

Herrn MDg Stephan Rochow
Unterabteilungsleiter IV C
Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

Steuern und Finanzpolitik

Datum
09. Juli 2025

Seite
1 von 7

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

Sehr geehrter Herr Rochow,

vielen Dank für die Möglichkeit, zur Neufassung des BMF-Schreibens vom 18. Juli 2003 zur Abgrenzung von Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden (GZ: IV C 1 - S 2253/00082/001/038; DOK: COO.7005.100.4.12081071) Stellung nehmen zu können.

Aus Sicht der deutschen Wirtschaft begrüßen wir die Überarbeitung des BMF-Schreibens grundsätzlich, da sie auch durch ausführlichere Beispiele Klarstellungen schafft und damit Rechtssicherheit in einem Bereich der energetischen Gebäudesanierung schafft, der für die Transformation Deutschlands entscheidend vorangetrieben werden muss. Die energetische Sanierung des Gebäudebestands ist ein zentrales Element der deutschen und europäischen Klimapolitik. Deutschland hat sich mit dem Klimaschutzgesetz (KSG) verpflichtet, bis 2045 treibhausgasneutral zu werden. Der Gebäudesektor spielt dabei eine entscheidende Rolle: Er war im Jahr 2024 erneut, neben dem Sektor Verkehr, derjenige Sektor, der seine Klimaziele nicht erreicht hat.¹ Daher sind steuerliche Maßnahmen, die die Sanierung und Modernisierung von Gebäuden begünstigen dringend notwendig, um die Klimaziele erreichen zu können. Der vorliegende Entwurf des BMF-Schreibens stellt einen wichtigen Hebel zur Förderung energetischer Gebäudesanierung dar. Allerdings nutzt er nicht die gesamte Bandbreite von steuerlichen Förderungsmöglichkeiten, die als Wahlrecht ausgestaltet werden könnten.

**Bundesverband der
Deutschen Industrie e.V.**
Mitgliedsverband
BUSINESSEUROPE

Lobbyregisternummer
R000534

Hausanschrift
Breite Straße 29
10178 Berlin

Postanschrift
11053 Berlin

Telefonkontakt
T: +49 30 20281507

Internet
www.bdi.eu

E-Mail
m.wuennemann@bdi.eu

¹ Vgl. Umweltbundesamt vom 15.03.2025, [Klimaziele bis 2030 erreichbar | Umweltbundesamt](#), Abruf am 07.07.2025.

Für die Unternehmen hinderlich ist die unterschiedliche Bewertung der Sanierungsmaßnahmen im Steuerrecht und Handelsrecht nach der neu gefassten IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 1 n.F.), die am 06.11.2024 durch den Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) verabschiedet wurde. Der Auseinanderfall von Handels- und Steuerbilanz rückt vom Gedanken der Einheitsbilanz ab und führt aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz zu erhöhtem Aufwand bei den Unternehmen. Daher wäre es aus Sicht einiger Unternehmen wünschenswert, hierbei für mehr Kompatibilität so sorgen, wie etwa durch die Gewährung von steuerlichen Wahlrechten.

Aus Sicht der Praxis wäre es wünschenswert, wenn das BMF-Schreiben in einigen Punkten eindeutige Klarstellungen zur steuerlichen Behandlung energetischer Sanierungsmaßnahmen enthielte. Dies würde wesentlich dazu beitragen, eine einheitliche und verlässliche Anwendung der Regelungen sicherzustellen – insbesondere auch im Rahmen von Betriebsprüfungen. Durch eine solche Präzisierung könnten Auslegungsfragen reduziert und die Rechtssicherheit für Steuerpflichtige und Verwaltung gleichermaßen gestärkt werden.

Im Folgenden möchten wir uns kurz zu ausgewählten Randziffern des Entwurfs zum BMF-Schreiben äußern.

Zu Rz. 4: Betriebsbereitschaft eines Gebäudes

Gemäß Rz. 4 ist die Betriebsbereitschaft bei einem Gebäude für jeden Gebäudeteil, der nach seiner Zweckbestimmung selbständig genutzt werden soll, gesondert zu prüfen. Dies gelte auch für Gebäudeteile, die aufgrund eines einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude keine selbständigen Wirtschaftsgüter sind. Insoweit stellt sich die Frage, um welche Gebäudeteile es sich hierbei handelt.

Rz. 4 verweist auf die R 4.2 Abs. 3 EStR 2012. Gem. R 4.2 Abs. 3 Satz 4 EStR 2012 sind dachintegrierte PV-Anlagen (z. B. in Form von Solardachsteinen) für ertragsteuerliche Zwecke „wie“ Betriebsvorrichtungen als selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter zu behandeln, obwohl sie – anders als Aufdach-PV-Anlagen – die ansonsten erforderliche Dacheindeckung ersetzen und damit die typischen Aufgaben eines jeden normalen Hausdachs erfüllen. Die Behandlung als Betriebsvorrichtung gilt nur für das Photovoltaikmodul selbst, nicht für die Dachkonstruktion.

Demgegenüber wurde im gleich lautenden Erlass zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05.06.2013 eine davon abweichende Zuordnung getroffen. Demnach handelt es sich bei dachintegrierten PV-Anlagen für Zwecke des § 68 BewG gerade nicht um Betriebsvorrichtungen, sondern um Gebäudebestandteile.²

Die Problematik der Zuordnung wird durch den neuen IDW RS IFA 1 n.F. weiter verschärft. Demnach ist handelsrechtlich auch bei Aufdach-PV-

² Vgl. Oberste Finanzbehörde der Länder vom 05. Juni 2013, Gleich lautender Erlass zu Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen Tz. 3.6.

Anlagen eine Prüfung des Einzelfalls erforderlich. Von einem Gebäudebestandteil ist demnach regelmäßig auszugehen, wenn eine Pflicht zum Einbau der Anlage besteht oder der mit ihr erzeugte Strom (nahezu) ausschließlich in dem betreffenden Gebäude verbraucht wird. Handelsrechtlich wird es sich daher in Zukunft sowohl bei dachintegrierten als auch bei Aufdach-PV-Anlagen häufig um Gebäudebestandteile und nicht um Betriebsvorrichtungen handeln.

Petition: Die steuerliche Einordnung und Bewertung der verschiedenen Arten von Photovoltaikanlagen sollte einheitlich und rechtssicher erfolgen. Bestenfalls sollte auch die Vereinheitlichung der handelsrechtlichen Bewertung erfolgen, um ein Auseinanderfall von handels- und Steuerbilanz zu vermeiden.

Zu Rz. 14: Beispiel 4 zur Hebung des Standards eines Wohngebäudes als konkrete Zweckbestimmung und zentrale Ausstattungsmerkmale

In Rz. 14 konkretisiert das Beispiel 4, dass das Anbringen einer Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung bei der Prüfung, ob der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird, nicht zu berücksichtigen ist.

Für die Praxis wäre es aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert, wenn dieses Beispiel auch um die Wärmedämmung von Kellerdecken und obersten Geschossdecken erweitert werden würde.

Petition: Beispiel 4 in Rz. 22 sollte wie folgt um einen zweiten Satz erweitert und dadurch weiter konkretisiert werden: *„Dasselbe gilt für die Dämmung von Kellerdecken sowie der obersten Geschossdecken.“*

Zu Rz. 19: Standardhebung durch Bündelung

Das BMF-Schreiben führt in Rz. 1 aus, dass Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen an einem Gebäude regelmäßig Erhaltungsaufwendungen sind, es sei denn, sie sind Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft, Herstellungskosten oder anschaffungsnahen Herstellungskosten. Zu den Anschaffungskosten zur Herstellung der Betriebsbereitschaft zählen Kosten, die ein Gebäude in eine objektive oder subjektive Funktionstüchtigkeit überführt. Letztere liegt u. a. vor, wenn der Standard eines Wohngebäudes von einem sehr einfachen Standard zu einem mittleren Standard oder von einem mittleren Standard zu einem sehr anspruchsvollen Standard gehoben wurde (vgl. Rz 11 und 12). Gemäß Rz. 13 richtet sich der Standard eines Wohngebäudes nach den zentralen Ausstattungsmerkmalen in den folgenden vier Bereichen: Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster.

Nach Rz. 19 kann der Standard eines Wohngebäudes nur gehoben werden, wenn ein Bündel von Baumaßnahmen in mindestens drei der vier Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer deutlichen Erhöhung des Standards führt. Diese Standardhebung führt dazu, dass die Baumaßnahmen aktivierungspflichtig werden und damit steuerlich nur über die Abschreibungsbeträge geltend gemacht werden können.

Besonders ältere Häuser bedürfen einer energetischen Sanierung. Dass bei den dringend notwendigen Sanierungsmaßnahmen der Einbau von

entsprechend isolierten Fenstern, einer modernen Heizanlage und entsprechender Elektroinstallationen Hand in Hand geschehen müssen, ist grundsätzlich zwingend gegeben. Daher sollte es, vor dem Hintergrund der gesteckten Klimaziele erwogen werden, gerade auch die Bündelung der Baumaßnahmen steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu definieren – zumindest für einen gewissen Zeitraum.

Petition: Auch für die Bündelung von Baumaßnahmen in mindestens drei von vier Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale sollte zumindest ein Wahlrecht eingeführt werden, die entsprechenden Aufwendungen sofort als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen zu können.

Zu Rz. 20 – 23: Standardhebung mit Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs um 30 Prozent

Die Rz. 20 und 21 definieren anhand von Beispielen, welche Maßnahmen in den einzelnen Bereichen notwendig sind, um den Standard entweder von sehr einfach auf mittel oder von mittel auf sehr anspruchsvoll zu heben. Weiterhin definiert der Entwurf in Rz. 22, dass nicht von der Hebung von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard ausgegangen werden darf, wenn eine Heizungsanlage, die einem mittleren Standard zuzuordnen ist, gegen eine solche mit einer anderen Wärmequelle ausgetauscht oder um eine zusätzliche Wärmequelle ergänzt wird. Der Grund sei, dass sich allein dadurch der Gebrauchswert des Wohngebäudes nicht deutlich erhöht. Auch hier wird mit Beispielen konkretisiert, dass der Austausch einer Öl- oder Gasheizung gegen eine Solarthermieanlage, Wärmepumpe oder Wasserstoffheizung oder gegen einen Anschluss an ein Fernwärmenetz allein ebenso wenig zum Erreichen eines sehr anspruchsvollen Standards führen wie der Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in eine bereits vorhandene Gaswärmeversorgung.

Unmittelbar anschließend wird in Rz. 23 auch für den Bereich der Fenster klargestellt, dass allein der Austausch von Isolierglasfenstern (z. B. zweifachverglaste Fenster gegen drei- oder vierfachverglaste Fenster) keine Hebung des Standards begründet.

Zwar wird in Rz. 19 wie beschrieben davon ausgegangen, dass der Standard eines Wohngebäudes gehoben wird und die entstandenen Aufwendungen zu aktivieren sind, wenn ein Bündel von Baumaßnahmen in mindestens drei der vier Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes führt. Schaut man sich nun die hier genannten Maßnahmen an (Anbringen einer zusätzlichen Fassadenverkleidung zur Wärmedämmung, Austausch einer Öl- oder Gasheizung gegen beispielsweise eine Wärmepumpe, Austausch von Isolierglasfenstern), so werden lediglich an zwei der zentralen Ausstattungsmerkmale Maßnahmen durchgeführt, so dass nach dem Entwurf des BMF-Schreibens eine steuerbilanzielle Aktivierung der Aufwendungen aus den Maßnahmen nicht in Betracht kommt.

Die genannten Maßnahmen könnten in Summe aber möglicherweise eine Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs um 30 Prozent oder mehr auslösen. Damit dürften sie nach dem vorliegenden BMF-Schreiben nicht aktiviert werden. Nach der neu gefassten IDW RS IFA 1 n.F. müssten

sie jedoch aktiviert werden.³ Demnach steht dem steuerlichen Aktivierungsverbot eine handelsrechtliche Aktivierungspflicht diametral gegenüber.

Seite
5 von 7

Aufgrund der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz EStG würde die handelsrechtliche Aktivierungspflicht wiederum eine Aktivierungspflicht auch in der Steuerbilanz nach sich ziehen. Erst in einem zweiten Schritt müsste durch Isolation von Einzelmaßnahmen entschieden werden, welche baulichen Maßnahmen aufgrund der Maßgeblichkeit zunächst zu aktivieren wären, aber aufgrund des für die Steuerbilanz vorrangigen und hier vorliegenden BMF-Schreibens nicht aktivierungsfähig sind.

Deutlich einfacher und daher wünschenswert wäre es, wenn im BMF-Schreiben bereits ausdrücklich darauf hingewiesen würde, dass die Vorschriften der IDW-Stellungnahme zur Aktivierung energetischer Maßnahmen für Zwecke der Steuerbilanz nicht zu beachten sind. Wir schlagen deshalb vor, nach der Randziffern 23 eine Randziffer mit dem folgenden Wortlaut aufzunehmen: *„Die steuerbilanzielle Einordnung von Maßnahmen für energetische Sanierungsmaßnahmen als nachträgliche Herstellungskosten ist ausschließlich nach Maßgabe der steuerlichen Regelungen und unter Berücksichtigung der einschlägigen höchstrichterlichen Rechtsprechung vorzunehmen. Eine abweichende Auslegung der handelsrechtlichen GoB, dass Maßnahmen, die zu einer wesentlichen Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs führen, eine wesentliche qualitative Verbesserung des Gebäudes darstellen und damit gleichwertig zur Anhebung des Standards sein können, ist nicht anzuwenden.“*

Petition: Zur Erhöhung der Rechtssicherheit und Senkung der Bürokratie wäre es wünschenswert, nach der Randziffern 23 eine Randziffer aufzunehmen, die bereits ausdrücklich darauf hinweist, dass die Vorschriften der IDW-Stellungnahme zur Aktivierung energetischer Maßnahmen für Zwecke der Steuerbilanz nicht zu beachten sind.

Zu Tz. 24: Standardhebung nach einer Erweiterung

Die Finanzverwaltung hält auch im aktuellen Entwurf des BMF-Schreibens weiterhin an ihrer Auffassung fest, dass eine Standardhebung und damit ein aktivierungspflichtiger Sachverhalt gegeben ist, wenn eine Verbesserung in zwei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale mit einer Erweiterung zusammenfallen (BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003, Tz. 14 und Entwurf-BMF-Schreiben, Tz. 24). Eine Begründung, weshalb diese teilweise unterschiedlichen Sachverhalte zusammenwirken und als eine einheitliche Maßnahme zu betrachten sind, traf das BMF-Schreiben nicht. An einer entsprechenden Rechtsprechung mangelt es ebenfalls.

Im vorliegenden Entwurf des BMF-Schreibens wurde zwar das bisher enthaltene Beispiel erweitert, allerdings wird auch daraus nicht ersichtlich, weshalb Erhaltungsaufwendungen gemeinsam mit einer parallel stattfindenden Erweiterung als einheitliche Maßnahme zu betrachten sein sollen. Gerade vor dem Hintergrund, dass die energetische Gebäudesanierung einen entscheidenden Beitrag zur Erreichung der Klimaziele beitragen muss, ist

³ Vgl. IDW (2024), IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 1 n.F.), Rz. 14a.

nicht ersichtlich, warum die Erweiterung als alleinstehendes Merkmal schneller zur Standardhebung führt als die reinen Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen.

Petition: Rz. 24 sollte gestrichen werden.

Zu Rz 52: Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Die energetische Sanierung des Gebäudebestands ist ein zentrales Element der deutschen und europäischen Klimapolitik. Deutschland hat sich verpflichtet, bis 2045 treibhausgasneutral zu werden. Der Verkehrs- und Gebäudesektor spielen dabei entscheidende Rollen, da sie im Jahr 2024 erneut die Klimaziele nicht erreicht haben.

Um das große Investitionsdefizit im Bereich der energetischen Sanierung zu überwinden, braucht es neben ordnungsrechtlichen Vorgaben insbesondere finanzielle Anreize – auch im Steuerrecht. Die steuerliche Sofortabzugsfähigkeit von Maßnahmen zur Senkung des Energieverbrauchs stellt einen unmittelbaren wirtschaftlichen Anreiz für Vermieter, Unternehmen und private Eigentümer dar, notwendige Sanierungsmaßnahmen zügig durchzuführen. Vor diesem Hintergrund regen wir an, im finalen BMF-Schreiben klarzustellen, dass energetische Sanierungsmaßnahmen, die keine Standardhebung im Sinne der BFH-Rechtsprechung bewirken, auch nicht als anschaffungsnahe Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu behandeln sind, auch wenn sie ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Wir schlagen daher vor, in der bisherigen Randziffern 52 folgende Ergänzung aufzunehmen: *„Es wird [aus Vereinfachungsgründen und zur Unterstützung der klimapolitischen Zielsetzungen] nicht beanstandet, wenn Aufwendungen für energetische Sanierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach Gebäudeanschaffung nicht in die anschaffungsnahe Herstellungskosten i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG einbezogen werden, sofern sie nicht zu einer baulichen Erweiterung führen und keine gleichzeitige Standardhebung in mindestens drei zentralen Ausstattungsmerkmalen (Heizung, Sanitär, Elektroinstallation, Fenster) bewirken. In diesen Fällen ist eine sofortige steuerliche Berücksichtigung als Erhaltungsaufwand zulässig – unabhängig von der handelsrechtlichen Einordnung.“*

Eine ausdrückliche Ausnahme energetischer Sanierungsmaßnahmen von der Aktivierungspflicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG würde die klimapolitischen Ziele des Gesetzgebers wirkungsvoll unterstützen. Sie stärkt gezielt die Investitionsbereitschaft in Maßnahmen zur Reduktion des Energieverbrauchs und CO₂-Ausstoßes und fördert die energetische Ertüchtigung des Gebäudebestands im relevanten Zeitraum nach Erwerb. Durch die Möglichkeit des sofortigen Betriebsausgabenabzugs entsteht eine steuerliche Entlastung im Jahr der Investition, was insbesondere in der für Investoren und Eigentümer kritischen Sanierungsphase die Liquidität verbessert, die Amortisation beschleunigt und die Wirtschaftlichkeit klimafreundlicher Maßnahmen erhöht.

Petition: In Randziffer 52 sollte eine Ergänzung genommen werden, die die sofortige Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für energetische Sanierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach Gebäudeanschaffung billigt, sofern sie nicht zu einer baulichen Erweiterung führen und keine gleichzeitige Standardhebung in mindestens drei zentralen Ausstattungsmerkmalen bewirken.

Wir bitten Sie, diese Anregungen zu berücksichtigen und stehen Ihnen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Monika Wünnemann



Dr. Nadja Fochmann