

STELLUNGNAHME

Stand: 11. Oktober 2019

Steuerrechtliche Position des ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

Klimaschutzprogramm 2030 – Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht

Ihr GZ: IV A 2 - S 1910/19/10108 :002

Ihr DOK: 2019/0885251

A. Zusammenfassung der Position

Aus dem Pariser Klimaschutzabkommen leitet der deutsche Klimaschutzplan 2050 ehrgeizige Ziele für die Senkung von Kohlendioxidemissionen ab. Das Klimaschutzprogramm 2030 enthält Maßnahmen, mit denen die im Klimaschutzplan 2050 formulierten Ziele erreicht werden sollen. In den Eckpunkten für das Klimaschutzprogramm 2030 wurde die steuerliche Förderung energetischer Gebäudesanierungsmaßnahmen als zentrale Maßnahme festgehalten.

Mit dem Kabinettsbeschluss des Klimaschutzprogramms 2030 wird festgelegt, dass die steuerliche Förderung selbstgenutzten Eigentums ab dem Jahr 2020 in Ergänzung zur existierenden Förderkulisse als weitere Säule der Förderung eingeführt werden soll. Eine Einschränkung des Eigentums findet im Kabinettsbeschluss nicht statt. Dementsprechend setzt der Referentenentwurf den Kabinettsbeschluss unseres Erachtens nur ungenügend um, da der Entwurf ausschließlich Regelungen zu selbstgenutztem Wohneigentum enthält, Wirtschaftsimmobilien jedoch unberücksichtigt bleiben.

Um die energetische Sanierung allerdings nicht nur punktuell attraktiv zu machen, müssen finanziell spürbare Förderungen auch für Gebäudeeigentümer geschaffen werden, welche die Gebäude vermieten oder selbst gewerblich nutzen. Steuerliche Anreize müssen in diesem Bereich noch gesetzt werden, sonst vergibt der Gesetzgeber die Chance, im Gebäudesektor eine flächendeckende Emissionsminderung zu bewirken. Hierfür ist insbesondere auch eine Erhöhung der Rate energetischer Modernisierungen im Gebäudebereich – insbesondere im Bestand – unerlässlich. Ein Baustein, um die entsprechenden Anreize zu schaffen, ist die Schaffung steuerlicher Anreize und der Abbau bestehender steuerlicher Hemmnisse. Dies betrifft nicht allein den Bereich der Wohnimmobilien, sondern vor allem auch den Bereich der Wirtschaftsimmobilien.

Gerade bei Wirtschaftsimmobilien ist das Potential enorm: In Deutschland gibt es rund drei Millionen Nichtwohngebäude (Wirtschaftsimmobilien samt öffentlicher Immobilien). Dies stellt ungefähr ein Siebtel des Gesamtbestandes dar. Allerdings entfallen auf diesen Gebäudetypus 37 Prozent des Gebäudeenergieverbrauchs. Es gilt zu bedenken, dass beispielsweise etwa 80 Prozent der vom Handel genutzten Gebäude in Deutschland vor 1978 errichtet wurden. Zu dieser Zeit lag der Fokus nicht auf energieeffizientem Bauen. Die meisten Handelsimmobilien haben daher deutlich höhere Energieverbräuche als moderne Effizienzgebäude. Eine bessere Energieeffizienz bei Wirtschaftsimmobilien stellt somit einen zentralen Baustein der Energiewende dar.

Insofern bedarf es zusätzlicher Anreize, um diese erheblichen Potentiale zu heben. Aus unserer Sicht könnte ein solcher Anreiz in einer entsprechenden Anpassung des steuerlichen Umfelds liegen. So ist aus unternehmerischer Sicht hinderlich, dass Betriebsausgaben für energetische Modernisierungsmaßnahmen in einer Vielzahl von Fällen nicht als sofort

abziehbarer Aufwand und somit nicht zum Zeitpunkt des wirtschaftlichen Abflusses steuermindernd berücksichtigt werden können. Darüber hinaus besteht im Steuerrecht aktuell auch ein gewerbsteuerliches Hemmnis, Konzepte zur Nutzung regenerativer Energien umzusetzen, da hier originär nicht gewerbliche Einkünfte, z.B. Vermietungseinkünfte, in bestimmten Fällen mit Gewerbesteuer belastet werden können, sofern z.B. ein Vermieter eine Immobilie vermietet und diese gleichzeitig nutzt, um elektrischen Strom aus regenerativen Energien zu erzeugen oder weiterzuleiten. Ferner sollten Hemmnisse, die dem schnellen Ausbau von Ladeinfrastruktur für Fahrzeuge mit elektrifiziertem Antrieb entgegenstehen, beseitigt werden.

Darüber hinaus darf nicht verkannt werden, dass die Einführung einer steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen „lediglich“ eine Periodenverschiebung darstellt; erhöhte anfängliche Abschreibungsmöglichkeiten führen in der Folge zu geringeren Abschreibungen in der Zukunft. Darüber hinaus werden durch die steuerliche Förderung auch Investitionen ausgelöst, die um ein Vielfaches höher liegen als die Förderung selbst und die ihrerseits zu zusätzlichen Steuereinnahmen und Sozialversicherungsabgaben führen. Ferner wäre die Anpassung der „erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung“ im Ergebnis dazu geeignet, das Gewerbesteueraufkommen zu erhöhen. Der Anreiz zur Ausübung von Tätigkeiten zur Erzeugung erneuerbarer Energien, die ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen, könnte hierdurch gesteigert werden.

Nachfolgend fassen wir unsere Kernforderungen daher wie folgt zusammen:

- Maßnahmen der energetischen Modernisierung bei **„anschaffungsnahen Herstellungskosten“** unberücksichtigt lassen
- Maßnahmen der energetischen Modernisierung bei **„nachträglichen Herstellungskosten“** privilegieren
- Einnahmen durch Erzeugung elektrischen Stroms aus regenerativen Energien im Rahmen der **„erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung“** als unschädliche Nebengeschäfte qualifizieren
- Klarstellung, dass Vermieter, die ihren Mietern Ladeinfrastruktur und E-Charging zur Verfügung stellen, **Nebenleistungen zur Vermietung und Verpachtung** erbringen, die das bei langfristiger Vermietung übliche Maß nicht überschreiten
- Erhöhung der **linearen Abschreibung** um mindestens einen Prozentpunkt

B. Anpassungsbedarf im Detail

I. Anreize durch Verbesserung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen

Aus unternehmerischer Sicht wird die Investitionsbereitschaft dadurch gebremst, dass Betriebsausgaben für energetische Modernisierungsmaßnahmen in einer Vielzahl von Fällen nicht als sofort abziehbarer Aufwand und somit zum Zeitpunkt des wirtschaftlichen Abflusses steuermindernd berücksichtigt werden können. Vielmehr sind solche Aufwendungen regelmäßig im Wege der Abschreibung über die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes und folglich über einen Zeitraum von bis zu 50 Jahren gestreckt steuerlich geltend zu machen. In diesen Fällen wirkt sich das Steuerrecht negativ auf die Wirtschaftlichkeitsberechnung von Unternehmen aus; die Liquidität leidet. Folglich sinkt die Attraktivität von energetischen Modernisierungsmaßnahmen, deren Wirtschaftlichkeit ohnehin nicht in allen Fällen außer Zweifel steht.

Sofern energetische Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und sofern die Aufwendungen hierfür (ohne Umsatzsteuer) 15% der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, qualifizieren diese Aufwendungen steuerrechtlich als sogenannte „**anschaffungsnahe Herstellungskosten**“ (§ 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG). Dies heißt im Ergebnis, dass die Aufwendungen zu den zu aktivierenden Herstellungskosten eines Gebäudes zählen und steuerbilanziell über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden müssen.

Energetische Modernisierungsmaßnahmen können jedoch auch zu einer über den „ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung“ des Gebäudes führen, weshalb die Aufwendungen nach Handelsrecht als sogenannte „**nachträgliche Herstellungskosten**“ aktiviert und somit steuerrechtlich ebenfalls über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden müssen (§ 255 Absatz 2 Satz 1 HGB i. V. m. § 7 Absatz 4 EStG).

Im Ergebnis werden in beiden Fällen die Aufwendungen für energetische Modernisierungsmaßnahmen über einen Zeitraum von bis zu 50 Jahren verteilt und somit für den Immobilieneigentümer wirtschaftlich weniger attraktiv. Lediglich bei energetischen Modernisierungsmaßnahmen an einer seit mehr als drei Jahren gehaltenen und unter Energiegesichtspunkten bereits modernen Immobilie wäre diese nachteilige steuerrechtliche Behandlung nicht gegeben; dies kann jedoch politisch nicht gewollt sein, da doch gerade ältere und unter Energiegesichtspunkten modernisierungsbedürftige Immobilien einer energetischen Modernisierung zugeführt werden sollen.

Sachgerecht wäre es, die Kosten wichtiger Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen schon im Jahr der Entstehung insgesamt als sofort abziehbaren Aufwand bzw. mindestens im Wege gesonderter und erhöhter Abschreibungsmöglichkeiten

berücksichtigen zu können. Andernfalls werden wichtige energetische Sanierungsmaßnahmen verzögert oder gar unterlassen, wodurch nicht nur die Energieeffizienz, sondern letztlich auch die Nutzer beeinträchtigt werden.

Konkret könnten folgende gesetzliche Korrekturen dieses Dilemma zwischen politisch gewollten Klimaschutzzielen und geltendem Steuerrecht auflösen:

Neuer Satz 3 in § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG:

„[...] ³Keine Herstellungskosten im Sinne des Satzes 1, sind Aufwendungen für Maßnahmen der energetischen Modernisierung.“

Neueinführung eines § 7 Absatz 5b EStG:

„Bei einem im Inland belegenen Gebäude darf der Steuerpflichtige abweichend von § 7 Absatz 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung [Alternative 1: 100 Prozent] [Alternative 2: bis zu 30 Prozent, in dem folgenden Jahr bis zu 20 Prozent und den folgenden fünf Jahren jeweils bis zu 10 Prozent] der Herstellungskosten für energetische Modernisierungsmaßnahmen absetzen.“

Dies könnte gegebenenfalls an das Erreichen eines bestimmten Energiestandards geknüpft werden.

II. Abbau von steuerlichen Hemmnissen in der Gewerbesteuer – Üblichkeit von Nebenleistungen bei langfristigen Vermietungen und „erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung“

Ein weiteres steuerliches Hemmnis besteht bei der Gewerbesteuer, da hier eine Gewerbesteuermehrbelastung von – originär nicht der Gewerbesteuer unterliegenden – Einkünften durch beispielsweise die Erzeugung elektrischen Stroms aus regenerativen Energien droht.

Zum Hintergrund: Immobilienunternehmen üben grundsätzlich vermögensverwaltende Tätigkeiten aus. Die hieraus generierten Mieteinnahmen unterliegen richtigerweise nicht der Gewerbesteuer. In Kurzform dargestellt führt die aktuelle Gesetzeslage im Ergebnis jedoch dazu, dass das zusätzliche Ausüben von gewerblichen Tätigkeiten (Abfärbetheorie) oder aber allein die gewählte Gesellschaftsform (gewerbliche Einkünfte kraft Gesetzes) dazu führen können, dass rein vermögensverwaltende – und somit gewerbesteuerlich eigentlich irrelevante – Einkünfte zusätzlich mit Gewerbesteuer belastet werden. Um diese weitreichenden steuerlichen Konsequenzen zu vermeiden und die eigentliche Systematik des Steuerrechts beizubehalten, sieht das Gewerbesteuergesetz vor, dass Vermietungseinkünfte wieder vollständig von der Gewerbesteuer durch die sogenannte „**erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung**“ befreit werden können (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).

Problematisch ist hierbei jedoch, dass die erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn schädliche Nebentätigkeiten vorliegen. Liegt eine schädliche Nebentätigkeit vor, werden nicht nur die eigentlich gewerblichen Einnahmen, sondern auch die gesamten – originär nicht gewerblichen – Mieteinnahmen mit Gewerbesteuer belastet. Dementsprechend versuchen Immobilienunternehmen zwingend, solche schädlichen Nebentätigkeiten zu vermeiden. Als schädlich für die Anerkennung der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung hat beispielsweise das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in seiner Entscheidung vom 13. Dezember 2011 (6 K 6181/08) den Betrieb einer Photovoltaik-Anlage betrachtet, da die Eigentümerin mit der Produktion und Einspeisung von Solarstrom ins Stromnetz eine schädliche gewerbliche Tätigkeit ausübte. Somit würde beispielsweise der Betrieb einer Photovoltaik-Anlage dazu führen, dass sämtliche – vermögensverwaltende – Einkünfte zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert werden.

Vor dem Hintergrund der weiter steigenden Anforderungen an die Energieeffizienz erscheint uns die enge Auslegung im Rahmen der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung insofern nicht mehr angemessen. Es sollte – auch steuerlich – anerkannt werden, dass insbesondere der Betrieb von Photovoltaik-Anlagen schon jetzt – und noch stärker in der Zukunft – eine zentrale Rolle bei der Erreichung der ehrgeizigen klimapolitischen Ziele spielt. Nach der aktuellen Rechtslage werden jedoch neue Energiekonzepte wie beispielsweise der Betrieb einer Anlage zur Erzeugung elektrischen Stroms aus regenerativen Energien zwar einerseits politisch gefördert, andererseits jedoch der Anreiz steuerrechtlich problematisiert und zum Teil konterkariert. Um diese steuerrechtlichen Hemmnisse abzuschaffen und Potentiale der regenerativen Energien stärker auszuschöpfen, sollten die aus dem Betrieb solcher Anlagen resultierenden Einnahmen für Zwecke der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung als unschädliche Nebengeschäfte qualifiziert werden, da solche Anlagen ein notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung sind. Die Gewerbesteuerpflicht dieser gewerblichen Nebengeschäfte bliebe hierbei selbstverständlich erhalten.

Als weiteres Hemmnis bei der Reduzierung des CO₂-Ausstoßes im Verkehrssektor hat sich das Fehlen von Ladeinfrastruktur herausgestellt. Aus diesem Grund sollen Mieter gegen den Vermieter einen gesetzlichen Anspruch auf Einbau einer E-Ladestation haben. Der Mieter muss hiernach die E-Ladestation freilich auf eigene Kosten einbauen.

Viele Vermieter sind auch gewillt, ihre Immobilien und Parkhäuser attraktiver mit Ladeinfrastruktur auszustatten und würden auf eigene Kosten Ladeinfrastruktur einbauen und mit einer App und elektronischer Bezahlung zur Verfügung stellen. Das Ziel einer flächendeckenden Ladeinfrastruktur wäre hierdurch schneller erreichbar. Wie bereits erwähnt, üben Immobilienunternehmen grundsätzlich vermögensverwaltende Tätigkeiten aus. Die hieraus generierten Mieteinnahmen unterliegen richtigerweise nicht der Gewerbesteuer. Das gilt nach der ständigen Rechtsprechung auch, soweit der Vermieter gegenüber dem Mieter im Zusammenhang mit der Vermietung **Zusatzleistungen und Nebenleistungen** erbringt.

Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Zusatz- oder Nebenleistungen das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß nicht übersteigen. Da E-Ladestationen gegenwärtig noch nicht zu dem als allgemeinüblich anzuerkennenden Stand der Technik bei einer Mietsache gehören, besteht Unsicherheit darüber, ob deren Einbau und (optional auch elektronischer) Betrieb als Nebenleistung qualifiziert, die bei langfristigen Vermietungen üblich ist. Um die Klimaschutzziele zu erreichen, ist das flächendeckende Angebot von E-Ladesäulen, deren Betrieb (optional über eine App mit elektronischer Bezahlungsfunktion) und die hierüber organisierte Lieferung von (optional auch selbst erzeugtem) Strom nützlich, weshalb klargestellt werden sollte, dass es sich auch um eine bei langfristigen Vermietungen übliche Nebenleistung von Vermietern handelt. Konsequenterweise sollte ferner klargestellt werden, dass es sich insofern auch für Zwecke der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung um eine unschädliche Nebenleistung handelt.

III. Lineare Abschreibung anpassen

Die lineare Abschreibung gemäß § 7 Absatz 4 EStG stellt zwar kein steuerliches Hemmnis im engeren Sinne dar, jedoch ist deren Höhe in Anbetracht des technischen Fortschritts und der gestiegenen energetischen Anforderungen nicht mehr zeitgemäß. Lag der langlebige Rohbau-Bestandteil eines Gebäudes im Jahr 2000 noch bei rund 55% und der Anteil der kurzlebigen Ausbau- und technischen Bestandteile bei 45%, so haben der technische Fortschritt und die gestiegenen energetischen Anforderungen dazu geführt, dass sich im Jahr 2014 diese Prozentsätze vertauscht haben. Der Anteil der langlebigen Rohbau-Bestandteile eines Gebäudes machte im Jahr 2014 somit nur noch 45% aus. Der Anteil kurzlebiger Gebäudebestandteile an den Gesamtinvestitionskosten wird sich insbesondere mit Blick auf die steigenden Anforderungen bei der Energieeffizienz tendenziell weiter erhöhen. Zur steuerrechtlich gerechten Abbildung des tatsächlichen Werteverzehrs und zur Abschaffung von Investitionshindernissen regen wir dementsprechend eine Erhöhung des Abschreibungssatzes um mindestens einen Prozentpunkt – und eine damit einhergehende Verkürzung der Abschreibungszeiträume – an.

C. Fiskalische Amortisation

Es sollte zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass es sich bei der Einführung einer steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen „lediglich“ um eine Periodenverschiebung handelt; erhöhte anfängliche Abschreibungsmöglichkeiten führen in der Folge zu geringeren Abschreibungen in der Zukunft. Darüber hinaus werden durch die steuerliche Förderung auch Investitionen ausgelöst, die um ein Vielfaches höher liegen als die Förderung selbst und die ihrerseits zu zusätzlichen Steuereinnahmen und

Sozialversicherungsabgaben führen. Es gibt Modellrechnungen, in denen steuerliche Fördermaßnahmen für energetische Gebäudesanierungen zur Entlastung des Staatshaushalts beitragen¹.

Ferner wäre die Anpassung der „erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung“ dazu geeignet, das Gewerbesteueraufkommen zu erhöhen. Der Anreiz zur Ausübung von Tätigkeiten zur Erzeugung erneuerbarer Energien, die ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen, könnten hierdurch gesteigert werden.

¹ Vgl. Endbericht des iöw und ECOFYS „Kommunale Wertschöpfungseffekte durch energetische Gebäudesanierung (KoWeG)“, Oktober 2014; DHI „Effekte einer steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden“, 2014; IW Köln, Kurzgutachten „Einführung steuerlicher Anreize zur energetischen Gebäudesanierung“, Juni 2011.