die Abrisskosten für das Gebäude abgezogen worden seien. Diese Kaufpreisfindung ist bei einem Bodenrichtwert von ... €/qm und einer Fläche von 205 qm schlüssig und drängt sich sogar förmlich auf. Danach hätte der Grund und Boden einen Verkehrswert i.H.v. 47.150 €. Da der notariell vereinbarte Kaufpreis lediglich 35.000 € betragen hat, haben sich die Vertragsparteien – wie vom Kläger im selbständigen Beweisverfahren schlüssig vorgetragen – auf einen Kaufpreisabschlag für den Abriss des Gebäudes geeinigt. Tatsächlich ist das Gebäude in dem vom Kläger erworbenen Zustand – wie er selbst herausstellt – wertlos. Demzufolge ist der Gebäudewert für die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude mit 0 € anzusetzen, da der gesamte Kaufpreis auf den Grund und Boden entfällt. Diese Beurteilung wird auch nicht durch die – vom Kläger von Anfang an beabsichtigte – kurzfristige Vermietung in Frage gestellt. Vielmehr hat der Kläger um den schlechten Zustand gewusst und hat das Gebäude vorübergehend zu einer sehr günstigen Miete und in einem vereinbarungsgemäß schlechten Zustand vermietet. Bereits bei der Vermietung der Immobilie hatte er – wie der Mietvertrag dokumentiert – den Abriss und Neubau oder eine Kernsanierung des Gebäudes geplant. 53

Unter Zugrundelegung von auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten i.H.v. 0 € ist die 15-Prozent-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG bereits bei Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen i.H.v. 1 € überschritten. Vorliegend sind allein im Jahr 2017 Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen – ohne Umsatzsteuer – i.H.v. 9.310,49 € (B., Fenster: 7.434,32 €; O. Stromanschluss: 216,00 €; Q., Strom: 1.568,53 €; I.: 91,64 €) angefallen und haben die 15-Prozent-Grenze überschritten. 54

dd) Die Aufwendungen i.H.v. brutto 11.079,48 € sind auch nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG von den anschaffungsnahen Herstellungskosten ausgeschlossen, da diese weder Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB darstellen noch zu den Erhaltungsarbeiten zählen, die üblicherweise jährlich anfallen. Der Einbau der neuen Fenster und der Elektroinstallation ist keine Erweiterung und fällt auch nicht üblicherweise 55

jährlich an. Gleiches gilt für die Aufwendungen für Pinsel und Lacke, die Bestandteil einer grundlegenden Sanierung sind. Ungeachtet dessen wären diese auch als Schönheitsreparaturen den Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen zugehörig (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 IX R 22/15, BStBl II 2016, 999).

c) Hinsichtlich der nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu qualifizierenden Aufwendungen i.H.v. 11.079,48 € ist keine teleologische Reduktion der Vorschrift geboten. 56

Die teleologische Reduktion setzt eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Sie zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie kommt nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Es bedarf demnach einer verdeckten Regelungslücke (BFH-Urteil vom 9.3.2023 IV R 11/20, BStBl II 2023, 830). Gegenüber einer teleologischen Reduktion ist besondere Zurückhaltung geboten. Sie kann nur in Betracht kommen, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 IV R 9/05, BStBl II 2007, 893; vom 20. März 2003 IV R 42/00, BStBl II 2003, 798). 57

§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hat den Sinn, in typisierender Weise zu bestimmen, innerhalb welchen Zeitraums und ab welcher Schwelle Herstellungsaufwand anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige 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) instandsetzt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 22. August 1966 GrS 2/66, BStBl III 1966, 672, Rz. 16). 58

Durch die typisierende Annahme von anschaffungsnahe Herstellungskosten soll „die ungleiche steuerliche Behandlung des Erwerbers eines renovierten gegenüber dem eines heruntergewirtschafteten Gebäudes vermieden werden, das er nach dem Erwerb selbst renoviert“ (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 39/97, BStBl II 2003, 569 [Rz. 40] m.w.N.). Die Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 8. Juli 1980 VIII R 189/78, BStBl II 1980, 744) und ihr folgend die Finanzverwaltung (Abschn. 157 Abs. 5 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien – EStR – 1984) haben typische Erhaltungsaufwendungen als Herstellungskosten gewertet, wenn sie im Verhältnis zum Kaufpreis hoch waren (ab 1984 20 v.H., ab 1994 15 v.H. des Kaufpreises). Mit Urteil vom 12. September 2001 hielt es der BFH nicht mehr für zulässig, „im Wege einer Vermutung allein von der Höhe der Aufwendungen auf Herstellungskosten i.S. des § 255 Abs. 2 HGB zu schließen“ (IX R 39/97, BStBl II 2003, 569 [Rz. 43]). Durch § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist aus Gründen der Rechtsvereinfachung und -sicherheit die bisherige (Verwaltungsvereinfachungs-)Regelung gesetzlich festgeschrieben worden (BT-Drucks. 15/1562, S. 32). 59

aa) Der BFH hat in seiner Rechtsprechung bisher eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG nur für Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen zur Beseitigung eines Schadens bejaht, der im Zeitpunkt der Anschaffung nicht vorhanden und auch nicht im vom BFH näher bezeichneten Sinne „angelegt“ war, sondern nachweislich erst zu einem späteren Zeitpunkt durch das schuldhafte Handeln eines Dritten am Gebäude verursacht worden ist. Eine derartige Konstellation liegt hier ersichtlich nicht vor. Es kann nicht festgestellt werden, dass durch die Mieterin ein Schaden verursacht worden ist. Insoweit erschöpft sich der Vortrag der Kläger in Vermutungen zur Brandursache. Die Ausführungen hinsichtlich der Überprüfung des Sicherungskastens sind unergiebig, da danach kein Schaden am Sicherungskasten festgestellt worden sei. Danach lässt sich jedoch nicht ausschließen, dass 60

ein nicht festgestellter und deshalb ein verdeckter Mangel vorgelegen hat. Ein verdeckter Mangel zeichnet sich gerade dadurch aus, dass er – trotz fachkundiger Untersuchung – gerade nicht festgestellt wird. Indes wird der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG für die Beseitigung verdeckter Mängel gerade nicht eingeschränkt (vgl. BFH Urteile vom 9. Mai 2017 IX R 6/16, BStBI II 2018, 9; vom 13. März 2018 IX R 41/17, BStBI II 2018, 533).

Sofern der Kläger meint, dass es dem BFH darauf ankomme, wann der jeweilige Schaden entstanden sei, kann dem nicht gefolgt werden. Eine derartige allgemeine Aussage ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH nicht. 61

Sofern der Kläger behauptet, dass keine Rede davon sein könne, „dass das Risiko eines Defektes und damit die Ursache für den Brand bereits im Zeitpunkt der Anschaffung ´angelegt´ war“ und für die durchgeführten Instandhaltungen nicht altersübliche Mängel und Defekte ursächlich gewesen seien, sind dies bloße Vermutungen. Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG – vorbehaltlich der Ausnahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG – erfasst jedoch ohne Differenzierung nach einer spezifischen Ursache alle Modernisierungs- und Erhaltungsaufwendungen. 62

Insoweit ist auch nicht zwischen Aufwendungen zur Beseitigung des verdeckten Mangels (hier ggfs. des Sicherungskastens) und der Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die durch den verdeckten Mangel an anderen – stofffremden – Bauteilen entstanden sind, zu differenzieren. § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG soll als Vereinfachungs- und Typisierungsvorschrift (BT-Drs. 15/1562, S. 25, 32) die Rechtsanwendung erleichtern. Eine Differenzierung würde diesem Zweck zuwiderlaufen und die Rechtsanwendung erheblich verkomplizieren, da die Aufwendungen zur Beseitigung des konkreten verdeckten Mangels und der durch diesen Mangel ausgelösten weiteren Schäden im Einzelnen festgestellt werden müssten. 63

bb) Gegen eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG im Streitfall spricht, dass keine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck vorliegt. Gerade in Fallgestaltungen, in denen ein Erwerber eine wertlose Immobilie – wie der Kläger im selbständigen Beweisverfahren selbst vorträgt – erwirbt und umfassend kernsaniert, soll dieser nicht besser stehen als ein Erwerber, der eine bereits sanierte Immobilie erwirbt. Dass eine derartige Konstellation hier vorliegt, zeigt bereits das Verhältnis der Instandhaltungs- und Modernisierungskosten zum tatsächlich wertlosen Gebäude. Der Kläger hat ganz erhebliche Beträge (2017: 11.079,48 € und 2018: 167.161,19 € = insgesamt: 178.260,67 €) für die Kernsaniierung eines wirtschaftlich wertlosen Gebäudes aufgewendet. Gerade für derartige Fallgestaltungen soll nach dem Willen des Gesetzgebers in typisierender Weise von anschaffungsnahen Herstellungskosten auszugehen sein. Dass letztlich ein Brand Anlass für die zu diesem Zeitpunkt durchgeführte Sanierung war, ist unerheblich. 64

Insoweit unterscheidet sich der Fall des BFH im Urteil vom 9. Mai 2017 (IX R 6/16, BStBI II 2018, 9) auch grundlegend von der hier zu entscheidenden Konstellation. In dem vom BFH entschiedenen Fall sind Instandsetzungsmaßnahmen für konkret zuzuordnende Schäden aufgewendet worden, welche unter Berücksichtigung weiterer Aufwendungen gerade die Schwelle von 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes überschritten haben. Das Gebäude selbst hatte im vom BFH entschiedenen Fall einen substantiellen Wert und ist durch die Beseitigung der vom Mieter verursachten Schäden im Wesentlichen wieder in den Zustand versetzt worden, den es auch zuvor gehabt hat. 65

cc) Es kann dahinstehen, ob eine teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auch für die Beseitigung von Schäden geboten ist, die im Dreijahreszeitraum durch höhere Gewalt (Brand-, Sturm und Elementarschaden) entstanden sind, da weder vorgetragen noch sonst erkennbar ist, dass der Brandschaden durch höherer Gewalt – wie beispielsweise einem Blitzschlag – verursacht worden ist. Die konkrete Schadensursache ist vielmehr ungewiss.

3. Im Hinblick auf den Wortlaut und den systematischen Zusammenhang der Sätze 1 und 2 des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG sowie deren Sinn und Zweck ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gegenüber § 255 HGB als einkommensteuerrechtliche Sonderregelung zur Behandlung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Anschluss an den Erwerb eines Gebäudes zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 IX R 15/15, BStBl II 2016, 996). Insoweit kann dahinstehen, ob die Aufwendungen zur Kernsanierung als originäre Herstellungskosten zu qualifizieren wären. Hinsichtlich der im Jahr 2017 angefallenen Aufwendungen i.H.v. 11.079,48 € liegen aus den o.g. Gründen anschaffungsnahe Herstellungskosten vor, die sofort als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu aktivieren sind (vgl. Wendt in: Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kapitel 29a Rz. 59). 67

Insoweit ist für die Bestimmung der in einem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigenden Aufwendungen als anschaffungsnahe Herstellungskosten die einzelne Baumaßnahme in den Blick zu nehmen (vgl. so auch FG Münster, Urteil vom 25. September 2014 8 K 4017/11 E, EFG 2015, 1179). Der Umstand, dass die jeweilige bauliche Maßnahme – wie hier – in eine größere Gesamtmaßnahme, nämlich eine Kernsanierung, eingebunden ist, ist dabei unbeachtlich, da insoweit kein Neubau vorliegt. Ein solcher ist nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Oktober 1999 IX B 109/99, juris; BFH-Urteil vom 25. November 1993 IV R 68/92, BFH/NV 1994, 705; ferner FG Münster, Urteil vom 6. Juli 1999 1 K 7845/98 E, EFG 1999, 1175) nur bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen wie Fundamenten, tragenden Außenwänden und Innenwänden, Geschoßdecken und Dachkonstruktion anzunehmen. Anhaltspunkte dafür, dass schwere Substanzschäden am Gebäude vorliegen bestehen – trotz seines schlechten baulichen Gesamtzustandes – nicht. Vielmehr hat der Kläger ausdrücklich vorgetragen, dass Fundamente und tragende Außen- und Innenmauern nicht zerstört worden seien. Es seien keine das Gesamtgebäude prägenden Gebäudeteile eingefügt worden, die den Schluss auf einen „Neubau“ zuließen. Die im Jahr 2018 durchgeführten Baumaßnahmen begründen keinen Zweifel am klägerischen Vortrag. 68

Bei einer hier vorliegenden AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG erhöht sich die ursprüngliche AfA-Bemessungsgrundlage um die nachträglichen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten, zu denen auch die anschaffungsnahe Herstellungskosten gehören (vgl. BFH-Urteil vom 20. Februar 1975 IV R 241/69, BStBl II 1975, 412; Kulosa in Schmidt, EStG, 42. Aufl. 2023, § 7 Rz. 133). Da die AfA-Bemessungsgrundlage nach dem oben Dargestellten für das bei Anschaffung wertlose Gebäude zunächst i.H.v. 0 € anzusetzen war, erhöht sich diese durch die anschaffungsnahe Herstellungskosten auf 11.080 €. Auf Grundlage des anzusetzen AfA-Satzes i.H.v. 2,5 Prozent folgt daraus eine AfA für das Jahr 2017 i.H.v. 277 €. 69

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 FGO. 70

5. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 71

