

POSITIONSPAPIER

Stand: 27. März 2023



Steuerliche Hemmnisse bei der Umsetzung von
Klimaschutzmaßnahmen im Gebäudesektor abschaffen

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

Inhaltsverzeichnis

A. Zusammenfassung / Kernforderungen.....	3
B. Vorbemerkung: Klimaschutz als (gesetzliche) Zielvorgabe im Immobiliensektor	4
C. Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen	6
I. Gesetzliche Entwicklung	6
II. Gesetzliche Erleichterungen unzureichend	7
III. Notwendige Gesetzesanpassungen.....	8
D. Verbesserung steuerlicher Abzugsfähigkeit von energetischen Sanierungsaufwendungen	11
E. Anpassung der Abschreibungsbedingungen zur Liquiditäts- und Investitionssteigerung.....	13
F. Fiskalpolitische Überlegungen	15

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.

Die Immobilienbranche spielt hierbei eine wichtige Rolle, zumal über ein Drittel des Energieverbrauchs in Deutschland auf den Gebäudebereich entfällt. Dabei ist es zum einen ureigenes Interesse der Immobilienwirtschaft, diese Erwartungen zu erfüllen, zum anderen forciert der nationale und europäische Gesetzgeber entsprechendes Handeln.

Es ist jedoch dringend erforderlich, dass der Gesetzgeber hierfür die richtigen Rahmenbedingungen schafft. Ein elementarer Baustein wird dabei sein, bestehende steuerliche Hemmnisse abzubauen, die den klimapolitischen Zielen aktuell noch sehr weitreichend im Wege stehen.

Daher fassen wir unsere Kernforderungen wie folgt zusammen:

- Die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie im Zusammenhang mit der Vermietung einer Immobilie sollte **grundsätzlich als Tätigkeit im Rahmen der Vermögensverwaltung bzw. unschädliche Tätigkeit qualifiziert** werden und nicht zu einer Gewerbesteuerpflicht führen, solange sie vorrangig der Bewirtschaftung der Immobilie dient. Auch Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken sollten der angedachten begünstigten Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien gleichgestellt werden. Zudem muss die Zulässigkeit der Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie ausdrücklich im REITG verankert werden.
- Hilfsweise sollten die bestehenden Unschädlichkeitsgrenzen – insbesondere in Anbetracht des eingeschränkten Ausschöpfungspotentials – **einheitlich auf mindestens 20 Prozent** angehoben werden.
- Das **Risiko des Statusverlustes** für Spezial-Investmentfonds durch die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie sollte gänzlich **ausgeräumt werden**. Ferner müssen im KAGB die aufsichtsrechtlichen Hemmnisse abgeschafft werden.
- Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Maßnahmen der energetischen Modernisierung muss verbessert werden und daher müssen deren **Kosten sofort abziehbar** sein und nicht bei „anschaffungsnahen Herstellungskosten“ und „nachträglichen Herstellungskosten“ berücksichtigt werden. Gleichzeitig sollte ein Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz eingeführt werden.
- Der lineare Abschreibungssatz sollte auch für Gebäude im Bestand und nicht nur für Wohngebäude, sondern für alle Gebäudeklassen um **mindestens einen Prozentpunkt angehoben** werden. Zudem sollte die **degressive Gebäude-AfA** wieder eingeführt und die **Sonder-AfA für Mietwohnungsneubau** verbessert werden.

B. Vorbemerkung: Klimaschutz als (gesetzliche) 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 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 insgesamt 65 Prozent – anstatt wie ursprünglich geplant um 55 Prozent – zu senken. Um dies zu erreichen, müssen durch die gesetzliche Anpassung allein im Gebäudesektor die Emissionen um rund 44 Prozent bis zum Jahr 2030 im Vergleich zum Jahr 2020 gesenkt werden. Bis 2040 soll der Treibhausgas-Ausstoß in einem neuen Zwischenschritt um mindestens 88 Prozent reduziert werden und im Jahr 2045 – statt ursprünglich 2050 – soll Deutschland klimaneutral sein.

Die Immobilienbranche spielt hierbei eine wichtige Rolle, zumal über 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. Dabei ist es zum einen ureigenes Interesse der Immobilienwirtschaft, diese Erwartungen zu erfüllen, zum anderen forciert der nationale und europäische Gesetzgeber entsprechendes Handeln.

So besteht beispielsweise nach dem Gesetz zur Einsparung von Energie und zur Nutzung erneuerbarer Energien zur Wärme- und Kälteerzeugung in Gebäuden (Gebäudeenergiegesetz – 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. Mit 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.

Die Regierungsparteien haben sich darüber hinaus im Koalitionsvertrag darauf verständigt, den dezentralen Ausbau erneuerbarer Energien zu stärken.¹ Alle geeigneten Dachflächen

¹ Mehr Fortschritt wagen – Koalitionsvertrag zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN UND FDP, S. 56, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/974430/1990812/04221173eef9a6720059cc353d759a2b/2021-12-10-koav2021-data.pdf?download=1>.

sollen nach dem Willen der Parteien künftig für die Solarenergie genutzt werden. Bei gewerblichen Neubauten soll dies verpflichtend, bei privaten Neubauten soll es die Regel werden. Konkret beabsichtigt die Koalition den Ausbau der Photovoltaik auf 200 Gigawatt bis zum Jahr 2030. Die meisten Bundesländer haben bereits ordnungsrechtliche Vorgaben zur Installation von Photovoltaik sowohl bei Neubau als auch Bestand von Wohn- und Nichtwohngebäuden und teilweise auch für Überdachung von Stellplätzen erlassen.

Im Koalitionsvertrag wird ebenfalls angekündigt, die hierzu bestehenden Hemmnisse zu beseitigen, wobei von den Parteien lediglich technische und ordnungsrechtliche Maßnahmen genannt werden.² Ein beachtliches Hemmnis stellen jedoch auch die aktuellen steuerrechtlichen Vorgaben dar. Wenn die Politik die erneuerbaren Energien im Gebäudesektor weiter vorantreiben will, müssen im Steuerrecht die Weichen grundsätzlich neu gestellt werden.

Zudem darf nicht nur das einzelne Gebäude isoliert ins Visier genommen werden. Der ZIA setzt sich auch für die zeitgemäße Entwicklung nutzungsdurchmischter, lebendiger Quartiere im urbanen Raum ein. Einzelhandel, Wohnen, Gastronomie und Büros sollen im Quartier verbunden werden und somit die umweltfreundliche, lebenswerte und wirtschaftlich leistungsfähige Stadt der kurzen Wege Realität werden lassen. Quartiere sollten dabei nicht nur einen sehr niedrigen Eigenbedarf an Energie aufweisen. Die Gebäude des Quartiers sollten idealerweise auch einen Beitrag zur Energieversorgung anderer Gebäude leisten können. In der Praxis kommt es jedoch häufig nicht zur Nutzung überschüssiger Energie durch andere Gebäude, weil die Unternehmen hierdurch steuerliche Risiken eingehen oder weil dem andere Regularien entgegenstehen. Die Politik muss daher alle rechtlichen Hemmnisse ausräumen, die aktuell energetische Verbünde unterschiedlicher Gebäude verhindern.

² Gemäß S. 57 des Koalitionsvertrages sollen Netzanschlüsse und die Zertifizierung beschleunigt werden, Vergütungssätze angepasst werden, die Ausschreibungspflicht für große Dachanlagen und die Deckelung geprüft werden und innovative Solarenergie wie Agri- und Floating-PV sollen gestärkt und die Ko-Nutzung ermöglicht werden.

C. Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

I. Gesetzliche Entwicklung

Im Gewerbesteuergesetz wurden im Jahr 2021 durch das Fondsstandortgesetz Erleichterungen für die Energieerzeugung im Gebäudesektor geschaffen.³ Für Unternehmen, die insbesondere aufgrund ihrer Rechtsform bereits der **Gewerbesteuer** unterliegen, wurden im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) weitere unschädliche Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit der Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie in das Gewerbesteuergesetz aufgenommen und der Anwendungsbereich der Norm somit erweitert.

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurden verschiedene steuerliche Vergünstigungen für Photovoltaikanlagen eingeführt. So hat der Gesetzgeber eine **Ertragsteuerbefreiung** für bestimmte Photovoltaikanlagen und im Umsatzsteuerrecht einen **Nullsteuersatz mit Vorsteuerabzug** für die Lieferung und Installation bestimmter Photovoltaikanlagen geschaffen.

Zudem wurde mit dem Jahressteuergesetz 2022 im Investmentsteuerrecht mit § 26 Nr. 7a InvStG eine Regelung geschaffen, welche das Risiko des **Statusverlustes von Spezial-Investmentfonds** beim Betrieb von Photovoltaikanlagen verhindern soll. Denn der Statusverlust führt zu einer fiktiven Veräußerung aller Vermögensgegenstände unter Aufdeckung aller stiller Reserven. Zudem gelten im Falle der Auflösung auf Ebene der Anleger die Spezial-Investmentanteile als veräußert, was ebenfalls eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven zur Folge hat.

Nach der investmentsteuerlichen Neuregelung gilt zunächst weiterhin die Einhaltung der allgemeinen 5-Prozent-Bagatellgrenze für gewerbliche Einnahmen als Anlagebestimmung. Für bestimmte Investitionen zur Erzeugung erneuerbarer Energien erhöht sich jedoch die Unschädlichkeitsgrenze von 5 auf 10 Prozent. Dies gilt für die Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom, die im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Immobilien stehen und

- aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder
- aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder

stammen.

Spezial-Investmentfonds dürfen damit maximal im Umfang von 10 Prozent Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom erzielen, ohne dass dies zu einem Verlust des Status als Spezial-Investmentfonds führt.

³ Artikel 9 des Gesetzes zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland vom 3. Juni 2021 - BGBl. I 2021, S. 1498 (Fondsstandortgesetz).

II. Gesetzliche Erleichterungen unzureichend

Die neu geschaffenen Grenzen im Gewerbe- und Investmentsteuerrecht sind ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung. Die Einhaltung der hierbei vorgesehenen Grenzen stellt die Unternehmen jedoch weiterhin vor große Herausforderungen und führt im Ergebnis dazu, dass viel Potenzial zum Erreichen der Klimaneutralität und Energieunabhängigkeit verschenkt wird.

Um im Investmentsteuerrecht das Risiko eines Statusverlusts und die daraus resultierenden schwerwiegenden Folgen zu vermeiden, investierten **Spezial-Investmentfonds** nur sehr restriktiv in die Erzeugung erneuerbarer Energien bei den im Fonds gehaltenen Grundstücken. So werden aus Risikogesichtspunkten in der Praxis regelmäßig höchstens 20% der Unschädlichkeitsgrenze ausgeschöpft. Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass hierbei auch im Aufsichtsrecht Hemmnisse bestehen.⁴

Die Problematik der Grenzüberschreitung stellt sich auch im **Gewerbesteuergesetz**. Auch hier verpflichten die eingeführten Grenzen für die Energieerzeugung die Steuerpflichtigen weiterhin zur Überwachung der Schwellenwerte. Beispielsweise können Leerstandszeiten bei Mieterwechsel und in Renovierungsperioden oftmals die Einhaltung der Quoten unmöglich machen, wenn diese zuvor voll ausgeschöpft wurden.

Die unterschiedlichen gesetzlichen Unschädlichkeitsgrenzen erschweren dem Steuerpflichtigen zudem die Rechtsanwendung. Je nach Rechtsform und Tätigkeit sind im Investment- und Gewerbesteuergesetz entweder 5 oder 10 Prozent vom Gesetz als unschädliche Grenze vorgegeben. Es ist nicht nachvollziehbar, warum nicht einheitlich die höchste gesetzliche Grenze für die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie für alle Steuerpflichtigen Anwendung finden sollte. Dies wäre die in § 5 Absatz 1 Nr. 10 Satz 3 KStG für Genossenschaften sowie Vereine geregelte Grenze von 20 Prozent.

Für **REIT-Gesellschaften** wurden bisher noch gar keine gesetzlichen Erleichterungen für die Erzeugung regenerativer Energie geschaffen. In § 1 Absatz 1 REITG ist der zulässige Unternehmensgegenstand von REIT-Aktiengesellschaften festgehalten. Die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie ist aktuell nicht in dem Katalog der zulässigen Tätigkeiten aufgeführt. Da Teile der Finanzverwaltung⁵ davon ausgehen, dass der Betrieb von Photovoltaikanlagen weder durch REIT-Gesellschaften noch durch REIT-Dienstleistungsgesellschaften ausgeübt werden darf, wird aktuell die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie im REIT-Umfeld vermieden, um den REIT-Status und die damit verbundene Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht nicht zu gefährden.

Die steuerlichen Auswirkungen der Energieerzeugung und -abgabe in den genannten Gesetzen führen in der Praxis sogar mitunter zu der äußerst bedenklichen Situation, dass

⁴ § 231 Absatz 3 KAGB lässt nur Investitionen zu, die zur Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände erforderlich sind. Wird der durch eine Photovoltaikanlage erzeugte Strom neben der Eigennutzung teilweise in das allgemeine Stromnetz eingespeist, wäre dies aufgrund des Merkmals der Erforderlichkeit in § 231 Absatz 3 KAGB in der Regel nicht möglich oder wirft unnötige Abgrenzungsfragen auf. Mehr hierzu in der ZIA-Stellungnahme zum Fondsstandortgesetz (Punkt C. IV. „Investitionen in zur Bewirtschaftung zulässiger Vermögensgegenstände“), abrufbar unter: https://zia-deutschland.de/wp-content/uploads/2021/05/ZIA_STN_RefE_Fondsstandortgesetz1.pdf.

⁵ Siehe hierzu auch Wohltmann, AG 2011, 444.

Ladeinfrastruktur zwar errichtet, aber zur Vermeidung der negativen Konsequenzen nicht dem Nutzer zur Verfügung gestellt wird – zur Klarstellung: Aufgrund völlig unverhältnismäßiger steuerlicher Risiken werden bestehende Ladeinfrastrukturen nicht betrieben. Auch mit Blick auf die Mobilitätswende muss darauf hingewiesen werden, 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.

Von der Finanzverwaltung wird teilweise angeführt, dass von den Steuerpflichtigen Gestaltungen zur Auslagerung schädlicher Tätigkeiten auf Tochter- oder Schwestergesellschaften vorgenommen werden können. Derartige Gestaltungen sind jedoch aus verschiedenen Gründen keine gute Lösung des Problems. Zum einen wird hierdurch das Risiko einer Betriebsaufspaltung geschaffen. Zum anderen sind solche Gestaltungen regelmäßig mit hohen Strukturkosten verbunden, welche in einem deutlichen Missverhältnis zu den Einnahmen stehen können. Zudem können derartige Strukturen bei Investmentfonds auch im Aufsichtsrecht negative Folgen nach sich ziehen.

Daher muss durch eine besondere steuerliche Behandlung der Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Immobilie Abhilfe geschaffen werden – siehe hierzu nachfolgend.

III. Notwendige Gesetzesanpassungen

Es sind über die bereits erfolgten Gesetzesänderungen noch grundsätzlichere Anpassungen notwendig, um sämtlichen Immobilieneigentümern unabhängig von ihrer Rechtsform den Einstieg in die Erzeugung erneuerbarer Energien und die Bereitstellung der Ladeinfrastruktur zu ermöglichen, ohne dass eine steuerliche Pönalisierung erfolgt.

Großes Potential könnte gehoben werden, wenn die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Immobilie, wie auch sonstige Tätigkeiten im Rahmen der Vermietungstätigkeit, als Teil der Vermögensverwaltung qualifiziert werden. Dies wäre steuersystematisch auch nachvollziehbar.

Nach der Rechtsprechung des BFH gehören zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG nicht nur die für die Überlassung eines Gegenstandes gezahlten Miet- oder Pachtzinsen, sondern auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsart stehen und damit durch sie veranlasst sind.⁶ Umlagen und Nebenentgelte, die der Vermieter für die Nebenkosten oder Betriebskosten erhebt, sind durch das jeweilige Mietverhältnis veranlasst und gehören nach dem BFH zu den Einnahmen bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung. Nach diesen Grundätzen ist es beispielsweise unstrittig, dass auch die Wärmeerzeugung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählt. Ein sachlicher Differenzierungsgrund, der die Versorgung der Mieter mit selbst erzeugter regenerativer

⁶ BFH, Urteil vom 14.12.1999, IX R 69/89, BStBl. II 2000, 197.

Energie nach diesen Kriterien der Rechtsprechung von der Wärmeversorgung unterscheidet, ist nicht ersichtlich.

Auch mit Blick auf die erweiterte Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hat der BFH entschieden, dass die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen nicht kürzungsschädlich ist, da sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne diene und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden kann.⁷ Auch hier drängt sich die entsprechend gleichlaufende Behandlung der Energielieferung an die Mieter auf. Insbesondere vor dem Hintergrund der beabsichtigten Solarpflicht im Gebäudesektor wird diese Energielieferung augenscheinlich zum zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung im Sinne der Rechtsprechung. Daher müssen alle technischen Vorrichtungen, die für die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie erforderlich sind, als sonstige Bestandteile des Grundvermögens i. S. d. § 68 Absatz 1 Nr. 1 BewG und nicht als Betriebsvorrichtungen behandelt werden.

Aus unserer Sicht sollte die Erzeugung und -abgabe daher nicht als gewerbliche bzw. schädliche Tätigkeit angesehen werden, solange die Immobiliennutzung weiterhin im Vordergrund steht, und der Strom in erster Linie der (vergünstigten) Versorgung der Mieter und der Immobilie dient. Auch die Einspeisung überschüssiger Energie in das Stromnetz des Netzbetreibers darf sich als technische Notwendigkeit nicht steuerschädlich auswirken. Erst wenn die Stromerzeugung nachweislich nicht mehr vorrangig dem Betrieb der Immobilie dient und ein selbständiges Gewinnstreben unabhängig von der Versorgung der Immobilie verfolgt wird, sollte eine gewerbliche Tätigkeit angenommen werden. Das Potential könnte gesteigert werden, wenn die Bezugnahme über die Immobilie hinaus auf das Quartier erfolgen würde.

Dieser Gedanke muss im Einkommensteuerrecht genauso gelten, wie bei der erweiterten Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, bei der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung nach § 15 Absatz 2 InvStG und bei den notwendigen immobiliennahen Hilfstätigkeiten i. S. d. § 1 Absatz 1 Nr. 1 REITG. Bei all diesen Vorschriften muss die Energieerzeugung und -abgabe als Teil der Vermögensverwaltung angesehen werden und darf nicht zu einer Gewerbesteuerpflicht führen.

Hinweis: Da auch **Blockheizkraftwerke** eine besonders effektive Nutzung von Brennstoffen gewährleisten, sollte auch die hieraus erfolgende Stromlieferung mit der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien gleichgestellt werden. Dies drängt sich ohnehin insofern auf, als die Wärmelieferung aus einem Blockheizkraftwerk steuerlich bereits aktuell wie die Vermietungstätigkeit behandelt wird. Auch die Finanzverwaltung hat die Stromerzeugung durch Blockheizkraftwerke unter bestimmten Betriebsvoraussetzung als unschädliche Tätigkeit qualifiziert.⁸

⁷ BFH, Urteil vom 11.4.2019, III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, DStR 2019, 1859 Rn. 26 m.w.N.

⁸ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17. Juni 2022 zu Anwendungsfragen zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Fondsstandortgesetzes vom 3. Juni 2021, BGBl. I S. 1498, Rz. 11.

Petita:

- Die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie im Zusammenhang mit der Vermietung einer Immobilie sollte grundsätzlich als Tätigkeit im Rahmen der Vermögensverwaltung bzw. unschädliche Tätigkeit qualifiziert werden und nicht zu einer Gewerbesteuerpflicht führen, solange sie vorrangig der Bewirtschaftung der Immobilie dient. Auch Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken sollten der angedachten begünstigten Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien gleichgestellt werden. Zudem muss die Zulässigkeit der Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie ausdrücklich im REITG verankert werden.

- Hilfsweise sollten die bestehenden Unschädlichkeitsgrenzen – insbesondere in Anbetracht des eingeschränkten Ausschöpfungspotentials – einheitlich auf mindestens 20 Prozent angehoben werden.

- Das Risiko des Statusverlustes für Spezial-Investmentfonds durch die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie sollte gänzlich ausgeräumt werden. Ferner müssen im KAGB die aufsichtsrechtlichen Hemmnisse abgeschafft werden.

D. Verbesserung steuerlicher 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 steuerlich geltend zu machen.⁹ 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 **anschaffungsnahe Herstellungskosten** nach § 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. Dies stellt ein immenses Hemmnis mit Blick auf den dringend zu modernisierenden Gebäudebestand dar.

Energetische Modernisierungsmaßnahmen können jedoch auch zu einer über den „ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung“ des Gebäudes führen, weshalb die Aufwendungen nach Handelsrecht als **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 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.

⁹ Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde der lineare AfA-Satz für die Abschreibung neuer Wohngebäude von 2 auf 3 Prozent angehoben, so dass sich hier eine neue Abschreibungsdauer von 33 Jahren ergibt. Für vor dem 1. Januar 2023 fertiggestellte Gebäude beträgt die Abschreibungsdauer 50 Jahre.

Um die Kontrolle der begünstigten Sanierungsaufwendungen für die Finanzverwaltung zu vereinfachen, könnte auf den Förderbescheid im Rahmen der Bundesförderung für effiziente Gebäude (BEG) oder auf entsprechende Landesförderbescheide abgestellt werden. Wird ohne Förderung saniert, könnte die Bescheinigung eines unabhängigen Energieberaters als Nachweis verlangt werden.

Flankierend zu der Anpassung der steuerlichen Abschreibungsmodalitäten sollte in der Handelsbilanz ein Wahlrecht eingeführt werden, welches optional die Aktivierung der Aufwendungen für die Modernisierungsmaßnahmen ermöglicht, um die für die Finanzierung wichtige Eigenkapitalquote zu verbessern.

Petition:

Wir schlagen folgende gesetzlichen Korrekturen vor:

- 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 an die Vorlage einer BEG-Bescheinigung oder vergleichbaren Nachweisen geknüpft werden.

- Einführung eines Aktivierungswahlrechts in der Handelsbilanz

E. Anpassung der Abschreibungsbedingungen zur Liquiditäts- und Investitionssteigerung

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde der typisierte AfA-Satz für Wohngebäude von 2 auf 3 Prozent angehoben werden. Damit werden alle nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt Wohngebäude grundsätzlich über einen Zeitraum von 33 Jahren abgeschrieben.

Der ZIA bewertet die Anpassung als positiv, da die Immobilienwirtschaft schon länger auf die Notwendigkeit der Anpassung der steuerlichen Abbildung des Wertverzehr durch die Erhöhung der **linearen Abschreibung** im Gebäudesektor hingewiesen hat. Eine Verbesserung der linearen Abschreibung sollte jedoch nicht nur für den Neubau, sondern auch für **Gebäude im Bestand** erfolgen. Denn auch im Bestand haben der technische Fortschritt und die gestiegenen energetischen Anforderungen bereits dafür gesorgt, dass der Anteil langlebiger Rohbaubestandteile eines Gebäudes gegenüber den kurzlebigen Ausbau- und technischen Bestandteilen immer weiter abgenommen hat.

Um auch die von den aktuellen Krisen stark betroffenen Unternehmen zu unterstützen, sollte die Änderung zudem nicht nur bei den Wohngebäuden vollzogen werden. Der aktuelle Abschreibungssatz sollte **für alle Gebäudeklassen** um einen Prozentpunkt angehoben werden. Hierdurch kann auch im unternehmerischen Bereich Liquidität für Investitionen in energetische Sanierungsmaßnahmen oder Gebäudedigitalisierung zur Verfügung gestellt werden.

Weitere Liquidität und zusätzliche Investitionsanreize könnten durch die Wiedereinführung der **degressiven Gebäude-AfA** bewirkt werden. Auch bei der degressiven AfA werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt. Anders als bei der linearen AfA, bei welcher die Kosten gleichmäßig auf den Abschreibungszeitraum verteilt werden, bleiben die Beträge bei der degressiven Abschreibung nicht gleich, sondern sind zu Beginn höher und fallen mit jedem weiteren Jahr der Abschreibung. Hieraus ergibt sich in der Anfangsphase mehr Liquidität als bei der linearen AfA. Durch die somit erhöhte Liquidität könnten die Investitionsmöglichkeiten in energetisch wünschenswerte Maßnahmen gesteigert werden.

Der gleiche Effekt ließe sich durch eine Ausdehnung der **Sonder-AfA für Mietwohnungsneubau** erzielen. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde die Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG mit einer Laufzeit von vier Jahren seit dem 1. Januar 2023 bis 2026 verlängert. In der Praxis ist jedoch ein nur sehr geringer Anwendungsbereich der Regelung zu erwarten. Denn zum einen schränkt das Kriterium „Effizienzhaus 40“ als teures Produkt die Wirkung der Regelung stark ein. Darüber hinaus ist die vorgesehene Deckelung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bei 4.800 Euro pro Quadratmeter Wohnfläche zu niedrig bemessen. Insbesondere mit Blick auf die aktuellen Preisentwicklungen bei den Bau- und Erwerbsnebenkosten ist die gewählte Höhe nur schwer einzuhalten. In der Praxis sind bereits jetzt viele Fälle zu beobachten, die über dem im Gesetz gewählten Quadratmeterpreis liegen, so dass die aktuelle Ausgestaltung der Sonderabschreibung an den Marktrealitäten vorbei geht und daher von vielen Bauherren

nicht in Anspruch genommen werden kann. Nicht zuletzt schließen die beihilferechtlichen Regelungen nennenswerte Projektgrößen und damit alle professionellen Wohnungsbauer aus. Denn die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Gesamtbetrag der einem einzelnen Investoren gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen einschließlich des wirtschaftlichen Vorteils aus der Sonderabschreibung derzeit 200.000 Euro nicht übersteigt. Die Sonderabschreibungen können daher erst gewährt werden, wenn die Anspruchsberechtigten Angaben darüber gemacht haben, in welcher Höhe ihnen in den beiden vorangegangenen sowie im laufenden Veranlagungszeitraum De-minimis-Beihilfen gewährt worden waren.

Petita:

- Der lineare Abschreibungssatz sollte auch für Gebäude im Bestand und nicht nur für Wohngebäude, sondern für alle Gebäudeklassen um mindestens einen Prozentpunkt angehoben werden.
- Die degressive Gebäude-AfA sollte wieder eingeführt werden.
- Bei der Sonder-AfA für Mietwohnungsneubau sollte die Deckelung der Anschaffungs- und Herstellungskosten gestrichen werden und es sollten auch geringere energetische Standards von der Sonderabschreibung erfasst werden.

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.¹⁰

¹⁰ 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.

Mitglied der Geschäftsleitung &
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.

Rechtsanwalt (Syndikusrechtsanwalt)

Fachanwalt für Steuerrecht

Referent Steuern

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

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

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

MEHR ZUM THEMA

STEUERN



Der Zentrale Immobilien Ausschuss e.V. (ZIA) ist der Spitzenverband der Immobilienwirtschaft. Er spricht durch seine Mitglieder, darunter 30 Verbände, für rund 37.000 Unternehmen der Branche entlang der gesamten Wertschöpfungskette. Der ZIA gibt der Immobilienwirtschaft in ihrer ganzen Vielfalt eine umfassende und einheitliche Interessenvertretung, die ihrer Bedeutung für die Volkswirtschaft entspricht. Als Unternehmer- und Verbändeverband verleiht er der gesamten Immobilienwirtschaft eine Stimme auf nationaler und europäischer Ebene – und im Bundesverband der deutschen Industrie (BDI). Präsident des Verbandes ist Dr. Andreas Mattner.

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

Hauptstadtbüro

Leipziger Platz 9
10117 Berlin

Telefon: +49 30 | 20 21 585 – 0

E-Mail: info@zia-deutschland.de

Website: <https://zia-deutschland.de>

Europabüro

3 rue du Luxembourg
B-1000 Brüssel

+32 | 2 550 16 14

Lobbyregister: [R002399](https://www.lobbyregister.de/lobbysuche/lobbysuche.php?lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0&lobbysuche=0)

EU-Transparenzregisternummer: [34880145791-74](https://ec.europa.eu/transparency/regexpd/index.cfm?do=home.home&byRegisterNo=34880145791-74)

 **ZIA**
Die Immobilienwirtschaft