

Immobilien im Ertragsteuerrecht

WP StB Dr. Hannes Zieglmaier

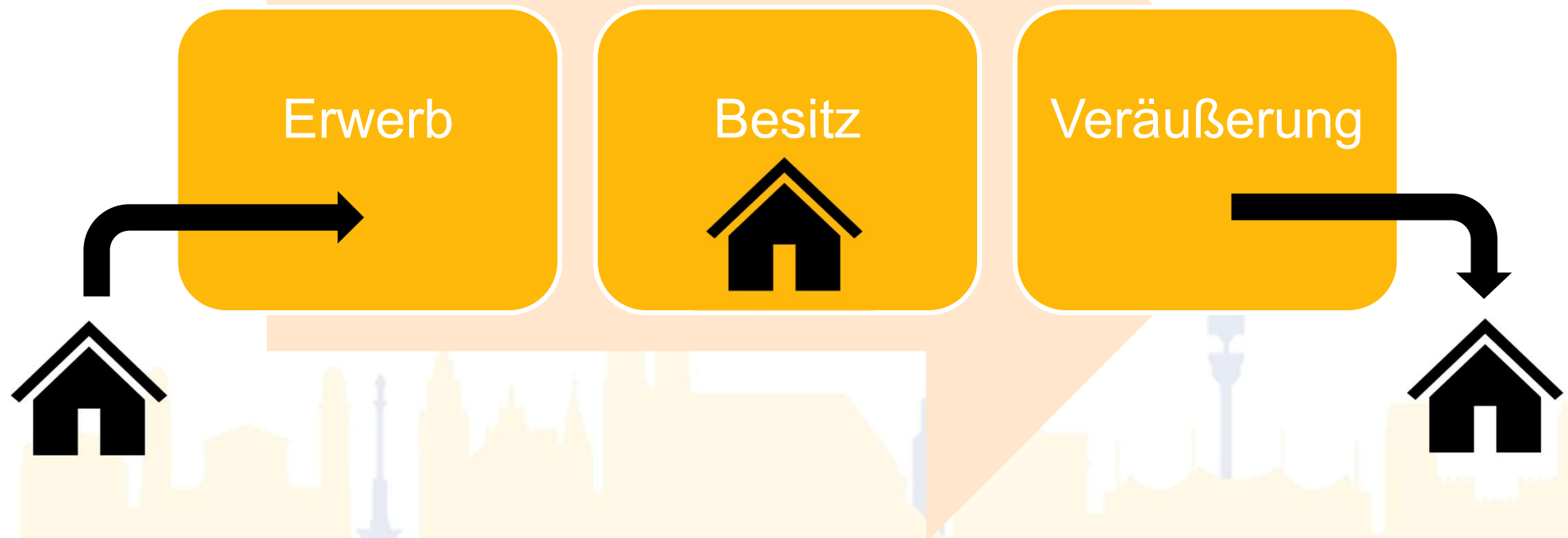
StB Dr. Sebastian Sieber

München, 25.05.2023

Hinführung zum Thema

- Immobilien stehen immer wieder im Fokus der Öffentlichkeit und Politik:
 - Vorherrschender **Wohnungsknappheit** in Deutschland
 - Wesentliches Instrument zur Erreichung der **Klimaschutzziele**
 - Explodierende **Baukosten** aufgrund Ukraine-Konflikt
- Die Politik nutzt die **Steuergesetzgebung** regelmäßig, um privaten wie auch gewerblichen Immobilienbesitzern **Anreize** zu setzen, damit diese zur Lösung von Problemen wie den exemplarisch genannten beizutragen.
- So willkommen steuerliche Förderung im Allgemeinen und bei Immobilien im Speziellen auch sein mag, so erhöht jede weitere politisch motivierte Maßnahme die ohnehin schon **unübersichtliche Regelungsfülle** zur Immobilienbesteuerung.

„Lebenszyklus“ der Immobilie



Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - I. Private Veräußerungsgeschäfte
 - II. Gewerblicher Grundstückshandel
 - III. Veräußerung im Betriebsvermögen

I. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach

- **Keine eigenständige Legaldefinition** des Gebäudebegriffs im Ertragsteuerrecht.
- Abgrenzungsmerkmale **Bewertungsrecht** maßgebend (R 7.1 Abs. 5 Satz 1 EStR).
- Nach den in der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen ist ein Bauwerk als **Gebäude** anzusehen, **wenn** es
 - Menschen oder Sachen durch **räumliche Umschließung** Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt,
 - den **Aufenthalt** von Menschen gestattet,
 - **fest** mit dem **Grund und Boden** verbunden,
 - von einiger **Beständigkeit** und
 - ausreichend **standfest** ist.

I. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach



Praxishinweis: Nähere Erläuterungen zu vorstehenden Merkmalen eines Gebäudes ergeben sich aus dem sog. „Abgrenzungserlass“. Sollten im Einzelfall Zweifel bestehen, ob das Bauwerk ein Gebäude ist, finden sich darüber hinaus v. a. in den Anlagen des genannten Erlasses zahlreiche Eingruppierungen für unterschiedliche Bauwerke.

→ Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130 BStBl 2013 I S. 734.

I. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach

- Ein Gebäude stellt i. d. R. ein Wirtschaftsgut (WG) dar.
- Mehrere Gebäudeteile: unselbständigen Gebäudeteilen ein einheitliches WG oder selbständige Gebäudeteile und somit separate WG?
- Es gilt der Grundsatz, dass Gebäudeteile, die in einem **einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang** mit dem Hauptgebäude stehen, unselbständig sind und folglich dem Hauptgebäude zuzurechnen sind.

Beispiel: Bei Ein- oder Zweifamilienhäusern stellen Garagen regelmäßig mit dem Gebäude ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Bei großen Mietwohnungsanlagen können nachträglich errichtete Garagen, die nicht Bestandteil der Baugenehmigung des Mietwohngebäudes waren und nicht in engem Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnungen stehen, als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sein.

→ Vgl. BFH, Urteil v. 22.9.2005 - IX R 26/04, BStBl 2006 II S. 169.

I. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach

- Nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (vgl. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 EStR). Besondere Praxisrelevanz:
 - **Betriebsvorrichtungen**
 - **Bewegliche Wirtschaftsgüter** stellen zivilrechtlich Sachen bzw. Scheinbestandteile dar und sind dementsprechend eigenständige WG (R 7.1 Abs. 2 EStR).
 - **Ladeneinbauten** sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen
 - Sonstige selbständige Gebäudeteile bei sog. **gemischt genutzten Gebäuden**

Beispiel: Die Ladenfläche im Erdgeschoss eines Gebäudes wird an eine Supermarktkette (fremdbetriebliche Nutzung) und die Wohnungen im 1. Obergeschoss an Privatpersonen (fremde Wohnzwecke) vermietet. Das Gebäude besteht aus zwei selbständigen Gebäudeteilen.

I. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach

- Nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude (vgl. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 EStR). Besondere Praxisrelevanz:
 - **Sonstige** Mietereinbauten/-umbauten
 - **Außenanlagen:** Die Umzäunung eines Mietwohngrundstücks oder die Zugangswege sind bspw. unselbständige Gebäudeteile, da sie mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Fehlt ein solcher Zusammenhang, sind Außenanlagen als selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter einzustufen.

Beispiel: Gartenanlagen, freistehende Gartenlauben und Wintergärten oder Swimmingpools. Bei betrieblicher Nutzung gehören Einfriedungen, Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten und Umzäunungen (wenn nicht ausnahmsweise Betriebsvorrichtungen) zu den Außenanlagen.

I. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach

- **Ausbauten, Umbauten oder Erweiterungen** stellen grds. **keine eigenständigen Wirtschaftsgüter** dar. Ausnahme hiervon wäre, wenn die Bautätigkeiten wirtschaftlich betrachtet ein selbständiges Gebäude, welches einem Neubau gleich-kommt, schaffen würden.
- **Anbauten** an ein Gebäude sind dann ein selbständiges Gebäude, wenn keine bauliche Verschachtelung mit dem Altgebäude besteht. Dies ist grds., wenn der Anbau über eigene tragende Mauern und eigene Fundamente verfügt und damit über eine eigene statische Standfestigkeit.

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - I. Private Veräußerungsgeschäfte
 - II. Gewerblicher Grundstückshandel
 - III. Veräußerung im Betriebsvermögen

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

- Als **Anschaffungskosten** zzgl. **ANK** eines Gebäudes zählen sämtliche Aufwendungen, die anfallen, um das Gebäude zu erwerben sowie in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (§ 255 Abs. 1 HGB i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- **Aufteilung des Kaufpreises bei erworbenen Gebäuden** sowie der Nebenkosten auf den (nicht-abnutzbaren) Grund und Boden und das (abnutzbare) aufstehende Gebäude einen **regelmäßigen Streitpunkt** zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung dar.
 - Aufteilung entsprechend der **(notar-)vertraglichen Kaufpreisaufteilung**.
 - Allerdings ist die vertragliche Kaufpreisaufteilung nur dann zugrunde zu legen, wenn diese **nicht nur zum Schein getroffen** wurde und keinen Gestaltungsmissbrauch i. S. **des § 42 AO** darstellt.

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Beispiel: Kürzlich beschäftigte sich das FG Münster v. 22.9.22 mit der Frage, ob die Vereinbarungen der Vertragsparteien über Grund und Boden sowie Gebäude die Voraussetzungen eines **Gestaltungsmisbrauchs** erfüllten. Im Streitfall wurde im notariellen Kaufvertrag ein Bodenwert von 400 T€ angesetzt. Ein vom FA beauftragter Gutachter stellte hingegen einen Bodenwert zum Zeitpunkt des Übergangs von mehr als 1.000 T€ fest. Aufgrund der hohen Wertdivergenz zwischen Kaufvertrag und Gutachten ermittelte das FA die AfA-Bemessungsgrundlage unter Ansatz des vom Gutachter ermittelten Bodenwerts. FG entschied, dass die von den Vertragsparteien getroffene Aufteilung nicht der Besteuerung zugrunde zu legen war, weil der sich nach der Parteivereinbarung ergebende Bodenwert erheblich von den Bodenrichtwerten sowie von dem durch den sachverständigen Gutachter ermittelten Bodenwert abwich. Da die vereinbarten Kaufpreise über Grund und Boden sowie Gebäude nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden konnten, hat das FG diese entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse durch eine **Aufteilung nach den realen wirtschaftlichen Verkehrswerten** zu ersetzen.

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

- Wenn keine Aufteilung des Kaufpreises im Kaufvertrag, ist diese nachträglich vorzunehmen.
- Das BMF stellt hierbei seit einigen Jahren eine von der Finanzverwaltung i. d. R. verwendete „Arbeitshilfe“ (Exceltool; v. 26.04.2021) zur Aufteilung eines einheitlichen Kaufpreises zur Verfügung. Der Arbeitshilfe liegt ein vereinfachtes Verfahren zugrunde und setzt auch in seiner aktuellen Form die Vorgaben des BFH [v. 20.09.2022 und 21.07.2020] wohl nicht umfassend um.



Praxishinweis: Es ist in jedem Fall ratsam, bereits im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung zwischen Grund und Boden sowie Gebäude (und ggf. weiterer Wirtschaftsgüter) vorzunehmen, da diese Aufteilung grds. für Zwecke der späteren AfA als Ausgangspunkt dient. Zu orientieren haben sich die Parteien bei der Aufteilung an den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten.

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises

1) Lage des Grundstücks:			
2) Grundstück:			
3) Datum des Kaufvertrages:		4) Kaufpreis in € (incl. Nebenkosten):	
5) Ursprüngliches Baujahr:		6) Wohn- bzw. Nutzfläche in m²:	
7) ggf. Anzahl Garagenstellplätze:		8) ggf. Anzahl Teilgaragenstellplätze:	
9) ggf. Mietersparkanteil - Zahlen:		10) ggf. Mietersparkanteil - Namen:	
11) Fläche 1: Grundstücksgröße in m²:		12) Bodenrichtwert in €/m²:	120
13) Fläche 2: Grundstücksgröße in m²:		14) Wert in €/m²:	

*Alle Felder sind Pflichtfelder!

Vergleichswertverfahren

16) Kauf eines Vergleichsobjekts des Güterverkehrscharakters: ja/nein?

17) Vergleichsobjekt bzw. außer bekannt: allgemeinlich angestrebter Vergleichswert (€/m²):

18) Erklärung:

19) Vergleichswert (€/m²) je Garagenstellplatz:

20) Vergleichswert (€/m²) je Teilgaragenstellplatz:

Schätzungsverfahren

21) Ist die tatsächliche Marke bzw. erschlüssige Marke bekannt?

22) eventueller Gesamtanfertigung (z.B. Markteinbau, Mark. Bodenplatte):

23) Anzahl der Wohnflächen bzw. sonst. Flächen, sofern bekannt:

24) Liegenschaftswert des öffentlichen Güterverkehrscharakters, sofern bekannt:

Sachwertverfahren

25) Regionalfaktor:

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

- Bei Selbsterrichtung ist auf **Herstellungskosten** abzustellen, d. h. auf alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung, die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung des Gebäudes anfallen. Die Herstellung wird mit Fertigstellung nach § 9a EStDV **abgeschlossen**.
- Besonderheiten ergeben sich bei der Herstellung im Zusammenhang mit **Abbruchkosten**. Es werden die folgenden vier Fallgruppen unterschieden (vgl. H 6.4 „Abbruchkosten“ EStR):
 - Nr. 1: Errichtung eines Gebäudes auf einem eigenen, bereits bebauten Grundstück,
 - Nr. 2: Erwerb eines Gebäudes ohne Abbruchabsicht,
 - Nr. 3: Erwerb eines Gebäudes mit Abbruchabsicht,
 - Nr. 4: Abbruch eines zum Privatvermögen gehörenden Gebäudes und die Errichtung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes (Einlage mit Abbruchabsicht).

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach



Praxishinweis: Wird mit dem Abbruch eines Gebäudes innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb begonnen, spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Erwerber das Gebäude in der Absicht erworben hat, es abzureißen. Der Anscheinsbeweis kann jedoch durch Gegenbeweis entkräftet werden.

- Neben den Abbruchkosten führen auch **Abstandszahlungen** an den Mieter oder Pächter für eine vorzeitige Räumung des Gebäudes zu Herstellungskosten.
- Erfolgt die Nutzung eines Gebäudes teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken, sind die Herstellungskosten des Gesamtgebäudes mittels des Verhältnisses der **Nutzfläche** des Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes **aufzuteilen** – es sei denn, die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen führt zu einem unangemessenen Ergebnis.



Praxishinweis: Von einer Aufteilung nach Nutzflächen kann aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Photovoltaikanlagen

- Es sind grds. sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung der PV-Anlage zu erfassen. Die PV-Anlage gilt als selbständiges Wirtschaftsgut, das als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren ist.
- Dies gilt sowohl für sog. Aufdachanlagen also auch für **dachintegrierte PV-Anlagen** (z. B. Dachziegel mit integrierten PV-Module, Solardachfolien oder In-dach-Solarmodule).
 - Dachintegrierten PV-Anlagen kommt eine **doppelte Funktion** zu: Schutz des Gebäudes vor Witterungseinflüssen und Erzeugung von Strom.
 - Folglich sind Aufwendungen für die Solardachziegel **aufzuteilen**, Aufwendungen für die Dachziegel als solche sowie die Dachkonstruktion sind AHK des Gebäudes, auf dem PV-Anlage errichtet wurde.



Praxishinweis: Nach Möglichkeit möglichst viele Kosten den AHK der PV-Anlage zuordnen.

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Nachträgliche Ereignisse

- Eine **Erweiterung** – die ebenfalls zu Herstellungskosten führt – liegt bei einer Vermehrung der Substanz oder bei der Vergrößerung der nutzbaren Fläche vor; typischerweise also bei einem Anbau oder einer Aufstockung.
- Eine **Standardhebung (wesentliche Verbesserung)** führt ebenfalls zu Herstellungskosten. Es wird hierbei zwischen sehr einfachem, mittlerem und sehr anspruchsvollem Standard unterschieden. Bei Wohngebäuden ergibt sich der Standard regelmäßig aus dem Umfang und der Qualität von Heizung, Sanitär, Elektro, Fenster und Fassade. Erfolgt im Rahmen von Baumaßnahmen bei **drei** der **fünf** vorstehenden Merkmalen eine Standardhebung, liegen grds. Herstellungskosten vor.

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Beispiel: Der Eigentümer eines bewohnten, aber verwahrlosten Wohnhauses lässt den alten Nachtspeicherofen durch eine moderne Heizungsanlage ersetzen. Des Weiteren baut er an Stelle von Fenstern mit Einfachverglasung solche mit Dreifachverglasung ein. Zudem lässt er im Bad eine separate Dusche neben der Badewanne installieren und erstmals Wände und Boden durchgängig fliesen. Im Übrigen werden Schönheitsreparaturen durchgeführt.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die zentralen Ausstattungsmerkmale (Heizung, Fenster, Bad) liegen Herstellungskosten aufgrund der wesentlichen Verbesserung vor. Bei den Schönheitsreparaturen handelt es sich hingegen um sofort abziehbare Erhaltungs-aufwendungen.

- Eine Modernisierung auf zeitgemäßen Standard führt hingegen i. d. R. zu keiner wesentlichen Verbesserung.

I. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Nachträgliche Ereignisse

- **Anschaffungsnahe Herstellungskosten** nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG:
 - Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von **drei** Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten).
 - Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Übliche Erhaltungsarbeiten sind z. B. Heizungs- und Aufzugswartungen, Ablesekosten oder Kosten für den Kaminkehrer.

1. Erwerb

2. Gebäude der Höhe nach

Beispiel: A erwirbt ein Grundstück samt Einfamilienhaus für 500 T€. Auf das Gebäude entfallen hierbei Anschaffungskosten von 400T€. In der Zeit zwischen Erwerb und Ver-mietung des Einfamilienhauses (Zeitdauer ca. sechs Monate) führte A folgende Bau-maßnahmen durch:

- ▶ Austausch Fenster: 30 T€ (netto);
- ▶ Sanierung Badezimmer: 30 T€ (netto);
- ▶ Anbau Wintergarten: 50 T€ (netto);
- ▶ Wartung Heizung: 1 T€ (netto).

Für die Bemessung der anschaffungsnahen Herstellungskosten sind die jährlichen Erhaltungsarbeiten (Wartung Heizung) und die Erweiterungen (Anbau Wintergarten) für die Bemessung der 15 %-Grenze herauszurechnen. Folglich liegen keine anschaffungsnahen Herstellungskosten vor, da diese mit 15 % $[(30 \text{ T€} + 30 \text{ T€}) / 400 \text{ T€}]$, die 15 %-Schwelle nicht übersteigen.

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- Immobilienvermietung → Einkünfte aus VuV nach Einnahmenüberschussrechnung
- **Verbilligte Vermietung**
 - Verbilligter Vermietung einer Wohnung zu Wohnzwecken (z. B. an Angehörige) ist § 21 Abs. 2 EStG zu beachten. Vollentgeltlich, wenn das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens **66 %** der **ortsüblichen Miete** beträgt.
 - Bei vollentgeltlicher Vermietung sind die Werbungskosten (z. B. die AfA) in voller Höhe abzugsfähig. Beträgt das Mietentgelt **zwischen 50%** und weniger als **66%**, ist die Einkunftserzielungsabsicht anhand einer sog. Totalüberschussprognose zu prüfen.
 - Bei einem Mietentgelt, welches **weniger als 50 %** der ortsüblichen Vergleichsmiete beträgt, ist die Überlassung ohne weitere Prüfung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.



Praxishinweis: § 21 Abs. 2 EStG gilt nur für Wohnzwecke, nicht zu anderen Zwecken.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Verbilligte Vermietung**

**Homepage
BMF**



Praxishinweis: Wird eine Wohnung in den Veranlagungszeiträumen 2022 und 2023 an Kriegsflüchtlinge aus der Ukraine unentgeltlich oder verbilligt überlassen, führt dies nach Aussage des BMF ausnahmsweise nicht zu einer Kürzung des Werbungskostenabzugs.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude-AfA im Regelfall (§ 7 Abs. 1 EStG)**
 - Gebäude bzw. selbständige Gebäudeteile werden bei der im Regelfall anzuwendenden linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG entsprechend gesetzlich vorgegebener Prozentsätze und damit nach einer fiktiven Nutzungsdauer abgeschrieben.
 - Gebäude im BV, die nicht Wohnzwecken dienen und Bauantrag nach 31.3.1985, sind mit **3% jährlich** abgeschrieben.
 - Andere Gebäude, also z. B. solche im PV oder Bauantrag vor dem 1.4.1985, werden nach wie folgt abgeschrieben:
 - bei Fertigstellungsdatum vor dem 1.1.1925 mit 2,5% p. a.;
 - bei Fertigstellungsdatum nach dem 31.12.1924 und vor dem 1.1.2023 mit 2 %p. a.;
 - bei Fertigstellungsdatum nach dem 31.12.2022 mit **3 %**

JStG 2022

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude-AfA im Regelfall (§ 7 Abs. 1 EStG)**

~~JStG 2022~~

- Wenn tatsächliche Nutzungsdauer unterhalb gesetzlicher Fiktion ist, kann **tatsächliche Nutzungsdauer** glaubhaft dargelegt und angewendet werden (BFH v. 28.7.2021).
 - Hierzu könne sich der Stpfl. nach BFH jeder Darlegungsmethode bedienen, sofern diese zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint und Rückschlüsse auf die maßgeblichen Determinanten möglich sind.

Lt. Auffassung Finanzverwaltung in Abweichung zu der weiten Auslegung des BFH („jede geeignete Nachweisemethode“) kann Nachweis nur durch ein **Gutachten**, z. B. eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen, möglich sein [BMF, Schreiben v. 22.2.2023, Nr. 5].

Aktuelles BMF-Schreiben



Praxishinweis: In der Praxis ist abzuwägen, ob die Vorteile einer kürzeren Nutzungsdauer und damit höheren jährlichen AfA-Beträgen die Kosten für ein Gutachten übersteigen

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**

- Hintergrund: Lenkungs- oder Förderungszweck
- Degressive AfA (§ 7 Abs. 5 EStG): Vor 1.1.2006 Bauantrag/Anschaffung
- Abschreibung bei **Mietwohnungsneubau**: § 7b EStG
 - Verlängerung für Zeitraum 2023-2026 [vormals 01.09.18 – 31.12.21]
 - **Wohnung** muss **neu** hergestellt werden, d.h. nur Neubauten, Ausbau bestehender Gebäudeflächen, Aufstockung von Gebäude oder Anbau an bestehender Gebäude
 - Aber auch: Umgestaltung von gewerblicher Fläche in Wohnraum
 - Auch Anschaffung von neuer Wohnung [wenn bis Ende des Jahres der Fertigstellung]
 - Keine (!) Modernisierung oder Sanierung von Wohnraum

JStG 2022



Praxishinweis: Neubauprojekte mit Bauantrag/Bauanzeige im Jahr 2022 nicht begünstigt!

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**

- Abschreibung bei **Mietwohnungsneubau**: § 7b EStG

- nur **entgeltlich** und **dauerhaft** zu **fremden** Wohnzwecken überlassene Wohnungen

- Wechselwirkung mit „verbilligter“ Vermietung

- Insgesamt muss die Wohnung innerhalb der ersten **zehn Jahre** entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden (§ 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG). Wird die begünstigte Wohnung nur für einen kürzeren Zeitraum entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen, dann ist die Sonder-AfA rückgängig zu machen (§ 7b Abs. 4 EStG).
 - Bauliche Anforderungen: § 181 Abs. 9 BewG erfüllen, d.h. z. B. in ihrer Gesamtheit so beschaffen sein, dass die Führung eines selbständigen Haushalts darin möglich ist und mindestens eine Wohnfläche von **23 qm** aufweist.



Praxishinweis: 20 qm bei Studenten- und Seniorenappartements ausreichend!

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**
 - Abschreibung bei **Mietwohnungsneubau**: § 7b EStG
 - Um dem Ziel der Schaffung von „**bezahlbarem**“ **Wohnraum** Rechnung zu tragen, wird die Sonder-AfA nur gewährt, wenn die Herstellungskosten der Wohnung bestimmte Grenzen nicht überschreiten. Werden diese **Herstellungskostengrenzen** überschritten, wird die Förderung im Ganzen versagt.
 - Bei Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 dürfen die Herstellungskosten maximal 3.000 € je qm Wohnfläche betragen.
 - Bei Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 dürfen die Herstellungskosten maximal **4.800 € je qm** Wohnfläche betragen.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**
 - Abschreibung bei **Mietwohnungsneubau**: § 7b EStG
 - Wohnungen mit Bauantrag zwischen dem 1.1.2023 und 31.12.2026 müssen Kriterien eines „**Effizienzhauses 40**“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllen. Nachweis durch „Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude“.
- Insbesondere die Begrenzung der Herstellungskosten in Verbindung mit den hohen Effizienzstandards machen die Förderung in der praktischen Handhabung allerdings schwierig.



II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**

- Abschreibung bei **Mietwohnungsneubau**: § 7b EStG

- Wohnungen mit Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022: Jahr der Anschaffung/Herstellung + 3 Jahre bis zu **5 % Sonder-AfA** jährlich auf einen förderfähigen Teil der AK/HK von max 2.000 € je qm Wohnfläche
 - Bauantrag/die Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027: AK/HK max. 2.500€ je qm Wohnfläche.

→ Somit wird durch § 7b EStG ggf. lediglich ein Teil der AK/HK steuerlich begünstigt. Neben der Sonder-AfA ist die reguläre AfA nach § 7 Abs. 4 EStG zu gewähren.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**
 - Abschreibung bei **Mietwohnungsneubau**: § 7b EStG

Beispiel: Bei einem zum 1.1.2020 fertiggestellten Gebäude wird die Sonder-AfA nach § 7b EStG zutreffend in Anspruch genommen. § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG sieht einen Begünstigungszeitraum von vier Jahren vor (Jahr der Herstellung und die folgenden drei Jahre). Die Restnutzungsdauer im Jahr 2024 (nach Ablauf des Begünstigungszeitraums) errechnet sich wie folgt: 50 Jahre (Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b) EStG) abzüglich vier Jahre (Begünstigungszeitraum gem. § 7b EStG) gleich 46 Jahre. Demnach ist das Gebäude ab 2024 mit 1/46 pro Jahr abzuschreiben.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Gebäude AfA in Sonderfällen**
 - Abschreibung bei Gebäuden in **Sanierungsgebieten** und städtebaulichen Entwicklungsbereichen: **§ 7h EStG**
 - Abschreibung bei **Baudenkmälern**: **§ 7i EStG**
 - Außerplanmäßige Abschreibung (**AfaA**): § 7 Abs. 1 S. 7 EStG
 - Z.B. Verkürzung der Nutzungsdauer durch teilweise Zerstörung durch Brand oder außergewöhnliche „Abnutzungseffekte“ durch Vermietung
 - **Nicht** ausreichend für eine AfaA ist hingegen bspw. eine bloße Wertminderung oder Baumängel, die bereits vor Fertigstellung eines Gebäudes (z. B. durch Fehler in der Statik) bestehen.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Erhaltungsaufwendungen**
 - Erhaltungsaufwendungen sind sofort abziehbare Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sofern diese nicht als Herstellungskosten zu qualifizieren sind
 - § 82b EStDV: **Größere** Erhaltungsaufwendungen für die Erhaltung von im Privatvermögen gehaltenen und überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden auf **zwei bis fünf Jahre** gleichmäßig verteilt werden
 - Gesetzliche Sonderbehandlung auch Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten sowie bei Bau-
denkmälern.



Praxishinweis: Für den Stpfl. kann die Verteilung auf mehrere Jahre z. B. dann sinnvoll sein, wenn andernfalls Sonderausgaben oder der Grundfreibetrag nicht vollständig genutzt werden können. Auch kann dadurch ggf. die Steuerprogression besser genutzt und die Mindestbesteuerung bei der Verlustnutzung abgeschwächt werden.

II. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- **Instandhaltungsrücklage**

- Beiträge zu Instandhaltungsrücklagen einer Wohnungseigentümergeinschaft oder eine Sonderumlage fließen mit ihrer Zahlung aus dem (frei verfügbaren) Vermögen des jeweiligen Wohnungseigentümers ab und werden zu Verwaltungsvermögen der Gemeinschaft.

→ Werbungskosten erst bei Inanspruchnahme der Rücklage!



Praxishinweis: Sollte unzutreffend bereits die Einzahlung in die Rücklage oder die Sonderumlage als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen worden sein, scheidet ein erneuter Abzug bei Begleichung der Reparaturaufwendungen aus.

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- Die Vermietung und Verpachtung einer Immobilie stellt grds. eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar, die zu keinen Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.
- Aufgrund der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG kommt es aber immer dann zu einem Wechsel von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, wenn die Immobilie einem Gewerbebetrieb zuzurechnen ist. Dies ist insbesondere bei den folgenden drei wesentlichen **Fallgruppen** relevant:
 - Vermietung ist als **gewerbliche Tätigkeit** zu qualifizieren: z.B. Vermietung Ausstellungsräume, Plätze, Ferienwohnungen
 - Immobilie wird an (eigenen) **Gewerbebetrieb überlassen**: EU notwendiges BV, bei MU SBV und **Betriebsaufspaltung** zwischen Gesellschaften
 - Immobilie ist aufgrund der Form des **Eigentümers** gewerblich: Eigentümer ist KapG oder GmbH & Co. KG

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- **Besonderheiten** bei Gewerblichkeit im Rahmen lfd. Besteuerung
 - I.d.R. **Betriebsvermögensvergleich**
 - Anwendungsbereich der **Gewerbsteuer** ist eröffnet und somit **erweiterte Grundstückskürzung**
 - Tätigkeit der Gesellschaft auf reine **Grundstücksverwaltung** und –**nutzung**.
Unschädlich, wenn auch nicht begünstigt, ist die
 - Verwaltung und Nutzung von eigenem Kapitalvermögen,
 - Betreuung von Wohnungsbauten,
 - Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen und Teileigentum.

**Neuen IDW RS
IFA 3 beachten!**

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- **Erweiterte Grundstückskürzung**
 - Rechtsfolge: **Keine** Gewerbesteuer.
 - **Vorteilhaft**, wenn die Immobilie durch eine **Kapitalgesellschaft** gehalten wird oder bei einer GmbH & Co. KG, die durch Kapitalgesellschaften gehalten wird. Bei natürlichen Personen als Mitunternehmer entfällt gleichsam mit der erweiterten Grundstückskürzung die Anrechnung nach § 35 EStG.



Praxishinweis: Der Effekt der erweiterten Grundstückskürzung lässt sich im Übrigen auch durch die Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die Eigentümerin einer inländischen Immobilie ist, erreichen. **Aber:** i.d.R. **mehr** administrativer Aufwand und weniger Rechtsicherheit (!)

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- **Erweiterte Grundstückskürzung**

- Besondere Vorsicht war in der Vergangenheit – bei dem Zusammenspiel zwischen Gewerbesteuer und **Betriebsvorrichtungen** – geboten, da die gewerbliche Nutzung/Vermietung von diesen i. d. R. zum Ausschluss der Begünstigung führte.
- Seit dem **VZ 2021** wurde ein Schwellenwert von 5 % für die Überlassung von Betriebsvorrichtungen und 10 % für den Betrieb einer Photovoltaikanlage eingeführt.
- Dies führt in der Praxis zu einer erheblichen Erleichterung bzgl. der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung.



Schwellenwerten stellt lediglich auf das Verhältnis der Einnahmen aus Betriebsvorrichtung zu den Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung ab.

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Beispiel: Die A GmbH – ein Grundstücks- und Wohnungsunternehmen – erzielt im Jahr 2022 Mieten i.H. v. 2 Mio. €. Im selben Zeitraum werden Einnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen, i. H. von 60.000 € erzielt. Aus Solaranlagen, die auf Grundvermögen des Unternehmens betrieben werden, werden ferner Einnahmen aus der Lieferung von Strom an Mieter i. H. von 20.000 € erzielt. Zum 31.12.2022 verkauft das Unternehmen ein Grundstück aus seinem Portfolio für 10 Mio. €. Der Kaufpreis entfällt zu 300.000€ auf Betriebsvorrichtungen und zu 40.000 € auf eine Solaranlage.

Im Jahr 2022 erzielt die A-GmbH Einnahmen i. H. von 2 Mio. € aus der Gebrauchsüberlassung des eigenen Grundbesitzes. Die Einnahmen aus der Lieferung von Strom und der Veräußerung der Solaranlage (insgesamt 60.000€) wären isoliert betrachtet kürzungsunschädlich, unter 10% (hier: 3 %). Allerdings liegen die Einnahmen aus der Überlassung und Veräußerung der Betriebsvorrichtungen (insgesamt 360.000 €) über der Unschädlichkeitsgrenze, über 5% (hier: 18 %). Die A-GmbH kann im Jahr 2022 die erweiterte Kürzung nicht in Anspruch nehmen.

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- **Erweiterte Grundstückskürzung**



Praxishinweis: Mit Erlass vom 17.6.2022 haben die Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen der Schwellenwerte von 5 % bzw. 10 % Stellung genommen. Vor einer etwaigen Überlassung von Betriebsvorrichtungen sollte die Auffassung der Länder hierbei genauestens geprüft werden.

Insgesamt gilt, dass trotz der eingeführten Schwellenwerte nach Möglichkeit eine Überlassung von Betriebsvorrichtungen durch die Grundstücksgesellschaft selbst auch weiterhin vermieden werden sollte (z. B. mittels separater Gesellschaft für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen).

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- **Erweiterte Grundstückskürzung**
 - Anwendungsbereich auch nach § 9 Nr. 1 S. 5 EStG **ausgeschlossen**, u.a. wenn Grundbesitz Gewerbebetrieb des Gesellschafters dient. Besondere Vorsicht im Falle von potenziellen **Betriebsaufspaltungen**:
 - Bis zur BFH-Entscheidung entfaltete eine zwischen Gesellschafter und Besitz-Personengesellschaft geschaltete Kapitalgesellschaft ein Durchgriffsverbot im Hinblick auf die notwendige personelle Verflechtung für eine Betriebsaufspaltung.
 - Durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft konnte damit relativ einfach in der Vergangenheit eine Betriebsaufspaltung vermieden werden.
 - Mit der BFH-Entscheidung wurde das **Durchgriffsverbot aufgegeben** und folglich kann mit einer zwischengeschalteten KapG der Anwendungsbereich der erweiterten Grundstückskürzung **nicht mehr in Anspruch** genommen werden.

BFH 16.9.2021

II. Besitz

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- **Erweiterte Grundstückskürzung**
 - **Betriebsaufspaltung**
 - Aus **Vertrauensschutzgründen** wendet die Finanzverwaltung die geänderte Rechtsprechung des BFH erst ab dem VZ 2024 an.
 - Die Rechtsprechung des BFH zur fehlenden personellen Verflechtung zwischen **Schwester-Kapitalgesellschaften** ist hingegen weiterhin anzuwenden.



Praxishinweis: Stpfl. sind angehalten, noch in **diesem Jahr** tätig zu werden, um z. B. eine Besitz-Personengesellschaften in eine Besitz-Kapitalgesellschaft umzuwandeln und somit den Verlust der erweiterten Grundstückskürzung zu vermeiden.



Praxishinweis: Überlassung möblierter Wohnungen und sonstige Unterstützungsleistungen an ukrainische **Kriegsflüchtlinge** i.d.R. lt. BMF unschädlich.

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

II. Besitz

3. Bauabzugssteuer

- Grundsatz des § 48 ff. EStG
 - Werden Bauleistungen an einen Auftraggeber erbracht, der **Unternehmer** i. S. des § 2 UStG ist, hat dieser auf das geschuldete Entgelt für die Bauleistung eine Bauabzugssteuer von **15 %** einzubehalten und an das FA abzuführen.
 - Die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz führt hierbei in aller Regel zur Begründung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft.

II. Besitz

3. Bauabzugssteuer

■ Ausnahmen

- Vermietet der Leistungsempfänger nicht mehr als **zwei Wohnungen**, so finden die Vorschriften der Bauabzugssteuer nicht auf Bauleistungen für diese Wohnungen Anwendung.
- Auftragnehmer kann eine **Freistellungsbescheinigung** des FA vorlegen, die bestätigt, dass der konkrete Betrieb (Auftragnehmer) von der Abzugspflicht befreit ist.



Praxishinweis: Gültigkeit der Freistellungsbescheinigung sollte geprüft werden – z.B. kostenlos über die Website des BZSt (<https://eibe.bff-online.de/eibe/index.xhtml>).

- Sollte die Bauleistung im Kalenderjahr einen Wert von 15.000 € bei ausschließlich umsatzsteuerfreier Vermietung bzw. 5.000 € in anderen Fällen nicht übersteigen, ist keine Bauabzugssteuer einzubehalten (**Bagatellgrenze**).

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. **Besitz**
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. **Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen**
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

II. Besitz

4. Selbstgenutzte Immobilien im PV

- Sonderausgabenabzug in **Sanierungsgebieten** und bei **Baudenkmälern** (§ 10f EStG)
- **Instandhaltungs-/ Modernisierungsmaßnahmen** (nicht Kosten iZh mit Neubau) sind begünstigt, wenn:
 - Eigene Immobilie zu eigenen Wohnzwecke genutzt wird



Praxishinweis: Unentgeltliche Überlassung an ein eigenes Kind (§ 32 EStG) gilt als eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (BFH, Urteil v. 18.1.2011 - X R 13/10).

- Voraussetzungen §§ 7i bzw. 7h EStG müssen erfüllt sein (vgl. zuvor!)
- Begünstigte Kosten können HK, AK oder Erhaltungsaufwendungen sein.



Praxishinweis: Abgrenzung zwischen HK und Erhaltungsaufwand kann hier ausnahmsweise unterbleiben (BFH, Urteil v. 19.2.2019 - X R 17/18).

II. Besitz

4. Selbstgenutzte Immobilien im PV

- Sonderausgabenabzug in **Sanierungsgebieten** und bei **Baudenkmälern** (§ 10f EStG)
 - **Begrenzung** auf ein Objekt (bzw. zwei bei Zusammenveranlagung), aber keine Begrenzung hinsichtlich Anzahl oder Umfang der Maßnahmen.
 - Im Jahr des Abschluss der (Gesamt-)Maßnahme und in den folgenden 9 Jahren jeweils **9 %** der begünstigten Kosten abziehbar.
 - Bei **Nutzungswechsel** zu VuV sind noch nicht als Sonderausgaben abgezogene Kosten entweder abzuschreiben (AK/HK) oder sofort abzuziehen (Erhaltungsaufwand).
 - Bei **Veräußerung** gehen noch nicht als Sonderausgaben abgezogene Kosten „verloren“.

II. Besitz

4. Selbstgenutzte Immobilien im PV

- **Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt (§ 35a Abs. 3 EStG)**
 - Ermäßigung tariflicher ESt i.H.v. bis zu 20 % der Arbeitskosten zzgl. Maschinen- und Fahrtkosten (damit also nicht Materialkosten).
 - Begrenzung des Abzugsbetrags auf 1.200 € p.a. und pro Haushalt.
 - Begünstigt sind Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen unabhängig davon, ob sie regelmäßig oder unregelmäßig/einmalig anfallen.

Beispiele: Feuerstättenschau des Kaminkehrers, Maler- oder Tapezierarbeiten oder Erd- und Pflanzarbeiten im Garten des Hauses. Für weitere von der Finanzverwaltung bisher anerkannte Sachverhalte vgl. BMF v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213.

II. Besitz

4. Selbstgenutzte Immobilien im PV

- **Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt (§ 35a Abs. 3 EStG)**
 - **Nicht begünstigt:** Arbeiten in Zusammenhang mit Neubaumaßnahmen (z. B. der Anbau eines Wintergartens) oder Handwerkerleistungen, die in der Werkstatt des Handwerksbetriebs ausgeführt werden (z. B. Herstellung eines Zauns in einer Schreinerei).
 - Begünstigung kann von **Eigentümern** wie auch **Mietern** in Anspruch genommen werden.
 - Zwingende Voraussetzung ist das Vorliegen einer Rechnung (aus dieser muss auch Aufteilung Arbeitsleistung und Material hervorgehen) sowie Zahlung auf ein Konto des Handwerkers.



Praxishinweis: Bei Wohnungseigentümergeinschaften kann der einzelne Wohnungseigentümer oder Mieter auf Basis der Jahresabrechnung des Verwalters die Begünstigung in Anspruch nehmen.

II. Besitz

4. Selbstgenutzte Immobilien im PV

- **Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen (§ 35c EStG)**

- Förderfähig sind die Aufwendungen im Rahmen energetischer Maßnahmen (z.B. Wärmedämmung, Erneuerung/Optimierung von Fenstern und Heizungsanlagen).



Praxishinweis: Die Finanzverwaltung hat in der Anlage zum BMF-Schreiben vom 14.01.2021 förderfähige Maßnahmen in einer nicht abschließenden Liste konkretisiert (BMF v. 14.01.2021, BStBl 2021 I S. 103).

- Das selbstgenutzte Gebäude muss bei Beginn der energetischen Maßnahmen grds. älter als 10 Jahre sein (ab Beginn Gebäudeherstellung).
- Förderfähig sind auf Antrag im Rahmen der StE Aufwendungen für Material, Einbau sowie die Kosten des Energieberaters (abweichend: zu 50 % im Jahr der Entstehung der Kosten) jeweils inklusive Umsatzsteuer.

II. Besitz

4. Selbstgenutzte Immobilien im PV

- **Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen (§ 35c EStG)**
 - **Höhe der Förderung:**
 - Im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und im folgenden Minderung tariflicher ESt um 7 % der Aufwendungen (max. 14.000 €) und im darauf folgenden Jahr um 6 % (max. 12.000 €).
 - Zu beachten: Höchstbetrag von 40.000 € je Förderobjekt.
 - **Rechnung** sowie **Bescheinigung** der durchgeführten Einzelmaßnahmen nach amtlich vorgeschriebenem Muster notwendig.

Praxishinweis: Neue Musterbescheinigungen im Januar 2023 veröffentlicht:
Für die ausführenden Fachunternehmen ist das Muster I und für Energieberater das Muster II einschlägig (BMF v. 26.1.2023, BStBl 2023 I S. 218).

Aktuelles BMF-Schreiben

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

III. Veräußerung

1. Private Veräußerungsgeschäfte

- Veräußerung eines Grundstücks aus dem Privatvermögen **kann** die Voraussetzungen eines **privaten Veräußerungsgeschäfts** (§ 23 i.V.m. § 22 EStG) erfüllen, **wenn** zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als 10 Jahre liegen.
- „Anschaffung“
 - Fällt idR mit dem entgeltlichen Verpflichtungsgeschäft (Notarvertrag) zusammen. Bei Zwangsversteigerungen gilt schon die Abgabe des Meistgebots als Anschaffungszeitpunkt.
 - Ob Erwerb mit oder ohne Spekulationsabsicht erfolgt ist steuerlich irrelevant.
 - Bei unentgeltlichem Erwerb (Erbe oder Schenkung) gilt Fußstapfentheorie, d.h. keine neue Anschaffung, sondern Rechtsstellung des Rechtsvorgängers wird übernommen.

III. Veräußerung

1. Private Veräußerungsgeschäfte

- „Veräußerung“
 - Entgeltliche Übertragung einer Immobilie auf einen Dritten.
 - **Gründe** für den Verkauf sind unerheblich.
 - Übertragung der Immobilie auf eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft** ist soweit keine Veräußerung, wie dem Einbringenden nach Übertragung die Immobilie noch zuzurechnen ist. Im Übrigen ist allerdings eine Veräußerung anzunehmen.

 **Praxishinweis: Wechsel zwischen Privat- und Betriebsvermögen:** Geht ein Grundstück von einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in sein Privatvermögen über, gilt dies als Anschaffung. Legt der Steuerpflichtige ein Grundstück aus dem Privatvermögen in sein **Betriebsvermögen** ein, gilt dies als Veräußerung, wenn er das Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach seiner Anschaffung aus dem Betriebsvermögen veräußert. Unmittelbar als Veräußerung gilt die **verdeckte Einlage** eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft (§ 23 Abs. 1 S. 5 EStG).

III. Veräußerung

1. Private Veräußerungsgeschäfte

- **Behaltefrist von 10 Jahren.**

Beispiel: Wurde ein Grundstück am 13.04.2013 angeschafft, endet die Frist nach Ablauf des 13.04.2023.

- Erfasst sind **Grundstücke und vergleichbare Rechte** (z.B. Erbbaurecht). Aufstehende Gebäude und Außenanlagen teilen das Schicksal des Grund und Bodens.

III. Veräußerung

1. Private Veräußerungsgeschäfte

- Ausnahme für **selbst genutztes Wohneigentum**, wenn
 - Nutzung zwischen Anschaffung & Veräußerung oder
 - im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken erfolgt.

Praxishinweis: Streitthema „eigene Wohnzwecke“

- Häusliches Arbeitszimmer gilt als zu eigenen Wohnzwecken genutzt (Vgl. BFH, Urteil v. 1.3.2021 - IX R 27/19).
- Überlassung einer Immobilie aufgrund einer Scheidungsfolgevereinbarung an den ehemaligen Ehepartner und die gemeinsamen Kinder ist keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (BFH, Urteil v. 14.2.2023 - IX R 11/21).
- Dauerhaftes bewohnen eines baurechtswidrig errichteten Gebäudes (z.B. eines Gartenhauses) gilt als zu eigenen Wohnzwecken genutzt (BFH, Urteil v. 26.10.2021 - IX R 5/21).



III. Veräußerung

1. Private Veräußerungsgeschäfte

- Veräußerungsgewinn oder -verlust
 - Ermittlung: Veräußerungspreis abzgl. Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ggfs. gemindert um AfA) und Werbungskosten des Veräußerungsgeschäfts.
 - Zufluss des Erlöses bei Erlangung der Verfügung über den Kaufpreis.
 - Werbungskosten sind unabhängig vom Abfluss in dem VZ abziehbar in dem der Erlös zufließt.



Praxishinweis: Kaufpreistraten: Veräußerungsgewinn fällt erstmals in dem VZ an, in dem die Kaufpreistraten die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, abzüglich der AfA und zuzüglich der Summe aller Werbungskosten übersteigen.

- Verluste können im selben Veranlagungszeitraum nur mit Veräußerungsgewinnen ausgeglichen werden, nicht aber mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten.
- Ein Verlustrücktrag in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums und ein unbegrenzter Verlustvortrag nach Maßgabe des § 10d EStG ist möglich.

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

III. Veräußerung

2. Gewerblicher Grundstückshandel

- Wird der Handel mit Grundstücken in „**größerem Umfang**“ betrieben, wird die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten.
- Konsequenzen:
 - Grundstücke werden (nachträglich) dem Gewerbebetrieb zugeordnet.
 - Einkünfteermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.
 - Zuordnung zum Umlaufvermögen und damit Versagung der AfA.



Praxishinweis: Aus der Versagung der planmäßigen AfA resultieren regelmäßig bei einer Totalbetrachtung Nachzahlungszinsen, da einem niedrigeren Veräußerungsgewinn höhere laufende Einkünfte vor Erwerb gegenüberstehen.

- Gewerbesteuerpflicht (Anrechnung nach § 35 EStG kann Folgen (ggfs. teils) kompensieren).

III. Veräußerung

2. Gewerblicher Grundstückshandel

- Wesentliches Abgrenzungsindiz: **3-Objekt-Grenze**
 - Grundsatz: Veräußerung von mehr als 3 Zählobjekten innerhalb **5 Jahreszeitraums** bedeutet Gewerblichkeit („objektübergreifender Verwertungszusammenhang“).
 - 3-Objekt-Grenze ist ein starkes **Indiz**, aber keine „harte“ Grenze.

Beispiele für Gewerblichkeit ohne Überschreitung der 3-Objekt-Grenze:

- Wird Wohngrundstück vor der Bebauung durch den Veräußerer verkauft, bejaht der BFH den Gewerbebetrieb (BFH, Urteil v. 28.1.2009 - X R 35/07).
- Ebenso bei Bebauung von vornherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers (BFH, Beschluss v. 10.12.2001 - GrS 1/98).
- Verkauf eines einzelnen errichteten Großobjekts (z. B. Mehrfamilienhäuser oder Bürogebäude) kann für Gewerblichkeit sprechen, wenn besondere Umstände gegeben sind (d.h. z.B., wenn die Tätigkeit des Stpfl. mit der eines Bauträgers vergleichbar ist) (BFH, Urteil v. 1.12.2005 - IV R 65/04).

III. Veräußerung

2. Gewerblicher Grundstückshandel

■ Wesentliches Abgrenzungsindiz: **3-Objekt-Grenze**

- **Zählobjekte:** Grundstücke jeglicher Art, die selbstständig veräußerbar sind.

Beispiele:

- jede selbstständig nutzbare und veräußerbare Wohnung in einem Mehrfamilienhaus.
- (ungeteiltes) Mehrfamilienhaus hingegen nur ein Objekt.
- Verlustobjekte (Veräußerungspreis unterhalb Selbstkosten) zählen als Objekt, wenn eine Gewinnerzielung beabsichtigt war.
- keine Zählobjekt sind zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke.

- Enger zeitlicher Zusammenhang – d.h. nicht **mehr als 5 Jahre** – zwischen Erwerb/Errichtung/Modernisierung und Verkauf notwendig um als Zählobjekt zu gelten.



Praxishinweis: Der 5-Jahreszeitraum ist keine starre Frist, d.h. die Überschreitung von wenigen Tagen beeinträchtigt die Indizwirkung für einen engen zeitlichen Zusammenhang nicht.

III. Veräußerung

2. Gewerblicher Grundstückshandel

- **Beginn** des gewerblichen Grundstückshandels fällt mit Vorbereitung des ersten Grundstücksgeschäfts zusammen.
- **Ende** der gewerblichen Tätigkeit, wenn das letzte Objekt veräußert ist oder die Verkaufstätigkeiten endgültig eingestellt werden (z.B. wenn innerhalb von 5 Jahren keine weiteren Grundstücksverkäufe erfolgen).

Praxishinweis: Wird eine Personengesellschaft als gewerblicher Grundstückshändler aktiv, dann können die auf Ebene der Gesellschaft veräußerten Grundstücke auch beim Gesellschafter zu Zählobjekten werden und damit ggfs. auf dieser Ebene bei eigenen, weiteren Grundstücksverkäufen durch den Gesellschafter einen weiteren gewerblichen Grundstückshandel auslösen (BMF, 26.3.2004, IV A 6 - S 2240 - 46/04).

Inhaltsverzeichnis

- I. Erwerb
 - 1. Gebäude dem Grunde nach
 - 2. Gebäude der Höhe nach
- II. Besitz
 - 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 3. Bauabzugssteuer
 - 4. Selbstgenutzte Immobilien im Privatvermögen
- III. Veräußerung
 - 1. Private Veräußerungsgeschäfte
 - 2. Gewerblicher Grundstückshandel
 - 3. Veräußerung im Betriebsvermögen

III. Veräußerung

3. Veräußerung im Betriebsvermögen

- Veräußerung von Immobilien im oder Entnahmen aus dem Betriebsvermögen führt grds. zur Realisierung stiller Reserven.
- Vermeidung sofortiger Besteuerung durch Übertragung auf andere Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im Vorjahr angeschafft oder hergestellt worden möglich (§ 6b Abs. 1 EStG).



Praxishinweis: Eingeschränkte Übertragbarkeit bei Immobilien:

Übertrag auf

Grund und Boden

Gebäude

Gewinn aus Verkauf von

Grund und Boden

Grund und Boden oder Gebäude

III. Veräußerung

3. Veräußerung im Betriebsvermögen

- Voraussetzungen für § 6b EStG:
 - Mindesthaltedauer von 6 Jahren.
 - Veräußertes Wirtschaftsgut muss Anlagevermögen dargestellt haben.
 - Ersatzwirtschaftsgut muss Anlagevermögen darstellen.
 - Führung eines gesonderten Verzeichnisse notwendig.
 - Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.



Praxishinweis: Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung oder nach Durchschnittssätzen enthält § 6c EStG zu § 6b EStG vergleichbare Regelung.

III. Veräußerung

3. Veräußerung im Betriebsvermögen

- Wenn sofortige Übertragung nicht möglich, kann **steuerfreie Rücklage** nach § 6b Abs. 3 EStG gebildet werden.
- Übertragung der stillen Reserven auf zukünftig angeschaffte Wirtschaftsgüter möglich
 - Abzug von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die in den folgenden vier Jahren angeschafft oder hergestellt werden.
 - Die 4-Jahresfrist verlängert sich auf sechs Jahre, bei neu hergestellten Gebäuden, wenn mit der Herstellung vor dem Schluss des vierten Jahres begonnen wurde.

 **Fristverlängerung durch Viertes Corona-Steuerhilfsgesetz:** Begünstigte Reinvestition kann bis zum 31.12.2023 durchgeführt werden, wenn Rücklage im Übrigen zum

- 31.12.2020: Verlängerung um drei Jahre
- 31.12.2021: Verlängerung um zwei Jahre
- 31.12.2022: Verlängerung um ein Jahr

aufzulösen gewesen wäre.

III. Veräußerung

3. Veräußerung im Betriebsvermögen

- Nicht fristgemäße Übertragung der Rücklage führt zu gewinnerhöhender Auflösung der Rücklage zzgl. **Gewinnzuschlag** von 6 % für jedes Wirtschaftsjahr in dem Rücklage bestand.



Praxishinweis: Das Finanzgericht Münster hat entschieden, dass gegen die Höhe des Gewinnzuschlags von jährlich 6 % keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (FG Münster, Urteil v. 24.8.2022 - 7 K 3764/19).

- **Abschreibung** des (Ersatz-)Gebäudes bemisst sich gem. § 6b Abs. 6 EStG in der Folge nach seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der aufgerechneten stillen Reserven.

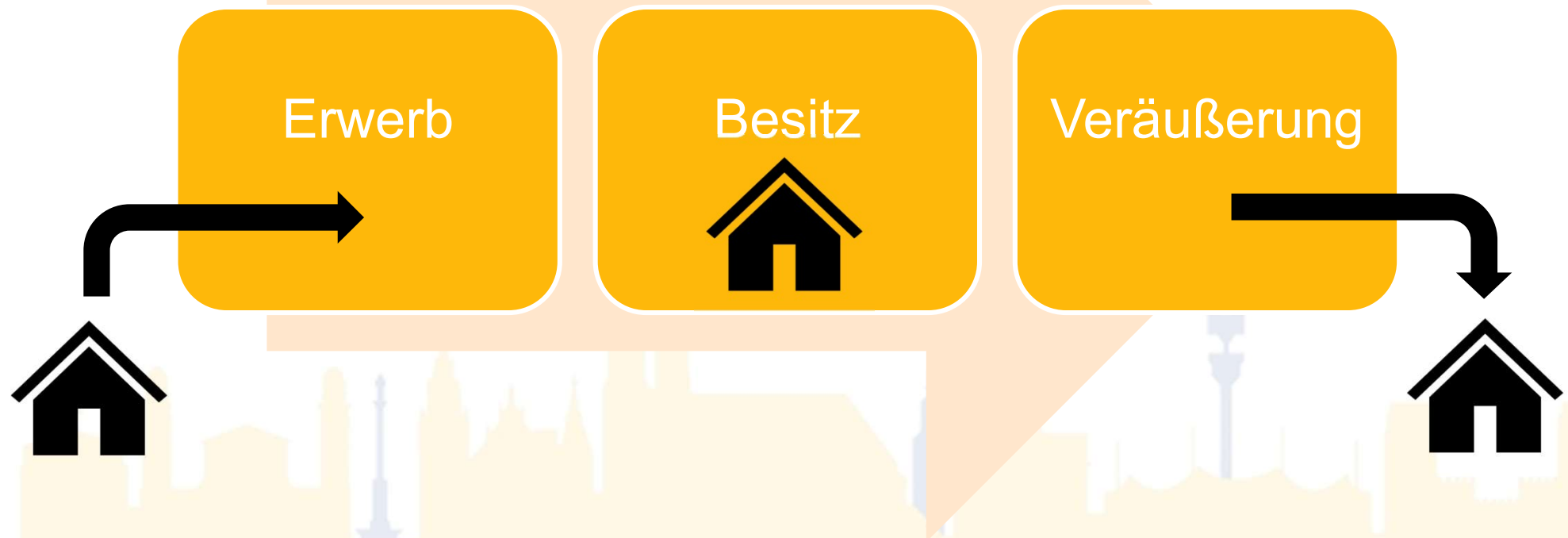
III. Veräußerung

3. Veräußerung im Betriebsvermögen

- **Erweiterte Grundstückskürzung** (§ 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG) und Veräußerungsgewinne:
 - Gewerbesteuerbefreiung auch bei (gelegentlichen) Grundstücksverkäufen.
 - Besondere Vorsicht bei „letzter“ Immobilie, da erweiterte Kürzung nur gewährt wird, wenn sich die Grundstücksverwaltung über den gesamten Erhebungszeitraum erstreckt.
 - Gestaltungsempfehlungen:
 - Verkauf der letzten Immobilie auf den 31.12. um 24 Uhr terminieren,
 - vor Verkauf der „letzten“ Immobilie Zukauf einer weiteren (unbedeutenden) Immobilie oder
 - Wirtschaftsjahresende wird auf Antrag beim FA auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Immobilie vorgezogen oder Gesellschaft wird auf diesen Zeitpunkt liquidiert.

 **Praxishinweis:** Verfügt Unternehmen nach Veräußerung des letzten Grundstücks nur noch über ertraglose Forderungen, ist dies nach FG Münster unschädlich (27.10.2022, 10 K 3572/18 G, Revision anhängig).

„Lebenszyklus“ der Immobilie



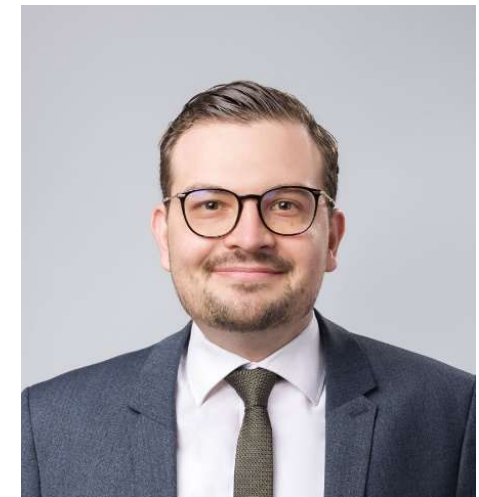
Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Haben Sie noch Fragen?



Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
 - Dr. Hannes Zieglmaier, WP, StB
 - hannes.zieglmaier@crowe-kleeberg.de
 - Telefon: 089 55 983-154
 - Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Kontakt

- Haben Sie noch Fragen?
 - Dr. Sebastian Sieber, StB
 - sebastian.sieber@crowe-kleeberg.de
 - Telefon: 089 55 983-227
 - Telefax: 089 55 983-280

- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Münchner Bilanzgespräche 2023

Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

✓ 23. März 2023, 18.30 Uhr
Inflation und Unternehmensbewertung

✓ 25. Mai 2023, 12.00 Uhr
Immobilien im Ertragsteuerrecht

→ 15. Juni 2023, 12.00 Uhr
Tax Compliance in der Praxis

→ 13. Juli 2023, 18.30 Uhr
Personengesellschaften in der Praxis

→ 26. Oktober 2023, 18:30 Uhr
Betriebsprüfung – ein Blick aus der Praxis

→ 23. November 2023, 18:30 Uhr
Aktuelles Steuer- und Bilanzrecht

Willkommen

Startseite
Veranstaltungen
Veranstaltungsort
Veranstalter
Anmeldung

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen der Reguvis Fachmedien GmbH, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweitzer Fachinformationen, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.

Disclaimer / Copyright

■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

■ Copyright-Vermerk

© Mai /2023. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.