

# **Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden**

# Inhaltsverzeichnis

|   |    |
|---|----|
| Präambel _____  | 3  |
| Notwendigkeit der Abgrenzung von Herstellungskosten und<br>Erhaltungsaufwand bei Gebäuden _____ | 4  |
| Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Herstellungskosten                          | 5  |
| Neuherstellung bzw. Erneuerung eines Gebäudes _____   | 6  |
| Erweiterung eines Gebäudes _____  | 7  |
| Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung<br>_____                        | 8  |
| Energetische Maßnahmen _____  | 11 |
| Behindertengerechte Ausstattung _____   | 12 |
| Sonderfall: Zusammentreffen von Herstellungskosten und<br>Erhaltungsaufwand _____               | 13 |
| Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als<br>Erhaltungsaufwand _____                  | 14 |
| Sonderfall: Abriss- bzw. Abbruchkosten _____  | 16 |

---

## Präambel

Seit dem 01.01.2009 haben alle Kommunen in Nordrhein-Westfalen auf das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) umgestellt. Neben den vielen Problemen bei der Eröffnungsbilanzaufstellung treten nunmehr auch vermehrt Abgrenzungsfragen und Bewertungsfragen im laufenden Geschäft auf. Eine vielfach an uns herangetragene Frage ist die zur Abgrenzungen von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand, sowohl im Bereich von bebauten Grundstücken (Gebäude) als auch beim Infrastrukturvermögen (insbesondere Straßen).

Während es im Bereich der Gebäude viele Urteile, Erlasse etc. aus der freien Wirtschaft gibt, ist die Thematik der Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand beim Infrastrukturvermögen weitestgehend neu.

Die vorliegende Ausarbeitung gibt Empfehlungen zur Abgrenzung bei bebauten Grundstücken. Sie greift dabei im Wesentlichen die aktuelle Rechtsprechung sowie das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Juli 2003 (Geschäftszeichen IV C 3 – S 22 11 – 94/03) auf.

Im Oktober 2010 wurde diese Ausarbeitung um Ausführungen zur Bilanzierung von energetischen Maßnahmen und behindertengerechte Ausstattung ergänzt und angepasst.

Ziel dieser Ausarbeitung ist es den Mitarbeiter/innen in den Kommunen Hilfestellungen bei der Abgrenzung zu geben. Sie will und kann dabei jedoch nicht die Entscheidung im Einzelfall ersetzen.

Die vorliegende Ausarbeitung wurde im Arbeitskreis Eröffnungsbilanzen mit den Kommunalaufsichten der Bezirksregierung und dem Innenministerium abgestimmt. Änderungen, die sich aus dem BilMoG ergeben könnten, wurden nicht berücksichtigt, da aktuell das BilMoG nicht für die Regelungen im NKF relevant ist.

Herne, den 21.10.2010

---

## Notwendigkeit der Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Gebäuden

Es ist erforderlich, dass Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand von Gebäuden eindeutig voneinander abgegrenzt werden, weil diese unterschiedlich veranschlagt und gebucht werden.

Herstellungskosten werden dem Jahr der Durchführung der Maßnahme zugeordnet und sind aktivierungspflichtig. Sie werden in die Bilanz eingestellt und in der Finanzplanung bzw. -rechnung abgebildet. Im Bereich des abnutzbaren Vermögens führen sie auf der Basis einer festgelegten Nutzungsdauer zu Abschreibungen, welche in der Ergebnisplanung bzw. -rechnung abgebildet werden.

Erhaltungsaufwand hingegen ist sachgerecht der Verursachungsperiode zuzuordnen und in der Ergebnisplanung bzw. -rechnung zu berücksichtigen. Für diese Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden, soweit sie zum Bilanzstichtag als unterlassen bewertet werden und die Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist.

---

# Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Herstellungskosten

Folgend werden Kriterien und Grundvoraussetzung definiert, nach denen eine Aktivierung von Maßnahmen bei Gebäuden als Herstellungskosten erfolgen sollte.

Dabei werden verschiedene Rechtsprechungen des Bundesfinanzhofes berücksichtigt sowie das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003, in dem auf Grund von Entscheidungen des Bundesfinanzhofes zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen Stellung genommen wurde. Diese Stellungnahme regelt jedoch nur einen Teilbereich. Die daneben existierende umfangreiche Rechtsprechung lässt nicht immer eine durchgängige Systematik erkennen, weshalb es in Einzelfällen vorkommen kann, dass eine konkrete Abgrenzung von Herstellungskosten zu Erhaltungsaufwand erschwert ist. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte tendiert jedoch dazu, im Zweifel Aufwendungen als Erhaltungsaufwand zu bewerten<sup>1</sup>.

Gemäß § 33 Absatz 3 GemHVO sind Herstellungskosten 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.<sup>2</sup> Herstellungskosten können also sowohl bis zu dem Zeitpunkt der erstmaligen Fertigstellung als auch nach der Fertigstellung anfallen.

Dazu gehören verbindlich die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung. Zu den Fertigungseinzelkosten gehören auch Fertigungslöhne oder –gehälter, das schließt Eigenleistungen mit ein. Die Fertigungs- und Materialgemeinkosten können ein-

---

<sup>1</sup> Vgl. BFH 09.05.1995, BStBl II, 1996, 632, 635

<sup>2</sup> Der Begriff „Herstellungskosten“ in dieser Vorschrift ist aus dem kaufmännischen Rechnungswesen (§ 255 Abs. 2 HGB) übernommen worden.

---

bezogen werden, kalkulatorische Kosten dürfen hingegen nicht berücksichtigt werden.

Folgend werden auf dieser Grundlage drei grundlegende Sachverhaltskonstellationen als Voraussetzung für die Aktivierungsfähigkeit als Herstellungskosten betrachtet:

- Neuerstellung bzw. Erneuerung eines Gebäudes,
- die Erweiterung eines Gebäudes und
- die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Wertverbesserung.

Zudem werden Ausführungen zum Sonderfall Zusammentreffen von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand gemacht.

## **Neuerstellung bzw. Erneuerung eines Gebäudes**

Der Sachverhalt der Neuerstellung bzw. Erneuerung (z. B. aufgrund Vollverschleiß) eines Gebäudes setzt die Abnutzung des vorhandenen Vermögensgegenstandes voraus. Hier bestehen zwei Möglichkeiten:

1. Die vorgesehene Nutzungsdauer ist erreicht und die Anlage ist tatsächlich abgeschrieben.
2. Die Anlage ist vor dem Ablauf der geplanten Nutzungsdauer nicht mehr nutzbar und muss erneuert werden.

In diesen Fällen wird die Gesamtmaßnahme neu aktiviert. Soweit die Anlage vor dem Ablauf der geplanten Nutzungsdauer nicht mehr nutzbar ist, ist eine außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 35 Absatz 5 GemHVO in Höhe des Restbuchwertes vorzunehmen. Ggf. muss dabei berücksichtigt werden, dass Bestandteile der alten Anlage, wie zum Beispiel tragende Bauteile, weiterhin genutzt werden. Diese sind dann entsprechend zu bewerten und bleiben als Restbuchwert in der Bilanz erhalten. Die Herstellungskosten der neuen Anlagen werden dann hinzuaktiviert.

---

## Erweiterung eines Gebäudes

Eine Erweiterung eines Gebäudes kann durch folgende Maßnahmen geschehen:

- Aufstockung eines Gebäudes oder Erstellung eines Anbaus
- Vergrößerung der nutzbaren Gebäudefläche oder
- Vermehrung der Substanz eines Gebäudes.

Es reicht aus, wenn allgemeine Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden bzw. Gebäudeteilen oder Räumen zu einer nur geringfügigen Vergrößerung der Nutzfläche führen.

*Beispiele:*

- *Anbau eines Balkons*
- *Erweiterung durch eine Terrasse*
- *Erweiterung des Gebäudes um einen Windfang-Vorbau*
- *Der Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach, wenn dadurch nicht nur zusätzliche Raumhöhe, sondern auch zusätzliche Fläche oder Nutzungsmöglichkeiten geschaffen werden (Substanzvermehrung)*
- *Die Errichtung von Stellplätzen direkt auf einem Schulgrundstück*

Auch wenn keine Vergrößerung der Nutzfläche eintritt, kann ein Gebäude in seiner Substanz durch die Erweiterung um zusätzliche Funktionen vermehrt werden.

*Beispiele:*

- *Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden*
- *Einbau einer Alarmanlage*
- *Errichtung einer Außentreppe*
- *Einbau einer Sonnenmarkise*
- *Einbau eines Behindertenfahrstuhls*

- 
- *Einbau eines Kamins*

Keine Substanzvermehrung und damit auch keine aktivierungsfähige Herstellungskosten liegen vor, wenn durch die Maßnahmen lediglich eine Anpassung an den aktuellen bautechnischen Standard erfolgt und die neue Gebäudebestandteile oder Anlagen die Funktion der bisherigen in vergleichbarer Weise erfüllen. Dies gilt auch, wenn bereits eingetretene Schäden beseitigt werden oder ein drohender Schaden abgewendet werden soll.

*Beispiele:*

- *Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung, z. B. zu Wärme- und Schallschutzzwecken*
- *Anbringen einer Betonvorsatzschale als Schutz vor einer weiteren Durchfeuchtung des Fundaments*
- *Umstellen einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf Zentralheizung*
- *Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach, wenn damit nur die Vermehrung der Raumhöhe und nicht der Nutzfläche bzw. der Nutzungsmöglichkeiten verbunden ist*
- *Vergrößerung eines bereits vorhandenen Fensters*
- *Zusätzlicher Einbau von Elektroanschlüssen*
- *Versetzen von Wänden*

## **Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende Verbesserung**

Führen Maßnahmen zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung, liegen Herstellungskosten vor.

Der ursprüngliche Zustand eines Gebäudes zum Zeitpunkt der Herstellung und Anschaffung ist hierbei zu vergleichen mit dem Zustand, in dem das Gebäude durch die durchgeführten Maßnahmen versetzt wurde. Instandhaltungsrückstände sind bei der Beurteilung nicht einzubeziehen. Es ist also nicht von dem Zustand unmittelbar vor der Maßnahme auszugehen, sondern von dem Zustand zum Zeitpunkt der Erstbilan-

---

zierung (in den meisten Fällen ist dies der Tag der Eröffnungsbilanzaufstellung). Ändert sich der Zustand durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist in dem Fall der Zustand für die Bewertung heranzuziehen, der für die Abschreibung maßgeblich ist.

Eine wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit für die Zukunft geschaffen oder der Gebrauchswert (z. B. Anstieg der erzielbaren Miete) deutlich erhöht wird<sup>3</sup>.

Die Nutzungsmöglichkeit wird erweitert, wenn durch die Maßnahme die Nutzungsdauer des Gebäudes oder bestimmender Gebäudeteile erheblich verlängert wird. Es handelt sich zum Beispiel um ein bautechnisch neues Gebäude, wenn Teile des Gebäudes ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind.

Diese Maßnahmen müssen aktiviert werden.

*Beispiele: Der Ersatz*

- *eines maroden Fundaments*
- *von Geschossdecken*

Für eine konkrete Abgrenzung, was Gebäudebestandteil ist und was nicht, wird auf den Ländererlass vom 15.03.2006 zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen verwiesen.

Auch eine wesentliche zukunftsorientierte Umgestaltung der Funktion oder Zweckbestimmung wird als erweiterte Nutzungsmöglichkeit bewertet.

*Beispiele:*

- *Umbau eines Einfamilienhauses in ein Zweifamilienhaus*
- *Umbau eines Lagerhauses in ein Bürohaus*
- *Umbau einer Schule in ein Bürogebäude*

Maßnahmen, die für sich allein Erhaltungsaufwand darstellen, können in ihrer Gesamtheit als Herstellungskosten aktiviert werden, wenn dadurch der Gebrauchswert deutlich erhöht wird. Hier wird eine Standardverbesserung (von einem sehr einfachen auf einen mittleren Standard oder

---

<sup>3</sup> Vgl. FG Rheinland-Pfalz 11.09.2003, 6 K 1541/01

---

von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard) vorausgesetzt.

*Beispiel:*

- *Eine Blechverkleidung wird durch Marmor ersetzt*

Der Standard eines Gebäudes wird unter anderem durch die Ausstattung bestimmt. Wesentliche Ausstattungsmerkmale sind vor allem Umfang und Qualität der Zentralgewerke Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster. Fußböden und Türen gehören dagegen in der Regel nicht zu den zentralen Ausstattungsmerkmalen.

Ein sehr einfacher Standard liegt vor, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden sind. Ein mittlerer Standard besteht, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen genügen. Der sehr anspruchsvolle Standard beinhaltet nicht nur die optimale zweckmäßige Ausstattung, vielmehr kommt hierbei noch die Verwendung außergewöhnlich hochwertiger Materialien hinzu.<sup>4</sup>

Für die Aktivierung als Herstellungskosten im Rahmen der Standardverbesserung muss eine Verbesserung von mindestens drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale erfolgen. Es reicht eine Verbesserung von nur zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale aus, wenn diese mit einer aktivierungsfähigen Herstellungsmaßnahme verbunden sind.<sup>5</sup>

Grundsätzlich empfiehlt es sich zur Beurteilung, ob eine Standardverbesserung vorliegt, die Einteilung der Anlagen der Wertermittlungsrichtlinie 2006 zugrunde zu legen. Soweit bei drei dieser Zentralgewerke (Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallation sowie der Fenster) eine Einstufung in einen höheren Standard entsprechend der Beschreibungen in den jeweiligen Tabellen vorgenommen werden kann, kann eine Verbesserung, die zu Herstellungskosten führt, angenommen werden.

*Beispiele:*

- *Bei Sanierungsmaßnahmen werden die Nachspeicherheizung durch eine Zentralheizung, die zweiphasigen Elektroinstallationen durch dreiphasige und die einfach-verglaste Fenster durch Isolierfenster ersetzt und die sanitären Anlagen ausgetauscht.*

---

<sup>4</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 18.07.2003, 2.1-2.3 / BFH 12.09.2001, IX R 52/00

<sup>5</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 18.07.2003, 2.4/ BFH 12.09.2001, IX R 39/97

- 
- *Im Rahmen eines Schulanbaus werden zudem sämtliche sanitären Anlagen und die Heizungsanlage modernisiert.*

Teilen sich Aufwendungen für Baumaßnahmen, die einzeln noch keine wesentliche Verbesserung erzeugen, planmäßig über mehrere Haushaltsjahre auf, ist bei der Bewertung der Aktivierungsfähigkeit die Gesamtmaßnahme zu betrachten. Wenn die Gesamtmaßnahme insgesamt zu einer Hebung des Standards führt, können diese zusammenhängend gesehen aktiviert werden. Von einer „Sanierung in Raten“ geht die Finanzverwaltung bei planmäßigem Vorgehen innerhalb von fünf Jahren aus.

Eine wesentliche Verbesserung liegt nicht bereits dann vor, wenn ein Gebäude generalüberholt wird und die Maßnahmen über Substanz erhaltende Erneuerungen nicht hinausgehen und dem technischen Fortschritt entsprechen, da dadurch der Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt nicht erhöht wird. Dies sind so genannte Schönheitsreparaturen oder Maßnahmen, die nur den ursprünglichen Zustand erhalten oder das Gebäude bzw. den Gebäudeteil in zeitgemäßer Form wiederherstellen. Bei diesen Maßnahmen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen.<sup>6</sup>

Das Einkommensteuergesetz enthält eine Regelung für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und 15 Prozent der Anschaffungskosten (ohne Ust.) des Gebäudes übersteigen. Diese Aufwendungen sind als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu bewerten, ausgenommen sind Erweiterungen<sup>7</sup> sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.<sup>8</sup>

## Energetische Maßnahmen

Energetische Sanierung, auch thermische Sanierung, bezeichnet in der Regel die Ertüchtigung eines Gebäudes zur Minimierung des Energieverbrauchs für Heizung, Warmwasser und Lüftung.

Mögliche Maßnahmen, um den Energieverbrauch zu minimieren, können zum Beispiel durchgeführt werden an:

---

<sup>6</sup> Vgl. BFH 09.05.1995, IX R 116/92

<sup>7</sup> i. S. d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB

<sup>8</sup> § 6 Abs. 1 1a. EStG

- 
- Außenwänden,
  - Fenstern, Fenstertüren, Dachflächenfenstern und Glasdächern,
  - Außentüren,
  - Decken, Dächern und Dachschrägen,
  - Wänden und Decken gegen unbeheizte Räume, Erdreich und nach unten an Außenluft und
  - Vorhangfassaden<sup>9</sup>.

Ob bei der Durchführung der energetischen Maßnahmen Herstellungskosten vorliegen, muss sich anhand der bereits ausgeführten Kriterien (über den ursprünglichen Zustand herausgehende wesentliche Verbesserung) beurteilen.

Herstellungskosten können in jedem Fall angenommen werden, wenn die Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und 15 Prozent der Anschaffungskosten (ohne Ust.) des Gebäudes übersteigen. Diese Aufwendungen sind als anschaffungsnahe Herstellungskosten zu bewerten (vgl. § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG).

Soweit im Rahmen der energetischen Maßnahmen drei wesentliche Ausstattungsmerkmale eine Standardhebung erfahren, sind ebenfalls Herstellungskosten zu aktivieren.

Konkrete steuerrechtliche Hinweise gibt es aktuell noch nicht zur Behandlung von energetischen Maßnahmen. Die Forderungen der Privatwirtschaft zielen aber darauf ab, dass alle Kosten, die nach den CO<sub>2</sub>-Gebäudesanierungsprogramm der KfW förderfähig sind, als Erhaltungsaufwendungen klassifiziert werden.

## **Behindertengerechte Ausstattung**

Auch die Beurteilung, ob bei dem Ausbau mit einer behindertengerechten Ausstattung Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen vor-

---

<sup>9</sup> vgl. Anlage 3 zur Verordnung über energiesparenden Wärmeschutz und energiesparende Anlagentechnik bei Gebäuden EnVO

---

liegen, muss anhand der oben ausgeführten Kriterien erfolgen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zum Beispiel beim Einbau eines Aufzugs oder einer Behindertenrampe aufgrund der hiermit einhergehenden Substanzvermehrung Herstellungskosten vorliegen. Allein der Umbau in behindertengerechte Sanitäranlagen rechtfertigt jedoch nicht die Annahme von Herstellungskosten.

## **Sonderfall: Zusammentreffen von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand**

Bei umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen ist davon auszugehen, dass Arbeiten zur Erweiterung des Gebäudes bzw. über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehende Maßnahmen mit Erhaltungsmaßnahmen zusammentreffen.

In dem Fall ist eine Aufteilung der hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen der Baumaßnahmen in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand notwendig.

Wenn einheitliche Rechnungen gestellt wurden und diese nicht eindeutig in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand aufgeteilt werden können, soll die Aufteilung im Wege der Schätzung erfolgen.

Für Aufwendungen, die mit beiden Aufwendungsarten im Zusammenhang stehen, z. B. eine für die Gesamtmaßnahme übertragene Bauleitung oder Aufwendungen für Absperrmaßnahmen durch Bauzäune, erfolgt die Zuordnung entsprechend dem Verhältnis von Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen.

Von einer Aufteilung kann abgesehen werden, wenn die Aufwendungen für eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teilweise Herstellungs- und teilweise Erhaltungsaufwand darstellen, in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen, auch wenn sich die Baumaßnahmen über mehrere Jahre erstrecken. Ein sachlicher Zusammenhang liegt dabei vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinander greifen.

Ein bautechnisches Ineinandergreifen ist gegeben, wenn die Erhaltungsarbeiten

- als Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten

- 
- für die Schaffung des betriebsbereiten Zustands oder
  - durch bestimmte Herstellungsarbeiten veranlasst (verursacht) worden sind.

In diesen Fällen sind die gesamten Aufwendungen einheitlich als Herstellungskosten zu beurteilen.

*Beispiel:*

- *Um zwei nebeneinander stehende Gebäude durch Überbauung verbinden zu können, müssen zunächst die Fundamente des einen Gebäudes ausgebessert werden.*

Maßgeblich ist der sachliche Zusammenhang zwischen den Maßnahmen. Allein die gleichzeitige Durchführung der Arbeiten reicht für das Vorliegen eines solchen sachlichen Zusammenhangs nicht aus. Ein sachlicher Zusammenhang ist auch dann nicht gegeben, wenn die Arbeiten unter dem Gesichtspunkt der rationellen Abwicklung eine bestimmte zeitliche Abfolge der einzelnen Maßnahmen erforderlich machen, die Durchführung der Arbeiten aber ebenso unabhängig voneinander hätte erfolgen können.

*Beispiel:*

- *Zeitgleich mit einem Umbau des Erdgeschosses wird eine Dachreparatur durchgeführt.*

## Kriterien für die Klassifizierung von Maßnahmen als Erhaltungsaufwand

Sobald Maßnahmen nach den oben aufgeführten Kriterien nicht als Herstellungskosten zu aktivieren sind, sind diese als Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen. Gesetzlich definiert wurde der Begriff Erhaltungsaufwand nicht. Die Einkommenssteuerrichtlinien enthalten lediglich die Aussage, dass Aufwendungen für die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen und Anlagen regelmäßig Erhaltungsaufwand darstellen.<sup>10</sup> Dabei kommt es auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der erneuerten Teile, Einrichtungen oder Anlagen nicht an. Auch wenn diese

---

<sup>10</sup> R 21.1 Abs. 1 EStR 2005

---

noch nicht verbraucht waren, liegt in der Regel Erhaltungsaufwand vor. Erhaltungsaufwand können daher nur Maßnahmen sein, die nach der Fertigstellung eines Gebäudes durchgeführt werden.

Es ist allerdings eine Definition von Instandhaltung in der DIN 31051<sup>11</sup> enthalten. Danach sind Instandhaltung die technischen und administrativen Maßnahmen, die während des Lebenszyklus zur Erhaltung des funktionstüchtigen Zustandes eines Vermögensgegenstandes oder der Rückführung in diesen anfallen, sodass dieser die geforderte Funktion erfüllen kann.

Ein Vermögensgegenstand wird bei Erhaltungsaufwand insofern in einem ordnungsgemäßen Zustand oder in seiner Funktionsfähigkeit erhalten und gleichwohl – wie beim Vorliegen von Herstellungsaufwand - zwar auch verbessert. Es liegt jedoch keine *wesentliche* Verbesserung des Vermögensgegenstandes vor. Vorhandene Teile des Vermögensgegenstandes werden lediglich ersetzt oder modernisiert. Diese Aufwendung können regelmäßig wiederkehren (Unterhaltungsaufwand bzw. laufende Kosten der Instandhaltung) oder auch unregelmäßig, selten oder einmalig (Reparaturaufwendungen, Pflege- und Wartungskosten).

*Beispiele:*

- *Austausch von Fenstern (z. B. Holz gegen Aluminiumrahmen, Einfach- gegen Doppelglas)*
- *Ersatz eines vorhandenen Fahrstuhls durch einen modernen Fahrstuhl*
- *Umdeckung des Daches*
- *Wartungen gebäudetechnischer Anlagen*

---

<sup>11</sup> DIN Deutsches Institut für Normung e. V. (2003)

---

## Sonderfall: Abriss- bzw. Abbruchkosten

Abbruchkosten entstehen, wenn Vermögensgegenstände abgerissen werden. Die Gründe für Abrisse können unterschiedlicher Natur sein. Zum einen können Abbrüche erforderlich werden, weil ein Vermögensgegenstand nicht mehr wirtschaftlich genutzt werden kann. Zum anderen können Abrisse von Vermögensgegenständen erforderlich werden, wenn zukünftig eine andere Nutzung beabsichtigt wird. Oftmals kommt es jedoch auch vor, dass Kommunen bebaute Grundstücke erwerben, um die Gebäude abzureißen, da die Grundstücke z. B. für den Straßenbau erforderlich sind.

### Rechtliche Würdigung

Im Bereich der steuerrechtlichen Rechtsprechung finden sich zahlreiche Urteile, die auf die Behandlung im Bereich von Abbruchkosten für Gebäude eingehen. Zudem finden sich in Kommentierungen zum Handelsrecht Ausführungen zu Abbruchkosten, die im Regelfall jedoch auf die steuerrechtliche Rechtsprechung verweisen. Diese Regelungen sollten mangels anderer Hinweise auch auf die kommunalen Vermögensgegenstände inklusive des Infrastrukturvermögens angewendet werden. Bei der Frage, wie Abbruchkosten zu behandeln sind, können unterschiedliche Fallkonstellationen möglich sein, die im nachfolgenden erläutert werden. Eine Einzelfallprüfung bleibt aber nach wie vor erforderlich:

### Erwerb eines objektiv werthaltigen Gebäudes mit Abbruchabsicht

Wenn das erworbene Gebäude aus objektiver Sicht weder technisch noch wirtschaftlich verbraucht ist und mit der Absicht erworben wurde es abzureißen, werden der Restbuchwert des erworbenen Gebäudes und die Abbruchkosten als Herstellungskosten dem Neubau zugerechnet.<sup>12</sup> Bis zum Abbruch des erworbenen Gebäudes werden Abschreibungen des alten Gebäudes vorgenommen. Wird kein neues Gebäude errichtet sondern ein anderes Wirtschaftsgut (Parkanlage), werden der Restbuchwert

---

<sup>12</sup> Vgl. WP Handbuch 2006, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Beratung, Band I, 13. Auflage, IDW (Hrsg), S. 390, Nr. 390.

---

und die Abbruchkosten beim neuen Wirtschaftsgut als Herstellungskosten aktiviert. Sofern mehrere Wirtschaftsgüter hergestellt werden, müssen der Restbuchwert und die Abbruchkosten auf diese neuen Güter aufgeteilt werden.

**Abbruchabsicht:** *Ob ein Gebäude mit Abbruchabsicht erworben wurde, ist aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse zu beurteilen. Die Abbruchabsicht wird vom BFH unterstellt, wenn mit dem Abbruch innerhalb der ersten drei Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages begonnen wird (Beweis des ersten Anscheins). Es wird in der entsprechenden Literatur jedoch darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige den Gegenbeweis erbringen kann. Zudem wird diese Zeitspanne bei Arrondierungskäufen erweitert. Die Abbruchabsicht ist somit in jedem Einzelfall zu überprüfen!*

(Kritisch hierzu u. a. der Beck'sche Bilanzkommentar (§ 255, RdNr. 366, 373 und 374): Die dortige Meinung ist, dass der Restbuchwert des Gebäudes und die Abbruchkosten als Aufwand zu verbuchen sind, da die Aktivierung als Herstellungskosten nicht mit § 255 HGB zu vereinbaren sei.)

## **Erwerb eines objektiv wertlosen Gebäudes mit Abbruchabsicht**

Wird von der Kommune ein objektiv wertloses Gebäude mit Abbruchabsicht erworben, so ist der Anschaffungspreis als Anschaffungskosten Grund und Boden zu aktiviert. Es entfällt kein Anteil auf das Gebäude! Die Abbruchkosten des wertlosen Gebäudes werden im Regelfall ebenfalls zum Grund und Boden gerechnet und dort aktiviert. Wenn jedoch ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Abbruch und der Erstellung eines neuen Wirtschaftsgutes besteht, sind die Abbruchkosten (und nur diese) als Herstellungskosten beim neuen Wirtschaftsgut zu aktivieren.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Vgl. WP Handbuch 2006, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Beratung, Band I, 13. Auflage, IDW (Hrsg), S. 390, Nr. 390.

---

## **Erwerb eines Gebäudes mit Abrissabsicht, ohne Neubau eines Vermögensgegenstandes**

Wird von der Kommune ein bebautes Grundstück mit der Absicht erworben, das Gebäude abzureißen ohne ein neues Wirtschaftsgut auf dem Grundstück zu erstellen, so sind der Restbuchwert und die Abbruchkosten als Anschaffungskosten für Grund und Boden zu aktivieren.<sup>14</sup> In diesen Fällen erwirbt die Kommune das Gebäude lediglich, damit sie das Grundstück erwerben kann. In diesem Fall ist es unerheblich, ob das Gebäude noch einen Wert hat oder bereits als technisch / wirtschaftlich verschlissen gilt. Steht beim Erwerb lediglich der Grund und Boden im Vordergrund, so sind der Restbuchwert und die Abbruchkosten auch nur als Anschaffungskosten des Grund und Bodens zu aktivieren.

## **Schenkung eines Gebäudes mit Abbruchabsicht**

Im Falle einer Schenkung gelten die bereits erläuterten Regelungen.<sup>15</sup>

## **Erwerb eines Gebäudes ohne Abbruchabsicht**

Die Kommune erwirbt ein Gebäude mit der Absicht, es zu nutzen. Nach dem Erwerb entschließt sich die Kommune doch zu einem Abbruch des Gebäudes. In diesem Fall stellen sowohl der Restbuchwert des Gebäudes als auch die Abbruchkosten laufenden Aufwand der entsprechenden Periode dar.<sup>16</sup> Gleiches gilt auch, wenn in späteren Jahren ein Abbruch des Gebäudes erfolgen soll. Allerdings kann hier auch die Dreijahresfiktion zurückgegriffen werden: wird das Gebäude innerhalb der ersten drei Jahre nach Erwerb abgerissen, kann bei entsprechenden Ausführungen der Kommunen ein Erwerb mit Abbruchabsicht unterstellt werden.

## **Abbruch von Gebäuden, die schon im Besitz der Kommune sind**

Werden von der Kommune Gebäude abgebrochen, die bereits (seit langem) im Besitz der Kommune sind, so stellen sowohl der Restbuchwert

---

<sup>14</sup> a.a.O.

<sup>15</sup> Vgl. Schenkung / Erbe: BFH-Urteil vom 6.12.1995, X R 116/91, BStBl. 1996 II S. 358 und BFH, Urteil v. 7.10.1986, IX R 93/82, BStBl 1987 II S. 330.

<sup>16</sup> a.a.O.

---

des Gebäudes als auch die Abbruchkosten laufenden Aufwand der Periode dar. Auch wenn ein Neubau auf dem Grundstück hergestellt wird, dürfen die Abrisskosten und der Restbuchwert des alten Gebäudes nicht bei den Herstellungskosten des neuen Gebäudes aktiviert werden. Der Buchwert des alten Gebäudes ist außerplanmäßig abzuschreiben. „Sowohl der Abschreibungs- als auch der Abrissaufwand sind objektbezogen und stellen die „letzten Aufwendungen“ für einen nach dem Abriss nicht mehr vorhandenen Vermögensgegenstand dar“.<sup>17</sup> Dies gilt auch, wenn zwischen dem Abriss des alten Gebäudes und dem Neubau ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht.

---

<sup>17</sup> Vgl. Winnefeld, Robert: Bilanzhandbuch, Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IFRS/IAS/US-GAAP, 4. Auflage, München 2006, S. 1198, Nr. 194