ZIA
DIE IMMOBILIENWIRTSCHAFT

STELLUNGNAHME

Stand: 10. Juli 2025

Entwurf einer Neufassung des BMF-Schreibens vom 18. Juli 2003 zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

Inhaltsverzeichnis

A. Zusammenfassung und Empfehlung ... 3

B. Grundsatzprobleme bei nachträglichen bzw. anschaffungsnahen Herstellungskosten ... 4

I. Nachträgliche Herstellungskosten – Fehlender Bewertungsvorbehalt in der Steuerbilanz ... 4

II. Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Keine Ausnahme energetischer Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen ... 5

C. Handelsrecht versus Steuerrecht ... 6

I. Tz. 4: Abweichende Behandlung von eigenständigen Wirtschaftsgütern ... 6

II. Tz. 13: Energieverbrauchssenkung versus Standardhebung ... 7

III. Tz. 24: Standardhebung neben einer Erweiterung ... 7

D. Einzelanmerkungen zum Entwurfsschreiben ... 8

I. Zu Tz. 24: Standardhebung neben einer Erweiterung ... 8

II. Zu Tz. 9 f.: Subjektive Funktionstüchtigkeit – konkrete Zweckbestimmung ... 8

A. Zusammenfassung und Empfehlung

Aus Sicht des ZIA bedarf es einer Lösung aktuell bestehender grundsätzlicher Probleme durch eine gesetzgeberische Anpassung des Steuerrechts. So muss mit Blick auf die handelsbilanziellen Regelungen zu den nachträglichen Herstellungskosten ein Bewertungsvorbehalt in der Steuerbilanz eingeführt werden (vgl. Punkt B.I.). Ferner müssen energetische Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG entweder vollständig als sofort abziehbare Betriebsausgaben anerkannt oder zumindest durch spezielle Abschreibungsregelungen (z. B. erhöhte Sonderabschreibungen) gefördert werden (vgl. Punkt B.II.).

Dies vorausgeschickt weisen wir nachfolgend auf Sachverhalte hin, bei denen die Abweichungen zwischen handelsrechtlicher Behandlung unter Beachtung des IDW RS IFA 1 n.F. und dem Entwurf einer Neufassung des BMF-Schreibens zu massiver Rechtsunsicherheit führen, weshalb das BMF-Schreiben insbesondere für diese Fälle klarstellen sollte, dass eine steuerliche Befolgung unabhängig von handelsrechtlichen Ansätzen vorgenommen werden kann (vgl. Punkt C.):

- Tz. 4: Abweichende Behandlung von eigenständigen Wirtschaftsgütern
- Tz. 13: Energieverbrauchssenkung versus Standardhebung
- Tz. 24: Standardhebung neben einer Erweiterung

Ungeachtet der vorgenannten grundsätzlichen gesetzlichen Problemlage muss der Entwurf des BMF-Schreibens folgendermaßen angepasst werden (vgl. Punkt D.):

- Tz. 24 des Entwurfs sollte ersatzlos gestrichen werden. Eine Zusammenfassung zu einer einheitlichen Maßnahme darf nur dort erfolgen, wo sie sachlich und wirtschaftlich zwingend geboten und rechtlich tragfähig begründet ist.
- Die Beispiele zu Tz. 10 sollten in der Form abgeändert werden, dass keine Unterscheidung zwischen einer Vermietung eines Büros und einer Vermietung als Arztpraxis vorgenommen wird, da es sich in beiden Fällen um Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart handelt.

B. Grundsatzprobleme bei nachträglichen bzw. anschaffungsnahen Herstellungskosten

In diesem Kapitel werden zwei grundsätzliche Probleme angesprochen, die hinsichtlich ihrer kontraproduktiven Wirkungsweise bei der Umsetzung von Klimaschutzmaßnahmen im Gebäudesektor einer zügigen gesetzgeberischen Lösung bedürfen.

I. Nachträgliche Herstellungskosten – Fehlender Bewertungsvorbehalt in der Steuerbilanz

Im Rahmen der Konsultation des Entwurfsschreibens weisen wir einleitend auf ein grundsätzliches Problem hin, das durch den in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerten Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz besteht und vor dem Hintergrund des Entwurfsschreibens und dem neuen IDW RS IFA 1 n.F. noch weiter verstärkt wird.

Schon jetzt führen energetische Modernisierungsmaßnahmen in der Handelsbilanz zu nachträglichen Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, sofern sie zu einer „wesentlichen Verbesserung“ führen – auch wenn sie keine Standardhebung im qualitativen Sinn bewirken. Wenn man der Auffassung folgt, dass der neue IDW RS IFA 1 n.F. darüber hinaus handelsrechtlich zwingend einzuhalten ist, wird dies noch verstärkt, da dadurch geregelt wird, dass energetische Sanierungsmaßnahmen, die zu einer Reduktion des Energiebedarfs oder -verbrauchs um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand führen, eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes darstellen.

Würde man die Auslegung des § 255 Abs. 2 HGB durch den IDW RS IFA 1 n.F. über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch für die steuerliche Gewinnermittlung zu Grunde legen, so würde dies in der Praxis dazu führen, dass die Investitionsbereitschaft gebremst wird, weil Betriebsausgaben für energetische Modernisierungsmaßnahmen in einer Vielzahl von Fällen nicht als sofort abziehbarer Aufwand und somit zum Investitionszeitpunkt steuermindernd berücksichtigt werden können, sondern solche Aufwendungen regelmäßig im Wege der Abschreibung über die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes steuerlich geltend zu machen sind. 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.

Um dieses gesellschaftlich und politisch nicht gewollt seiende Ziel zu verhindern, braucht es eine gesetzliche Änderung in Form einer Einführung eines Bewertungsvorbehalts in der Steuerbilanz. Dementsprechend wäre es wünschenswert, wenn sich das Bundesfinanzministerium im Rahmen seiner Möglichkeiten für eine gesetzliche Anpassung aussprechen würde.

Petitum:

- Einführung eines Bewertungsvorbehalts in der Steuerbilanz.

II. Anschaffungsnahe Herstellungskosten – Keine Ausnahme energetischer Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen

Der neu eingeführte Abschnitt III. des BMF-Schreibens (Tz. 52 ff.) nimmt die bislang gelebte Verwaltungspraxis zur Behandlung energetischer Modernisierungsmaßnahmen auf und verschriftlicht diese. Dies ändert nichts daran, dass die zugrundeliegende Regelung weiterhin ein erhebliches Investitionshemmnis bei Bestandsgebäuden auf dem Weg zur Klimaneutralität darstellt. Denn gerade in der Zeit direkt nach dem Erwerb besteht regelmäßig hoher energetischer Investitionsbedarf, z.B. die Erneuerung ineffizienter Heizsysteme, den Austausch alter Fenster oder die Modernisierung haustechnischer Anlagen. Die gegenwärtige steuerliche Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG wirkt in diesen Fällen als substanzielles Hemmnis und konterkariert die klimapolitisch gewollte Sanierung des Gebäudebestands.

Entsprechend regen wir an, dass sich das Bundesfinanzministerium zur Förderung energetischer Sanierungen im Rahmen seiner Möglichkeiten für eine gesetzliche Anpassung des Mechanismus´ der anschaffungsnahen Herstellungskosten aussprechen möge.

Petitum:

- Energetische Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen sollten im Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG entweder vollständig als sofort abziehbare Betriebsausgaben anerkannt oder zumindest durch spezielle Abschreibungsregelungen (z. B. erhöhte Sonderabschreibungen) gefördert werden.

C. Handelsrecht versus Steuerrecht

Die folgenden Beispiele sollen verdeutlichen, in welchen Punkten sich das Handelsrecht bzw. der IDW RS IFA 1 n.F. und der Entwurf des BMF-Schreibens unterscheiden und zu widersprüchlichen Behandlungen führen.

Petitum:

- Das BMF-Schreiben sollte insbesondere für die nachfolgenden Fälle klarstellen, dass eine steuerliche Befolgung unabhängig von handelsrechtlichen Ansätzen vorgenommen werden kann.

I. Tz. 4: Abweichende Behandlung von eigenständigen Wirtschaftsgütern

Der Entwurf des BMF-Schreibens regelt in Tz. 4, dass die Betriebsbereitschaft bei einem Gebäude für jeden Gebäudeteil, der nach seiner Zweckbestimmung selbständig genutzt werden soll, gesondert zu prüfen sei. Dies gelte auch für Gebäudeteile, die aufgrund eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude keine selbständigen Wirtschaftsgüter sind. Dabei wird in einem Klammerzusatz auf R 4.2 Absatz 3 EStR 2012 verwiesen.

Nach R 4.2 Absatz 3 Satz 4 EStR 2012 sind dachintegrierte PV-Anlagen (z. B. Solardachsteine) für ertragsteuerliche Zwecke wie selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln. Das gilt, obwohl sie – anders als Aufdach-PV-Anlagen – die ansonsten erforderliche Dacheindeckung ersetzen und damit die typischen Aufgaben eines normalen Hausdachs erfüllen. Davon abweichend werden dachintegrierte PV-Anlagen im Ländererlass vom 2. Juni 2013 zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen für Zwecke der Grundbesitzbewertung (§ 68 BewG) als Gebäudebestandteile gewertet.

Dese Abgrenzungsproblematik wird durch den neuen IDW RS IFA 1 n.F. zusätzlich verschärft: Auch bei klassischen Aufdach-PV-Anlagen ist laut IDW künftig eine Einzelfallprüfung erforderlich. Danach ist handelsrechtlich regelmäßig von einem Gebäudebestandteil auszugehen, wenn eine rechtliche Verpflichtung zum Einbau besteht (z. B. durch Landesbauordnungen), oder der erzeugte Strom nahezu ausschließlich im Gebäude selbst verbraucht wird.

Dies bedeutet, dass sowohl dachintegrierte als auch viele Aufdach-PV-Anlagen handelsrechtlich zukünftig regelmäßig als Gebäudebestandteile behandelt werden müssen.

II. Tz. 13: Energieverbrauchssenkung versus Standardhebung

Im IDW RS IFA 1 n.F. wird in Tz. 14a geregelt, dass energetische Sanierungsmaßnahmen, die zu einer Reduktion des Energiebedarfs oder -verbrauchs um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand führen, eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes darstellen. In der handelsrechtlichen Bilanzierung können die damit verbundenen Aufwendungen folglich als Herstellungskosten qualifiziert werden. Das Entwurfsschreiben hingegen enthält zu dieser Konstellation keine explizite Aussage. Der Entwurf bezieht sich ausschließlich auf die Standardhebung durch Baumaßnahmen in mindestens drei der vier Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale. Vielmehr führt er in Beispiel 4 der Tz. 14 explizit aus, dass das „Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung“ nicht die zentralen Ausstattungsmerkmale eines Gebäudes betreffen würde, wobei dies einen nicht unerheblichen Einfluss auf den Energiebedarf bzw. -verbrauch haben kann.

III. Tz. 24: Standardhebung neben einer Erweiterung

In dem Entwurf wird ausgeführt, dass eine Standardhebung und damit ein aktivierungspflichtiger Sachverhalt auch dann vorliegt, wenn eine Verbesserung in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zeitgleich mit einer Erweiterung erfolgt. Im Handelsrecht erfolgt die Bewertung sämtlicher Einzelmaßnahmen isoliert, wobei jede Maßnahme für sich betrachtet als Aufwand oder als aktivierungspflichtige Herstellungskosten gewürdigt wird.

D. Einzelanmerkungen zum Entwurfsschreiben

Ungeachtet der grundsätzlichen gesetzlichen Problemlage stellen wir nachfolgend den Anpassungsbedarf des Entwurfsschreibens dar.

I. Zu Tz. 24: Standardhebung neben einer Erweiterung

In dem Entwurf wird weiterhin an der Auffassung festgehalten, dass eine Standardhebung und damit ein aktivierungspflichtiger Sachverhalt auch dann vorliegt, wenn eine Verbesserung in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zeitgleich mit einer Erweiterung erfolgt (vgl. BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003, Tz. 14 sowie Entwurf-BMF-Schreiben, Tz. 24). Eine inhaltlich nachvollziehbare Begründung für die Zusammenführung dieser teils unterschiedlichen Sachverhalte zu einer einheitlichen Maßnahme ist dem Entwurfsschreiben jedoch nicht zu entnehmen. Auch eine entsprechende höchstrichterliche Rechtsprechung, die diesen Ansatz stützen würde, existiert bislang nicht.

Zwar wurde das in früheren BMF-Schreiben enthaltene Beispiel im aktuellen Entwurf erweitert, doch auch hieraus lässt sich nicht hinreichend ableiten, weshalb etwaige Erhaltungsaufwendungen und eine damit lediglich zeitgleich realisierte bauliche Erweiterung zwingend als eine einheitliche Maßnahme gewertet werden sollen.

Petitum:

- Tz. 24 des Entwurfs sollte ersatzlos gestrichen werden. Eine Zusammenfassung zu einer einheitlichen Maßnahme darf nur dort erfolgen, wo sie sachlich und wirtschaftlich zwingend geboten und rechtlich tragfähig begründet ist.

II. Zu Tz. 9 f.: Subjektive Funktionstüchtigkeit – konkrete Zweckbestimmung

Die subjektive Funktionstüchtigkeit beschreibt, in welcher konkreten Art und Weise der Eigentümer eines Gebäudes plant, dieses zu nutzen. Den Begriff der subjektiven Funktionstüchtigkeit gab es bisher auch. In dem neuen Entwurf wird jedoch genauer beschrieben und definiert in welchen Fällen Umbaukosten aufgrund von einer anderen Nutzung durch Mieter zu aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen.

Dass der Umbau einer Wohneinheit in eine Gewerbeeinheit zu Anschaffungskosten führt, ist bisher auch bereits bekannt, da sich hierbei eine Umwidmung der Einheit in ihrer Nutzungsmöglichkeit ergibt. Dass jedoch die Umbaumaßnahmen einer Bürofläche die künftig als Arztpraxis genutzt werden soll (vgl. Beispiel 3), zu Herstellungskosten führen soll, ist eine Ausweitung der Definition, die aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar erscheint.

In dem Entwurf wird argumentiert, dass es ohne diese Aufwendung zu keinem betriebsbereiten Wirtschaftsgut kommen würde, das dem Zweck des Eigentümers dient. Fraglich ist jedoch, ob der Zweck des Vermieters die konkrete Vermietung einer Arztpraxis oder eines Bürogebäudes ist, oder ob der Zweck der Nutzung nicht die Vermietung an sich ist, so dass die Nutzung der

vermieteten Fläche durch den Mieter insoweit in den Hintergrund tritt. Letztere Auffassung wird unseres Erachtens auch durch die Ausführungen in Tz. 9 des Entwurfs gestützt. Danach ist „ein Gebäude […] subjektiv funktionstüchtig, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nutzbar ist. Zweckbestimmung bedeutet die konkrete Art und Weise, in der der Erwerber das Gebäude nutzen möchte (z.B. um Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart zu erzielen oder um das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen).“ Sowohl die Vermietung einer Arztpraxis als auch die Vermietung als Büro ist allein einer Einkunftsart zuzurechnen.

Petitum:

- Die Beispiele zu Tz. 10 sollten in der Form abgeändert werden, dass keine Unterscheidung zwischen einer Vermietung eines Büros und einer Vermietung als Arztpraxis vorgenommen wird, da es sich in beiden Fällen um Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart handelt.

Ansprechpartner

MEHR ZUM THEMA

STEUERN

Torsten Labetzki, LL.M.
Mitglied der Geschäftsleitung &
Abteilungsleiter Recht und Steuern
Tel.: +49 (0)30 / 20 21 585 - 13
E-Mail: torsten.labetzki@zia-deutschland.de

Johannes Hillmer
Referent Steuerrecht
Tel.: +49 (0)30 / 20 21 585 - 48
E-Mail: johannes.hillmer@zia-deutschland.de

Der Zentrale Immobilien Ausschuss e.V. (ZIA) ist der Spitzenverband der Immobilienwirtschaft. Er spricht durch seine Mitglieder, darunter 34 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 mit Präsenz in Brüssel, Wien und Zürich – und im Bundesverband der deutschen Industrie (BDI). Präsidentin des Verbandes ist Iris Schöberl.

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
EU-Transparenzregisternummer: 34880145791-74