Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1), Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2), Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Weiterbildung für angehende Prüfer

WP/StB Ingeborg Esser
Hauptgeschäftsführerin

WP Christian Gebhardt

GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e. V.

GdW Die Wohnungswirtschaft Deutschland

Agenda

- **Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)**
- **Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)**
- **Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)**
- **Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)**

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden - Standards

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

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 1 n.F.)

Stand: 06.11.2024

IDW VERLAG GMBH

Bundesministerium der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
Tel. +49 30 18 682-0
poststelle@bmf.bund.de
www.bundesfinanzministerium.de
26. Januar 2026

Betreff: Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden
GZ: IV C 1 - S 2253/00082/001/064
DOK: COO.7005.100.2.13997643
Seite 1 von 22

Anwendung

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei Sanierungen in Raten, die im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens noch nicht vollendet sind, verkürzen sich die Betrachtungszeiträume für die Vermutungsregel auf drei Jahre.

Es ersetzt

- das BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003 (BStBl I S. 386) und
- das BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2017 (BStBl I S. 1447).

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Gesetzliche Regelungen sowie Arbeitshilfen

- Definition des Herstellungskostenbegriffs in § 255 Abs. 2 HGB
- IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 1 nF)
- GdW Standard: Modernisierung von Gebäuden – zur Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand in der Handelsbilanz (2026)
- Wohnungsunternehmen Frage: Liegt eine Aktivierungsrichtlinie vor?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Weiterentwicklung des IFA 1 in Bezug auf Klimainvestitionen im Gebäudebereich

- Warum bestand der Bedarf, IDW RS IFA 1 weiterzuentwickeln?
- 3 Aspekte:
  - Bewertung von Photovoltaikanlagen als eigenständige Vermögensgegenstände oder Gebäudebestandteile
  - Weiterentwicklung der zentralen Ausstattungsbereiche eines Gebäudes
  - Höherer Stellenwert von Klimainvestitionen

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Herstellung eines Vermögensgegenstands

Voraussetzungen:

- bauliche Maßnahme an einem bestehenden Gebäude
- **Vollverschleiß** des Gebäudes = wesentliche Teile des Gebäudes waren so sehr abgenutzt, dass es – gänzlich oder in seiner bisherigen Funktion – unbrauchbar geworden ist
- **Herstellung eines neuen Gebäudes** unter Verwendung der noch nutzbaren Teile des Altgebäudes

- **Vollverschleiß**
  - Gebäude ist unbewohnbar (a) oder in seiner bisherigen Funktion nicht mehr nutzbar (b)
  - Gebäude ist unbewohnbar (a)
  - Voraussetzung: das Gebäude ist leer stehend
  - schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die technische Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Herstellung eines Vermögensgegenstands

- bei der bloßen "inneren Verwahrlosung" eines Gebäudes liegt kein Vollverschleiß vor
- schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen:
  - Fundamente
  - tragende Außenwände und Innenwände
  - Geschossdecken
  - Dachkonstruktion

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Herstellung eines Vermögensgegenstands

- Gebäude ist aufgrund der baulichen Maßnahme als in bautechnischer Hinsicht neu anzusehen, d.h. die neu eingefügten Gebäudeteile müssen dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge geben = verschlissene Teile, die für die technische Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, müssen ersetzt werden
- Gebäude ist in bautechnischer Hinsicht dann als neu anzusehen, wenn die Baumaßnahme einem Neubau gleichkommt
- **Indiz**: (voraussichtliche) Herstellungskosten der baulichen Maßnahme (ohne Berücksichtigung von Erhaltungsaufwendungen) übersteigen den Verkehrswert der Altbausubstanz

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Herstellung eines Vermögensgegenstands - Beispiel

- Die Bauprojekt AG errichtete im Jahr 1976 eine Immobilie, die sie für einen Zeitraum von insgesamt 35 Jahren an die Schöner Wohnen GmbH vermietete. Die GmbH nutzte das Objekt als Bürogebäude.
- Die damaligen Herstellungskosten beliefen sich auf € 0,8 Mio. Die Immobilie ist vollständig abgeschrieben.
- Im Jahr 2020 wurde der Mietvertrag beendet, da die Schöner Wohnen GmbH ein von ihr selbst erstelltes Verwaltungsgebäude bezog. Alle Vermarktungsversuche der Bauprojekt AG blieben ohne Erfolg. Im Jahr 2025 entschloss sie sich, die Immobilie in ein modernes Wohngebäude umzubauen, welches den technischen und optischen Anforderungen der heutigen Zeit mehr als entspricht und einem Neubau gleichkommt. Die Kosten des Umbaus beliefen sich auf € 1,5 Mio.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Herstellung eines Vermögensgegenstands - Beispiel

Lösung:

- Es handelt sich um eine bauliche Maßnahme an einem bestehenden Gebäude.
- Das Gebäude war voll verschlissen, da es in seiner bisherigen Funktion (Nutzung als Bürogebäude) unbrauchbar geworden ist.
- Die Herstellung des neuen Gebäudes (Wohngebäude) erfolgte unter Verwendung der noch nutzbaren Teile des Altgebäudes.
- Das Gebäude ist aufgrund der baulichen Maßnahmen als in bautechnischer Hinsicht neu anzusehen.
- Ergebnis: Es liegt die Herstellung eines Vermögensgegenstands vor.
  Die angefallenen Kosten von € 1,5 Mio. sind zu aktivieren.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Erweiterung eines Vermögensgegenstands

Voraussetzung: bauliche Maßnahmen dienen dazu, das Gebäude in seiner Substanz zu vermehren

Beispiele:

- Aufstockung eines Gebäudes (z. B. um ein Geschoss)
- Anbau (z. B. Balkonanbau, Gebäudeanbau, Anbau einer Dachgaube)
- sonstige Vergrößerung der nutzbaren Fläche (ausreichend: geringfügige Vergrößerung der Nutzfläche)
- Erstmalige Anbringung von Wärmedämmung
- nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen
- **Neue Funktionen**: z. B. Heizungserneuerung mit Kühlfunktion, Heizungssteuerung (Paul Tech)
- Intelligente Thermostate und Gebäudesteuerung

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Erweiterung eines Vermögensgegenstands

keine Erweiterung liegt beispielsweise in folgenden Fällen vor:

- Ersatz vorhandener Fenster durch größere Fenster
- Umstellung von Einzelöfen auf eine Zentralheizung

ebenfalls keine Erweiterung liegt vor, wenn selbständig verwertbare Anlagen errichtet werden, z. B.

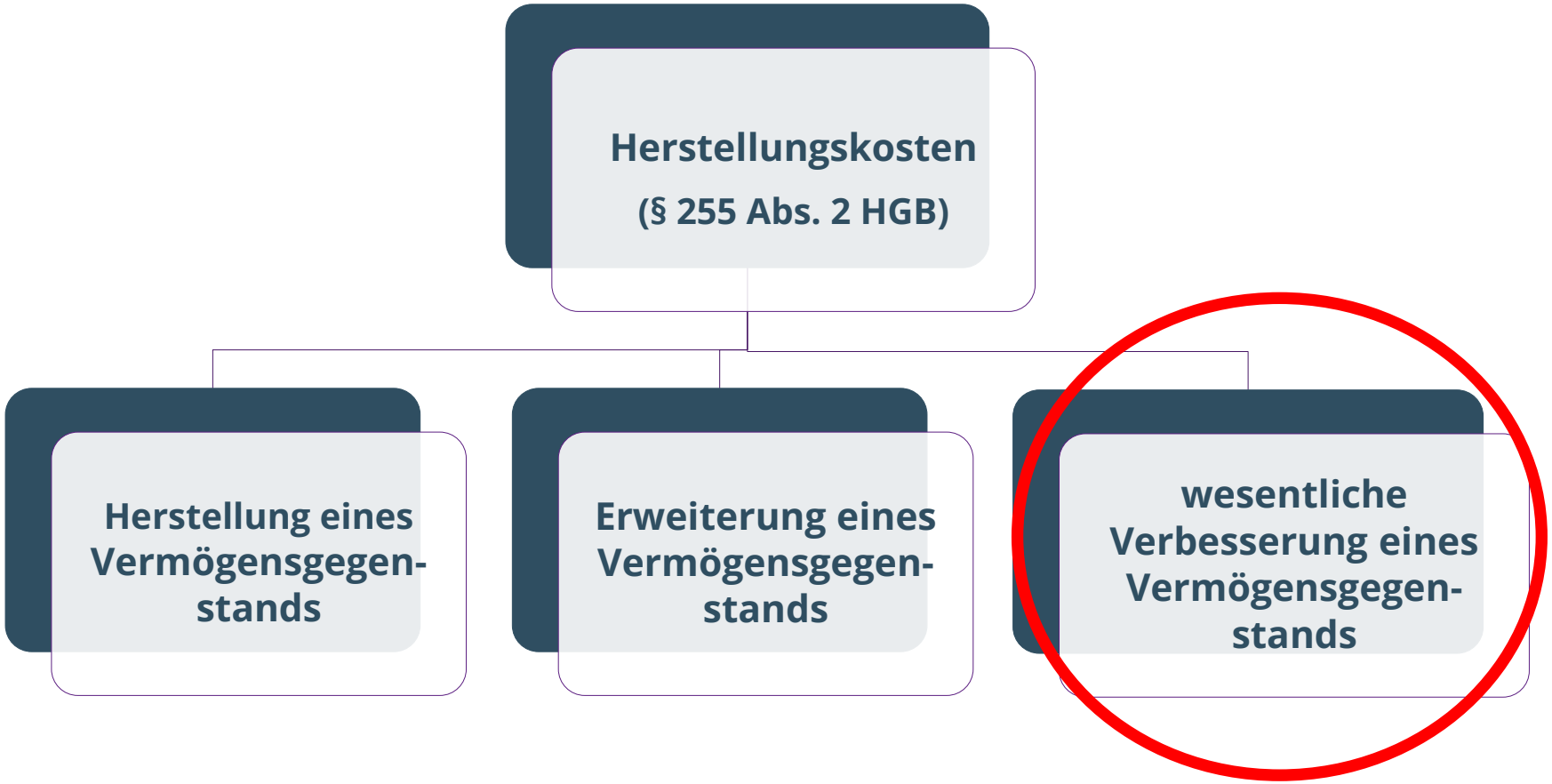
- Aufdach-Photovoltaikanlagen (Änderung der Sichtweise durch IFA 1 n.F.)
- Blockheizkraftwerke, die auch andere Gebäude mit Wärme versorgen und Energie erzeugen
- Aktivierung als eigenständige Vermögensgegenstände
- Ausweis: "Technische Anlagen und Maschinen"

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

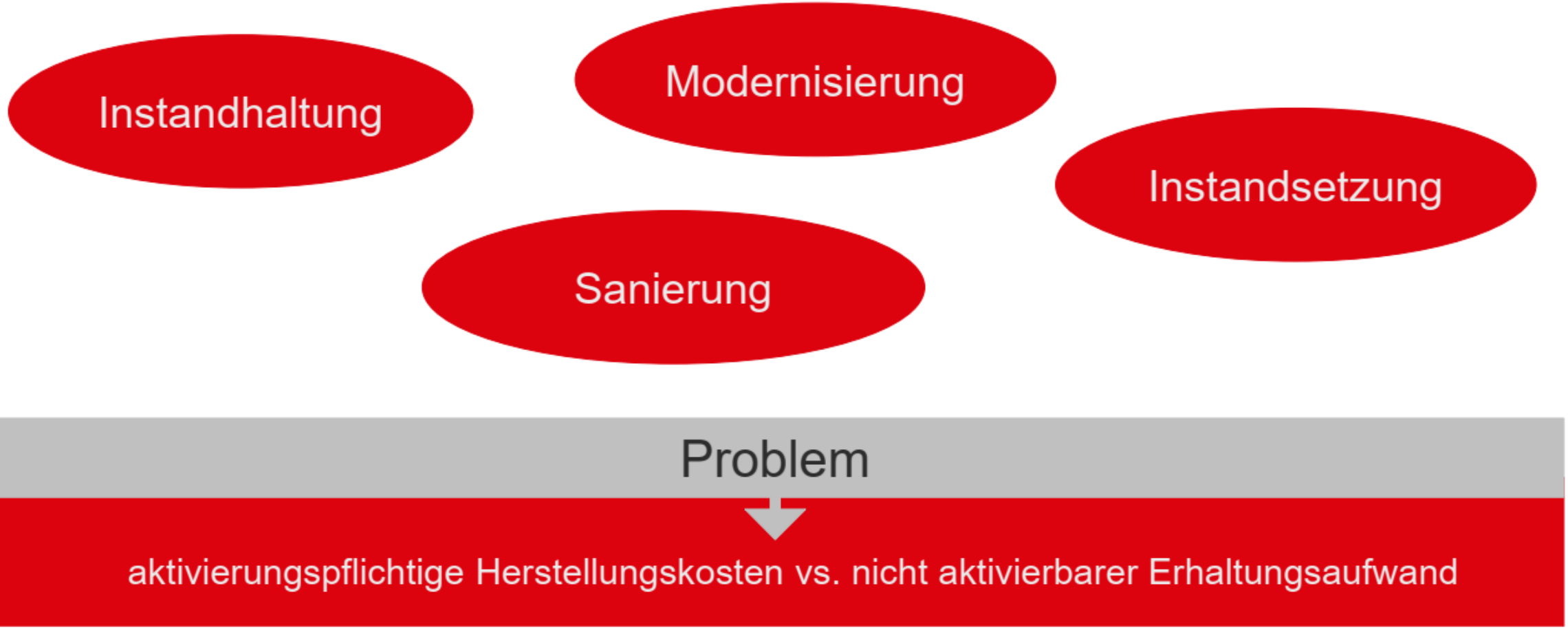
Erweiterung eines Vermögensgegenstands

- einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in Bezug auf Photovoltaikanlagen
- Wenn Einbaupflichten bestehen, werden diese Photovoltaikanlagen zu Gebäudebestandteilen.
- Gleiches ergibt sich, wenn der erzeugte Photovoltaikstrom ausschließlich oder fast ausschließlich im Gebäude genutzt wird.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

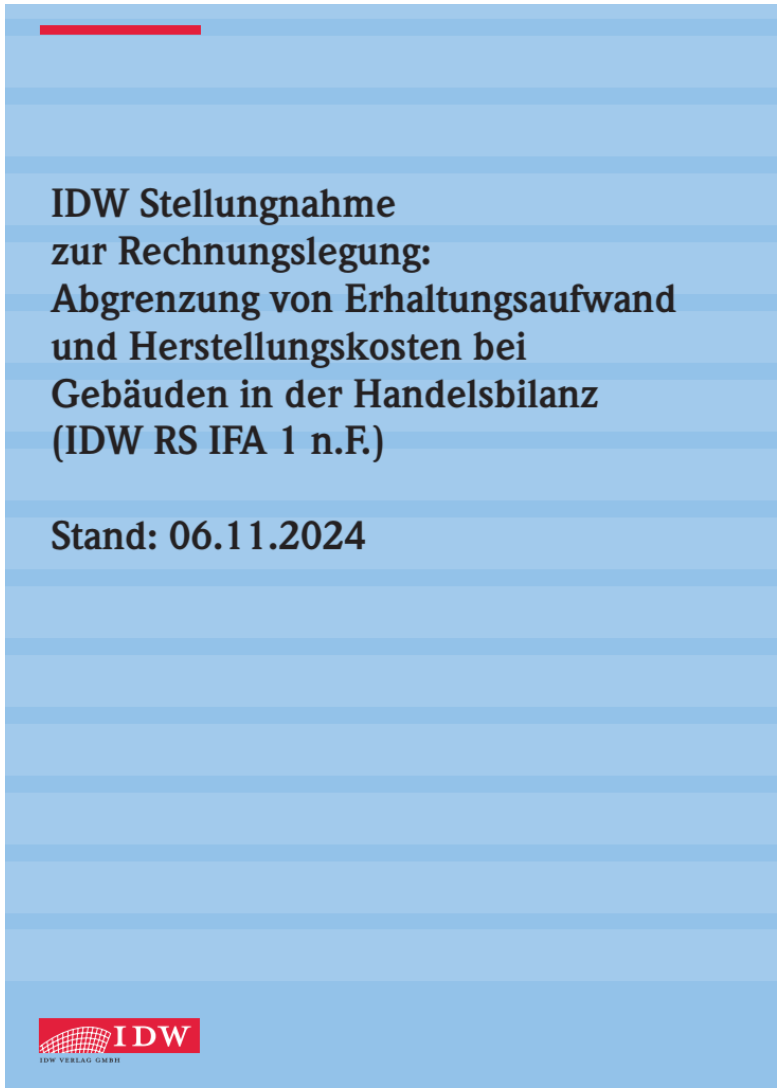


Quelle: IDW

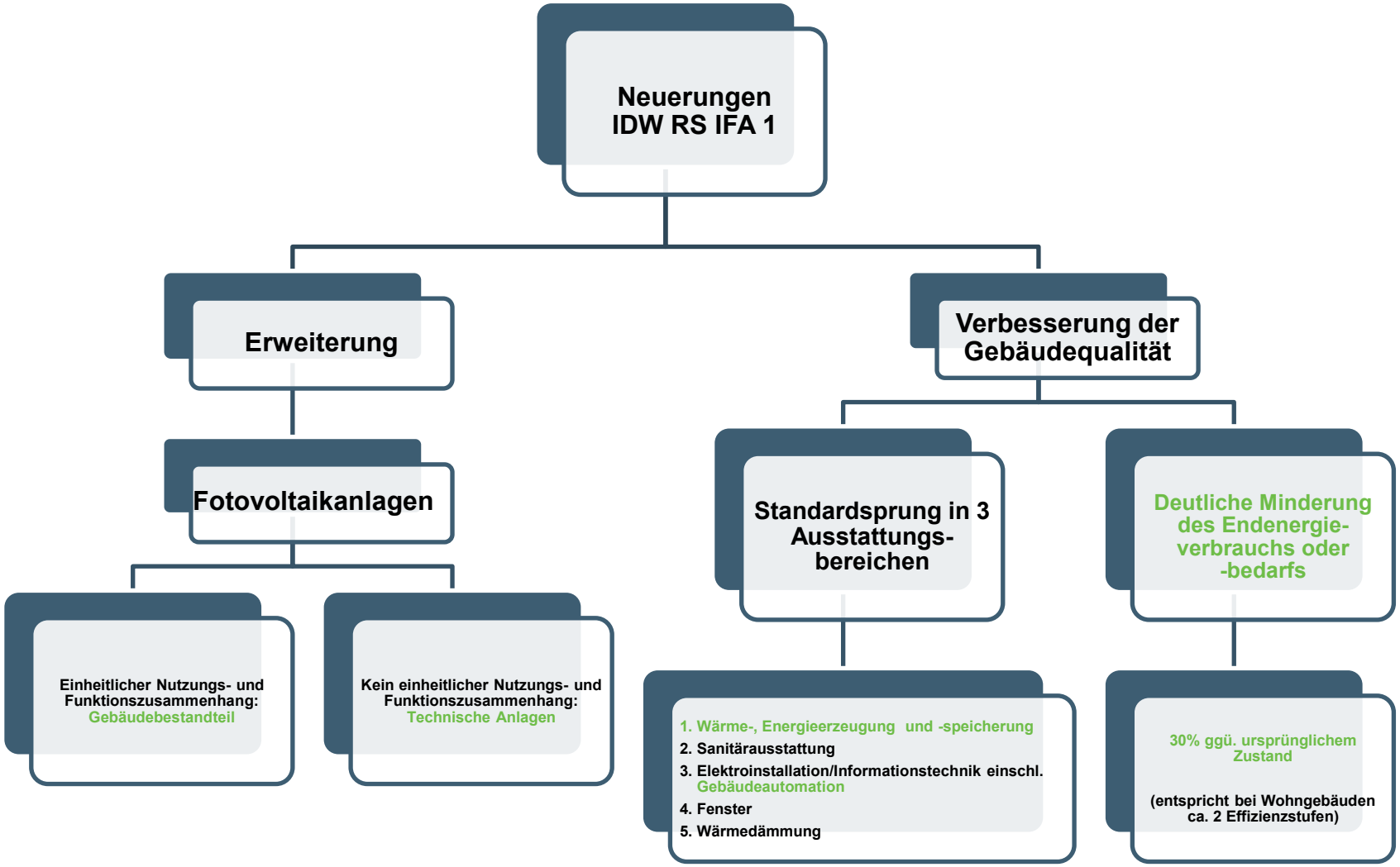
Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Anwendung:
JA 2026,
Freiwillig
ab JA 2023

Die IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung legen die Berufsauffassung zu Rechnungslegungsfragen dar.



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Überprüfung der Aktivierungsvoraussetzungen

Ja — 1) Herstellung eines Vermögensgegenstands?

Ja — 2) Erweiterung eines Vermögensgegenstands?

Ja — 3) Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands, über dessen ursprünglichen Zustand hinaus?

Nein

Nein

Nein → Erhaltungs-aufwand

3a) Deutliche Verlängerung der Nutzungsdauer?

3b) Qualitative Verbesserung des Gebäudes?
(=> wesentlicher Anstieg der erzielbaren Miete)

Standardanhebung in mind. drei der zentralen Bereiche

- Maßnahmen zur Wärme- und Energieversorgung und –speicherung* (alt: Heizung)
- Sanitärausstattung
- Elektroinstallation/Informationstechnik (einschl. Gebäudeautomation*)
- Fenster
- Wärmedämmung

*) NEU

Maßnahmen zur deutlichen Minderung des Endenergie-verbrauchs bzw. –bedarfs*

- Indiz: Verbesserung der Energieeffizienzklasse bei Wohngebäuden um zwei Stufen
- Senkung um mindestens 30 % gegenüber dem ursprünglichen Zustand/ hilfsweise ggü. Zustand vor Durchführung der Maßnahmen

Ja → Aktivierung/ Herstellungs-kosten

GdW Die Wohnungswirtschaft Deutschland

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

- Nutzungsdauer eines Gebäudes wird deutlich verlängert **oder** die Gebäudequalität über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus deutlich verbessert
- **Wesentliche Verbesserung** eines Gebäudes liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:
  - wesentliche **Verlängerung der technischen oder wirtschaftlichen Nutzungsdauer** eines Gebäudes
  - **qualitative Verbesserung eines Gebäudes**
- Eine wesentliche Verbesserung entsteht nicht schon alleine dadurch, dass Erhaltungsaufwendungen in ungewöhnlicher Höhe zusammengeballt anfallen!

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands - Ursprünglicher Zustand

- Zustand des Gebäudes zu dem Zeitpunkt, in dem der Eigentümer das Gebäude in sein Vermögen aufgenommen hat
  (= Anschaffung oder Herstellung) oder
- Zustand nach Durchführung baulicher Maßnahmen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führten oder
- Zustand nach Eintritt eines Substanzverlustes (z. B. Abbruch, Brandschaden oder Hochwasser), soweit dieser – sofern das Gebäude nicht bereits entsprechend abgeschrieben war – durch eine außerplanmäßige Abschreibung abgebildet wurde

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer

Eine **wesentliche Verbesserung** liegt insbesondere vor im Fall einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer.

- **Verlängerung der technischen Nutzungsdauer**:
  - Verlängerung der technischen Nutzungsdauer tritt nur dann ein, wenn die für die Nutzbarkeit maßgebende mutmaßliche Haltbarkeitsdauer der Bausubstanz in ihrer Gesamtheit dies gewährleistet
  - Bestätigung durch technischen Sachverständigen
- **Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer:**
  - 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.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer

- 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 Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes, es sei denn, die einzelne Modernisierungsmaßnahme ist Teil einer umfassenden baulichen Maßnahme im vorstehenden Sinne.
- Für eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer kommen Baumaßnahmen in Frage, die dazu beitragen, dass die **Nutzungsdauer der statischen Grundsubstanz des Gebäudes** (Mauerwerk, Stahlbetonkonstruktion) verlängert wird.
- Der Nachweis sollte anhand technischer Expertise erbracht werden.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Verbesserung der Qualität des Gebäudes

- Folgende Kriterien sind bei der Beurteilung einer wesentlichen Verbesserung heranzuziehen:
  - **Indiz**: wesentlicher Anstieg der erzielbaren Miete
  - **Kriterium 1**: Anhebung des Standards in mindestens drei zentralen Bereichen der Ausstattung
  - **Kriterium 2:** Maßnahmen zur deutlichen Minderung des Endenergieverbrauchs bzw. –bedarfs

Die Beurteilung, ob eine Verbesserung der Gebäudequalität vorliegt, hat nach dem Gesamtbild zu erfolgen und kann nicht an einem Einzelaspekt ausgemacht werden!

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Indiz: wesentlicher Anstieg der erzielbaren Miete

- unbeachtlich ist, ob die mit dem Mieter vereinbarte (tatsächliche) Miete angehoben wird
- beachte: Mietsteigerungen, die auf zeitgemäß bestandserhaltenden Erneuerungen beruhen oder auf die allgemeine (ortsübliche) Entwicklung der Mieten zurückzuführen sind, sind außer Ansatz zu lassen
- **erzielbare Miete**
- es handelt sich um die marktüblich erzielbaren Mieterlöse und zwar unabhängig davon, welche Miete im Rahmen eines bestehenden Mietverhältnisses mit dem jeweiligen Mieter tatsächlich vereinbart wurde
- besteht keine (theoretische) Möglichkeit eines Anstiegs der erzielbaren Miete, wird regelmäßig auch keine Erhöhung der Gebrauchsmöglichkeit vorliegen

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Kriterium 1: wesentliche Verbesserung kann vorliegen, wenn in mindestens drei der zentralen Bereiche der Ausstattung eine Anhebung des Standards erfolgt

- Maßnahmen zur Wärme- und Energieversorgung und –speicherung
- Sanitärausstattung,
- Elektroinstallation/Informationstechnik einschl. Gebäudeautomation
- Fenster und
- Wärmedämmung

- Standards:
  - einfach
  - mittel
  - anspruchsvoll

Beispielhafte Ausstattungsstandards

Ausstattung	Einfacher Standard	Mittlerer Standard	Anspruchsvoller Standard
Fenster	• Einfachverglasung • Holzkastenfenster • Holz- oder Kunststoffverbund-fenster 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 be-dienbaren Rollläden in den Wohn- und Schlafräumen • 3-fach isolierverglaste Fenster
Heizung (Maßnahmen zur Wärme- und Energie-erzeugung, -versor-gung und -speiche-rung)	• Einzelöfen • Elektrische Speicherheizung (ohne moderne Regelung) • Etagenheizungen (Gas/Elektro) • Zentralheizung ohne Solarther-mie	• Zentralheizung mit Solarthermie • Fernwärme mit einem Primär-energiefaktor >0,3 • Einbau Luft-Wasser-Wärme-pumpe mit Wirkungsgrad <3	• Elektrische Speicherheizung mit Regelkon-zept mit 100%iger Nutzung erneuerbarer Energien • Fernwärme mit einem Primärenergiefaktor <=0,3 • Einbau Luft-Wasser-Wärmepumpe mit Wir-kungsgrad >3 • Einbau Erdwärmepumpe mit Wirkungsgrad >3,5
Warmwasserversor-gung	• Zentrale Warmwasserbereitung	• Zentrale Warmwasserbereitung für Bad (auch mit Wohnungs-stationen) • Küche ggf. auch dezentral	• Einbau Wasserwärmepumpe mit Wirkungs-grad >3,8 • Dezentrale Warmwasserversorgung für Bad und Küche • Einbau moderner Regulierungs- und Ab-sperreinrichtungen zur Reduzierung des Havarie- und Schadensrisikos • Verringerung von Energieverlusten durch verbesserte Leitungsdämmung

Beispielhafte Ausstattungsstandards

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

Beispielhafte Ausstattungsstandards

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

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Beispiel: Das Wohnungsunternehmen Freie Scholle führt im Jahr 2026 die umfassende Renovierung eines im Jahr 1966 errichteten Mietshauses durch.

Im Einzelnen werden folgende bauliche Maßnahmen vorgenommen:

- Austausch sämtlicher Fenster (Wärmeschutzverglasung, vorher: Holzverbundfenster)
- Reparatur des schadhaften Daches
- Erneuerung der Heizung (Wärmepumpe mit Flachheizkörpern, vorher: Gasetagenheizung)
- Einbau eines bisher nicht vorhandenen Aufzugs
- Erneuerung der Sanitärausstattung (Bad mit Einbauwanne und Einbaudusche, Doppelhandwaschbecken etc., vorher: Einfach-Bad)
- Nach Durchführung der baulichen Maßnahmen erhöht sich die erzielbare Miete von €/qm 6,30 auf €/qm 7,80.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Indiz Anstieg der Miete:

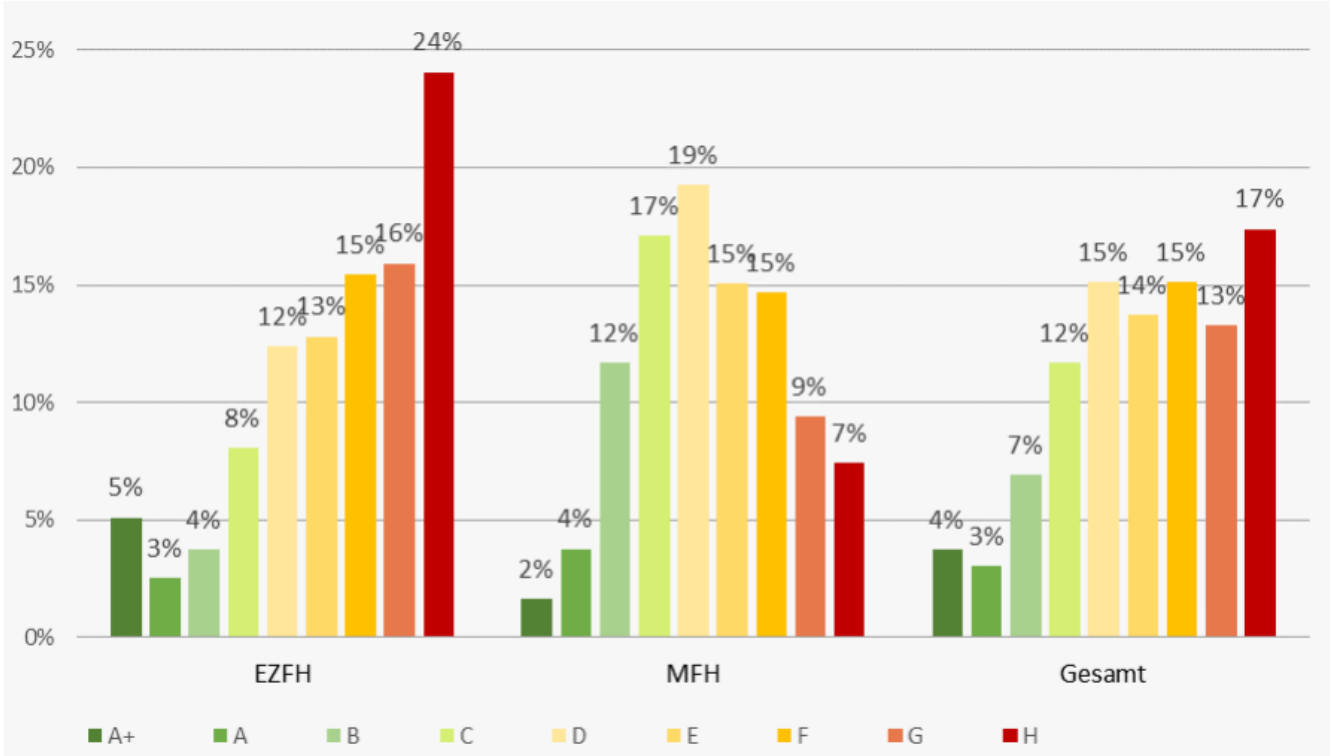
- Der Anstieg der erzielbaren Miete, der auf eine Verbesserung der Qualität des Mietshauses entfällt, beträgt 1,5 EUR/qm
- Indiz ist erfüllt

Kriterium 1:

- 3 zentrale Bereiche der Ausstattung wurden erneuert
- in sämtlichen Bereichen wurde ein Standardsprung erreicht
- Kriterium 1 ist erfüllt, da 3 zentrale Bereiche der Ausstattung erneuert wurden und in allen Fällen ein Standardsprung erreicht wurde

Ergebnis: Die für die Renovierung angefallenen Kosten sind in voller Höhe zu aktivieren.

Kriterium 2: Maßnahmen zur deutlichen Minderung des Endenergieverbrauchs bzw. –bedarfs



Energieeffizienz-	klasse	A+	A	B	C	D	E	F	G	H
Endenergie	kWh/m²ANa	≤ 30	≤ 50	≤ 75	≤ 100	≤ 130	≤ 160	≤ 200	≤ 250	> 250
Endenergie	kWh/m²WFLa	≤ 36	≤ 60	≤ 90	≤ 120	≤ 156	≤ 192	≤ 240	≤ 300	> 300

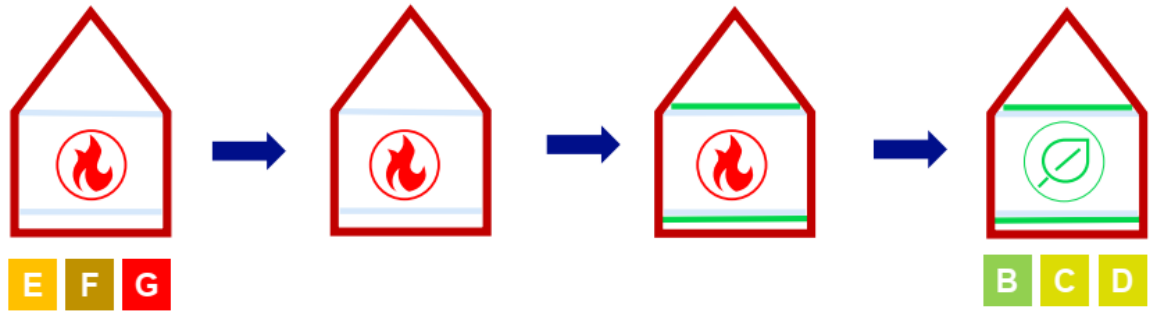
Quelle:
Langfristige Renovierungsstrategie der Bundesregierung, LTRS, 2020

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Mögliche Maßnahmenbündel zur Erreichung des 30%-Einsparkriteriums in Wohngebäuden

EBPD+GEG: Beispiel: Umsetzung der Effizienzklassenverbesserung

INITIATIVE WOHNEN.2050



Reduzierung Endenergiebedarf

WP: Faktor 2,5 - 3

DG-Dämmung: 5-10 %

KG-Dämmung: 3-5 %

AW-Dämmung inkl. Fenster: 50 %

Wohngebäude
zentral, fossil

Energieträgerwechsel
+ Elektroverstärkung

Bauliche Maßnahme:
z.B. Dämmung oberste / unterste Geschossdecke

Wohngebäude
zentral, defossilisiert
geringinvestive Optimierung der Hüllfläche
→ Ziel: < E=130, C ist anzustreben

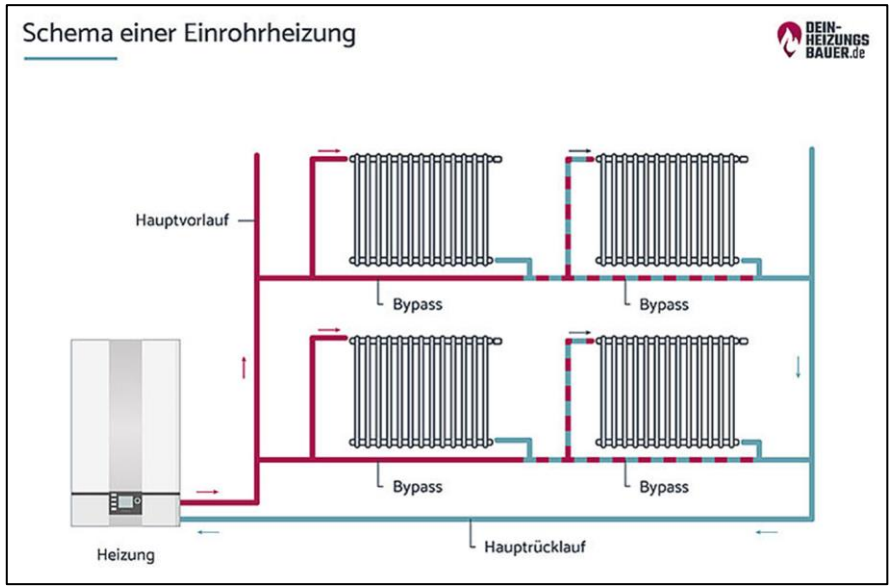
Perspektivisch: Erreichung Effizienzklasse A (je nach EU-Definition Nullemissionsgebäude) → A

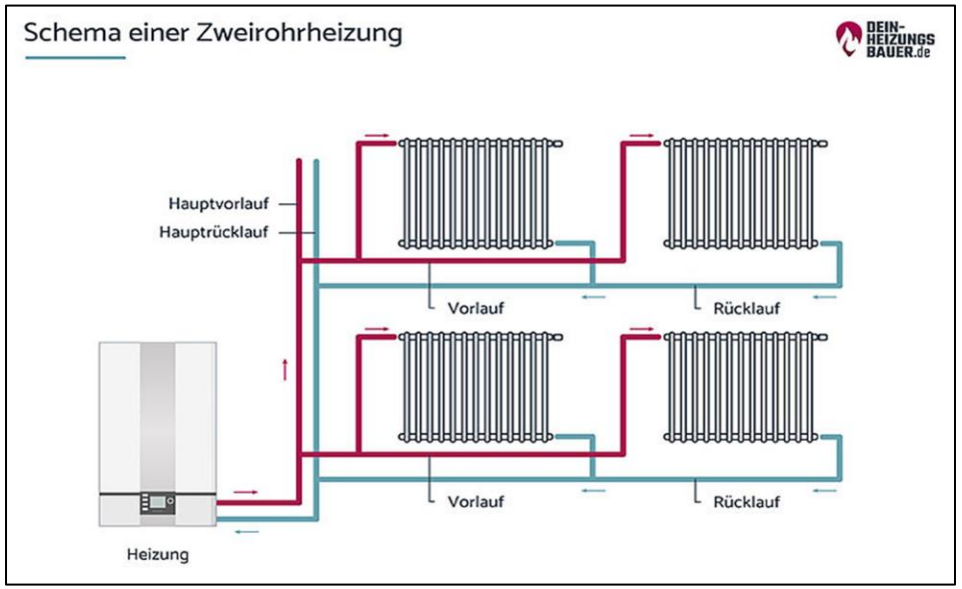
Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Beispiel

- Ein Wohnungsunternehmen stellt im Rahmen eines Heizungstauschs (Gasheizung zu Wärmepumpe) sein Heizungssystem von einer Einrohrheizung auf eine Zweirohrheizung um. Die Energieeinsparung liegt bei 30%.

  ➡ Maßnahme ist bei Erreichung einer Energieeinsparung von 30% vollständig aktivierungspflichtig





Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Möglichkeiten Reduktion des Endenergiebedarfs/-verbrauchs nachzuweisen

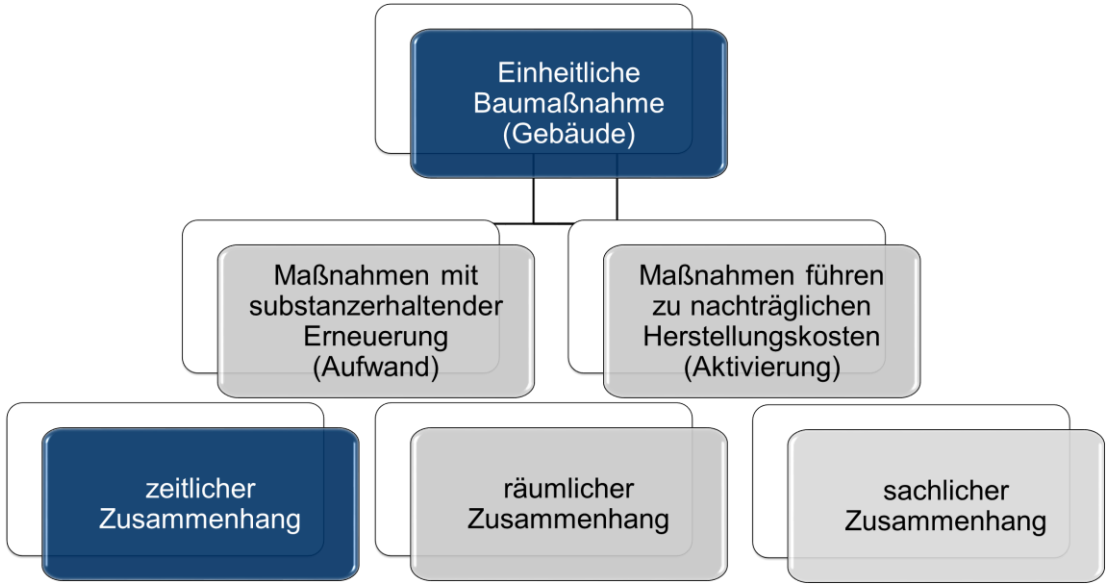
- Energieausweis (Verbrauchsausweis und Bedarfsausweis möglich)
- Energieexperte bzw. Person mit dem entsprechenden technischen Verständnis
- ggf. ähnliche Projekte / Erfahrungswerte aus anderen Projekten

Praxis

- Nachweis des ursprünglichen Zustands hier schwierig ➡ Energieausweis sollte hierzu i.d.R. ausreichend sein, um die Einsparpotenziale nachzuweisen
- Endenergiebedarf vs. Endenergieverbrauch
- Reduktion von CO_2-Emissionen ist nach IDW ERS IFA 1 n. F. kein Indiz
- Nachweise müssen frühzeitig verfügbar sein

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

- **Mehrjährige Maßnahmen**
- Maßnahmen erstrecken sich planmäßig über mehrere Geschäftsjahre.
- Dabei bestimmt die Art der (Gesamt-) Maßnahme den zu berücksichtigenden Planungszeitraum.
- Die Planung muss vor Beginn der Maßnahmen, die zusammengefasst werden sollen, allerdings vorliegen und dokumentiert sein.
- Maßstab ist Planungszeitraum des Unternehmens.



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

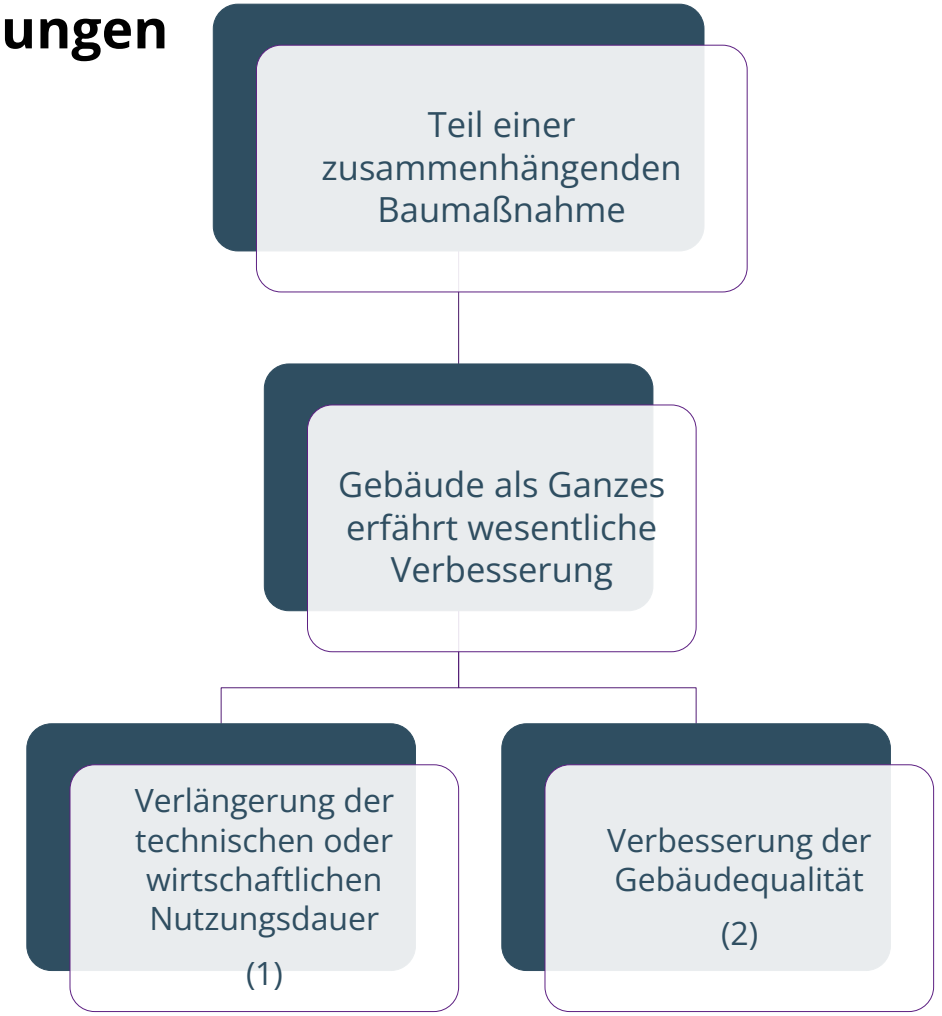
Zusammenhängende Baumaßnahmen

- Grundsatz: gleichzeitig oder in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführte bauliche Maßnahmen
- (= einheitliche Baumaßnahmen) sind grundsätzlich getrennt danach zu beurteilen, ob sie
  - nur einer zeitgemäßen substanzerhaltenden Erneuerung (Aufwand) gedient oder
  - zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung eines Gebäudes (Aktivierung) geführt haben.

- Ausnahme:
  - **Vorliegen einer zusammenhängenden Baumaßnahme**
  - = Baumaßnahme mit engem räumlichem, sachlichem und zeitlichem Zusammenhang
- **Folge: Aufwendungen sind insgesamt als Herstellungskosten zu qualifizieren**

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Modernisierung einzelner Wohnungen



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Beispiel: Modernisierung eines Mehrfamilienhauses (24 Wohnungen)

- 2025 bis 2026:
  - Anbringung eines Wärmedämmverbundsystems, Fenster (3-Scheibenverglasung), Heizung (BHKW im Gebäude)
- 2026 bis 2036 (Plan):
  - Einzelmodernisierung der Wohnungen nach Auszug der Mieter: barrierearmer Standard, Badmodernisierung, Elektroinstallation
- **Ergebnis:** Es liegt ein enger räumlicher, sachlicher und zeitlicher Zusammenhang vor. Die Aufwendungen können insgesamt als Herstellungsaufwand qualifiziert werden.

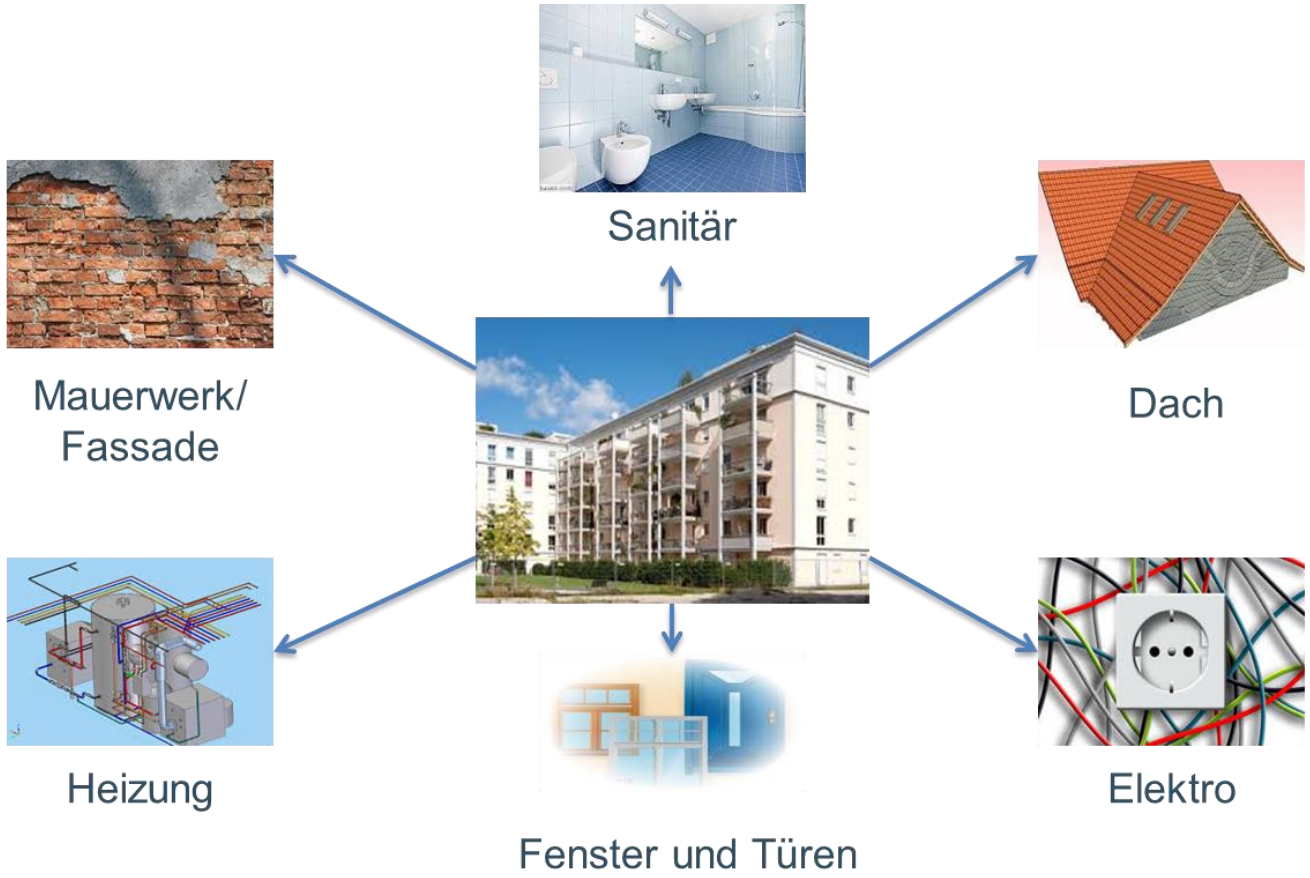
Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

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 3 HGB vorzunehmen.
- Diese Abschreibungsnotwendigkeit ist insb. zu prüfen, wenn die durchgeführte Maßnahme nicht eine entsprechende Erhöhung der zu erzielenden Mieteinnahmen nach sich zieht (auch marktbedingt).
- Bewertung: IDW RS IFA 2 / IDW S 10

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Besonderheiten bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung



Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Besonderheiten bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung

- Grundsätze des IDW RS IFA 1 gelten auch dann, wenn von der Möglichkeit einer komponentenweisen Ermittlung der planmäßigen Abschreibung i. S .d. IDW RH HFA 1.016 Gebrauch gemacht wird.
- Aufwendungen sind nur dann als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren, wenn das Gebäude insgesamt durch die Baumaßnahme erweitert oder wesentlich verbessert wird.
- Der Austausch einer Komponente stellt keine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung i. S. d. § 255 Abs. 2 HGB dar.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 14 a): Deutliche Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs

a) Wie muss dem Wirtschaftsprüfer nachgewiesen werden, dass die baulichen Maßnahmen, die sich wahrscheinlich über mehrere Geschäftsjahre verteilen auch zum gewünschten Ergebnis führen, damit sie aktiviert werden können?

   Müssen Gutachten erstellt werden und wenn ja, von wem wäre ein solches Gutachten akzeptabel?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

b) Verschiedene geplante Maßnahmen strecken sich über mehrere Geschäftsjahre.

Muss dann bereits im ersten Jahr der Aktivierung der Nachweis der Energieeffizienzverbesserung vorliegen?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

c) Einige der Wohnungsbauunternehmen haben in Bezug auf die Energieeffizienzverbesserung in den letzten Jahren schon Maßnahmen durchgeführt. Dürfen diese mit in die Betrachtung einbezogen werden?

Hintergrund der Frage ist, dass einige Wohnungsbauunternehmen, die schon energetische Sanierungen durchgeführt haben, die Anforderungen an die Energieeffizenzklassenverbesserung nicht mehr zu erreichen sind, wenn diese den Standard erst zum 01.01.2025 oder später anwendet.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 16: Zusammenhängende Baumaßnahmen

Die Erstellung eines Plans ist notwendig, um zusammenhängende Baumaßnahmen aktivieren zu können. Der vorgelegte Plan ist dann auf seine Machbarkeit zu untersuchen (u.a. Finanzierbarkeit, Machbarkeit aus fachlicher Hinsicht, d.h. dass auf entsprechende Fachkräfte im eigenen Unternehmen oder in Fremdunternehmen zurückgegriffen werden kann und zeitlicher Hinsicht).

a) Muss der Plan dem Abschlussprüfer bei der ersten Aktivierung nach den o.g. Grundsätzen (finanzielle, fachliche, zeitliche Machbarkeit) plausibel dargelegt werden? Gibt es u.a. andere Vorgehensweisen?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 16: Zusammenhängende Baumaßnahmen

b) In Bezug auf die zusammenhängenden Maßnahmen ist unklar, ob die Eingangsvoraussetzung die Energieeffizienzklassenverbesserung ist oder ob es auch andere Maßnahmen des Katalogs unter Tz. 13 sein können, um eine zusammenhängende Baumaßnahme zu „generieren“.

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 16: Zusammenhängende Baumaßnahmen

c) Dürfen die jeweiligen Teile der zusammenhängenden Maßnahmen größere „Lücken“ aufweisen?
Falls ja, was ist akzeptabel? Bspw. 2 Jahre?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 16: Zusammenhängende Baumaßnahmen

d) Bei einer zusammenhängenden Maßnahme für die Verbesserung der Energieeffizienz wird ein neuer Gebäudeanstrich nach Sanierung von Fenstern und der Außendämmung als einen Teil der zusammenhängenden Maßnahme angesehen werden können, da dies durch die anderen Maßnahmen bedingt ist? Die Sanierung des Kellers ohne Dämmung würde hingegen ausscheiden?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 16: Zusammenhängende Baumaßnahmen

e) Wenn alle Voraussetzungen für eine zusammenhängende bauliche Maßnahme oder eine Maßnahme zur Verbesserung der Energieeffizienz erfüllt sind, dürfen die Aufwendungen für die Maßnahme nach IDW RS IFA 1 n.F. aktiviert werden.
Sollte sich in späteren Jahren dann aber herausstellen, dass der ursprüngliche Plan (aus welchen Gründen auch immer) 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, wie ist dann mit den bisherigen Aktivierungen umzugehen?
Müssen dann die Abschlüsse korrigiert werden?

Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)

Praxisfragen zur Diskussion

Zu Textziffer 16: Zusammenhängende Baumaßnahmen

f) In der Regel ist bei dem Plan auf das einzelne Gebäude abzustellen. Ist ein Plan über bauliche Maßnahmen ohne Zuordnung zu den jeweiligen Gebäuden zu ungenau und damit nicht ausreichend? Ist ein Plan auf Ebene von einzelnen Wohneinheiten, von denen mehrere in einem Gebäude sind, sinnvoll/akzeptabel?
Hintergrund der Überlegungen: Wohnblocks mit teilweise über 10 Wohneinheiten

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Bundesministerium der Finanzen

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

26. Januar 2026

Betreff: Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden

GZ: IV C 1 - S 2253/00082/001/064
DOK: COO.7005.100.2.13997643
Seite 1 von 22

Anwendung

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Bei Sanierungen in Raten, die im Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses BMF-Schreibens noch nicht vollendet sind, verkürzen sich die Betrachtungszeiträume für die Vermutungsregel auf drei Jahre.

Es ersetzt

- das BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003 (BStBl I S. 386) und
- das BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2017 (BStBl I S. 1447).

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

Mit BMF-Schreiben vom 26. Januar 2026 nimmt das Bundesfinanzministerium zwei steuerliche Klarstellungen zur Einordnung von Modernisierungskosten bei Gebäuden vor und grenzt sich damit ausdrücklich von den handelsrechtlichen Bestimmungen ab. Für steuerpflichtige Wohnungsunternehmen gibt es jetzt zwei Optionen.

Von Ingeborg Esser und Susanne Schult



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



WP/StB Susanne Schult
Referat Betriebswirtschaft und Prüfung GdW
BERLIN

Die Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand bei Modernisierungen ist eine der wichtigsten sowie 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.

Für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei Investitionsausgaben im Zusammenhang mit Gebäudemodernisierungen um aktivierungspflichtige Herstellungskosten oder um unmittelbar ergebniswirksamen Erhaltungsaufwand handelt, ist handelsrechtlich neben der gesetzlichen Vorschrift insbesondere der IDW RS IFA 1 n.F. einschlägig.[1] Über § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (sogenannte formelle Maßgeblichkeit) gelten die handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze grundsätzlich auch für die Steuerbilanz.

BMF-Schreiben mit zwei Klarstellungen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit Datum vom 26. Januar 2026 ein aktualisiertes Schreiben zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten sowie anschaffungsnahen Herstellungskosten im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden veröffentlicht. Dieses BMF-Schreiben enthält im Gegensatz zum alten BMF-Schreiben zwei wesentliche Klarstellungen:

1. Die Finanzverwaltung akzeptiert ausdrücklich eine Abweichung von der Handels- und Steuerbilanz im Rahmen der Beurteilung einer Standardanhebung („Eine gegebenenfalls hiervon […] abweichende Beurteilung in der Handelsbilanz (beispielsweise 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 von dem am 6. November 2024 veröffentlichten IDW RS IFA 1 n.F. ab und eröffnet Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer abweichenden Einschätzung in Handels- und Steuerbilanz.

Wesentliche Abweichungen

Folgende wesentliche Abweichungen ergeben sich zwischen IDW RS IFA 1 n.F. und dem BMF-Schreiben vom 26. Januar 2026:

Wesentliche Unterschiede zwischen IDW RS IFA 1 n.F. und BMF-Schreiben

	IDW RS IFA 1 n.F.	BMF-Schreiben vom 26.1.2026
Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer	Im Rahmen einer Baumaßnahme sind sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zu betrachten.	Eine Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer liegt vor, wenn die wesentliche Bausubstanz (Fundament, tragende Wände und Decken des Gebäudes) im Rahmen der Baumaßnahme verändert wird. Eine Betrachtung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer verlangt das BMF-Schreiben nicht.
Zentrale Ausstattungsmerkmale	· Energieerzeugung und -speicherung · Sanitär · Elektroinstallation/Informationstechnik einschließlich Gebäudeautomation · Fenster · Wärmedämmung	· Heizungsinstallation · Sanitärinstallation · Elektroinstallation · Fenster
Energetische Sanierungsmaßnahmen	Gleichwertig zu einer Standardanhebung in den zentralen Ausstattungsmerkmalen sind Maßnahmen, die zu einer deutlichen Minderung des Endenergieverbrauchs oder -bedarfs um mindestens 30 % führen.	Die Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs um mind. 30 % ist steuerlich nicht einer Standardanhebung gleichwertig.
Zusammenhängende Baumaßnahmen	Eine zusammenhängende Baumaßnahme liegt vor, wenn die einzelnen Maßnahmen in einem engen räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang stehen und insgesamt eine einheitliche Baumaßnahme bilden. Ein enger zeitlicher Zusammenhang ist auch gegeben, wenn sich die Baumaßnahme planmäßig über mehrere Geschäftsjahre erstreckt, wobei die Art der Maßnahme den zu berücksichtigen Planungszeitraum bestimmt.	Zusammenhängende Baumaßnahmen werden nur im Zeitraum von drei Jahren betrachtet.

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

BMF-Schreiben

- **Erhöhung Gebrauchswert durch Hebung des Standards eines Wohngebäudes**
  - sehr einfacher Standard
  - mittlerer Standard
  - sehr anspruchsvoller Standard
- **zentrale Ausstattungsmerkmale**
  - Umfang und Qualität der Heizungsinstallation
  - Umfang und Qualität der Sanitärinstallation
  - Umfang und Qualität der Elektroinstallation
  - Umfang und Qualität der Fenster

IDW RS IFA 1 n. F.

- **Anhebung Gebrauchswert durch Hebung des Standards eines Wohngebäudes**
  - einfacher Standard
  - mittlerer Standard
  - anspruchsvoller Standard
- **zentrale Bereiche der Ausstattung**
  - Maßnahmen zur Wärme- und Energieerzeugung, -versorgung und –speicherung
  - Sanitärausstattung
  - Elektrotechnik/Informationstechnik (einschließlich Gebäudeautomation)
  - Fenster
  - Wärmedämmung

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

BMF-Schreiben	IDW RS IFA 1 n. F.
keine/geringe Berücksichtigung Klimaschutz und Energieeinsparung	**Anhebung Standard durch Energieeinsparung** ➢ Baumaßnahmen reduzieren den Endenergiebedarf oder -verbrauch um mehr als 30 %
Anhebung Standard in mindestens drei zentralen Ausstattungsmerkmalen	**Anhebung Standard in mindestens drei zentralen Bereichen der Ausstattung**

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Sehr einfach	mittel	anspruchsvoll
Heizung		
Technisch überholt (Kohleöfen)	Techniker schätzen 96-98%	Heizung mit Smart-Home Technik
Sanitär		
Kein Waschbecken, nicht beheizbar, nicht gefliest, keine Dusche	Techniker schätzen 96-98%	Digitale Armaturen, Whirlpool, Marmorfliesen
Elektro		
Zweiphasige Leitungen, geringe Anzahl von Steckdosen	Techniker schätzen 96-98%	Überwiegende Smart-Home-Technik mit Präsenzsensoren, aut. Beschattung, integrierte Deckenbeleuchtung
Fenster		
1-Scheiben-Verglasung	Techniker schätzen 96-98%	Tönbares Glas, Glasfassade, Fensterfronten

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Nicht zum Erreichen eines anspruchsvollen Standards reichen:

1. Austausch Öl-/Gasheizung gegen Solarthermieanlage, Wärmepumpe oder Wasserstoffheizung oder Anschluss ans Fernwärmenetz
2. Einbau einer Solaranlage zur Brauchwassererwärmung in bereits vorhandene Gaswärmeversorgung
3. Austausch 2-scheibenverglaste Fenster gegen 3- oder 4-fachverglaste Fenster

Konsequenz:
Ein Standardsprung in 2 von 3 zentralen Ausstattungsbereichen ist nicht mehr erreichbar.
Der Modernisierungsaufwand wird steuerlich in der Regel Erhaltungsaufwand sein.

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Das BMF hat mit Datum vom **26.01.2026 ein aktualisiertes Schreiben zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen, Anschaffungskosten, Herstellungskosten und anschaffungsnahen Herstellungskosten im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG** bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden veröffentlicht.

- Das BMF-Schreiben ermöglicht ausdrücklich eine **Abweichung von Handels- und Steuerbilanz** im Rahmen der Beurteilung einer Standardanhebung („Eine ggf. hiervon [...] abweichende Beurteilung in der Handelsbilanz (z. B. auch bei Maßnahmen der energetischen Sanierung) ist unerheblich“ (Rn. 19).
- 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)

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Mit diesen zwei Klarstellungen grenzt sich das **BMF-Schreiben** ausdrücklich vom **IDW RS IFA 1 n.F.** ab und eröffnet Steuerpflichtigen die **Möglichkeit einer abweichenden Einschätzung in Handels- und Steuerbilanz**.

- 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 (sog. nicht-kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung).

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

- **Folgende wesentliche Abweichungen ergeben sich zwischen IDW RS IFA 1 n.F. und dem BMF- Schreiben vom 26. Januar 2026:**
  - Eine infolge einer baulichen Maßnahme erreichte Minderung des Endenergiebedarfs oder -verbrauchs um mindestens 30 % ist steuerlich **nicht** einer Standardanhebung gleichwertig und führt insofern nicht zur Aktivierung in der Steuerbilanz.
  - Die **Wärmedämmung ist steuerlich kein zentrales Ausstattungsmerkmal**.
  - Zusammenhängende Baumaßnahmen werden steuerlich nur im Zeitraum von 3 Jahren betrachtet.

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Das steuerpflichtige Wohnungsunternehmen kann nun 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 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.

Exkurs Entwurf BMF-Schreiben vom 26.01.2026

Folge für den Jahresabschluss:

- 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.
- Das Unternehmen sollte sich daher mit diesen Optionen rechtzeitig befassen und eine Analyse der Konsequenzen durchführen.

Welche Implikationen ergeben sich für die Jahresabschlussprüfung?

- Die unternehmensindividuellen Konsequenzen der beiden Optionen sollten ggf. unter Hinzuziehung des steuerlichen Beraters analysiert und erläutert werden.
- Ferner wird empfohlen, im Rahmen der Prüfung ein besonderes Augenmerk auf die Aktivierungsstrategie zu legen, um beurteilen zu können, wie das Wohnungsunternehmen mit der Thematik umgeht.

Exkurs passive latente Steuern

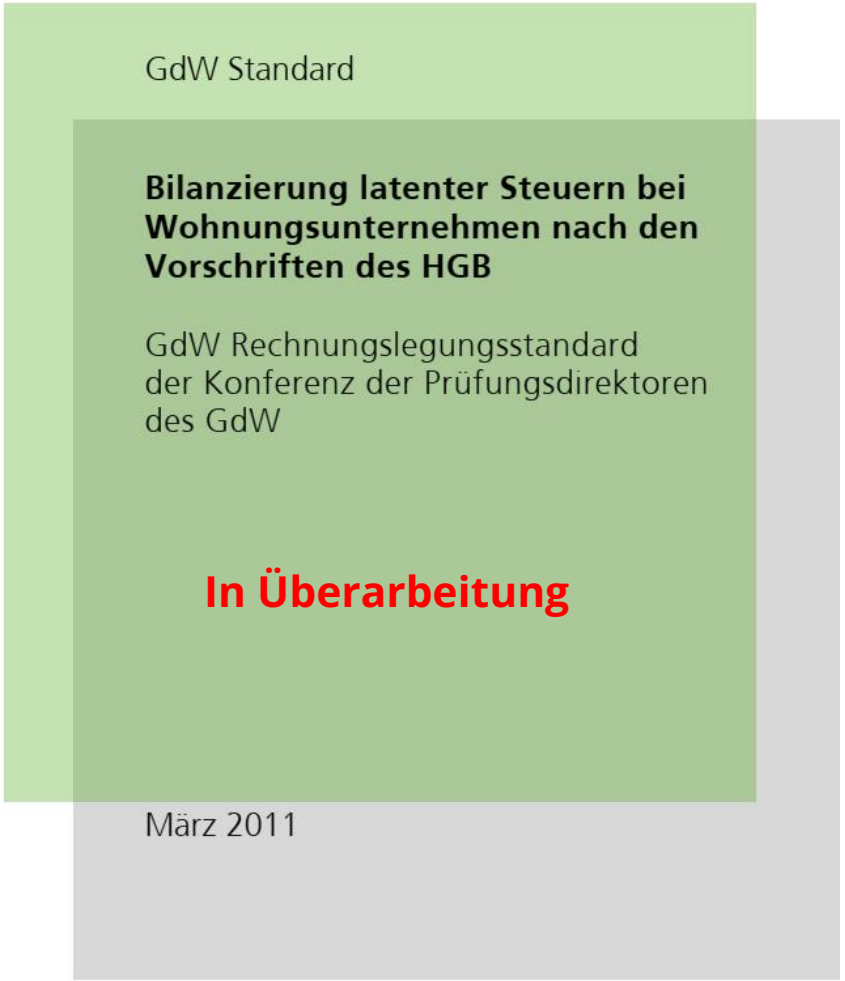
Latente Steuern § 274 Abs. 1 HGB

Passive latente Steuern entstehen, wenn:

auf der **Aktivseite** der Bilanz der **Handelsbilanzwert > Steuerbilanzwert** ist,

auf der **Passivseite** der Bilanz der **Handelsbilanzwert < Steuerbilanzwert** ist,

bzw. das **handelsrechtliche Eigenkapital > steuerliche Eigenkapital** ist.



Exkurs passive latente Steuern

- Nach § 274 Abs. 2 Satz 1 HGB sind die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung (Differenzen) mit den **unternehmensindividuellen Steuersätzen** zum Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen.
- Für die Berechnung einer voraussichtlichen künftigen Steuerbelastung sind bestehende passive Differenzen zunächst mit aktiven Differenzen aus Vermögensgegenständen, Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten **zu verrechnen**.
- Ein daraus verbleibender Passivüberhang ist durch Vorteile aus verrechenbaren **steuerlichen Verlustvorträgen** zu reduzieren.

IDW Rechnungslegungshinweis:
Besonderheiten der handelsrechtlichen Bilanzierung latenter Steuern bei Wohnungsunternehmen
(IDW RH IFA 1.001)

(Stand: 25.10.2010)[1]

1. Vorbemerkungen 1
2. Bilanzierung latenter Steuern bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen infolge der Teilwertaufstockung nach § 13 KStG i.d.F. des StRefG 1990 2
   2.1. Grundlagen und Folgen der Teilwertaufstockung 2
   2.2. Ansatz latenter Steuern nach § 274 HGB aufgrund von temporären Differenzen aus der Teilwertaufstockung 2
   2.3. Ermittlung aktiver latenter Steuern aufgrund von Teilwertaufstockungen und steuerlichen Verlustvorträgen 3
3. Weitere Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern bei Wohnungsunternehmen 3
   3.1. Bauinstandhaltungsrückstellungen 3
   3.2. Steuerliche Sonderposten und steuerfreie Rücklagen 4
   3.3. Vermögensverwaltende Wohnungsunternehmen 4

1. Vorbemerkungen

1 Die Bilanzierung latenter Steuern nach handelsrechtlichen Vorschriften im Jahres- und Konzernabschluss ist durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)[2] neu geregelt worden. Der vorliegende *IDW Rechnungslegungshinweis* erläutert die Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern nach § 274 HGB bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen infolge der Teilwertaufstockung nach § 13 KStG i.d.F. des Steuerreformgesetzes (StRefG) 1990[3] unter Berücksichtigung des Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS) Nr. 18 „Latente Steuern". Darüber hinaus wird eingegangen auf Besonderheiten der Bilanzierung latenter Steuern im Zusammenhang mit Bauinstandhaltungsrückstellungen, steuerlichen Sonderposten und steuerfreien Rücklagen sowie vermögensverwaltenden Wohnungsunternehmen.

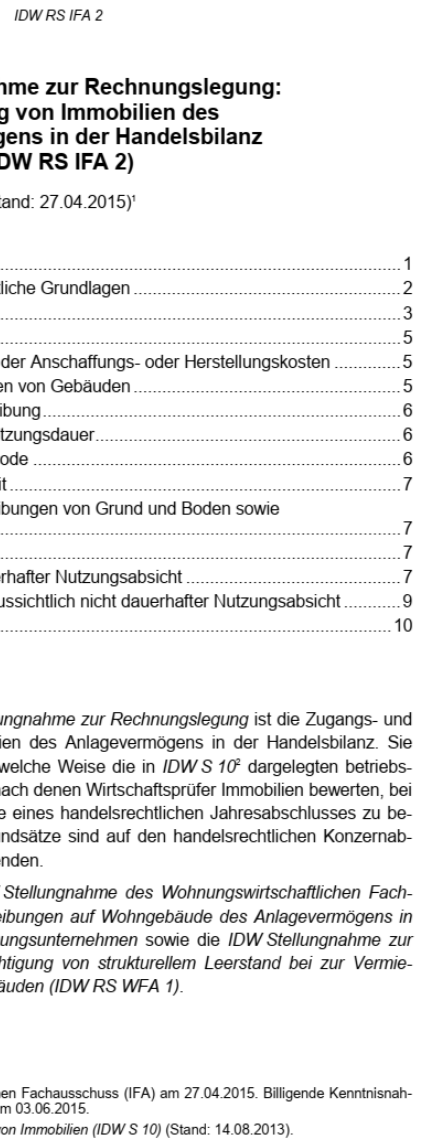
2 Nicht Gegenstand dieses *IDW Rechnungslegungshinweises* ist die handelsrechtliche Bilanzierung latenter Steuern bei Wohnungsunternehmen, die gemäß § 267 HGB kleine Kapitalgesellschaften oder kleine haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB sind und die die Erleichterung nach § 274a Nr. 5 HGB in Anspruch nehmen. Wenden kleine Wohnungsunternehmen

Agenda

- Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)
- **Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)**
- Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)
- Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

IDW RS IFA 2 wurde vom IFA am 27.04.2015 verabschiedet



IDW RS IFA 2

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 2)

(Stand: 27.04.2015)[1]

1. Vorbemerkungen ... 1
2. Rechtliche und betriebswirtschaftliche Grundlagen ... 2
3. Zugangsbewertung ... 3
4. Folgebewertung ... 5
   - 4.1. Nachträgliche Änderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ... 5
   - 4.2. Planmäßige Abschreibungen von Gebäuden ... 5
     - 4.2.1. Beginn der Abschreibung ... 6
     - 4.2.2. Voraussichtliche Nutzungsdauer ... 6
     - 4.2.3. Abschreibungsmethode ... 6
     - 4.2.4. Bewertungsstetigkeit ... 7
   - 4.3. Außerplanmäßige Abschreibungen von Grund und Boden sowie Gebäuden ... 7
     - 4.3.1. Grundlagen ... 7
     - 4.3.2. Bewertung bei dauerhafter Nutzungsabsicht ... 7
     - 4.3.3. Bewertung bei voraussichtlich nicht dauerhafter Nutzungsabsicht ... 9
   - 4.4. Wertaufholungen ... 10

1. Vorbemerkungen

1 Gegenstand dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* ist die Zugangs- und Folgebewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz. Sie konkretisiert dabei insb., auf welche Weise die in *IDW S 10*[2] dargelegten betriebswirtschaftlichen Grundsätze, nach denen Wirtschaftsprüfer Immobilien bewerten, bei der Bewertung für die Zwecke eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses zu berücksichtigen sind. Diese Grundsätze sind auf den handelsrechtlichen Konzernabschluss entsprechend anzuwenden.

2 Sie ersetzt zugleich die *IDW Stellungnahme des Wohnungswirtschaftlichen Fachausschusses 1/1993: Abschreibungen auf Wohngebäude des Anlagevermögens in der Handelsbilanz von Wohnungsunternehmen* sowie die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Berücksichtigung von strukturellem Leerstand bei zur Vermietung vorgesehenen Wohngebäuden (IDW RS WFA 1)*.

[1] Verabschiedet vom Immobilienwirtschaftlichen Fachausschuss (IFA) am 27.04.2015. Billigende Kenntnisnahme durch den Hauptfachausschuss (HFA) am 03.06.2015.

[2] *IDW Standard: Grundsätze zur Bewertung von Immobilien (IDW S 10)* (Stand: 14.08.2013).

Die Wohnungswirtschaft Deutschland

GdW Standard

Ermittlung des niedrigeren beizulegenden Wertes für Wohngebäuden des Anlagevermögens

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

August 2022

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Allgemeine Übersicht über den IDW RS IFA 2

Unterscheidung zwischen intersubjektiv nachprüfbarem und subjektivem Immobilienwert	Unterscheidung (in Anlehnung an IDW S 10) und Konkretisierung, welcher Wert bezogen auf die Verwertungsabsicht zum Ansatz kommt
Bezugnahme auf sämtliche Immobilien	Bezug auf Wohn- und Gewerbeimmobilien im Gegensatz zu bisherigen Stellungnahmen, die nur Ausführungen zu Wohngebäuden enthielten
Ausführungen zur Zugangsbewertung	Kaufpreisaufteilung grds. nach Verhältnis der Verkehrswerte, soweit keine Regelung im Kaufvertrag

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Allgemeine Übersicht über den IDW RS IFA 2

Nutzungsdauer und Abschreibungsbeginns bei planmäßigen AfA	Angaben zu Nutzungsdauern von Gewerbe- und Wohnobjekten, Abschreibungsbeginn unabhängig von Zeitpunkt der Ingebrauchnahme
Ergänzung zur voraussichtlich dauernden Wertminderung	Ergänzung, dass Beurteilungszeitraum bei Gebäuden mit besonders langer Restnutzungsdauer und dauerhafter Nutzungsabsicht auf bis zu zehn Jahre verlängert werden kann
Aussagen in Bezug auf die Nutzung des Komponentenansatzes	Eingehen auf Kaufpreisaufteilung und Bewertung sowie deren Umsetzung bei komponentenweiser planmäßiger Abschreibung (vgl. IDW RH HFA 1.016)

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Zugangsbewertung

Erwerb einer bebauten Immobilie zu einem Gesamtkaufpreis	Aufteilung des Gesamtkaufpreises
Fall 1: **Gesamtkaufpreis = intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert**	Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis der Verkehrswerte Entweder im Verhältnis - Verkehrswert Grund und Boden zu vorläufigem Sachwert des Gebäudes oder - Ertragswert Grund und Boden zu Ertragswert Gebäude
Fall 2: **Gesamtkaufpreis < intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert (Lucky-Buy)**	wie Fall 1

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Fall 3: **Gesamtkaufpreis > intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert**	**a) Aufteilung des Teils des Gesamtkaufpreises, der dem intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert entspricht, wie im Fall 1.**
	b) Übersteigender Gesamtkaufpreisanteil (Mehrkaufpreis) **Prüfschritt 1**: Wurden zusätzlich zur bebauten Immobilie weitere materielle oder immaterielle Vermögensgegenstände erworben? Wenn ja: Entfällt der gesamte oder ein Teil des Mehrkaufpreises auf diese Vermögensgegenstände? Wenn ja: Bilanzierung der erworbenen Vermögensgegenstände mit den AK **Prüfschritt 2**: Wurden (auch) Synergien erworben? Wenn ja: Aufteilung des Mehrkaufpreises oder des Teils des Mehrkaufpreises, der auf Synergien entfällt, in folgender Rangfolge: 1. Direkte Zurechnung auf Grund und Boden oder Gebäude (einschließlich Dokumentation für Zweck der Folgebewertung) 2. Verteilung im Verhältnis der intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwerte, wie Fall 1

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Übersicht Folgebewertung

	Abnutzbares Anlagevermögen (z.B. Gebäude)	Nicht abnutzbares Anlagevermögen (z.B. Grundstück)
Ausgangswert/ Wertobergrenze	Anschaffungs- und Herstellungskosten gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB	
Abschreibungs-pflichten	Planmäßige Abschreibung § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB	Keine planmäßige Abschreibung
	Außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung gem. 253 Abs. 3 Satz 5 HGB	
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot bis maximal zu den (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten gem. § 253 Abs. 5 HGB	

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Planmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB

- Grundstücke und Boden unterliegen keiner Abnutzung und sind daher nicht planmäßig abzuschreiben
- Die AK/HK von Immobilien sind um planmäßige Abschreibungen über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu vermindern
- Nachträgliche AK/HK sind über die voraussichtliche Restnutzungsdauer zu planmäßig abzuschreiben
- Komponentenweise Ermittlung der planmäßigen Abschreibung i. S. d. IDW RS HFA 1.016 möglich

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Planmäßige Abschreibung nach § 253 Abs. 3 HGB

- Die AK/HK von Immobilien sind um planmäßige Abschreibungen über die voraussichtliche Nutzungsdauer zu vermindern.
- Bei Wohngebäuden wird diese i. d. R. nicht unter 50 Jahren, aber auch nicht wesentlich länger, von Ausnahmefällen abgesehen nicht über 80 Jahren anzunehmen sein (Tz 24 des IDW IFA 2).
- „Bei umfassenden baulichen Maßnahmen an Gebäuden wird eine Verlängerung der Nutzungsdauer nur dann eintreten, wenn die für die Nutzbarkeit maßgebende mutmaßliche Haltbarkeitsdauer der Bausubstanz in ihrer Gesamtheit dies gewährleistet.“
- Die Einschätzung der neuen Restnutzungsdauer des Gebäudes erfolgt dann direkt nach Abschluss der (umfassenden) Modernisierung des Gebäudes.
- Folgebewertung: Pflicht zur Beibehaltung der Bewertungsmethoden gilt auch in Bezug auf gleichartige Bewertungsobjekte.
- Abweichungen von den im Unternehmen angewandten Bewertungsmethoden setzen einen besonderen Grund voraus (§ 252 Abs. 2 HGB).

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Folgebewertung

Anlagevermögen: Bewertung bei dauerhafter Nutzungsabsicht	Anlagevermögen: Bewertung bei nicht dauerhafter Nutzungsabsicht	Anlagevermögen/ Umlaufvermögen: 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 Vermögensgegen-stände	Einheitlicher Vermögensgegenstand

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Folgebewertung – dauernde Wertminderung

- Niedrigerer beizulegender Wert bei dauerhafter Nutzungsabsicht
  - Ermittlung des subjektiven Immobilienwerts am Stichtag
  - Soweit subjektiver Immobilienwert > intersubjektiver nachprüfbarer Immobilienwert
  - Beruht der Mehrwert auf Synergien, die bereits zum Kaufzeitpunkt vorhanden waren?
  - Wenn ja: Sind diese Synergien noch werthaltig?
  - Wenn ja: subjektiver Immobilienwert = beizulegender Wert
  - Wenn nein: intersubjektiv nachprüfbarer Immobilienwert maßgeblich

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Folgebewertung – dauernde Wertminderung

- Kriterien einer dauernden Wertminderung bei Gebäuden
  - Beizulegender Wert liegt erheblich unter dem Buchwert und
  - die diesem Wert zugrunde liegende Wertminderung ist voraussichtlich nicht nur vorübergehend
- Negativabgrenzung
  - Innerhalb eines Zeitraumes von 3 bis 5 Jahren erreicht der sich bei planmäßiger Abschreibung ergebende Buchwert den niedrigeren beizulegenden Wert des Bilanzstichtages
  - U. U. Verlängerung des Beurteilungszeitraumes auf 10 Jahre, wenn Gebäude eine besonders lange (voraussichtliche) Restnutzungsdauer besitzt, in der Regel mindestens 40 Jahre

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Fragen und Antworten (Entwurf) Handelsrechtliche Bilanzierung von Immobilien des Anlagevermögens

1 Vorbemerkung

Mit diesem Fragen-und-Antworten-Papier beantwortet der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) ausgewählte, regelmäßig in der Praxis auftretende Fragen zur handelsrechtlichen Bilanzierung und Bewertung von Grundstücken des Anlagevermögens und gibt Hinweise zur Anwendung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens in der Handelsbilanz (IDW RS IFA 2) (Stand: 27.04.2015).

Der Aufbau des Fragen-und-Antworten-Papiers folgt der Gliederung von IDW RS IFA 2. Es enthält z.T. aktualisierte bzw. präzisierte Ausführungen zu veröffentlichten Berichterstattungen über vergangene Sitzungen des IFA in Bezug auf IDW RS IFA 2.



Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

2 Rechtliche und betriebswirtschaftliche Grundlagen

2.1 Selbstverpflichtung zur Vermietung einer Immobilie unterhalb der erzielbaren Marktmiete

Beispiel:

Ein bilanzierendes Unternehmen vermietet eine Immobilie aufgrund einer Selbstverpflichtung zur Berücksichtigung von sozialen Aspekten nicht zu marktüblich erzielbaren Mieten. Es erzielt gemäß den mietvertraglichen Regelungen Mindererträge (sog. „underrent“). Zum Abschlussstichtag ist ein Bewertungsgutachten erstellt worden, in dem der intersubjektiv nachprüfbare Wert der Immobilie auf der Grundlage der marktüblich erzielbaren Miete nach dem Ertragswertverfahren nach ImmoWertV ermittelt wurde. Dabei wurde die tatsächlich niedrigere Miete („underrent“) mindernd für den Zeitraum berücksichtigt, der unter Beachtung der mietrechtlichen Regulierung erforderlich wäre, um die Marktmiete zu erreichen.

Ein auf Basis einer dauerhaft niedrigeren Miete ermittelter Wert wäre erwartungsgemäß niedriger als der intersubjektiv nachprüfbare Wert der Immobilie.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Frage: Welcher Wert ist für Zwecke des handelsrechtlichen Niederstwerttests relevant?

Antwort:

- Für den handelsbilanziellen Niederstwerttest ist der Buchwert der Immobilie mit dem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag zu vergleichen (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).
- Der beizulegende Wert ist gesetzlich nicht definiert.
- Bei dessen Ermittlung sind u.a. der Zweck der außerplanmäßigen Abschreibung und das Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen (IDW RS IFA 2, Tz. 30).
- Der intersubjektiv nachprüfbare Immobilienwert stellt einen typisierten Wert aus der Perspektive eines beliebigen Eigentümers zu einem bestimmten Stichtag dar (IDW RS IFA 2, Tz. 6).

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

- **Die Selbstverpflichtung des bilanzierenden Unternehmens, zu niedrigeren als den üblicherweise am Markt erzielbaren Mieten zu vermieten, sagt nichts über den Wert der Immobilie aus Sicht eines beliebigen Eigentümers aus.**
- Die Mindermiete („underrent“) wurde im Gutachten sachgerecht berücksichtigt.
- Dabei handelt es sich weder um ein objektspezifisches noch um ein immobilienmarktspezifisches Merkmal. Insoweit stellt der intersubjektiv nachprüfbare Wert nach dem Bewertungsgutachten den beizulegenden Wert dar.
- Das Unternehmen hat zu würdigen, ob sich aus der Selbstverpflichtung andere bilanzielle Auswirkungen ergeben.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

3 Zugangsbewertung

3.1 Behandlung von Anschaffungsnebenkosten

Beispiel: Ein bilanzierendes Unternehmen erwirbt ein unbebautes Grundstück für 400 TEUR. Der „Kaufpreis“ berücksichtigt den aktuellen Bodenrichtwert und entspricht annahmegemäß dem Marktwert. Hinzukommen Anschaffungsnebenkosten (z.B. Notarkosten, Grunderwerbsteuer u. ä.) i.H. von 50 TEUR.

Nach der Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten wird bei der Überprüfung auf Vorliegen eines außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB der handelsbilanzielle Buchwert i.H. von 450 TEUR dem Wert laut Bewertungsgutachten auf Basis des am Abschlussstichtag relevanten Marktwerts des unbebauten Grundstücks i.H. von 400 TEUR gegenübergestellt.

Frage: Ist in Höhe der Differenz von 50 TEUR, die allein aus der Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten resultiert, eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen?

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Antwort: Die Anschaffungskosten umfassen alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB), d.h. sie sind bei der Ermittlung des handelsbilanziellen Buchwerts bei Zugang der Immobilie zu berücksichtigen. Bei der Frage, ob ein außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB vorliegt, ist der handelsbilanzielle Buchwert mit dem beizulegenden Wert der Immobilie zu vergleichen. Bei dem im Gutachten ermittelten intersubjektiv nachprüfbaren Wert der Immobilie (Marktwert) handelt es sich um einen typisierten Wert aus der Perspektive eines beliebigen Eigentümers, der bei unbebauten Grundstücken auf dem Bodenrichtwert basiert. Dieser Wert berücksichtigt keine Transaktions- bzw. Anschaffungsnebenkosten. **Der beizulegende Wert hat diese jedoch zu berücksichtigen. Aus Sicht des IFA ergibt sich deshalb in dem obigen Beispiel kein außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf.**

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

3.2 Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks

3.2.1 Nach Kaufvertrag

Beispiel: Ein bilanzierendes Unternehmen erwirbt ein bebautes Grundstück für 1,5 Mio. EUR. Laut Kaufvertrag beträgt der Preis des Gebäudes 500 TEUR, der Rest des Kaufpreises entfällt auf den Grund und Boden.
Der entrichtete Gesamtkaufpreis ist nach dem Grundsatz der Einzelbewertung auf die erworbenen Vermögensgegenstände – i.d.R. auf den Grund und Boden und das oder die aufstehende(n) Gebäude – aufzuteilen (IDW RS IFA 2, Tz. 13).
Frage: Kann für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten für die separat zu bilanzierenden Vermögensgegenstände „Grund und Boden“ und „Gebäude“ auf eine im Kaufvertrag enthaltene Aufteilung des Gesamtkaufpreises abgestellt werden?

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Antwort: Ja. Wenn der Kaufvertrag eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Vermögensgegenstände enthält, ist dieser Aufteilung zu folgen, sofern sie nicht willkürlich erscheint (IDW RS IFA 2, Tz. 13). Dies ist stets unter Berücksichtigung aller Fakten und Umstände des Einzelfalls zu beurteilen.

Mögliche Indikatoren für eine willkürliche Aufteilung des Gesamtkaufpreises sind u.a.:

- Die Aufteilung orientiert sich nicht an marktüblichen Preisen oder Vergleichswerten.
- Es fehlen belastbare Daten oder Referenzobjekte zur Herleitung des Kaufpreises von Grund und Boden bzw. dem/n Gebäude/n.
- Die Aufteilung widerspricht deutlich einem Verkehrswertgutachten oder einer amtlichen Bodenrichtwertfeststellung bzw. es bestehen erhebliche Abweichungen ohne sachliche Begründung.
- Die Aufteilung ist in Absprache mit dem Erwerber vorgenommen worden und dient dessen individuellen Zielvorstellungen (z.B. steuerlichen Zwecken).

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

3.2.2 Im Verhältnis des vorläufigen Sachwerts des Gebäudes zum Verkehrswert des unbebauten Grund und Bodens

Für den Fall, dass beim Erwerb eines bebauten Grundstücks nur ein Gesamtkaufpreis vereinbart wurde, ist es für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände (Grund und Boden, Gebäude) sachgerecht, den Gesamtkaufpreis – soweit er nicht über den intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert hinausgeht – nach dem Verhältnis des vorläufigen Sachwerts des Gebäu-des zum Verkehrswert des unbebauten Grund und Bodens aufzuteilen (IDW RS IFA 2, Tz. 14).
Diese Aufteilungsmethode wird vom IFA dem Grunde nach als sachgerecht angesehen, da mit ihr die Wiederbeschaffungssituation einer Immobilie abgebildet wird.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Bei der Ermittlung des vorläufigen Sachwerts des Gebäudes ist u.a. zu beachten, dass

- die Normalherstellkosten (NHK) mit den Baupreisindizes auf den Bewertungsstichtag fortzuschreiben sind.
- mit dem Marktanpassungsfaktor eine Anpassung an die Gegebenheiten des Teilmarkts erfolgen sollte. Dieses Vorgehen dient der Anpassung an die Verhältnisse des Marktes unter Ertragsgesichtspunkten.

Sofern Marktanpassungsfaktoren für bestimmte Assetklassen von den örtlichen Gutachter-ausschüssen nicht veröffentlicht werden, sollten sie im Einzelfall unter Hinzuziehung von Sachverständigen der Grundstücksbewertung aus den aktuellen Marktverhältnissen abgeleitet werden.

Der Verkehrswert des unbebauten Grundstücks ergibt sich i.d.R. aus den Bodenrichtwerten. Diese sind bei fehlendem oder eingeschränktem Marktgeschehen ebenfalls kritisch zu hinterfragen.

Beispielberechnung Mehrfamilienhaus

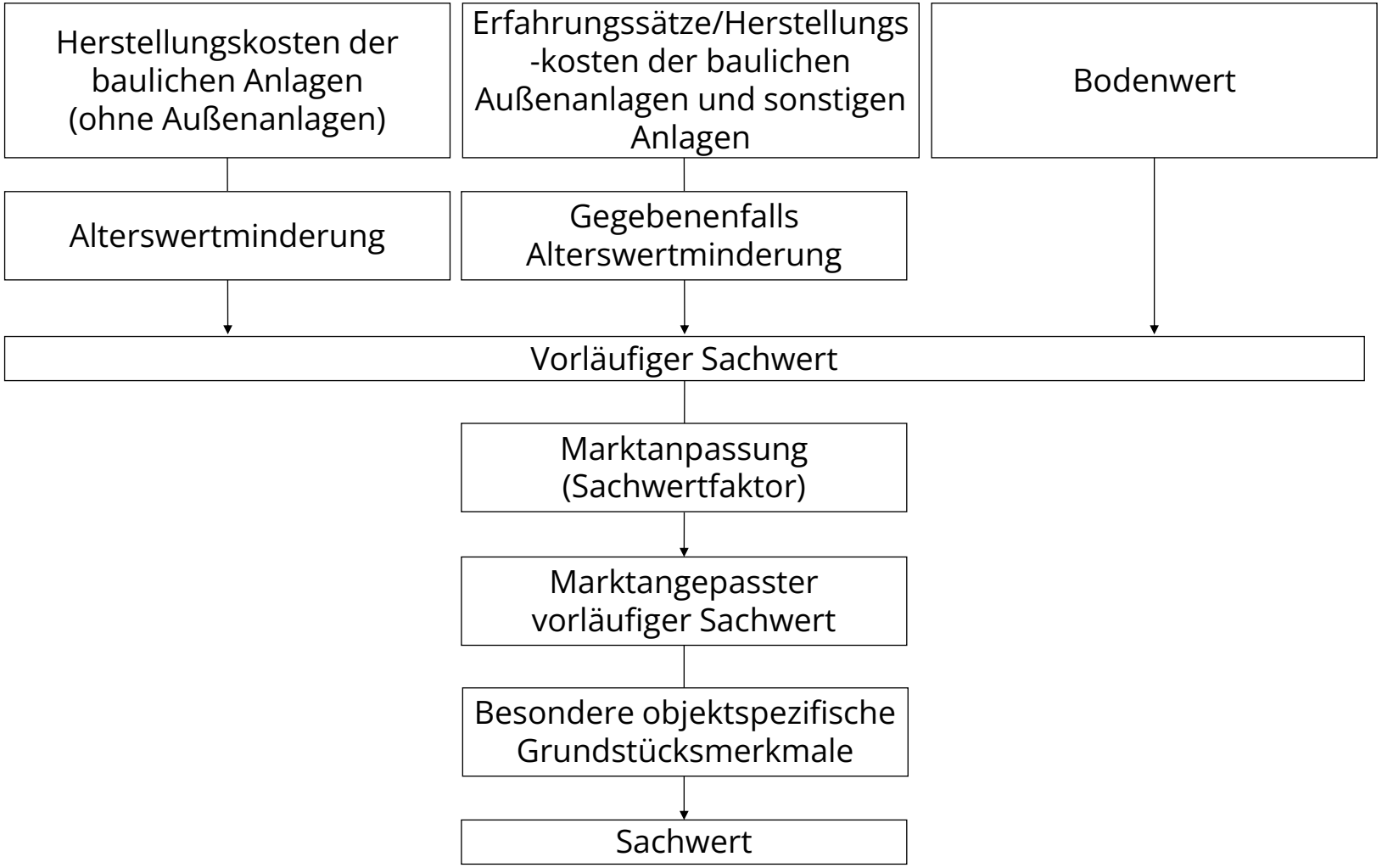
- Mehrfamilienhaus; Baujahr: 1973
- 23 Wohnungen mit 1.440 m² Wohnfläche
- erzielbare Nettokaltmiete: 8 €/m²
- Liegenschaftszinssatz: 3,5%
- Bodenwert: 1.000 €/m²
- Grundstücksfläche: 1.800 m²

Beispielberechnung Mehrfamilienhaus

Aufteilung im Verhältnis des vorläufigen Sachwerts des Gebäudes zum Verkehrswert des unbebauten Grund und Bodens

- Ermittlung des Sachwertes (§§ 35 bis 39 ImmoWertV):
  - Wert der baulichen Anlagen nach Herstellungswerten
  - Bodenwert im Vergleichswertverfahren
  - Marktanpassung

Sachwertverfahren – Ablaufdiagramm



Sachwertverfahren – Beispiel

Berechnung		Betrag
NHK 2010 in €/m² der Bruttogrundfläche für Mehrfamilienhaus, Standardstufe 5 (Annahme BGF = Wohnfläche x 1,2)		1.090
Baupreisindex 2015 (1.090 x (99,6/89,3)) (Basis 2010)		1.216
Baupreisindex 2025 (1.216 x (133,6/78,3)) (Basis 2015)		2.074
NHK am Wertermittlungsstichtag in €/m² der Bruttogrundfläche	=	2.074
Bruttogrundfläche in m²	x	1.728
NHK am Wertermittlungsstichtag in € (inkl. Baunebenkosten; Bundesdurchschnitt)	=	**3.584.452**

Kostenkennwerte für Mehrfamilienhäuser[3]

		Standardstufe		
		3	4	5
4.1	Mehrfamilienhäuser[4 5] mit bis zu 6 WE	825	985	1 190
4.2	Mehrfamilienhäuser[4 5] mit 7 bis 20 WE	765	915	1 105
4.3	Mehrfamilienhäuser[4 5] mit mehr als 20 WE	755	900	1 090

Hinweis: Das Basisjahr wurde von 2015 auf 2021 umgestellt.		Bruttoreihe 2021=100	Nettoreihe 2021=100
2/2025	**Mai**	**133,6**	**133,6**
1/2025	Februar	132,6	132,6

Sachwertverfahren - Beispiel

NHK am Wertermittlungsstichtag in T€	**3.584**
Gesamtnutzungsdauer: 80 Jahre	
Alterswertminderung, linear (52/80) in T€	-2.330
Sachwert in T€ vor Marktanpassung (Faktor 1,3)	**1.255**
Sachwert Gebäude in T€	**1.631**

Sachwertverfahren - Beispiel

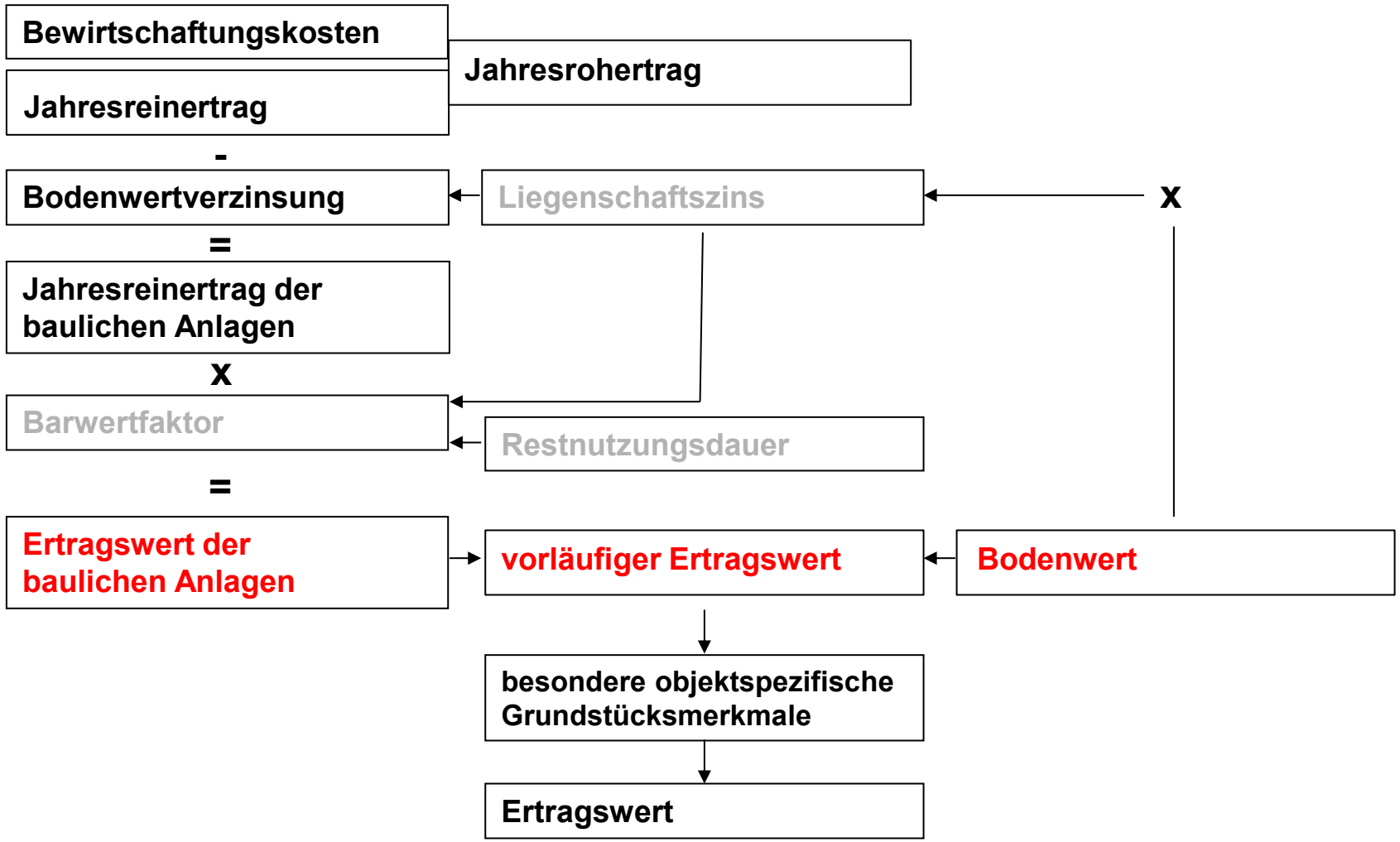
Sachwert Gebäude in T€	1.631
Wert der für die Bebauung erforderlichen Bodenfläche im unbebauten Zustand in TEUR (BRW 1.000 €/qm)	1.800
Gesamtwert	**3.431**
Anteil Gebäude	**48%**
Anteil Grund und Boden	**52%**

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

3.2.3 Im Verhältnis der Ertragswerte

Für den Fall, dass beim Erwerb eines bebauten Grundstücks nur ein Gesamtkaufpreis vereinbart wurde, ist es für Zwecke der Ermittlung der Anschaffungskosten der einzelnen Vermögensgegenstände (Grund und Boden, Gebäude) auch sachgerecht, den Gesamtkaufpreis – soweit er nicht über den intersubjektiv nachprüfbaren Immobilienwert hinausgeht – nach dem Verhältnis der Ertragswerte von Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen (IDW RS IFA 2, Tz. 14).
Eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Komponenten des Ertragswertverfahrens nach ImmoWertV (Bodenwert, Gebäudeertragswert) ist **nicht zulässig**, da dieses Verfahren nur einen Gesamtwert der bebauten Immobilie ermittelt.

Ertragswertverfahren - Ablaufdiagramm



Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Bei der Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks nach dem Verhältnis der Ertragswerte muss der Bodenwert besonders hinterfragt werden.
Der Bodenrichtwert ist sachgerecht anzupassen, um der Bebauung des Grundstücks Rechnung zu tragen.
Dabei ist auch zu berücksichtigen, welche Bebauungsmöglichkeiten (z.B. Geschossflächenzahl, öffentlich geförderter Wohnungsbau) zum Zeitpunkt der Bebauung möglich waren.
Spätere Veränderungen können nur eingeschränkt berücksichtigt werden, wenn die Ertragserzielung aus der vorhandenen Immobilie noch immer die bestmögliche Nutzung darstellt und ein Abriss und damit die Hebung der Reserven des Grundstücks nicht geplant oder auch nicht möglich ist.
Für eine solche Beurteilung sollten in jedem Fall Grundstückssachverständige hinzugezogen werden.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4. Folgebewertung

4.1 Planmäßige Abschreibung

4.1.1 Verlängerung der handelsbilanziellen (Rest-)Nutzungsdauer

Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, um planmäßige Abschreibungen zu vermindern (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB). Die planmäßige Abschreibung beginnt, wenn das Gebäude bestimmungsgemäß genutzt werden kann (IDW RS IFA 2, Tz. 22). Die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Gebäudes ist vorsichtig zu schätzen (IDW RS IFA 2, Tz. 23). Sie stellt auf den Zeitraum ab, über den das Gebäude unter technischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Gesichtspunkten voraussichtlich noch sinnvoll genutzt werden kann.

Frage: Ist eine Neueinschätzung bzw. Änderung der handelsbilanziellen Nutzungsdauer eines Gebäudes in der Folge zulässig?

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Antwort: Die Schätzung der Nutzungsdauer eines Gebäudes für handelsbilanzielle Zwecke erfolgt bei Zugang unter Berücksichtigung der Grundsätze von IDW RS IFA 2, Tz. 23 ff. Sie unterliegt dem Stetigkeitsgrundsatz des § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. 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, Tz. 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.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4.1.2 Zusammenhang zwischen der handelsbilanziellen voraussichtlichen Nutzungsdauer und den Nutzungsdauern aus Bewertungsgutachten

Beispiel: Ein bilanzierendes Unternehmen lässt für Zwecke des handelsrechtlichen „Niederstwerttests“ nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB für ein Gebäude zum Abschlussstichtag den beizulegenden Wert durch ein Wertgutachten ermitteln. Da es sich bei der Immobilie um ein Renditeobjekt handelt, wird von dem Gutachter ein ertragsorientiertes Verfahren angewandt (vgl. IDW RS IFA 2, Tz. 36). In dem Gutachten wird entsprechend dem gewählten Modellansatz eine typisierte Nutzungsdauer verwendet.

Frage: Kann die in dem Wertgutachten verwendete typisierte längere (Rest-)Nutzungsdauer zu einer Verlängerung der bisherigen handelsrechtlichen voraussichtlichen (Rest-)Nutzungsdauer führen?

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Antwort: Es gibt keinen direkten Zusammenhang zwischen der handelsbilanziell verwendeten voraussichtlichen (Rest-)Nutzungsdauer und der im Rahmen der Wertermittlung (z.B. Ertragswertverfahren nach ImmoWertV) verwendeten typisierten (Rest-)Nutzungsdauer.
Die Festlegung der voraussichtlichen Nutzungsdauer ist immer eine Schätzung zum Zeitpunkt des Zugangs des Vermögensgegenstands in das Vermögen des Unternehmens.
Kommt in einem Wertgutachten ein bestimmtes ertragsorientiertes Verfahren zur Ermittlung des beizulegenden Werts einer Renditeimmobilie zur Anwendung (z.B. nach ImmoWertV), sind die Verfahrensgrundsätze vollständig zu beachten, d.h., die dem Verfahren zugrunde liegenden typisierten Nutzungsdauern sind zu verwenden. Daher kann der Fall eintreten, dass die entsprechend den Verfahrensgrundsätzen anzuwendende (Rest-)Nutzungsdauer der Immobilie nicht mit der handelsbilanziell, vorsichtig von den gesetzlichen Vertretern des bilanzierenden Unternehmens bei Zugang geschätzten voraussichtlichen (Rest-)Nutzungsdauer übereinstimmt.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4.2 Außerplanmäßige Abschreibungen von Grund und Boden sowie Gebäuden

4.2.1. Vereinfachte Ermittlung eines potenziellen außerplanmäßigen Abschreibungsbedarfs

Obwohl nach Bürgerlichem Recht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insb. Gebäude, gehören (§ 94 Abs. 1 Satz 1 BGB), sind Grund und Boden einerseits sowie darauf errichtete Gebäude andererseits – soweit sie dem Anlagevermögen zugeordnet sind – mindestens zwei selbstständige Vermögensgegenstände. Bei der Bewertung von Grund und Boden sowie von Gebäuden ist jeweils der Einzelbewertungsgrundsatz (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) zu beachten.

Frage: Dürfen für Zwecke der handelsrechtlichen Folgebewertung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB) aus Vereinfachungsgründen in einem ersten Schritt die Buchwerte von „Grund und Boden“ und „Gebäude/n“ zusammengefasst und mit dem i.d.R. gutachterlich ermittelten Gesamtimmobilienwert verglichen werden?

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Antwort: Nein.
Eine einheitliche bilanzielle Betrachtung von bebauten Grundstücken des Anlagevermögens zur Feststellung des Vorliegens eines Anhaltspunkts für eine außerplanmäßige Wertminderung widerspricht den handelsrechtlichen Grundprinzipien. Sowohl der Grund und Boden als auch das/die aufstehende(n) Gebäude sind selbstständig verwertbar und erfüllen damit unabhängig voneinander die vom handelsrechtlichen Schrifttum entwickelte Vermögensgegenstandsdefinition.
Nach § 246 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB sind sämtliche Vermögensgegenstände in die Bilanz des Eigentümers aufzunehmen. Die Vermögensgegenstände „Grund und Boden“ und „Gebäude“ sind gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB einzeln zu bewerten.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4.2.2 Aufteilung des Gesamtimmobilienwerts eines bebauten Grundstücks

Beispiel: Ein bilanzierendes Unternehmen hat ein bebautes Grundstück erworben. Bei Zugang der Immobilie erfolgte eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf den Grund und Boden und das Gebäude wie im Kaufvertrag angegeben.

Frage: Wie ist im Rahmen der Folgebewertung der durch ein Gutachten ermittelte Gesamtimmobilienwert des bebauten Grundstücks (Marktwert) auf die separat bilanzierten Vermögensgegenstände „Grund und Boden“ und „Gebäude“ aufzuteilen?

Antwort: Wenn bei Zugang für die Ermittlung der Anschaffungskosten von „Grund und Boden“ und „Gebäude“ eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach den Angaben im Kaufvertrag vorgenommen wurde, dann kann dieses Aufteilungsverhältnis grundsätzlich auch in der Folge (insb. für Zwecke des Niederstwerttests nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB) beibehalten werden.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Sollte sich im Nachhinein jedoch herausstellen, dass die ursprüngliche Aufteilung willkürlich war oder das Aufteilungsverhältnis zum aktuellen Bewertungsstichtag nicht mehr sachgerecht ist, ist das Aufteilungsverhältnis nach den Grundsätzen des IDW RS IFA 2, Tz. 14 ff., neu zu ermitteln.

Das Aufteilungsverhältnis des Gesamtimmobilienwerts auf die Vermögensgegenstände „Grund und Bo-den“ und „Gebäude“ ist in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, da grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass sich das Aufteilungsverhältnis mit zunehmendem zeitlichem Abstand vom Erwerbszeitpunkt ändern kann.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4.2.3 Voraussichtlich dauernde Wertminderung eines Gebäudes

Beispiel: Zum Abschlussstichtag 31.12.2025 beträgt der handelsbilanzielle Buchwert eines Wohngebäudes 800 TEUR (ursprüngliche Anschaffungskosten : 1.000 TEUR, voraussichtliche Nutzungsdauer im Erwerbszeitpunkt: 50 Jahre). Die voraussichtliche Restnutzungsdauer des Gebäudes am Abschluss-stichtag ist 40 Jahre. Der beizulegende Wert beträgt 600 TEUR. Daraus ergibt sich ein potenzieller außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf i.H. von 200 TEUR.

Frage: Ist das Gebäude außerplanmäßig abzuschreiben?

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Antwort: Eine außerplanmäßige Abschreibung ist nur dann vorzunehmen, wenn die dem beizulegenden Wert zugrunde liegende Wertminderung voraussichtlich dauernd ist (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Eine vorübergehende Wertminderung kann nur dann angenommen werden, soweit aufgrund nachweisbarer Umstände erwartet werden kann, dass zumindest mittelfristig, d.h. innerhalb eines Zeitraums von i.d.R. drei bis fünf Jahren – oder wie in diesem Fall bei einer besonders langen Restnutzungsdauer von bis zu zehn Jahren –, die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen werden (IDW RS IFA 2, Tz. 40).
Unter Berücksichtigung einer planmäßigen Abschreibung auf das Gebäude i.H. von 2 % p.a. und einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren ergibt sich ein handelsbilanzieller Buchwert in zehn Jahren i.H. von 600 TEUR. Damit entspricht der fortgeführte handelsbilanzielle Buchwert exakt dem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag. Das Gebäude ist am 31.12.2025 **nicht** außerplanmäßig abzuschreiben, da die Wertminderung voraussichtlich nur vorübergehend ist.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4.2.4 Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines bebauten Grundstücks - Beispiel

Ein Wohnungsunternehmen erstellt ein Wohngebäude auf einem Grundstück, das vor 30 Jahre angeschafft wurde und damals Bauerwartungsland war.

- Grundstück: 1.000 m², ursprünglich AK 150 EUR/m²

  urspr. AK = BW am 31.12.2025 = 150.000,00 EUR

  Bodenrichtwert 2025: 400 EUR/m²

- Gebäude: 24 WE mit insgesamt 1.500 m² WFL
  (Fertigstellung Ende Dezember 2025)

  HK = 4.800.000,00 EUR

- Ermittlung des Verkehrswertes der Immobilie am 31.12.2025 nach ImmoWertV auf Basis einer nachhaltig erzielbaren Miete von 11 EUR/m² und einem Liegenschaftszins (LGZ) von 4 %.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Bodenwert: 1.000 m² x 400 EUR/m² =	400.000 EUR
Gebäudeertragswert:	
Jahresrohertrag 11 EUR/m² x 1.500 m² x 12	198.000 EUR
- nicht umlegbare Bewirtschaftungskosten	- 20.000 EUR
Reinertrag des Grundstücks	178.000 EUR
- Bodenwertverzinsung (400.000 EUR x 4 %)	- 16.000 EUR
Gebäudereinertrag	162.000 EUR
Vervielfältiger bei 80 Jahre ND und LGZ von 4 % (Anlage 1 ImmoWertV)	23,92
Ertragswert der baulichen Anlagen	3.875.000 EUR
Verkehrswert nach ImmoWertV	4.275.000 EUR
Bilanziert zum 31.12.2025	
Grund und Boden	150.000 EUR
Gebäude (HK 4.800.000 EUR)	4.800.000 EUR
	4.950.000 EUR
Niedrigerer beizulegender Wert am Stichtag	**4.275.000 EUR**

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Eine Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB ist bei voraussichtlich dauernder Wertminderung geboten. Gemäß IDW RS IFA 2 ist von einer vorübergehenden Wertminderung auszugehen, wenn erwartet werden kann, dass innerhalb eines Zeitraums von a) 3 bis 5 Jahren b) 10 Jahren der niedrigere beizulegende Wert den Buchwert wieder erreichen wird.

Variante 10 Jahre:

Voraussichtlicher Buchwert am 31.12.2035	
Grund und Boden	150.000 EUR
Gebäude	
(HK 4.800.000 EUR- Afa **1,25 %** x 10 Jahre = 600.000)	4.200.000 EUR
	4.350.000 EUR

Ergebnis:
Bezogen auf die Gesamtimmobilie ergibt sich ein Abwertungsbedarf am Stichtag.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Aber: handelsrechtlich sind Grundstück und Gebäude 2 Vermögensgegenstände.

Deshalb muss der Ertragswert der Gesamtimmobilie aufgeteilt werden

Aufteilung des Verkehrswertes nach ImmoWertV

Bodenwert:	400.000 EUR
Gebäudeertragswert:	3.875.000 EUR
	4.275.000 EUR

Diese Aufteilung ist für handelsrechtliche Zwecke nicht geeignet.

Verfahren der Repartition

			auf Verkehrswert von 4.275.000 EUR gerechnet
Bodenwert	400.000 EUR	8 %	342.000 EUR
Gebäudeherstellungswert	4.800.000 EUR	92 %	3.933.000 EUR
	5.200.000 EUR		**4.275.000 EUR**

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Prüfung des Abwertungsbedarfs

	Buchwert 31.12.2025	beizulegender Wert
Grund und Boden	150.000 EUR	342.000 EUR
Gebäude	4.800.000 EUR	3.933.000 EUR

Der beizulegende Wert des Gebäudes erreicht durch die planmäßige Abschreibung der Herstellungskosten in der HB innerhalb von **10 Jahren nicht** den Buchwert des Gebäudes (Buchwert des Gebäudes nach 10 Jahren: 4.200.000,00 EUR).
Insoweit ist am Stichtag eine außerplanmäßige Abschreibung von 867.000 EUR vorzunehmen. Beim Grund und Boden dagegen dürfen als Obergrenze nur die ursprünglichen AK angesetzt werden.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Prüfung des Abwertungsbedarfs

Aufgabe: Berechnung mit 2% planmäßige Abschreibung

Auswertung der Ergebnisse

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

4.2.5 Auswirkung gesunkener Bodenrichtwerte auf den Wert eines unbebauten Grundstücks

Gesetzeslage: Die Nutzung von unbebauten Grundstücken des Anlagevermögens ist zeitlich nicht begrenzt. Somit ist Grund und Boden nicht planmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB). Aller-dings kann unter bestimmten Umständen eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich sein (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).

Frage: Ist eine sofortige außerplanmäßige Abschreibung auf den Grund und Boden vorzunehmen, wenn der Bodenwert eines unbebauten Grundstücks am Bewertungsstichtag aufgrund gesunkener Bodenrichtwerte unter dem handelsbilanziellen Buchwert liegt?

Antwort: Nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB ist bei allen Vermögensgegenständen des AV, unabhängig davon, ob deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, eine außerplanmäßige Abschreibung nur dann vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt.

Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)

Somit muss bei einem unbebauten Grundstück die Frage gestellt werden, ob der Bodenrichtwert dauerhaft gesunken ist?
Da die Nutzung eines unbebauten Grundstücks zeitlich unbegrenzt ist, kann für die Frage der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung nicht auf ein nutzungsdauerbezogenes Kriterium abgestellt werden. Eine fiktive Fortschreibung des handelsbilanziellen Werts des Grund und Bodens auf der Grundlage von Preisindizes des statistischen Bundesamts in die Zukunft ist **nicht** zulässig.
Bei der Ermittlung eines außerplanmäßigen Wertminderungsbedarfs von Grund und Boden ist die Frage der Dauerhaftigkeit der Wertminderung angemessen zu berücksichtigen. Dies hat auf Basis von qualitativen und quantitativen Faktoren unter Berücksichtigung der Fakten und Umstände des Einzelfalls auszuüben zu erfolgen (z.B. Orientierung an Wertentwicklungen in der Vergangenheit auf dem entsprechenden (Teil-)Markt, Betrachtungszeitraum für das aufstehende Gebäude) und ist entsprechend zu dokumentieren.

Agenda

- Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)
- Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)
- **Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)**
- Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

- Verabschiedet im Januar 2023
- Betrifft Jahres- und Konzernabschluss
- Erstanwendung: GJ mit Beginn nach dem 31.12.2022

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS IFA 3)

Stand: 20.01.2023[1]

1. Vorbemerkungen
2. Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen
   2.1. Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens
   2.2. Umgliederung bei Änderung der Zweckbestimmung
3. Bauvorbereitungskosten und bauliche Anlagen im Erstellungsprozess
   3.1. Dem Erstellungsprozess vorgelagerte Maßnahmen
   3.2. Bauliche Anlagen im Erstellungsprozess
      3.2.1. Ausweis im Anlagevermögen
      3.2.2. Ausweis im Umlaufvermögen
   3.3. Umfassende Sanierungs- oder Modernisierungsmaßnahmen
4. Veräußerung von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens

Anlage: Relevante Bilanzposten nach § 266 Abs. 2 HGB im Vergleich zur Formblattverordnung Wohnungsunternehmen

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Entscheidend für den Ausweis ist die betriebliche Zweckbestimmung (Tz. 6)

Anlagevermögen	Umlaufvermögen
» Eingliederung in die Betriebsabläufe » Wiederholte betriebliche Nutzung (Tz. 5) » Langfristige Nutzungsdauer kann als Indiz gesehen werden (Tz. 7)	» keine Eingliederung in die Betriebsabläufe » Kurzfristige Nutzungsdauer kann als Indiz gesehen werden (Tz. 8)

BEISPIELE

» Immobilien, mit denen Miet- oder Pachterträge erzielt werden » Musterhäuser von Fertighaustellern (Tz. 10)	» Immobilien, die zum Weiterverkauf erworben werden (Tz. 11)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Umgliederung bei Änderung der Zweckbestimmung

Bei Zweckänderung: Umgliederung geboten, wenn die Änderung spätestens bis zum Abschlussstichtag eingetreten ist; sonst unzulässig (Tz. 13)

Zweckänderung liegt erst bei Eintritt der Änderung vor, eine Absicht ist nicht ausreichend (Tz. 14)

BEISPIEL



Eine Immobilie, im AV, erzielt Mieterträge

Diese Immobilie soll verkauft werden und bis zum Verkauf weiter betrieblich genutzt werden

Es besteht keine Zweckänderung, da lediglich Absicht und weitere betriebliche Nutzung; bis zum Eintreten des Verkaufs bleibt die Immobilie im AV (Tz. 14)



Eine Immobilie, im UV, wird zum Verkauf gehalten

Diese Immobilie soll vermietet werden

Ist die Vermietung dauerhaft: **Umgliederung** in das AV; besteht das Verkaufsangebot weiterhin, kann von einem fortbestehenden Veräußerungswillen ausgegangen werden: die Immobilie bleibt im UV (Tz. 15)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Gebäudeerstellung und vorgelagerte Maßnahmen

Grundstückserwerb

- **Entscheidungs-vorbereitung**: Aktivierungsverbot (Tz. 16)
- **Nach Entscheidungs-findung** (z.B. Notarkosten) (Tz. 16 f.):
  - Aktivierungspflicht
  - falls vor Aktivierung des Grundstücks: geleistete Anzahlung

Bauvorbereitung (= Beginn Herstellungsvorgang)

- Definition: Maßnahmen **vor Beginn** der eigentlichen Gebäudeerstellung, die ihr **sachlich unmittelbar dienen** (Tz. 19)

  Beispiele: Behörden-, Architektenleistungen, Einrichtung von Ver-/Entsorgungsanlagen

- Aktivierung (als **Gebäude-HK**) abhängig von **hinreichender Konkretisierung** der Baumaßnahme bis zur **Aufstellung** des Abschlusses (z.B. entspr. Planungen) (Tz. 21)
  - ja: Pflicht
  - nein: Verbot (inkl. Nachaktivierungsverbot) (Tz. 20)

(Eigentliche) Gebäudeerstellung

- Umfangreiche Ausführungen v.a. zum **Ausweis** des Gebäudes bzw. der Aufwendungen für die Erstellung/**Herstellung** in der
  - **Bilanz**: abhängig vom Ausweis im AV oder UV
  - GuV nach dem **GKV** (Tz. 28-42)

⚠ **UKV**: GuV-Berührung erst bei Veräußerung

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Ausweis von baulichen Anlagen im Erstellungsprozess

Anlagevermögen

- Eigenständige Anlagen, Gebäude und Grundstücke sind auch als **eigenständige Vermögensgegenstände** zu erfassen (Tz. 29)
- „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ bis zur Nutzbarkeit der baulichen Anlage (Tz. 28)
- Wenn **betriebsbereiter Zustand** erreicht ist, ist der Vermögensgegenstand umzubuchen: „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“ (Tz. 32)
- GuV nach dem GKV: „andere aktivierte Eigenleistungen“ (Tz. 30)
- Aufwendungen für bezogene Leistungen werden ohne Berührung der GuV aktiviert (Tz. 30)

Umlaufvermögen

- Grundstücke und darauf errichtete Gebäude, die zur Veräußerung gehalten werden, sind als **einheitlicher Vermögensgegenstand** zu betrachten (Tz. 39)
- Während der Erstellung: „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“, bis das Gebäude bestimmungsgemäß genutzt werden kann (Tz. 36)
- Umbuchung erfolgt mit GuV (nach GKV) über den Posten „Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen“ + ggf. Materialaufwand (Tz. 38)
- Wenn **betriebsbereiter Zustand** erreicht ist, ist der Vermögensgegenstand ohne Berührung der GuV umzubuchen: „fertige Erzeugnisse und Waren“ (Tz. 40)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Beispiel: Erstellung eines eigengenutzten Gebäudes (AV)

	Sachverhalt (Aufwendungen)	Lösung (Bilanz / GuV (GKV))
Jahr 1	• Kosten für Entscheidungsvorbereitung: 5 GE • Grundstück: Anschaffungsnebenkosten: 10 GE • Gebäude: externe Architektenkosten: 8 GE	• Bilanz: Geleistete Anzahlungen/AiB 18 GE • GuV: 5 GE (Aufwand)

Jahr 2	• Grundstück (wirtschaftliches Eigentum im Jahr 2): Anschaffungspreis: 100 GE
	• Gebäude: Herstellungskosten: 500 GE (eigene Leistungen 50 GE; fremdbezogene Leistungen: 450 GE)
		• Bilanz:
		  ◦ Grundstück: 110 GE
		  ◦ Geleisteten Anzahlungen/AiB: 508 GE
		• GuV: 50 GE (Aufwand/Ertrag) (Fremdleistungen: Tz. 30)

Jahr 3	• Gebäude (Fertigstellung Ende Jahr 3): Herstellungskosten: 10 GE (eigene Leistungen)	• Bilanz:
		  ◦ Grundstück: 110 GE
		  ◦ Gebäude: 518 GE
		• GuV: 10 GE (Aufwand/Ertrag)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Sanierungs-/Modernisierungsmaßnahmen

„**Sanierungs-/Modernisierungsmaßnahmen**“: bauliche Maßnahmen an bestehenden Gebäuden

⚠ Trennung der Aufwendungen in (nicht aktivierbaren) **Erhaltungsaufwand** und (aktivierungspflichtige) **nachträgliche Herstellungskosten** anhand IDW RS IFA 1

Aktivierungspflichtige Sanierungs-/Modernisierungsaufwendungen für eine Immobilie im AV

Kosten für **Vorbereitungsmaßnahmen**	Entsprechende Anwendung der **Regelungen für Bauvorbereitungskosten** (Tz. 44)
Sanierung/Modernisierung mit (zumindest teilweiser) zwischenzeitlicher **Weiternutzung** des Gebäudes	Ausweis und planmäßige Abschreibung des Gebäudes **unverändert** (Tz. 45)
Sanierung/Modernisierung eines **vollverschlissenen Gebäudes** mit **Nutzungsunterbrechung**	• Aufwendungen + evtl. Gebäude-Restbuchwert: **geleistete Anzahlungen/AiB** • **Keine planmäßige Abschreibung** während Sanierung/Modernisierung (Tz. 46)

Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)

Veräußerung von Immobilien

- **Umsatzerlöse** = Erlöse aus dem Verkauf von Produkten (§ 277 Abs. 1 HGB)
  - **Produkt** = Vermögensgegenstand, der regelmäßig i.R.d. Geschäftstätigkeit des Unternehmens veräußert wird, kann auch eine Immobilie aus dem Anlagevermögen sein, die vor Veräußerung planmäßig vermietet wird (Tz. 47)

Immobilie ist ein Produkt

- Keine Saldierung mit dem (Rest-)Buchwert und dem Veräußerungserlös (Tz. 48)
- GuV-Ausweis brutto (unabhängig von Ausweis der Immobilie im AV oder im UV) (Tz. 48)
- **GuV-Posten**:
  - Veräußerungserlös: Umsatzerlöse
  - Buchwert der Immobilie: Aufwandsposten (Tz. 49)

Sachverhalt:
Eine Immobilie (Fall A: AV; Fall B: Vorräte) wird veräußert. Die GuV wird nach dem GKV aufgestellt.

Lösung:
- Per Cash an Umsatzerlöse (Fall A und B)
- Per Materialaufwand an AV (Fall A)
- Per Bestandsveränderung an Vorräte (Fall B)

Immobilie ist kein Produkt

- GuV-Ausweis **netto** (Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert der Immobilie)
- **GuV-Posten**: sbE / sbA (Tz. 50)

Agenda

- Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)
- Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)
- Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)
- **Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)**

Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)

Anwendungszeitpunkt

- Die neue Verordnung ist am 01.07.2023 in Kraft getreten und ist erstmals für Jahresabschlüsse auf ein Geschäftsjahr anzuwenden, das nach dem 31.12.2023 beginnt.

Anwendungsbereich

- Wohnungsunternehmen sind nunmehr Unternehmen, die sich in der nach dem in ihrer Satzung oder ihrem Gesellschaftsvertrag festgesetzten Gegenstand oder nach ihrer überwiegenden tatsächlichen Geschäftstätigkeit mit dem Bau oder der Bewirtschaftung von Wohnungen im eigenen Namen befassen, Wohnungsbauten betreuen oder Eigenheime oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern.
- Hierzu kann festgehalten werden, dass Unternehmen, die bisher schon in den Anwendungsbereich der FormblattVO gefallen sind, auch die neue JAbschlWUV anzuwenden haben.

Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)

Bezeichnung der Bilanzposten

- Die Die Bezeichnung der Flüssigen Mittel hat sich geändert: Sie lautet nach der Verordnung nun „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“.
- Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nach der alten Verordnung und auch nach § 266 HGB in einen Betrag anzugeben sind, sind nach der neuen Verordnung künftig aufzugliedern in
- a) Verbindlichkeiten aus Vermietung
- b) Verbindlichkeiten aus Grundstücksverkäufen
- c) Verbindlichkeiten aus Betreuungstätigkeit
- d) Verbindlichkeiten aus anderen Lieferungen und Leistungen

Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)

Bezeichnung der GuV-Posten

Umsatzerlöse

- Aus Umsatzerlösen aus der Hausbewirtschaftung werden künftig **Umsatzerlöse aus Bewirtschaftungstätigkeit**.

Aufwendungen für bezogene Lieferungen und Leistungen

- Aus Aufwendungen für Hausbewirtschaftung werden **Aufwendungen für Bewirtschaftungs-tätigkeit**.
- Als weitere Untergliederung der Aufwendungen für bezogene Lieferungen und Leistungen kommen **Aufwendungen für Betreuungstätigkeit** hinzu.

Fragen

- Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden (IDW RS IFA 1 nF)
- Bewertung von Immobilien des Anlagevermögens (IDW RS IFA 2)
- Ausweis von Immobilien des Anlage- und des Umlaufvermögens (IDW RS IFA 3)
- Verordnung über die Gliederung des Jahresabschlusses von Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV)