GdW
Die Wohnungswirtschaft
Deutschland

GdW Standard

Modernisierung von Gebäuden – zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Instandhaltungskosten (Erhaltungsaufwand) in der Handelsbilanz

Rechnungslegungsstandard der Konferenz der Prüfungsdirektoren des GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.

Stand: Oktober 2026

Herausgeber:
GdW Bundesverband
deutscher Wohnungs- und
Immobilienunternehmen e.V.
Klingelhöferstraße 5
10785 Berlin
Telefon: +49 (0)30 82403-0
Telefax: +49 (0)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

E-Mail: mail@gdw.de
Internet: http://www.gdw.de

© GdW 2026

Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkung	2
2	Definition der Herstellungskosten nach § 255 HGB	4
3	Herstellung eines Vermögensgegenstandes	4
4	Erweiterung eines Vermögensgegenstandes	6
5	Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung	9
5.1	Ursprünglicher Zustand	9
5.2	Wesentliche Verbesserung	12
5.2.1	Nutzungsdauer	12
5.2.2	Gebäudequalität	14
5.2.3	Sonderfall: Erfassung von Abbruchkosten als Herstellungskosten	18
6	Zusammenhängende Baumaßnahmen (Zusammentreffen von Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen)	18
7	Modernisierung in Raten	21
8	Nachträgliche Anschaffungskosten	22
9	Besonderheiten bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung	23
10	Außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht rentierlichen Herstellungskosten	23
11	Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz	24
12	Zusammenfassendes Prüfschema	26
Anlagen		27

Die vorliegende Stellungnahme wurde nach bestem Wissen auf Grundlage der uns zum Zeitpunkt der Erstellung vorliegenden Informationen und der zu diesem Zeitpunkt geltenden handelsrechtlichen sowie steuerrechtlichen Vorschriften erstellt. Sie stellt eine fachliche Einschätzung zu den dargestellten Sachverhalten dar und ersetzt keine Einzelfallprüfung im Rahmen einer Jahresabschlussprüfung.

Die Verantwortung für die zutreffende bilanzielle Abbildung der Geschäftsvorfälle sowie für die Aufstellung des Jahresabschlusses verbleibt in jedem Fall bei der gesetzlichen Vertretung des jeweiligen Mitgliedsunternehmens. Die konkrete Anwendung der hier dargestellten Grundsätze auf den Einzelfall erfordert eine eigenständige Prüfung des zugrunde liegenden Sachverhalts unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände.

1 Vorbemerkung

Die Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei Modernisierungen ist eine der wichtigsten und bedeutungsvollsten Fragen in der wohnungswirtschaftlichen Bilanzierung und beschäftigt deshalb die Unternehmen, Verbände, Berater, Fachinstitute und Gerichte bereits seit Jahrzehnten.

Die Rechtsnorm des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB definiert die Herstellungskosten. Grundsätzlich ist das Gesetz zu beachten, darüber hinaus die höchstrichterliche Rechtsprechung zum HGB zu würdigen und die Verlautbarungen anerkannter Institutionen, insbesondere des IDW zu berücksichtigen. Mit diesem GdW Standard sollen die vom **IDW RS IFA 1 n.F.** benannten Grundsätze näher mit Beispielen erläutert werden, Abweichungen zum BMF-Schreiben vom 26.01.2026 aufgezeigt und deren Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung erläutert werden

Zur Auslegung und Konkretisierung dieser Rechtsnorm sind diverse Verlautbarungen ergangen:

- **BFH-Rechtsprechung** Der BFH hat in den letzten Jahrzehnten vielfach Auslegung zu originärem Handelsrecht vorgenommen. Auf diesen Urteilen beruht auch die im Handelsrecht geübte Praxis der Bilanzierung, sei es bei der Drei-Gewerke-Regel oder hinsichtlich der Aktivierung auch unwesentlicher Erweiterungen. [1]

- **IDW RS IFA 1 n.F.** Für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei Investitionsausgaben im Zusammenhang mit Gebäudemodernisierungen um aktivierungspflichtige Herstellungskosten oder um unmittelbar ergebniswirksamen Erhaltungsaufwand handelt, ist der IDW RS IFA 1 n.F. einschlägig.[2] Dieser wurde am 06.11.2024 vom immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) des IDW verabschiedet[3] und ersetzt den IDW RS IFA 1 a. F. vom 25.11.2013. Der IDW RS IFA 1 n.F. ist auf Abschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2025 beginnen. Der Entwurf des IDW ERS IFA 1 n. F. konnte bereits freiwillig seit seiner Veröffentlichung – d. h. für den Abschluss des Geschäftsjahres 2023 angewendet werden.

  Die Neufassung der Stellungnahme regelt insbesondere auch die bilanzielle Behandlung von Klimaschutzinvestitionen zur Erreichung der Klimaziele im Gebäudebestand.

---

[1] Der BFH hat die wesentliche Rechtsprechung zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten in den Jahren 1995 und zu Beginn der 2000er Jahre entwickelt. Dies betraf einerseits die Erweiterung der nutzbaren Fläche (vgl. BFH, 09.05.1995 – IX R 88/90), andererseits die Entwicklung der Kriterien für die wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus mittels der sog. Drei-Gewerke-Regel (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.2001 - IX R 39/97; BFH-Urteile vom 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl. II 2003, S. 569 ff., IX R 52/00, BStBl. II 2003, S. 574 ff.).

[2] Die Verlautbarungen des IDW entfalten zwar keine direkte Bindungswirkung für Gerichte oder Bilanzierende. Nichtsdestotrotz ist das IDW in Deutschland als maßgeblicher privatrechtlicher Standardsetter anerkannt und die IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS) gelten insbesondere für Einzelabschlüsse nach HGB als fachlich anerkannte Auslegungshilfe (-).

[3] vgl. IDW RS IFA 1 n.F. "Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz", IDW Life, Ausgabe 12/2024, S. 1125 ff.

Ferner wurden die zentralen Bereiche der Ausstattung eines Gebäudes überarbeitet und die Sichtweise zur bilanziellen Behandlung selbstständig verwertbarer Vermögensgegenstände (insbesondere Aufdach-Photovoltaikanlagen) konkretisiert.

- **IDW RS IFA 2** Neben dem IDW RS IFA 1 n.F. hat der IFA am 27.04.2015 die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung "Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz" (IDW RS IFA 2)[4] verabschiedet. Gegenstand dieser IDW Stellungnahme ist die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz.

- **BMF-Schreiben** Zur BFH-Rechtsprechung der 1990er/2000er Jahre ist am 18.07.2003 ein erläuterndes BMF-Schreiben[5] ergangen. Das ursprünglich am 18.07.2003 ergangene BMF-Schreiben wurde mit Datum 26.01.2026 aktualisiert.[6] BMF-Schreiben binden grundsätzlich nur die Finanzverwaltung, ein Abweichen ist allerdings durch den Steuerpflichtigen offen zu legen. Eine abweichende Auffassung kann nur gerichtlich durchgesetzt werden.

- Das BMF-Schreiben aus 2026 enthält im Gegensatz zum alten BMF-Schreiben zwei wesentliche Klarstellungen:

  1. Zur Abweichung von Handels- und Steuerbilanz wird festgestellt: "Eine ggf. hiervon [...] abweichende Beurteilung in der Handelsbilanz (z. B. auch bei Maßnahmen der energetischen Sanierung) ist unerheblich" (Rn. 19).

  2. Das BMF-Schreiben stellt klar, dass eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts eines Gebäudes nicht schon allein deshalb vorliegt, weil Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen zu einer (deutlichen) Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs führen (Rn. 46).

  Mit diesen zwei Klarstellungen grenzt sich das BMF-Schreiben ausdrücklich vom IDW RS IFA 1 n.F. ab, was zu einer hiervon abweichenden Verwaltungsauffassung führt.

[4] vgl. IDW RS IFA 2, "Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz", FN-IDW 7/2015, S. 381 ff.
[5] vgl. BMF-Schreiben vom 18.07.2003, BStBl. I 2003, S. 386 ff.
[6] BMF-Schreiben vom 26.01.2026, BStBl. I 2026, S. 272 ff.

2 Definition der Herstellungskosten nach § 255 HGB

Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die

- für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes,
- seine Erweiterung oder
- für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

entstehen.

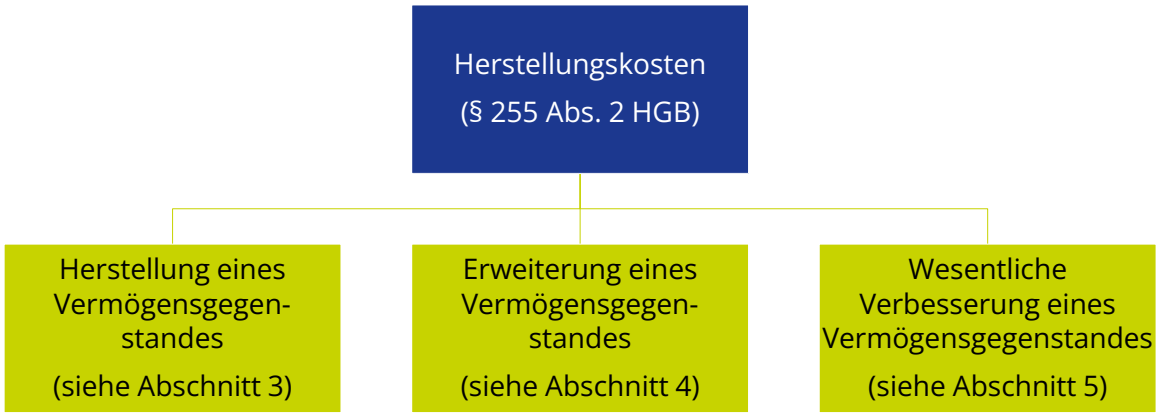

Abb. 1: Klassifizierung von Herstellungskosten

3 Herstellung eines Vermögensgegenstandes

Eine bauliche Maßnahme an einem bestehenden Gebäude hat den Charakter der Herstellung eines neuen Gebäudes, wenn wesentliche Teile des Gebäudes so sehr abgenutzt waren, dass das Gebäude – gänzlich oder in seiner bisherigen Funktion – unbrauchbar geworden ist (Vollverschleiß) und durch die vorgenommenen Maßnahmen unter Verwendung der noch nutzbaren Teile ein neues Gebäude hergestellt wird. Voraussetzung für die Herstellung eines neuen Gebäudes ist, dass das Gebäude aufgrund baulicher Maßnahmen als in bautechnischer Hinsicht neu anzusehen ist, d. h., dass verschlissene Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind.[7]

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann die Herstellung eines Gebäudes auch dann vorliegen, wenn ein bereits vorhandenes Gebäude infolge eines so weit fortgeschrittenen Verschleißes unbrauchbar geworden ist und durch Instandsetzungsarbeiten unter Verwendung noch nutzbarer Gebäudeteile seine Brauchbarkeit wiedererlangt. Der BFH bezeichnet diesen Fall als Vollverschleiß und ordnet die Wiederherstellung der Brauchbarkeit der Herstellung zu.[8] Entscheidend ist dabei, dass nicht lediglich einzelne verschlissene oder technisch überholte Bauteile erneuert werden. Vielmehr müssen schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen vorliegen. Erst wenn das Gebäude aufgrund dieses Vollverschleißes **seine**

[7] Vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 4, a.a.O. vgl. BFH-Urteil vom 12.09.2001 - IX R 39/97; BFH-Urteile vom 12.09.2001, IX R 39/97, BStBl. II 2003, S. 569 ff., IX R 52/00, BStBl. II 2003, S. 574 ff.)
[8] BFH, Urteil vom 09.05.1995 – IX R 116/92, BStBl II 1996, 632; bestätigt durch BFH, Urteil vom 03.12.2002 – IX R 64/99, BStBl II 2003, 590.

bisherige Funktion nicht mehr erfüllen kann, führt die Wiederherstellung seiner Brauchbarkeit zu einer Zweit-Herstellung.

Anmerkungen:

Unbrauchbar im Sinne eines (technischen) Vollverschleißes ist nach ständiger Rechtsprechung ein Gebäude erst bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen. Dies kann z. B. die

- Fundamente,
- tragende Außen- und Innenwände,
- Geschossdecken oder
- Dachkonstruktion

betreffen.

Bestand die bisherige Funktion des Gebäudes in der Nutzung zu Wohnzwecken und konnte diese Funktion aufgrund des weitgehenden Verschleißes der wesentlichen Gebäudesubstanz nicht mehr ausgeübt werden, wird durch die umfangreichen Baumaßnahmen nicht lediglich ein vorhandener, funktionsfähiger Wohnstandard modernisiert, sondern die (wirtschaftliche) Brauchbarkeit des Gebäudes als Wohngebäude überhaupt erst wiederhergestellt.[9] Davon abzugrenzen ist ein lediglich stark renovierungsbedürftiges oder nicht mehr zeitgemäß ausgestattetes Wohngebäude. Ein solcher Zustand reicht für die Annahme eines Vollverschleißes nicht aus.

Liegt Herstellung vor, ist die Nutzungsdauer für den (neuen) Vermögensgegenstand neu zu schätzen.

In Abhängigkeit vom Sachverhalt können auch Vermögensgegenstände neben dem Gebäude als eigenständige, getrennt zu bilanzierende Vermögensgegenstände abzubilden sein:

Großwärmepumpe: Wenn im Gebäude Großwärmepumpen errichtet werden, die so dimensioniert sind, dass sie auch weitere Gebäude mit Wärme versorgen und Energie erzeugen, stellen diese regelmäßig eigenständige Vermögensgegenstände dar. Diese sind wie auch außerhalb von Gebäuden errichtete Großwärmepumpen als "Nahwärmesystem" zu werten und als eigenständige Vermögensgegenstände zu aktivieren. Bestandteile des Nahwärmesystems sind auch die Nahwärmeleitungen zu den Gebäuden; Hausanschlüsse und Regelstationen in den Gebäuden sind hingegen unselbständige Gebäudebestandteile. Der Ausweis des Nahwärmesystems erfolgt unter dem Posten "Technische Anlagen und Maschinen".

[9] Vgl. BFH-Urteil vom 12.09.2001, a.a.O.

Wallbox (Ladestation) für Elektroautos: Ein Unternehmen schafft Wallboxen für den Wohnungsbestand an und vermietet diese an Mieter. Die Stromversorgung der Wallbox erfolgt mit dem Strom des Mieters oder mit dem Strom des Wohnungsunternehmens (z. B. aus einer PV-Anlage). Da es sich bei den Wallboxen um selbstständig verwertbare Anlagen handelt, welche in einem vom Gebäude abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, sind die Wallboxen als vom Gebäude unabhängige eigenständige Vermögensgegenstände zu bilanzieren und unter dem Posten "Technische Anlagen und Maschinen" auszuweisen. Die Abschreibung erfolgt regelmäßig linear über ihre Nutzungsdauer (= Eichfrist). Auch eine abweichende Behandlung als Gebäudebestandteil dürfte mit zunehmender Verbreitung (Eigenschaft eines Zubehörs) zulässig sein.

4 Erweiterung eines Vermögensgegenstandes

Eine Erweiterung eines Gebäudes ist gegeben, wenn bauliche Maßnahmen dazu dienen, das Gebäude in seiner Substanz zu vermehren (z. B. nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen) oder die nutzbare Fläche zu vergrößern (z. B. Aufstockung, Anbau, sonstige Vergrößerung der nutzbaren Fläche).[10]

Im Gegensatz dazu liegt eine Erweiterung eines Gebäudes nicht vor, wenn selbstständig verwertbare Anlagen errichtet werden, die in keinem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Diese sind unabhängig vom Gebäude als eigenständige Vermögensgegenstände (i. d. R. "Technische Anlagen und Maschinen") zu behandeln.[11]

Beispielsweise ist in Fällen, in denen auf einem Gebäude eine **Aufdach-Photovoltaik-Anlage** installiert wird, unter Berücksichtigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen, ob darin eine Erweiterung des Gebäudes zu sehen ist oder ein eigenständiger Vermögensgegenstand zu aktivieren ist. Eine Erweiterung des Gebäudes ist zu bejahen, wenn die Photovoltaik-Anlage in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit diesem steht. Von einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang ist regelmäßig auszugehen, wenn Pflichten zum Einbau der Anlage bestehen oder der mit ihr erzeugte Strom (nahezu) ausschließlich mit dem betreffenden Gebäude verbraucht wird.[12]

Anmerkungen:

Vergrößerung der nutzbaren Fläche

Es reicht aus, wenn die Baumaßnahmen zu einer – auch nur geringfügigen – Vergrößerung der Wohn- und Nutzfläche führen (z. B. **Aufstockung eines Gebäudes um ein Geschoss, Balkonanbau**). Maßgeblich für eine Vergrößerung der nutzbaren Fläche ist allein die bauliche Vergrößerung. Es kommt nicht darauf an, ob die vergrößerte nutzbare Fläche auch

[10] Vgl. BFH-Urteil vom 09.05.1995, IX R 116/92, BFHE 177, S. 454; BFH-Urteil vom 22.01.2003, X R 9/99. BGH-Urteil vom 9.5.1995, IX R 88/90, BStBl. II 1996, S. 628-630; BFH-Urteil vom 9.5.1995, IX R 69/92, BStBl. II 1996, S. 630-632.
[11] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 6, a.a.O.
[12] Vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 6a, a.a.O.

tatsächlich genutzt wird.[13] Aktivierungspflichtige Herstellungskosten sind dabei (wenigstens zunächst) nur die unmittelbar durch die Vergrößerung der nutzbaren Fläche verursachten Kosten. Die Qualifizierung der Kosten weiterer, mit der Vergrößerung in Zusammenhang stehender notwendiger bautechnischer Maßnahmen als Herstellungskosten ist zulässig, wenn insoweit eine zusammenhängende Baumaßnahme vorliegt (vgl. Abschnitt 6).

Vermehrung der Substanz

Ein Gebäude wird in seiner Substanz vermehrt, ohne dass seine nutzbare Fläche vergrößert wird, z. B. bei Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden, Anbringen einer Sonnenmarkise oder Einbau einer Alarmanlage.[14]

Auch hier können aktivierungspflichtige Herstellungskosten nur die unmittelbar durch den Einbau/die Substanzvermehrung verursachten Kosten sein.

Eine andere Beurteilung kann sich aber bei Vorliegen einer "wesentlichen Verbesserung" ergeben (siehe Abschnitt 5).

Nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen

Ein nachträglicher Einbau von neuen Bestandteilen mit bisher nicht vorhandenen Funktionen liegt z. B. beim erstmaligen Anbringen eines Wärmedämmverbundsystems mit zusätzlicher Wärme- oder Schallschutzfunktion vor. Voraussetzung ist allerdings, dass bisher kein Wärmeschutz vorhanden war.

Weitere Beispiele (im Einzelfall zu prüfen):

Heizungserneuerung mit Kühlfunktion, einer Gegensprechanlage, soweit über die übliche technische Entwicklung hinausgehend

Einbau von Rauchwarnmeldern: Qualifizierung i. d. R. als Substanzmehrung

Einbeziehung von Balkonen/Loggien: Im Rahmen einer energetischen Sanierung werden häufig bestehende (eingeschnittene) Balkone in die Gebäude integriert und ggf. vergrößert, ein zusätzlicher Wärmeschutz angebracht und ggf. neue Balkone angebaut. Diese Maßnahme ist wegen der Vergrößerung der Wohnfläche und des bautechnischen Zusammenhangs insgesamt aktivierungspflichtig.

Aufzugsanlagen: Ein Unternehmen baut nachträglich einen Personenaufzug an ein Bestandsgebäude, um dieses barrierefrei und damit auch für ältere und behinderte Mieter nutzbar zu machen. Im Rahmen der Anbaumaßnahmen werden weitere "Barrieren" (z. B. Rückbau/Absenkung einer Treppe im Eingangsbereich) entfernt, um die Barrierefreiheit im ganzen Gebäude gewährleisten zu können. Der nachträgliche Anbau des Personenaufzugs und die in diesem Zusammenhang entstehenden Kosten stellen eine Erweiterung des Gebäudes (Substanzmehrung) bzw. den nachträglichen Einbau eines neuen Bestandteils mit

[13] vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, a.a.O.
[14] Vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, a.a.O. und BFH-Urteil vom 15.05.2013, IX R 36/12.

bisher noch nicht vorhandener Funktion dar. Somit stellen die Kosten des nachträglichen Aufzugsanbaus nachträgliche Herstellungskosten des Gebäudes dar.

Barrierefreiheit: Anbauten an ein bestehendes Gebäude zur Herstellung einer Barrierefreiheit sind aufgrund einer Substanzmehrung, dem nachträglichen Einbau von neuen Bestandteilen mit bisher nicht vorhandener Funktion bzw. bei engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang (zusammenhängende Baumaßnahme) mit dem Anbau eines Personenaufzugs zu aktivieren. An Gebäude anbringbare Rollstuhlrampen, Treppenlifte bzw. Hublifte stellen hingegen als selbständig verwertbare Vermögensgegenstände "Technische Anlagen und Maschinen" dar und sind über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben.

Aufwendungen für die Entfernung von Barrieren (Substanzminderung) stellen grundsätzlich Erhaltungsaufwand dar. Diese können allerdings zu einer wirtschaftlich verbesserten Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes führen. Wenn diese Aufwendungen in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit beim Gebäude zu aktivierenden, weiteren Maßnahmen zur Herstellung der Barrierefreiheit stehen, sind auch die Kosten der Rückbaumaßnahmen beim Gebäude als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren.

5 Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung

Insbesondere dieser Bereich wurde durch IDW RS IFA 1 n. F. konkretisiert.

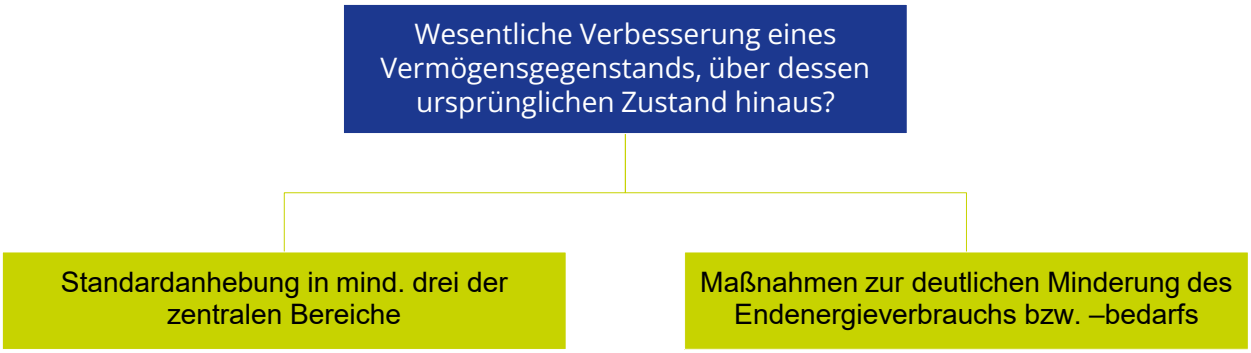

Abb. 2: Übersicht Kriterien

5.1 Ursprünglicher Zustand

Als ursprünglicher Zustand im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB gilt der Zustand des Gebäudes zu dem Zeitpunkt, in dem der Eigentümer das Gebäude in sein Vermögen aufgenommen hat. Dies ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Herstellung oder der Anschaffung.[15] In den neuen Ländern ist nach IDW RS IFA 1 der Zeitpunkt maßgeblich, auf den die D-Mark-Eröffnungsbilanz erstellt wurde.

Sind die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgrund von baulichen Maßnahmen um nachträgliche Herstellungskosten erhöht worden, so ist der Zustand nach Durchführung dieser Maßnahmen als ursprünglicher Zustand anzusehen und mit den anstehenden Maßnahmen zu vergleichen.

Wurden Substanzverluste (z. B. aufgrund von Abbruch, Brandschäden oder Hochwasser) bei Teilen eines Gebäudes als außerplanmäßige Abschreibungen erfasst, so gilt insoweit der Zustand des Gebäudes nach Eintritt des Substanzverlusts als ursprünglicher Zustand.[16]

Eine Verbesserung ist dann wesentlich, wenn --nach objektiven Maßstäben-- über die zeitgemäße Erneuerung hinaus der Gebrauchswert des Hauses im Ganzen deutlich erhöht wird[17]; Dies ist auch dem IFA 1 in den Rn. 10, 12 und 14 (in Rn. 13 bspw. "die über den üblichen technischen Fortschritt hinausgehen") zu entnehmen. Zu vergleichen ist der ursprüngliche Zustand immer mit dem Standard seiner Zeit und der Zustand nach Durchführung der Maßnahme mit dem aktuellen Standard.[18]

Da es bei älteren Gebäuden schwierig sein kann, den ursprünglichen Zustand zu bestimmen, um daraus die nach IDW RS IFA 1, Rn. 14 a maßgebliche 30 %ige Endenergieeinsparung ermitteln zu können, hatte der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss nach Durchführung der Fachanhörung eine Anpassung vorgesehen. So sollte hilfsweise, falls die

[15] Vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 7, a.a.O.
[16] Vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 9, a.a.O.
[17] Vgl. BFH_Urteil_vom_09.05.1995_-_IX_R_116_92.
[18] Vgl. statt vieler BFH Urteil v. 03.12.2002 - IX R 64/99 BStBl 2003 II S. S. 590).

erforderliche Datengrundlage für den ursprünglichen Zustand nicht ermittelbar ist, auf den Zustand vor Durchführung der energetischen Maßnahmen zurückgegriffen werden können. Der FAB ist diesem Änderungsvorschlag wegen des prinzipienorientierten Aufbaus des IFA 1 nicht gefolgt, war aber der Auffassung, dass die Praxis für diese Fälle Lösungen finden wird.

Ausgehend von dem ursprünglichen Zustand ist zu bestimmen, welche technische Entwicklung typisiert seit diesem Zeitpunkt bis heute in der Praxis vergleichbarer Objekte stattgefunden hat. Dieser Zustand ist der Ausgangspunkt für den Vergleich mit dem Endenergiebedarf nach Durchführung der Maßnahme. Wenn sich aus diesem Vergleich eine Einsparung von 30 % oder mehr ergibt, kommt es nach Maßgabe des Rn. 14 a zu einer Aktivierung.

Wohngebäude, Baujahr 1980, Betrachtungszeitpunkt 31.12.2026
Durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen

Fall 1		Fall 2
2005	Fenster und Fassadendämmung	Durchführung der gleichen Maßnahmen wie Fall 1, aber als Komplettsanierung im Jahr 2012
2010	Neues Dach einschließlich Dämmung	
2012	Neue Bäder und Strangsanierung	

-> Da kein Standardsprung in 3 zentralen Ausstattungsbereichen und keine Behandlung als zusammenhängende Maßnahme (vgl. IFA 1 Punkt 2.4) erfolgte, wurden alle 3 Sanierungsmaßnahmen als Erhaltungsaufwand behandelt.

↓

Ursprünglicher Zustand ist der zum Zeitpunkt der Fertigstellung im Jahr 1980

-> Standardsprung in 3 zentralen Ausstattungsbereichen ist erfüllt, so dass die Gesamtmaßnahme aktiviert wurde.

↓

Ursprünglicher Zustand ist der nach Durchführung der Maßnahmen und Aktivierung der Herstellungskosten im Jahr 2012

Beide Gebäude haben zum Betrachtungszeitpunkt den gleichen Ausstattungsstandard, die gleichen Endenergieverbräuche und die gleichen Primärenergiebedarfe, aber einen unterschiedlichen ursprünglichen Zustand (und unterschiedlichen technischen Fortschritt).

Häufig kann für die Überprüfung einer deutlichen Einsparung des Endenergieverbrauchs bzw. -bedarfs gegenüber dem ursprünglichen Zustand bei älteren Gebäuden nur auf die Daten vor Durchführung der Modernisierungsmaßnahme zurückgegriffen werden. Das sind die einzigen Daten, die i. d. R. vorliegen und an denen man die geplanten, weiteren energetischen Modernisierungsmaßnahmen tatsächlich spiegeln bzw. einqualifizieren kann.

Wenn also gegenüber dem aktuellen Zustand eine 30 %ige Einsparung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs durch weitere energetische Maßnahmen (z. B. Erneuerung der Heizungsanlage durch Einbau einer Wärmepumpe mit moderner Regelungstechnik und vergrößerten Heizkörpern) erreicht wird, dann sollten die Voraussetzungen der Rn. 14a erfüllt sein, sofern der übliche technische Fortschritt seit dem ursprünglichen Zustand in der Einsparung schätzungsweise berücksichtigt wurde.

5.2 Wesentliche Verbesserung

Eine wesentliche Verbesserung ist gegeben, wenn die Nutzungsdauer eines Gebäudes deutlich erhöht wird oder die Gebäudequalität über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus deutlich verbessert wird. [19]



Abb. 3: Erhöhung der Gebrauchsmöglichkeit

5.2.1 Nutzungsdauer

Eine wesentliche Verbesserung liegt insbesondere vor im Fall einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes. Dabei ist nicht nur die technische, sondern zwingend auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu beachten. Bei umfassenden baulichen Maßnahmen an Gebäuden wird eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer nur dann eintreten, wenn die für die Nutzbarkeit maßgebende mutmaßliche Haltbarkeitsdauer der Bausubstanz in ihrer Gesamtheit dies gewährleistet. Zum Beispiel führt die Modernisierung nur einzelner Wohnungen in Mehrfamilienhäusern nicht zu einer Ausdehnung der Nutzungsdauer des Gebäudes, es sei denn, die einzelne Modernisierungsmaßnahme ist Teil einer umfassenden baulichen Maßnahme im vorstehenden Sinne.[20]

Anmerkungen:

Verlängerung der Restnutzungsdauer: Verlängert sich aufgrund der Modernisierungsmaßnahme die Restnutzungsdauer des Gebäudes, sind die Gesamtnutzungsdauer und die jährlichen Abschreibungen neu zu bestimmen. Die nachträglichen Herstellungskosten bilden mit den ursprünglichen Herstellungskosten einen Vermögensgegenstand, der nach Schätzung der neuen Restnutzungsdauer die Grundlage für die Berechnung der neuen

[19] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn.10, a.a.O.
[20] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn.11, a.a.O.

jährlichen Abschreibungen bildet. Bei Beibehaltung des bisherigen Abschreibungssatzes von z. B. 2 % ist zu prüfen, ob die sich daraus ergebende automatische Verlängerung des Abschreibungszeitraums auch durch die tatsächliche Verlängerung der Nutzungsdauer gerechtfertigt ist.

Ist eine Neueinschätzung bzw. Änderung der handelsbilanziellen Nutzungsdauer eines Gebäudes in der Folge ohne vorherige Modernisierungsmaßnahme zulässig?

Eine Verlängerung der Nutzungsdauer wird nur dann eintreten, wenn umfassende bauliche Maßnahmen vorgenommen werden, welche die Bausubstanz des Gebäudes in ihrer Gesamtheit betreffen, und sachkundige Fachleute daraufhin eine Verlängerung der Nutzungsdauer bestätigen (*IDW RS IFA 2,* Rn. 26). Die Neueinschätzung der Restnutzungsdauer des Gebäudes erfolgt direkt nach Abschluss der (umfassenden) Modernisierung des Gebäudes. Stellt sich im Nachhinein eine für handelsbilanzielle Zwecke zulässigerweise zugrunde gelegte (Rest-)Nutzungsdauer als zu kurz heraus, ist eine Neuschätzung i. d. R. nur dann geboten, wenn der Grundsatz der Klarheit des Jahresabschlusses (§§ 243 Abs. 2 , 264 Abs. 2 HGB) beeinträchtigt werden würde.[21]

Technische Restnutzungsdauer: Für eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer kommen Baumaßnahmen in Frage, die dazu beitragen, dass die **Nutzungsdauer der statischen Grundsubstanz des Gebäudes** (z. B. Fundament, tragende Wände und Decken des Gebäudes) verlängert wird[22]. Der Nachweis sollte anhand technischer Expertise (z. B. einem Bausachverständigengutachten) erbracht werden. In diesem Fall ist auch die wirtschaftliche Restnutzungsdauer verlängert.

Wirtschaftliche Restnutzungsdauer: Ist eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer gegeben, führt dies automatisch auch zu einer Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Unter der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer versteht man die Zeitspanne der wirtschaftlich sinnvollen Nutzung eines Gebäudes.

Auffassung der Finanzverwaltung: Das BMF-Schreiben differenziert nicht zwischen technischer und wirtschaftlicher Restnutzungsdauer, sondern geht von einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswertes aus, wenn sich die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes im Wesentlichen bestimmende Bausubstanz durch Instandsetzung- oder Modernisierungsmaßnahmen an der Bausubstanz (Fundament, tragende Wände und Decken des Gebäudes) verlängert.

[21] Vgl. IDW (Hrsg.), WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberichterstattung, 19. Aufl., Kap. F, Rn. 178, und Schubert/Schieler, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 15. Aufl., § 253 HGB, Rn. 260a.

[22] Vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, a.a.O.

5.2.2 Gebäudequalität

Die wesentliche Verbesserung kann auch in einer qualitativen Verbesserung des Gebäudes bestehen. Sie wird regelmäßig durch einen wesentlichen Anstieg der erzielbaren Miete – unabhängig von der tatsächlich erzielten Miete – zum Ausdruck kommen. Dabei sind solche Mietsteigerungen nicht zu berücksichtigen, die auf Maßnahmen beruhen, die der Mietsache lediglich den zeitgemäßen Gebrauchskomfort wiedergeben, den sie im ursprünglichen Zustand besessen, aber seitdem durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hatte. Mieterhöhungen aufgrund von Modernisierungen können somit sowohl auf aktivierungspflichtigen als auch auf nicht aktivierbaren Aufwendungen beruhen.[23]

Anmerkung:

Der Begriff der "erzielbaren Miete" wird üblicherweise in der Immobilienbewertung verwendet (vgl. z. B. § 5 Abs. 3 i. V. m § 27 Abs. 1 und § 31 Abs. 2 ImmoWertV). Der Ertragswert einer Immobilie lässt sich danach als die Summe der Barwerte aller bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung der betrachteten Immobilie nachhaltig erzielbaren Erträge ermitteln. Die "erzielbare Miete" wird auch in IDW S 10[24] beschrieben: "Während die aktuell erzielten Mieterträge üblicherweise aus Mietverträgen ableitbar sind, werden die marktüblich erzielbaren Mieterträge unter Berücksichtigung von Angebot und Nachfrage ermittelt." Quellen für marktüblich erzielbare Mieten können u. a. Grundstücksmarktberichte der Gutachterausschüsse, Gewerbemietspiegel der IHK, Mietspiegel der Städte und Gemeinden, Marktberichte von Maklerhäusern, das Internet oder ortsansässige Marktteilnehmer sein.[25] Bei der erzielbaren Miete kommt es somit auf die **Möglichkeit einer Mieterhöhung** infolge der Baumaßnahme an. D. h., wenn keine Möglichkeit eines Anstiegs der Miete besteht, wird regelmäßig auch keine wesentliche Verbesserung vorliegen.

Weitere Kriterien für eine wesentliche Verbesserung der Gebäudequalität sind im Folgenden dargestellt.

Kriterium 1: Anhebung des Standards in mindestens drei zentralen Bereichen der Ausstattung

Der Gebrauchswert eines Gebäudes bestimmt sich grundsätzlich nach der Lage, der Architektur, der Anzahl und Größe der Räume. Daneben bestimmt die Ausstattung den Gebrauchswert eines Gebäudes. Liegt z. B. aufgrund einer baulichen Maßnahme eine Anhebung des Standards in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung vor, kann von einer wesentlichen Verbesserung ausgegangen werden.[26]

Die zentralen Bereiche der Ausstattung wurden mit der Neufassung des IDW RS IFA 1 n.F. überarbeitet und lauten nunmehr:

---

[23] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn.12, a.a.O.
[24] vgl. IDW S 10, "Grundsätze zur Bewertung von Immobilien", Rn. 22, FN- IDW 11/2013
[25] vgl. IDW S 10, Rn. 22, a.a.O.
[26] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn.13, a.a.O.

- Maßnahmen zur Wärme- und Energieerzeugung, -versorgung und -speicherung,
- Sanitärausstattung,
- Elektroinstallation/Informationstechnik (einschließlich Gebäudeautomation),
- Fenster und
- Wärmedämmung.[27]

Anmerkungen:

In der Anlage 1 werden beispielhafte Bereiche der Ausstattung aus wohnungswirtschaftlicher Sicht der für die wesentliche Verbesserung maßgeblichen Bereiche aufgezeigt.

Auch der Ersatz von bereits vorhandenen durch neue Bestandteile, die neben der bisherigen Funktion noch zusätzliche Funktionen – die über den Stand der Technik hinausgehen – erfüllen, kann die Gebrauchsmöglichkeit des Gebäudes im Ganzen deutlich erhöhen.[28]

Auffassung der Finanzverwaltung: Die Finanzverwaltung hält bei der Definition der zentralen Bereiche der Ausstattung weiterhin an der BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 2001 fest.[29] Eine Überarbeitung der zentralen Ausstattungsmerkmale ist im aktualisierten BMF-Schreiben vom 26.01.26 nicht erfolgt. Steuerlich gelten weiterhin Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster als zentrale Ausstattungsmerkmale.

Kriterium 2: Minderung des Endenergiebedarfs- oder -verbrauchs

Mit der Neufassung des IFA 1 im November 2024 liegt eine wesentliche qualitative Verbesserung auch dann vor, wenn die Maßnahmen zu einer deutlichen Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs des Gebäudes führen. Jedenfalls dann, wenn der Endenergiebedarf oder -verbrauch um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand gesenkt wird, ist regelmäßig von einer wesentlichen Verbesserung der Gebäudequalität auszugehen. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.[30]

Die Klimaschutzinvestitionen werden damit gleichwertig zum Kriterium zur Anhebung des Standards in mindestens drei zentralen Bereichen der Ausstattung gestellt. Die Rechtsprechung des BFH hat dieses Kriterium bisher nicht herangezogen.

Anmerkungen:

Der Bedeutungsgewinn der Klimaschutzinvestitionen im IFA 1 ist insbesondere vor dem Hintergrund der sich verschärfenden Anforderungen an die Energieeffizienz der Gebäude notwendig geworden. Investitionen in Klimaschutzmaßnahmen (wie z. B. Austausch einer Wärmeerzeugungsanlage mit fossilen Brennstoffen gegen eine Wärmepumpe) sind in der

[27] vgl. IDW RS IFA 1 n.F.; Rn. 13 a.a.O.. Der BFH verwendet das Merkmal der Wärmedämmung bisher nicht als zentralen Bereiche der Ausstattung.
[28] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn.14, a.a.O.
[29] vgl. BFH-Urteil vom 12.09.2001, a.a.O.
[30] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn.14a, a.a.O.

Regel kostenintensiv, wären aber bei Anwendung der bisherigen Bilanzierungsgrundsätze als Erhaltungsaufwand zu klassifizieren gewesen, wenn sie nicht Teil einer Gesamtmaßnahme sind oder mit anderen Modernisierungen oder Erweiterungen im Zusammenhang stehen.

Die voraussichtlich zu erreichende Reduktion des Endenergiebedarfs bzw. -verbrauchs muss im Vorfeld der baulichen Maßnahme bestimmt und nachgewiesen werden. Als Nachweis können beispielsweise Berechnungen des Baufachplaners zum Energieeinspareffekt sowie Bedarfs- oder Verbrauchsausweise oder andere Gutachten von Sachverständigen herangezogen werden.

Auffassung der Finanzverwaltung: Die Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs um mind. 30 % ist steuerlich nicht einer Standardanhebung gleichwertig. Dies stellt das BMF-Schreiben vom 26.01.2026 ausdrücklich klar.[31]

Weitere Beispiele für das Vorliegen einer wesentlichen Verbesserung in der Handelsbilanz:

a) Anhebung des Standards in mindestens drei zentralen Ausstattungsmerkmalen

Fernwärme- oder Nahwärme-Systeme: Wenn Gebäude an **moderne** Fernwärme- oder Nahwärme-Systeme angeschlossen werden oder worden sind, reicht für die Entstehung von aktivierungspflichtigen Herstellungskosten ein Standardsprung bei zwei Kriterien (z. B. Wärmedämmung, Fenster) aus, da davon ausgegangen werden kann, dass das dritte Kriterium "Heizung" auf dem **neuesten** Standard ist und **außerhalb** des eigentlichen "Gebäudes" angesiedelt ist. Die im Gebäude verbleibenden Bestandteile der Heizungsanlage (Heizkörper, Leitungssystem und Übergabestation) sollten auf einem entsprechend neuen Standard sein.

Energieeffizienzmaßnahmen im Bestand: Bei energetischen Maßnahmen im Bestand ist wie bei anderen Modernisierungen zu prüfen, ob die genannten Aktivierungsvoraussetzungen vorliegen. In Betracht kommen hier vor allem Fenster, Heizung und Wärmedämmung. Das Erreichen eines bestimmten Niveaus, wie es z. B. für bestimmte Förderprogramme erforderlich ist, kann ein Indiz für einen solchen Standardsprung sein.

Strangsanierung: Ein Unternehmen erneuert vorbeugend bzw. aufgrund von Mängeln (z. B. fehlender Brandschutz, Legionellenbefall, Asbestrückstände, Feuchtigkeitsschäden, Querschnittsverengung aufgrund von Korrosion) sämtliche Ver- und Entsorgungsleitungen. Diese Aufwendungen stellen Erhaltungsaufwand dar. Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn die Maßnahmen im Zusammenhang mit einer Badmodernisierung bzw. einer Änderung von Heizsystemen mit Standardsprung stehen (zusammenhängende Baumaßnahme).

Serielles Sanieren: Im Rahmen einer seriellen energetischen Sanierung (z. B. nach der GdW Rahmenvereinbarung SerSan 1.0) werden vorgefertigte Fassaden- und Dachelemente

[31] vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, Rn. 46, a.a.O.

im Baukastenprinzip montiert, wodurch eine zweite Gebäudehülle entsteht. Weiterhin werden zur technologischen und ökonomischen Optimierung regenerative Energieversorgungsanlagen (z. B. Wärmepumpe für Heizung und Warmwasser, Wärmespeicher, PV-Dachelemente zur Stromerzeugung) eingesetzt. Wie bei anderen Modernisierungsmaßnahmen ist maßgeblich, ob die Aktivierungsvoraussetzungen (Standardsprung bei drei Kriterien) vorliegen. In Betracht kommen hier vor allem Fenster, Heizung und Wärmedämmung.

b) Minderung des Endenergiebedarfs- oder -verbrauchs

Wärmepumpe (in Verbindung mit einer PV-Anlage): Im Rahmen einer energetischen Sanierung wird eine bestehende Heizanlage durch eine Wärmepumpe ersetzt. Weiterhin wird eine "Aufdach-Photovoltaikanlage" errichtet, die die Wärmepumpe mit Strom versorgt. Die Aufwendungen für die Wärmepumpe können. einen Standardsprung beim Gewerk Heizung darstellen und sind zu aktivieren, wenn Standardsprüngen in zwei weiteren Ausstattungsmerkmalen (z. B. Wärmedämmung und Fenster) erreicht werden oder der Endenergieverbrauch oder -bedarf um mindestens 30 % reduziert werden kann. Ein Indiz ist jedoch, dass es zu einem Anstieg der erzielbaren Miete kommt. Der Einbau einer neuen Wärmepumpe kann eine Modernisierungsmaßnahme nach **§** 555b Nr. 1a BGB darstellen. Für solche Heizungsmaßnahmen sieht § 559e BGB eine besondere Modernisierungsumlage vor. Nach § 559e Abs. 3 BGB darf sich die monatliche Miete aufgrund der entsprechenden Heizungsmodernisierung innerhalb von sechs Jahren grundsätzlich um höchstens 0,50 €/m² Wohnfläche erhöhen. Der mit der Wärmepumpe in Verbindung stehende Einbau der PV-Anlage kann als Erweiterung klassifiziert werden, wenn der mit ihr erzeugte Strom (nahezu) ausschließlich in dem betreffenden Gebäude verbraucht wird[32]. Insofern steht die Maßnahme in direktem Zusammenhang mit dem Einbau der Wärmepumpe.

Contracting: Wenn bei einem Wechsel der Wärmequelle (z. B. Umstellung von Gas-Heizung auf Wärmepumpen) auf ein Contracting-Modell umgestellt wird, bei dem der Contractor Eigentümer der Anlagen bleibt, können - ungeachtet dessen – die Kosten, die beim Wohnungsunternehmen anfallen (z. B. Projektierungskosten) aktiviert werden, wenn eine Verbesserung der Gebäudequalität beispielsweise durch eine Einsparung des Endenergiebedarfs um mindestens 30 % erreicht wird. Ein Indiz ist aber auch hier, dass es zu einem Anstieg der erzielbaren Miete kommt (siehe Beispiel Wärmepumpe).

Zusammenfassung

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass eine Aktivierung von Modernisierungskosten im Rahmen des Sachverhaltes "über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung" nur in folgenden Fällen in Betracht kommt:

- Gegenüber dem ursprünglichen Zustand, das heißt dem Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Aufnahme in das Vermögen des Bilanzierenden, muss eine wesentliche Verbesserung stattgefunden haben. Diese muss über die übliche technische Entwicklung hinausgehen.

[32] Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung der Aufdach-Photovoltaikanlage sind die Kriterien des Abschnittes 4 heranzuziehen.

- Eine wesentliche Verbesserung ist gegeben, wenn über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus die Gebrauchsmöglichkeit des Gebäudes (Nutzungspotenzial) im Ganzen deutlich erhöht wird. Sie wird regelmäßig durch eine Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes und einen wesentlichen Anstieg der erzielbaren Miete zum Ausdruck kommen.

- Für eine wesentliche Verbesserung maßgeblich sind die Lage, Architektur, Anzahl und Größe der Räume sowie die Ausstattung im Bereich Maßnahmen zur Wärme- und Energieerzeugung, -versorgung und -speicherung, Sanitärausstattung, Elektroinstallation/Informationstechnik (einschließlich Gebäudeautomation), Fenster und Wärmedämmung). Von einer wesentliche Verbesserung ist nur auszugehen, wenn mehrere der zentralen Bereiche durch die Maßnahme betroffen sind, konkret, wenn drei der fünf oben genannten zentralen Bereiche einen Standardsprung erfahren.

- Eine wesentliche qualitative Verbesserung liegt auch dann vor, wenn die Maßnahmen zu einer deutlichen Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs des Gebäudes führen. Jedenfalls dann, wenn der Endenergiebedarf oder -verbrauch um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand gesenkt wird, ist regelmäßig von einer wesentlichen Verbesserung der Gebäudequalität auszugehen. Dies entspricht bei Wohngebäuden einer Verbesserung der Energieeffizienzklasse des Gebäudes um mindestens zwei Stufen.

- Eine wesentliche Verbesserung der Gebäudequalität wird bei Anwendung des BMF-Schreibens vom 26.01.2026 steuerlich nur im Einzelfall erreichbar sein.

5.2.3 Sonderfall: Erfassung von Abbruchkosten als Herstellungskosten

Nach IDW IFA 2 Rn. 18 können auch Rückbaumaßnahmen (z. B. 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.

6 Zusammenhängende Baumaßnahmen (Zusammentreffen von Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen)

Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Aktivierung von Herstellungskosten vorliegen, sind gleichzeitig oder in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführte bauliche Maßnahmen grundsätzlich getrennt danach zu beurteilen, ob sie nur einer zeitgemäßen substanzerhaltenden Erneuerung gedient oder ob sie zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des Gebäudes geführt haben. Eine zusammenfassende Beurteilung ist nur dann erforderlich, wenn Maßnahmen, die für sich betrachtet lediglich eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung bewirken, mit anderen, zu Herstellungskosten führenden Maßnahmen in engem

- räumlichen,
- zeitlichen und
- sachlichen

Zusammenhang stehen und insgesamt eine einheitliche Baumaßnahme bilden.[33] Dabei ist zu beachten, dass die Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

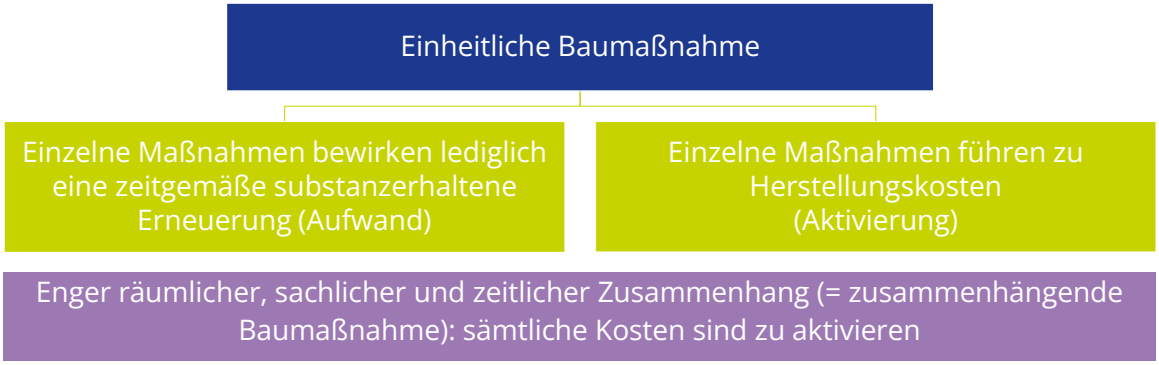

Abb. 4: Zusammenhängende Baumaßnahme

Für die Einschätzung eines engen **räumlichen Zusammenhangs** ist grundsätzlich auf das einzelne Gebäude abzustellen. Allerdings ist das Gebäude nicht eindeutig definiert. Die kleinste Einheit ist der einzelne Hausaufgang, der nummeriert ist. Größte Einheit sind mehrere Hauseingänge, die aber einen Baukörper mit einem Dach darstellen.
Ein enger **sachlicher Zusammenhang** in diesem Sinne liegt vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen dergestalt ineinandergreifen, dass sie sich bautechnisch bedingen, d. h. wenn die zu Herstellungskosten führenden Maßnahmen bautechnisch zwingend entweder die Durchführung bestimmter Maßnahmen voraussetzen oder die Durchführung weiterer Maßnahmen erfordern. Beispielsweise sind die Aufwendungen für Fassadenarbeiten, die aufgrund eines Balkonanbaus notwendig werden, aktivierungsfähig.

Ein enger **zeitlicher Zusammenhang** ist gegeben, wenn sich die Maßnahmen planmäßig über mehrere Geschäftsjahre erstrecken.[34] Voraussetzung ist demnach, dass die zeitliche Planung der Maßnahmen in Übereinstimmung mit der Unternehmensplanung erfolgt. Liegt z. B. eine Unternehmensplanung für einen Zeitraum von 10 Jahren vor, so kann der Zeitraum der geplanten Maßnahmen 10 Jahre umfassen. Verzögern sich die tatsächliche Durchführung der Maßnahmen aufgrund von unvorhersehbaren, nicht selbst verschuldeten äußeren Einflüssen, verlängert sich der Zeitraum automatisch über den ursprünglich geplanten Zeitraum hinaus.

Sind sowohl Arbeiten zur Erweiterung des Gebäudes oder Maßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen, als auch Erhaltungsaufwendungen durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen grundsätzlich in Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen. Aufwendungen für ein Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Herstellungskosten, teils

[33] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 16, a.a.O.
[34] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 18, a.a.O.

Erhaltungsaufwendungen darstellen, sind insgesamt als Herstellungskosten zu beurteilen, wenn die Arbeiten im **sachlichen Zusammenhang** stehen.[35]

Ein **sachlicher Zusammenhang** liegt auch vor, wenn die einzelnen Baumaßnahmen – die sich über mehrere Jahre erstrecken können – bautechnisch ineinander greifen. Dies ist gegeben, wenn die Erhaltungsarbeiten Vorbedingung für die Herstellungsarbeiten oder durch bestimmte Herstellungsarbeiten veranlasst (verursacht) worden sind.[36] Ein sachlicher Zusammenhang ist z. B. auch gegeben, wenn in einem Gebäude, dessen Außenhülle bereits saniert wurde, in den Folgejahren einzelne Wohnungen saniert werden (vgl. dazu auch Abschnitt 8).

Beispiele:

Energetische Gebietssanierung: Im Rahmen einer energetischen Gebietssanierung wird zur Wärme- und Energieversorgung mehrerer Gebäude ein separates Blockheizkraftwerk errichtet. Bestandteile des als eigenständiger Vermögensgegenstand zu aktivierenden Nahwärmesystems sind auch die erstellten Nahwärmeleitungen zu den jeweiligen Gebäuden. In den Gebäuden selbst werden die bisherigen Gasetagenheizungen, Hausanschlüsse, Regelstationen bzw. Heizungsverteil- bzw. Steigleitungen im Rahmen einer zusammenhängenden Baumaßnahme eingebaut bzw. ausgetauscht. Wenn bei dem Kriterium "Heizung" nach Durchführung der Maßnahmen ein Standardsprung gegeben ist, handelt es sich (bei Standardsprüngen bei zwei weiteren Kriterien, z. B. Fenster und Wärmedämmung) insgesamt um nachträgliche Herstellungskosten des Gebäudes.

Gebäudeanstrich. Für die Verbesserung der Energieeffizienz werden Fenster und Außendämmung modernisiert (Einsparung des Endenergiebedarf um mehr als 30 %) und das Gebäude erhält einen neuen Anstrich. Zusätzlich wird der Keller saniert, wobei keine Wärmedämmung angebracht wird. Die Aufwendungen für den Gebäudeanstrich sind aktivierungspflichtig, da sie in einem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit den Energieeffizienzmaßnahmen stehen. Bei der Kellersanierung fehlt der sachliche Zusammenhang.

Dachgeschossausbau: Für Baumaßnahmen an einem Dachgeschoss sind zunächst nur die unmittelbar durch die Vergrößerung der nutzbaren Fläche verursachten Kosten aktivierungsfähig (Substanzmehrung). Sofern z. B. Arbeiten an dem Dach nicht zwingende Voraussetzung für den Ausbau waren bzw. auch nicht durch diesen verursacht wurden, sind die Kosten z. B. für die Erneuerung von Dachziegeln, Dachlatten, Dachrinnen, Fallrohre etc. als Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren. Sofern die Änderung bzw. Erneuerung z. B. von Dachkonstruktion, Dacheindeckung, Versorgungsleitungen oder auch eine Verstärkung der Fundamente zwingende Voraussetzung der Maßnahme bzw. durch die Maßnahme verursacht sind, sind die Aufwendungen insgesamt als nachträgliche Herstellungskosten zu beurteilen.

[35] vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, Rn. 71, a.a.O.
[36] vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, Rn. 71, a.a.O.

Nachträgliche Änderung der ursprünglichen Einschätzung: Stellt sich bei einer über mehrere Jahre geplanten zusammenhängenden Baumaßnahme in späteren Jahren heraus, dass der ursprüngliche Plan nicht mehr umgesetzt werden kann und z. B. eine Energieeffizienzverbesserung um zwei Energieeffizienzklassen signifikant unterschritten wird oder andere Maßnahmen nicht zu einer Verbesserung der Bausubstanz führen, müssen bereits erstellte (und ggf. geprüfte) Jahresabschlüsse nicht nachträglich geändert werden. Die Beurteilung der Voraussetzungen für die Aktivierung ist vielmehr zu jedem Jahresabschluss neu zu prüfen. Sollten die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sein, ist ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen.

Auffassung der Finanzverwaltung: Das BMF-Schreiben bezieht bei der Auslegung des Zusammentreffens von Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit Erhaltungsaufwendungen nur auf das Kriterium des sachlichen Zusammenhangs. Ein sachlicher Zusammenhang ist gegeben, wenn die einzelnen Baumaßnahmen (die sich auch über mehrere Jahre erstrecken können) bautechnisch ineinandergreifen. Von einem bautechnischen Ineinandergreifen ist nicht allein deswegen auszugehen, weil Herstellungsarbeiten zum Anlass genommen werden, um auch sonstige anstehende Renovierungsarbeiten vorzunehmen. Allein die gleichzeitige Durchführung der Arbeiten, z. B.um die mit den Arbeiten verbundenen Unannehmlichkeiten abzukürzen, reicht für einen sachlichen Zusammenhang nicht aus. Ebenso wird ein sachlicher Zusammenhang nicht dadurch hergestellt, dass die Arbeiten unter dem Gesichtspunkt der rationellen Abwicklung eine bestimmte zeitliche Abfolge der einzelnen Maßnahmen erforderlich machen, wenn die Arbeiten ebenso unabhängig voneinander hätten durchgeführt werden können.[37]

7 Modernisierung in Raten

Wird ein Gebäude in Raten modernisiert, dann sind die Baumaßnahmen insgesamt unter dem Gesichtspunkt der wesentlichen Verbesserung zu würdigen, wenn dahinter ein einheitliches Konzept steht.[38]

Zusammenhängende Baumaßnahmen, die ausschließlich der Modernisierung einzelner Wohnungen dienen, können zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes führen, wenn durch diese Maßnahmen das Gebäude als Ganzes eine wesentliche Verbesserung – im Sinne einer Erhöhung des Gebrauchswertes – erfährt.[39]

Kann im Rahmen der Planung nicht erreicht werden, dass alle Wohnungen innerhalb des Planungshorizonts modernisiert werden, kann dennoch das ganze Gebäude wesentlich verbessert werden.[40]

Von einer wesentlichen Verbesserung ist insbesondere dann auszugehen, wenn im Rahmen eines Gesamtkonzeptes (räumlicher, sachlicher und zeitlicher Zusammenhang) über einen längeren Zeitraum im Rahmen von Einzelmodernisierungen die Modernisierung der

[37] vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, Rn. 73, a.a.O.
[38] vgl. BFH-Urteil von 12.09.2001, IX R 39/97, a.a.O.
[39] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 19, a.a.O.
[40] vgl. Wolff-Diepenbrock, a.a.O., S. 1291.

Wohnungen erfolgt und mehr als die Hälfte aller Wohnungen bzw. Wohn- und Nutzfläche in einem Gebäude modernisiert werden und durch die Maßnahmen das Gebäude in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung einen Standardsprung erfährt.

Auffassung der Finanzverwaltung: Wenn ein Gebäude in der Art saniert wird, dass von einer Vielzahl von Wohnungen lediglich der Gebrauchswert einer oder mehrerer Wohnungen erhöht wird, sind die dafür entstandenen Aufwendungen nach Auffassung der Finanzverwaltung[41] dennoch als Herstellungskosten i. S. d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB anzusehen. Unseres Erachtens entspricht diese im BMF-Schreiben vom 26.01.2026 vertretene Auffassung der Finanzverwaltung i. d. R. nicht den vom BFH in seinen Urteilen von 2001 dargestellten Grundsätzen, nach denen eine wesentliche Verbesserung des gesamten Gebäudes vorliegen muss. Ob dies bereits bei der Sanierung nur einzelner Wohnungen der Fall ist, ist im Einzelfall zu beurteilen.

8 Nachträgliche Anschaffungskosten

Auch wenn **kurzfristig nach der Anschaffung** eines Gebäudes Aufwendungen für bauliche Maßnahmen anfallen, liegen Herstellungskosten nur dann vor, wenn die Maßnahmen

- die Herstellung eines neuen Gebäudes,
- die Erweiterung des Gebäudes oder
- eine über den Zustand im Anschaffungszeitpunkt hinausgehende wesentliche Verbesserung

bewirken. Aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhangs mit der Anschaffung ist zu differenzieren, ob die Aufwendungen das Gebäude nur in dem Zustand erhalten, in dem es sich im Erwerbszeitpunkt befand, oder ob bereits zu diesem Zeitpunkt ein Bedarf an erheblichen baulichen Maßnahmen bestanden hatte, deren Durchführung das Gebäude über seinen beim Erwerb gegebenen Zustand hinaus wesentlich verbessert. Letzteres ist insbesondere dann zu vermuten, wenn im Verhältnis zum Kaufpreis hohe Aufwendungen vorliegen.[42]

Insoweit abweichende steuergesetzliche Regelung: Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 i. V. m. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten). Dies führt zu einer unterschiedlichen Behandlung der Modernisierungsaufwendungen in der Handels- und Steuerbilanz. D. h., im oben genannten Fall gilt für die Steuerbilanz die 15 % und 3 Jahres-Grenze, während für die Handelsbilanz im Einzelnen zu prüfen ist, ob aufgrund der Art und Höhe der Aufwendungen eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung vorliegt.

[41] vgl. BMF-Schreiben vom 26.01.2026, Rn. 53, a.a.O.
[42] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 15, a.a.O.

9 Besonderheiten bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung

Die im IDW RS IFA 1 dargelegten Grundsätze zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten gelten auch dann, wenn von der Möglichkeit einer komponentenweisen Ermittlung der planmäßigen Abschreibung i. S. d. IDW RH HFA 1.016[43] Gebrauch gemacht wird. Der Austausch einer Komponente ist keine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung i. S. d. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. Vielmehr stellt der Austausch einen Ersatz wesentlicher physischer Substanz dar. Aufwendungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen nur dann als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren, wenn das Gebäude insgesamt durch die Baumaßnahme erweitert oder wesentlich verbessert wird. Sind durch eine Baumaßnahme mehrere Komponenten betroffen, sind die angefallenen nachträglichen Herstellungskosten den jeweiligen Komponenten zuzuordnen und über deren Restnutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.[44] Finanzverwaltung und Rechtsprechung folgen dieser Auffassung bisher nicht.

Für die Frage des Erfordernisses außerplanmäßiger Abschreibungen ist auf den Vermögensgegenstand als Ganzes abzustellen. Sofern außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich sind, sind diese in einem angemessenen Verhältnis auf die einzelnen Komponenten zu verteilen. Als angemessenes Verhältnis ist grundsätzlich eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Komponenten anzusehen. [45]

10 Außerplanmäßige Abschreibungen bei nicht rentierlichen Herstellungskosten

Führt die Aktivierung von Herstellungskosten zu einem Buchwert, der voraussichtlich dauernd über dem beizulegenden Wert liegt, sind außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorzunehmen. Diese Abschreibungsnotwendigkeit ist insbesondere zu prüfen, wenn die durchgeführte Maßnahme nicht eine entsprechende Erhöhung der zu erzielbaren Mieteinnahmen nach sich zieht.[46]

Grundlage für die Bewertung von Immobilien zum Abschlussstichtag und damit für die Beurteilung der künftigen Wertentwicklung ist eine entsprechende Planung des Wohnungsunternehmens.[47] Bei einem zum Abschlussstichtag bebauten Grundstück ist für die Überprüfung der Wertansätze als Ausgangspunkt auf den subjektiven Immobilienwert (vgl. Abbildung 5) abzustellen. Hierfür ist bei Grundstücken, die zur Erzielung von Miet- oder Pachterträgen vorgesehen sind, i. d. R. ein ertragsorientiertes Verfahren anzuwenden.[48]

---

[43] vgl. IDW Rechnungslegungshinweis: Handelsrechtliche Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (IDW RH HFA 1.016) (Stand: 29.05.2009).
[44] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 20, a.a.O.
[45] vgl. IDW RS IFA 2, Rn. 43, a.a.O.
[46] vgl. IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 21, a.a.O.
[47] vgl. IDW RS IFA 2, Rn. 31, a.a.O.
[48] vgl. IDW RS IFA 2, Rn. 36, a.a.O.

Anlagevermögen: Bewertung bei dauerhafter Nutzungsabsicht	Anlagevermögen: Bewertung bei nicht dauerhafter Nutzungsabsicht	Anlagevermögen/ Umlagevermögen: Zum Verkauf vorgesehene Immobilien
Subjektiver Immobilienwert	Intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert	Intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert
Bewertung Grund und Boden und Gebäude als zwei Vermögensgegenstände	Bewertung Grund und Boden und Gebäude als zwei Vermögensgegenstände	Einheitlicher Vermögensgegenstand

Abb. 5: Wertbegriffe

Anmerkung:

Der **intersubjektiv nachprüfbare Immobilienwert** stellt einen typisierten Wert aus der Perspektive eines beliebigen Eigentümers oder potenziellen Erwerbers zu einem bestimmten Stichtag dar.

Beim **subjektiven Immobilienwert** wird die individuelle Nutzungsmöglichkeit der Immobilie im Unternehmen des konkreten Erwerbers berücksichtigt und die damit verbundenen unechten und echten Synergieeffekte einbezogen.

Bei umfassend modernisierten Gebäuden, die am Bewertungsstichtag eine besonders lange Restnutzungsdauer haben (mindestens 40 Jahre), kann es sachgerecht sein, den Beurteilungszeitraum für eine dauerhafte Wertminderung von fünf auf bis zu zehn Jahre zu verlängern.[49]

11 Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz

Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz

Für die Steuerbilanz werden die Bewertungsvorschriften in § 6 EStG geregelt. Mangelt es an konkreten steuerlichen Vorschriften im EStG greifen die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG; sog. Maßgeblichkeit).

Die Fortentwicklung der Auslegung des Herstellungskostenbegriffs durch den IDW RS IFA 1 n.F. hat aufgrund des im Ertragsteuerrecht geltenden materiellen Maßgeblichkeitsprinzips daher auch Bedeutung für die steuerliche Gewinnermittlung.

Nach Veröffentlichung des BMF-Entwurfs haben der FAB, der IFA und der StFA (Steuerfachausschuss) des IDW zudem klargestellt:

[49] vgl. IDW RS IFA 2, Rn. 40, a.a.O.

- Steuerpflichtige, die infolge einer umfassenden energetischen Sanierungsmaßnahme ausschließlich auf der Grundlage des in IDW RS IFA 1 n.F., Rn. 14a, neu formulierten Kriteriums (nachträgliche) Herstellungskosten in ihrer Handelsbilanz aktivieren und dieses Vorgehen – aufgrund des Fehlens einer eigenen steuerrechtlichen Regelung und des daher einschlägigen Maßgeblichkeitsprinzips – für steuerbilanzielle Zwecke übernehmen, sollten im Rahmen ihrer Steuerdeklaration offenlegen, dass sie diesbezüglich eine möglicherweise (von der Verwaltungsauffassung) abweichende Rechtsauffassung vertreten zu haben.

- Soweit im Einzelfall für die Sanierungskosten eine Aktivierung als Herstellungskosten in der Steuerbilanz – abweichend von der Handelsbilanz – nicht erfolgt, sind handels- und steuerrechtliche Folgewirkungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu beachten.

Weiterhin weisen FAB, IFA und StFA darauf hin, dass der Abschlussprüfer sorgfältig zu würdigen hat, ob IDW RS IFA 1 n.F. in der von ihm durchzuführenden Prüfung zu beachten ist. Eine im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit als vertretbar eingestufte Abweichung ist im Prüfungsbericht darzustellen und inhaltlich zu begründen. Dies gilt auch dann, wenn die Abweichung auf Rechtsprechung i. S. von IDW PS 201 n. F. (09.2022), Rn. 9, zurückgeht (u. a. auch BFH-Rechtsprechung zu bilanzsteuerlichen Fragen im Anwendungsbereich des Grundsatzes der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG)). Zusammenfassend kann das steuerpflichtige Wohnungsunternehmen zwei Standpunkte einnehmen:

Option 1: Das Wohnungsunternehmen beruft sich auf den geltenden Maßgeblichkeitsgrundsatz und strebt handels- und steuerrechtlich eine Einheitsbilanz an. In diesem Fall wäre im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung eine Abweichung zum BMF-Schreiben offenzulegen. Sollte sich keine Abweichung zum BMF-Schreiben ergeben, muss dies im Rahmen der Steuererklärung auch nicht deklariert werden.

Option 2: Das Wohnungsunternehmen entscheidet sich für die konsequente Anwendung des BMF-Schreibens, unabhängig von einer handelsrechtlichen Bilanzierung. In diesem Fall ist für jede Baumaßnahme, die handelsrechtlich aktiviert wird, zu prüfen, inwieweit aufgrund der Anwendung des BMF-Schreibens laufender Erhaltungsaufwand vorliegt. Bei einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz müssen bei einem passiven Überhang passive latente Steuern in der Handelsbilanz berücksichtigt werden.[50] Ferner ist hier im Rahmen der Steuererklärung offenzulegen, dass vom Maßgeblichkeitsgrundsatz (gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) abgewichen wurde.

Anmerkungen:

Damit ggf. zu bilanzierende passive latente Steuern im handelsrechtlichen Jahresabschluss berücksichtigt werden können, müssen sich Wohnungsunternehmen bereits zum Aufstellungszeitpunkt mit der Frage auseinandersetzen, ob sie Option 1 oder 2 anwenden.

[50] Dies gilt nach § 274a Nr. 4 HGB nicht für kleine Kapitalgesellschaften und kleine Genossenschaften. Diese müssen passive Latenzen im Rahmen ihrer Rückstellungsberechnung berücksichtigen und ggf. eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 274a HGB, Rn. 41 ff.)

12 Zusammenfassendes Prüfschema

1
Liegt Herstellung vor (wird ein neues Gebäude geschaffen)?

ja ⇨ Aktivierungspflicht

2
Wurde die Wohnfläche/Nutzfläche vergrößert bzw. ist ein nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen erfolgt?
Wurde die Wohnfläche/Nutzfläche zwar nicht vergrößert, wurden aber bisher nicht vorhandene Bestandteile eingebaut, so dass die Gebäude-substanz vermehrt wird?

ja ⇨ Aktivierungspflicht

3
Liegt eine über den ursprünglichen Zustand (das ist der Gebäudezustand beim Zugang in das Vermögen) hinausgehende wesentliche Verbesserung vor?

Eine solche liegt vor, bei

- wesentlicher Verlängerung der Nutzungsdauer oder
- wesentlicher Erhöhung der Gebäudequalität.

Die Wesentlichkeit ergibt sich aus dem Verhältnis zur Situation vor Beginn der Maßnahme.

ja ⇨ Aktivierungspflicht

4
Liegt eine einheitliche Baumaßnahme in dem Sinne vor, dass für sich genommen Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an einem Gebäude vorliegen, zwischen diesen aber ein enger räumlicher, zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht, so dass die eine Maßnahme betreffenden Aufwendungen insgesamt als Herstellungsaufwand zu qualifizieren sind?

sachlicher Zusammenhang: die Maßnahmen bedingen sich bautechnisch

zeitlicher Zusammenhang: ist auch dann gegeben, wenn sich die Maßnahmen planmäßig über mehrere Geschäftsjahre erstrecken (in Abhängigkeit der Länge der Unternehmensplanung)

ja ⇨ Aktivierung **aller** Kosten dieser Maßnahme

5
Liegt der Buchwert des Gebäudes nach der Aktivierung der Modernisierungskosten (Fälle 1 bis 4) dauerhaft über dem beizulegenden Wert des Gebäudes auf Grundlage eines Ertragswertverfahrens?

ja ⇨ Außerplanmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert

Anlagen

Anlage 1: Beispielhafte Ausstattungsstandards aus wohnungswirtschaftlicher Sicht

Ausstattung	Einfacher Standard	Mittlerer Standard	Anspruchsvoller Standard
Fenster	• Einfachverglasung • Holzkastenfenster • Holz- oder Kunststoffverbundfenster ohne Rollläden in allen Wohn- und Schlafräumen (vor WSchV)	• Isolierverglaste Fenster ohne Rollläden (zweifachverglast)	• isolierverglaste Fenster ohne Rollläden (zweifachverglast mit spezialbeschichteten Wärmeschutzschicht) • Isolierverglaste Fenster mit elektrisch bedienbaren Rollläden in den Wohn- und Schlafräumen • 3-fach isolierverglaste Fenster
Heizung (Maßnahmen zur Wärme- und Energieerzeugung, -versorgung und -speicherung)	• Einzelöfen • Elektrische Speicherheizung (ohne moderne Regelung) • Etagenheizungen (Gas/Elektro) • Zentralheizung ohne Solarthermie	• Zentralheizung mit Solarthermie • Fernwärme mit einem Primärenergiefaktor >0,3 • Einbau Luft-Wasser-Wärmepumpe mit Wirkungsgrad <3	• Elektrische Speicherheizung mit Regelkonzept mit 100%iger Nutzung erneuerbarer Energien • Fernwärme mit einem Primärenergiefaktor <=0,3 • Einbau Luft-Wasser-Wärmepumpe mit Wirkungsgrad >3 • Einbau Erdwärmepumpe mit Wirkungsgrad >3,5
Warmwasserversorgung	• Zentrale Warmwasserbereitung	• Zentrale Warmwasserbereitung für Bad (auch mit Wohnungsstationen) • Küche ggf. auch dezentral	• Einbau Wasserwärmepumpe mit Wirkungsgrad >3,8 • Dezentrale Warmwasserversorgung für Bad und Küche • Einbau moderner Regulierungs- und Absperreinrichtungen zur Reduzierung des Havarie- und Schadensrisikos • Verringerung von Energieverlusten durch verbesserte Leitungsdämmung

Ausstattung	Einfacher Standard	Mittlerer Standard	Anspruchsvoller Standard
			• Maßnahmen zur Verbesserung der Trinkwasserhygiene
Sanitär Sanitärausstattung	• Einfach-Bad z. B. mit freistehender Badewanne	• Bad mit Handwaschbecken, Einbauwanne oder Einbau-dusche WC oder separates WC • Vorwandinstallation • Einhandhebelmischer Armatur	• Wie mittlerer Standard jedoch bei größeren Wohnungen (i.d.R. ab 3 Zimmern) mit Wanne und Dusche, zweites Handwaschbecken, separates WC, • Vorwandinstallation • Barrierefrei • Thermostatarmaturen
Wandbehandlung	• alte Wandfliesen (z. B. grün oder braun)	• Fliesen tür- oder raumhoch mit neutralen Farben	• Großformatige Fliesen nur in Spritzwasserbereichen
Bodenbelag	• Kunststoff	• Fliesen	• Großformatige Fliesen/Naturstein, sonstige aufwendige Bodenbeläge
Elektroinstallation/ Informationstechnik/Gebäudeautomation	• kein FI-Schutzschalter vorhanden	• Unterverteilung mit FI-Schutzschalter • Kupfer-Telefonleitung / Koaxialkabel • Türöffner/einfache Gegensprechanlage • Informationstechnische Anlagen mit Sternverkabelung	• Unterverteilung mit FI-Schutzschalter • Glasfaseranschluss (FTTH-Glasfaser bis in die Wohnung, FTTB-Glasfaser bis zum Haus) • Türöffner/Gegensprechanlage mit Video • Smart-Home-Technik • Einbau einer modernen und zukunftsfähigen Zählerinfrastruktur

Ausstattung	Einfacher Standard	Mittlerer Standard	Anspruchsvoller Standard
Wärmedämmung (Fassade, Dach, oberste Dachdecke Kellerdecke)	• Ohne/einfache Dämmung	• Dämmstandard 30 % über dem des Referenzgebäudes nach GModG	• Dämmstandard 30 % unter dem des Referenzgebäudes nach GModG