



Aktivierung nachträglicher Herstellungskosten

Referent:

Ansgar X. Zwernemann, LL.M.

Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt/Steuerberater

Agenda



1. Gesetzliche Grundlage
2. Herstellung eines Vermögensgegenstand
3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes
4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung
5. Zusammenhängende Baumaßnahmen
6. Modernisierung in Raten



1. Gesetzliche Grundlage

§ 255 Absatz 2 Satz 1 HGB

„Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung:

1. eines Vermögensgegenstands,
2. seine Erweiterung oder
3. für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

entstehen.“



2. Herstellung eines Vermögensgegenstands

Eine bauliche Maßnahme an einem bestehenden Gebäude ist eine Neubaumaßnahme gleichzusetzen, wenn:

1. wesentliche Teile des Gebäudes so sehr abgenutzt sind, dass das Gebäude unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß) und
2. durch die vorgenommenen Maßnahmen, unter Verwendung der noch nutzbaren Teile, ein neues Gebäude hergestellt wird.



2. Herstellung eines Vermögensgegenstands

Unbrauchbar im Sinne eines Vollverschleißes ist:

1. Ein Gebäude erst bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teile oder
2. Der vom Eigentümer bestimmte Zweck zur Nutzung des Gebäudes ist aufgrund des Zustandes nicht mehr möglich (wirtschaftlicher Vollverschleiß).

2. Herstellung eines Vermögensgegenstands



Beispiele für Vollverschleiß:

1. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken oder die Dachkonstruktion zeigen schwere Substanzschäden auf.
2. Ein Gebäude, das bisher als Mietwohngebäude genutzt wurde, kann wegen seines Zustandes nur noch als Behelfswohnheim genutzt werden.

Liegen die Voraussetzungen vor, ist die Nutzungsdauer des (neuen) Gebäudes neu zu schätzen.

3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes



Erweiterung eines Gebäudes ist gegeben, wenn bauliche Maßnahmen dazu dienen:

1. Das Gebäude in seiner Substanz zu vermehren (nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen) oder
2. Die nutzbare Fläche zu vergrößern (Aufstockung, Anbau, sonstige Vergrößerung der nutzbaren Fläche)

Abgrenzung:

Werden selbstständig verwertbare Anlagen errichtet (Aufdach-Photovoltaikanlagen oder Blockheizkraftwerke, sind diese unabhängig vom Gebäude eigenständig zu aktivieren.

3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes



Vermehrung der Substanz

- Substanzmehrung eines Gebäudes, ohne das die nutzbare Fläche vergrößert wird, liegt z. B. vor bei Einsetzung zusätzlicher Trennwände, Errichtung einer Außentreppe sowie Umbau eines Flachdachs zu einem Satteldach
- Aktivierungspflichtig nur die unmittelbar verursachten Kosten

3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes



Vergrößerung der nutzbaren Flächen (auch nur geringfügige Vergrößerung)

- Aktivierungspflichtige Kosten sind dabei nur die unmittelbar durch die Vergrößerung verursachten Kosten
- Qualifizierung weitere Kosten, die mit der Maßnahme in Zusammenhang stehen, ist zulässig

3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes



Nachträglicher Einbau neuer Bestandteile

- Erstmaliges Anbringen eines Wärmedämmverbundsystems mit zusätzlicher Wärme- oder Schallschutzfunktion
- Voraussetzung, dass bisher kein Wärmeschutz vorhanden war
- Öffentlich rechtliche Verpflichtungen, wie z. B. nachträgliche Dämmpflicht oberster Geschossdecken, sind i. d. R. zu aktivieren, wenn der Mindestwärmeschutz vorher nicht erfüllt war

3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes



Beispiele:

- Erstmaliger Einbau von Thermostatventilen, Kaltwasserzähler, Gegensprechanlage, Breitbandkabelanschluss
→ wird meistens als Substanzmehrung angesehen
- Einbeziehen ehemaliger Balkone/Loggien in das beheizte Volumen
→ Vergrößerung der Wohnfläche
- Wallbox (Ladestation) für Elektroautos
→ selbständig verwertbare Anlage und nicht im Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht
→ Aktivierung als eigenständigen Vermögensgegenstand

3. Erweiterung eines Vermögensgegenstandes



Beispiele:

- Aufzugsanlagen: nachträgliche Anbau stellt Substanzmehrung des Gebäudes dar
- An Gebäude anbringbare Rollstuhlrampen, Treppenlifte bzw. Hublifte stellen selbständig verwertbare Vermögensgegenstände dar
- Blockheizkraftwerke: Im Gebäude errichtet und können aufgrund der Größe auch andere Gebäude mit Wärme versorgen und Energie erzeugen, stellen eigenständige Vermögensgegenstände dar und sind wie außerhalb von Gebäuden errichtete Blockheizkraftwerke zu behandeln

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn die Gebrauchsmöglichkeit eines Gebäudes im Ganzen deutlich erhöht wird:

1. Wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer
2. Verbesserung der Qualität des Gebäudes

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Nutzungsdauer:

- Erhöhung der Gebrauchsmöglichkeit liegt bei wesentlicher Verlängerung der Nutzungsdauer vor
- Dabei ist nicht nur die technische sondern zwingend auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu beachten
- Für eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer kommen Baumaßnahmen in Betracht, die dazu beitragen, dass die Nutzungsdauer der statischen Grundsubstanz verlängert wird (Mauerwerk, Stahlbetonkonstruktion)

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Gebäudequalität

- Erhöhung der Gebrauchsmöglichkeit kann auch in einer qualitativen Verbesserung bestehen:
 1. Wesentlicher Anstieg der erzielbaren Miete (Indiz 1)
 2. Anhebung des Standards in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung (Indiz 2)

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Anstieg der erzielbaren Miete (Indiz 1)

- Unabhängig von tatsächlich erzielten Mieten
- Mieterhöhungen, die auf Maßnahmen beruhen, die lediglich den zeitgemäßen Gebrauchskomfort wiedergeben, sind nicht zu berücksichtigen
- Mieterhöhungen aufgrund Modernisierungen können sowohl auf aktivierungspflichtigen als auch auf nicht aktivierbaren Aufwendungen beruhen
- Bei erzielbaren Mieten kommt es auf die Möglichkeit einer Mieterhöhung infolge der Baumaßnahme an

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Anhebung des Standards (Indiz 2)

- Von einer wesentlichen Verbesserung kann ausgegangen werden, wenn Anhebung des Standards in mindestens drei der zentralen Bereiche (Heizung, Sanitärausstattung, Elektroinstallation, Fenster und Wärmedämmung) vorliegt
- Auch der Ersatz bereits vorhandener durch neue Bestandteile, die noch zusätzliche Funktionen erfüllen, kann Gebrauchsfähigkeit im Ganzen deutlich erhöhen
- z. B. Austausch einfach/doppelt verglaster Fenster gegen Dreifachverglasung mit zusätzlicher Wärmedämmfunktion

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Ausstattung	Einfacher Standard	Mittlerer Standard	Anspruchsvoller Standard
Fenster	Einfachverglasung	Isolierverglaste Fenster mit manuell bedienbaren Rollläden	Isolierverglaste Fenster mit elektrisch bedienbaren Rollläden
Heizung	Einzelöfen Etagenheizung Zentralheizung ohne Solar	Zentralheizung mit Solarthermie Fernwärme, Primärenergiefaktor >0,3	Zentralheizung mit 100% erneuerbaren Energien Fernwärme, Primärenergiefaktor <0,3
Sanitär	Einfach-Bad z.B. mit freistehender Badewanne	Bad mit Handwaschbecken, Einbauwanne oder Einbau-Dusche und WC	Wie Mittel, jedoch mit Wanne und Dusche, zweites Handwaschbecken, separates WC

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Ausstattung	Einfacher Standard	Mittlerer Standard	Anspruchsvoller Standard
Elektro	Kein FI-Schutzschalter vorhanden	Unterverteiler mit FI-Schutzschalter Gemeinschaftsantenne mit Anschlussdosen in allen Räumen Türöffner/Gegensprechanlage	Breitbandkabel Gegensprechanlage mit Video Smart-Home-Technik
Wärmedämmung	Ohne/einfache Dämmung	Dämmstandard 30% <u>über</u> dem des Referenzgebäude nach GEG	Dämmstandard 30% <u>unter</u> dem des Referenzgebäude nach GEG

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Beispiele:

1. Fernwärme- oder Nahwärme-Systeme

- Wenn Gebäude an moderne Fernwärme- oder Nahwärme-Systeme angeschlossen werden, reicht für Entstehung aktivierungspflichtiger Herstellungskosten ein Standardsprung bei zwei Kriterien (z. B. Wärmedämmung, Fenster) aus

2. Energieeffizienzmaßnahmen im Bestand

- Bei energetischen Maßnahmen im Bestand muss Standardsprung bei drei Kriterien stattfinden (vor allem Fenster, Heizung, Wärmedämmung)
- Erreichen eines bestimmten Niveaus (Vorgabe Förderprogramme) kann Indiz für Standardsprung sein

4. Über Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung



Beispiele:

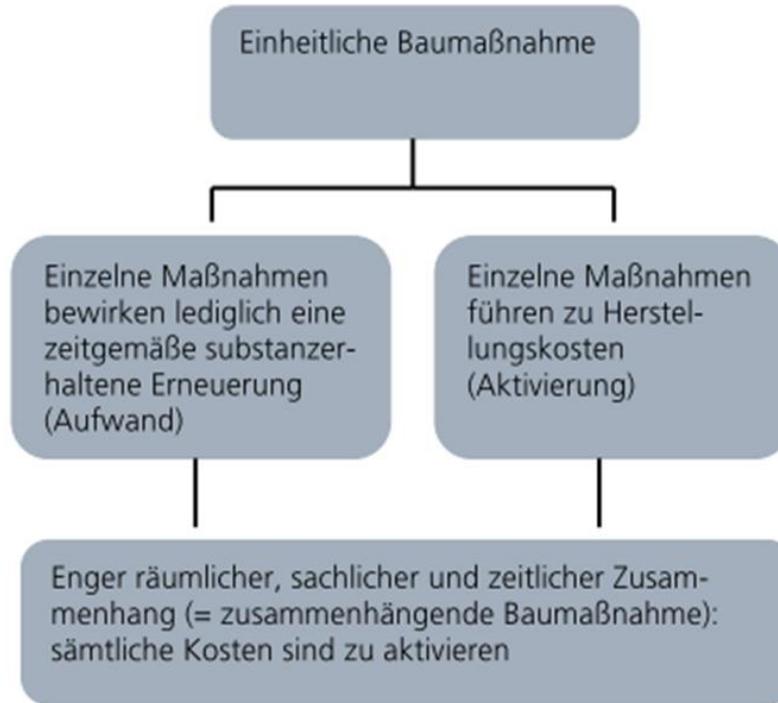
3. Wärmepumpe:

- Bestehende Heizungsanlage wird durch Wärmepumpe ersetzt und selbstständige PV-Anlage errichtet
- Aufwendungen Wärmepumpe stellen Standardsprung beim Gewerk Heizung dar, bei Vorliegen von zwei weiteren Standardsprüngen ist die Maßnahme zu aktivieren

4. Strangsanierung:

- Grundsätzlich Erhaltungsaufwand, aber wenn Maßnahme im Zusammenhang mit Badmodernisierung/Änderung Heizsysteme mit Standardsprung stehen, kann zusammenhängende Maßnahme vorliegen

5. Zusammenhängende Baumaßnahmen



5. Zusammenhängende Baumaßnahmen



Sachlicher Zusammenhang:

- Wenn einzelne Baumaßnahmen dergestalt ineinandergreifen, dass sie sich bautechnisch bedingen
- D. h. wenn die Maßnahmen bautechnisch zwingend entweder die Durchführung bestimmter Maßnahmen voraussetzen oder die Durchführung weiterer Maßnahmen erfordern
- Liegt auch vor, wenn in einem Gebäude, dessen Außenhülle bereits saniert wurde, in Folgejahren einzelne Wohnungen saniert werden

5. Zusammenhängende Baumaßnahmen



Zeitlicher Zusammenhang:

- Gegeben, wenn sich Maßnahmen planmäßig über mehrere Jahre erstrecken
- Voraussetzung, zeitliche Planung der Maßnahmen muss in Übereinstimmung mit der Unternehmensplanung erfolgen
- Verzögert sich die tatsächliche Durchführung aufgrund unvorhersehbarer, nicht selbst verschuldeter äußerer Einflüsse, verlängert sich der Zeitraum über den ursprünglich geplanten Zeitraum hinaus

5. Zusammenhängende Baumaßnahmen



Beispiele:

1. Energetische Gebietssanierung:

Errichtung separates Blockheizkraftwerk und in Gebäuden selbst werden bisherige Gasetagenheizungen, Hausanschlüsse, Regelstationen bzw. Heizungsverteil- oder Steigleitungen im Rahmen zusammenhängenden Baumaßnahme eingebaut/ausgetauscht

Wenn bei Kriterium Heizung ein Standardsprung gegeben ist und zwei weitere Standardsprünge stattfinden, handelt es insgesamt um nachträgliche Herstellungskosten

5. Zusammenhängende Baumaßnahmen



Beispiele:

2. Dachgeschossausbau:

Baumaßnahmen an Dachgeschoss sind zunächst nur die unmittelbar durch Vergrößerung der Nutzfläche verursachten Kosten aktivierungsfähig.

Sofern Arbeiten am Dach nicht zwingende Voraussetzung für Ausbau waren bzw. auch nicht durch diese verursacht wurden, sind diese als Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren.

Sofern die Änderung oder Erneuerung zwingende Voraussetzung der Maßnahme bzw. durch diese Maßnahme verursacht sind, sind diese als nachträgliche Herstellungskosten zu beurteilen



6. Modernisierung in Raten

- Werden Gebäude in Raten modernisiert, sind Baumaßnahmen insgesamt unter Gesichtspunkt der wesentlichen Verbesserung zu würdigen, wenn einheitliches Konzept dahinter steht
- Modernisierung einzelner Wohnungen können zur wesentlichen Verbesserung des Gebäudes führen, wenn durch diese Maßnahmen das Gebäude als Ganzes eine wesentliche Verbesserung erfährt
- Wesentliche Verbesserung insbesondere, wenn im Rahmen eines Gesamtkonzepts Einzelmodernisierungen von Wohnen erfolgt und daneben auch Gemeinschaftseinrichtungen oder Gebäudehülle modernisiert werden
- Deutlich mehr als die Hälfte aller Wohnungen muss einem Standardsprung erfahren

6. Modernisierung in Raten



Beispiel 1:

- Wohngebäude mit 20 Wohnungen. In den nächsten 5 Jahren sind Modernisierungen in drei zentralen Bereichen mit Standardsprung geplant
 - a. von 15 Wohnungen
 - b. von 8 Wohnungen

6. Modernisierung in Raten



Beispiel 2:

- Wohngebäude mit 20 Wohnungen. Die Geschäftsleitung geht davon aus, dass in den nächsten 7 Jahren 15 Wohnungen mit Standardsprung in drei zentralen Bereichen modernisiert werden müssen.
 - a. Das Unternehmen besitzt eine 5-Jahres-Planung.
 - b. Das Unternehmen besitzt eine 10-Jahres-Planung.



Ihr Ansprechpartner



Ansgar X. Zwernemann, LL.M
Wirtschaftsprüfer,
Rechtsanwalt, Steuerberater

