

POSITIONSPAPIER

Stand: 11. August 2021

Steuerliche Hemmnisse bei der Umsetzung von Klimaschutzmaßnahmen im Gebäudesektor abschaffen

Inhalt

A. Zusammenfassung / Kernforderungen	3
B. Klimaschutz als Zielvorgabe im Immobiliensektor	4
C. Aktueller Stand der steuerlichen Klimaförderung	5
1. Energieerzeugung.....	5
2. Sanierungstätigkeit	5
D. Beseitigung von steuerlichen Hemmnissen bei Mieterstrom und Ladeinfrastruktur	7
1. Bereits erfolgte Anpassung der erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht durch das Fondsstandortgesetz	7
2. Erforderliche steuerliche Folgeänderungen	8
a) <i>Weitere erforderliche Änderungen im Gewerbesteuerrecht</i>	<i>8</i>
b) <i>Notwendige Änderungen im Investmentsteuergesetz – Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei „aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung“</i>	<i>9</i>
c) <i>Notwendige Änderungen im Einkommensteuerrecht betreffend vermögensverwaltende Personengesellschaften</i>	<i>12</i>
E. Verbesserung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von energetischen Sanierungsaufwendungen	14
F. Fiskalpolitische Überlegungen.....	16

A. Zusammenfassung / Kernforderungen

Aus dem Pariser Klimaschutzabkommen leitet der deutsche Gesetzgeber ehrgeizige Ziele für die Senkung von Kohlendioxidemissionen ab. Bis 2045 – statt ursprünglich 2050 – soll Deutschland klimaneutral sein. Hierdurch soll für Deutschland ein angemessener Beitrag zur Umsetzung der Klimaziele der Europäischen Union zur weltweiten Treibhausgasneutralität geleistet werden.

Um eine flächendeckende Emissionsminderung erreichen zu können, muss insbesondere auch die Rate energetischer Modernisierungen im gesamten Gebäudebereich – insbesondere im Bestand – erhöht werden. Hierzu müssen entsprechende steuerliche Anreize geschaffen und bestehende steuerliche Hemmnisse abgebaut werden. Dies betrifft jedoch nicht allein den bereits geförderten Bereich der Wohnimmobilien, sondern vor allem auch den Bereich der Wirtschaftsimmobilien. Gerade bei Wirtschaftsimmobilien ist das Potenzial enorm: In Deutschland gibt es rund zwei Millionen Wirtschaftsimmobilien, auf welche 34 Prozent des Gebäudeenergieverbrauchs entfallen.

Insofern bedarf es zusätzlicher Anreize, um diese erheblichen Potentiale zu heben. Ein Baustein liegt aus unserer Sicht in einer entsprechenden Anpassung der steuerlichen Rahmenbedingungen. So ist aus unternehmerischer Sicht hinderlich, 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. Auch dürfen die Erzeugung elektrischen Stroms aus regenerativen Energien und Blockheizkraftwerken in Gebäuden sowie die Bereitstellung von Energie und Ladeinfrastruktur an Mieter für Zwecke der E-Mobilität nicht durch steuerrechtliche Rahmenbedingungen konterkariert werden. Hier gibt es steuerliche Hemmnisse, die durch eine zeitgemäße Anpassung abgebaut werden müssen.

Nachfolgend fassen wir unsere Kernforderungen daher wie folgt zusammen:

- Ergänzend zur Gesetzesänderung durch das Fondsstandortgesetz müssen auch der Betrieb von Blockheizkraftwerken und die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen im Rahmen der „**erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung**“ berücksichtigt werden.
- Die **investment- und einkommensteuerlichen Regelungen** zur Förderung regenerativer Energieerzeugung müssen entsprechend dem Gewerbesteuerrecht angepasst werden.
- Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Maßnahmen der energetischen Modernisierung muss verbessert werden und daher müssen deren Kosten bei „**anschaffungsnahen Herstellungskosten**“ und „**nachträglichen Herstellungskosten**“ unberücksichtigt bleiben.
- Die **lineare Abschreibung** muss um mindestens einen Prozentpunkt erhöht werden.

B. Klimaschutz als Zielvorgabe im Immobiliensektor

Bereits im Jahr 2010 hatte die Bundesregierung beschlossen, die Treibhausgasemissionen bis 2050 im Vergleich zu 1990 um 80 bis 95 Prozent zu vermindern. 2016 veröffentlichte die Bundesregierung ihren „Klimaschutzplan 2050“, gefolgt von einem Bundes-Klimaschutzgesetz im Dezember 2019, das jährliche Emissionsbudgets für die einzelnen Sektoren bis 2030 vorsah. Am 24. März 2021 urteilte das Bundesverfassungsgericht, dass es stärkerer Ambitionen im Klimaschutz bis 2030 bedürfe und klar definierte Vorgaben für die Reduktion der CO₂-Emissionen nach dem Jahr 2030 fehlten. Es verpflichtete den Gesetzgeber, bis Ende 2022 Abhilfe zu schaffen.

Im Juni 2021 beschlossen Bundestag und Bundesrat die Novelle des Klimaschutzgesetzes mit schärferen Regelungen. Durch das neue Gesetz werden nun die Klimaschutzziele nach 2030 festgelegt und die Sektorenziele wurden angepasst. Bis 2030 sind die CO₂-Emissionen im Vergleich zum Referenzjahr 1990 um 65 Prozent – anstatt wie ursprünglich geplant um 55 Prozent – zu senken. Bis 2040 soll der Treibhausgas-Ausstoß in einem neuen Zwischenschritt um mindestens 88 Prozent reduziert werden. Bis 2045 – statt ursprünglich 2050 – soll Deutschland klimaneutral sein. Hierdurch soll für Deutschland ein angemessener Beitrag zur Umsetzung der Verpflichtung aus dem Pariser Klimaschutzabkommen und der neuen Klimaziele der Europäischen Union zur weltweiten Treibhausgasneutralität geleistet werden. Die Immobilienbranche spielt hierbei eine wichtige Rolle, zumal ein Drittel des Energieverbrauchs in Deutschland auf den Gebäudebereich entfällt. Für den Immobiliensektor ergibt sich daraus die Zielsetzung eines nahezu klimaneutralen Gebäudebestandes durch die wirtschaftlich vertretbare Weiterentwicklung der energetischen Standards für Neubau und Bestand, die Förderung von effizienten Heizungs- und Kühlsystemen sowie die Einbindung erneuerbarer Energien. Dementsprechend müssen Immobilien aktuell und in Zukunft immer stärker klimapolitische Entwicklungen berücksichtigen. Zum einen ist es ureigenes Interesse der Immobilienwirtschaft, diese Erwartungen zu erfüllen, zum anderen forciert der nationale Gesetzgeber entsprechendes Handeln. So besteht beispielsweise nach dem Gesetz zur Vereinheitlichung des Energieeinsparrechts für Gebäude (GEG, in Kraft seit 1. November 2020) die Verpflichtung, ein Gebäude so zu errichten, dass der Wärme- und Kälteenergiebedarf zumindest anteilig durch die Nutzung erneuerbarer Energien gedeckt wird. Da im Gebäudesektor ein erhebliches Potential zur eigenen Erzeugung erneuerbarer Energien steckt, könnte der Gebäudeeigentümer dieser Pflicht zumindest zum Teil nachkommen. Nach dem Gebäude-Elektromobilitätsinfrastruktur-Gesetz (GEIG, in Kraft seit 25. März 2021) ist zudem in bestimmten Gebäuden die Verpflichtung zu Investitionen in die Ladeinfrastruktur und zur Errichtung von Ladepunkten für die Elektromobilität vorgesehen. Über die nationale Gesetzgebung hinaus werden beispielsweise auch die Vorgaben des europäischen Green Deal zu dem gesellschaftlich gewünschten Fortschritt bei der Emissionsreduzierung beitragen. Im Ergebnis ist es das Ziel aller Beteiligten, Nachhaltigkeitsrisiken zu vermeiden. Auch Mieter und Investoren erwarten nachhaltige Gebäudestandards und Anlagestrategien, wobei Bauen und Wohnen zugleich jedoch auch bezahlbar bleiben muss.

C. Aktueller Stand der steuerlichen Klimaförderung

1. Energieerzeugung

Die aktuellen steuerlichen Rahmenbedingungen verhindern zum Teil immer noch, dass nachhaltige Energieerzeugung und -nutzung im Gebäudesektor stattfinden kann. Sie führen in der Praxis sogar mitunter zu der äußerst bedenklichen Situation, dass die Ladeinfrastruktur zwar errichtet, aber zur Vermeidung der negativen steuerlichen Konsequenzen nicht dem Nutzer zur Verfügung gestellt wird. Der Gesetzgeber ist hier zwar bereits punktuell tätig geworden (vgl. Punkt D.1. „Bereits erfolgte Anpassung der erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht durch das Fondsstandortgesetz“). Diese Änderung war ein wichtiger und großer Schritt in die richtige Richtung. Allerdings sind weitere Änderungen notwendig, um sämtlichen Immobilieneigentümern unabhängig von ihrer Rechtsform den Einstieg in die Bereitstellung der Ladeinfrastruktur und die Erzeugung erneuerbarer Energien zu ermöglichen, ohne dass eine steuerliche Pönalisierung erfolgt. Daher empfehlen wir weitere Anpassungen im Gewerbesteuerrecht, Investmentsteuerrecht und im Einkommensteuerrecht (vgl. Punkt D.2. „Erforderliche steuerliche Folgeänderungen“).

2. Sanierungstätigkeit

In dem Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung¹ wurde die steuerliche Förderung energetischer Gebäudesanierungsmaßnahmen als zentrale Maßnahme festgehalten. Vereinzelt wurde diese steuerliche Förderung bereits umgesetzt. So wurde Ende des Jahres 2019 das Gesetz zur „Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht“ (BT-Drs. 19/14338, BGBl. I 2019, S. 2886) beschlossen. Danach wird unter anderem selbstgenutztes Eigentum seit dem Jahr 2020 durch eine Steuerermäßigung bei bestimmten Einzelmaßnahmen gefördert (§ 35c EStG „Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden“). Zu den geförderten Sanierungsmaßnahmen zählen die Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Geschossdecken, die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung bzw. der Einbau einer Lüftungsanlage, die Erneuerung einer Heizungsanlage, der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und die Optimierung bestehender Heizungsanlagen. Wer solche Sanierungsmaßnahmen ergreift, kann seine Steuerschuld verteilt über drei Jahre um 20 Prozent der Kosten – maximal insgesamt 40.000 Euro je Objekt – mindern.

Es ist grundsätzlich positiv zu bewerten, dass hierdurch eine attraktive, einfache und technologieoffene steuerliche Förderung energetischer Gebäudesanierungsmaßnahmen eingeführt wurde – die bisher umgesetzten Maßnahmen enthalten auch richtige Ansätze. Um

¹ Klimaschutzprogramm 2030 der Bundesregierung zur Umsetzung des Klimaschutzplans 2050, Punkt 3.4.2.1 Steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung, S. 51 f., abrufbar unter: <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975226/1679914/e01d6bd855f09bf05cf7498e06d0a3ff/2019-10-09-klima-massnahmen-data.pdf?download=1>.

zielführend zu sein, bedarf es jedoch einer Ausweitung. Schließlich strebt die Bundesregierung eine Verdopplung der Gebäudesanierungsrate von jährlich 1 auf 2 Prozent an. So ist die steuerliche Förderung von Investitionen in die energetische Gebäudesanierung bisher ausschließlich bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden eingeführt worden – eine sehr fragliche Einschränkung des Förderkonzeptes, wenn man sich insbesondere die im europäischen Vergleich sehr geringe Wohneigentumsquote in Deutschland vor Augen führt. Attraktive Sanierungsanreize für Wirtschaftsimmobilien und vermietete Wohnimmobilien haben bislang keinen Einzug ins deutsche Steuerrecht gefunden. Aber auch diese Immobilien bedürfen der Sanierung, wenn Deutschland die Klimaschutzziele von Paris erfüllen will.

Die steuerliche Auswirkung von Sanierungstätigkeiten muss daher für alle Gebäudetypen attraktiver gestaltet werden. In Deutschland gibt es mehr als 19 Millionen Wohngebäude und ca. zwei Millionen Nichtwohngebäude. Während der Anteil am Gebäudeenergieverbrauch bei Wohnimmobilien bei 66 % liegt, entfallen auf Nichtwohngebäude – obwohl sie lediglich ca. zehn Prozent des Gesamtgebäudebestandes ausmachen – 34 Prozent des Gebäudeenergieverbrauchs.² Insbesondere Wirtschaftsimmobilien haben somit ein enormes Potential. Etwa 80 Prozent der vom Handel genutzten Gebäude in Deutschland wurden vor 1978 errichtet. Zu dieser Zeit lag der Fokus nicht auf energieeffizientem Bauen.³ Die meisten Handelsimmobilien haben daher deutlich höhere Energieverbräuche als moderne Gebäude. Eine bessere Energieeffizienz bei Wirtschaftsimmobilien stellt somit einen zentralen Baustein der Energiewende dar.

² Vgl. dena-Gebäudereport 2021, Fokusthemen zum Klimaschutz im Gebäudebereich, Kapitel 01/05 Zahlen, Daten, Fakten, S. 8.

³ Vgl. dena-Modellvorhaben „Energieeffizient Handeln“, Energetische Modernisierung von Gebäuden des Einzelhandels, Stand: 11/2017, S. 1.

D. Beseitigung von steuerlichen Hemmnissen bei Mieterstrom und Ladeinfrastruktur

1. Bereits erfolgte Anpassung der erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht durch das Fondsstandortgesetz

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags können Grundstücksunternehmen den auf die Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes entfallenen Ertrag im Wege der sog. erweiterten Kürzung nach Maßgabe des § 9 Nummer 1 Satz 2 ff. GewStG kürzen. Das Unternehmen unterliegt insoweit im Ergebnis nicht der Gewerbesteuer. Voraussetzung hierfür ist aber, dass sich das Unternehmen auf diese Gebrauchsüberlassung und wenige weitere begünstigte Tätigkeiten beschränkt. Grundstücksunternehmen verlieren den Anspruch auf die erweiterte Kürzung, wenn sie neben begünstigten Tätigkeiten auch andere gewerbliche Tätigkeiten ausüben oder z. B. Mieteinnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen erzielen, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen. Unschädlich für die erweiterte Kürzung waren bisher nur abschließend im Gesetz aufgeführte wohnungsnaher Nebentätigkeiten. Falls Grundstücksunternehmen bisher auch die Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder Ladestationen für Elektrofahrzeuge betrieben, verloren sie insgesamt die Möglichkeit, die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen zu können. Auch kam es bisher nicht auf den Umfang einer anderweitigen schädlichen Tätigkeit an; selbst Tätigkeiten von sehr geringer Bedeutung waren insoweit schädlich.

Um Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge zu setzen, wurde in Artikel 9 des Fondsstandortgesetzes u. a. § 9 Nummer 1 Satz 3 GewStG wie folgt geändert:

„Satz 2 gilt entsprechend, wenn

a) in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dient,

b) in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom

aa) im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder

bb) aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder,

*erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als **10 Prozent** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; die Einnahmen im Sinne von Doppelbuchstabe aa dürfen nicht aus der*

Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers, oder

*c) Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in Nummer 1 und 2 bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als **5 Prozent** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.“*

Nach dieser bereits Gesetz gewordenen und ab dem Jahr 2021 anwendbaren Neuregelung können Grundstücksunternehmen im Hinblick auf die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge die erweiterte Kürzung weiterhin in Anspruch nehmen, wenn ihre diesbezüglichen Einnahmen in dem für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahr nachweislich nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Voraussetzung ist, dass der Strom aus den Energieerzeugungsanlagen dabei ins Netz eingespeist oder an die Mieter des Grundstücksunternehmens geliefert wird. Zu den begünstigten Einnahmen, die im Zusammenhang von dem Betrieb der Anlagen erzielt werden, rechnen auch die Einnahmen aus zusätzlichen Stromlieferungen im Sinne des § 42a Absatz 2 Satz 6 des EnWG bei Mieterstromanlagen. Der Selbstverbrauch von erzeugtem Strom steht der erweiterten Kürzung ebenfalls nicht entgegen.

Die erweiterte Kürzung soll auch dann erhalten bleiben, wenn die Einnahmen in dem für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahr aus den übrigen Tätigkeiten nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind und aus unmittelbaren Vertragsverhältnissen mit den Mietern des Grundstücks stammen. Die Änderung des § 9 Nummer 1 GewStG eröffnet daher die Möglichkeit der Energieerzeugung in geringem Umfang, ändert aber nichts daran, dass Grundstücksunternehmen mit den Einnahmen aus der Energieerzeugung weiterhin der Gewerbesteuer unterliegen.

Diese Änderungen sind ein wertvoller Schritt hin zur Klimaneutralität, da die Erzeuger erneuerbarer Energie im Gebäudesektor nun weniger stark dem Risiko ausgesetzt sind, in ein Besteuerungsregime zu rutschen, dass für die reine Vermögensnutzung nicht vorgesehen ist. Allerdings halten wir weitere punktuelle Anpassungen für dringend erforderlich, damit die Immobilienwirtschaft einen wichtigen Beitrag zu den Zielen des Klimaschutzes leisten kann. Gerne erläutern wir diese im nächsten Abschnitt.

2. Erforderliche steuerliche Folgeänderungen

a) Weitere erforderliche Änderungen im Gewerbesteuerrecht

Die durch das Fondsstandortgesetz vorgenommenen Änderungen bewerten wir als sehr positiv. Im Nachgang regen wir allerdings punktuelle Verbesserungen an, um weitere

Hemmnisse auszuräumen und die Erzeugung regenerativer Energien noch weiter voranzutreiben.

Dies betrifft zum einen den Betrieb von **Blockheizkraftwerken**. Da § 9 Nummer 1 Satz 3 lit. b) aa) GewStG explizit auf § 3 Nr. 21 EEG Bezug nimmt, sind die gewerblichen Einnahmen aus dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks nach aktueller Rechtslage nicht im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung begünstigt. Blockheizkraftwerke gewährleisten jedoch eine besonders effektive Nutzung von Brennstoffen, reduzieren hierdurch die CO₂-Emissionen und leisten somit einen wertvollen Beitrag zum Erreichen der Klimaziele. Daher sollten die Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken den in § 9 Nummer 1 Satz 3 lit. b) aa) GewStG genannten Einnahmen gleichgestellt werden.

Zum anderen betrifft dies **Veräußerungsfälle von Betriebsvorrichtungen**. Mit der bereits umgesetzten Gesetzesänderung sollte ausdrücklich und zu Recht in begrenztem Umfang die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen zugelassen werden. Dies ist im Übrigen auch mit Blick auf die Energiewende ein ganz wesentlicher Schritt, weil in der Praxis aus operativen Gründen zwar der Betrieb von Energieerzeugungsanlagen und E-Ladestationen auf Betreiber ausgelagert ist (bspw. durch Contracting). Wenn die Anlage oder ggf. nur Zuleitungen zu derselben jedoch im Eigentum der Grundstücksgesellschaft verblieben, wurde die erweiterte Grundbesitzkürzung ggf. versagt, weil es sich dann um eine schädliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen handelte. Wohl ungewollt wurden im Zuge der gesetzlichen Erleichterungen jedoch nur die Mitvermietungsfälle, nicht jedoch die Veräußerungsfälle für unschädlich erklärt – so jedenfalls unsere Interpretation des Gesetzeswortlautes. Wenn daher entweder eine Immobilie mit Betriebsvorrichtungen im Ganzen oder ggf. auch nur einzelne Betriebsvorrichtungen übertragen werden (z. B. auf Betreiber / Contractoren von Energieerzeugungsanlagen) geht in dem Jahr der Übertragung die erweiterte Kürzung verloren. Dies kann nicht gewollt sein.

Petita:

- Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken sollten den in § 9 Nummer 1 Satz 3 lit. b) aa) GewStG genannten Einnahmen gleichgestellt werden.
- Die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen sollte mit der nachfolgenden Formulierung in einer neuen lit. d) aufgenommen werden:

„Einnahmen aus der Veräußerung von beweglichen Wirtschaftsgütern, insbesondere Betriebsvorrichtungen, soweit die Vermietung oder Verpachtung dieser Wirtschaftsgüter bis zur Veräußerung unter Buchstaben b oder c fällt.“

b) Notwendige Änderungen im Investmentsteuergesetz – Beseitigung steuerlicher Hemmnisse bei „aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung“

Ein nicht unbedeutender Teil von Immobilien wird von regulierten Investmentfonds gehalten, die unter das Besteuerungsregime des Investmentsteuergesetzes fallen. Betroffen sind hier

Immobilien-Investmentfonds aber auch Investmentfonds, die ihren Schwerpunkt nicht in Immobilien haben, aber trotzdem in diese Assetklasse investieren. Die oben dargestellten allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen finden auf diese Immobilieneigentümer keine Anwendung.

Vermögensverwaltende Immobilien-Investmentfonds sind gemäß § 15 Absatz 2 InvStG von der Gewerbesteuer befreit, wenn die Vermögensgegenstände des Investmentfonds nicht im wesentlichen Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet werden („aktive unternehmerische Bewirtschaftung“; kurz auch „**auB**“ genannt). Ein wesentlicher Umfang liegt dabei gemäß § 15 Absatz 3 InvStG nicht vor, wenn die Einnahmen (als ein Umsatzanteil und nicht die Erträge) aus einer auB in einem Geschäftsjahr weniger als 5 Prozent der gesamten Einnahmen des Investmentfonds betragen.

Qualifiziert der Immobilien-Investmentfonds als Spezial-Investmentfonds gemäß den §§ 25 ff. InvStG, muss er unter anderem die Anlagebestimmungen des § 26 InvStG einhalten. Hierzu zählt auch die Einhaltung der 5-Prozent-Grenze der auB gemäß § 15 Absatz 3 InvStG. Wird die 5-Prozent-Grenze nicht eingehalten, führt dies nach § 52 InvStG zu der sehr weitreichenden Folge, dass eine Auflösung des Spezial-Investmentfonds und das Entstehen eines Investmentfonds mit deutlich abweichenden Besteuerungsregelungen fingiert wird.

Die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge gilt im Rahmen des Investmentsteuerrechts als aktive unternehmerische Bewirtschaftung. Einnahmen aus diesen Tätigkeiten sind daher für die Berechnung der 5-Prozent-Grenze einzubeziehen und können bei einem Überschreiten unter anderem dazu führen, dass ein Spezial-Investmentfonds seinen investmentsteuerrechtlichen Status verliert.

Aufgrund dieser drohenden steuerlichen Konsequenzen werden die angesprochenen klimaschutzfördernden Maßnahmen von Spezial-Investmentfonds regelmäßig unterlassen. Aktuell ist in der Praxis sogar zu beobachten, dass zum Beispiel Ladeinfrastrukturen zwar errichtet, aber zur Vermeidung der negativen steuerlichen Konsequenzen nicht dem Nutzer zur Verfügung gestellt werden.

Es sei auch hier nochmal ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bereitschaft für die Anschaffung eines Autos mit E-Motor maßgeblich davon abhängt, dass eine adäquate Ladeinfrastruktur entweder in der Tiefgarage des (Miet-)Wohnhauses oder in der Tiefgarage des (Arbeitsplatz-)Bürogebäudes vorhanden ist. Spezial-Investmentfonds als maßgebliche Bestandhalter von Wohn- und Büroimmobilien könnten somit einen nicht unbeachtlichen Beitrag zur Emissionsreduzierung und Steigerung der E-Mobilität leisten, wenn die aktive unternehmerische Bewirtschaftung dieser Aus- bzw. Nachrüstung nicht im Wege stünde.

In diesem Kontext sei ferner auf die steigenden Anforderungen an die Nachhaltigkeit von Immobilien durch ESG hingewiesen, wodurch insbesondere Investitionsentscheidungen von Investmentfonds beeinflusst werden. Steuerliche Hemmnisse im Investmentsteuergesetz bei der Herstellung von klimaneutralen Gebäuden können im Ergebnis dazu führen, dass

Investitionsentscheidungen gegen den deutschen Immobilienmarkt und für Immobilienmärkte anderer Länder getroffen werden. Dringend benötigte Investitionen würden somit unterbleiben – klimapolitische Ziele wären gefährdet.

Daher sollte das Investmentsteuerrecht im Hinblick auf die Energieerzeugung und -bereitstellung im Gleichlauf mit dem Gewerbesteuerrecht angepasst werden. Es sollte gesetzlich geregelt werden, dass die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und der Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge im Rahmen der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung unbeachtlich sind, wenn sie nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der aus Vermietung und Verpachtung des unbeweglichen Vermögens sind und in räumlichem Zusammenhang mit dem vermieteten oder verpachteten unbeweglichen Vermögen erzielt werden.

Durch die Anpassung des Investmentsteuerrechts würden die im Gewerbesteuerrecht nunmehr berücksichtigten klimafreundlichen Tätigkeiten auch im Investmentsteuerrecht nachvollzogen. Hierdurch würde der angestrebte klimaneutrale Gebäudebestand auch für Immobilien ermöglicht, die unter das Besteuerungsregime des Investmentsteuerrechts fallen. Dieser Gleichlauf ist somit nicht nur steuersystematisch sinnvoll, sondern auch notwendig, um die Klimaziele im Gebäudesektor erreichen zu können.

Im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht regen wir auch eine Erweiterung um Blockheizkraftwerke an, da auch diese einen wertvollen Beitrag zum Erreichen der Klimaziele beitragen (vgl. C.1.). Bei einer möglichen Gleichstellung der Blockheizkraftwerke im Gewerbesteuerrecht sollte diese auch im Investmentsteuergesetz vorgenommen werden.

Petita:

- § 15 Absatz 3 InvStG sollte um den folgenden Satz 2 ergänzt werden:

„Nicht zu den Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung zählen die Einkünfte aus der Lieferung von Strom

a) im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder

b) aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder,

wenn diese Einnahmen im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der aus Vermietung und Verpachtung des unbeweglichen Vermögens sind und in räumlichem Zusammenhang mit dem vermieteten oder verpachteten unbeweglichen Vermögen erzielt werden.“

Hinweis: Die hier vorgeschlagene Gesetzesänderung würde sich aufgrund des Verweises in § 26 InvStG auf § 15 Absatz 2 und 3 InvStG auch auf die Spezial-Investmentfonds erstrecken.

- Zudem sollten auch Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes gleichgestellt werden.
- Um zeitnah einen Gleichlauf der investmentsteuerlichen Regelungen mit dem Gewerbesteuerrecht herzustellen und hierdurch die Handhabung für die Steuerpflichtigen zu erleichtern und klimaschützende Investitionen zeitnah voranzutreiben, sollten die vorgeschlagenen Änderung vorab in einem BMF-Schreiben festgehalten werden.

c) Notwendige Änderungen im Einkommensteuerrecht betreffend vermögensverwaltende Personengesellschaften

Handelt es sich bei der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen um private Vermögensverwaltung, so schließt dies die Gewerblichkeit nach § 15 Absatz 2 EStG bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften grundsätzlich aus (vgl. § 14 Satz 3 AO). Die Vermietungstätigkeit ist im Grundsatz vermögensverwaltender Natur. Dies gilt für die Vermietung zu Wohn- und zu gewerblichen Zwecken. Ist eine Personengesellschaft allerdings vermögensverwaltend und teilweise gewerblich tätig, so gilt im Einkommensteuergesetz gemäß § 15 Absatz 3 Nr. 1 EStG eine Fiktion für Personengesellschaften, die zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führt. Infolgedessen gilt die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb (Abfärb- bzw. Infektionstheorie).

Nach aktueller Rechtslage würde auch die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes und der Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge im Einkommensteuerrecht zu einer gewerblichen Infektion führen. Zwar sind diese Tätigkeiten im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung nunmehr begünstigt. Es verbleiben dennoch negative ertragsteuerliche Folgen, z. B. die Begründung von Betriebsvermögen mit der Folge der Bildung stiller Resterven und deren perspektivischer Aufdeckung.

Aus diesem Grunde sollten die im Gewerbesteuerrecht bereits als unschädlich qualifizierten Tätigkeiten auch einkommensteuerrechtlich so gestellt werden, dass eine gewerbliche Infektion ausgeschlossen ist.

Im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht regen wir auch eine Erweiterung um Blockheizkraftwerke an, da auch diese einen wertvollen Beitrag zum Erreichen der Klimaziele beitragen (vgl. C.1.). Bei einer möglichen Gleichstellung der Blockheizkraftwerke im Gewerbesteuerrecht sollte diese auch im Einkommensteuergesetz vorgenommen werden.

Petita:

- § 21 EStG sollte um den folgenden Absatz 1a ergänzt werden:

„Als Einkünfte im Sinne des Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 gelten auch Einkünfte aus der Lieferung von Strom

a) im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder

b) aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder,

wenn diese Einnahmen im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der aus Vermietung und Verpachtung des unbeweglichen Vermögens sind und in räumlichem Zusammenhang mit dem vermieteten oder verpachteten unbeweglichen Vermögen erzielt werden.“

- Zudem sollten auch Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes gleichgestellt werden.

E. Verbesserung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von energetischen Sanierungsaufwendungen

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 Investitionszeitpunkt 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 Prozent 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. 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.

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. 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.

Im Zuge der Anpassung der Abschreibungsregeln sollte auch die **lineare Abschreibung** zeitgemäß angepasst werden. 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 Prozent und der Anteil der kurzlebigen Ausbau- und technischen Bestandteile bei 45 Prozent, so haben der technische Fortschritt und die gestiegenen energetischen Anforderungen dazu geführt, dass sich im Jahr 2018 diese Prozentsätze vertauscht haben. Der Anteil der langlebigen Rohbau-Bestandteile eines Gebäudes machte im Jahr 2018 somit nur noch 45 Prozent 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.

F. Fiskalpolitische Überlegungen

Für den Fiskus würde die gesetzliche Anpassung der Abschreibung in der Regel keinen Steuerausfall, sondern allenfalls eine Steuerstundung darstellen, da das Abschreibungsvolumen des Steuerpflichtigen durch die Vorverlagerung der Abzugsfähigkeit nicht erhöht wird. Die vom Steuerpflichtigen zeitnah nach der Investition in Anspruch genommenen Abschreibungen vermindern seine zukünftigen Abschreibungen und erhöhen gleichzeitig das zukünftige Steueraufkommen des Fiskus.

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 sogar zu einer Entlastung des Staatshaushalts führen können.⁴

Nach unserer Auffassung wäre die Anpassung der „erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung“ und der „aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung“ dazu geeignet, das Gewerbesteueraufkommen zu erhöhen. Aktuell werden diese gewerbsteuerlich relevanten Tätigkeiten wie beispielsweise der Betrieb einer Anlage zur Erzeugung elektrischen Stroms aus regenerativen Energien oder die Ermöglichung von Ladestationen für E-Mobilität, aufgrund der überschießenden Wirkung schlichtweg unterlassen; gewerbsteuerliche Einnahmen bleiben folglich aus. Eine Anpassung der angesprochenen Regelungen könnte zu einer gesteigerten Aktivität in diesem Tätigkeitsgebiet und somit einem erhöhten Gewerbesteueraufkommen führen.

⁴ 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.

Ansprechpartner



Torsten Labetzki, LL.M.

Abteilungsleiter Recht und Steuern

Tel.: +49 (0)30 / 20 21 585 - 13

Mobil: + 49 (0)160 / 96 38 28 68

E-Mail: torsten.labetzki@zia-deutschland.de

Dr. Martin Lange, LL.M.

Referent Steuern

Tel.: +49 (0)30 / 20 21 585 - 48

Mobil: + 49 (0)171 / 764 06 49

E-Mail: martin.lange@zia-deutschland.de