

Dr. Daniel Ranker
Vorstand / Prüfungsdirektor / Wirtschaftsprüfer



VdW Rheinland Westfalen • Postfach 24 01 14 • 40090 Düsseldorf

**An den
Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss
(IFA) des IDW**

Telefon: +49 211 16998-0
E-Mail: info@vdw-rw.de
Datum: 25. März 2024

**Geschäftsstelle des IDW
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf**

**Entwurf einer Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden
in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.), Stand: 03.07.2023**

Sehr geehrte Frau Esser,
sehr geehrte Damen und Herren,

gerne nutzt der VdW Rheinland Westfalen die Möglichkeit, sich zum Entwurf der Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW ERS IFA 1 n.F.) zu äußern.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Fortentwicklung des IFA 1 ausdrücklich zu begrüßen ist. Nicht zuletzt sind die wirtschaftlichen, technischen und ökologischen Rahmenbedingungen einer sehr deutlichen Veränderung unterworfen, sodass die – jedenfalls in Teilen auf Rechtsprechung des Jahres 1995 beruhende Praxis zur Frage der nachträglichen Herstellungskosten – einer Fortentwicklung bedurfte.

Zum Verband

Dem VdW Rheinland Westfalen gehören annähernd 480 Mitgliedsunternehmen der kommunalen/öffentlichen, genossenschaftlichen, kirchlichen sowie industrieverbundenen/privaten Wohnungs- und Immobilienwirtschaft an, die rund 1,1 Millionen Wohnungen allein in Nordrhein-Westfalen bewirtschaften. Nahezu jeder Fünfte der nordrhein-westfälischen Mieter lebt in diesen Wohnungsbeständen.

Stellungnahme im Einzelnen

1. Zu Tz. 6a: Die Erläuterung in Tz. 6a sind zu begrüßen. Ggf. könnte man die Ausführungen noch ergänzen, dass jedenfalls dann, wenn rechtliche Vorschriften die Errichtung einer PV-Anlage auf dem Gebäude vorschreiben, die PV-Anlage als Gebäudebestandteil zu klassifizieren sein dürfte.
2. Zu Tz. 10ff: Hier wird zutreffenderweise deutlich herausgearbeitet, dass eine wesentliche Verbesserung nur gegeben ist, wenn die Nutzungsdauer eines Gebäudes deutlich verlängert oder die Gebäudequalität über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus deutlich verbessert wird.
3. Zu Tz. 13: Die Fortentwicklung der Gewerke, die in Tz. 13 aufgenommen wurden, ist zu begrüßen. Der höheren Komplexität der Gebäude sowie der zunehmenden Bedeutung der TGA und insbesondere der Energieversorgung, -speicherung sowie der Gebäudeautomation wird hierbei Rechnung getragen. Mit Blick auf die zukünftige Bedeutung und den Ersatz von Bestandteilen, die der Energiegewinnung dienen, könnte auch dieser Bereich noch (explizit) genannt werden (Wärme- und Energiegewinnung, -versorgung und -speicherung), jedenfalls soweit es sich um Gebäudebestandteile handelt.

Mit Blick auf die aufgezählten Bereiche der Ausstattung „Maßnahmen zur Wärme- und Energieversorgung und -speicherung, Sanitärausstattung, Elektroinstallation/Informationstechnik (einschließlich Gebäudeautomation), Fenster, Wärmedämmung“ könnte überlegt werden, als weiteren Punkt das Merkmal „Dach/Gebäudehülle“ aufzunehmen, da auch hier zunehmend innovative Verbesserungen stattfinden. Zu nennen sein könnten hier: Extensive Dach- und Fassadenbegrünung zur passiven Kühlung, Fassaden- oder Dachhautelemente mit PV-Funktion, etc.

4. Zu Tz. 14a: Herausfordernd in der praktischen Anwendung könnte sich die neu eingefügte Tz. 14a erweisen.

Die systematische Einordnung an dieser Stelle erscheint zutreffend, wird doch zunächst in vorgehenden Textziffern klargestellt, dass die wesentliche Verbesserung voraussetzt, dass eine Verbesserung der Gebäudequalität über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus erforderlich ist.

Der bloße Austausch eines Bestandteils bei gleicher Funktion für das Gebäude führt damit auch hier nicht zu einer Aktivierung. Auf einige Aspekte möchten wir allerdings hinweisen:

- a) Mit Blick auf die Ausstrahlung auf die steuerliche Beurteilung der Maßnahmen besteht die Sorge, dass in Tz. 14a ggf. ein handelsrechtliches Bewertungswahlrecht postuliert werden könnte, welches steuerlich eine Aktivierungspflicht nach sich ziehen könnte. Dem wäre entgegenzuhalten, dass es sich lediglich um eine Interpretation des Begriffs der wesentlichen Verbesserung handelt, die nicht als Wahlrecht zu klassifizieren ist, sondern bei Subsumtion des Sachverhalts unter die Voraussetzungen des § 255 Abs. 2 HGB zu einer Aktivierungspflicht führt.

Dennoch könnte man im Wording dieser Sorge ggf. begegnen, in dem man klarstellt, dass es sich bei der beschriebenen deutlichen Reduzierung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs um ein Indiz handelt, bei dessen Vorliegen die Frage der wesentlichen Verbesserung über den

ursprünglichen Zustand hinaus für das Gebäude als Ganzes einer Überprüfung zu unterziehen ist. Auch hier wäre immer zu prüfen, ob es sich nicht lediglich um eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung handelt, falls mit der Maßnahme oder den Maßnahmen lediglich eine Anpassung an den üblichen technischen Fortschritt erfolgt ist.

- b) Praktisch anspruchsvoll dürfte sich die Abgrenzung des üblichen technischen Fortschritts von der wesentlichen Verbesserung erweisen, soweit dies innerhalb der Veränderung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs zu beurteilen ist. Regelmäßig kommt es aufgrund des technischen Fortschritts bei einer baulichen Maßnahme zu einer Reduktion des Endenergieverbrauchs- oder -bedarfs. Je länger die letzte Modernisierung zurückliegt, desto größer dürfte der Effekt sein, der der bloßen substanzerhaltenden Erneuerung zuzuordnen ist. Eine weitere Erläuterung der praktischen Umsetzung wäre daher an dieser Stelle wünschenswert.
- c) Auch auf weitere Punkte ist hinzuweisen, die sich in der Beurteilung herausfordernd erweisen könnten und ggf. durch weitere Erläuterungen unterstützt werden könnten: Mit Blick auf das Objektivierungserfordernis in der handelsrechtlichen Bilanzierung ist das Abstellen auf Verbrauchsinformationen aus verschiedenen Perspektiven in Frage zu stellen: Einerseits hat sich zuletzt im Rahmen des Ukraine-Konflikts gezeigt, dass sich eine deutliche Verbrauchsreduktion – auch im Bereich der Einsparung von 30 % - durch exogene Schocks einstellen kann und sowohl die Beurteilung zum Stichtag, als auch im Folgejahr erheblich beeinflussen kann. Gleichzeitig ist beobachtbar, dass bei Gebäuden mit identischen Maßnahmen – bspw. Dämmung und Austausch der Heizungsanlage – allein durch das Nutzerverhalten erheblich abweichende Einsparungen resultieren.

Jedoch sollte eine bilanzrechtliche Beurteilung zur Aktivierung nicht vom zufallsgetriebenem Bewohnerverhalten abhängig sein. Und letztlich ist für die Nachweisbarkeit bzw. Prüfbarkeit die Frage zu stellen, zu welchem Zeitpunkt Verbrauchsinformationen zur Beurteilung der Reduktion

tatsächlich verlässlich zur Verfügung stehen können, in zeitlicher Nähe zum Abschlussstichtag wird dies vielfach nicht möglich sein.

Zwar könnte man auch kritisieren, dass der errechnete Bedarf einer weiteren Überprüfung unterzogen werden müsste, jedenfalls, wenn diese rechnerische Ermittlung nicht dem gemessenen Verbrauch entspricht. Aus Objektivierungserwägungen und mit Blick auf den Zeitpunkt der Bilanzierungsentscheidung sollte dennoch regelmäßig eine Orientierung am Endenergiebedarf erwogen werden.

Ein Formulierungsvorschlag zu Tz 14a könnte sein: „Neben der Anhebung des Standards in mindestens drei zentralen Bereichen der Ausstattung (vgl. Tz. 13 f.) stellen Maßnahmen, die zu einer deutlichen Minderung des Endenergiebedarfs von mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand führen, ein Indiz für eine wesentliche qualitative Verbesserung des Gebäudes dar. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.“ Erläuterung: Aufgrund der zunehmenden Komplexität der Maßnahmen und der Einbindung verschiedener Gewerke in Maßnahmen zur Modernisierung der Gebäude würde so die in Tz. 13 niedergelegte Gewerkeregulierung mit Blick auf die steigende Komplexität in der Praxis fortentwickelt und gleichzeitig dem Objektivierungserfordernis Rechnung getragen.¹

¹ Trotz dieser Einbindung der Minderung des Endenergiebedarfs in die Gewerkeregulierung ist auf das Risiko hinzuweisen, dass der BFH zwar die Änderung von Tz. 13, nicht aber die Einführung der Tz. 14a als Fortentwicklung der ständigen Rechtsprechung zur wesentlichen Verbesserung bestätigt. Da sich der BFH in seinen bilanzsteuerrechtlichen Urteilen ausdrücklich zum Handelsrecht und der Abgrenzung in § 255 Abs. 2 HGB äußert, könnte er zu dem Ergebnis kommen, dass die in Tz. 14a als „gleichwertige“ Alternative zur Standardhebung (Entwurfassung) bzw. als Indizwirkung für eine wesentliche qualitative Verbesserung (unser Vorschlag) formulierte deutliche Minderung des Endenergieverbrauchs nicht aus der Auslegung des Begriffs der wesentlichen Verbesserung ableitbar ist. Wenn Unternehmen im Glauben darauf, dass Tz. 14a eine GoB-konforme Gesetzesauslegung darstellt, Maßnahmen zur Minderung des Endenergieverbrauchs aufgrund der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 EStG) auch steuerlich aktiviert haben, könnte sich dies im Nachhinein aus der Sichtweise des BFH als fehlerhaft erweisen. Im Endeffekt wäre somit der bisherige Bilanzansatz sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich fehlerhaft. Sind die jeweiligen Veranlagungen verfahrensrechtlich noch offen, ist eine Berichtigung steuerlich bis zurück zur Fehlerquelle vorzunehmen. Die Folgezeiträume (bzgl. AfA) sind über den formellen Bilanzzusammenhang ebenfalls zu berichtigen.

Für eine vertiefte Diskussion der Anmerkungen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Daniel Ranker
Wirtschaftsprüfer

Hans-Jörg Sonnhoff
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater

Verband der Wohnungswirtschaft Rheinland Westfalen e.V.

Im Falle von zwischenzeitlich bestandskräftigen Veranlagungen ist die Berichtigung eines unrichtigen Bilanzansatzes nach H 4.4 Einkommensteuer-Hinweise („Richtigstellung eines unrichtigen Bilanzansatzes“) in der ersten Schlussbilanz richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgebenden Vorschriften möglich ist. Anzusetzen ist der Wert, mit dem das Wirtschaftsgut bei von vornherein zutreffender bilanzieller Behandlung in dieser Bilanz erscheinen würde. Die Berichtigung ist erfolgswirksam vorzunehmen, da Aufwendungen, die im Ursprungsjahr sofort abzugsfähige Betriebsausgaben gewesen wären, als nachträgliche Herstellungskosten aktiviert wurden und sich der Fehler somit ursprünglich gewinnerhöhend ausgewirkt hat (vgl. grundlegend BFH vom 12.11.1992, IV R 59/91, BStBl. II 1993, S. 392). Im Ergebnis käme es für die betroffenen Unternehmen zu einer Periodenverschiebung des Aufwands.