

## Merkblatt

# Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

## Inhalt

- 1 Einleitung**
- 2 Begriffsdefinitionen**
  - 2.1 Anschaffungskosten
  - 2.2 Herstellungskosten
  - 2.3 Erhaltungsaufwand
- 3 Anschaffungs-/Herstellungskosten vs. Erhaltungsaufwand bei Gebäuden**
  - 3.1 Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand
  - 3.2 Verteilung von Erhaltungsaufwand
  - 3.3 Wesentliche Verbesserung als nachträgliche Herstellungskosten
  - 3.4 Weitere Sonderfälle
- 4 Anschaffungs-/Herstellungskosten vs. Erhaltungsaufwand in weiteren Bereichen**
  - 4.1 Einbauküchen bei vermieteter Wohnung
  - 4.2 Erhaltungsaufwand bei Software
- 5 Unentgeltlicher Erwerb**
- 6 Feststellungslast**

# 1 Einleitung

Im Bereich der Steuern und der Bilanzierung ist die genaue Abgrenzung von Begrifflichkeiten wichtig, da ansonsten mitunter schwerwiegende Fehler auftreten können. Dieses Merkblatt erklärt Ihnen, wie Sie den **Begriff der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von dem Begriff der Erhaltungsaufwendungen abgrenzen** können.

Grundsätzlich müssen **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** für ein Wirtschaftsgut planmäßig **über ihre Nutzungsdauer abgeschrieben** werden. Die gegebenenfalls steuermindernden Effekte treten damit also erst nach und nach ein. Insbesondere bei Gebäuden oder generell abnutzbaren Wirtschaftsgütern mit langer Nutzungsdauer kann es also Jahre dauern, bis sich eine steuerliche Auswirkung in Gänze bemerkbar macht.

**Erhaltungsaufwendungen** hingegen sind im Prinzip bereits **im Jahr, in dem sie anfallen, voll steuerlich abzugsfähig** und wirken sich dann einkommensmindernd aus. Je mehr Aufwendungen also als Erhaltungsaufwendungen anzusehen sind, umso größer ist die mögliche, zeitnahe steuerliche Minderung.

Aber wie oft im Steuerrecht gilt: Keine Regelung ohne Ausnahme. Es kann vorkommen, dass **Erhaltungsaufwendungen unter bestimmten Umständen zu den Herstellungskosten** zählen, insbesondere im Bereich der Immobilien. Wird dies nicht rechtzeitig anerkannt und werden (soweit möglich) keine Gegenmaßnahmen getroffen, so kann es in späteren Jahren zu ärgerlichen Steuernachzahlungen kommen.

Abschreibungen können geltend gemacht werden, sobald das Wirtschaftsgut geliefert wurde (hier zu verstehen als „ins Eigentum übergegangen“). Im Fall der Herstellung beginnt die Abschreibung mit der Fertigstellung. Sie ist gleichbedeutend mit der Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes, das heißt beispielsweise mit der Bezugsbereitschaft einer Immobilie.

## 2 Begriffsdefinitionen

### 2.1 Anschaffungskosten

Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts sind alle **Aufwendungen, die geleistet werden, um das Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden (betriebsbereiten) Zustand zu versetzen**. Der handelsrechtliche Anschaffungskostenbegriff in § 255 Abs. 1 Handelsgesetzbuch (HGB) ist dabei auch maßgeblich für das Steuerrecht.

Der klassische Fall ist die Lieferung eines Wirtschaftsguts, etwa einer Maschine. Bei der Anschaffung bekommt der Empfänger ohne sein Zutun ein bereits fertiges Wirtschaftsgut. Auch **Anschaffungsnebenkosten** (z.B. Frachtkosten) bzw. **nachträgliche Anschaf-**

**fungskosten** (z.B. durch Erweiterungen) zählen zum Anschaffungskostenbegriff.

Die Anschaffungen abnutzbarer Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen und im Privatvermögen, die zur Erzielung von Einkünften verwendet werden, haben gemeinsam, dass die für sie aufgewendeten Anschaffungskosten nur verteilt auf die Jahre der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können. Personalkosten im betrieblichen Bereich können bei den Anschaffungskosten nur so weit berücksichtigt werden, wie sie dem Anschaffungsvorgang unmittelbar zugeordnet werden können. Dies betrifft zum Beispiel die Löhne für das unmittelbar mit der Anschaffung beschäftigte Personal, nicht jedoch die Löhne und Gehälter der allgemeinen Verwaltung oder anderer betrieblichen Bereiche.

#### Beispiele für Anschaffungsnebenkosten:

- Frachten, Rollgelder, Transportversicherung, Speditionskosten, Wiegegelder, Anfuhr- und Abladekosten
- Eingangszölle, öffentliche Abgaben, insbesondere auf Grund und Boden, zum Beispiel Grunderwerbsteuer, Anlieger- und Erschließungsbeiträge, Notarkosten
- Beurkundungs- und Eintragungsgebühren, Kosten einer Gründungsprüfung, Maklerprovision und Grunderwerbsteuer

Die Anschaffungskosten sind die Grundlage für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Abschreibungen. Werden keine wertverändernden Maßnahmen durchgeführt oder treten keine entsprechenden Umstände ein, bestimmen sie auch das Abschreibungsvolumen.

#### Hinweis

Bei Immobilien entsprechen die gesamten Anschaffungskosten nicht der Bemessungsgrundlage der Abschreibung für Abnutzung (AfA). Die Gesamtanschaffungskosten inklusive aller Nebenkosten sind zunächst in einen Boden- und einen Gebäudeanteil aufzuteilen. Nur der Gebäudeanteil unterliegt der Abschreibung.

Hierfür kann das BMF-Tool „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises“ (Excel-Tabelle) herangezogen werden. Das Tool können Sie hier finden:

<https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Anwendungen/Kaufpreisaufteilung-Grundstuecke/Kaufpreisaufteilung-Grundstuecke.html>

### 2.2 Herstellungskosten

Herstellungskosten sind definiert als **Aufwand, welcher durch den Verbrauch von Gütern** und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen **für die Herstellung eines Vermögensgegenstands**, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hin-

ausgehende wesentliche Verbesserung **entsteht** Der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff in § 255 Abs. 2 HGB ist dabei auch maßgeblich für das Steuerrecht. Wichtig ist, dass bei der Herstellung **ein bisher noch nicht bestehender Vermögensgegenstand neu geschaffen** wird, zum Beispiel durch das Errichten eines Gebäudes oder das Produzieren von Waren.

#### Hinweis

Auch die Wiederherstellung oder Komplettüberholung eines voll verschlissenen bzw. untergegangenen oder fast zerstörten Wirtschaftsguts gilt als Herstellung.

Entscheidend ist hierbei, dass das Wirtschaftsgut in seiner bisherigen Form **überhaupt nicht mehr nutzbar** war.

Die Kosten für die Erweiterung eines bestehenden Wirtschaftsguts zählen auch zu den Herstellungskosten. Voraussetzung ist, dass eine **Substanzmehrung** eintritt. Diese muss sich auf das Wirtschaftsgut als Ganzes im Rahmen seiner Zweckbestimmung beziehen, wie beispielsweise bei der Erweiterung eines Gebäudes durch Anbauten.

Ebenso zählen die Kosten einer **wesentlichen Verbesserung** eines Wirtschaftsguts zu den (nachträglichen) Herstellungskosten. Diese Verbesserung muss allerdings so grundlegend sein, dass sie über den ursprünglichen Zustand hinausgeht.

Herstellungskosten lassen sich darüber hinaus aufteilen in Einzelkosten sowie Gemeinkosten:

- **Einzelkosten** können Produkten unmittelbar aufgrund eines eindeutigen und nachweisbaren Zusammenhangs direkt zugerechnet werden (z.B. Materialkosten).
- **Gemeinkosten** gehen nicht direkt in das Produkt ein, sondern können nur indirekt über Zuschlagsätze in die Herstellungskosten einbezogen werden.

## 2.3 Erhaltungsaufwand

Beim Erhaltungsaufwand wird etwas **bereits Bestehendes instandgesetzt, instandgehalten oder zeitgemäß modernisiert**. Es handelt sich folglich vor allem um Reparaturaufwendungen, Pflegekosten und Wartungskosten. Ob die Maßnahme aus technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen erfolgt, spielt hierbei keine Rolle. Werden nur unselbständige Teile eines Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts verbessert, führt das nicht zu nachträglichen Herstellungskosten, sondern zu Erhaltungsaufwand.

Erhaltungsaufwendungen sind **sofort steuerlich abziehbar**, während Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich nur über eine gegebenenfalls längere Abschreibungsdauer steuerlich auswirken.

#### Beispiele für Erhaltungsaufwand

- Reinigungs- und Pflegekosten, etwa bei Gebäuden aber auch Maschinen (z.B. Grundreinigung oder Fassadenerneuerung)
- Reparaturkosten zur Herstellung der ursprünglichen Funktion (auch in einem zeitgemäß modernisierten Rahmen)
- Wartungskosten, etwa bei Heizungen aber auch bei Software für regelmäßige Updates
- Schönheitsreparaturen
- Dachreparatur ohne Erweiterung der Nutzfläche
- Modernisierungsaufwand, wenn das Wirtschaftsgut durch Erneuerung in einen zeitgemäßen, substanzhaltenden Zustand versetzt wird und dies nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führt
- Wärmeschutzisolierende Maßnahmen

## 3 Anschaffungs-/Herstellungskosten vs. Erhaltungsaufwand bei Gebäuden

### 3.1 Anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand

Unter bestimmten Umständen können auch **Erhaltungsaufwendungen an einem Gebäude zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören**. Dies gilt für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

#### Hinweis

Der Dreijahreszeitraum wird **taggenau** ausgehend vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (d.h. ab dem Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten) berechnet.

Unerheblich für das Vorliegen von anschaffungsnahen Herstellungskosten ist, **ob die Aufwendungen für die steuerpflichtige Person vorhersehbar waren**. Zu den Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen zählen daher auch Maßnahmen zur Beseitigung verdeckter (bzw. altersüblicher) Mängel, die der steuerpflichtigen Person im Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes verborgen geblieben sind, aber bereits vorhanden waren.

Im Gegensatz zu Erhaltungsaufwendungen sind (nachträgliche) Herstellungskosten nicht sofort, sondern nur im Wege der Abschreibung für Abnutzung (AfA) als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar. Der AfA-Satz berechnet sich hier nach einem jährlichen Prozentsatz der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

ten. Die **AfA-Bemessungsgrundlage** setzt sich aus dem **steuerlichen Restwert der bisherigen Bausubstanz** zuzüglich der **entstandenen Herstellungskosten** zusammen. Die AfA beginnt mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung. Eine Verlängerung des Abschreibungszeitraums würde nur dann vorliegen, wenn durch die Herstellungskosten ein neues Gebäude bzw. ein neuer Gebäudeteil entsteht.

**Hinweis**

Der AfA-Satz für Gebäude beträgt 3 % für Gebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt werden. Hierbei spielt es keine Rolle, ob sich das Gebäude im Betriebsvermögen oder Privatvermögen befindet.

Vor dem 01.01.2023 beträgt der AfA-Satz bei Gebäuden im Betriebsvermögen ebenfalls 3 %.

Bei Gebäuden im Privatvermögen ist vor dem 01.01.2023 zu differenzieren: Es gilt der AfA-Satz von 2 % bei allen Gebäuden, die nach dem 31.12.1924 und vor dem 01.01.2023 fertiggestellt worden sind. Für vor dem 01.01.1925 fertiggestellte Gebäude gilt der Satz von 2,5 %.

Die Prüfung der 15%-Grenze wird **gebäude- und nicht wirtschaftsgut-/wohnungsbezogen** vorgenommen.

Grundsätzlich bildet bei einem Gebäude jede einzelne Nutzung (z.B. betrieblich/privat) ein eigenes Teilwirtschaftsgut. Aufgrund der gebäudebezogenen Prüfung erfolgt also keine separate Prüfung für den eigenbetrieblich genutzten und den fremden Wohnzwecken dienenden Gebäudeteil.

Herstellungskosten für Erweiterungen wie zum Beispiel An- oder Ausbauten am Gebäude sind nicht in die Ermittlung der 15%-Grenze einzubeziehen.

**Beispiel: Anschaffungsnahe Herstellungskosten**

Die Anschaffungskosten (AK) für ein Gebäude im Jahr 2024 betragen 400.000 €. Das Gebäude wurde mit Vermietungsabsicht erworben.

2025 wurden die alten Fenster gegen moderne ausgetauscht für netto 30.000 €. Außerdem erfolgte ein neuer Fassadenanstrich für 20.000 €.

2026 erfolgten Reparaturen an der Heizungsanlage für 5.000 €. Darüber hinaus wurde eine Solaranlage für 30.000 € angeschafft, mit der auch Strom ins öffentliche Netz eingespeist werden soll.

**Ermittlung 15%-Grenze:  $AK\ 400.000\ € \times 15\ \% = 60.000\ €$**

Fenster	30.000 €
Fassade	20.000 €
Reparatur Heizung	5.000 €
<b>Gesamt</b>	<b>55.000 €</b>

Die Anschaffung der Solaranlage zählt nicht in den Bereich der anschaffungsnahe Herstellungskosten, denn es wird ein eigenes Wirtschaftsgut erworben, welches nicht Teil des Gebäudes wird.

Die Erneuerung der Fenster, der Fassadenanstrich sowie die Heizungsreparatur sind ihrer Art nach Erhaltungsaufwendungen. Die 15%-Grenze der Anschaffungskosten des Gebäudes wird allerdings nicht überschritten, so dass die Kosten sofort im Jahr des Anfalls als Erhaltungsaufwand abzugsfähig sind.

**Abwandlung:**

Statt lediglich eine Reparatur durchzuführen, wird sich dafür entschieden, direkt einen baugleichen neuen Heizungskessel einzubauen, Kostenpunkt 11.000 €. Ansonsten entsprechen die Aufwendungen denen des Ausgangsfalls.

Auch der Einbau des neuen Heizungskessels ist isoliert betrachtet Erhaltungsaufwand. Allerdings überschreiten die verschiedenen Aufwendungen nun die Schwelle von 15 % der Anschaffungskosten (60.000 €), da insgesamt 61.000 € innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung anfallen. Damit sind alle Aufwendungen anschaffungsnahe Herstellungskosten.

**Hinweis**

Werden Aufwendungen von einer dritten Person erstattet, dürfen nur die anteilig nach Abzug der Erstattung verbleibenden Aufwendungen in die 15%-Grenze einbezogen werden.

**3.2 Verteilung von Erhaltungsaufwand**

Nach § 82b Einkommensteuer-Durchführungsverordnung gibt es ein **Wahlrecht** für die Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand auf mehrere Jahre. Dies kann insbesondere dann sinnvoll sein, um Aufwendungen zielgenau in den Jahren anfallen zu lassen, in denen gegebenenfalls höhere positive Einkünfte erwartet werden. Die Gebäude müssen dabei aber überwiegend Wohnzwecken dienen. Dies wäre zum Beispiel der Fall bei einem Mehrparteienhaus, bei dem die Wohneinheiten in ihrer Fläche gegen gewerblich genutzte Einheiten mehr als 50 % betragen. Die Erhaltungsaufwendungen können hierbei auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden.

„**Gleichmäßig verteilen**“ bedeutet, dass der Steuerpflichtige den Aufwand nicht nach Belieben abziehen oder verteilen kann. Er muss sich beispielsweise für einen Ansatz über drei Jahre entscheiden, darf dann die Aufwendungen aber nur in Höhe jeweils eines Drittels abziehen.

**Nicht möglich ist beispielsweise, im ersten der drei Jahre die Hälfte der Gesamtkosten und im zweiten und dritten Jahr nur jeweils 25 % geltend zu machen.**

**Hinweis: Vereinfachung für Baumaßnahmen**

Herstellungskosten für Gebäudeteile können als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen behandelt werden, wenn die Aufwendungen für die einzelne Baumaßnahme 4.000 € nicht übersteigen.

### 3.3 Wesentliche Verbesserung als nachträgliche Herstellungskosten

Führen **Modernisierungsaufwendungen** in der Gesamtbetrachtung zu einer **wesentlichen Verbesserung** eines Gebäudes, so werden diese umqualifiziert zu **nachträglichen Herstellungskosten** des Gebäudes. Der Erhaltungsaufwand ist also nicht mehr im Jahr der Entstehung direkt abzugsfähig, sondern muss in die Abschreibung des Gebäudes einbezogen werden und erhöht dort die Bemessungsgrundlage.

Eine wesentliche Verbesserung ist anzunehmen, wenn die Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen über eine **zeitgemäße und substanzerhaltende** Maßnahme hinausgehen (Stichwort: Luxussanierung), den Gebrauchswert deutlich erhöhen oder zu einer Hebung des Standards führen.

Bei der Standardhebung wird zwischen sehr einfachem Standard, mittlerem Standard und anspruchsvollem Standard unterschieden.

Ein **sehr einfacher Standard** liegt vor,

- wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale nur im nötigen Umfang oder in einem technisch überholten Zustand vorhanden sind, zum Beispiel bei einem Bad ohne Handwaschbecken und Heizmöglichkeit, mit einfachverglasten Fenstern und Kohle- oder einfachen Öfen als Heizung.

**Mittlerer Standard** liegt vor,

- wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen genügen.

**Sehr anspruchsvoller Standard** liegt vor,

- wenn bei dem Einbau der zentralen Ausstattungsmerkmale nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, vor allem durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien, verwendet wurde, zum Beispiel Marmorfliesen, digitale Armaturen im Bad, Ausstattung mit Smart-Home-Technik.

Der Standard eines Wohngebäudes bezieht sich auf die Eigenschaften einer Wohnung, auf die sogenannten zentralen Ausstattungsmerkmale, also den Umfang und die Qualität in folgenden Bereichen:

- Heizungsanlagen
- Sanitärbereiche
- Elektroinstallationen
- Fenster inklusive Dämmung

Führt ein Bündel von Baumaßnahmen bei **mindestens drei Bereichen** der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswerts, **hebt sich der Standard** eines Gebäudes. In diesem Fall liegen dann **nachträgliche Herstellungskosten** vor, welche die Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung erhöhen.

**Beispiel**

Bei einem älteren Mietshaus stehen Renovierungen an. Die einfach verglasten Fenster werden durch zeitgemäß isolierte Fenster ersetzt. Die Heizungsanlage wird komplett ausgetauscht und durch ein Zentralheizungssystem ersetzt, wodurch einzelne Räume erstmals überhaupt beheizbar werden. Auch die Sanitäreinrichtungen werden erneuert, es werden erstmals Badewannen und eine Entlüftung eingebaut. Überdies werden noch weitere Schönheitsreparaturen durchgeführt (neuer Innenanstrich, Erneuerung von Fußleisten).

**Beurteilung**

Es liegt eine Standardhebung vor, da drei zentrale Ausstattungsmerkmale erneuert und modernisiert werden. Insgesamt liegen also keine sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen vor, sondern Herstellungskosten, die die Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung erhöhen.

Die Schönheitsreparaturen stehen indes nicht im Zusammenhang mit der Standardhebung. Hier handelt es sich um sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand.

Abzustellen ist immer auf den „Standardbegriff“ im Jahr der Baumaßnahme. So wird beispielsweise ein Bad aus den 90er Jahren nicht dadurch wesentlich verbessert, dass es nun auf den Standard von 2026 gebracht wird. Entscheidend ist vielmehr, dass es sich damals um den einfachen Standard handelte und nach heutigen Maßstäben immer noch ein einfacher (bzw. mittlerer oder gehobener) Standard vorliegt.

### 3.4 Weitere Sonderfälle

#### 3.4.1 Zeitlich gestreckte Sanierung

Auch Sanierungsmaßnahmen, die zwar für sich gesehen noch nicht zu einer Standardhebung führen, können in der Gesamtbetrachtung mit Sanierungsmaßnahmen in späteren Zeiträumen dann Herstellungskosten statt Erhaltungsaufwand sein. Von einer solchen sogenannten „Sanierung in Raten“ ist grundsätzlich auszugehen, wenn die Maßnahmen innerhalb eines Dreijahreszeitraums durchgeführt worden sind.

#### 3.4.2 Zusammentreffen von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen

Bei einer **umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahme**, die sowohl Arbeiten zur

Schaffung eines betriebsbereiten Zustands, gegebenenfalls zur Erweiterung des Gebäudes, sowie Maßnahmen der Standardhebung und Erhaltungsaufwendungen beinhaltet, stellt sich die Frage, wie **allgemeine Kosten, die alle Bereiche betreffen**, zu behandeln sind (z.B. Planungskosten).

Ist hier keine direkte Zuordnung möglich, sind die Aufwendungen im Wege der **Schätzung** in Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

#### Beispiel

Ein Architektenhonorar, das für die Gesamtmaßnahme gezahlt worden ist, oder Aufwendungen für Reinigungsarbeiten, müssen in dem gleichen Verhältnis aufgeteilt werden, in dem die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten zu den Erhaltungsaufwendungen steht.

### 3.4.3 Erhaltungsaufwand als Vorbedingung für Herstellungskosten

Aufwendungen für **verschiedene Einzelmaßnahmen**, die jeweils isoliert betrachtet teils Herstellungskosten, teils Erhaltungsaufwendungen darstellen, werden **insgesamt als Herstellungskosten** beurteilt, wenn die Arbeiten im **sachlichen Zusammenhang** stehen. Ein sachlicher Zusammenhang besteht, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen.

#### Beispiel

Zwischen zwei Gebäuden soll eine Überbauung durchgeführt werden. Hierzu sind zunächst Ausbesserungsarbeiten an den Fundamenten eines der Gebäude notwendig.

#### Beurteilung

Isoliert betrachtet würde es sich bei den Aufwendungen für die Arbeiten an den Fundamenten um einen Erhaltungsaufwand handeln. Da jedoch ein Zusammenhang mit Herstellungskosten (neuer Gebäudeteil) besteht, stehen die Arbeiten im Zusammenhang mit diesen und gelten deshalb auch als Herstellungskosten.

#### Hinweis

Ein bautechnisches Ineinandergreifen kann auch dann vorliegen, wenn die Arbeiten in verschiedenen Stockwerken des Gebäudes ausgeführt werden.

### 3.4.4 Substanzvermehrung

Die Vermehrung der Substanz oder die Vergrößerung der nutzbaren Fläche führen üblicherweise zu Herstellungskosten. Fallen im Zusammenhang mit den Baumaßnahmen Erhaltungsaufwendungen an, zählen diese regelmäßig zu den Herstellungskosten.

**Keine** zu Herstellungsaufwendungen führende Substanzvermehrung liegt allerdings vor, wenn der neue Gebäudebestandteil oder die neue Anlage die Funktion des bisherigen Gebäudebestandteils für das Gebäude

in vergleichbarer Weise erfüllen. Erhaltungsaufwendungen können daher auch angenommen werden, wenn der neue Gebäudebestandteil für sich betrachtet nicht die gleiche Beschaffenheit aufweist wie der bisherige Gebäudebestandteil, oder die Anlage technisch nicht in der gleichen Weise wirkt, sondern lediglich entsprechend dem technischen Fortschritt modernisiert worden ist. Beispiele für solche sofort abzugsfähigen Erhaltungs- bzw. Modernisierungsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) insbesondere folgende Situationen:

- Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung (z.B. Eternitverkleidung oder Verkleidung mit Hartschaumplatten und Sichtklinker) zu Wärme- oder Schallschutzzwecken,
- Umstellung einer Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung,
- Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach, wenn dadurch lediglich eine größere Raumhöhe geschaffen wird, ohne die nutzbare Fläche und damit die Nutzungsmöglichkeit zu erweitern,
- Vergrößern eines bereits vorhandenen Fensters oder Versetzen von Wänden.
- Durch den neuen Gebäudebestandteil soll lediglich ein drohender Schaden abgewendet werden, etwa bei Anbringung einer Betonvorsatzschale zur Trockenlegung der durchfeuchteten Fundamente oder der Überdachung von Wohnungseingängen.

## 4 Anschaffungs-/Herstellungskosten vs. Erhaltungsaufwand in weiteren Bereichen

### 4.1 Einbauküchen bei vermieteter Wohnung

Es stellt sich die Frage, inwieweit die Erneuerung und Reparatur von Einbauten in vermieteten Wohnungen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand darstellen. Dieses Thema ist insbesondere im **Bereich der Einbauküchen** interessant.

Nach der Rechtsprechung des BFH wird die Einbauküche als ein **einheitliches Wirtschaftsgut** behandelt, auch wenn diese aus mehreren Komponenten besteht. Hintergrund ist der Gedanke, dass die Komponenten heutiger Einbauküchen so stark aufeinander abgestimmt sind, dass eine separate Nutzung der einzelnen Teile kaum sinnvoll möglich erscheint. Die Einbauküche ist also **kein Gebäudebestandteil**, auch wenn sie gegebenenfalls fest mit diesem verbunden ist. Als selbstständiges Wirtschaftsgut hat die Einbauküche auch eine eigene Nutzungsdauer. Diese beträgt zehn Jahre. Im Rahmen der sogenannten **linearen Abschreibung** würden die Anschaffungskosten der Einbauküche über die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben werden.

#### Hinweis

Statt der linearen Abschreibung gibt es ab 2025 auch die zeitlich begrenzte Möglichkeit, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach der **degressiven Methode** abzuschreiben.

Die Bemessungsgrundlage der Abschreibung ist hierbei immer der Restbuchwert aus dem Vorjahr. Bei der degressiven Abschreibung sind die Abschreibungsbeträge anfangs recht hoch, wodurch sich Steuerminderungspotenzial schneller realisieren lässt. Hierbei kann das Dreifache des linearen Abschreibungssatzes geltend gemacht werden. Allerdings darf der Abschreibungssatz 30 % der Anschaffungskosten nicht übersteigen.

Die Möglichkeit der degressiven Abschreibung gilt für entsprechende Wirtschaftsgüter, die **nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028** angeschafft oder hergestellt werden.

Zumindest wenn die Einbauküche **komplett erneuert** wird, liegen nach Auffassung des BFH **neue Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** vor. Werden jedoch nur einzelne Teile der Einbauküche erneuert (z.B. Austausch des Elektroherds), liegt regelmäßig Erhaltungsaufwand vor.

Für einfach transportable Küchenzeilen als preisgünstige Lösung und Alternative zur aufwendigeren Einbauküche gilt jedoch **nicht** der Grundsatz eines einheitlichen Wirtschaftsguts.

## 4.2 Erhaltungsaufwand bei Software

Bei Individualsoftware, die exklusiv für einen bestimmten Anwender entwickelt oder angepasst wurde (z.B. ERP-Systeme), lösen eine Anpassung an neue Anforderungen oder auch **größere Updates** häufig erheblichen Aufwand für Programmierarbeiten aus. Hierbei stellt sich die Frage, ob es sich um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt.

Zusätzliche **Herstellungskosten** können vorliegen, wenn die **Software in ihrer Substanz erweitert** wird, zum Beispiel also zusätzliche Funktionen dazukommen. Ein Beispiel wäre, wenn nach einer Anpassung ein Programm zur Auftragsbearbeitung um Erfassungsmöglichkeiten für Artikelstammdatensätze erweitert wird, oder wenn in einem Buchhaltungsprogramm die Möglichkeit zur Anlage eines neuen Rechnungskreises geschaffen wird.

Substanzerhaltung und damit sofort abzugsfähiger **Erhaltungsaufwand** liegt hingegen vor, wenn beispielsweise ein Lohnabrechnungsprogramm lediglich an eine **geänderte Rechtslage angepasst** wird.

## 5 Unentgeltlicher Erwerb

Wird ein Grundstück unentgeltlich erworben (im Wege der Schenkung oder des Erbfalls), führen Aufwendungen für Baumaßnahmen, die ein Gebäude in einen betriebsbereiten Zustand versetzen, mangels Anschaffung nicht zu Anschaffungskosten. Bei solchen Aufwendungen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder Herstellungskosten.

Handelt es sich um einen **teilentgeltlichen Erwerb** eines Gebäudes, können Anschaffungskosten nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil des Erwerbsvorganges gegeben sein. Im Übrigen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen oder Herstellungskosten.

#### Hinweis

Ein teilentgeltlicher Erwerb kann beispielsweise bei einer Erbauseinandersetzung gegeben sein, oder wenn der Erwerber bei einer Grundstücksschenkung Gegenleistungen zu erbringen hat (z.B. eine Übernahme von Schulden).

## 6 Feststellungslast

Die Feststellungslast für Tatsachen, die eine Behandlung von Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen, trifft **das Finanzamt**.

Den Steuerpflichtigen kann jedoch auch eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** treffen. Dies ist der Fall, soweit das Finanzamt nicht dazu in der Lage ist, den Zustand eines Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung oder den ursprünglichen Zustand eines Gebäudes festzustellen.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Februar 2026

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.