

Die Wohnungswirtschaft

DW

Sonderheft 13

2023

Überreicht durch:

vtw

Verband Thüringer
Wohnungs- und
Immobilienwirtschaft e.V.



Aktuelles aus den Prüfungsorganisationen des GdW Bilanz- und Steuerwissen

Artikelreihe erschienen in der DW Die Wohnungswirtschaft 10/2022 bis 09/2023

10/2022: Zulässigkeit alternativer Formen
der Generalversammlung ► 02
11/2022: Neue branchenspezifische
Ergänzung des DNK ► 06
12/2022: Aktuelles aus dem
Vergaberecht ► 10
01/2023: Verpflichtungen aus dem
Energiesicherungsgesetz ► 14

02/2023: Aufteilung der CO₂-Kosten
zwischen Vermietern und Mietern ► 18
03/2023: Abbruchkosten und Restbuchwert:
Aufwand oder Aktivierung? ► 22
04/2023: Bausteine der Nachhaltigkeit –
ein Überblick ► 26
05/2023: Befristete Absenkung des Umsatz-
steuersatzes für Gas und Wärme ► 30

06/2023: Liquiditätsplanung in stürmischen
Zeiten ► 34
07/2023: Lieferung und Installation von PV –
Umsatzsteuerliche Neuregelung ► 38
08/2023: Ausweisfragen von Immobilien
im handelsrechtlichen Jahresabschluss ► 42
09/2023: Nachweis einer tatsächlichen
kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden ► 46

Wissenswertes in schwierigen Zeiten!



Ingeborg Esser

Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstandsmitglied GdW Revision AG

Liebe Leserinnen und Leser,

der GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V. und seine Regionalverbände haben sich auch in 2022/2023 wieder mit interessanten Themen beschäftigt und in spannenden Artikeln für Sie niedergelegt. In unserer DW-Artikelreihe „Bilanz- und Steuerwissen – Aktuelles aus den Prüfungsorganisationen des GdW“ bereiten wir diese Themen kurz und übersichtlich für Sie auf. Sollten Sie zu den dort behandelten Themen weitere Fragen haben, stehen Ihnen die Expertinnen und Experten aus den Prüfungs- und Beratungsbereichen der Verbände-Familie des GdW zur Seite. In dieser 13. Ausgabe des DW-Sonderhefts sind die Artikel aus DW 10/2022 bis DW 09/2023 für Sie zusammengestellt.

Den Auftakt machte der Artikel „Zulässigkeit alternativer Formen der Generalversammlung“ von Dr. Matthias Zabel, der digitale Versammlungsformate darstellt. Ergänzt wird dieses rechtliche Thema durch „Aktuelles aus dem Vergaberecht“ von Dr. Julia Betz.

Aufgrund der Energiekrise haben sich verschiedene steuerliche Themen ergeben, die in zwei Artikeln betrachtet wurden. Antje Große und ich haben uns mit der „Befristeten Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas und Wärme“ befasst. Hier ergibt sich im Einzelfall auch Handlungsbedarf mit Blick auf die Versorger. Erfreulich sind die neuen umsatzsteuerlichen Regelungen für PV-Anlagen ab 1. Januar 2023. Diese beleuchteten wir im Artikel „Lieferung und Installation von PV – Umsatzsteuerliche Neuregelung“. Des Weiteren befasste ich mich mit dem neuen BMF-Schreiben zum § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG und dem „Nachweis einer tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden“.

Aber nicht nur steuerlich stellt uns die Energiekrise vor große Herausforderungen, sondern auch

der Erlass neuer Energiegesetze, die es zeitnah umzusetzen gilt. Daher widmete sich Christian Gebhardt mit mir den „Verpflichtungen aus dem Energiesicherungsgesetz“ sowie das Autorenteam Dr. Ingrid Vogler und Christian Gebhardt der „Aufteilung der CO₂-Kosten zwischen Vermietern und Mietern“.

Auch die Wohnungswirtschaft muss sich zukünftig stärker mit Nachhaltigkeitsthemen beschäftigen. Als Autorenteam stellten Christian Gebhardt und ich in „Bausteine der Nachhaltigkeit – ein Überblick“ die Grundlagen der Nachhaltigkeit für die Branche dar. Ergänzend werden in „Neue branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex“ von Christian Gebhardt die wohnungswirtschaftlichen Besonderheiten der Nachhaltigkeitsberichterstattung beschrieben.

Mit bilanzrechtlichen Themen befassen sich die Artikel „Abbruchkosten und Restbuchwert: Aufwand oder Aktivierung?“ von Martin Unterrainer sowie „IDW RS IFA 3: Neuer Standard des IDW zu Ausweisfragen von Immobilien im handelsrechtlichen Jahresabschluss“ von mir. Ferner beleuchten Mark Oliver Könemund und Frank Nolte die aufgrund geänderter Rahmenbedingungen entstandenen Finanz- und Liquiditätsprobleme in der Wohnungswirtschaft: In „Liquiditätsplanung in stürmischen Zeiten“ blicken sie auf neue Anforderungen an Risikomanagement, Finanzierung und Liquiditätsmanagement.

Viel Freude an der neuen Ausgabe wünscht
Ihre

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Zulässigkeit alternativer Formen der Generalversammlung

Der Gesetzgeber hat in § 43b GenG eine neue gesetzliche Regelung zur Zulässigkeit alternativer Formen der Generalversammlung, wie beispielsweise der rein virtuellen Versammlung oder der Versammlung im sogenannten schriftlichen Verfahren, eingeführt.

Von Dr. Matthias Zabel

In der genossenschaftlichen Praxis haben sich infolge der pandemiebedingten Beschränkungen auch alternative Formen der Generalversammlung etabliert, wie beispielsweise die rein virtuelle Versammlung oder die Versammlung im sogenannten schriftlichen Verfahren. Angesichts der durch die Entscheidung des OLG Karlsruhe (siehe DW 7/2021, Seite 72 ff.) hervorgerufenen Unsicherheiten bezüglich der Zulässigkeit virtueller Generalversammlungen, welche auch durch die Entscheidung des BGH (siehe DW 3/2022, Seite 68 ff.) nicht gänzlich beseitigt wurden, hat der Gesetzgeber nun in § 43b GenG eine gesetzliche Grundlage für das Abhalten von Generalversammlungen unter gänzlicher oder teilweiser Nutzung schriftlicher oder elektronischer Kommunikationsmittel geschaffen.

Die Neuregelung wurde im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Einführung virtueller Hauptversammlungen bei Aktiengesellschaften eingeführt und trat am 27. Juli 2022 in Kraft. Die Regelung für Genossenschaften unterscheidet sich von derjenigen, die für Aktiengesellschaften eingeführt wurde. Dies ist auf die besonderen rechtlichen und tatsächlichen Unterschiede zwischen Genossenschaften und Aktiengesellschaften zurückzuführen. Bei der Genossenschaft gilt beispielsweise der Grundsatz der Selbstorganschaft, das heißt, alle Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat müssen selbst Mitglieder der Genossenschaft sein und es bestehen wechselseitige Treuepflichten. Im Folgenden wird die neue Regelung zusammengefasst.



Dr. Matthias Zabel

Referatsleiter
Genossenschaftsrecht,
Genossenschaftswesen
GdW Bundesverband
deutscher Wohnungs-
und Immobilien-
unternehmen e. V.
BERLIN

Welche Formen der Generalversammlung sind zulässig?

In § 43b Abs. 1 GenG sind die künftig zulässigen Formen einer Generalversammlung festgelegt. Die Generalversammlung muss in einer der folgenden Formen abgehalten werden: als Präsenzversammlung, als virtuelle Versammlung, als hybride Versammlung oder als Versammlung im gestreckten Verfahren.

Kann die Form der Generalversammlung frei gewählt werden?

Waren bisher, abgesehen von der Zeit während der Geltung des COVMG, zwingend Satzungsregelungen erforderlich, um beispielsweise virtuelle Versammlungen durchführen zu können, verzichtet der Gesetzgeber künftig auf dieses Erfordernis. Vorbehaltlich einer Satzungsbestimmung entscheiden Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der Interessen der Mitglieder darüber, in welcher Form die Versammlung stattfinden soll. Können sich Vorstand und Aufsichtsrat nicht auf eine Form einigen, ist eine Präsenzversammlung abzuhalten. Dies soll verhindern, dass die Durchführung einer Generalversammlung verzögert wird. Möglich ist jedoch auch, dass die Satzung eine bestimmte Form der Versammlung festlegt oder das Auswahlermessen von Vorstand und Aufsichtsrat beschränkt. Die Präsenzversammlung kann jedoch als Option nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Dies heißt, dass die alternativen Formen der Versammlung immer nur als zusätzliche Option neben bzw. statt der Präsenzversammlung möglich sind. Die Satzung kann demnach zum Beispiel festlegen, dass neben bzw. statt der Präsenzversammlung nur bestimmte alternative Formen der Versammlung

gewählt werden dürfen, oder dass eine andere Form als die der Präsenzversammlung nur gewählt werden darf, wenn eine Präsenzversammlung zum Beispiel wegen pandemiebedingten Versammlungsverbots nicht möglich ist.

Enthält die Satzung bisher keine Regelung zur Durchführung alternativer Versammlungsformen, sondern nur zur normalen Präsenzversammlung, ohne diese jedoch explizit als einzige zulässige Form festzulegen, können Vorstand und Aufsichtsrat nach hier vertretener Ansicht dennoch über die Form der Versammlung und sich demnach beispielsweise auch für eine virtuelle Versammlung entscheiden.

Es erscheint jedoch sehr empfehlenswert, Satzungsregelungen sowohl in Bezug auf die überhaupt zulässigen alternativen Formen der Versammlung als auch in Bezug auf die jeweilige Durchführung dieser Versammlungen zu treffen.

Sind die unterschiedlichen Formen der Generalversammlung näher definiert?

Der Gesetzgeber hat erstmals die einzelnen Formen der Generalversammlung selbst sowie nähere Voraussetzungen, die jeweils erfüllt sein müssen, definiert.

PRÄSENZVERSAMMLUNG

Eine Präsenzversammlung ist definiert als eine Versammlung an einem Ort, an dem die Mitglieder gemeinsam physisch anwesend sind. Für den Fall, dass eine Präsenzversammlung stattfinden soll, kann den Mitgliedern die Möglichkeit eingeräumt werden, auf die Teilnahme und ihre weiteren Rechte jenseits des Stimmrechts zu verzichten und lediglich ihre Stimme in schriftlicher oder elektronischer Form abzugeben. Für diesen besonderen Fall muss es jedoch zwingend eine Regelung in der Satzung geben.

VIRTUELLE VERSAMMLUNG

Als virtuelle Versammlung definiert der Gesetzgeber eine Versammlung ohne gemeinsame physische Anwesenheit der Mitglieder an einem Ort. Bei dieser

Versammlung muss sichergestellt sein, dass der gesamte Versammlungsverlauf allen teilnehmenden Mitgliedern schriftlich oder im Wege der elektronischen Kommunikation mitgeteilt wird und alle teilnehmenden Mitglieder ihre Rede-, Antrags-, Auskunfts- und Stimmrechte schriftlich oder im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können.

HYBRIDE VERSAMMLUNG

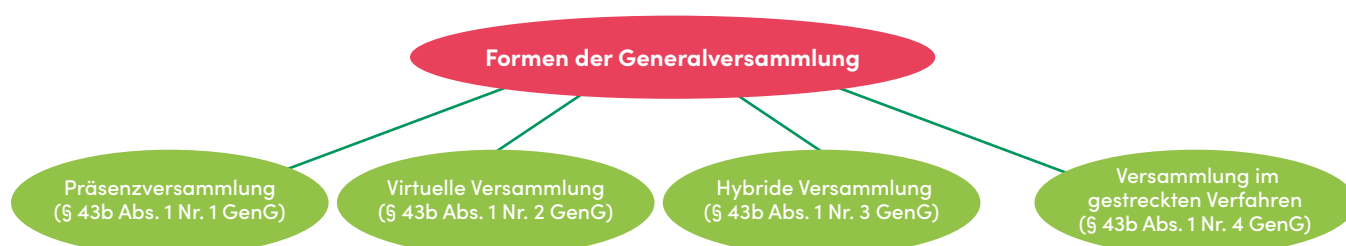
Eine hybride Versammlung ist eine Versammlung, an der die Mitglieder wahlweise am Ort der Versammlung physisch anwesend oder ohne physische Anwesenheit an diesem Ort teilnehmen können. Bei einer hybriden Versammlung muss sichergestellt sein, dass der gesamte Versammlungsverlauf allen teilnehmenden Mitgliedern im Wege der elektronischen Kommunikation mitgeteilt wird, die Mitglieder, die ohne physische Anwesenheit am Ort der Versammlung teilnehmen, ihre Rede-, Antrags-, Auskunfts- und Stimmrechte im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können und der Vorstand und der Aufsichtsrat durch physisch am Ort der Versammlung anwesende Mitglieder vertreten sind.

Neu ist, dass der Vorstand und der Aufsichtsrat durch physisch vor Ort anwesende Mitglieder vertreten sein müssen. Dies dürfte jedoch in der Praxis auch bisher in der Regel schon der Fall sein, wenn hybride Versammlungen durchgeführt werden. Es müssen nicht alle Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats vor Ort sein, so dass es unschädlich ist, wenn einzelne Mitglieder zum Beispiel krankheitsbedingt fehlen.

VERSAMMLUNG IM GESTRECKTEN VERFAHREN

Eine Versammlung im gestreckten Verfahren ist definiert als eine Versammlung, aufgespalten in eine Erörterungsphase und eine zeitlich nachgelagerte Abstimmungsphase. In der Erörterungsphase muss der gesamte Versammlungsverlauf allen teilnehmenden Mitgliedern mitgeteilt werden und die Mitglieder müssen die Möglichkeit haben, ihr Rede-, Antrags-, Auskunftsrecht auszuüben. Das Stimmrecht wird >

Die Versammlungsmöglichkeiten nach § 43b GenG





In der genossenschaftlichen Praxis haben sich pandemiebedingt auch alternative, mitunter rein virtuelle Formen der Generalversammlung etabliert. Doch wie sehen die gesetzlichen Neuregelung zu deren Zulässigkeit aus?

in der zeitlich nachgelagerten Abstimmungsphase ausgeübt. Die Erörterungsphase kann abgehalten werden als virtuelle Versammlung oder als hybride Versammlung.

Im Regelfall dürfte die Erörterungsphase als virtuelle Versammlung abgehalten werden. In diesem Fall muss der gesamte Versammlungsverlauf allen teilnehmenden Mitgliedern schriftlich oder im Wege der elektronischen Kommunikation mitgeteilt werden. Es ist auch möglich, die schriftliche Erörterung mit einer Erörterung im Wege elektronischer Kommunikation (Chatforen, Mitgliederbereich der Homepage, E-Mails) zu kombinieren. In der Abstimmungsphase müssen alle Mitglieder ihre Stimmrechte schriftlich oder im Wege der elektronischen Kommunikation ausüben können.

Wer überwacht die Einhaltung der einzelnen Voraussetzungen?

Der Gesetzgeber hat in der entsprechenden Gesetzesbegründung ausgeführt, dass die Sicherstellung der gesetzlichen Anforderungen an die jeweiligen Versammlungsformen zu den Pflichten des Vorstands gehört und dies im Rahmen der regelmäßigen Geschäftsführungsprüfung vom Prüfungsverband zu prüfen und gegebenenfalls zu beanstanden ist.

Anders als beispielsweise bei der Vorgabe in § 58 Abs. 1 GenG, wonach im Prüfungsbericht Stellung dazu zu nehmen ist, ob und auf welche Weise die Genossenschaft im Prüfungszeitraum einen zulässigen Förderzweck verfolgt hat, hat der Gesetzgeber insofern keine konkreten Regelungen zur Berichterstattung getroffen. Allerdings wird über die Prüfung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Regularien ohnehin regelmäßig im Prüfungsbericht und im zusammengefassten Prüfungsergebnis berichtet.

Gab es weitere gesetzliche Anpassungen?

Neben der zentralen Vorschrift des § 43b GenG zur Einführung alternativer Versammlungsformen gab es weitere Anpassungen im Genossenschaftsgesetz, die sich jedoch auch auf die Durchführung der Generalversammlung beziehen. So muss beispielsweise künftig in der Einberufung und in der Niederschrift zur Versammlung die Form der Versammlung benannt werden. Zudem kann die Anfechtung eines Beschlusses der Generalversammlung nicht auf Verletzungen des Gesetzes oder der Mitgliederrechte gestützt werden, die auf technische Störungen des Verfahrens der Beschlussfassung im Wege elektronischer Kommunikation zurückzuführen sind, es sei denn, der Genossenschaft ist Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Fazit

Angesichts der durch die Entscheidung des OLG Karlsruhe hervorgerufenen Unsicherheiten bezüglich der Zulässigkeit virtueller Generalversammlungen ist die gesetzliche Regelung zu begrüßen. Nichtsdestotrotz werden sich in der Praxis weiter entsprechende Umsetzungsfragen stellen. Wenngleich nicht zwingend nötig, so erscheint es dennoch sehr empfehlenswert, Satzungsregelungen sowohl in Bezug auf die überhaupt zulässigen alternativen Formen der Versammlung als auch in Bezug auf die jeweilige Durchführung dieser Versammlungen zu treffen.

Bei entsprechenden Fragen stehen Ihnen die Experten der genossenschaftlichen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft gern zur Verfügung.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

HAUFE.



REINHÖREN & DRANBLEIBEN

Mit dem ausgezeichneten Podcast
für die Immobilienbranche.



L'Immo

Der Podcast für die
Immobilienwirtschaft

Powered by

**IMMOBILIEN
WIRTSCHAFT**

Die
Wohnungswirtschaft
DW

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Neue branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex

Die Wohnungswirtschaft muss sich auf neue Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung vorbereiten. EU-Taxonomie und CSR-Richtlinie setzen für große Unternehmen den Rahmen, mittelgroße und kleinere können die branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex anwenden. Ein Überblick.

Von Christian Gebhardt

Durch die EU-Taxonomie und die Novellierung der Corporate-Social-Responsibility-Richtlinie (CSR-Richtlinie) in 2022 ergeben sich für die sozial orientierte Wohnungswirtschaft neue Anforderungen, auf die sich die Branche vorbereiten muss. Während für große Wohnungsunternehmen ab 2025 ein europäischer Nachhaltigkeitsstandard verpflichtend vorgeschrieben wird, besteht für kleine und mittelgroße Wohnungsunternehmen die Möglichkeit, die branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) freiwillig anzuwenden.

Berichterstattungspflichten für Wohnungsunternehmen

Nach der CSR-Richtlinie sind Unternehmen, die zwei von drei Kriterien erfüllen – mehr als 250 Mitarbeiter, mehr als 40 Mio. € Umsatz oder mehr als 20 Mio. € in der Bilanz –, von der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen. Für diese Unternehmen gilt dann:

- Ort der Berichterstattung ist zwingend der Lagebericht und
- verpflichtende prüferische Durchsicht der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass alle großen Wohnungsunternehmen von dieser Regelung erfasst sind. Aber auch kleine und mittelgroße Wohnungsunternehmen in öffentlicher Hand sind betroffen. Sie unterliegen der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und weiteren Angaben gemäß EU-Taxonomie-Verordnung, wenn die landesrechtlichen Vorschriften, Satzungen oder Gesellschaftsverträge



WP Christian Gebhardt

Referatsleiter Betriebswirtschaft, Rechnungslegung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

verlangen, dass diese wie große Kapitalgesellschaften zu bilanzieren haben.

Nach der CSR-Richtlinie sollen bis zum 31. Dezember 2022 weiterhin verpflichtende (einheitliche) Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards - ESRS) vorliegen. Die EU-Kommission stellt damit die Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens auf die gleiche Bedeutungsstufe wie die Finanzinformationen.

Unabhängig von der direkten Betroffenheit wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung aber auch Ausstrahlungswirkung auf alle anderen Unternehmen haben. Einzelne Banken fragen bei ihren Kunden schon jetzt gezielt ESG-Informationen ab, da sie diese Daten für die Klassifizierung ihrer Darlehensportfolios nach der Taxonomie-Verordnung benötigen. Damit nimmt das Nachhaltigkeitsmanagement und seine Auswirkung auf die Finanzierung direkt einen wichtigen Platz im Finanzierungsmanagement ein.

Um die Lücke zwischen freiwilliger und verpflichtender Nachhaltigkeitsberichterstattung zu schließen, hat der GdW gemeinsam mit der Arbeitsgemeinschaft großer Wohnungsunternehmen (AGW) die branchenspezifische Ergänzung des DNK weiterentwickelt und aktualisiert.

DNK schafft Transparenz und Vergleichbarkeit

Der DNK, der vom Rat für Nachhaltige Entwicklung (RNE) der Bundesregierung verantwortet wird, versteht sich nicht nur als eine übersichtliche Ergänzung eines Nachhaltigkeitsberichtes, sondern er schafft Transparenz und Vergleichbarkeit (siehe Abbildung 1). Er lenkt den Blick auf das Wesentliche und gibt Anstöße, das firmeninterne Nachhaltig-



Branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex

In Juli 2022 haben GdW und AGW die Wohnungswirtschaftliche branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) überarbeitet und erneuert.

www.t1p.de/gdw-ergaenz-dnk

keitsmanagement weiter voranzubringen. Während die Informationen für die Berichterstattung zusammengetragen werden, findet gleichzeitig eine Analyse der inneren Strukturen statt, und es können weitere Einflussmöglichkeiten und Verbesserungspotenziale aufgezeigt werden. Auch die Mitarbeiter werden für das Thema sensibilisiert und können in die Weiterentwicklung der Nachhaltigkeitsstrategie eingebunden werden. Später können die Entsprechenserklärungen als Zeitreihe dienen, an der sich ablesen lässt, wie sich das Unternehmen entlang seiner Nachhaltigkeitsstrategie entwickelt und verändert hat.

Positionierung gegenüber den Stakeholdern und der Öffentlichkeit

Mithilfe einer DNK-Entsprechenserklärung kann sich jedes Unternehmen gegenüber seinen Stakeholdern klar positionieren und der Öffentlichkeit die Bereiche aufzeigen, für die es Verantwortung übernimmt und in denen es sich besonders engagiert. Der positive Einfluss, den das Unternehmen auf seine Umwelt

ausübt sowie die Vorbildfunktion, die es für seine Anspruchsgruppen einnimmt, werden in 20 übersichtlichen Kriterien und klaren Fakten dargestellt. Der klassische Beleg der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens im Geschäftsbericht wird somit um die Darstellung und Bewertung von Nachhaltigkeitsaspekten rund um die Themen Ökologie und Soziales ergänzt.

Die Kriterien der DNK-Entsprechenserklärung

Die DNK-Entsprechenserklärung gliedert sich in vier Bereiche, in denen Unternehmen über ihr nachhaltiges Handeln und Wirtschaften berichten sollten: Strategie, Prozessmanagement, Umwelt und Gesellschaft. Unter diesen Schwerpunkten werden insgesamt 20 Kriterien abgefragt (siehe Abbildung 2), die in Form eines Freitextes qualitativ beschrieben werden können (comply). Werden bestimmte Kriterien (noch) nicht erfasst oder erfüllt, besteht auch die Möglichkeit einer Erklärung darüber, warum dies so ist beziehungsweise ob sich ein Berichtswesen dahingehend aktuell in der Planung befindet (explain). Zu erörtern, warum noch nicht alle Anforderungen erfüllt sind und gleichzeitig zu zeigen, dass eine unternehmerische Kultur der Nachhaltigkeit gelebt wird, ist an dieser Stelle besonders wichtig.

Erhebung zusätzlicher Leistungsindikatoren

Zusätzlich zu den Kriterien enthält die DNK-Entsprechenserklärung ergänzende Leistungsindikatoren (Key Performance Indicators, KPI), die aus Gründen der Vereinheitlichung und der Vergleichbarkeit >

Abb. 1:

Vorteile

Der DNK ist mehr als ein Berichtsstandard



(auch international) dem Berichtssystem der Global Reporting Initiative (GRI) beziehungsweise der European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS) entnommen sind. Jedes Unternehmen kann sich entscheiden, nach welchem der beiden Standards es berichten möchte, muss die entsprechenden Indikatoren dann jedoch durchgehend ausfüllen, entweder mit Hilfe eines comply oder explain. Unternehmen der Wohnungswirtschaft haben zusätzlich die Möglichkeit, die speziell auf ihre Geschäftsbereiche zugeschnittenen branchenspezifischen Indikatoren zu berichten.

Zeitlicher Aufwand und Planung

Der zeitliche Aufwand zur Bearbeitung aller abgefragten Punkte hängt davon ab, wie tief das Thema Nachhaltigkeit im Unternehmen bereits verankert ist. In Unternehmen, die bereits zum Beispiel einen Nachhaltigkeits- oder CSR-Bericht veröffentlichen, EMAS-zertifiziert sind oder eine Klimaschutzvereinbarung unterzeichnet haben, liegen viele Werte und Fakten möglicherweise bereits vor und es kann bei der Erklärung auf Passagen aus den Berichten verwiesen werden. Sind die zu berichtenden Zahlen und Informationen jedoch noch nicht vorhanden, müssen sie zunächst definiert und aufbereitet werden. Der unternehmensspezifischen Beschreibung der einzelnen DNK-Kriterien sollten daher eine gute Planung und die Klärung von Zuständigkeiten vorausgehen. Je nach Größe des Unternehmens kann ein Nachhaltigkeits- oder CSR-Beauftragter die für die Entsprechenserklärung notwendigen Fakten zusammentragen oder es wird eine Arbeitsgruppe mit Vertretern aus allen Unternehmensbereichen gegründet, die die einzelnen Kriterien entsprechend

ihrer inhaltlichen Schwerpunkte untereinander aufteilen und jeweils beantworten.

Kompatibilität des DNK mit der CSR-Richtlinie

Der DNK-Standard ist in vielen Punkten mit den Anforderungen der CSRD kompatibel (siehe Abbildung 3). Aufgrund der verpflichtenden Anwendung der ESRS für alle großen Unternehmen empfiehlt es sich, den DNK als Vorbereitung auf die ESRS-Berichterstattung anzuwenden. Für alle nicht berichtspflichtigen Unternehmen bleibt der DNK ein geeigneter Berichtsstandard.

Die Kernfragen, die sich für alle Unternehmen bei der Integration der Nachhaltigkeitsberichterstattung in die Geschäftstätigkeit ergeben, sind:

- Wie ist Nachhaltigkeit im Geschäftsmodell bereits verankert?
- Wo soll die Hauptverantwortlichkeit für den Themenbereich Nachhaltigkeit künftig liegen?
- Auf welchen Ebenen sind weitere Verantwortlichkeiten notwendig?
- Welche Ressourcen werden in den kommenden Jahren für den Themenbereich Nachhaltigkeit benötigt?
- Welche (Fach-)Kenntnisse liegen bereits intern vor und welche zusätzlichen Kompetenzen werden benötigt?

Der Zielzustand sollte die strategische Einbindung und der Aufbau einer standardisierten Berichterstattung im Unternehmen sein.

Fazit

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung hat immer mehr Einfluss auf die Geschäftstätigkeit von Woh-

Abb. 2:

Der DNK – 20 Kriterien und ausgewählte Leistungsindikatoren

Der DNK ist hinterlegt mit 16 EFFAS- bzw. 28 GRI-Leistungsindikatoren (GRI SRS)

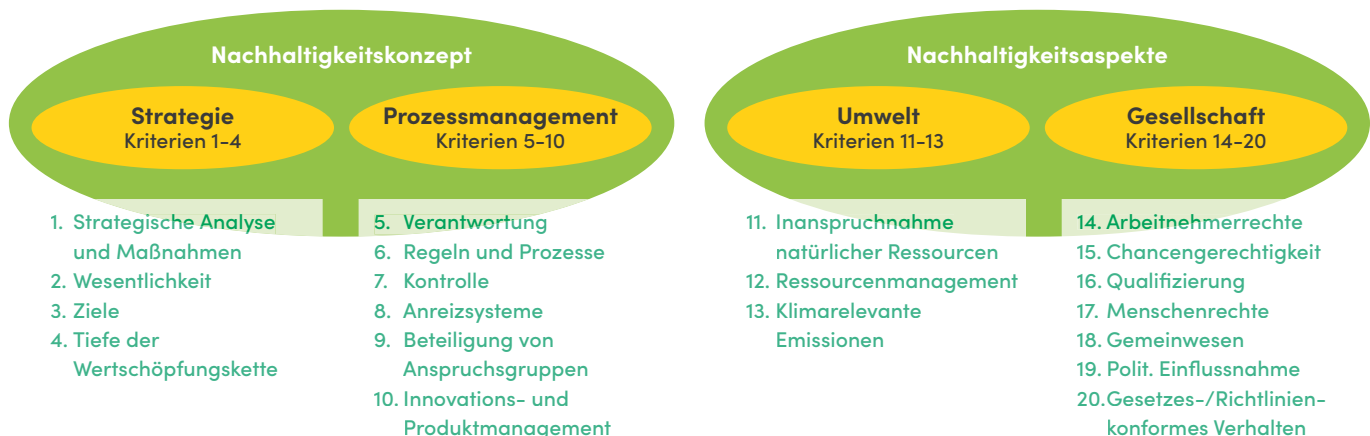


Abb. 3:

DNK im Kontext der aktuellen EU-Nachhaltigkeitsregulierungsmaßnahmen

nungsunternehmen. Die novellierte CSR-Richtlinie erweitert den Kreis der verpflichteten Unternehmen deutlich. Damit wird Nachhaltigkeit von der Freiwilligkeit zur gesetzliche Verpflichtung aufgewertet. Um die Wohnungsunternehmen auf das Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung vorzubereiten, wurde die im Jahr 2014 veröffentlichte branchenspezifische Ergänzung des DNK in 2022 aktualisiert.

Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen rund um die Themen Nachhaltigkeitsstrategie und Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

Finden Sie den richtigen Anbieter für Ihr ERP-Projekt!



Sie fragen sich, worauf Sie bei der Auswahl einer neuen ERP-Software achten müssen?

Jetzt kostenlosen Leitfaden sichern!

www.aareon.de/erp



BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Aktuelles aus dem Vergaberecht

Wenn Wohnungsunternehmen als Tochter oder Partner der öffentlichen Hand tätig sind, bildet das Vergabe- und Beihilferecht den wesentlichen Rechtsrahmen. Seine Entwicklung unterliegt einer mitunter hohen Dynamik, weil EU-Vorgaben wirken. Beispiele aus der Praxis.

Von Dr. Julia Betz

Das Vergabe- und das Beihilferecht bilden heute im Wesentlichen den Rechtsrahmen dafür, wie die öffentliche Hand wirtschaftlich tätig sein und für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben Leistungen beschaffen und finanzieren

darf. Ebenso wichtig sind diese Rechtsgebiete für privatrechtliche Unternehmen, deren Anteilseigner die öffentliche Hand ist oder die Partner der öffentlichen Hand sind. Betroffen sind daher gegebenenfalls nicht nur kommunale, sondern auch privatwirtschaftliche, genossenschaftliche oder kirchliche Wohnungsunternehmen.

Sowohl das Vergabe- als auch das Beihilferecht entwickeln sich in der Regel in höherem Tempo weiter als nationale Sachverhalte, weil sie als EU-Recht nicht nur der nationalen Rechtsprechung unterliegen, sondern EU-weit durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) und die Entscheidungen der EU-Kommission geprägt werden. Beiden Rechtsgebieten liegt daher eine besondere Dynamik zugrunde.

Ein Blick auf ein paar aktuelle vergaberechtliche Themen aus der täglichen Beratungspraxis lohnt somit sehr.

Vergaberechtliche Fragen in der Praxis

Im Vergaberecht sind bekanntlich in der Praxis zwei Ebenen zu unterscheiden. Zum einen ist das Ver-

hältnis der Kommune zum Wohnungsunternehmen (Ebene eins) vergaberechtsrelevant, und zum anderen kann das Vergaberecht auf Ebene des Wohnungsunternehmens anzuwenden sein, wenn das Wohnungsunternehmen Aufträge an Drittunternehmen (Ebene zwei) erteilt. Auf beiden Ebenen ist es weniger das Vergabeverfahren selbst, das aktuelle Fragestellungen aufwirft, sondern vielmehr der Anwendungsbereich des Vergaberechts auf das jeweilige Wohnungsunternehmen – also die Frage, ob und inwieweit das Vergaberecht überhaupt greift.

EBENE EINS

Eine Kommune ist als Gebietskörperschaft ein „klassischer“ öffentlicher Auftraggeber im Sinne des Vergaberechts. Daher hat sie öffentliche Aufträge, deren Wert oberhalb des EU-Schwellenwerts liegt, grundsätzlich im Rahmen von europaweit bekannt gemachten Vergabeverfahren zu vergeben, und Aufträge, die unterhalb dieses Schwellenwerts liegen, kraft Haushaltsrecht auszuschreiben.

Ein häufiges Thema auf Ebene eins ist die Frage und Prüfung, ob ein Wohnungsunternehmen Inhouse-fähig ist. Trifft dies zu, können Aufträge der (Gesellschafter-)Kommune an die Gesellschaft ohne Ausschreibung erteilt werden. Dies betrifft den Oberschwellenbereich wie auch den Unterschwellenbereich. Die Inhouse-Privilegierung ist mittlerweile ausdrücklich im Gesetz geregelt: Durch § 108 GWB (Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen) wird in Umsetzung von Art. 12 Abs. 1 lit. a RL 2014/24/EU



Dr. Julia Betz

Rechtsanwältin
VdW Bayern
Verband bayerischer
Wohnungsunter-
nehmen e. V.
MÜNCHEN



Neben den finanziellen, Fördermittel-bezogenen sowie baulich-technischen Aufgaben müssen Wohnungsunternehmen bei Wohnungsneubauvorhaben auch vergabe- und beihilferechtliche Fragestellungen beachten

die ständige Rechtsprechung des EuGH seit seiner „Teckal“-Entscheidung kodifiziert, entwickelt sich durch die Rechtsprechung jedoch nach wie vor fort, so dass bei der Einzelfallprüfung die gesamte Rechtsprechung berücksichtigt werden muss.

Eine vergabefreie Inhouse-Konstellation setzt nach § 108 Abs. 1 GWB voraus, dass das sogenannte Kontrollkriterium (§ 108 Abs. 1 Nr. 1 GWB) und das Wesentlichkeitskriterium (§ 108 Abs. 1 Nr. 2 GWB) erfüllt werden. Außerdem darf an dem beauftragten Unternehmen keine private Kapitalbeteiligung bestehen (§ 108 Abs. 1 Nr. 3 GWB).

Gerade in Bezug auf das Wesentlichkeitskriterium bestehen immer wieder Unsicherheiten. Das Wettbewerbskriterium verlangt, dass der Auftragnehmer (also das Wohnungsunternehmen) mehr als 80 % seiner Tätigkeiten für den öffentlichen Auftraggeber erbringt. Berücksichtigt werden dabei aber nur solche Tätigkeiten, die der Ausführung der Aufgaben dienen, mit denen der Auftragnehmer von dem die Kontrolle ausübenden öffentlichen Auftraggeber beauftragt wurde. Die Ermittlung der 80 %-Schwelle des Wesentlichkeitskriteriums erfolgt durch eine Relationierung „geeigneter tätigkeitsgestützter Werte“ über einen Zeitraum von drei Jahren vor Vergabe des betreffenden Auftrags. Als Beispiel für einen tätig-

keitsgestützten Wert wird ausdrücklich der durchschnittliche Gesamtumsatz des Unternehmens in den letzten drei Jahren genannt.

Unerheblich ist, wer die Vergütung unmittelbar erbringt, sei es die Körperschaft, die die Anteile innehat, oder seien es Dritte als Nutzer der Dienstleistungen (zum Beispiel der Mieter). Ebenso wenig spielt es eine Rolle, in welchem Gebiet die genannten Leistungen erbracht werden. Entscheidend ist vielmehr, ob die durch die abhängige Gesellschaft erbrachte Leistung letztendlich einer öffentlichen Aufgabe oder rein unternehmerischen Zwecken dient.

Bei sachgerechter Vertragsgestaltung unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des EuGH kann eine kommunale Gesellschaft als Inhouse-Gesellschaft konzipiert werden.

Ein ebenso häufiges Thema bei Ebene eins ist die Frage, ob und wann Veräußerungen, insbesondere Grundstücksveräußerungen, der öffentlichen Hand vergabepflichtig sind. Grundsätzlich sind Veräußerungen keine Beschaffung und unterliegen damit nicht dem Vergaberecht. Die Veräußerung eines Grundstücks kann jedoch dem Vergaberecht unterliegen, wenn die Veräußerung vergaberechtlich als Bauauftrag zu werten ist. Dies ist der Fall, wenn mit der Veräußerung eine einklagbare Bauver- ➤

Grundsätzlich sind Veräußerungen keine Beschaffung und unterliegen damit nicht dem Vergaberecht – es sei denn, die Veräußerung ist vergaberechtlich als Bauauftrag zu werten.

pflichtung (zum Beispiel zum Bau von Wohnungen mit Sozialbindung) verbunden ist und weitere Voraussetzungen erfüllt sind: So muss unter anderem das Bauwerk nach den Erfordernissen des Auftraggebers erstellt werden. Das heißt, der Verkäufer des Grundstücks muss einen entscheidenden Einfluss auf die bauliche Konzeption und ein unmittelbares wirtschaftliches Interesse an der Bauleistung haben. Die Frage, wann ein solches unmittelbares wirtschaftliches Interesse des Veräußerers vorliegt, wird geprägt durch die fortlaufende Rechtsprechung und ist auch weiterhin im Lichte der Entwicklung der Rechtsprechung vor allem des EuGH zu verstehen. Liegt ein Bauauftrag vor, sind die Bestimmungen der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen (VOB/A) zu beachten. Durch sachgerechte Vertragsgestaltung kann dies allerdings vermieden werden.

EBENE ZWEI

Auf Ebene zwei (Anwendung des Vergaberechts durch das Wohnungsunternehmen) besteht im sogenannten Unterschwellenbereich – also im nationalen Regelungsbereich unterhalb der EU-Schwellenwerte



Bauland ist knapp und teuer. Bei Wohnungsbauvorhaben sind auch die vergaberechtlichen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen

– rechtlich eine weitestgehend klare Regelung. Hier gilt das Haushaltsrecht, welches nur die öffentliche Hand betrifft, nicht hingegen kommunale Unternehmen in Privatrechtsform. Bei Vergabepflichten auf der Basis von Förderprogrammen besteht auf Länderebene eine unterschiedliche Handhabung. So ist zum Beispiel in Bayern das gesamte bayerische Wohnraumförderprogramm vergabefrei.

Der am meisten durch Rechtsprechung geprägte Bereich auf Ebene zwei ist die Fragestellung, ob ein kommunales Wohnungsunternehmen im Oberschwellenbereich als öffentlicher Auftraggeber im Sinne von § 99 Nr. 2 GWB zu werten ist. Die Definition des öffentlichen Auftraggebers in § 99 Nr. 2 GWB lässt sich in drei wesentliche Merkmale untergliedern: eigene Rechtspersönlichkeit (sämtliche juristische Personen), Beherrschung durch die öffentliche Hand

sowie Erfüllung von Aufgaben im Allgemeininteresse nichtgewerblicher Art. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Das bedeutet, wenn mindestens eines der genannten Kriterien nicht erfüllt ist, ist ein Unternehmen nicht als öffentlicher Auftraggeber im Sinne des GWB einzustufen (also auch sowohl im Allgemeininteresse als auch nichtgewerblicher Art). Viele Begrifflichkeiten sind weder in den EU-Richtlinien noch in den deutschen Gesetzen definiert.

Der EuGH stellt wiederholt fest, „dass die Beurteilung der nichtgewerblichen Art unter Berücksichtigung aller erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Umstände, unter anderem der Umstände, die zur Gründung der betreffenden Einrichtung geführt haben, und der Voraussetzungen, unter denen sie die Tätigkeiten zur Erfüllung von im Allgemeininteresse liegenden Aufgaben ausübt, vorzunehmen ist.“ Dies ist im Einzelfall nach dem Gründungszweck und den objektiven Umständen der jeweiligen Gesellschaft zu beurteilen (Einzelfallprüfung). Mit Blick auf (deutsche) kommunale Wohnungsbauunternehmen existieren keine Entscheidungen des BGH beziehungsweise des EuGH, ob diese Unternehmen Aufgaben im Allgemeininteresse nichtgewerblicher Art wahrnehmen und folglich als öffentlicher Auftraggeber im Sinne des § 99 Nr. 2 GWB zu qualifizieren sind. Jedoch existieren teils divergierende Entscheidungen von Vergabekammern und den zuständigen Gerichten. Gleiches gilt für die juristische Kommentarliteratur. Auch wenn es in jedem Fall auf eine Einzelfallprüfung ankommt, ergingen aktuell einige Entscheidungen, die das betreffende Wohnungsunternehmen nicht als öffentlichen Auftraggeber im Sinne von § 99 Nr. 2 GWB ansahen. Dies ist positiv zu werten vor dem Hintergrund, dass sich nationale Gerichte häufig an vergleichbaren Urteilen orientieren.

Fazit

Das Vergaberecht entwickelt sich als EU-Recht in höherem Tempo weiter als nationale Sachverhalte, weil es neben der nationalen Rechtsprechung auch durch EuGH und EU-Kommission geprägt wird. Bei fachkundiger Prüfung und sachgerechten Gestaltungsmodellen können viele Fragestellungen und vergaberechtliche Fallstricke jedoch vermieden werden.

Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen rund um die Themen Vergabe und Beihilfe.

Passt.



Alles passt, nur der Software-Anbieter nicht?

Finden Sie jetzt den passenden Partner für HR- oder Immobiliensoftware – mit unserer umfassenden Anbietersuche auf [Softwarevergleich.de](https://www.softwarevergleich.de)



Softwarevergleich.de
Ihr Software-Anbieter-Anbieter

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Verpflichtungen aus dem Energiesicherungsgesetz

Welche Auswirkungen ergeben sich infolge der deutlich gestiegenen Kosten für Wärme und aufgrund der aus dem Energiesicherungsgesetz resultierenden Verpflichtungen für den Jahresabschluss von Wohnungsunternehmen? Welche möglichen bilanziellen Folgen sollten Wohnungsunternehmen schon jetzt berücksichtigen?

Von Ingeborg Esser und Christian Gebhardt

Aufgrund des massiven Anstiegs der Kosten für Wärme stellt sich die Frage nach Auswirkungen im Jahresabschluss. Darüber hinaus sind im August 2022 im Rahmen der Maßnahmen zur Energiesicherung zwei Verordnungen zur Sicherung der Energieversorgung veröffentlicht worden, die der weiteren Gaseinsparung dienen sollen: eine mit kurzfristig wirksamen und eine mit mittelfristig wirksamen Maßnahmen. Beide Verordnungen regeln Maßnahmen zur Energieeinsparung im Gebäudebereich.

Bestehen Auswirkungen für den Jahresabschluss?

Betriebskosten, also auch Heizkosten, sind gemäß § 556 Abs. 1 Satz 2 BGB solche Kosten, die dem Eigentümer durch den bestimmungsmäßigen Gebrauch des Gebäudes und des Grundstücks laufend entstehen.

Die noch nicht abgerechneten Heiz- und Betriebskosten des vergangenen Jahres werden im Abschluss unter den Vorräten als „Unfertige Leistungen“ und die von den Mietern unterjährig zugeflossenen Vorauszahlungen als „Erhaltene Anzahlungen“ ausgewiesen. Die Leistungen werden bei Abrechnung im Folgejahr umsatzwirksam. Bei der Abrechnung werden die Forderungen mit den erhaltenen Anzahlungen verrechnet und in Abhängigkeit davon, ob sich eine Nachzahlung oder eine Erstattung ergibt, als Forderungen oder als Verbindlichkeiten ausgewiesen.

Es stellt sich dabei die Frage, ob aufgrund der deutlich gestiegenen Kosten für Wärmeversorgung bereits zum Abschlussstichtag 31. Dezember 2022 eine Abschreibung gemäß § 253 Abs. 4 HGB auf die unfertigen Leistungen vorzunehmen ist. Im Rahmen des Grundsatzes einer verlustfreien Bewertung unfertiger Leistungen sind unter anderem die nach



**WP/StB
Ingeborg Esser**
Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

den Verhältnissen am Bilanzstichtag voraussichtlich erzielbaren (Verkaufs-)Preise maßgeblich. Ist zum Abschlussstichtag davon auszugehen, dass Mieter die höheren Heizkosten nicht werden tragen können, ist dies daher bereits bei der Bewertung der unfertigen Leistungen zu berücksichtigen.

Spätestens nach Durchführung der Heizkostenabrechnung ist bei der Bewertung der Forderungen dem Umstand erhöhter Kosten im Rahmen der Einzel- und Pauschalwertberichtigung angemessen Rechnung zu tragen. Darüber hinaus wird hierüber – Wesentlichkeit vorausgesetzt – auch im Risikobericht des Lageberichts zu berichten und die wesentlichen Annahmen darzustellen sein.

Verordnung zur Sicherung der Energieversorgung über kurzfristig wirksame Maßnahmen

Die EnSikuMaV (Kurzfristenergieversorgungsicherungsmaßnahmenverordnung) macht Vorgaben für die Energieeinsparung in öffentlichen Nichtwohngebäuden, erlaubt den Mietern, die im Mietvertrag vereinbarte Mindesttemperatur zu unterschreiten und verpflichtet Wärme- und Gaslieferanten, ihren Endkunden bestimmte Informationen über Energieverbrauch und Energiekosten sowie deren Entwicklung mitzuteilen. Gebäudeeigentümer werden verpflichtet, diese Informationen an die Mieter weiterzuleiten und in bestimmten Fällen zu individualisieren. Unabhängig von den Verordnungen sind Vermieter aber angehalten, ihre Anlagen zu optimieren, um die Versorgungssicherheit zu gewährleisten und Kosten zu sparen (siehe Checkliste auf Seite 55 sowie die GdW-Informationen 165 und 166).

Die EnSikuMaV ist am 1. September 2022 in Kraft getreten und gilt befristet bis Ende Februar 2023, das heißt alle Maßnahmen und Anforderungen der



**WP Christian
Gebhardt**
Referatsleiter Betriebswirtschaft, Rechnungslegung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

Verordnung gelten derzeit nur bis zum 28. Februar 2023. Grundlage der Verordnung ist das Energiesicherungsgesetz (EnSiG), wonach die Bundesregierung Verordnungen über die Einsparung und die Reduzierung des Verbrauchs im Fall einer drohenden Knappheit dieser Brennstoffe erlassen kann.

Informationspflichten der EnSikuMaV

Die EnSikuMaV verpflichtet Wärme- und Gaslieferanten, ihren Endkunden bestimmte Informationen über den Energieverbrauch und die Energiekosten sowie deren Entwicklung mitzuteilen. Gebäudeeigentümer werden verpflichtet, diese Informationen an die Mieter weiterzuleiten. Für Gebäude mit mindestens zehn Wohneinheiten sind diese Informationen zusätzlich entsprechend den Verbräuchen jeder Wohneinheit spezifisch aufzubereiten.

Ziel der Regelung ist es, dass Energie- oder Wärmeversorger ihre Abnehmer sowie Vermieter von Wohnräumen ihre Mieter auf die gestiegenen Energiepreise aufmerksam machen und zu Energieeinsparmaßnahmen oder zu einer Verbrauchsreduktion anregen. In beiden Fallkonstellationen sollen die Mitteilungen möglichst konkret auf die Situation und den Verbrauch der Adressaten zugeschnitten sein, um einen wirksamen Impuls zur Energieeinsparung zu setzen. Die Bundesregierung begründet dies damit, dass eine allgemeine Verbraucherinformation zu den gestiegenen Energiepreisen, die an einen unbestimmten Teilnehmerkreis gerichtet ist, eine geringere Aufmerksamkeit und ein weniger ausgeprägtes Verbrauchsbewusstsein bewirke als eine gezielte Ansprache.



GdW-Informationen 165 und 166 zu EnSikuMaV und EnSimiMaV

Die im September 2022 veröffentlichten GdW-Informationen Nr. 165 und Nr. 166 geben vertieft Auskunft über die Umsetzung der Verordnungen sowie die damit verknüpften Maßnahmen.

Bestellmöglichkeit:
bestellung@gdw.de

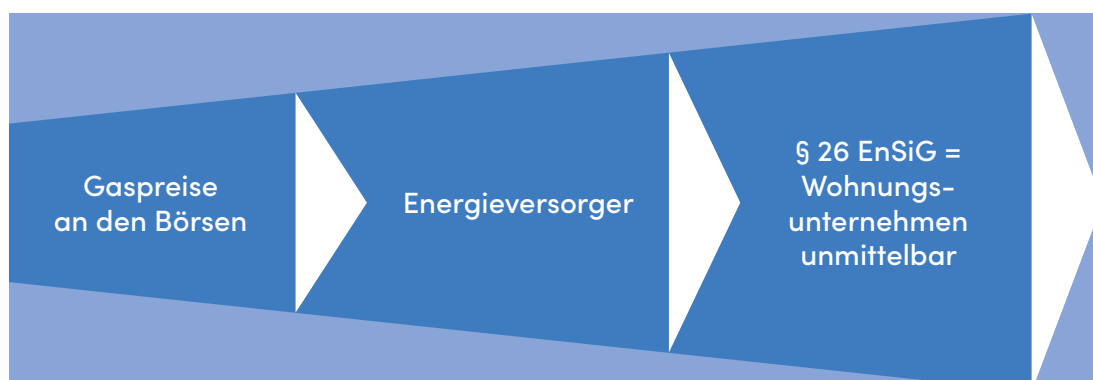
Nach der EnSikuMaV bestehen zusammengefasst folgende Informationspflichten:

- Für Gebäude mit weniger als zehn Wohneinheiten sind die Informationen des Energieversorgers unverzüglich an die Mieter weiterzuleiten.
- Für Gebäude mit mindestens zehn Wohneinheiten sind die Informationen der Energieversorger den

Mietern ebenfalls mitzuteilen. Dabei ist kein Zeitraum angegeben, eine logische Anwendung ist die Mitteilung bis 31. Oktober 2022.

- Bis 31. Oktober 2022 sind zusätzlich wohnungsspezifische Informationen zu geben, wenn der Energieversorger Informationen über Energieverbrauch und Energiekosten des Gebäudes gegeben hat.
 - Teilt der Versorger vorerst allgemeine Informationen anhand typischer Verbräuche mit, sind den Mietern bis 31. Oktober 2022 vorab nur allgemeine Informationen zu dem Einsparpotenzial einzelner Haushalte anhand typischer Verbräuche mitzuteilen.
 - Die individualisierte Mitteilung ist bis 31. Januar 2023 nachzuholen. Der Versorger muss die dazu nötigen Informationen bis zum 31. Dezember 2022 bereitstellen.
 - Weitere Informationen der Versorger aufgrund eines Anstiegs des Preisniveaus sind den Mietern unverzüglich (das heißt ohne schuldhaftes Zögern) weiterzuleiten.
- Die GdW-Information 165 gibt Hinweise, wie die Informationspflicht nach Sinn und Zweck des Gesetzes praktikabel umgesetzt werden kann. Die Informationspflicht der EnSikuMaV richtet sich auf das Abrechnungsjahr 2022. Für das Jahr 2023 werden >

Auswirkungen der Energiekrise und Betroffenheit der Wohnungsunternehmen



Informationen im Rahmen des geplanten Gesetzes zur Gas- und Wärmepreisbremse erfolgen.

Verordnung zur Sicherung der Energieversorgung über mittelfristig wirksame Maßnahmen

Die EnSimiMaV (Mittelfristenergieversorgungs-sicherungsmaßnahmenverordnung) regelt technische Energieeinsparmaßnahmen in gasversorgten Gebäuden und verpflichtet Unternehmen im Geltungsbe-reich verpflichtender Energieaudits dazu, wirtschaftliche Energieeffizienzmaßnahmen umzusetzen.

Die EnSimiMaV ist am 1. Oktober 2022 in Kraft getreten und ist bis Ende September 2024 befristet, das heißt, alle Maßnahmen und Anforderungen der Verordnung gelten derzeit nur bis zum 30. September 2024. Grundlage der Verordnung ist wie bei der EnSikuMaV das EnSiG. Durch die Verordnung wird der Eigentümer eines Gebäudes, in dem Anlagen zur Wärmeerzeugung durch Erdgas genutzt werden, verpflichtet, eine Heizungsprüfung durchzuführen und die Heizungsanlage des Gebäudes optimieren zu lassen. In diesem Rahmen ist zu prüfen:

- ob die zum Betrieb einer Heizung einstellbaren technischen Parameter für den Betrieb der Anlage zur Wärmeerzeugung hinsichtlich der Energieeffizienz optimiert sind,
- ob die Heizung hydraulisch abzugleichen ist,
- ob effiziente Heizungspumpen im Heizsystem eingesetzt werden oder
- inwieweit Dämmmaßnahmen von Rohrleitungen und Armaturen durchgeführt werden sollten.

Die Heizungsüberprüfung und Optimierung betrifft alle Gebäude, in denen „Anlagen zur Wärmeerzeugung durch Erdgas“ eingesetzt werden. Wird bei der Heizungsprüfung ein Optimierungsbedarf festgestellt und eine Optimierungsmaßnahme empfohlen, so muss deren Umsetzung bis zum 15. September 2024 erfolgen. Allerdings wird derzeit in der Bundesregierung geprüft, ob diese Frist verlängert werden kann. Der Nachweis darüber kann mithilfe des Prüfvermerks und eines Belegs der Durchführung der Maßnahme erfolgen.

Ausgenommen von der Pflicht zur Heizungsprüfung sind unter anderem Gebäude, in denen innerhalb von zwei Jahren vor Inkrafttreten der Verordnung bereits eine vergleichbare Prüfung durchgeführt und kein weiteres Optimierungspotenzial festgestellt worden ist.

Des Weiteren hat die EnSimiMaV für gasversorgte Gebäude eine Pflicht zur Durchführung eines hydraulischen Abgleichs eingeführt (siehe unten). Aktuelle Kostenerhebungen von Wohnungsunternehmen zeigen, dass die Kosten für den hydraulischen Abgleich pro Wohnung bei circa 1.000 € brutto liegen können. In der Kostenschätzung sind Rücklaufverschraubungen, Rohrleitungsanschlüsse, neue Ventile und Ventilköpfe enthalten.

Die Sinnhaftigkeit dieser Pflicht im Zusammenhang mit Aufwand und Nutzen ist Gegenstand breiter Debatten in der Wohnungswirtschaft. Die GdW-Information 166 gibt dazu praktische Hinweise.

Mögliche bilanzielle Verpflichtungen aus der EnSimiMaV

Aus der Verordnung ergeben sich Verpflichtungen, die die Energie- und Wärmeversorgungsanlagen respektive deren Management betreffen.

HEIZUNGSPRÜFUNGEN UND -OPTIMIERUNGEN

Die Verordnung regelt eine verpflichtende Prüfung des Heizungssystems auf grundlegende Einstellungs-mängel hinsichtlich der Energieeffizienz sowie die Notwendigkeit weiterführender Maßnahmen. Wenn bei der Prüfung des Heizungssystems Optimierungsbedarf festgestellt wird, ist die Optimierung bis zum 15. September 2024 durchzuführen. Für die Bildung von Rückstellungen ergibt sich damit Folgendes:

- Wenn zum 31. Dezember 2024 die Prüfung des Heizungssystems noch nicht durchgeführt worden ist, sind die zukünftigen Kosten für die Prüfung im

HAUFE.de/Immobilien



Jede Woche die aktuellsten Infos mit dem Newsletter Wohnungswirtschaft

Jede Woche kurz und knapp:

- Aktuelle News aus dem Markt und der Redaktion
- Hintergrundinformationen zu gegenwärtigen Themen
- Neues aus Wohnungsunternehmen und Verbänden
- Überblick der branchenrelevanten Termine und Personalien
- Aktuelle Rechtsprechung des BGH

Jahresabschluss zum 31. Dezember 2024 zurückzustellen.

- Falls zum 31. Dezember 2024 die Prüfung durchgeführt worden ist und ein festgestellter Optimierungsbedarf zu diesem Zeitpunkt noch nicht beseitigt worden ist, sind die Kosten für die Optimierung des Heizungssystems im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2024 ebenfalls zurückzustellen.

HYDRAULISCHER ABGLEICH

Im Rahmen der Verpflichtung zur Durchführung von hydraulischen Abgleichen bei Gaszentralheizungssystemen ergeben sich folgende Fristen bezüglich der Durchführung:

- bis zum 30. September 2023 in Wohngebäuden mit mindestens zehn Wohneinheiten beziehungsweise
- bis zum 15. September 2024 in Wohngebäuden mit mindestens sechs Wohneinheiten.

Soweit zu diesen jeweiligen Fristen die hydraulischen Abgleiche noch nicht vorgenommen wurden, sind die hierfür anfallenden Kosten in dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2023 respektive zum 31. Dezember 2024 zurückzustellen.

UMSETZUNG WIRTSCHAFTLICHER ENERGIE-EFFIZIENZMASSNAHMEN

Die Pflichten zur Umsetzung wirtschaftlicher Maßnahmen aus den Energieaudits gelten nur für Unternehmen,

- die unter den Geltungsbereich des Energiedienstleistungsgesetzes fallen und Energieaudits durchführen müssen und
- deren jährlicher Gesamtenergieverbrauch im Durchschnitt der letzten Jahre mindestens 10 GWh betrug.

Diese Unternehmen sind verpflichtet, in den Energieaudits sowie im Rahmen eines Energie- und Umweltmanagementsystems alle konkret identifizierten und als wirtschaftlich durchführbar bewerteten Maßnahmen umzusetzen, um die Energieeffizienz unverzüglich zu verbessern. Diese Maßnahmen sind spätestens innerhalb von 18 Monaten (also bis Ende März 2024) umzusetzen.

Auch hier gilt, dass im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2024 die Kosten für die Umsetzung der notwendigen Maßnahmen zurückgestellt werden müssen, falls die Maßnahmen zu diesem Zeitpunkt noch nicht durchgeführt worden sind.

Fazit

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Anforderungen aus den beiden Verordnungen sehr ambitioniert und in der vorgegebenen Zeit zum Teil auch nicht umsetzbar sind.

Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2022 sind (noch) keine Rückstellungen im Zusammenhang mit den Verordnungen zu bilden. Allenfalls in den Jahresabschlüssen zum Jahresende 2023 und 2024 kann es – wie oben dargestellt – zu der Notwendigkeit der

Checkliste Anlagenoptimierung

Oberstes Ziel ist es, das Verschwendungspotenzial zu minimieren. Das Wärmeangebot ist möglichst gut auf die Nachfrage abzustimmen, anstatt aus „Sicherheitsgründen“ zu viel Wärmebereitstellung zuzulassen. Es geht darum, Verschwendungspotenzial zu unterbinden, wie zu hohe Vorlauftemperaturen oder zu hohe Volumenströme. Folgende Punkte sollten im Zuge einer Anlagenoptimierung überprüft werden:

- richtige Einstellung der Heizkennlinien (keine „Werkseinstellung“, wobei diese manchmal besser wäre als die aktuelle Einstellung)
- Nachtabschaltung. Nicht programmierbare oder per Hand zurückgedrehte Thermostatventile führen dazu, dass bei Absenkung der Temperatur das Ventil öffnet und der Raum über einen höheren Volumenstrom doch warm wird
- Sommerabschaltung des Heizbetriebes
- hydraulischer Abgleich der Heizungsanlagen
- Dimensionierung der Raumheizflächen unter Berücksichtigung der lagebedingt unterschiedlichen Heizlasten bzw. Wärmebedarfe
- Verwendung von Drosselungen unter Kenntnis hydraulischer Schaltungen
- fehlerfreie Temperaturfühler, speziell der Regelung zur Warmwasserbereitung
- Berechnung (ggf. Abschätzung) Rohrnetz: Voreinstellung Stränge
- Erneuerung Strangreguliertventile nötig?
- richtige Einstellung der voreinstellbaren Thermostatventile in den Wohnungen (statt „Werkseinstellung“)
- werden keine voreinstellbaren Heizkörperventile eingebaut, werden die Kosten für den hydraulischen Abgleich sehr hoch
- Voreinstellungen Einrohrheizung (Rücklaufregelung usw.)
- hydraulischer Abgleich der Trinkwasseranlagen/Voreinstellungen
- Warmwassernetz-Optimierung
- Dimensionierung der Trinkwarmwasser-Speicher und -Pumpen
- Regelventile Warmwasserzirkulation?
- korrekte Dämmung der Rohrleitungen und Armaturen
- korrekte Dämmung des Sekundärnetzes im Keller/Drempel
- ggf. Dämmung von Strängen in Wohnungen
- Dämmung auf der obersten Geschosdecke vorhanden?
- fachgerechte und regelmäßige Wartung mit dem Ziel einer Energieeffizienzsteigerung

Bildung von Rückstellungen kommen. Die vorstehenden Ausführungen zur Bildung von Rückstellungen gelten für die Handelsbilanz. In der Steuerbilanz sind Rückstellungen für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen nur zu bilden, wenn die Nichtbefolgung an Sanktionen geknüpft ist, was für die beiden Verordnungen derzeit nicht der Fall ist.

Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen rund um die Themen Nachhaltigkeitsstrategie und Nachhaltigkeitsberichterstattung. —

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Aufteilung der CO₂-Kosten zwischen Vermietern und Mietern

Zum 1. Januar trat das Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz in Kraft. Durch die Aufteilung der CO₂-Kosten zwischen Vermieter und Mieter entsteht beim Wohnungsunternehmen ein zusätzlicher und schwankender Kostenfaktor. Was ist zu beachten?

Von Christian Gebhardt und Dr. Ingrid Vogler

Am 8. Dezember 2022 wurde das Kohlendioxidkostenaufteilungsgesetz – kurz CO₂KostAufG – im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Die Vorschriften über die Aufteilung der CO₂-Kosten sind auf Abrechnungszeiträume anzuwenden, die ab 1. Januar 2023 beginnen.

Die Ermittlung der CO₂-Werte für die vermieteten Wohnungsbestände gewinnt mit dem CO₂KostAufG weiter an Bedeutung. Durch die Aufteilung der CO₂-Kosten zwischen Vermieter und Mieter entsteht beim Wohnungsunternehmen ein zusätzlicher Kostenfaktor, der aufgrund der Witterung und des nicht kalkulierbaren Verbrauchsverhaltens des Mieters sowohl absolut als auch hinsichtlich der Stufeneinteilung schwanken kann.

Grundlage der Aufteilung der CO₂-Kosten

Im Klimaschutzprogramm 2030 kündigte die damalige Bundesregierung an, Änderungen im Mietrecht zu prüfen, die eine begrenzte Umlagefähigkeit der CO₂-Bepreisung vorsehen. Im Koalitionsvertrag der Ampelkoalition wurde dann ein Stufenmodell nach Gebäudeenergieklassen für die Aufteilung der CO₂-Bepreisungskosten vorgesehen. Anfang April 2022 hatten sich das Wirtschafts- und Justizministerium auf eine Verteilung der Kosten des CO₂-Preises zwischen Vermietern und Mietern geeinigt. Die Verteilung wurde nach dem von der Wohnungswirtschaft geforderten „Regelungskonzept für ein Stufenmodell“ festgelegt:



WP Christian Gebhardt

Referatsleiter Betriebswirtschaft, Rechnungslegung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN



Dr. Ingrid Vogler

Leiterin Energie und Technik, GdW
BERLIN

- Der Anteil der vom Vermieter zu tragenden Kosten hängt von den quadratmeterbezogenen CO₂-Emissionen des Gebäudes ab.
 - Diese CO₂-Emissionen werden aus dem tatsächlichen Brennstoffverbrauch eines Jahres und dem CO₂-Faktor des Brennstoffes ermittelt (nicht klimabereinigt).
 - Die gesamte Berechnung und die Daten für die Eingruppierung in die Aufteilungsstufe sind aus der Brennstoffrechnung ersichtlich.
- In der Mitte November 2022 beschlossenen Endfassung des Gesetzes sind gegenüber dem Entwurf Änderungen vorgenommen worden:
- Die Aufteilung der CO₂-Kosten wurde auf die (gesamte) Fernwärme erweitert. Dies ist unabhängig

davon, ob die Brennstoffe für die Anlagen einen CO₂-Preis nach europäischem Emissionshandel (ETS) oder nach nationalem Emissionshandel (BEHG) enthalten. Die Einbeziehung der Fernwärme erfolgte entgegen des Koalitionsvertrages und mit der Begründung von Gleichbehandlung, Konsistenz und gesellschaftlicher Akzeptanz (bei Mietern). In Gebieten mit Anschluss- und Benutzungszwang wird der Vermieteranteil aber halbiert. Die Aufteilung der ETS-Kosten gilt nicht für Gebäude, die ab 1. Januar 2023 erstmals einen Wärmean-

schluss erhalten (die BEHG-Kosten werden auch in diesen Fällen aufgeteilt).

- In der höchsten Klasse des Stufenmodells mit $\geq 52 \text{ kg CO}_2/\text{m}^2$ Wohnfläche wurde der Vermieteranteil von 90 % auf 95 % erhöht.

Der anteilige Erstattungsanspruch für die CO₂-Kosten bei Gasetagenheizung gegenüber

dem Vermieter besteht weiterhin, die Frist zur Geltendmachung durch die Mieter wurde aber von sechs auf zwölf Monate erhöht. Auf den Erstattungsanspruch muss der Brennstoff- oder Wärmelieferant in der Rechnung hinweisen. Für vermietete Nichtwohngebäude verbleibt es bis 2025 bei der Aufteilung 50/50.

Wärmelieferanten müssen in ihren Rechnungen einen einheitlichen heizwertbezogenen Emissionsfaktor des Wärmenetzes in kg CO₂/kWh angeben. Bei Kraft-Wärme-Kopplung wird die Aufteilung des Brennstoffes auf Strom und Wärme geregelt, allerdings nach der sogenannten finnischen Methode. Diese ordnet der Wärmeseite wesentlich mehr Brennstoff und damit Emissionen zu als das GEG mit der Stromgutschriftmethode. Der CO₂-Preis fällt also höher aus, als nach einem CO₂-Zertifikat nach GEG zu erwarten.

Stufenverteilung der CO₂-Kosten für Wohngebäude

Die Stufenverteilung für Wohngebäude sieht wie in Abbildung 1 dargestellt aus:

Aus Sicht des Gesetzgebers entspricht die Klasse <12 kg/m²a einem EH-55-Gebäude. Eine Analyse für Erdgas lässt auf die in Abbildung 2 aufgeführte Klasseneinteilung entsprechend Energieverbrauch schließen: Die Klasseneinteilungen für Heizöl und Kohle weichen deutlich davon ab. Wegen höherer Emissionsfaktoren entsprechen geringere Verbräuche den jeweiligen Stufeneinteilungen.

Die Brennstofflieferanten werden verpflichtet, in ihren Rechnungen neben der Menge des gelieferten Brennstoffes in kWh die damit verbundenen CO₂-Emissionen in kg CO₂ und den anzuwendenden Emissionsfaktor auszuweisen. Alle Angaben für die jährlich erforderliche Eingruppierung des Gebäudes →

Abb. 1:

Stufenverteilung für Wohngebäude

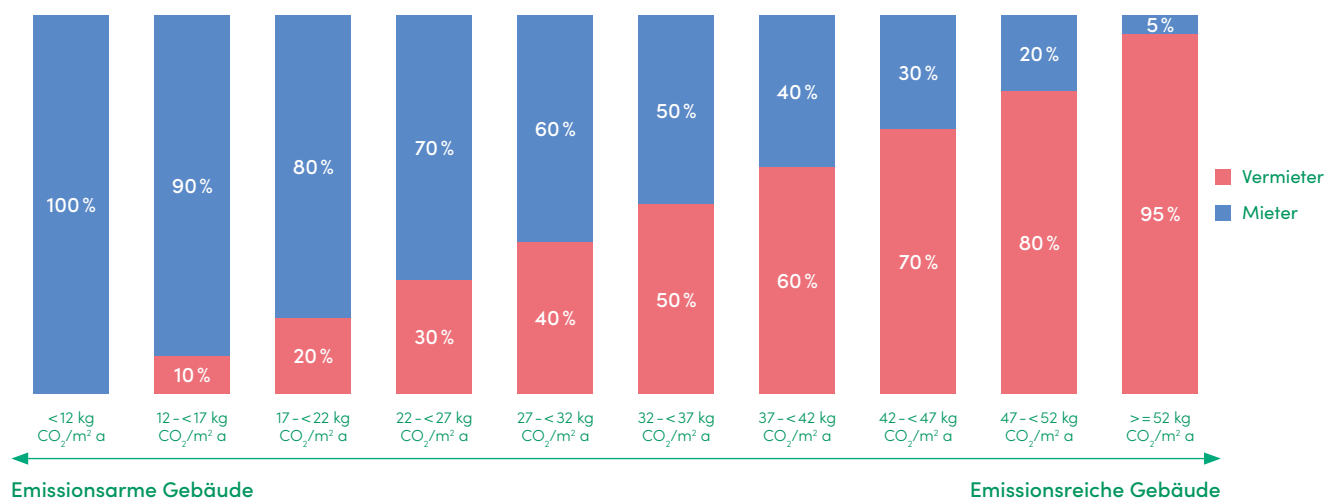


Abb. 2:

Klasseneinteilung entsprechend Energieverbrauch

Stufen für die Verteilung der Kosten des CO₂-Preises
in kg CO₂/m²a (bezogen auf die Wohnfläche)

< 12	12 bis < 17	17 bis < 22	22 bis < 27	27 bis < 32	32 bis < 37	37 bis < 42	42 bis < 47	47 bis < 52	52 und mehr
------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

entspricht bei einem brennwertbezogenen CO₂-Faktor von 0,182 kg/kWh
(= heizwertbezogen 0,2016 kg/kWh) einem Endenergieverbrauch
in kWh/m²a (bezogen auf die Wohnfläche)

< 66	66 bis < 93	93 bis < 121	121 bis < 148	148 bis < 176	176 bis < 203	203 bis < 231	231 bis < 258	258 bis < 286	286 und mehr
------	-------------	--------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	---------------	--------------

des sollen also der Brennstoffrechnung entnommen werden können, die Wohnfläche liegt beim Wohnungsunternehmen vor. Dazu wird im Rahmen der Heiz-kostenabrechnung ein Prozess aufzusetzen sein.

Der Emissionsfaktor soll der Emissionsberichterstattungsverordnung entnommen und vom Versorger in der Rechnung in kg CO₂/kWh ausgewiesen werden. Laut Verordnung beträgt der Emissionsfaktor für Erdgas heizwertbezogen 0,2016 kg/kWh (entspricht brennwertbezogen 0,182 kg/kWh).

Wenn eine Gasrechnung also die gelieferten kWh Erdgas brennwertbezogen angibt, so ist der brennwertbezogene CO₂-Faktor zu verwenden.

Ein Beispiel für ein erdgasversorgtes Gebäude (Abrechnung in kWh brennwertbezogen):

100.000 kWh * 0,182 kg/kWh = 18.200 kg
 18.200 kg / 600 m² = 30,3 kg/m² kWh/m²
 → Der Vermieter trägt 40 % des CO₂-Preises.

18,2 t CO₂ * 30 €/t * 0,4 = 218 €, die auf den Vermieter entfallen. Auf den Mieter entfallen 328 €.

Würde dasselbe Gebäude mit demselben Energieverbrauch von 167 kWh/m²a mit Heizöl (0,266 kg/kWh) versorgt, so wären bei gleichem Verbrauch die Emissionen höher und damit die Einstufung bei 70/30. Mit den höheren Emissionen steigt der CO₂-Preis für das Gebäude. Beide Effekte zusammen führen zu Kosten für den Vermieter von 559 €. Auf den Mieter entfallen 239 €.

Umsetzung bei Fernwärme

Besonders befremdlich für die Wohnungswirtschaft ist die Einbeziehung der Fernwärme aus Anlagen, die dem europäischen Emissionshandel unterliegen. Politisch wurde dies mit Gerechtigkeit und gesellschaftlicher Akzeptanz (bei den Mietern) begründet. Die Kosten der CO₂-Emissionen werden nach dem durchschnittlichen Preis der Versteigerungen im Vorjahr bestimmt. Für 2022 dürften das fast 80 €/t werden.

Besonders ärgerlich ist dies im Bereich der Kohle-KWK, denn diese werden im Zuge des Kohleausstiegs noch viele Jahre weiter mit Kohle betrieben. Hier ergänzen sich hohe CO₂-Emissionen, darauf basierend hohe Vermieteranteile an den CO₂-Kosten mit hohen Zertifikatekosten. Lediglich bei Anschluss- und Benutzungszwang werden die Kosten für den Vermieter halbiert. Gerechterweise müsste allerdings ein Teil der CO₂-Kosten beim Energieversorger verbleiben, denn nur dieser kann über einen Energieträgerwechsel entscheiden.

Dezentrale Heizungssysteme

Versorgt sich der Mieter selbst mit Wärme oder mit Wärme und Warmwasser, so hat der Vermieter dem Mieter den entsprechenden Anteil der CO₂-Kosten zu

erstatten. Im Wesentlichen wird dies auf Gasetagenheizungen zutreffen. Da ab 2023 aber auch Kohle in die CO₂-Bepreisung aufgenommen wird, betrifft dies ebenso Gebäude mit Kachelöfen. Der Mieter muss seinen Erstattungsanspruch innerhalb von zwölf Monaten nach Rechnungserhalt von seinem Energielieferanten gegenüber dem Vermieter geltend machen. Im Anschluss hat der Vermieter dann – sofern keine Verrechnung im Rahmen der nächsten jährlichen Betriebskostenabrechnung erfolgt – maximal zwölf Monate Zeit, um den Vermieteranteil an den CO₂-Kosten zu erstatten. Macht der Mieter seinen Erstattungsanspruch zügig nach Erhalt seiner Brennstoffrechnung geltend, so kann der Vermieter diese Position zeitnah im Rahmen der Betriebskostenabrechnung berücksichtigen. Die Bundesregierung wird bis zum 1. Juni 2023 eine elektronische Anwendung zur Berechnung und Aufteilung der CO₂-Kosten für Vermieter und solche Mieter bereitstellen, die sich selbst mit Wärme oder mit Wärme und Warmwasser versorgen.

Halbierung des Vermieteranteils bei Beschränkungen für die energetische Verbesserung

Der vom Vermieter zu tragende Anteil der CO₂-Kosten wird um die Hälfte gekürzt, wenn öffentlich-rechtliche Vorgaben einer wesentlichen energetischen Verbesserung des Gebäudes oder einer wesentlichen Verbesserung der Wärme- und Warmwasserversorgung des Gebäudes entgegenstehen. Beispielhaft genannt sind im Gesetz

- Denkmalschutz
- Anschluss- und Benutzungszwang für Wärmelieferung
- Gebäude im Geltungsbereich einer Erhaltungssatzung

Wenn in Bezug auf ein Gebäude öffentlich-rechtliche Vorgaben sowohl einer wesentlichen energetischen Verbesserung des Gebäudes als auch einer wesentlichen Verbesserung der Wärme- und Warmwasserversorgung des Gebäudes entgegenstehen, so erfolgt keine Aufteilung der CO₂-Kosten. Beispiele hierfür sind im Gesetz nicht genannt.

Die öffentlich-rechtlichen Vorgaben müssen dem Mieter nachgewiesen werden.

Auswirkungen auf die Wirtschaftsplanung

Mit der nun beschlossenen Aufteilung der CO₂-Kosten auf Mieter und Vermieter bekommt das Thema auch eine Bedeutung für die Wirtschaftsplanung. Anhand der tatsächlichen CO₂-Emissionen sind die zukünftigen Kosten auf der Grundlage des Stufenmodells abzuschätzen, die beim Wohnungsunternehmen dann zukünftig als Aufwandsposten verbleiben. CO₂ wird damit auch zur Steuerungsgröße für Investitionsentscheidungen, denn jede Reduzierung des Verbrauchs reduziert auch die Kostenbelastung beim Vermieter. Besonderes Augenmerk erhalten daher

Gebäude, die mit Kohle oder Heizöl beheizt werden oder die einen besonders hohen Energieverbrauch aufweisen.

Mit dem Klimaschutzgesetz 2030 wurde beschlossen, wie viel die Tonne CO₂ kostet; im Jahr 2023 sind dies 30 €/t CO₂. In den folgenden Jahren sollen die Abgaben dann schrittweise steigen, bis sie 2025 einen Wert von 55 €/t erreicht haben. Für 2023 wurde allerdings erst einmal die geplante CO₂-Preis-Erhöhung ausgesetzt, es gelten weiter 30 €/t. Ab 2026 gehen die Festpreise für CO₂ in einen Preiskorridor über. Zertifikate sollen dann zwischen einem Mindestpreis (55 €/t CO₂) und einem Höchstpreis (65 €/t CO₂) auktioniert werden. Innerhalb dieser vorgegebenen Spanne bildet sich der Preis je nach Nachfrage am Markt. Im Jahr 2025 soll auch im Rahmen einer Evaluierung über die künftige Art der Preisbildung entschieden werden.

Fazit

Das CO₂KostAufG regelt die Aufteilung der CO₂-Kosten zwischen Vermieter und Mieter. CO₂ wird damit zur Steuerungsgröße für Investitionsentscheidungen,

denn jede Reduzierung des Verbrauchs reduziert auch die Kostenbelastung beim Wohnungsunternehmen. CO₂ hat so auch einen wertbeeinflussenden Charakter bei der Ermittlung des Immobilien- und Beleihungswerts sowie der Finanzierbarkeit der Immobilie. Aufgrund der weiteren Regulierung im Bereich Klimaschutz auf europäischer und nationaler Ebene wird die Erstellung einer CO₂-Bilanz von der freiwilligen Übung zur Pflichtaufgabe befördert.

Der GdW hat in Zusammenarbeit mit einer Reihe von Wohnungsunternehmen und in Abstimmung mit der Initiative IW.2050 die GdW Arbeitshilfe 85 für eine brancheneinheitliche Methodik zur Ermittlung von CO₂-Emissionen erarbeitet. Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen Sie gern bei Fragen rund um das Thema CO₂-Bilanzierung. —

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

HAUFE.

FINDEN STATT SUCHEN: JOBS FÜR FACH- UND FÜHRUNGSKRÄFTE



IM HAUFE STELLENMARKT

finden Sie die passenden Jobs in den Bereichen Immobilien, Wohnungswirtschaft, Finanzierung u.v.m. Hier finden: www.stellenmarkt.haufe.de



BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Abbruchkosten und Restbuchwert: Aufwand oder Aktivierung?

Die Bilanzierung von Abbruchkosten und die Behandlung etwaiger Restbuchwerte von Gebäuden sind im HGB nicht geregelt. In der Praxis kommt es daher regelmäßig zu Rückfragen, wie Abbruchkosten bilanziell zu behandeln sind und wie mit Gebäuderestbuchwerten umzugehen ist. Der Beitrag erklärt, worauf zu achten ist.¹

Von Martin Unterrainer

In Zeiten der Energiewende mit weitreichenden Vorgaben zur CO₂-Einsparung müssen Unternehmen erhebliche Investitionen in den Bestand bewältigen. Darüber hinaus führen inflationsgetriebene Baukostensteigerungen zu Mehrbelastungen. Diese notwendigen Investitionen werden zum überwiegenden Teil durch Fremdkapital finanziert, wodurch die Eigenkapitalquote dieser Unternehmen korrespondierend sinkt.

Muss das Grundstück zunächst noch von einem Altgebäude befreit werden, stellen die nötigen Abbruchkosten einen erheblichen Kostenblock dar. Darüber hinaus ergeben sich bilanzielle Belastungen, wenn ein abzubrechendes Gebäude noch nicht vollständig abgeschrieben ist, denn die Buchwerte dieses Gebäudes müssen gegebenenfalls ergebniswirksam ausgebucht werden. Fraglich ist, ob sich die erheblichen bilanziellen Belastungen auf das Eigenkapital durch Abbruchkosten und/oder auszubuchende Restbuchwerte dadurch vermeiden lassen, dass diese Kosten aktiviert und die bilanziellen Belastungen dadurch periodisiert beziehungsweise gestundet werden.²

Grundlegendes zu Abbruchkosten, Restbuchwerten und der Auslegung des Begriffs der Herstellungskosten

Die bilanzielle Behandlung von Abbruchkosten und Restbuchwerten bei Gebäudeabbruch ist vor allem ein steuerlich geprägtes Thema. Seit jeher versuchen Steuerpflichtige tendenziell, sowohl die Abbruchkosten als auch die Restbuchwerte der abgebrochenen Gebäude im Jahr des Abbruchs steuerwirksam als Betriebsausgabe und damit steuermindernd zu berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung und auch die steuerlichen Gerichte haben auf Grundlage zahlreicher Einzelfälle



WP/StB Martin Unterrainer

Wirtschaftsprüfung
und Prüfungsnahe
Beratung
VdW Bayern
MÜNCHEN

definiert, unter welchen Voraussetzungen Betriebsausgaben oder aktivierungspflichtige Aufwendungen vorliegen.

Steuerliche Behandlung von Abbruchkosten und Gebäude-Restbuchwerten

VOLLSTÄNDIGER ABRISS

Wird ein Bestandsgebäude, das sich schon im Betriebsvermögen befindet, vollständig abgerissen, stellen Abbruchkosten und Restbuchwert Betriebsausgaben dar, auch wenn im Anschluss ein neues Gebäude gebaut wird. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige ein mit einem Gebäude bebautes Grundstück erworben hat und er beabsichtigte, das Gebäude als solches zu nutzen (sogenannter Erwerb ohne Abbruchabsicht). Bei einem Erwerb des Grundstücks mit Abbruchabsicht kommt, je nachdem, ob das Gebäude wertlos war oder nicht, eine Aktivierung von Abbruchkosten und Restbuchwert auf das zu errichtende Gebäude oder Grund und Boden in Betracht.

TEILABRISS

Die dargestellten Prinzipien gelten grundsätzlich auch bei einem Teilabriss eines Bestandsgebäudes. Dann kann es der Fall sein, dass die Abbruchkosten in sachlichem Zusammenhang mit aktivierungspflichtigen Modernisierungsmaßnahmen anfallen (Leistungsbündel). Zur Abgrenzung, wann Modernisierungs- und Instandhaltungsaufwendungen zu aktivieren sind, kann auf das BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003 verwiesen werden. Dort ist auch geregelt, dass eine einheitliche Aktivierung in Betracht kommt, wenn einzelne Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen beziehungsweise sich sachlich gegenseitig bedingen.

Da auch Teilabriss und Modernisierung bautechnisch ineinandergreifen können, da der Teilgebäudeabbruch oftmals Vorbedingung für eine

aktivierungspflichtige Modernisierungsmaßnahme ist beziehungsweise der Abbruch durch die aktivierungspflichtige Modernisierung veranlasst respektive verursacht wurde, können die Grundsätze der ineinandergreifenden Baumaßnahmen auch für den Fall des Teilabrisses mit Modernisierung herangezogen werden. Infolgedessen sind dann regelmäßig auch die Abbruchkosten zu aktivieren.

Handelsrechtliche Behandlung BERUFSRECHTLICHE VORGABEN

Die handelsrechtliche Beurteilung erfolgt grundsätzlich losgelöst von den oben genannten steuerlichen Grundsätzen.

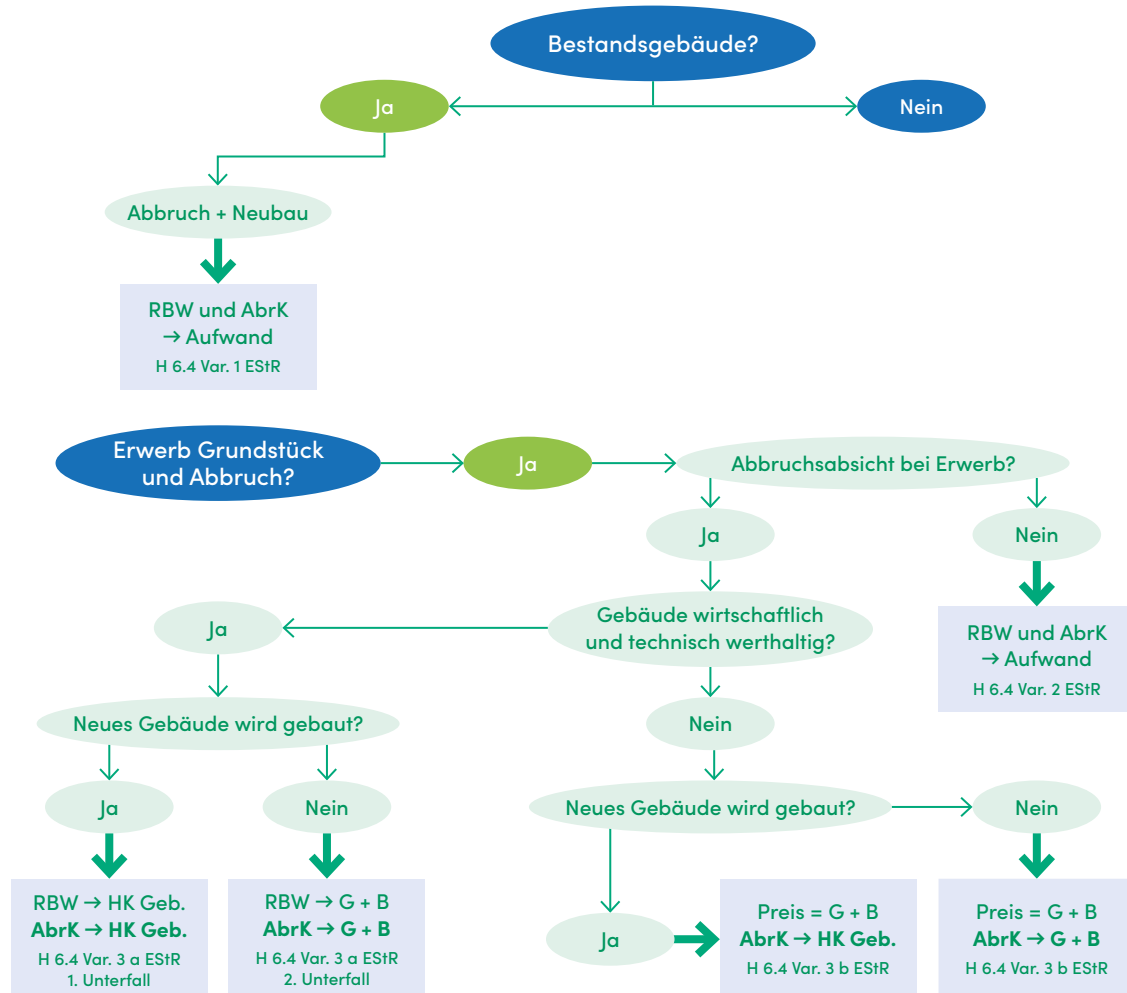
Es stellt sich im Handelsrecht die Frage, inwieweit Abbruchkosten Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 255 HGB darstellen. Das IDW äußert sich zur Thematik in IDW RS IFA 2 Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz und unterscheidet hinsichtlich des Gebäudeabbruchs zwischen einem Voll- und einem

Teilabriss. Anders als im Steuerrecht erfolgt keine Differenzierung danach, ob zum Erwerbszeitpunkt Abbruchabsicht vorlag oder nicht.

Bei einem Vollabriss eines Bestandsgebäudes sind nach IDW RS IFA 2 die Kosten des Abrisses des Gebäudes grundsätzlich Aufwand der Periode des Abrisses, ebenso der Restbuchwert.

Bei einem Teilabriss stellt IDW RS IFA 2 für die Aktivierbarkeit von Abbruchkosten darauf ab, ob Rückbaumaßnahmen (zum Beispiel Teilabriss durch Entfernung einzelner Geschosse) zu einer wirtschaftlich verbesserten Nutzungsmöglichkeit von Gebäuden führen. In diesen Fällen können Abbruchkosten zu den nachträglichen Herstellungskosten gehören, wenn diese in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den Maßnahmen zur wesentlichen Verbesserung der verbleibenden Gebäudesubstanz stehen. Die mit Rückbaumaßnahmen einhergehende Substanzminderung ist durch einen Abgang abzubilden, das heißt der Restbuchwert ist aufwandswirksam zu erfassen. >

Steuerliche Behandlung von Abbruchkosten



Im Übrigen weist IDW RS IFA 1 Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz darauf hin, dass bei zusammenhängenden Baumaßnahmen grundsätzlich eine Trennung zwischen aufwandswirksamen Erhaltungsaufwendungen und modernisierungsbedingten Herstellungskosten vorzunehmen ist. Analog zum Steuerrecht geht aber auch das IDW im Standard IFA 2 davon aus, dass eine zusammenfassende Beurteilung dann geboten ist, wenn verschiedene Maßnahmen in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen und insgesamt eine einheitliche Baumaßnahme bilden. Ein enger sachlicher Zusammenhang in diesem Sinn liegt vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen dergestalt ineinandergreifen, dass sie sich bautechnisch bedingen, das heißt wenn die zu Herstellungskosten führenden Maßnahmen bautechnisch zwingend entweder die Durchführung bestimmter Maßnahmen voraussetzen oder die Durchführung weiterer Maßnahmen erfordern.

WÜRDIGUNG

Vereinfacht gesagt, geht es bei der Aktivierbarkeit der Abbruchkosten und des Restbuchwerts des Altgebäudes um die Frage, ob diese Aufwendungen die letzten im Lebenszyklus der alten Immobilie oder die ersten im Lebenszyklus der neuen Immobilie darstellen.

a) Abbruchkosten:

Ein Gebäudeabbruch ist Voraussetzung dafür, dass ein neues Gebäude errichtet wird, er kann damit als vorbereitende Maßnahme qualifiziert werden. Derartige Vorbereitungsmaßnahmen sind zeitlich dem Herstellungsprozess zuzuordnen. Sogar noch früher angesiedelte Tätigkeiten (wie zum Beispiel die Planung, welche regelmäßig auch den Gebäudeabbruch umfasst) fallen in den Zeitraum der Herstellung. Der Abbruch beziehungsweise das Freimachen des Grundstücks ermöglicht erst die Umsetzung der örtlich gebundenen Folgeinvestition, er steht in unmittelbarem und zwingend notwendigem Zusammenhang mit der Neuinvestition. Unter der Voraussetzung, dass der Kaufmann beabsichtigt, ein neues Gebäude zu errichten und deshalb ein Altgebäude abgerissen wird, handelt es sich um Bauvorbereitungskosten, die als Teil der Herstellungskosten des neuen Gebäudes aktivierbar sind. Wichtig ist dabei allerdings, dass aufgrund nachprüfbarer beziehungsweise objektivierbarer Kriterien nachzuweisen ist, dass tatsächlich ein Neubau geplant ist. Kommt es später nicht zum Neubau, sind die aktivierten Kosten erfolgswirksam abzuschreiben.

Für den Fall eines Abbruchs ohne geplanten Neubau, stellt sich die Frage, ob dann die Abbruchkosten auf den Grund und Boden zu aktivieren sind. Zunächst steht das Anschaffungskostenprinzip des § 255 HGB dagegen. Um zu einer Qualifizierung als Herstellungskosten zu kommen, müsste durch den

Abbruch ein neuer Vermögensgegenstand entstehen oder ein bestehender Vermögensgegenstand erweitert werden. Beides wird durch einen Gebäudeabbruch nicht realisiert. In Betracht käme allenfalls eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus. Eine wesentliche Verbesserung käme in Betracht, wenn man argumentiert, durch den Abbruch des Altgebäudes das Grundstück veredelt (zum Beispiel im Sinne einer höheren Verwertbarkeit) zu haben. Fraglich ist dabei, welcher Zeitpunkt als ursprünglicher Zustand definiert wird. Denkbar wäre dem Wortlaut nach, auf den Zeitpunkt unmittelbar vor dem Abriss abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt war das Grundstück mit einem nicht mehr werthaltigen Gebäude belastet, mit dem Abbruch wird es von dieser Last befreit und damit einer höheren Verwertbarkeit zugeführt. Die steuerliche Rechtsprechung hingegen stellt für die Frage des ursprünglichen Zustands auf den Erwerbszeitpunkt des Vermögensgegenstands ab. Sowohl die herrschende handelsrechtliche Literatur³ als auch das IDW⁴ schließen sich der steuerlichen Auslegung des Begriffs des ursprünglichen Zustands auf den Erwerbszeitpunkt auch für das Handelsrecht an.

Geht man davon aus, dass ein Grundstück zum Erwerbszeitpunkt regelmäßig nutzbar war, wird also durch den Gebäudeabbruch nur der ursprüngliche Zustand wiederhergestellt, ohne das Grundstück wesentlich zu verbessern. Eine Aktivierung der Abbruchkosten auf das Grundstück dürfte also ausscheiden.

b) Gebäudebuchwert:

Anders als beim Gebäudeabbruch ist der Restbuchwert eines Gebäudes keine zwingende Voraussetzung dafür, dass ein neues Gebäude errichtet wird. Daher ist der Gebäudebuchwert des abgebrochenen Gebäudes nicht in die Herstellungskosten des neuen Gebäudes oder des Grundstücks einzubeziehen, der Gebäudebuchwert geht spätestens im Zeitpunkt des Abbruchs unter, seine Substanz wird spätestens im Abbruch vernichtet. Das gilt unabhängig davon, ob ein Altgebäude erworben wurde oder ob es sich um ein Bestandsgebäude handelt. Ebenso irrelevant ist, ob es sich um einen Teil- oder Vollabriss handelt.

Zusammenfassung und Ausblick

Restbuchwerte bei Abbrüchen sind handelsrechtlich aufwandswirksam spätestens im Jahr des Abbruchs (in der Regel aber schon früher) zu erfassen.

Für die Beurteilung, ob Abbruchkosten zu aktivieren sind, ist darauf abzustellen, welchen Zweck der Kaufmann mit dem Gebäudeabbruch verfolgt. Unerheblich ist dabei, ob ein Gebäude schon lange im Bestand ist oder erst kurz vor dem Gebäudeabbruch erworben wurde. Unerheblich ist auch, ob es sich um einen Teil- oder Vollabriss handelt. Ist der Zweck des (Teil-)Abbruchs ein Neubau oder eine Modernisierung, so werden mit dem Abbruch ein

Neubau oder eine Modernisierung vorbereitet. In diesem Fall stellen die Abbruchkosten aktivierungspflichtige Herstellungskosten des neu errichteten beziehungsweise modernisierten Gebäudes dar.

Diese bilanzielle Würdigung von Abbruchkosten anhand der Intention des Kaufmanns (die objektiv nachzuweisen ist) entspricht einer Ausrichtung am wirtschaftlich Gewollten, also folglich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Diese ist bei der Beurteilung der bilanziellen Behandlung von Abbruchkosten heranzuziehen und sollte die Weichenstellung für die Frage der Aktivierbarkeit von Abbruchkosten sein. Bis zur Fertigstellung des Neubaus sind diese Kosten dann als Bauvorbereitungskosten zu aktivieren. Dabei kommt es nicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs, sondern auf den Zusammenhang zwischen dem Abbruch und dem weitergehenden Ziel des Kaufmanns an. Ist kein Neubau beabsichtigt, sind die Abbruchkosten wie der Gebäuderestbuchwert aufwandswirksam zu erfassen.

Je nach Ausmaß der aktivierten Abbruchkosten steigt das Risiko der Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung.

Da eine Aktivierung von Abbruchkosten von Bestandsgebäuden nicht in Einklang mit IDW RS IFA 2 steht, können sich Auswirkungen bzw. Erläuterungspflichten für den Prüfer im Prüfungsbericht ergeben. Derzeit plant das IDW jedoch die Verabschiedung des IDW RS IFA 3 Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss. Im Standard wird erstmalig klargestellt, dass Abbruchkosten zu den aktivierungspflichtigen Bauvorbereitungskosten gehören.

Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen Sie gern bei Fragen rund um das Thema Abbruchkosten.

¹ Dieser Fachbeitrag ist eine gekürzte Fassung eines Artikels, der erschienen ist in: Der Betrieb 2022, Seite 1.413.

² Je nachdem, ob sie auf Gebäude oder Grund und Boden aktiviert werden.

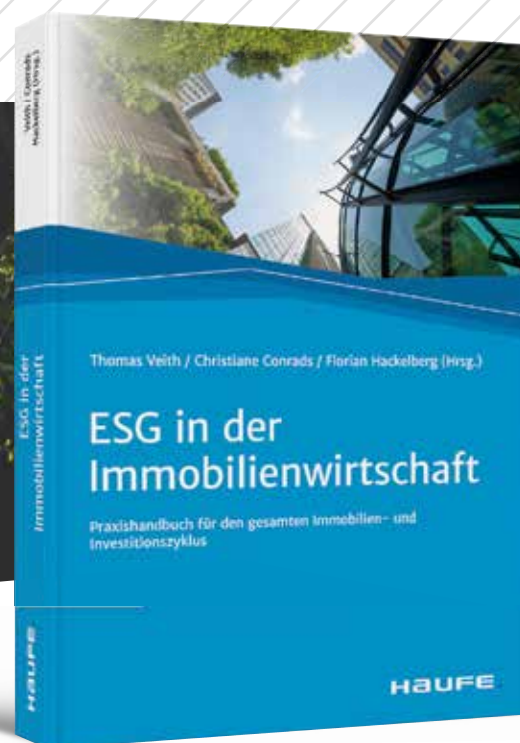
⁴ Schubert/Hutzler in Beck'scher Bilanzkommentar, § 255, 382.

⁵ IDW RS IFA 2, Tz 7.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

HAUFE.

MEGATREND NACHHALTIGKEIT IN DER IMMOBILIENBRANCHE



Das umfassende Praxishandbuch zum Thema „Environmental Social Governance“ und deren Auswirkungen auf die Immobilienwirtschaft! Es bietet einen Überblick über nationale und europäische regulatorische Anforderungen sowie aktuelle Marktentwicklungen und zeigt, welche Rolle ESG in den Bereichen Neubau und Sanierung, Immobilienmanagement, aber auch bei Investment-Prozessen und Immobilienbewertungen spielt.

250 Seiten | ISBN 978-3-648-15078-8
Buch: **69,95€** [D]

Jetzt versandkostenfrei bestellen:
www.haufe.de/fachbuch
0800 50 50 445 (Anruf kostenlos)
oder in Ihrer Buchhandlung

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Bausteine der Nachhaltigkeit – ein Überblick

Durch die EU-Taxonomie-Verordnung und die Verabschiedung der Corporate Social Responsibility (CSR)-Richtlinie ergeben sich auch für die Wohnungswirtschaft neue Anforderungen im Bereich Nachhaltigkeit. Bisher liegt der Fokus auf den Umweltzielen. Es ist aber genauso wichtig, die sozialen Ziele im Blick zu behalten.

Von Ingeborg Esser und Christian Gebhardt

Die im GdW organisierte Wohnungswirtschaft richtet ihr strategisches Handeln seit Jahrzehnten im Sinne einer ökonomischen, ökologischen und sozialen Verantwortung aus (siehe Abbildung 1). Unternehmerische Entscheidungen bewegen sich seit jeher im Spannungsfeld von sozialen, ökologischen und kulturellen Ansprüchen an den Wohnungsbau und die Wohnungsbewirtschaftung sowie an die betriebswirtschaftliche Rentabilität.



**WP/StB
Ingeborg Esser**
Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

Baustein Nachhaltigkeitsberichterstattung DEUTSCHER NACHHALTIGKEITSKODEX

Um die Nachhaltigkeitsaktivitäten der im GdW organisierten Wohnungswirtschaft wirkungsvoller zu kommunizieren, haben der GdW und die Arbeitsgemeinschaft Großer Wohnungsunternehmen (AGW) bereits im Jahr 2014 gemeinsam mit dem Rat für Nachhaltige Entwicklung (RNE) eine auf die Wohnungswirtschaft ausgerichtete branchenspezifische Ergänzung des Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) veröffentlicht. Grundlage der Entsprechenserklärung sind die 20 Kriterien des DNK. Die Branchenergänzung besteht aus einer Erläuterung dieser und weiterer spezifischer Kriterien und dient der begleitenden Information und Orientierung. Die branchenspezifische Entsprechenserklärung zum DNK hat sich am Markt etabliert und wird seit Jahren von vielen Wohnungsunternehmen angewandt. Durch die EU-Taxonomie und die Novellierung der Corporate Social Responsibility (CSR)-Richtlinie ergeben sich für Wohnungsunternehmen neue Anforderungen, auf die sich die Branche vorbereiten muss. Zwar betrifft die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstat-

tung neben kapitalmarktorientierten Unternehmen nur große Unternehmen, allerdings wird erwartet, dass der Finanzsektor aufgrund der EU-Taxonomie auch Nachhaltigkeitsinformationen bei kleineren und mittleren Unternehmen abfragen wird. Während für große Unternehmen ab 2025 ein europäischer Nachhaltigkeitsstandard verpflichtend vorgeschrieben wird, besteht für kleine und mittelgroße Unternehmen die Möglichkeit einer freiwilligen Anwendung.

Um die Lücke zwischen freiwilliger und verpflichtender Nachhaltigkeitsberichterstattung zu schließen, hat der GdW gemeinsam mit der AGW die branchenspezifische Ergänzung des DNK weiterentwickelt und im Jahr 2022 aktualisiert. Wohnungsunternehmen, vor allem auch kleine und mittelgroße, die keine umfassende Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen, können die DNK-Kriterien direkt erläutern und somit – in sehr schlanker Form – über ihre Nachhaltigkeitsstrategie und -aktivitäten berichten. Unternehmen, die bereits Nachhaltigkeitsberichte nach dem DNK durchführen, können sich auf die verpflichtende Berichterstattung vorbereiten, da es eine große Schnittmenge zwischen DNK und den Anforderungen der CSR-Richtlinie gibt.



**WP Christian
Gebhardt**
Referatsleiter Betriebswirtschaft, Rechnungslegung, Finanzierung
GdW, Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

EUROPEAN SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS

Nach der CSR-Richtlinie sind Unternehmen, die zwei von drei Kriterien erfüllen – mehr als 250 Mitarbeitende, mehr als 40 Mio. € Umsatz oder mehr als 20 Mio. € in der Bilanz –, von der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen. Für diese Unternehmen gilt dann: zwingende Berichterstattung im Lagebericht und verpflichtende prüferische Durchsicht der Nachhal-

tigkeitsberichterstattung. Im Ergebnis bedeutet dies, dass alle großen Wohnungsunternehmen von der Regelung erfasst werden. Ob auch die kleinen und mittelgroßen Wohnungsunternehmen in öffentlicher Hand der Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung und weiteren Angaben gemäß EU-Taxonomie-Verordnung unterliegen, wenn die landesrechtlichen Vorschriften, Satzungen oder Gesellschaftsverträge dies verlangen, muss noch geklärt werden.

Nach den Vorstellungen der EU-Kommission sollen bis Ende Juni 2023 verpflichtende (einheitliche) Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) vorliegen. Die EU-Kommission stellt damit die Nachhaltigkeitsberichterstattung eines Unternehmens auf die gleiche Bedeutungsstufe wie die Finanzinformationen. Derzeit ist der GdW in einem überregionalen Arbeitskreis unter Einbindung der Regionalverbände und der AGW tätig und beteiligt sich an der Erarbeitung eines ESRS-Branchenstandards für Wohnungsunternehmen.

Der GdW wirkt weiterhin gemeinsam mit dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) und dem RNE in einer Pilotgruppe an der Erarbeitung eines Standards für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) mit. Ziel ist es, Erfolgsfaktoren für eine substanzielle und zugleich anwenderfreundliche KMU-Berichterstattung zu definieren und in den Erarbeitungsprozess auf europäischer Ebene (EFRAG) einzubringen. Dem DNK als bewährten nationalen Standard kommt dabei eine

besonders große Bedeutung zu. Nach Anpassung an die verabschiedete CSR-Richtlinie könnte dieser als KMU-Standard Anwendung finden.

Baustein nachhaltige Finanzierung

Während für die Aktivseite der Bilanz eines Wohnungsunternehmens hohe Anforderungen im Gebäudebereich beim Thema Nachhaltigkeit bestehen, gibt es für die Passivseite (mit Ausnahme der Förderdarlehen) bisher keine Vorgaben. Dies hat sich durch die Vorgaben der EU-Kommission im Zusammenhang mit der sogenannten EU-Taxonomie grundlegend geändert.

Die EU-Kommission schreibt dem Finanzsystem eine Schlüsselrolle bei der Entwicklung einer nachhaltigeren Wirtschaft zu. Aus diesem Grund wurde der EU-Aktionsplan für ein nachhaltiges Finanzwesen, der einen Katalog von verschiedenen Maßnahmen vorsieht (siehe Abbildung 2), verabschiedet. Eine Maßnahme davon ist die Etablierung eines Klassifikationssystems (Taxonomie) für nachhaltige Finanzierungen.

Aus der EU-Taxonomie ergeben sich eine Reihe von Anforderungen, die in der GdW Arbeitshilfe 86 „Grüne Finanzierung – EU-Taxonomie und die Auswirkungen auf die Wohnungswirtschaft“ aus unterschiedlichen Sichtweisen dargestellt werden. Im Kern geht es darum, die Aktivitäten von Unternehmen anhand von Nachhaltigkeitskriterien zu beurteilen und den Finanzmarktakteuren diesbezügliche Informationen zur Verfügung zu stellen. Zwar besteht >

Abb. 1:

Wohnungsunternehmen im Spannungsfeld zwischen ökologischer, ökonomischer und sozialer Verantwortung

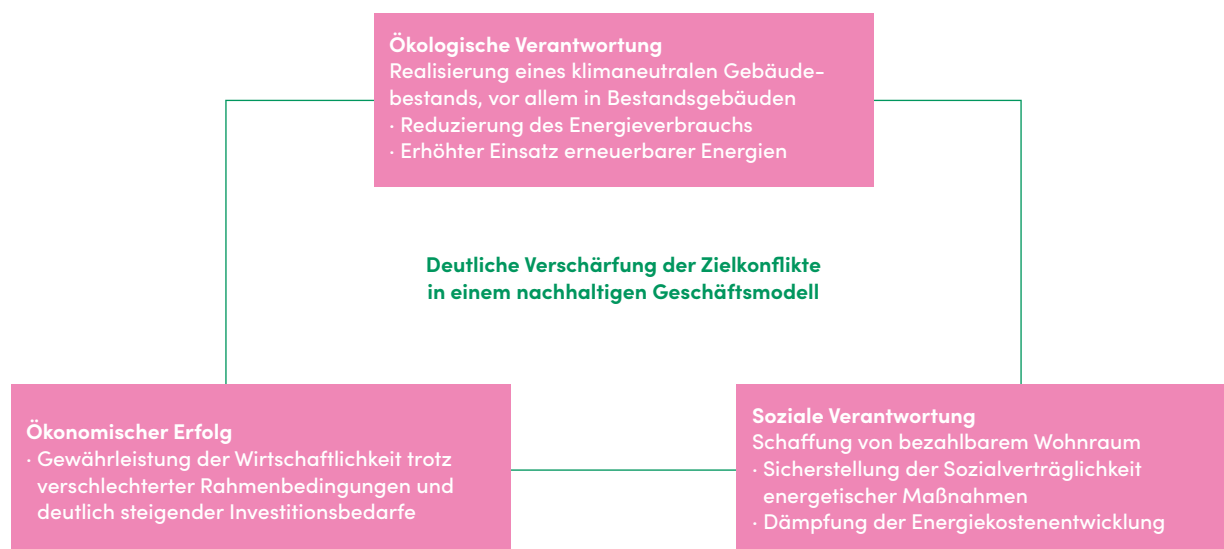


Abb. 2:

EU-Aktionsplan für ein nachhaltiges Finanzwesen

Neuausrichtung der Kapitalflüsse	Einbettung in das Risikomanagement	Förderung von Transparenz / Langfristigkeit
1. Klassifikations-system/Taxonomie 2. Standards und Labels 3. Förderung von Investitionen 4. Anlage-/Finanzberatung 5. Benchmarks	6. Research und Ratings 7. Pflichten institutioneller Anleger (DisclosureVO) 8. Prudenzielle Anforderungen	9. Offenlegung, Rechnungslegung 10. Corporate Governance

bei vielen Anforderungen noch Rechtsunsicherheit und Regelungsbedarf, aber der Rahmen ist mit der Taxonomie bereits gesetzt.

Gemeinsam mit dem Bundesverband Öffentlicher Banken Deutschlands, VÖB, e.V. und dem Verband deutscher Pfandbriefbanken (vdp) e.V. erarbeitet der GdW derzeit Kriterien für eine „Soziale Taxonomie“. Auf der Grundlage bestehender Anforderungen soll im Jahr 2023 in einem Arbeitskreis ein Set von möglichen Kriterien für eine soziale Taxonomie in der Wohnungswirtschaft erarbeitet werden.

Baustein Nachhaltiger Wohnungsbau

Das Qualitätssiegel Nachhaltiger Wohnungsbau (NaWoh) wurde entwickelt, um die Qualität und Nachhaltigkeit neu errichteter Gebäude zu dokumentieren und zu zertifizieren. Das System eignet sich zur Anwendung als Leitfaden, als Planungs-

hilfe und zur Unterstützung der Qualitätssicherung. Es bleibt freiwillig und ist für neue Wohngebäude gedacht. Es kann die Transparenz über die große Vielzahl notwendiger Entscheidungen und deren Ergebnisse für einen Wohnungsneubau verbessern und die Qualitätssicherung unterstützen. Innerhalb der verschiedenen auf dem Markt befindlichen Nachhaltigkeitsbewertungssysteme für Wohngebäude spezialisiert sich dieses System insbesondere auf die Handlungsmöglichkeiten von Wohnungsunternehmen als Bestandshalter.

Besonderheiten sind eine ausführliche Behandlung des Bereiches Wohnqualität, das Herstellen eines methodischen Zusammenhangs zwischen Gebäudestandort und Umfeld einerseits sowie den planerischen und baulichen Reaktionen auf Standort und Umfeld andererseits, und – ganz wichtig – die Einbeziehung der ökonomischen Nachhaltigkeit zusätzlich auch aus Sicht des Bauherrn. Das System orientiert sich unmittelbar an den Bedürfnissen der wohnungswirtschaftlichen Praxis. Das Qualitätssiegel hat seit 2022 eine zusätzliche Bedeutung bekommen, da die KfW-Förderprogramme für energieeffizienten Neubau in der Regel eine Zertifizierung erfordern.






Um das System noch weiter in die Breite zu tragen, wird der GdW ergänzend zum NaWoh-Qualitätssiegel ab 2023 einen EU-Taxonomie-Check für Wohngebäude anbieten. Dieser kann auch in der Finanzierungskommunikation mit Kreditgebern eingesetzt werden. Die Fertigstellung des Taxonomie-Checks soll im ersten Halbjahr 2023 erfolgen.

Berücksichtigung von ESG-Aspekten im Rahmen der Immobilienbewertung

Die Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten in der Immobilienbewertung gewinnt vor dem Hintergrund weltweiter ESG-Vereinbarungen an Bedeutung. Maßnahmen des nachhaltigen Bauens und

Abb. 3:

Mögliche Kriterien zur Messung des Social Values

				
Höhe der Miete · Kaltmiete unterhalb des Marktdurchschnitts	Quartiersqualität · Grünflächen · (Kinder-) Betreuungsangebote · Schnellladesäulen · Pflegestützpunkte · Paketabholstationen	Gemeinschaft · Generationsgerechte Flächen · Gemeinsame Veranstaltungen	Wohnqualität · Fahrradstellplätze · Barrierefreier Zugang · Stellplätze Kinderwagen · Private Außenflächen · Nutzerfreundliche Mülltrennung · Stellplätze Rollatoren · Gestaltung Treppenhäuser · Ästhetisches Design	Sicherheit · Einbruchshemmende Wohntüren · Außenbeleuchtung · Einsehbare Hauseingänge · Zutritt nur für Zugangsberechtigte · Briefkästen von außen zu beschicken, von innen zu leeren · Smart-Living-Elemente

Bewirtschaftens haben somit auch maßgebliche Auswirkungen auf den Immobilienwert. Schwierigkeiten bestehen bisher in der Messbarkeit von Nachhaltigkeitsaspekten in der Immobilienbewertung. Während es bei der ökologischen Komponente der Nachhaltigkeit bereits verschiedene Ansätze gibt, ist das Thema „Social Value“ bisher kaum betrachtet worden.

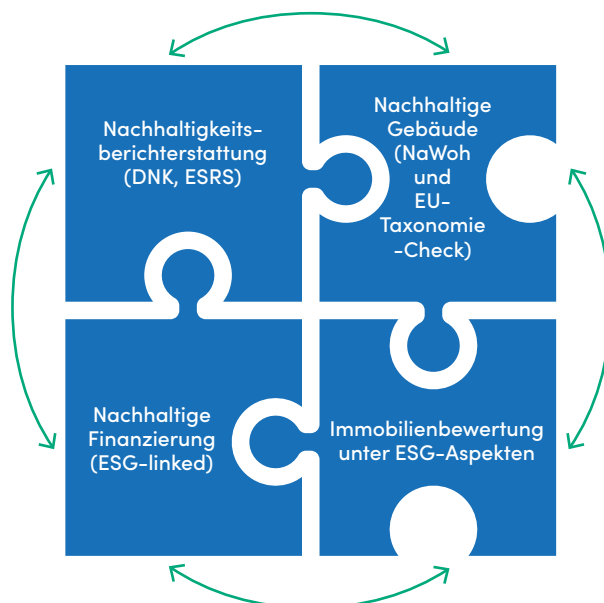
Der GdW hat zusammen mit einer großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anhand von verschiedenen Wertkategorien ein Scoring-Modell zur Messbarkeit von sozialen Faktoren entwickelt (siehe Abbildung 3). Ziel ist es, anhand dieser Faktoren den Wertbeitrag von sozialen beziehungsweise gesellschaftlich relevanten Maßnahmen im Rahmen der Immobilienbewertung transparent zu machen und zu berücksichtigen. Dabei versteht sich dieser Vorschlag als offen für künftige Weiterentwicklungen und Ergänzungen. Wichtig war uns darüber hinaus, dass der soziale Beitrag jeweils der Immobilie direkt zurechenbar sein musste, um in der Bewertung berücksichtigt werden zu können.

Fazit

Nachhaltigkeit in der Wohnungswirtschaft ist nicht nur eine Floskel, sondern fester Bestandteil des nachhaltigen Geschäftsmodells. Die Bausteine Nachhaltigkeitsberichterstattung, Nachhaltige Finanzierung, Nachhaltiger Wohnungsbau und Berücksichtigung von ESG-Aspekten im Rahmen der Immobilienbewertung adressieren die Nachhaltigkeitsthemen (siehe Abbildung 4). Der GdW hat sich des Themas bereits vor Jahren angenommen und den Wohnungsunternehmen verschiedene Arbeitshilfen und Hilfsmittel zur Verfügung gestellt.

Abb. 4:

Bausteine der GdW-Nachhaltigkeitsausrichtung



Die regionalen Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen gern bei Fragen rund um die Themen Nachhaltigkeitsstrategie und Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

Bad Homburger Inkasso



IHR PARTNER IM FORDERUNGSMANAGEMENT.

Ihre Mieter sind mit Mietzahlungen oder Forderungen aus Betriebskostenabrechnungen im Rückstand? Als marktführendes Kompetenzzentrum der Sparkassen-Finanzgruppe bieten wir Ihnen passgenaue Lösungen für laufende und beendete Mietverhältnisse. Dabei profitieren Sie von unserer Rahmenvereinbarung mit dem GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.

Ein Anruf genügt: Wir beraten Sie gern.

Bad Homburger Inkasso GmbH
Konrad-Adenauer-Allee 1-11 • 61118 Bad Vilbel
Tel. 06101 98911-313 • Fax 06101 98911-508
vertrieb@bad-homburger-inkasso.com
www.bad-homburger-inkasso.com

 **Finanzgruppe**



**Fair. Seriös.
Professionell.**

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas und Wärme

Seit Oktober 2022 gilt ein Umsatzsteuersatz von 7 % für die Lieferung von Gas und Wärme. Für Mieter bedeutet dies, zusätzlich zum Dezemberabschlag 2022, eine Kostenersparnis im Hinblick auf die im letzten Jahr stark gestiegenen Gas- und Wärmepreise – sofern die Umsatzsteuersatzsenkung bei ihnen auch ankommt.

Von Ingeborg Esser und Antje Große

Der Ukraine-Krieg seit Februar 2022 hat zu einer drastischen Verschärfung der Lage auf den Energiemärkten geführt. Die deshalb erheblich gestiegenen Gas- und Wärmepreise wurden damit zu einer großen Belastung für die Mieterinnen und Mieter, da die vom Vermieter verauslagten Gas- und Wärmekosten im Rahmen der Betriebs-/ Heizkostenabrechnungen umgelegt werden.

Um die Kostensteigerungen abzumildern, hat der Gesetzgeber den ansonsten auf Gas- und Wärmelieferungen geltenden regulären Umsatzsteuersatz von 19 % für den Zeitraum vom 1. Oktober 2022 bis zum 31. März 2024 auf 7 % abgesenkt.¹ Eine vergleichbare Absenkung gab es bereits während der Corona-Pandemie 2020.

§ 12 Absatz 2 des Umsatzsteuergesetzes ist vom 1. Oktober 2022 bis zum 31. März 2024 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der dort genannte Steuersatz von 7 % auch für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und für die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz gilt.

Das Bundesfinanzministerium hat am 25. Oktober 2022 ein erläuterndes Schreiben zum Umgang mit der zeitlich befristeten Absenkung des Umsatzsteuersatzes veröffentlicht.²

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt einerseits für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz. Dabei ist es nicht entscheidend, um welche Art von Gas es sich handelt (zum Beispiel Biogas oder Erdgas). Ebenso erfasst sind Lieferungen von Gas, das vom



**WP/StB
Ingeborg Esser**
Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

leistenden Unternehmer per Tanklastwagen zum Leistungsempfänger für die Wärmeerzeugung transportiert wird. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt andererseits auch für die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz und begünstigt jede Form der Lieferung von Wärme aus einer Wärmeerzeugungsanlage.³ Zum einen sind leitungsgebundene Wärmelieferungen – sowohl „klassische“ Fernwärme als auch die Versorgung über ein kleines Insel- oder Arealnetz („Nahwärme“) – begünstigt, zum anderen auch Formen des Anlagen-Contractings, bei denen sich die Wärmeerzeugungsanlage im Gebäude befindet und die Wärme unmittelbar in die Kundenanlage eingespeist wird.⁴

Abrechnung von Gas- und Wärmelieferungen GRUNDSATZ



Antje Große
Referentin Steuern
GdW
BERLIN

Die Lieferungen von Gas oder Wärme durch Versorger werden regelmäßig nach Ablesenzeiträumen (= Abrechnungszeitraum – zum Beispiel vierteljährlich oder jährlich) abgerechnet. Nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen ist für die jeweilige Abrechnung der Umsatzsteuersatz anzuwenden, der am Ende des Abrechnungszeitraums gilt. Es ist unbeachtlich, ob zu Beginn oder während des Abrechnungs-

zeitraums ein anderer Umsatzsteuersatz galt und gegebenenfalls Abschlagszahlungen mit einem abweichenden Umsatzsteuersatz abgerechnet wurden.

Für die aktuelle Umsatzsteuersatzsenkung heißt das: Enden Ablesenzeiträume (Abrechnungszeiträu-

me) zu einem Zeitpunkt nach dem 30. September 2022 und vor dem 1. April 2024, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums (Abrechnungszeitraum) dem ab 1. Oktober 2022 geltenden Umsatzsteuersatz von 7 % zu unterwerfen. Sofern Ablesezeiträume (Abrechnungszeiträume) nach dem 31. März 2024 enden, sind grundsätzlich die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums (Abrechnungszeitraum) dem Umsatzsteuersatz von 19 % zu unterwerfen (siehe nebenstehende Infobox zum sogenannten Stichtagsmodell)

Erfolgen stattdessen gesonderte – zum Beispiel monatliche – Abrechnungen, ist der jeweils geltende Umsatzsteuersatz zu berücksichtigen. Abschlagsrechnungen, die bislang auf 19 % lauten, müssen nicht berichtigt werden; eine Korrektur auf 7 % erfolgt erst im Rahmen der Endabrechnung.

AUSNAHME

Von diesem umsatzsteuerlichen Grundsatz darf aktuell abgewichen werden; das Bundesfinanzminis-

Beispiel Stichtagsmodell

- Ablesezeitraum (Abrechnungszeitraum) zum Beispiel vom 1. Januar 2022 bis 31. Dezember 2022 → Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums 2022 → Anwendung von 7 %
- Ablesezeitraum (Abrechnungszeitraum) zum Beispiel vom 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2023 → Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums 2023 → Anwendung von 7 %
- Ablesezeitraum (Abrechnungszeitraum) zum Beispiel vom 1. Januar 2024 bis 31. Dezember 2024 → Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums 2024 → Anwendung von 19 %

terium lässt folgende Nichtbeanstandungsregelung⁵ zu: Werden nach dem 30. September 2022 und vor dem 1. April 2024 ausgeführte Lieferungen gesondert abgerechnet, bestehen keine Bedenken dagegen, diese gesonderten Abrechnungen in der Weise vorzunehmen, dass die Ergebnisse der Ablesezeiträume (Abrechnungszeiträume), die regulär nach →



Dezemberabschlag, ermäßigter Umsatzsteuersatz ... Die Bundesregierung hat einige Maßnahmen getroffen, um steigende Gas- und Wärmepreise für die Mieterinnen und Mieter abzufedern. Wohnungsunternehmen sollten jedoch ein Auge darauf haben, ob das Abrechnungsmodell der Versorger in deren Sinne ist

Stichtags- und Zeitscheibenmodell im Vergleich

Stichtagsmodell		Zeitscheibenmodell
	Abrechnung zum 31.12.2022	
Abrechnungszeitraum vom 1.1.2022 bis 31.12.2022 mit 7 %		Abrechnungszeitraum vom 1.1.2022 bis 30.9.2022 mit 19 % und vom 1.10.2022 bis 31.12.2022 mit 7 %
	Abrechnung zum 31.12.2023	
Abrechnungszeitraum vom 1.1.2023 bis 31.12.2023 mit 7 %		Abrechnungszeitraum vom 1.1.2023 bis 31.12.2023 mit 7 %
	Abrechnung zum 31.12.2024	
Abrechnungszeitraum vom 1.1.2024 bis 31.12.2024 mit 19 %		Abrechnungszeitraum vom 1.1.2024 bis 31.3.2024 mit 7 % und vom 1.4.2024 bis 31.12.2024 mit 19 %

Quelle: GdW



Der Teufel steckt nicht nur im Detail, sondern auch im jeweiligen Abrechnungsmodell – denn dieses ist unter Umständen zuungunsten der Mieter

dem 30. September 2022 und/oder vor dem 1. April 2024 enden, im Verhältnis der Tage vor und ab dem 1. Oktober 2022 aufgeteilt werden. Für Ablesezeiträume (Abrechnungszeiträume), die regulär nach dem 31. März 2024 enden, können die gesonderten Abrechnungen im Verhältnis der Tage vor und ab dem 1. April 2024 vorgenommen werden (sogenanntes Zeitscheibenmodell).

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sind somit beide Modelle zulässig; auch ein Wechsel zwischen beiden ist möglich. Aber: Je nachdem, welches Modell der Versorger für die Abrechnung zugrunde legt, resultieren unterschiedliche Auswirkungen (Entlastungen zugunsten respektive Belastungen zuungunsten der Mieterinnen und Mieter), da Vermieter im Bereich der Wohnungsvermietung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und die Umsatzsteuer im Rahmen der Betriebs- beziehungsweise Heizkostenabrechnungen in die an die Mieterinnen und Mieter weiterberechneten Kosten mit einfließt.

Deutlich wird (siehe hierzu auch die Tabelle auf dieser Seite oben): Am kostengünstigsten für Mieterinnen und Mieter ist für den Abrechnungszeitraum 31. Dezember 2022 das Stichtagsmodell; für den Abrechnungszeitraum 31. Dezember 2024 dagegen das Zeitscheibenmodell.

Empfehlung

Vermieter sollten bei Bedarf auf ihre Versorger zugehen, sollten diese ein Abrechnungsmodell anwenden, das nicht im Sinne der Mieterinnen und Mieter ist. Für die Versorger spielt es umsatzsteuerlich keine Rolle, ob die Gas- und/oder Wärmelieferungen mit 7 % oder mit 19 % abgerechnet werden. Für die Mieterinnen und Mieter dagegen schon!

Der GdW hat gemeinsam mit dem Deutschen Mieterbund und dem Verbraucherzentrale Bundesverband e. V. in einer Presseaktion⁶ auch noch einmal an die Versorger appelliert, im Sinne der Endverbraucher zu agieren.

¹ Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz, BGBl. I 2022, 1743.

² BMF-Schreiben vom 25.10.2022, GZ: III C 2 – S 7030/22/10016 :005, DOK: 2022/1014041, BStBl. I 2022, 1455, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/BMF_Schreiben/bmf_schreiben.html

³ Siehe hierzu im Detail die Ausführungen unter Punkt 2 des BMF-Schreibens vom 25.10.2022, a. a. O.

⁴ Siehe hierzu mit weiteren Ausführungen die Umsetzungshilfe des AGFW „Temporäre Umsatzsteuersenkung für Fernwärme nach § 28 Abs. 6 UStG“ vom 1.11.2022, Punkt 2, https://www.agfw.de/fileadmin/AGFW_News_Mediatheken/Recht/AGFW_11-2022_Umsetzungshilfe_Umsatzsteuer.pdf

⁵ Siehe hierzu im Detail die Ausführungen unter Punkt 3.2 des BMF-Schreibens vom 25.10.2022, a. a. O.

⁶ <https://www.gdw.de/pressecenter/pressemitteilungen/energieversorger-muessen-maximalen-steuervorteil-an-verbraucher-weitergeben/>



DESWOS



Jede
Spende
zählt!

Familienfreundlich wohnen?

Indrani hat einen Traum - einen Traum von einem richtigen Zuhause. Wir bauen sichere Häuser. **Sie können helfen. Mit uns!**



DESWOS

Spendenkonto
IBAN: DE87 3705
0198 0006 6022 21



www.deswos.de

Deutsche Entwicklungshilfe
für soziales Wohnungs- und Siedlungswesen e.V.
DESWOS-Spendenkonto
IBAN: DE87 3705 0198 0006 6022 21

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Liquiditätsplanung in stürmischen Zeiten

Die aktuellen Rahmenbedingungen infolge des Ukraine-Krieges dämpfen nicht nur den Neubau. Sie stellen auch hohe Anforderungen an das Risikomanagement sowie die Finanzierung und das Liquiditätsmanagement der Wohnungsunternehmen.

Von Mark Oliver Könemund und Frank Nolte

Die wirtschaftlichen Folgen des russischen Angriffskriegs gegen die Ukraine mit hohen Energiekosten sowie deutlich gestiegene Kosten insbesondere im Bau- und Finanzierungsbereich belasten nicht nur die konjunkturelle Entwicklung Deutschlands merklich. Sie dämpfen auch im hohem Maße die Investitionen im Wohnungsbau und führen zu einer erheblichen Unsicherheit. Vor dem Hintergrund des Umbaus von Gesellschaft und Wirtschaft in Richtung Klimaneutralität führt dies dazu, dass die weiteren Auswirkungen auf die Immobilienbranche nicht mehr verlässlich abgeschätzt werden können. Zudem sind Auswirkungen auf die Liquidität der Wohnungsunternehmen zu erwarten.

Die Unternehmen brauchen in der aktuellen, dynamischen Situation deshalb vor allem eines: Stabilität in der Krise und betriebswirtschaftliche Instrumente, wie zum Beispiel eine aussagekräftige operative und strategische Liquiditätsplanung. Deshalb sollten die aktuellen Rahmenbedingungen in die jeweiligen Unternehmensplanungen eingearbeitet werden. Darüber hinaus sind die Transformation der Gebäudebestände hin zur Klimaneutralität mit auch vermierterseitig zu tragenden CO₂-Abgaben in die entsprechenden Planungsrechnungen sowie in die Unternehmensstrategie einzubeziehen.

Klimaschutz im Spannungsfeld der Nachhaltigkeit

Das Spannungsfeld der Umsetzung der Klimaschutzziele bewegt sich in der Dreidimensionalität der ökologischen Verantwortung, des ökonomischen Erfolgs



Mark Oliver Könemund

Prüfungsleiter
Verband der Wohnungs-
und Immobilienwirt-
schaft Niedersachsen
und Bremen e. V.
HANNOVER

und der sozialen Verantwortung der Wohnungsunternehmen. Die Realisierung eines klimaneutralen Gebäudebestandes durch Reduzierung des Energieverbrauchs und des erhöhten Einsatzes erneuerbarer Energien wird hierbei flankiert durch die Schaffung von bezahlbarem Wohnraum, die sozialverträgliche Umsetzung von energetischen Maßnahmen und der Reduzierung der Energiekosten. Gleichzeitig muss das Wohnungsunternehmen auch die Wirtschaftlichkeit von Investitionen gewährleisten und die Belastung des Unternehmensergebnisses durch die CO₂-Bepreisung abbilden. Diese Einflussgrößen sind insbesondere bei der Liquiditätsplanung zu beachten.



Frank Nolte

Leitender
Verbandsprüfer
Verband norddeut-
scher Wohnungs-
unternehmen e. V.
HAMBURG

Strategische Liquiditätsplanung

Eine strategische lang- und mittelfristige Unternehmensplanung ermöglicht aus der jeweils aktuellen Sicht einen Blick darauf, wie sich die Vermögens- Finanz- und Ertragslage voraussichtlich entwickeln wird. Dabei werden die Zielsetzungen des Unternehmens berücksichtigt sowie plausible Beurteilungsspielräume beachtet. In der Praxis bedienen sich die Wohnungsunternehmen hierfür entsprechender Planungstools der integrierten Wirtschafts- und Finanzplanung. Die Vorzüge dieser Anwen-

dung liegen in der rechentechnischen Verknüpfung zwischen GuV-, Bilanz- und Liquiditätsplanung und der hiermit einhergehenden aufbereiteten branchenspezifischen Kennzahlen.

Ferner gehört eine Unternehmensplanung gerade in der nachhaltig agierenden Wohnungswirtschaft zu den zentralen Steuerungselementen und ist damit wesentlicher Bestandteil des unternehmensbe-

zogenen Risikomanagementsystems. Dabei stellen insbesondere die längerfristigen Auswirkungen von Investitionen und deren Finanzierung höhere Anforderungen an die Komplexität des Instrumentariums.

In einem Tool zur Abbildung eines strategischen Wirtschafts- und Finanzplans (WiFiP) als Planungsinstrument können die Herausforderungen im aktuellen Unternehmensumfeld dargestellt werden. Ein etwaiger mittel- und langfristiger Kapitalbedarf lässt sich dadurch rechtzeitig erkennen und etwaige Finanzierungsmaßnahmen können hinsichtlich ihrer zeitlichen und quantitativen Inanspruchnahme eingeleitet werden.

Liquiditätssicherung auf operativer Ebene

Bereits die Auswirkungen der Corona-Pandemie haben gezeigt, dass sich viele Wohnungsunternehmen mit finanziellen Einbußen bei durch ausbleibende oder verzögerte Mietzahlungen und ansteigende Forderungsausfälle mit einer kurzfristigen operativen Liquiditätsplanung aktiv auseinandergesetzt haben. Zudem führen deutlich gestiegene Energiekosten,

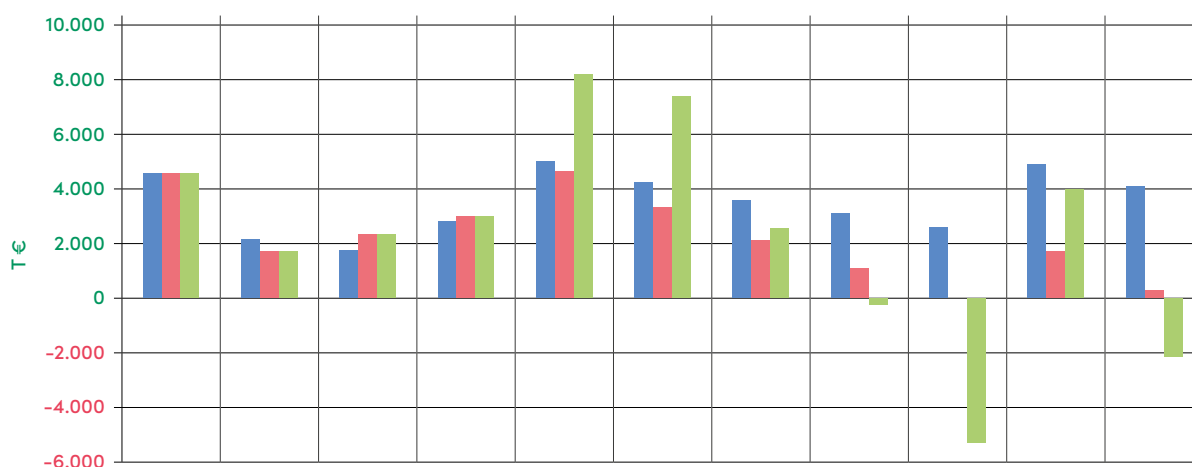
gegebenenfalls verbunden mit dem Auslaufen von Energielieferungsverträgen in den Wohnungsunternehmen zu erheblichen Mehrausgaben. Hiermit ist häufig ein entsprechender Anstieg der zu leistenden Vorauszahlungen an die Versorgungsunternehmen verbunden. Die Vorauszahlungen, die in der Regel zunächst von den Wohnungsunternehmen vorfinanziert werden müssen, können unter Umständen zu einer angespannten Liquiditätssituation führen.

Mit zunehmenden Zahlungsausfällen und einer starken Verunsicherung rücken wieder klassische kurzfristige Planungsinstrumente des Risikomanagements in den Fokus der Unternehmen. Im Gegensatz zu den dargestellten strategischen integrierten Wirtschafts- und Finanzplanungsrechnungen, die häufig auf einen Planungszeitraum mehrerer Jahre ausgerichtet sind und strategische Überlegungen in Form von Kapitalbedarfsrechnungen abbilden sollen, bilden Liquiditätsplanungsrechnungen im operativen Bereich in der Regel kürzere Prognosezeiträume ab. Die Planungseinheiten umfassen Zeitfenster einer täglichen, wöchentlichen oder auch monatlichen Liquiditätsvorausschau. >

Liquidität ist die Fähigkeit eines Unternehmens, jederzeit und uneingeschränkt seinen Zahlungsverpflichtungen termin- und betragsgerecht nachzukommen.

Strategischer Wirtschafts- und Finanzplan (WiFiP) als Planungsinstrument

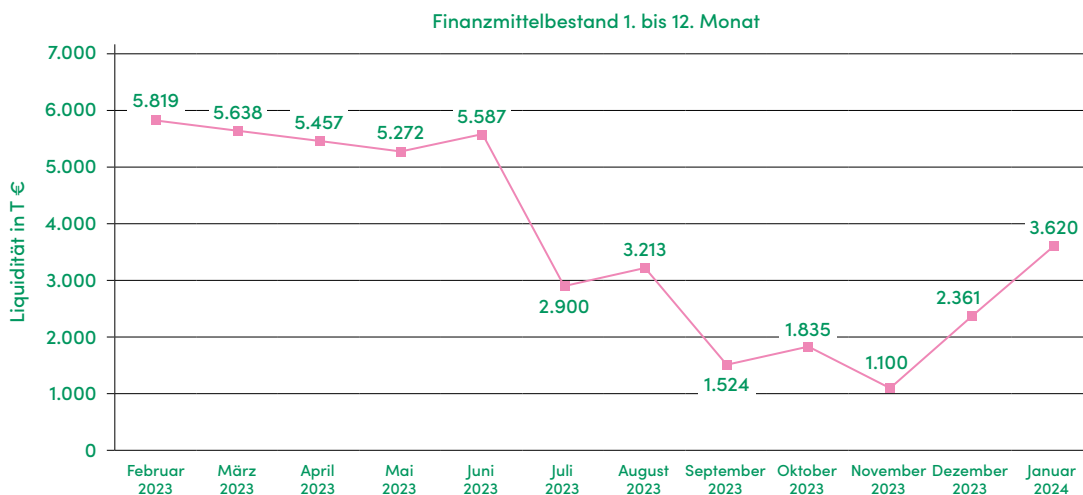
Finanzmittelbestände am 31.12.



■ Basis ■ Klima ■ Klima +

Liquiditätsplanung auf Grundlage des Liquiditätsplanungstools von VNW und VdW Niedersachsen Bremen

Finanzmittelbestand ab Februar 2023



Quelle: Planungstools des VNW/VdW Niedersachsen Bremen

Das operative Liquiditätsmanagement eines Wohnungsunternehmens sollte die branchenspezifischen Besonderheiten vollständig, sachgerecht und verursachungskonform darstellen. Neben der vollständigen Abbildung der Zahlungsströme in Form von Ein- und Auszahlungen sollte die Liquiditätsplanung auch den zeitlichen Anfall dieser Bewegungen wiedergeben. Im Ergebnis sollte das Unternehmen in der Lage sein, Liquiditätsbestände zu einem bestimmten Zeitpunkt vorausschauend einzuschätzen, um rechtzeitig einen erforderlichen Liquiditätsbedarf quantifizieren zu können. Liquiditätsengpässe sollten vermieden werden und könnten im negativsten Fall schnell zur Zahlungsunfähigkeit und damit zur Insolvenz führen.

Die typischen branchenspezifischen Zahlungsströme umfassen neben den monatlich fälligen Mieteinzahlungen auch geschätzte Forderungsausfälle oder -stundungen, gerade in vorsichtiger Prognose der derzeitigen Situation. Die turnusmäßig anfallenden Auszahlungen in Form von Zins- und Tilgungsleistungen auf Darlehensverbindlichkeiten, Instandhaltungsausgaben, Betriebskosten oder dem Personalaufwand führen zu regelmäßig fälligen, wenn auch unterschiedlich hohen Liquiditätsabflüssen.

Auch größere unregelmäßige Liquiditätsbewegungen in Form von Investitionen (Bau- und Modernisierungstätigkeit, Kauf von Grundstücken, Bewegungen auf Geschäftsguthaben oder etwaige Dividendenauszahlungen) sollten bei der Liquiditätsvorausschau vollständig und dem zeitlichen Anfall entsprechend berücksichtigt werden.

Die Anforderungen an die zeitliche Vorhersage des Liquiditätsabflusses sind deutlich gestiegen. Dies gilt insbesondere für Investitionsausgaben. Denn ausreichend Liquidität lässt sich unter anderem auch durch optimale Zinsaufwendungen und nicht zu früh abgerufene Darlehen sichern. Dies wird im technischen Bereich nicht immer für Begeisterung sorgen.

Fazit

Die aktuellen Rahmenbedingungen stellen hohe Anforderungen an das Liquiditätsmanagement. Neben operativen unterjährigen Liquiditätsplanungen ist auch die mehrjährige, strategische Liquiditätsplanung ein wichtiger Baustein des Risikomanagements.

Gestiegene Energiekosten, erhöhte Bruttowarmmieten und damit verbundene Zahlungsausfälle von Mietern sowie künftige Einschränkungen potenzieller Mieterhöhungen, steigende Baukosten und Zinsen sowie die Anforderungen aus der Klimaschutzgesetzgebung für den Gebäudesektor stellen erhebliche Herausforderungen für die Branche dar. Es gilt, die Liquiditätsplanung optimal darauf auszurichten. Hierzu sind alle Ein- und Auszahlungen von der Höhe und vom Fälligkeitszeitpunkt sorgfältig zu planen und durch einen pragmatisch aufgebauten, leicht zu bedienenden Liquiditätsplan regelmäßig zu überwachen und zu steuern.

Weitere Informationen: www.gdw-pruefungsverbaende.de

HAUFE.

NACHHALTIGKEIT ALS ERFOLGSFAKTOR

Mit Haufe die Zukunft Ihres Unternehmens
nachhaltig sichern.



BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Lieferung und Installation von PV – Umsatzsteuerliche Neuregelung

Zum 1. Januar 2023 wurde ein sogenannter Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation von PV-Anlagen eingeführt – ein Novum im deutschen Umsatzsteuerrecht. Zum Umgang mit dieser umsatzsteuerlichen Neuregelung veröffentlichte die Finanzverwaltung erste Anwendungshinweise.

Von Ingeborg Esser und Antje Große

Das deutsche Umsatzsteuerrecht kannte bislang nur zwei Steuersätze – den regulären Umsatzsteuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) und den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % auf ausgewählte Lieferungen und Leistungen (§ 12 Abs. 2 UStG).

Nun wurde mit Wirkung ab 2023 erstmals ein sogenannter Nullsteuersatz mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) eingeführt (§ 12 Abs. 3 UStG). Deutschland hat damit von der durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie neu eröffneten Möglichkeit zur Anwendung einer solchen Umsatzsteuerbefreiung¹ Gebrauch gemacht.

Ein Nullsteuersatz mit Vorsteuerabzug unterscheidet sich von einer Steuerbefreiung für eine Leistung dadurch, dass beim leistenden Unternehmer zwar keine Umsatzsteuer entsteht – die Rechnungsstellung an den Leistungsempfänger erfolgt ohne Umsatzsteuer. Der leistende Unternehmer kann aber für die mit dieser Leistung im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf Anwendungshinweise der Finanzverwaltung zur Lieferung und Installation von PV-Anlagen (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 4 UStG, siehe Infobox auf Seite 67).² Diese wurden in Abschnitt 12.18. des Umsatzsteueranwendungserlasses³ (UStAE) aufgenommen.



**WP/StB
Ingeborg Esser**
Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN



Antje Große
Referentin Steuern
GdW
BERLIN

Voraussetzungen für Anwendung des Nullsteuersatzes

Vorbemerkung: Die im Gesetz aufgeführte 30-kW-Grenze (peak) laut MaStR⁴ dient zur Vereinfachung für die Inanspruchnahme des Nullsteuersatzes. Der Nullsteuersatz findet bei Vorliegen der nachfolgend aufgeführten Voraussetzungen (Betreibereigenschaft, Belegenheit, Gebäudeart) auch auf PV-Anlagen mit mehr als 30 kW (peak) Anwendung. Die 30-kW-Grenze ist einheitenbezogen zu prüfen.

Bei PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung bis 30 kW (peak) laut MaStR greift stets der Nullsteuersatz, wenn der Leistungsempfänger der Betreiber der PV-Anlage ist (→ Vereinfachungsregelung). Bei PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung von mehr als 30 kW (peak) laut MaStR greift der Nullsteuersatz dagegen nur, wenn neben der Betreibereigenschaft auch die Belegenheits- und Gebäudevoraussetzungen (siehe nachfolgend) erfüllt sind.

Betreibereigenschaft

Nur Lieferungen an den Betreiber einer PV-Anlage sind vom Nullsteuersatz begünstigt.

In der Lieferkette vorausgehende Lieferungen (zum Beispiel an Zwischenhändler) unterliegen dem Regelsteuersatz von 19 %.

Betreiber sind natürliche Personen, juristische Personen oder Personenzusammenschlüsse, die dem Grunde nach zum Leistungszeitpunkt als Betreiber im MaStR registrierungspflichtig sind oder



Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegen Lieferung und Installation von PV-Anlagen seit dem 1. Januar 2023 dem Nullsteuersatz. Begünstigt sind PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Wohngebäuden

voraussichtlich registrierungspflichtig werden. Die Registrierungsspflicht richtet sich nach der MaStRV⁵. Nachträgliche Änderungen in der Person des Betreibers sind unerheblich.

Hinweis: Für die voraussichtliche Registrierung genügt es, wenn die PV-Anlage unmittelbar an das Stromnetz angeschlossen werden soll. Die tatsächliche Registrierung im MaStR (zum Beispiel im Fall von Steckersolargeräten – sogenannte Balkonkraftwerke) ist für die Betreibereigenschaft nicht maßgeblich.

§ 12 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 4 UStG lauten wie folgt:

Die Steuer ermäßigt sich auf 0 % für die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird; [...]
4. die Installation von Photovoltaikanlagen sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die Lieferung der installierten Komponenten die Voraussetzungen der Nummer 1 erfüllt.

Auch die Unternehmereigenschaft des Betreibers ist nicht Voraussetzung für die Anwendung des Nullsteuersatzes.

Die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung bei PV-Anlagen mit einer installierten Bruttoleistung bis 30 kW (peak) laut MaStR setzt grundsätzlich eine Registrierung im MaStR voraus. Besteht keine Registrierungsspflicht im MaStR (zum Beispiel bei sogenannten Inselanlagen), wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger Betreiber der PV-Anlage ist und damit den Nullsteuersatz bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen in Anspruch nehmen kann.

Beträgt die Leistung der PV-Anlage nicht mehr als 600 W, wird die Betreibereigenschaft des Leistungsempfängers unterstellt; die Nachweispflicht (siehe dazu später) des leistenden Unternehmers hinsichtlich Gebäudeart oder installierter Bruttoleistung entfällt.

Belegenheits- und Gebäudevoraussetzungen: Wohngebäude

Begünstigt sind PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Wohnungen (= Wohngebäude) sowie von öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten⁶ genutzt werden.

Eine Wohnung ist jeder umschlossene Raum, der zum Wohnen oder Schlafen benutzt wird. Auch Gebäude auf Freizeitgrundstücken und Gartenlauben in Kleingartensiedlungen gelten als Wohnung im Sinne dieser Vorschrift. In der Nähe befindet sich eine PV-Anlage insbesondere dann, wenn sie auf >

dem Grundstück installiert ist, auf dem sich auch die betreffende Wohnung bzw. das betreffende begünstigte Gebäude befindet. Von einer Nähe ist auch auszugehen, wenn zwischen dem Grundstück und der PV-Anlage ein räumlicher oder funktionaler Nutzungszusammenhang besteht (zum Beispiel einheitlicher Gebäudekomplex oder einheitliches Areal).

Besonderheit: Gemischt-genutzte Gebäude

Gemäß Finanzverwaltung ist ein Gebäude grundsätzlich – insgesamt – begünstigt, auch wenn es zu begünstigten und nicht begünstigten Zwecken genutzt wird (zum Beispiel teilweise Nutzung zu Wohnzwecken und teilweise zu gewerblichen Zwecken).

Das gilt nur dann nicht, wenn die begünstigte Nutzung gegenüber der nicht begünstigten Nutzung in den Hintergrund tritt. Hiervon ist auszugehen, wenn die begünstigte Nutzung in einem so engen Zusammenhang mit der nicht begünstigten Nutzung steht, dass ihr kein eigener Zweck zukommt (zum Beispiel Hausmeisterwohnung in einem Gewerkekomplex) oder wenn die auf die begünstigte Nutzung entfallenden Nutzflächenanteile weniger als 10 % der Gesamtgebäudenutzfläche ausmachen.

Lieferung einer PV-Anlage

Dem Nullsteuersatz unterliegt die Lieferung von Solarmodulen an den Betreiber einer PV-Anlage einschließlich der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten sowie der Speicher, die dazu dienen, den mit den Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern.

Der Nullsteuersteuersatz begünstigt dabei sowohl netzgebundene (netzgekoppelte) als auch nicht-netzgebundene stationäre Anlagen (sogenannte Inselanlagen). Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass Solarmodule mit einer Leistung von 300 W und mehr für netzgebundene Anlagen oder stationäre Inselanlagen eingesetzt werden. Stationäre Solarmodule, die neben der Stromerzeugung weitere unbedeutende Nebenzwecke erfüllen (zum Beispiel Solartische), sind ebenfalls begünstigt, ebenso wie sogenannte Hybridmodule, die sowohl Strom als auch Wärme produzieren.

Wesentliche Komponenten

Wesentliche Komponenten sind Gegenstände, deren Verwendungszweck speziell im Betrieb oder der Installation von PV-Anlagen liegt oder die zur Erfüllung technischer Normen notwendig sind.

Solche PV-Anlagen-spezifischen Komponenten können insbesondere sein:

- Wechselrichter,
- Dachhalterung,
- Energiemanagement-System,
- Solarkabel,
- Einspeisesteckdose (sogenannte Wieland-Steckdose),

- Funk-Rundsteuerungsempfänger,
- Backup-Box und der Notstromversorgung dienende Einrichtungen.

Keine wesentlichen Komponenten, sondern Zubehör, sind zum Beispiel Schrauben, Nägel und Kabel, auch wenn diese für die Installation einer PV-Anlage notwendig sind (siehe aber nachfolgend Stichwort Nebenleistungen im Rahmen einer einheitlichen Leistung). Stromverbraucher für den neu erzeugten Strom (zum Beispiel Ladeinfrastruktur, Wärmepumpe, Wasserstoffspeicher) zählen ebenfalls nicht zu den wesentlichen Komponenten einer PV-Anlage.

Dem Nullsteuersatz unterliegt auch die (nachträgliche) Lieferung einzelner wesentlicher Komponenten und deren Ersatzteile sowie deren Installation, wenn diese Teil einer PV-Anlage sind, die die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt.

Nebenleistungen

Lieferungen und sonstige Leistungen, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Lieferung der PV-Anlage unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Lieferung der PV-Anlage und sind als Nebenleistungen zur Hauptleistung dementsprechend einheitlich mit dem Nullsteuersatz zu besteuern (Abschnitt 3.10. UStAE).

Begünstigte Nebenleistungen zur Lieferung einer PV-Anlage können zum Beispiel sein:

- Übernahme der Anmeldung in das MaStR,
- Bereitstellung von Software zur Steuerung und Überwachung der Anlage,
- Montage der Solarmodule,
- Kabelinstallationen,
- Lieferung und Anschluss des Wechselrichters oder des Zweirichtungszählers,
- Lieferung von Schrauben und Stromkabeln,
- Herstellung des AC-Anschlusses,
- Bereitstellung von Gerüsten,
- Lieferung von Befestigungsmaterial,
- Erneuerung des Zählerschranks, wenn diese vom Netzbetreiber verlangt wird beziehungsweise aufgrund technischer Normen für den Betrieb der PV-Anlage erforderlich ist.

Vermietung und Leasing oder Mietkauf

Die Vermietung von PV-Anlagen stellt keine Lieferung dar und unterliegt demgemäß nicht dem Nullsteuersatz. Dagegen können Leasing- und Mietkaufmodelle – je nach vertraglicher Ausgestaltung – eine Lieferung darstellen, auf die der Nullsteuersatz zur Anwendung kommt. Hierzu wird auf die allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze zur Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen hingewiesen (Abschnitt 3.5. Abs. 5 UStAE). Laufzeit, Zahlungsbedingungen und mögliche Kombinationen mit anderen Leistungselementen sind dabei zu berücksichtigen. Eigenständige Serviceleistungen wie zum Beispiel Wartungsarbeiten, Einholung von



Auch Nebenleistungen zur Lieferung und Installation von PV-Anlagen sind begünstigt

behördlichen Genehmigungen oder Versicherung der PV-Anlage unterliegen nicht dem Nullsteuersatz. Die Finanzverwaltung lässt zur Aufteilung eines gegebenenfalls einheitlichen Mietbetrages eine Vereinfachungsregelung zu (Abschnitt 12.18. Abs. 1 Satz 12 ff. UStAE).

Installation einer PV-Anlage

Dem Nullsteuersatz unterliegt auch die Installation von PV-Anlagen, wenn die Lieferung der installierten Komponenten (Solarmodule, wesentliche Komponenten, Speicher) die zuvor genannten Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt.

Zu den begünstigten Leistungen gehören die Arbeiten, die ausschließlich dazu dienen, eine PV-Anlage sicher für das Gebäude und die sich darin befindlichen Menschen zu betreiben (zum Beispiel PV-Anlagen-spezifische Elektroinstallation). Die Installationsarbeiten müssen direkt gegenüber dem Betreiber der PV-Anlage erbracht werden.

Nachträgliche Erweiterung

Erfolgt eine nachträgliche Erweiterung einer PV-Anlage, ist die Leistung der bestehenden Einheit mit der Leistung der Erweiterung zu addieren. Wird durch die Erweiterung die 30-kW-Grenze überschritten, ist die Vereinfachungsregelung (siehe vorn) auf den nachträglich ergänzten Teil nicht anwendbar. Für den bereits bestehenden Teil führt dies jedoch nicht zur nachträglichen Nichtanwendbarkeit der Vereinfachungsregelung.

Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen

Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des Nullsteuersatzes erfüllt sind. Ausreichend für den Nachweis ist gemäß Finanzverwaltung, wenn der Leistungsempfänger erklärt,

- dass er Betreiber der PV-Anlage ist und
- es sich entweder um ein begünstigtes Gebäude handelt oder die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut MaStR nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird.

Dasselbe gilt für nachträgliche Lieferungen von Speichern, wesentlichen Komponenten und Ersatzteilen.

Zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung

Der Nullsteuersatz greift für Lieferungen beziehungsweise Leistungen, die nach dem 31. Dezember 2022 ausgeführt werden. Lieferungen – einschließlich Werklieferungen – sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. Sonstige Leistungen, insbesondere Werkleistungen, sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt.

Beispiel 1: Lieferung einzelner Komponenten ohne Installation der PV-Anlage durch Unternehmer A und spätere Installation der PV-Anlage durch Unternehmer B.

Folge: Zwei getrennt zu betrachtende Leistungen – beide Leistungen können jeweils für sich genommen unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 Nr. 1 beziehungsweise Nr. 4 UStG grundsätzlich begünstigt sein – aber je nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Leistung kommen 19 % USt (2022) oder 0 % USt (2023) zur Anwendung.

Beispiel 2: Lieferung der einzelnen Komponenten mit Installation der PV-Anlage durch einen Unternehmer.

Folge: Werklieferung – Verschaffung der Verfügungsmacht [= Übergabe und Abnahme] ist maßgebend für Bestimmung des Leistungszeitpunkts:

- Lieferung und Installation (Abnahme) in 2022 → 19 % USt,
- Lieferung und Installation (Abnahme) in 2023 → 0 % USt (auch wenn einzelne Komponenten bereits 2022 geliefert wurden).

Die Finanzverwaltung hat mit diesen ersten Anwendungshinweisen wichtige Klarstellungen zum Umgang mit der umsatzsteuerlichen Neuregelung in der Praxis getroffen. Die Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen Sie gern bei allen Fragen rund um diesen Themenkomplex.

¹ Siehe Anhang III Nr. 10 c zu Artikel 98 Abs. 2 der MwStSystRL

² BMF-Schreiben vom 27.02.2023, BStBl. I 2023, 351.

³ Die jeweils aktuelle Fassung des UStAE ist auf der Website des BMF einzusehen (https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html)

⁴ MaStR = Marktstammdatenregister

⁵ MaStRV = Marktstammdatenregisterverordnung

⁶ Das jeweilige Gebäude wird für Umsätze nach § 4 Nr. 11 b, 14 bis 18, 20 bis 25, 27 und 29 UStG, Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG oder für hoheitliche oder ideelle Tätigkeiten verwendet.

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Ausweisfragen von Immobilien im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Der Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz widmet sich der Anfang 2023 neu eingeführte Standard IDW RS IFA 3. Bei der Abgrenzung von Anlage- zu Umlaufvermögen spielt er eine entscheidende Rolle. Anzuwenden ist er für nach dem Jahresende 2022 beginnende Geschäftsjahresabschlüsse.

Von Ingeborg Esser

Seit Anfang des Jahres 2023 gilt ein neuer Standard des IDW: der IDW RS IFA 3. Nach dem IFA 1 „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz“¹ und dem IFA 2 „Bewertung von

Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz“² widmet sich der neue IFA 3³ dem Ausweis der Immobilien in der Handelsbilanz und der Abbildung des Bau- und Modernisierungsprozesses, sowohl im Anlage- als auch im Umlaufvermögen. Er wurde am 20. Januar 2023 vom IFA verabschiedet und am 16. Februar 2023 vom FAB billigend zur Kenntnis genommen.

Worum geht es im Standard?

Es geht um Fragen der Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen, den Ausweis im Rahmen des Erstellungsprozesses von baulichen Anlagen im Anlage- und Umlaufvermögen sowie um Ausweisfragen beim Verkauf von Immobilien.

Da Wohnungsunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft und Genossenschaft in der Regel der Verordnung über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV) unterliegen und insoweit den Jahresabschluss abweichend von den Regelungen der §§ 266 und 275 HGB zu gliedern haben, wird auf diese erläuternden Ausweiskonkretisierungen eingegangen. In der Anlage zum IDW RS IFA 3⁴ werden aber auch die entsprechenden Posten des allgemeinen Gliederungs-



**WP/StB
Ingeborg Esser**
Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

schemas nach HGB benannt. Der neue IDW RS IFA 3 ist erstmals auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen.

Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen

Maßgeblich für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen ist der bei der Anschaffung oder Herstellung verfolgte Zweck.⁵ Dem Anlagevermögen sind solche Immobilien zuzuordnen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Dabei ist auch auf den Geschäftsgegenstand des Unternehmens abzustellen. Ist eine Zuordnung nicht eindeutig möglich, kommt es auf den subjektiven Willen des Bilanzierenden an⁶, der allerdings nicht willkürlich sein darf, sondern im Sinne einer objektivierten Betrachtung. Dem Umlaufvermögen sind alle Immobilien zuzuordnen, die nicht Anlagevermögen sind (siehe auch Abbildung auf Seite 65 unten).

Umgliederungen vom Anlage- ins Umlaufvermögen und umgekehrt

Ändert sich die Zweckbestimmung einer Immobilie, kann eine Umgliederung geboten sein. Andernfalls ist eine Umgliederung unzulässig.

Sollen vermietete Immobilien des Anlagevermögens veräußert werden, kommt eine Umgliederung allerdings nicht in Betracht, wenn die Immobilie oder die Wohnungen weiterhin vermietet werden.⁷ Dies ist auch dann der Fall, wenn das Gebäude zunächst in Wohneigentum aufgeteilt wird. Der Verkauf erfolgt also direkt aus dem Anlagevermögen und bis zum Verkauf werden weiterhin Abschreibungen vorge-



Auch für Bauvorbereitungskosten können Umbuchungen zum Umlaufvermögen vorgenommen werden. Neubau der Grundstücks-Gesellschaft Trave mbH im Schneewittchenweg 3+5 in Lübeck-Moisling. Hier entstehen 31 öffentlich geförderte Wohnungen und ein von einem sozialen Träger betreutes Büro für behinderte Menschen

nommen. Diese Betrachtungsweise ist damit zu begründen, dass den erzielten Mieterträgen, die unter den Umsatzerlösen ausgewiesen werden, auch ein wirtschaftliches Korrektiv gegenüberstehen sollte, nämlich die Abschreibungen. Werden dagegen Immobilien des Umlaufvermögens, zum Beispiel wegen Verkaufsschwierigkeiten in die Vermietung übernommen, sind sie dann in der Regel dem Anlagevermögen zuzurechnen und umzugliedern.

Bauvorbereitungskosten

Bauvorbereitungskosten entstehen für dem eigentlichen Herstellungsprozess oder aber auch dem Erwerb von unbebauten Grundstücken vorgelagerte Maßnahmen. In der Regel sind das Planungsleistungen, geologische Untersuchungen, Architektenwettbewerbe und vergleichbare Aufwendungen.

Da diese Aufwendungen anfallen, bevor die eigentliche Entscheidung zum Erwerb beziehungs-

weise zur Herstellung eines Vermögensgegenstandes getroffen wurde, sind sie nach der allgemeinen Sichtweise grundsätzlich nicht aktivierungsfähig (siehe IDW RS HFA 13 n.F.). Bei Immobilienmaßnahmen ist hier allerdings eine andere Sichtweise geboten, da diese Maßnahmen erforderlich sind, um den nachfolgenden Prozess überhaupt zu gewährleisten. Weil die Aufwendungen auch verhältnismäßig hoch sind, ist bereits in der Formblattverordnung für Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV) eine eigenständige Ausweisposition für diese Aufwendungen vorgegeben.

Im Bereich der Beurteilung von Abbruchkosten gibt es eine Änderung der handelsrechtlichen Sichtweise. Bestehe der Zweck des Abbruchs darin, einen Neubau oder eine Modernisierung durchzuführen, so handele es sich bei dem Abbruch um eine den Neubau oder die Modernisierung vorbereitende Maßnahme, deshalb werden Abbruchkosten eines Altgebäudes >

Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen

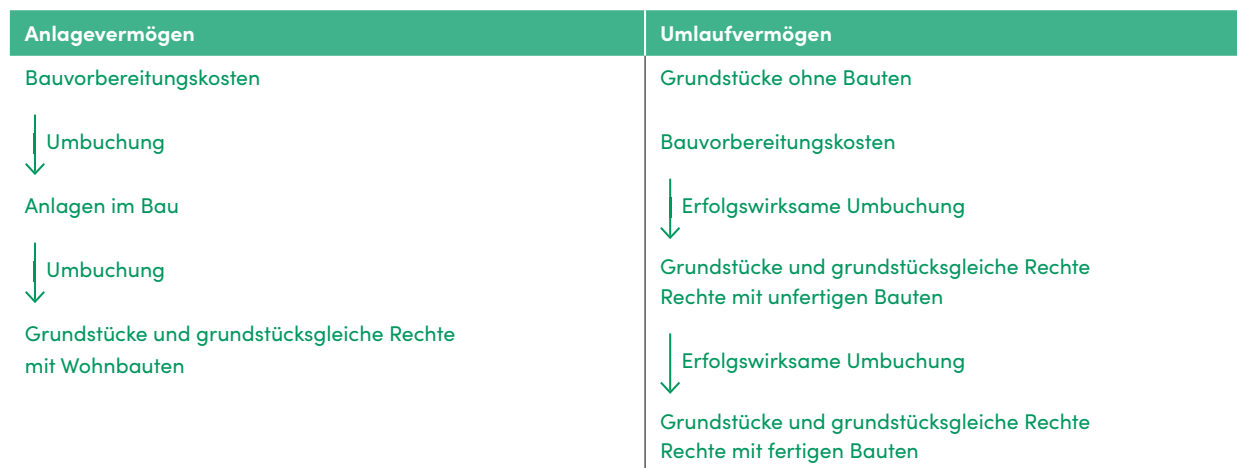
Beispiele für eine Zuordnung zum Anlagevermögen

- Immobilien, die für eine Vermietung und Verpachtung genutzt werden sollen
- Musterhäuser eines Fertighausherstellers

Beispiele für Umlaufvermögen

- Immobilien, die zum Zweck der Weiterveräußerung erworben werden, auch wenn sie davor modernisiert werden
- Bebaute Immobilien eines Bauträgers, die als Musterhäuser genutzt werden, bei denen aber die Veräußerungsabsicht dominiert

Abbildung des Herstellungsprozesses im Anlage- und Umlaufvermögen



auch unter den Bauvorbereitungskosten benannt. Ein eventuell noch vorhandener Restbuchwert des Altgebäudes ist aufwandswirksam auszubuchen.

Mit Beginn des Herstellungsprozesses sind die Bauvorbereitungskosten dem zu errichtenden Vermögensgegenstand zuzurechnen, das dann entweder das Grundstück sein sollte oder das Gebäude. Denkbar ist aber auch, dass Teile davon außerplanmäßig abzuschreiben sind, wenn die tatsächlich realisierte Baumaßnahme vom Umfang her von den Ursprungsplanungen abweicht. Sollten Teile der aktivierten Aufwendung gar nicht verwirklicht sein, sind sie als Abgang zu erfassen (siehe Abbildung auf Seite 66 oben).

Mit Beginn der Erstellung der baulichen Anlagen werden im Anlagevermögen die Bauvorbereitungs-

kosten auf „Anlagen im Bau“ umgebucht. Dort wird die Erstellung aktiviert und mit Fertigstellung wird auf den Posten „Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten“ umgebucht. Erst dort beginnen die Abschreibungen.⁸

Im Umlaufvermögen werden die unbebauten Grundstücke wie auch Bauvorbereitungskosten mit Beginn des Erstellungsprozesses erfolgswirksam auf „Grundstücke mit unfertigen Bauten“ über Bestandserhöhung umgebucht. Mit Fertigstellung der Bauten wird wiederum erfolgswirksam auf „Grundstücke mit fertigen Bauten“ umgebucht (Bestandsminderung/Bestandserhöhung). Anders als im Anlagevermögen, wo Grundstück und Gebäude zwei Vermögensgegenstände darstellen, wird im Umlaufvermögen das bebaute Grundstück als ein Vermögensgegenstand (Produkt) gesehen.⁹

Auch umfassende Modernisierungen im Anlagevermögen können sinnvollerweise über die Position „Anlagen im Bau“ geführt werden.¹⁰ Ob auch der (Rest-)Buchwert des Gebäudes dorthin umgebucht wird und damit die planmäßige Abschreibung ausgesetzt wird, hängt vom Einzelfall ab. Werden Gebäude trotz der Durchführung umfangreicher Sanierungs- respektive Modernisierungsmaßnahmen zumindest teilweise weiterhin betrieblich genutzt (zum Beispiel vermietet), wird der Buchwert des Gebäudes weiterhin unter dem entsprechenden Posten des Anlagevermögens geführt und planmäßig abgeschrieben.

Werden dagegen Gebäude so umfassend saniert und kann die bisherige Nutzung nicht fortgeführt werden, ist auch der Buchwert des Ursprungsgebäudes in den Herstellungsprozess einzubeziehen, der unter „Anlagen im Bau“ ausgewiesen wird. In diesem Fall werden die planmäßigen Abschreibungen für die Dauer der Sanierungs- beziehungsweise Modernisierungsmaßnahmen ausgesetzt.¹¹



Bei Modernisierungen kann der Buchwert im Anlagevermögen geführt und abgeschrieben werden. Einbau eines Fahrstuhls in ein Gebäude der Wiwog in Lutherstadt Wittenberg

Abbildung des Verkaufs von Immobilien

Bei der Veräußerung von Immobilien ist relevant, ob die Veräußerung regelmäßig im Rahmen der Geschäftstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens erfolgt oder nicht. Ist das der Fall, dann sind die Veräußerungserlöse als Umsatzerlöse zu erfassen, auch wenn die Immobilien zuvor im Anlagevermögen für die Vermietung genutzt werden.¹²

Veräußerungen aus dem Umlaufvermögen werden ohnehin immer „brutto“ dargestellt. Der Abgang bei Position „Grundstücke mit fertigen Bauten“ erfolgt über Bestandsverminderung. Aber auch wenn regelmäßig Anlagevermögen veräußert wird, sind die Erlöse ohne Saldierung mit dem (Rest-)Buchwert als Umsatzerlöse zu zeigen. Der Abgang des Buchwerts erfolgt hier unter „Buchwertabgang aus geschäftsmäßigem Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens“ unter Oberposition „Aufwendungen für Verkaufsgrundstücke“. Werden dagegen Immobilien aus dem Anlagevermögen nicht geschäftsmäßig, regelmäßig veräußert, dann erfolgt ein „Netto-Ausweis“ (Verkaufserlös abzüglich Buchwert) unter Position „Sonstige betriebliche Erträge“.¹³

Fazit

Der neue Standard des IDW stellt für Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens dar, wie der Bau- oder Modernisierungsprozess in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für Wohnungsunternehmen darzustellen ist. Außerdem werden auch wichtige Grundsätze zur Abgrenzung und Zuordnung zum Umlauf- und Anlagevermögen getroffen. —

¹ IDW RS IFA 1 Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz WPg Supplement 1/2014, S. 157 ff., FN-IDW 3/2014, S. 246 ff.

² IDW RS IFA 2 Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz WPg Supplement 3/2015, S. 10 ff., FN-IDW 7/2015, S. 381 ff.

³ Der IDW RS IFA 3 Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss ist vom IFA am 20.01.2023 verabschiedet worden und wurde am 15.02.2023 vom FAB zur Kenntnis genommen.

⁴ IDW RS IFA 3 Anlage: Relevante Bilanzposten nach § 266 Abs. 2 HGB im Vergleich zur Formblattverordnung Wohnungsunternehmen

⁵ Vgl. IFA 3 Tz. 5

⁶ Vgl. IFA 3 Tz. 6

⁷ Vgl. IFA 3 Tz. 14

⁸ Vgl. IFA 3 Tz. 32

⁹ Vgl. IFA 3 Tz. 42

¹⁰ Vgl. IFA 3 Tz. 47

¹¹ Vgl. IFA 3 Tz. 47

¹² Vgl. IFA 3 Tz. 48

¹³ Vgl. IFA 3 Tz. 49

HAUFE.

DER „MURFELD“ – JETZT IN DER 9. AUFLAGE!



Das überarbeitete und aktualisierte Standardwerk bietet den kompletten Überblick über alle Themen der BWL speziell für die Immobilienbranche – brandaktuell mit allen Neuerungen. Der „Murfeld“ ist unentbehrlich für die Aus-, Fort- und Weiterbildung und bereitet auf der Grundlage des aktuellen Ausbildungs-Rahmenplans das gesamte immobilienwirtschaftliche Grundwissen auf.

1116 Seiten | ISBN 978-3-648-16684-0
Buch: **69,99 €** [D]

Jetzt versandkostenfrei bestellen:

www.haufe.de/fachbuch

0800 50 50 445 (Anruf kostenlos)

oder in Ihrer Buchhandlung

BILANZ- UND STEUERWISSEN – AKTUELLES AUS DEN PRÜFUNGSORGANISATIONEN DES GDW

Nachweis einer tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden

Der Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 sah vor, die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden zu streichen. Nach massiver Kritik wurde ein neues BMF-Schreiben dazu veröffentlicht. Dieser Artikel bewertet das Schreiben und die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

Von Ingeborg Esser

Im Laufe der parlamentarischen Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages wurde nach massiver Kritik Abstand vom ursprünglichen Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 beziehungsweise dem Streichen der Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden genommen. Am 22. Februar 2023 wurde ein neues BMF-Schreiben¹ zu dieser Problematik veröffentlicht. Im Folgenden wird dieses BMF-Schreiben analysiert und bewertet – auch unter dem Gesichtspunkt, inwieweit es die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes² in dieser Sache zurückdreht.



**WP/StB
Ingeborg Esser**
Hauptgeschäftsführerin GdW,
Vorstand
GdW Revision AG
BERLIN

Bedeutung der Möglichkeit der Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG im Verhältnis zur Gebäude-AfA nach typisierter Nutzungsdauer

Grundsätzlich werden Gebäude im Steuerrecht nicht nach ihrer voraussichtlichen tatsächlichen Nutzungsdauer, sondern mit typisierten Abschreibungssätzen abgeschrieben.

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG beträgt diese sogenannte steuerliche Normalabschreibung bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden, die

- vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt wurden: 2,5 %
- zwischen dem 1. Januar 1925 und dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt wurden: 2 %

- ab dem 1. Januar 2023 fertiggestellt wurden beziehungsweise werden: 3 %.

Diese Normalabschreibungssätze werden nicht nur auf die ursprünglichen Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten angewendet, sondern auch auf nachträgliche aktivierungspflichtige Herstellungskosten. Damit aber wird die Nutzungsdauer im Steuerrecht, anders als im Handelsrecht, mit jeder aktivierungspflichtigen Investition verlängert.

Insoweit liegt die Bedeutung des Nachweises einer tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vor allem bei

1. Bestandsgebäuden, die unmodernisiert erworben werden, wenn also die technische und/oder wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer ist,
2. bei Abbruchabsicht oder
3. wenn die rechtlichen Nutzungsmöglichkeiten eines Gebäudes tatsächlich beschränkt sind.

Eine Abschreibung nach der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer kommt also in Betracht, wenn ein Gebäude vor Ablauf der typisierten Nutzungsdauer objektiv betrachtet technisch und/oder wirtschaftlich verbraucht ist. Während die technische Nutzungsdauer eines Gebäudes im Wesentlichen durch den Baukörper an sich (also dem tragenden Rohbau) bestimmt wird, ist bei der wirtschaftlichen Nutzungsdauer häufig deutlich mehr Spielraum für Interpretationen gegeben. Auch Gebäude, die technisch noch nicht verbraucht sind, können wirtschaftlich nicht mehr nutzbar sein. Hier kommen zwei Aspekte ins Spiel. Einmal die wirtschaftlich nicht



Sind Gebäude vor Ablauf der Nutzungsdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht, werden sie in der Regel abgerissen. Unter bestimmten Umständen wird der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer steuerlich relevant

mehr sinnvolle Nutzung eines Gebäudes in der bisherigen Funktion und zum anderen eine nicht mehr sinnvolle anderweitige Nutzung. Beispielhaft für eine anderweitige Nutzung eines bisher zu Wohnzwecken genutzten Gebäudes kommt eine Nutzung als Behelfsunterkunft bis zu einem geplanten Abriss in Betracht.

Bei der Glaubhaftmachung der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer sind die Steuerpflichtigen zu einer erhöhten Mitwirkung verpflichtet, da viele zu berücksichtigende Faktoren im Einfluss- und Wissensbereich des Steuerpflichtigen liegen, so das neue BMF-Schreiben.

Das BMF-Schreiben macht auch Ausführungen zum Thema Abbruch sowie zu bestimmten Betriebs- und anderen Gebäuden, die die Anwendung einer kürzeren Nutzungsdauer rechtfertigen.

Nachweis der Abbruchabsicht

Die bloße Absicht, ein Gebäude (irgendwann) abzureißen, rechtfertigt noch keine Zugrundelegung einer kürzeren Nutzungsdauer. Der Abbruch muss schon hinreichend konkretisiert sein, also der Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung feststehen oder die Nutzung wegen bereits eingeleiteter Abbruchvorbereitungen objektiv nicht mehr möglich sein.

In Betracht kommt in diesem Zusammenhang auch ein Abbruch eines Altgebäudes, um das Grundstück anschließend neu und zeitgemäß bebauen zu können. Insbesondere bei Wohngebäuden, die den

heutigen Wohnbedürfnissen in Bezug auf Wohnungsgröße, Grundrisse und Grundstücksausnutzung nicht mehr entsprechen, kommt das häufiger vor.

Neuerdings können die Abbruchkosten im Handelsrecht als Bauvorbereitungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes aktiviert werden.³ Der Buchwert des Altgebäudes aber ist bis zum Abbruch abzuschreiben – zunächst auf den niedrigeren beizulegenden Wert/Teilwert und danach auf die verkürzte Restnutzungsdauer bis zum Abriss. Die Abschreibung würde hier meines Erachtens in Handels- und Steuerrecht gleich verlaufen, im Steuerrecht unter Bezug auf die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer. Die Abbruchkosten wären im Steuerrecht wahrscheinlich unter Berücksichtigung der hierzu ergangenen älteren grundsätzlichen BFH-Rechtsprechung Aufwand der Periode, soweit kein Erwerb mit Abbruchabsicht vorliegt.

Besondere Betriebsgebäude und Gebäude, die eine kürzere Nutzungsdauer vermuten lassen

Grundsätzlich unterliegen im Steuerrecht auch alle Betriebsgebäude typisierten Normalabschreibungsätzen. Für bestimmte Betriebsgebäude lässt aber das Steuerrecht ohne weitere Nachweise abhängig von Bauart, Bauweise und Nutzung eine kürzere Nutzungsdauer entsprechend amtlichen AfA-Tabellen zu. Diesbezüglich zu nennen sind Hallen in Leichtbauweise, Ställe, Schuppen, aber auch eigenständige Garagrundstücke, wenn die Garagen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Wohnungs- ➤



Die bloße Absicht eines Abrisses rechtfertigt keine Zugrundelegung einer kürzeren Nutzungsdauer. Sie muss hinreichend konkretisiert sein

nutzung stehen und deshalb mit dem Wohngebäude bilanziert werden.

Aber auch andere Gebäude, bei denen die objektiven Umstände des Einzelfalls eine kürzere Nutzungsdauer vermuten lassen, können nach der kürzeren voraussichtlichen tatsächlichen Nutzungsdauer abgeschrieben werden, wenn der Steuerpflichtige hier einen Einzelnachweis und eine Einzelbegründung erbringt.

Zu Musterhäusern führt das BMF-Schreiben aus, dass in der Regel nach typisierten AfA-Sätzen abzuschreiben sei, weil etwa die anschließende Wohnnutzung mitberücksichtigt werden müsse. Etwas anderes kann sich aber ergeben, wenn diese Musterhäuser in speziellen Musterhausparks oder -ensembles errichtet sind, wo eine anschließende weitere Nutzung zu Wohnzwecken nicht vorgesehen ist. Meines Erachtens handelt es sich bei solchen Gebäuden dann aber nicht um Wohngebäude, sondern um Betriebsgebäude. Trotz der für diese Gebäude generell geltenden Normalabschreibung von 3 %, kann sich – bei geplanter kürzerer Nutzung der Musterhausparks – aber auch die Möglichkeit der Abschreibung nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ergeben.

Nachweismethoden nach BMF-Schreiben versus BFH-Rechtsprechung

Motivation für den Vorstoß des BMF im Rahmen des JStG 2022, die Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ersatzlos zu streichen, war das BFH-Urteil vom 28. Juli 2021. Dieses sieht vor, dass für den Nachweis gegenüber den Finanzbehörden das Gutachten eines Bewertungssachverständigen ausreiche und die dabei entsprechend der ImmobilienwertermittlungsVO zugrunde gelegte Nutzungsdauer, die sich aus den hier unterstellten Tabellenwerten je nach Gebäudeart und Bauweise ergibt, beispielsweise für massiv erstellte Wohngebäude bei 80 Jahren liegt. Unter Berücksichtigung des Baujahres des Gebäudes ergibt sich somit am Bewertungsstichtag eine Restnutzungsdauer. Sei diese kürzer als die mit der typisierten Normalabschreibung unterstellte, könne der Steuerpflichtige sich darauf berufen. Das BMF sah

in dieser Rechtsprechung des BFH die Gefahr, dass damit der Nachweis der tatsächlich kürzeren (Rest-) Nutzungsdauer des Gebäudes vom Ausnahmefall zur Abschreibung nach typisierten Abschreibungssätzen zum Regelfall würde.

Mit dem BMF-Schreiben vom 22. Februar 2023 werden nun allerdings bestimmte Leitplanken für die steuerliche Berücksichtigung gezogen.

Zum einen ist die Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, erforderlich.

Weiterhin fordert das BMF-Schreiben, dass in dem Gutachten der Zustand des Gebäudes in Bezug auf seine (individuelle) Nutzungsdauer darzustellen und zu begründen ist und warum am Ende der Nutzungsdauer voraussichtlich keine wirtschaftlich sinnvolle Nachfolgenutzung mehr möglich ist. Ein Bausubstanzgutachten im Sinne des ERAB-Verfahrens sei nicht erforderlich, aber hilfreich.

In jedem Falle reiche aber sowohl die Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem aktuellen Verkehrswertgutachten als auch der Verweis auf die Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer in Verbindung mit dem Modell der Ermittlung der Restnutzungsdauer bei Modernisierungen entsprechend den einschlägigen Anlagen der ImmoWertV nicht aus.

Das heißt aber auch, dass es für die Steuerpflichtigen teurer wird, den Nachweis der Abschreibung nach der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer zu erbringen. Andererseits werden diese Kosten sicherlich nicht so ins Gewicht fallen, wenn man die in der Regel hohen Investitionskosten von Immobilien insgesamt und die steuerlichen Wirkungen ins Verhältnis stellt.

Fazit

Mit dem neuen BMF-Schreiben vom 22. Februar 2023 werden zwar die „Leitplanken“ für die Geltendmachung einer tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer im Steuerrecht nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG deutlich verschärft, auch wird die jüngste BFH-Rechtsprechung in dieser Sache teilweise nicht akzeptiert. Dennoch ist das meines Erachtens besser als das ursprüngliche Vorhaben, diese Regelung ersatzlos zu streichen.

¹ vgl. BMF-Schreiben vom 22.2.2023, IV C 3 – S 2196/22/10006: 005, www.bundesfinanzministerium.de

² vgl. BFH-Urteil vom 28.7.2021, IX R 25/19, NWB WAAAH-95921

³ vgl. IDW RS IFA 3, Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss, Tz. 19, www.idw.de



Sonderheft 13

Herausgeber + Druck

GdW Bundesverband deutscher Wohnungs-
und Immobilienunternehmen e. V.

Klingelhöferstraße 5

10785 Berlin

Telefon: +49 30 82403-0, Telefax: + 49 30 82403-199

Brüsseler Büro des GdW

3, rue du Luxembourg, 1000 Bruxelles

Telefon: +32 2 5 50 16 11, Telefax: +32 2 5 03 56 07

mail@gdw.de, www.gdw.de

Erschienen in der Fachzeitschrift „DW Die Wohnungswirtschaft“

Herausgeber + Verlag

Haufe-Lexware GmbH & Co. KG

Ein Unternehmen der Haufe Gruppe

Standort Hamburg

Hufnerstraße 28, 22083 Hamburg

Chefredakteurin: Iris Jachertz

iris.jachertz@diwohnungswirtschaft.de

www.diwohnungswirtschaft.de

Titelbild: Innenansicht der Reichstagskuppel

© Adobe Stock/Brad Pict