NWB Unternehmensteuern und Bilanzen

StuB

► Beilage zu Heft 9/2023

www.nwb.de

Immobilien im Ertragsteuerrecht

- Grundlagen,
- aktuelle Entwicklungen,
- Beispiele und
- Beratungshinweise

WP/StB Dr. Hannes Zieglmaier und
StB Dr. Sebastian Sieber

Crowe
Audit / Tax / Advisory

Kleeberg
Tax / Audit / Advisory / Legal

nwb

Bilanzierung bei Personengesellschaften

Besonderheiten der handelsrechtlichen Bilanzierung

Das Werk verdeutlicht die zahlreichen Besonderheiten der handelsrechtlichen Bilanzierung im Zusammenhang mit Personengesellschaften. Im Fokus stehen Fragen der Bilanzierung auf Ebene der Personengesellschaft und beim Anteilseigner. Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz und ihre Auswirkung auf die Bilanzierung werden diskutiert.

Die Kombination aus praxisnahen Erläuterungen und zahlreichen Beispielen sowie direkt umsetzbaren Lösungsvorschlägen macht dieses Buch zu einer wertvollen Hilfe für die tägliche Arbeit. Die Änderungen durch das KöMoG sowie das MoPeG sowie deren Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz werden in neuen Kapiteln eingehend erläutert und der aktuelle Rechtsstand wird durchgehend berücksichtigt.

Mit zahlreichen Praxisempfehlungen und über 200 Beispielen.

Bilanzierung bei Personengesellschaften
Künkele · Zwirner
3. Auflage · 2023 · Gebunden · 460 Seiten · € 54,-
ISBN 978-3-482-**64213**-5
Online-Version inklusive

Bestellen Sie jetzt unter **shop.nwb.de**

Bestellungen über unseren Online-Shop:
Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO_2-neutral.
Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**

nwb GUTE ANTWORT

Immobilien im Ertragsteuerrecht

Grundlagen und aktuelle Entwicklungen

WP/StB Dr. Hannes Zieglmaier und StB Dr. Sebastian Sieber*

Immobilien sind ein gesellschaftliches Dauerthema. Angefangen von dem seit Jahren hinter dem Bedarf weit zurückbleibenden Wohnungsneubau, über die hohe Bedeutung des Gebäudesektors für das Erreichen der globalen Klimaschutzziele bis hin zu explodierenden Baukosten in der Folge der Coronapandemie und des Ukrainekriegs stehen Immobilien immer wieder im Fokus der Öffentlichkeit und der Politik.

NWB Datenbank ▸ Zantopp, Immobilien: Besteuerung, Grundlagen, NWB QAAAE-56332

I. Einleitung

Die Politik nutzt die Steuergesetzgebung regelmäßig, um privaten wie auch gewerblichen Immobilienbesitzern **Anreize** zu setzen, damit diese zur Lösung von Problemen wie der eingangs exemplarisch genannten beitragen. 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**.

Vor diesem Hintergrund bereitet die vorliegende Beilage zum einen die Grundlagen der ertragsteuerlichen Behandlung von Immobilien auf und hebt zum anderen ausgewählte aktuelle Entwicklungen im Kontext der Immobilienbesteuerung hervor. Der Aufbau des Beitrags orientiert sich an dem **typischen Lebenszyklus** einer Immobilie, d. h. Erwerb, Besitz und Veräußerung.

II. Erwerb

1. Gebäude dem Grunde nach

1.1 Gebäudebegriff

Für Zwecke des Ertragsteuerrechts gibt es **keine eigenständige Legaldefinition** des Gebäudebegriffs. Für den Begriff des Gebäudes sind daher die Abgrenzungsmerkmale des **Bewertungsrechts** maßgebend (vgl. R 7.1 Abs. 5 Satz 1 EStR).[1]

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.[2]

Nähere Erläuterungen zu vorstehenden Merkmalen eines Gebäudes ergeben sich aus dem sog. „Abgrenzungserlass“[3]. 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.

Im Folgenden werden die Begriffe „Immobilie“ und „Gebäude“ **synonym** verwendet.

1.2 Umfang des Gebäudes

Ein Gebäude stellt i. d. R. ein Wirtschaftsgut dar. Liegen mehrere Gebäudeteile vor, ist es jedoch fraglich, ob diese i. S. von **unselbständigen Gebäudeteilen** ein einheitliches Wirtschaftsgut bilden oder selbständige Gebäudeteile und somit separate Wirtschaftsgüter darstellen.

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 (z. B. Fahrstuhl-, Heizungs-, Be- und Entlüftungsanlagen, soweit diese nicht in einer besonderen Beziehung zu einer im Gebäude ausgeübten Betätigung stehen).

L Adrian, Anlagevermögen: Sachanlagen, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 3400, NWB GAAAH-92834
Kanzler/Kraft/Bäuml, EStG Kommentar, 8. Aufl. 2023, NWB DAAAJ-28560

* Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München.

1 Vgl. BFH, Urteil v. 15.6.2005 - II R 67/04 NWB GAAAB-56956, BStBl 2005 II S. 688.
2 Vgl. BFH, Urteil v. 28.5.2003 - II R 41/01 NWB AAAAA-71787, BStBl 2003 II S. 693.
3 Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130 NWB DAAAE-40449, BStBl 2013 I S. 734.

Beispiel: Garagen ▶ *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.*[4]

Folglich sind Gebäudeteile, die nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, selbständige Wirtschaftsgüter (vgl. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 EStR). Von besonderer Praxisrelevanz sind die folgenden Fälle:

- **Betriebsvorrichtungen** (bspw. ein Lastenaufzug) sind zwar regelmäßig fest mit dem Grundstück verbunden und wesentlicher Bestandteil desselben, allerdings stellen sie aufgrund des untrennbaren Funktionszusammenhangs mit der im Gebäude ausgeübten Betätigung bzw. dem Betrieb selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter dar (R 7.1 Abs. 3 EStR).
- **Bewegliche Wirtschaftsgüter** stellen zivilrechtlich Sachen (§ 90 BGB) bzw. Scheinbestandteile (§ 95 BGB) dar und sind dementsprechend eigenständige Wirtschaftsgüter (R 7.1 Abs. 2 EStR).
- **Ladeneinbauten** sowie ähnliche Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen (z. B. Trennwände, Fassaden, Passagen sowie nichttragende Wände und Decken), sind eigenständige Wirtschaftsgüter.
- **Sonstige Mietereinbauten/-umbauten**.[5]
- **Sonstige selbständige Gebäudeteile** bei sog. gemischt genutzten Gebäuden: Erfolgt die Nutzung einer Immobilie teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken, ist jeder der vier unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (vgl. R 4.2. Abs. 4 EStR).

  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.*

- **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. Hierzu gehören bei Wohngrundstücken regelmäßig bepflanzte Gartenanlagen, freistehende Gartenlauben und Wintergärten[6] oder Swimmingpools.[7] Bei betrieblicher Nutzung gehören Einfriedungen, Hof- und Platzbefestigungen, Straßenzufahrten und Umzäunungen (wenn nicht ausnahmsweise Betriebsvorrichtungen) zu den Außenanlagen.[8]

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

2. Gebäude der Höhe nach

2.1 Anschaffungskosten

Als **Anschaffungskosten** 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).

Neben den eigentlichen Anschaffungskosten für die Immobilie – d. h. den Kaufpreis – sind auch die **Anschaffungsnebenkosten** zu berücksichtigten. Typische Anschaffungsnebenkosten bei einem Immobilienerwerb sind die Grunderwerbsteuer, die Notarkosten, die Grundbuchgebühren sowie Vermittlungs- und Maklergebühren.

Wird ein bebautes Grundstück erworben, stellt die **Aufteilung** des Kaufpreises sowie der Nebenkosten auf den (nicht-abnutzbaren) Grund und Boden und das (abnutzbare) aufstehende Gebäude einen regelmäßigen Streitpunkt zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung dar. Grundsätzlich soll die Aufteilung entsprechend der (notar-)**vertraglichen Kaufpreisaufteilung** erfolgen.[9] Allerdings ist die vertragliche Kaufpreisaufteilung nur dann der Berechnung der Abschreibungen für Abnutzung (AfA) zugrunde zu legen, wenn diese nicht nur **zum Schein** getroffen wurde und **keinen Gestaltungsmissbrauch** i. S. des § 42 AO darstellt.

Beispiel ▶ *In einem kürzlich ergangenen Urteil beschäftigte sich das FG Münster mit der Frage, ob die Vereinbarungen der Vertragsparteien über Grund und Boden sowie Gebäude die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs erfüllten.*[10] *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.*

Im Urteilsfall entschied das FG, 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 Boden-

4 Vgl. BFH, Urteil v. 22.9.2005 - IX R 26/04 NWB RAAAB-74528, BStBl 2006 II S. 169.
5 Vgl. im Detail BMF, Schreiben v. 15.1.1976 - IV B 2 - S 2133 - 1/76 NWB KAAAA-76914, BStBl 1976 I S. 66.
6 Vgl. BFH, Urteil v. 2.6.1999 - X R 16/96 NWB VAAAA-96586, BStBl 1999 II S. 596.
7 Vgl. BFH, Beschluss v. 16.6.2003 - IX B 40/03 NWB EAAAA-71482, BFH/NV 2003 S. 1324.
8 Vgl. BFH, Urteil v. 1.7.1983 - III R 161/81 NWB UAAAA-91861, BStBl 1983 II S. 686; BFH, Urteil v. 10.10.1990 - II R 171/87 NWB QAAAA-93721, BStBl 1991 II S. 59.
9 Vgl. BFH, Urteil v. 27.7.2004 - IX R 54/02 NWB BAAAB-27659, BStBl 2006 II S. 9.
10 Vgl. FG Münster, Urteil v. 22.9.2022 - 8 K 2748/20 E NWB FAAAJ-27116.

richtwerten 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.

Sollte im Kaufvertrag über ein bebautes Grundstück keine Aufteilung des Kaufpreises vorgenommen worden sein, ist diese nachträglich vorzunehmen. Das BMF stellt hierbei seit einigen Jahren eine von der Finanzverwaltung i. d. R. verwendete **„Arbeitshilfe" (Exceltool)** zur Aufteilung eines einheitlichen Kaufpreises zur Verfügung.[11] Der Arbeitshilfe liegt ein vereinfachtes Verfahren zugrunde und setzt auch in seiner aktuellen Form die Vorgaben des BFH wohl nicht umfassend um.[12]

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.

2.2 Herstellungskosten

Wird das Gebäude durch den Stpfl. selbst errichtet, ist auf die Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzustellen, d. h. es sind alle Aufwendungen zu berücksichtigen, 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.

Als Herstellung gilt hierbei sowohl die erstmalige Herstellung eines Gebäudes als auch die Wiederherstellung eines unbrauchbar gewordenen Gebäudes (sog. Vollverschleiß).[13]

2.2.1 Abbruchkosten und Abstandszahlungen

Besonderheiten ergeben sich bei der Herstellung im Zusammenhang mit **Abbruchkosten.** Es werden die folgenden **vier Fallgruppen** durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung 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).

In den Fällen der **Nr. 1** und **Nr. 2** sind die Abbruchkosten sowie der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes **sofort abziehbare Betriebsausgaben**.[14]

Im Falle von **Nr. 3** ist weiter zu unterscheiden, ob das Gebäude bei Erwerb technisch oder wirtschaftlich verbraucht war. War es objektiv wertlos, sind die Anschaffungskosten vollständig dem Grund und Boden zuzurechnen und die Abbruchkosten sind bei engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Herstellung eines neuen Gebäudes **dessen Herstellungskosten zuzurechnen**. Gleichsam verhält es sich bei nicht objektiv wertlosen Gebäuden mit dem Buchwert des Gebäudes.

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.

Im Fall der **Nr. 4** gehören der Wert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten zu den **Herstellungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes**; der Einlagewert des Gebäudes ist nicht schon deshalb mit 0 € anzusetzen, weil sein Abbruch beabsichtigt ist.[15]

Neben den Abbruchkosten führen auch **Abstandszahlungen** an den Mieter oder Pächter für eine vorzeitige Räumung des Gebäudes zu Herstellungskosten.[16]

2.2.2 Photovoltaikanlage[17]

Eine **Photovoltaikanlage** gilt grds. als selbständiges Wirtschaftsgut, das als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren ist. Dies gilt sowohl für sog. Aufdachanlagen also auch für dachintegrierte Photovoltaikanlagen nach R 4.2. Abs. 3 Satz 4 EStR. Bei Letzteren werden die Solarmodule nicht auf die vorhandene Dacheindeckung aufgesetzt, sondern anstelle von der „Dachhaut" eingesetzt (z. B. durch Dachziegel mit integrierten Photovoltaikmodulen, Solardachfolien oder In-dach-Solarmodulen). Derartigen dachintegrierten Photovoltaikanlagen kommt somit eine doppelte Funktion zu, dem Schutz des Gebäudes vor Witterungseinflüssen und der Erzeugung von Strom.[18]

Konsequenterweise sind die Aufwendungen für **dachintegrierte Photovoltaikanlagen aufzuteilen**. Die Aufwendungen für die Photovoltaikmodule sind dem selbständigen Wirtschaftsgut Photovoltaikanlage zuzuordnen. Die Aufwendungen für die räumliche Umschließung bzw. den Schutz vor Witterungseinflüssen und die Dachkonstruktion als solche

11 Abrufbar unter https://go.nwb.de/j3e9e.

12 Vgl. BFH, Urteil v. 21.7.2020 - IX R 26/19 NWB PAAAH-64928, BStBl 2021 II S. 372; *Schießl*, StuB 2021 S. 11 NWB XAAAH-67095; *Nacke*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 21 Anhang 2.

13 Vgl. BFH, Urteil v. 16.1.2007 - IX R 39/05 NWB HAAAC-49132, BStBl 2007 II S. 922, Rz. II Nr. 1 a.

14 Vgl. zu Nr. 1: BFH, Urteil v. 21.7.1963 - NWB QAAAA-90030, BStBl 1963 III S. 477, und BFH, Urteil v. 28.3.1973 - I R 115/71 NWB PAAAA-90882, BStBl 1973 II S. 678. Vgl. zu Nr. 2: BFH, Beschluss v. 12.6.1978 - GrS 1/77 NWB VAAAA-91356, BStBl 1978 II S. 620.

15 Wurde das abgebrochene Gebäude zuvor zu eigenen Wohnzwecken oder anderen nicht einkommensteuerlich relevanten Zwecken genutzt, stehen die Abbruchkosten und ggf. die Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung ausschließlich im Zusammenhang mit dem Neubau und bilden Herstellungskosten des neuen Gebäudes. Vgl. BFH, Urteil v. 9.2.1983 - I R 29/79 NWB BAAAA-91837, BStBl 1983 II S. 451.

16 Vgl. BFH, Urteil v. 9.2.1983 - I R 29/79 NWB BAAAA-91837, BStBl 1983 II S. 451.

17 Vgl. im Detail zu Photovoltaikanlagen *Zieglmaier/Heyd*, StuB Beilage zu Heft 7/2022 NWB DAAAI-58462.

18 Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 5.8.2010 - S 2190.1.1-1/3 St 32 NWB YAAAD-48575.

sind hingegen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes.

Praxishinweis Es sollte versucht werden, möglichst viele der Kosten den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Photovoltaikanlage und nicht dem Gebäude zuzuordnen, da letzteres entweder zu keiner steuerrelevanten Abschreibung führt (Privathaus) oder über eine deutlich längere Nutzungsdauer abgeschrieben werden muss.

2.2.3 Verteilung Herstellungskosten bei selbständigen Gebäudeteilen

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.

2.2.4 Erweiterung

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. Zu einer Vermehrung der Substanz kann es aber auch ohne Vergrößerung der nutzbaren Fläche kommen, z. B. durch das Einsetzen von zusätzlichen Trennwänden oder dem Einbau einer Alarmanlage.

2.2.5 Wesentliche Verbesserung

Neben der Herstellung und der Erweiterung führen auch Aufwendungen, die den Standard eines Gebäudes erhöhen, 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.[19]

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 Erhaltungsaufwendungen.

Eine Modernisierung auf **zeitgemäßen** Standard führt hingegen i. d. R. zu keiner wesentlichen Verbesserung. Daher ist bspw. die Instandsetzung vorhandener Elektro-, Sanitär- und Heizungsanlagen, der Fenster, der Fußbodenbeläge und der Dacheindeckung i. d. R. sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand.[20]

Grundsätzlich unerheblich für die Klassifizierung ist, dass der Gebäudewert durch die Baumaßnahmen steigt, dass die neuen oder renovierten Bestandteile eine bessere Beschaffenheit aufweisen oder dass – gerade bei umfangreichen Sanierungen – sehr hohe Ausgaben in engem zeitlichem Zusammenhang entstehen.

2.2.6 Anschaffungsnahe Herstellungskosten

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch 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.

Beispiel *A erwirbt ein Grundstück samt Einfamilienhaus für 500 T€. Auf das Gebäude entfallen hierbei Anschaffungskosten von 400 T€. In der Zeit zwischen Erwerb und Vermietung des Einfamilienhauses (Zeitdauer ca. sechs Monate) führte A folgende Baumaßnahmen 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 T€ + 30 T€)/ 400 T€], die 15 %-Schwelle nicht übersteigen.

III. Besitz

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Wird eine Immobilie vermietet, erzielt in aller Regel der Eigentümer **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Einkünfte errechnen sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Eine wesentliche Komponente

19 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 NWB IAAAA-81743, BStBl 2003 I S. 386, Rz. 9-14; BFH, Urteil v. 12.9.2001 - IX R 39/97 NWB CAAAA-89567, BStBl 2003 II S. 569; BFH, Urteil v. 22.1.2003 - X R 9/99 NWB RAAAA-89575, BStBl 2003 II S. 596.

20 Vgl. BFH, Urteil v. 22.9.2009 - IX R 21/08 NWB SAAAD-40097, BFH/NV 2010 S. 846.

der Werbungskosten bei Immobilien stellen regelmäßig die AfA nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG sowie die Erhaltungsaufwendungen dar.

1.1 Einnahmen

Typische Einnahmen sind neben den Miet- und Pachterträgen die gezahlten Nebenkosten.

Im Falle sog. **verbilligter Vermietung** einer Wohnung zu Wohnzwecken (z. B. an Angehörige) ist § 21 Abs. 2 EStG zu beachten. Nach diesem gilt eine Vermietung als 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. Fällt diese positiv aus, sind die Werbungskosten voll abzugsfähig, andernfalls sind die Werbungskosten nur in Höhe des Verhältnisses des gezahlten Mietentgelts zur ortsüblichen Marktmiete abzugsfähig. 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 ist ausschließlich auf die Überlassung von Wohnungen zu Wohnzwecken beschränkt. Eine verbilligte Überlassung zu anderen Zwecken (z. B. Gewerbe) zieht in jedem Fall eine anteilige Kürzung der Werbungskosten nach sich.

Die **ortsübliche Miete** bestimmt sich grds. nach den für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung aufgerufenen Bruttomieten, d. h. der Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten (vgl. R 21.3 EStR). Bei Verfügbarkeit eines Mietspiegels kann dieser zur Ermittlung der ortsüblichen Miete herangezogen werden. Hierbei gilt auch der niedrigste Wert noch als ortsübliche Miete.[21] In Kommunen, für die kein Mietspiegel existiert, ist vom ortsüblichen Mittelwert einer vergleichbaren Wohnung auszugehen.

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.[22]

1.2 Abschreibung

1.2.1 Abschreibungsberechtigter

Im Wege der AfA ist es i. d. R. dem Eigentümer erlaubt, die getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude verteilt über die tatsächliche oder typisierte Nutzungsdauer des Gebäudes steuerlich geltend zu machen. Wird eine Immobilie unentgeltlich erworben (bspw. durch Schenkung oder Erbschaft), bemisst sich die AfA gem. § 11d EStDV nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers (ggf. zuzüglich etwaiger eigener zusätzlicher Herstellungs- oder Anschaffungskosten).

Ein v. a. in der **Schenkung- und Erbschaftsteuerberatung** regelmäßig genutztes Gestaltungsinstrument stellt der Nießbrauch sowie das Wohnrecht an einer Immobilie dar. Je nach Ausgestaltung sind verschiedene Fallkonstellationen hinsichtlich der (weiteren) Abschreibungsberechtigung vorstellbar. Behält sich der Übertragende den **Nießbrauch** an einer (z. B. verschenkten) Immobilie vor (sog. Vorbehaltsnießbrauch), darf der Übertragende im Fall der Nutzung des Gebäudes zur Vermietung die AfA wie zuvor als Eigentümer in Anspruch nehmen.[23] Nach Erlöschen des Nießbrauchs stehen dem Eigentümer die AfA auf das gesamte Gebäude zu. Wird ein Nießbrauchsrecht an einem Gebäude an einen Nießbraucher zugewendet (sog. Zuwendungsnießbrauch), kann dieser im Fall der Vermietung zwar alle Grundstückskosten, die er zivilrechtlich zu übernehmen hat, als Werbungskosten steuerlich geltend machen, die AfA des mit dem Nießbrauch belasteten Gebäudes ist bei ihm allerdings nicht abzugsfähig.[24] Da der Eigentümer des Gebäudes keine Einnahmen aus dem belasteten Grundstück erzielen kann, ist auch dieser nicht zum Abzug der Gebäude-AfA berechtigt.

Bei Gebäuden, die unter Einräumung eines dinglichen **Wohnrechts** übertragen werden, steht dem neuen Eigentümer die AfA nur für den entgeltlich erworbenen Gebäudeteil, d. h. auf den unbelasteten Teil, zu. Dieser ist entsprechend den Vorgaben der Verwaltung zu ermitteln.[25] Im Falle eines zugewendeten dinglichen Wohnrechts ist dem Eigentümer des Gebäudes die AfA auf den mit dem Wohnrecht belasteten Gebäudeteil nur möglich, wenn das Wohnrecht entgeltlich zugewendet worden ist.[26]

1.2.2 Abschreibungsmethode

1.2.2.1 Gebäude-AfA im Regelfall

Gebäude sind nach § 7 Abs. 1 EStG **im Ganzen** Gegenstand der AfA. Daher sind diese grds. als einheitliches Wirtschaftsgut mit ihren gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und die AfA ist einheitlich vorzunehmen. Allerdings kann ein einzelnes Gebäude – wie bereits ausgeführt – steuerlich aus mehreren **selbständigen Gebäudeteilen** bestehen, die jeweils eigenständige Gegenstände der AfA sein können (§ 7 Abs. 5a 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. Die tatsächliche, in aller Regel längere, Nutzungsdauer wird hierbei grds. nicht berücksichtigt. Welcher Abschreibungssatz für das Gebäude einschlägig ist, hängt zum einen von

21 Vgl. BFH, Urteil v. 19.6.2007 - VIII R 34/06 NWB LAAAC-61531, BFH/NV 2007 S. 2291.
22 Vgl. https://go.nwb.de/oy9di (Abruf am 19.4.2023).
23 Vgl. BMF, Schreiben v. 30.9.2013 - IV C 1 - S 2253/07/10004 NWB AAAAE-45949, BStBl 2013 I S. 1184.
24 Vgl. BFH, Urteil v. 24.4.1990 - IX R 9/86 NWB BAAAA-93431, BStBl 1990 II S. 888.
25 Vgl. BMF, Schreiben v. 30.9.2013 - IV C 1 - S 2253/07/10004 NWB AAAAE-45949, BStBl 2013 I S. 1184, Rz. 49 f.
26 Vgl. BMF, Schreiben v. 30.9.2013 - IV C 1 - S 2253/07/10004 NWB AAAAE-45949, BStBl 2013 I S. 1184, Rz. 33 f.

der Nutzung und zum anderen vom Fertigstellungsdatum bzw. von der Stellung des Bauantrags ab.

Nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG werden Gebäude in einem **Betriebsvermögen**, die **nicht Wohnzwecken** dienen und für die der **Bauantrag nach dem 31.3.1985** gestellt wurde, mit **3 %** jährlich abgeschrieben. **Andere Gebäude**, also z. B. solche im Privatvermögen oder solche deren Bauantrag vor dem 1.4.1985 gestellt wurde, werden nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG 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 % p. a.

Praxishinweis Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 wurde der lineare AfA-Satz für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Wohngebäude von ursprünglich 2 % auf 3 % angehoben (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a) EStG).

Zu beachten ist, dass bei jedem **Eigentumswechsel** des Gebäudes auf die jeweils anfallenden Anschaffungskosten grds. wiederum die Abschreibungssätze entsprechend der Nutzung und dem Fertigstellungsdatum anzuwenden sind.

Liegt die **tatsächliche Nutzungsdauer** allerdings unterhalb der gesetzlichen Fiktion, ist eine Überschreitung der AfA-Sätze und damit eine Abweichung zugunsten des Stpfl. möglich (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG). Eine von der Bundesregierung ursprünglich im Jahr 2022 beabsichtigte Streichung der Ausnahmeregelung zur kürzeren Nutzungsdauer für Gebäudeabschreibung wurde im Jahressteuergesetz 2022 nicht umgesetzt. Diese kürzere Nutzungsdauer ist entsprechend der Rechtsprechung des BFH vom Stpfl. **glaubhaft darzulegen**.[27] Hierzu könne sich der Stpfl. nach aktueller Meinung des BFH jeder Darlegungsmethode bedienen, sofern diese zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint und Rückschlüsse auf die maßgeblichen Determinanten möglich sind.[28]

Die Finanzverwaltung hat mit aktuellem BMF-Schreiben[29] und unter Bezug auf die BFH-Rechtsprechung zu den Voraussetzungen für die Anwendung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer Stellung genommen. Es werden Rechtfertigungsgründe insbesondere für Betriebsgebäude (z. B. Hallen in Leichtbauweise) und Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen, sowie Gebäude, bei denen objektive Zustände im Einzelfall eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer vermuten lassen, dargelegt. Die Verwaltung geht hierbei auch auf maßgebliche Kriterien für die **Schätzung** (z. B. technischer Verschleiß) und mögliche Nachweismethoden einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ein. Diese sollen allerdings abweichend von der eher weiten Auslegung des BFH („jede geeignete Nachweisemethode") nur durch ein **Gutachten**, z. B. eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken, möglich sein.

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

Die AfA ist grds. ab dem Zeitpunkt der **Anschaffung oder der Fertigstellung** bei Herstellung des Gebäudes vorzunehmen (vgl. R 7.4 Abs. 1 EStR). Unter **Anschaffung** ist der Erwerb des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums zu verstehen. Letzteres geht mit dem Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber über, d. h. eine Auflassung ist nicht notwendig.

Die **Fertigstellung** eines selbst errichteten Gebäudes ist anzunehmen, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und das Gebäude für den vorgesehenen Zweck nutzbar ist. Etwaige (unwesentliche) Restarbeiten stehen einer Fertigstellung und damit dem Beginn der AfA nicht im Wege. Der BFH stellt in seiner Rechtsprechung auf die **Bezugsfertigkeit** ab.[30] Diese ist bei betrieblich genutzten Gebäuden anzunehmen, sobald die wesentlichen Bestandteile, wie z. B. die Außenwände, Fenster und das Dach, fertiggestellt sind. Bei einer Wohnung ist von Bezugsfertigkeit auszugehen, wenn es „zumutbar" ist, das in seinen wesentlichen Bereichen nutzbare Gebäude zu bewohnen. Unerheblich für den Beginn der AfA ist die baubehördliche Abnahme des Gebäudes. Besteht ein Gebäude aus mehreren selbständigen Gebäudeteilen, ist die Nutzbarkeit und damit der Beginn der AfA eines jeden Gebäudeteils eigenständig zu beurteilen.

Praxishinweis Ein Verzicht auf bzw. späterer Beginn der AfA (z. B. um diese steuermindernd in einen späteren Veranlagungszeitraum zu verlagern) ist nicht möglich.

Bei **unterjähriger Anschaffung oder Herstellung** des Gebäudes vermindert sich für dieses Jahr die AfA um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Die AfA ist bis zum vollständigen Verbrauch der Bemessungsgrundlage vorzunehmen. Wird das Gebäude verkauft oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften verwendet, **endet** die AfA entsprechend im Verkaufszeitpunkt oder zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung, d. h. z. B. bei einem unterjährigen Verkauf ist die AfA entsprechend nur zeitanteilig in Anspruch zu nehmen.

1.2.2.2 Besondere Abschreibungsvorschriften für Gebäude

1.2.2.2.1 Einheitliche Regelungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

Neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG sieht das EStG verschiedene erhöhte oder Sonderabschreibungen für Gebäude vor. Hintergrund ist meist ein vom Gesetzgeber gewünschter Lenkungs- oder Förderungseffekt. Einige **ein-**

27 Vgl. BFH, Beschluss v. 22.4.2013 - IX B 181/12 NWB DAAAE-39293, BFH/NV 2013 S. 1267.

28 Vgl. BFH, Urteil v. 28.7.2021 - IX R 25/19 NWB WAAAH-95921, BFH/NV 2022 S. 108.

29 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.2.2023 - IV C 3 - S 2196/22/10006 :005 NWB OAAAJ-34293, BStBl 2023 I S. 332; vgl. *Grotherr*, StuB 2023 S. 242 NWB PAAAJ-35110.

30 Vgl. BFH, Beschluss v. 9.12.1997 - X B 213/96 NWB KAAAB-39521, BFH/NV 1998 S. 698.

heitliche Regelungen für erhöhte oder Sonder-AfA sieht **§ 7a EStG** vor. So sind nach § 7a Abs. 8 EStG bspw. erhöhte Abschreibungen oder Sonder-AfA für Gebäude in einem Betriebsvermögen nur dann zulässig, wenn sie in ein besonderes laufendes Verzeichnis aufgenommen werden, das Anschaffungs- oder Herstellungstag sowie -kosten, Nutzungsdauer und die regulären sowie die besonderen Abschreibungsbeträge enthält.

1.2.2.2.2 Degressive Abschreibung

Die **degressive Gebäude-AfA**, welche zu Beginn des Abschreibungszeitraums höhere AfA-Sätze erlaubte, ist zwischenzeitlich weggefallen (§ 7 Abs. 5 EStG). Die Regelung findet allerdings noch in **Altfällen** Anwendung, wenn in Herstellungsfällen der Bauantrag vor dem 1.1.2006 gestellt oder in Anschaffungsfällen der Notarvertrag rechtswirksam vor dem 1.1.2006 abgeschlossen wurde.

1.2.2.2.3 Abschreibung bei Mietwohnungsneubau

Mit der Sonderabschreibung nach **§ 7b EStG** sollen steuerliche Anreize für den **Mietwohnungsneubau** im bezahlbaren Mietsegment gesetzt werden. Die Finanzverwaltung hat im Schreiben vom 7.7.2020 ausführlich zu den Einzelheiten der Regelung des § 7b EStG Stellung genommen.[31] Die in ihrer ursprünglichen Fassung für Gebäudeneubauten ab 2022 ausgelaufene Regelung wurde mit verschiedenen Anpassungen durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022 ab dem Jahr 2023 bis zum Jahr 2026 wieder reaktiviert.

Die Begünstigung kann sowohl von **Privatpersonen** als auch von **Unternehmen** in Anspruch genommen werden. Eine zentrale Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist, dass die Wohnung **„neu“** hergestellt wird, also bisher nicht vorhanden gewesen ist. Daher werden nur Neubauten von Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäusern, der Ausbau von bestehenden Gebäudeflächen (z. B. Dachgeschossausbauten), die Aufstockung eines Gebäudes oder deren Anbau an ein bestehendes Gebäude (mit Flächenerweiterung) gefördert. Daneben wäre auch von einer neuen Wohnung i. S. des § 7b EStG zu sprechen, wenn bislang gewerblich genutzte Flächen in Wohnraum umgestaltet werden.

Neben selbst hergestellten Wohnungen können aber auch gekaufte Wohnungen als „neu“ und damit förderfähig gelten, wenn die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt (§ 7b Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Zeitpunkt der Anschaffung bestimmt sich durch die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Wohnung, d. h. maßgeblich ist der **Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten**.

Nicht in den Anwendungsbereich des § 7b EStG fallen hingegen die Modernisierung oder Sanierung von vorhandenem Wohnraum – selbst, wenn dies mit hohen Kosten und einer deutlichen Verbesserung der Ausstattungsmerkmale einhergeht.

Aus dem Regelungszweck bzw. der gewünschten politischen Intention des Mietwohnungsbaus ergibt sich, dass nur entgeltlich und dauerhaft zu **fremden Wohnzwecken** überlassene Wohnungen gefördert werden (§ 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG). Im Umkehrschluss werden zu eigenen Wohnzwecken genutzte oder kostenlos zu fremden Wohnzwecken überlassene Wohnungen nicht begünstigt. Zu differenzieren ist bei der sog. verbilligten Vermietung i. S. des § 21 Abs. 2 EStG (vgl. oben unter Kap. III.1.1): In Höhe der entgeltlichen Vermietung kann auch die Sonder-AfA in Anspruch genommen werden, während sie für den unentgeltlich überlassenen Teil nicht gewährt wird.

Von einer **dauerhaften** (im Gegensatz zur kurzfristigen im Sinne von z. B. einer Ferienwohnung) Überlassung zu Wohnzwecken ist gem. BMF-Schreiben vom 7.7.2020 auszugehen, wenn die Wohnung entsprechend dem Mietvertrag unbefristet oder mindestens für einen Zeitraum von einem Jahr erfolgt. Weder steht die Untervermietung der Wohnung zu Wohnzwecken durch den Mieter noch eine möblierte Vermietung der Förderung über § 7b EStG entgegen. Aus Sicht der Praxis zu begrüßen ist, dass auch ein vom Mieter in der Wohnung eingerichtetes häusliches Arbeitszimmer durch die Finanzämter aus Vereinfachungsgründen noch als „Wohnzweck“ anerkannt wird, so dass der Vermieter auch in diesem Fall die Sonder-AfA für die gesamte Wohnung in Anspruch nehmen kann. Insgesamt muss die Wohnung innerhalb der ersten **zehn Jahre** entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden (§ 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG). Wird die begünstige Wohnung nur für einen kürzeren Zeitraum entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen, dann ist die Sonder-AfA rückgängig zu machen (§ 7b Abs. 4 EStG).

Daneben stellt der Gesetzgeber verschiedene **bauliche Anforderungen**. So muss die Wohnung bspw. die Kriterien des § 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 mindestes eine Wohnfläche von 23 qm aufweist.

Praxishinweis ► Um auch Studenten- und Seniorenappartements zu fördern, gelten für diese Erleichterungen wie bspw. eine reduzierte Mindestgröße von 20 qm Wohnfläche.

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. Dass bedeutet im Einzelnen:

- 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.

31 Vgl. BMF, Schreiben v. 7.7.2020 - IV C 3 - S 2197/19/10009 :008 NWB RAAAH-53359, BStBl 2020 I S. 623.

Praxishinweis Neubauprojekte, für die der Bauantrag bzw. die Bauanzeige im Jahr 2022 gestellt wurde, fallen aus der Förderung des § 7b EStG heraus. Der Gesetzgeber hat von einer durchgehenden und damit rückwirkenden Fortgeltung der Sonder-AfA ab dem 1.1.2022 abgesehen. Begründet wird dies damit, dass bereits im Bau befindliche Projekte nicht gefördert werden sollen, sondern ausschließlich Anreizwirkung für neue Projekte geschaffen werden sollen.

Des Weiteren müssen Wohnungen, deren Bauantrag zwischen dem 1.1.2023 und 31.12.2026 gestellt wird, die Kriterien eines „Effizienzhauses 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllen. Dies ist durch das „Qualitätssiegel Nachhaltiges Bauen“ nachzuweisen. Insbesondere die Begrenzung der Herstellungskosten in Verbindung mit den hohen Effizienzstandards machen die Förderung in der praktischen Handhabung allerdings schwierig.

Praxishinweis Das „Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude“ ist ein staatliches Gütesiegel des Bundesministeriums für Wohnen, Stadtentwicklung und Bauwesen für Gebäude. Es wird durch akkreditierte Zertifizierungsstellen vergeben und soll die Erfüllung von Anforderungen an die ökologische, soziokulturelle und ökonomische Qualität von Gebäuden sowie an die Qualität der Planungs- und Bauprozesse sichern.[32]

Liegen die Voraussetzungen jedoch vor, können für Wohnungen mit Bauantrag/Bauanzeige nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den folgenden drei Jahren bis zu **5 % Sonder-AfA** jährlich auf einen **förderfähigen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** von maximal 2.000 € je qm Wohnfläche in Anspruch genommen werden. Wurde der Bauantrag/die Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 gestellt, erhöht sich der förderfähige Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf max. 2.500 € je qm Wohnfläche. Somit wird durch § 7b EStG ggf. lediglich ein Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten steuerlich begünstigt. Neben der Sonder-AfA ist die reguläre AfA nach § 7 Abs. 4 EStG zu gewähren.

Nach der Inanspruchnahme einer Gebäude-**Sonder-AfA**, z. B. nach § 7b EStG, bemisst sich die AfA nach Ablauf des entsprechenden Begünstigungszeitraums nach dem Restwert und dem nach § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz (§ 7a Abs. 9 EStG). Die hier relevante Restnutzungsdauer ist zu berechnen als die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG abzüglich des für die Sonder-AfA geltenden Begünstigungszeitraums.

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.*

1.2.2.2.4 Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB an **Gebäuden in Sanierungsgebieten** und **städtebaulichen Entwicklungsbereichen** können nach **§ 7h EStG** im Vergleich zum Regelfall erhöht abgeschrieben werden. Herstellungskosten für Neubauten werden von der Regelung allerdings nicht erfasst. Im Jahr der Modernisierung oder Instandhaltung und in den folgenden sieben Jahren können jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten der Baumaßnahmen abgesetzt werden.

Praxishinweis Der eigentliche Kaufpreis für das Gebäude ist nicht begünstigt.

Die erhöhte AfA nach § 7h EStG setzt das Vorliegen einer objektbezogenen **Bescheinigung** der zuständigen Gemeinde, die das Sanierungsgebiet und den städtebaulichen Entwicklungsbereich ausgewiesen hat, voraus. Bei Wohneigentum ist eine Bescheinigung für die jeweilige Eigentumswohnung auszustellen, d. h. eine lediglich auf das Gesamtgebäude bezogene Bescheinigung reicht nicht aus. Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Voraussetzung und gleichzeitig Grundlagenbescheid i. S. des § 171 Abs. 10 AO.

1.2.2.2.5 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmälern

Handelt es sich bei dem zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäude oder Gebäudeteil nach landesrechtlichen Vorschriften um ein **Baudenkmal** oder ist es Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage (Ensemble), die als Einheit schützenwert ist, gewährt **§ 7i EStG** erhöhte Absetzungen.

Begünstigung werden die Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die zum Erhalt des Gebäudes als Baudenkmal oder seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Daher sind der Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung eines Gebäudes nicht nach § 7i EStG begünstigt, da lediglich der Erhalt bestehender Denkmäler gefördert werden soll.

Die erhöhte Absetzung ist abweichend von der regulären AfA nach § 7 Abs. 4 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils mit bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils mit bis zu 7 % vorzunehmen.

Die Bauarbeiten müssen grds. „in Abstimmung“ mit der jeweils zuständigen Denkmalschutzbehörde durchgeführt werden. Die Abstimmung hat zwingend vor Baubeginn zu erfolgen.

32 Abrufbar unter https://go.nwb.de/yaqul.

Praxishinweis Nur in absoluten Ausnahmefällen kann auf eine vorherige Abstimmung verzichtet werden (bspw. beim Wiederaufbau von durch die Flutkatastrophe vom Juli 2021 beschädigten Denkmälern).

Um die erhöhte AfA nach § 7i EStG in Anspruch nehmen zu können, müssen sowohl die Denkmaleigenschaft als auch die Erforderlichkeit der Aufwendungen zur Erhaltung des Objekts als Baudenkmal oder seiner sinnvollen Nutzung durch die nach Landesrecht zuständige Stelle bescheinigt werden.

Praxishinweis Eine Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden enthält das BMF-Schreiben vom 4.6.2015.[33]

Die Bescheinigung ist materielle Voraussetzung für die erhöhte AfA und Grundlagenbescheid i. S. des § 171 Abs. 10 AO. Sie ist objekt- und maßnahmenbezogen auszustellen. Bei einem aus mehreren Eigentumswohnungen bestehenden Gebäude ist eine Bescheinigung für das Gesamtgebäude nicht ausreichend, sondern es ist für jede einzelne Wohnung eine Bescheinigung auszustellen.

Praxishinweis Liegt die Bescheinigung im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung noch nicht vor, ist im Einzelfall durch das FA ermessensgerecht zu entscheiden, ob und in welcher Höhe die Steuerminderung bereits vor Ergehen der Bescheinigung im Wege der Schätzung anzuerkennen ist.[34]

1.2.2.3 Außerplanmäßige Abschreibung von Gebäuden

Eine **außerplanmäßige Abschreibung (AfaA)** kann auch bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften dienen, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen neben der regulären (linearen) AfA vorgenommen werden.

Durch die in § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG kodifizierte AfaA wird der Wertverzehr durch außergewöhnliche Umstände oder Einwirkungen berücksichtigt, welche die der ursprünglichen AfA zugrunde gelegte „technische" Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts verkürzt (z. B. teilweise Zerstörung durch einen Brand) oder die wirtschaftliche Einsatzfähigkeit des Wirtschaftsguts verringert (v. a. bei überwiegend durch die Vermietung veranlasste außergewöhnliche „Abnutzungseffekte"). Nicht ausreichend für eine AfaA ist hingegen bspw. eine bloße Wertminderung[35] oder Baumängel, die bereits vor Fertigstellung eines Gebäudes (z. B. durch Fehler in der Statik) bestehen.[36]

1.2.2.4 Wechsel der Abschreibungsmethode und Änderung der Bemessungsgrundlage

Eine einmal gewählte AfA-Methode ist dann für den Stpfl. bindend, wenn der Steuerbescheid, in dem sie berücksichtigt worden ist, bestandskräftig ist. In der Praxis kommt es allerdings häufig vor, dass ein Gebäude aufgrund einer veränderten Nutzung nicht mehr die Voraussetzungen der in der Vergangenheit angewandten AfA-Methode erfüllt. So ist bspw. ein **Wechsel der AfA-Methode** vorzunehmen, wenn ein Gebäude in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG erstmals **erfüllt** oder **nicht mehr erfüllt** (z. B. Wechsel zur Vermietung für Wohnzwecke; vgl. R 7.4 Abs. 7 EStR).

Durch Baumaßnahmen verursachte **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** i. S. des § 7a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG sind im Jahr ihrer Entstehung für Zwecke der AfA vereinfachend so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden. Sie **erhöhen** demnach die ursprüngliche **Bemessungsgrundlage**, wohingegen der bisherige AfA-Satz unverändert anzuwenden ist. Durch dieses Vorgehen verlängert sich die Abschreibungsdauer des Gebäudes. Die Verkürzung auf die tatsächliche kürzere Nutzungsdauer ist aber unter den oben dargestellten Maßgaben grds. möglich.

1.3 Erhaltungsaufwendungen

Erhaltungsaufwendungen sind sofort abziehbare Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sofern diese nicht als Herstellungskosten zu qualifizieren sind (vgl. hierzu im Detail Kap. III. 2.2).

Abweichend von dem Grundsatz, dass Erhaltungsaufwendungen nach § 11 Abs. 2 EStG im Jahr der Zahlung (Abflussjahr) abzuziehen sind, ist für bestimmte Fälle auch eine Verteilung der Aufwendungen auf mehrere Veranlagungszeiträume zulässig. So können **größere Aufwendungen** für die Erhaltung von im **Privatvermögen** gehaltenen und überwiegend zu **Wohnzwecken** genutzten Gebäuden auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden (§ 82b EStDV). Während „größer" gesetzlich nicht näher definiert ist, wird ein Gebäude überwiegend dann zu Wohnzwecken genutzt, wenn die Grundfläche der zu Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt (§ 82b Abs. 1 Satz 2 EStDV).

Eine gesetzliche Sonderbehandlung erfahren auch Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden in **Sanierungsgebieten** und **städtebaulichen Entwicklungsgebieten** sowie bei **Baudenkmälern**, also Objekten gem. § 7h EStG bzw. § 7i EStG. Die Aufwendungen können nach § 11a EStG bzw. § 11b EStG nach Wahl des Stpfl. ebenfalls gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden.

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.

Beiträge zu **Instandhaltungsrücklagen** einer Wohnungseigentümergemeinschaft oder eine **Sonderumlage** fließen mit ihrer Zahlung aus dem (frei verfügbaren) Vermögen des jeweiligen Wohnungseigentümers ab und werden zu Ver-

33 Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2015 - IV C 1 - S 2198-b/08/10002 NWB UAAAE-92552, BStBl 2015 I S. 506.
34 Vgl. BFH, Urteil v. 14.5.2014 - X R 7/12 NWB PAAAE-72862, BStBl 2015 II S. 12.
35 Vgl. BFH, Urteil v. 8.4.2014 - IX R 7/13 NWB PAAAE-67435, BFH/NV 2014 S. 1202.
36 Vgl. BFH, Urteil v. 14.1.2004 - IX R 30/02 NWB TAAAB-22102, BStBl 2004 II S. 592; BFH, Urteil v. 27.1.1993 - IX R 146/90 NWB BAAAA-94604, BStBl 1993 II S. 702.

waltungsvermögen der Gemeinschaft. Als Werbungkosten können die Eigentümer die Leistungen in die Instandhaltungsrücklagen allerdings erst abziehen, wenn die Rücklage durch den Verwalter für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder für andere Maßnahmen verausgabt wird. Der Verwalter hat im Jahr der Verausgabung die Beträge dem jeweiligen Wohnungseigentümer entsprechend seinem Miteigentumsanteil zuzurechnen. Gehört einem bilanzierenden Gewerbetreibenden eine Eigentumswohnung, muss dieser seine Zahlungen in eine von der Wohnungseigentümergemeinschaft gebildete Instandhaltungsrückstellung in Höhe der geleisteten und noch nicht verbrauchten Einzahlungen aktivieren.[37]

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.

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.[38] Dies ist insbesondere bei den folgenden drei wesentlichen Fallgruppen relevant:

- Vermietung ist als gewerbliche Tätigkeit zu qualfizieren;
- Immobilie wird an (eigenen) Gewerbebetrieb überlassen;
- Immobilie ist aufgrund der Form des Eigentürmers gewerblich.

2.1 Vermietung ist als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren

Grundsätzlich ist die Vermietung und Verpachtung von Immobilien selbst dann als vermögensverwaltend zu qualifizieren, wenn der Immobilienbestand sehr umfangreich ist und damit erheblicher Verwaltungsaufwand einhergeht. Keine Vermögensverwaltung liegt hingegen mehr vor, wenn durch ständigen Wechsel von Mietern die Tätigkeit einen gewerblichen Charakter erhält oder zusätzliche Nebenleistungen zu der eigentlichen Vermietung erbracht werden. So können u. a. die folgenden Vermietungsleistungen zu einer gewerblichen Tätigkeit führen:

- Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und Sälen;
- Vermietung von Plätzen;
- Vermietung von Ferienwohnungen.

2.2 Immobilie wird an (eigenen) Gewerbebetrieb überlassen

Handelt es sich bei dem Gewerbebetrieb um ein Einzelunternehmen, kann eine Vermietung der Immobilie an das Einzelunternehmen nicht erfolgen, da der Einzelunternehmer insoweit an sich selbst vermieten würde. Im Einzelunternehmen genutzte Immobilien stellen **notwendiges Betriebsvermögen** des Gewerbebetriebs dar.

Praxishinweis ► Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nach § 8 EStDV nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt.

Vermietet der Einzelunternehmer hingegen Immobilien, die nicht eigenen Wohnzwecken dienen und nicht unentgeltlich vermietet werden, können diese als **gewillkürtes Betriebsvermögen** dem Einzelunternehmen zugeordnet werden.

Praxishinweis ► Grundstücke, die an Arbeitnehmer vermietet werden, sind notwendiges Betriebsvermögen des Arbeitgebers, wenn für die Vermietung an Arbeitnehmer betriebliche Gründe maßgebend waren.[39]

Erfolgt die Überlassung nicht an ein Einzelunternehmen, sondern an eine Mitunternehmerschaft (gewerbliche Personengesellschaft), stellt die Immobilie **notwendiges Sonderbetriebsvermögen** des Mitunternehmers dar. Darüber hinaus kann es auch in Ausnahmefällen bei Mitunternehmern zu gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen kommen.[40]

Neben der Überlassung der Immobilie an eine Mitunternehmerschaft kann auch die Überlassung an eine Kapitalgesellschaft zu Betriebsvermögen führen und zwar namentlich bei Begründung einer **Betriebsaufspaltung**. Bei einer Betriebsaufspaltung wird ein Unternehmen in zwei rechtlich separate Unternehmen aufgespalten, typischerweise in eine Betriebs-Kapitalgesellschaft und eine Besitz-Personengesellschaft (Eigentümerin der Immobilie). Werden die beiden Gesellschaften von einer oder mehreren Personen in der Form beherrscht, dass ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille durchsetzbar ist, liegt regelmäßig eine Betriebsaufspaltung vor.[41] Dies hat zur Folge, dass die Besitz-Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist und folglich die Immobilie den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen ist.

2.3 Immobilie ist aufgrund Form des Eigentürmers gewerblich

Erwirbt eine Mitunternehmerschaft eine Immobilie, ist diese aufgrund der Abfärbung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.

Auch bei Kapitalgesellschaften, die Immobilien erwerben, sind die Immobilien den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen, da Kapitalgesellschaften kraft Gesetzes ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen (§ 8 Abs. 2 KStG).

37 Vgl. BFH, Beschluss v. 5.10.2011 - I R 94/10 NWB NAAAE-00562, BStBl 2012 II S. 244.

38 Es werden im vorliegenden Beitrag lediglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrachtet, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Arbeit hingegen nicht.

39 Vgl. BFH, Urteil v. 1.12.1976 - I R 73/74 NWB RAAAB-04686, BStBl 1977 II S. 315.

40 Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 17.5.1990 - IV R 27/89 NWB IAAAA-93540, BStBl 1991 II S. 216.

41 Sachliche Verflechtung ist i. d. R. bei Immobilien gegeben; d. h. es liegt eine wesentliche Betriebsgrundlage vor. Vgl. u. a. BFH, Urteil v. 13.7.2006 - IV R 25/05 NWB FAAAC-16500, BStBl 2006 II S. 804; BFH, Urteil v. 1.7.2003 - VIII R 24/01 NWB YAAAA-72015, BStBl 2003 II S. 757.

2.4 Besonderheiten bei Gewerblichkeit im Rahmen der laufenden Besteuerung

Durch die Gewerblichkeit findet grds. der Betriebsvermögensvergleich auf die Ermittlung der Einkünfte der Immobilie Anwendung. D. h. es kommt im Vergleich zum bei den Überschusseinkünften anzuwendenden Zu- und Abflussprinzip zu zeitlichen Verschiebungen bei der Erfassung der Einkünfte.

Im Hinblick auf die Einnahmen und Ausgaben ergeben sich grds. keine wesentlichen Unterschiede, da u. a. die Abschreibungsmethoden bei Immobilien im Betriebs- und Privatvermögen anwendbar sind (vgl. jedoch im Detail Kap. III.1.2).

Praxishinweis Im Hinblick auf den Ausweis von Immobilien im handelsrechtlichen Jahresabschluss gilt es, den jüngst verabschiedeten **IDW RS IFA 3** zu beachten. Die Verlautbarung des IDW enthält Grundsätze zur Abgrenzung von Immobilien des Anlagevermögens von solchen des Umlaufvermögens, zum Ausweis von sog. Bauvorbereitungskosten sowie von Kosten, die bei der Erstellung oder umfassenden Sanierung bzw. Modernisierung von baulichen Anlagen angefallen sind. Zudem beantwortet der IDW RS IFA 3 Zweifelsfragen zum Ausweis im Rahmen der Veräußerung einer Immobilie.

Wesentlicher Unterschied bei der laufenden Besteuerung von Immobilien, die im Betriebsvermögen gehalten werden, ist, dass der **Anwendungsbereich der Gewerbesteuer** und somit der sog. **erweiterten Grundstückskürzung** eröffnet ist.

Konkret kann die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in Anspruch genommen werden, wenn sich die Tätigkeit der Gesellschaft auf die reine Grundstücksverwaltung und -nutzung beschränkt. Zudem 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.

Liegen die Voraussetzungen der erweiterten Grundstückskürzung vor, unterliegen die Einkünfte der Immobilie nicht der Gewerbesteuer. Dies ist i. d. R. nur dann 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. Daher ergibt sich nur in Fällen, in denen die auf Ebene der Mitunternehmerschaft anfallende Gewerbesteuer beim Mitunternehmer nicht voll angerechnet werden kann, ein (geringer) Steuervorteil.

Praxishinweis Der Effekt der erweiterten Grundstückskürzung lässt sich im Übrigen auch durch die Einschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die Eigentümerin einer inländischen Immobilie ist, erreichen. Die inländische Immobilie begründet regelmäßig keine Betriebsstätte im Inland, so dass die Einkünfte der Immobilie lediglich der Körperschaftsteuer (inkl. SolZ) unterliegen. Aufgrund des Belegenheitsprinzips bei Immobilien sind diese i. d. R. im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Kapitalgesellschaft von der Besteuerung freigestellt. Es gilt jedoch, die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) und die teilweise weitreichende Rechtsprechung der Finanzgerichte bzgl. der Begründung einer Betriebsstätte im Blick zu behalten.

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.[42] Seit dem Veranlagungszeitraum 2021 – namentlich durch das Fondsstandortgesetz[43] – 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.

Praxishinweis Es gilt zu beachten, dass die Einnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen selbstverständlich der Gewerbesteuer unterliegen; der Schwellenwert bezieht sich nur auf die Unschädlichkeit für die erweiterte Grundstückskürzung.

Vor dem Hintergrund, dass bei den Schwellenwerten lediglich auf das Verhältnis der Einnahmen aus Betriebsvorrichtung zu den Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes abzustellen ist, ist besonders bei der geplanten Veräußerung von Betriebsvorrichtungen erhebliche Vorsicht geboten.

Beispiel *Die A GmbH – ein Grundstücks- und Wohnungsunternehmen – erzielt im Jahr 2022 Mieten inklusive umlagefähiger Betriebskosten i. H. von 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 das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen somit Einnahmen i. H. von 2 Mio. € aus der Gebrauchsüberlassung des eigenen Grundbesitzes. Die Ein-

42 Vgl. OFD Magdeburg, Vfg. v. 8.4.2011 - G 1425, StEK GewStG § 9/57; LfSt Niedersachsen, Vfg. v. 15.5.2020 - G 1425-50-St 251 NWB KAAAH-52171.

43 Vgl. Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen v. 3.6.2021, BGBl 2021 I S. 1498.

nahmen aus der Lieferung von Strom und der Veräußerung der Solaranlage (insgesamt 60.000 €) wären isoliert betrachtet kürzungsunschädlich, da sie nicht höher als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (hier: 3 %). Allerdings liegen die Einnahmen aus der Überlassung und Veräußerung der Betriebsvorrichtungen (insgesamt 360.000 €) über der Unschädlichkeitsgrenze, da sie mehr als 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes betragen (hier: 18 %). Das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen kann daher im Jahr 2022 die erweiterte Kürzung seines Gewerbeertrags nicht in Anspruch nehmen.

Praxishinweis Mit gleich lautendem Erlass vom 17.6.2022 haben die obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen des Fondsstandortgesetzes resp. 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).[44]

Weiterhin ist der Anwendungsbereich der erweiterten Grundstückskürzung u. a. nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG bei der Überlassung von Grundbesitz an einen Gesellschafter oder Genossen, der zum Teil dessen Gewerbebetrieb dient, ausgeschlossen.[45]

Besondere Vorsicht ist durch die jüngere Rechtsprechung des BFH im Falle von potenziellen **Betriebsaufspaltungen** geboten, da solche der erweiterten Grundstückskürzung entgegenstehen. Bis zur BFH-Entscheidung vom 16.9.2021[46] 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 vorstehenden BFH-Entscheidung wurde das **Durchgriffsverbot aufgegeben** und folglich kann mit einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft der Anwendungsbereich der erweiterten Grundstückskürzung nicht mehr in Anspruch genommen werden.

Aus **Vertrauensschutzgründen** wendet die Finanzverwaltung[47] die geänderte Rechtsprechung des BFH erst ab dem **Veranlagungszeitraum 2024** an. Somit führt die Änderung der BFH-Rechtsprechung bis einschließlich des Erhebungszeitraums 2023 zu keinem Verlust der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen.

Die Rechtsprechung des BFH zur fehlenden personellen Verflechtung zwischen Schwester-Kapitalgesellschaften ist hingegen weiterhin anzuwenden.[48] Bei diesen gilt das Durchgriffsverbot weiterhin.

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.

Auch im Falle der Betriebsverpachtung[49] ist die erweiterte Grundstückskürzung ausgeschlossen.

Praxishinweis Im Rahmen des solidarischen Engagements für ukrainische Kriegsflüchtlinge werden regelmäßig möblierte Wohnungen überlassen oder sonstige Unterstützungsleistungen geleistet. Diesbezüglich werden steuerliche Billigungen durch den gleich lautenden Ländererlass vom 31.3.2022[50] hinsichtlich der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG zugestanden.

3. Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. EStG

Werden Bauleistungen an einen Auftraggeber erbracht, der Unternehmer i. S. des § 2 UStG ist, haben diese grds. auf das geschuldete Entgelt für die Bauleistung eine Bauabzugsteuer von 15 % einzubehalten und an das FA abzuführen. Die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz führt hierbei in aller Regel zur Begründung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft.[51]

Es bestehen allerdings drei wesentliche Ausnahmen von der Verpflichtung zum Einbehalt von Bauabzugsteuer:

- **Vermietungstätigkeit des Leistungsempfängers:** Vermietet der Leistungsempfänger Wohnungen, so finden die Vorschriften der Bauabzugsteuer nicht auf Bauleistungen für diese Wohnungen Anwendung, wenn er **nicht mehr als zwei Wohnungen** vermietet (§ 48 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- **Freistellungsbescheinigung:** Die Freistellungsbescheinigung ist eine Bescheinigung des FA, mit der bestätigt wird, dass der konkrete Betrieb (Auftragnehmer) von der Abzugspflicht befreit ist. Diese wird immer für einen gewissen Zeitraum ausgestellt.

  Legt der Auftragnehmer eine Freistellungsbescheinigung vor, entfällt die Pflicht zum Einbehalt von Bauabzugsteuer für den Auftraggeber. Dies wird in der weit überwiegenden Anzahl der Fälle der Fall sein.

44 Vgl. Gleich lautende Erlasse zu Anwendungsfragen zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG i. d. F. des Fondsstandortgesetzes v. 3.6.2021, BGBl 2021 I S. 1498 v. 17.6.2022.

45 Vgl. zu den weiteren Ausschlusstatbeständen des § 9 Nr. 1 Satz 5 EStG *Bleschick*, in: Hellerback/Nacke/Rehfeld, GewStG Kommentar online, § 9 Nr. 1 Rz. 275 ff. NWB RAAAH-41750.

46 Vgl. BFH, Urteil v. 16.9.2021 - IV R 7/18 NWB ZAAAI-03339, BStBl 2022 II S. 767; vgl. *Hoheisel*, StuB 2022 S. 303 NWB KAAAI-59086.

47 Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit den Auswirkungen des BFH-Urteils v. 16.9.2021 - IV R 7/18, zur Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in den Fällen einer Betriebsaufspaltung v. 22.11.2022 NWB NAAAJ-27255.

48 Vgl. BFH, Urteil v. 1.8.1979 - I R 111/78 NWB KAAAA-91565, BStBl 1980 II S. 77.

49 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 22.6.2022 - 2 K 2599/18 G NWB YAAAJ-21366.

50 Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder v. 31.3.2022 - G 1425 NWB SAAAI-58914, BStBl 2022 I S. 335.

51 Vgl. *Holthaus*, in: Kanzler/Kraft/Bäuml u. a., EStG-Kommentar online, 8. Aufl. 2023, § 48 Rz. 15 ff. NWB GAAAJ-28413.

Praxishinweis Es sollte darauf geachtet werden, dass eine entsprechende Freistellungsbescheinigung durch den Auftragnehmer vorgelegt wird und diese auch noch gültig ist (Bauleistung liegt innerhalb des bescheinigten Zeitraums). Es bietet sich in diesem Zusammenhang an, sich die Echtheit der Freistellungsbescheinigung auf der Seite des Bundeszentralamt für Steuern bestätigen zu lassen (https://go.nwb.de/g5s9q).

- **Bagatellgrenze:** Sollte die Bauleistung einen Wert von 15.000 € bzw. 5.000 € (Bagatellgrenze) nicht übersteigen, ist ebenfalls keine Bauabzugsteuer – unabhängig von dem Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung – einzubehalten.

4. Besonderheiten bei selbstgenutzten Immobilien im Privatvermögen

Werden Wirtschaftsgüter nicht zur Einkünfteerzielung genutzt, sind diese für ertragsteuerliche Zwecke grds. unbeachtlich. Dieser Grundsatz gilt jedoch bei Immobilien nur eingeschränkt, da der Gesetzgeber auch bei eigengenutzten Immobilien Anreize setzen möchte, um dessen gesellschaftliche oder politische Ziele zu erreichen. Beispielsweise sind der Erhalt von Baudenkmälern, die Bekämpfung von Schwarzarbeit oder die Erfüllung der Klimaziele zu nennen.

4.1 Sonderausgabenabzug bei Immobilien in Sanierungsgebieten und bei Baudenkmälern

Modernisierungsmaßnahmen an einem im Inland belegenen eigenen Gebäude in einem förmlich festgelegten **Sanierungsgebiet** oder **städtebaulichen Entwicklungsbereich** sowie an **Baudenkmälern** (also Gebäuden i. S. des § 7h EStG oder des § 7i EStG) können steuerlich in Form eines Sonderausgabenabzugs begünstigt sein, wenn sie zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt werden (§ 10f EStG). Die mit der Herstellung eines neuen Gebäudes verbundenen Maßnahmen sind nicht begünstigt.

Ein „eigenes" Gebäude liegt vor, wenn der Stpfl. zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Objekts ist. Wird ein Gebäude zum Teil zu eigenen und zum Teil zu fremden Wohnzwecken vermietet (bspw. bei mehreren Wohnungen in einem Gebäude), kann der Sonderausgabenabzug entsprechend den **Nutzungsanteilen** vorgenommen werden. Für die Begünstigung nach § 10f EStG ist es unerheblich, ob und mit welchem Anteil die Aufwendungen das Sondereigentum des Stpfl. oder das Gemeinschaftseigentum betreffen.[52]

Praxishinweis Eine unentgeltliche Überlassung einer Wohnung an ein eigenes Kind i. S. des § 32 EStG gilt entsprechend der Rechtsprechung des BFH als eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und schließt damit die Begünstigung nach § 10f EStG nicht aus.[53]

Die Inanspruchnahme des Abzugs nach § 10f EStG wird vom Vorliegen der **Voraussetzungen** der erhöhten AfA nach **§ 7i EStG** oder **§ 7h EStG** abhängig gemacht. Daher kommt insbesondere der unter Kap. III.1.2.2.2.5 bereits beschriebenen **Bescheinigung** der zuständigen Behörden eine besondere Bedeutung zu. Die Bescheinigung ist auch für § 10f EStG Grundlagenbescheid i. S. des § 171 Abs. 10 AO, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und wird vom FA grds. ohne weitere Rechtmäßigkeitsprüfung zugrunde gelegt.

Der Gesetzgeber hat den Abzug auf nur **ein Objekt**, d. h. auf ein Gebäude, einen Gebäudeteil oder eine Eigentumswohnung, **beschränkt** (§ 10f Abs. 3 Satz 1 EStG). Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG vorliegen, können die Abzugsbeträge bei insgesamt zwei Objekten in Anspruch nehmen (§ 10f Abs. 3 Satz 2 EStG). Sind mehrere Stpfl. Eigentümer eines Gebäudes, steht der Miteigentumsanteil am Objekt einem Objekt gleich (§ 10f Abs. 4 Satz 1 EStG).

Praxishinweis Die Begrenzung gilt hinsichtlich des Objekts, nicht hingegen für die an diesem Objekt durchgeführten Baumaßnahmen. Daher können sowohl nebeneinander als auch nacheinander unbeschränkt Maßnahmen i. S. von § 10f Abs. 1 und Abs. 2 EStG an diesem Objekt durchgeführt werden.

Begünstigt sind sowohl **Herstellungskosten**, bestimmte in §§ 7h und 7i EStG bezeichnete Anschaffungskosten (§ 10f Abs. 1 EStG) als auch **Erhaltungsaufwendungen** (§ 10f Abs. 2 EStG), wenn diese jeweils auf den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil des Gebäudes entfallen.

Der Sonderausgabenabzug für die begünstigten Kosten beträgt im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 % der betragsmäßig nicht begrenzten Bemessungsgrundlage. Somit sind insgesamt **90 %** der begünstigten Kosten abziehbar.

Praxishinweis Die sonst üblicherweise notwendige Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand kann entsprechend der Rechtsprechung im Falle des § 10f EStG unterbleiben, da die Rechtsfolgen gleich sind.[54]

Besteht eine Gesamtbaumaßnahme aus mehreren einzelnen Modernisierungsmaßnahmen, kann der Sonderausgabenabzug erst im Jahr des Abschlusses der Gesamtbaumaßnahme vorgenommen werden und nicht schon vorab anteilig nach Abschluss einzelner Modernisierungsmaßnahmen. Wird der Höchstsatz von 9 % p. a. nicht in voller Höhe ausgenutzt, verfällt der nicht ausgeschöpfte Betrag, da eine Nachholung nicht möglich ist.

Bei einem Wechsel zwischen Selbstnutzung und anderen Nutzungszwecken ist der Sonderausgabenabzug wohl **zeitanteilig** zu gewähren.[55] Kommt es zu einer Nutzungsänderung von eigenen Wohnzwecken zur Einkünfteerzielung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung, ist der verbleibende – noch nicht als Sonderausgaben abgezogene

52 Vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2017 - X R 6/16 NWB RAAAG-77118, BStBl II S. 272.
53 Vgl. BFH, Urteil v. 18.1.2011 - X R 13/10 NWB BAAAD-81035, BFH/NV 2011 S. 974.
54 Vgl. BFH, Urteil v. 19.2.2019 - X R 17/18 NWB TAAAH-21057, BFH/NV 2019 S. 801, Rz. 27.
55 Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, § 10f Rz. 4 mit Verweis auf andere Auffassung.

– Restwert, soweit es sich um Anschaffungs-/Herstellungskosten handelt, mit den übrigen Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes abzuschreiben (ggf. begünstigt nach §§ 7h oder 7i EStG) und, soweit es sich um Erhaltungsaufwand handelt, sofort wie **Sonderausgaben** abzuziehen. Durch eine Veräußerung des Objekts gehen die noch nicht als Sonderausgaben abgesetzten Erhaltungsaufwendungen verloren.

4.2 Handwerkerleistungen i. S. des § 35a Abs. 3 EStG

Für handwerkliche Tätigkeiten, die im eigenen Haushalt des Stpfl. ausgeführt werden, offeriert § 35a Abs. 3 EStG eine Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer i. H. von 20 % der Aufwendungen, wobei die Begrenzung auf den **Höchstbetrag von 1.200 €** pro Jahr und pro Haushalt zu beachten ist. Leben bspw. in einem Haushalt zwei alleinstehende Auftraggeber und nehmen diese jeweils Handwerkerleistungen in Anspruch, kann jeder Auftraggeber seine tatsächlichen Aufwendungen nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrags geltend machen, soweit dem FA nichts Abweichendes angezeigt wird.

Umfasst sind alle handwerklichen Tätigkeiten für **Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die in einem inländischen oder EU-/EWR-Haushalt des Stpfl. erbracht werden. Es spielt dabei keine Rolle, ob es sich bei den Maßnahmen um solche handelt, die regelmäßig anfallen, solche die aufgrund ihres geringen Umfangs üblicherweise durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden (Ausbesserungsarbeiten) oder die nur von Fachkräften durchgeführt werden können. Typische Beispiele für von § 35a Abs. 3 EStG begünstige Handwerkerleistungen sind **Maler- und Tapezierarbeiten** an Innenwänden und Decken.

Die in der Praxis oft schwierige Frage der **Abgrenzung** zwischen **Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand** ist für Zwecke des § 35a Abs. 3 EStG **nicht von Bedeutung**, da die Begünstigung für beide Aufwandskategorien zu gewähren ist. Auch für umfangreichere Modernisierungsmaßnahmen ist der Steuerabzug bis zum Höchstbetrag von 1.200 € pro Jahr zulässig.

Da auch der Garten eines selbstbewohnten Hauses zum Haushalt zählt, wird die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen auch **für Erd- und Pflanzarbeiten** gewährt. Dabei ist unerheblich, ob der Garten neu angelegt oder ein naturbelassener Garten umgestaltet wird.[56] Entsprechend der von der Finanzverwaltung angewendeten BFH-Rechtsprechung kann die Überprüfung bzw. Kontrolle der Funktionsfähigkeit einer Anlage durch einen Handwerker ebenso Handwerkerleistung i. S. des § 35a Abs. 3 EStG sein. Daher ist z. B. die sog. Feuerstättenschau des Schornsteinfegers begünstigte Handwerkerleistung i. S. des § 35a Abs. 3 EStG.

Ausgeschlossen sind hingegen handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme, d. h. alle Maßnahmen, die der Nutz- oder Wohnflächenbeschaffung bzw. -erweiterung dienen (z. B. der Anbau eines Wintergartens[57]). Des Weiteren sind Handwerkerleistungen, die in der Werkstatt des Handwerksbetriebs ausgeführt werden, nicht begünstigt, da diese nicht in einem begünstigten Haushalt erbracht werden (z. B. Herstellung eines Zauns in einer Schreinerei).[58]

Praxishinweis ► Für weitere von der Finanzverwaltung bisher anerkannte Sachverhalte vgl. BMF-Schreiben vom 9.11.2016.[59]

Die Begünstigung steht sowohl Mietern als auch Eigentümern für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung zu. Die Kosten für Handwerkerleistungen sind immer nur dann nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt, wenn sie nicht vorrangig als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.

Begünstigt sind nur die **Arbeitskosten** zzgl. der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialaufwand. Eine entsprechende Aufteilung der Kosten in solche für die Arbeitsleistung und das Material ist der Rechnung zu entnehmen. Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine **Rechnung** erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Handwerkerleistung erfolgt ist. Die Belege sind dem FA nur auf dessen Verlangen vorzulegen.

Praxishinweis ► Für die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen reicht laut aktueller Rechtsprechung des BFH die Gutschrift des Rechnungsbetrags im Wege der Aufrechnung durch Belastung des Gesellschafterverrechnungskontos des Stpfl. bei der leistungserbringenden GmbH nicht aus. Eine bankmäßige Dokumentation des Vorgangs, d. h. eine Gutschrift auf dem Bankkonto des Leistenden, ist zwingende Voraussetzung.[60]

Für handwerkliche Leistungen, die von einer **Wohnungseigentümergemeinschaft** in Auftrag gegeben werden, kann der einzelne Wohnungseigentümer die Steuerermäßigung nur geltend machen, wenn die auf ihn entfallenden begünstigten Aufwendungen in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt sind oder durch die Bescheinigung des Verwalters oder Vermieters nachgewiesen sind. Gleiches gilt für die Nebenkosten, die ein Wohnungsmieter anteilig für handwerkliche Tätigkeiten schuldet. In diesen Fällen ersetzt die Jahresabrechnung die sonst notwendige Rechnung als Nachweis.

4.3 Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen nach § 35c EStG

Mit der seit 2020 gültigen Steuerermäßigung des § 35c EStG beabsichtigt der Gesetzgeber, energetische Sanierungsmaßnahmen an zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden [z. B. eigenes Haus oder (Ferien-)Wohnung] mittels eines progressionsunabhängigen Steuerabzugs zu fördern und so den Treibhausgasausstoß auch im Gebäudebereich zu verringern.

56 Vgl. BFH, Urteil v. 13.7.2011 - VI R 61/10 NWB PAAAD-97979, BStBl 2012 II S. 232.
57 Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 18.10.2012 - 4 K 1933/12 NWB EAAAE-23281, EFG 2013 S. 127.
58 Vgl. BFH, Urteil v. 13.5.2020 - VI R 7/18 NWB VAAAH-64028, BFH/NV 2021 S. 180; FG München, Urteil v. 19.4.2018 - 13 K 1736/17 NWB NAAAG-88261, EFG 2018 S. 1451.
59 Vgl. BMF, Schreiben v. 9.11.2016 - IV C 8 - S 2296 - 6/07/10003 :008 NWB JAAAJ-21799, BStBl 2016 I S. 1213.
60 Vgl. BFH, Beschluss v. 9.6.2022 - VI R 23/20 NWB MAAAJ-21182.

Förderfähig sind die Aufwendungen, die dem Stpfl. unmittelbar durch die energetischen Maßnahmen an Gebäuden entstehen, die (grds.) älter als zehn Jahre sind. Maßgeblich für die Bestimmung des Zehn-Jahreszeitraums ist der **Beginn der Herstellung des Gebäudes und der Beginn der energetischen Maßnahme**. Dabei sind sowohl die Aufwendungen für das Material, den fachgerechten Einbau sowie die Kosten für die Beratungs-, Planungs- und Baubegleitungsleistungen durch den Energieberater zu berücksichtigen – und zwar inklusive der Umsatzsteuer.

Unter förderfähigen energetischen Maßnahmen sind ausweislich des Gesetzestextes folgende **Baumaßnahmen** zu verstehen:

- Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken;
- Erneuerung von Fenstern, Außentüren und Heizungsanlagen;
- Erneuerung/Einbau einer Lüftungsanlage;
- Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung;
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, die älter als zwei Jahre sind.

Praxishinweis Die Finanzverwaltung hat die im Gesetz naturgemäß knapp aufgezählten Maßnahmen in der Anlage zum BMF-Schreiben vom 14.1.2021 in einer nicht abschließenden Liste konkretisiert.[61]

Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist (im Rahmen der Steuererklärung) ein **Antrag** zu stellen. Im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und im folgenden Kalenderjahr kann der Stpfl. dann die tarifliche Einkommensteuer um 7 % der Aufwendungen – höchstens 14.000 € – und im zweiten folgenden Kalenderjahr um 6 % der Aufwendungen – höchstens 12.000 € – mindern. Eine Förderung ist für verschiedene nacheinander oder parallel ablaufende Einzelmaßnahmen möglich, allerdings ist ein Höchstbetrag von 40.000 € je Förderobjekt vorgesehen.

Über die Arbeiten ist eine Rechnung in deutscher Sprache auszustellen, aus der die förderfähigen Maßnahmen, die Arbeitsleistung und die Adresse des begünstigten Objekts ersichtlich sind. Die Bezahlung muss auf das Konto des Leistungserbringers erfolgen, d. h. eine Barzahlung ist ausgeschlossen. Des Weiteren sind die durchgeführten Einzelmaßnahmen durch eine von dem ausführenden Fachunternehmen nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellten **Bescheinigung** nachzuweisen. Die Kosten der Bescheinigung sind ebenso förderfähig wie 50 % der Kosten für einen nach den Vorgaben des Bundeswirtschaftsministeriums zertifizierten Energieberater.

Praxishinweis Das BMF hat mit Schreiben vom 26.1.2023 eine neue Musterbescheinigungen veröffentlicht.[62] Für die ausführenden Fachunternehmen ist das Muster I und für Energieberater, Energieeffizienz-Experten und weitere ausstellungsberechtigte Personen das Muster II einschlägig. Die Ausstellenden dürfen beim Inhalt, Aufbau und der Reihenfolge der Angaben nicht von dem Muster abweichen. Eine elektronische Zurverfügungstellung der Bescheinigung (z. B. per E-Mail) ist allerdings zulässig.

IV. Veräußerung

1. Private Veräußerungsgeschäfte

Bei der Veräußerung eines Grundstücks aus dem Privatvermögen können die Vorrausetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. mit § 22 Nr. 2 EStG gegeben sein, wenn zwischen dem Erwerb und der Veräußerung weniger als zehn Jahre liegen. Für die Frage, ob ein (steuerbares) privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, ist demnach sowohl die **Nutzung des Gebäudes als auch die Haltedauer relevant**.

Anschaffung i. S. des § 23 EStG ist der Erwerb eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts von einem Dritten gegen Entgelt oder eine geldwerte Gegenleistung. Aus welchen Gründen die Anschaffung des Grundstücks erfolgt, ist unerheblich, d. h. eine Spekulationsabsicht ist keine Voraussetzung für ein privates Veräußerungsgeschäft.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die entgeltliche Anschaffung ist das Verpflichtungsgeschäft, also im Regelfall des Grundstückserwerbs der Notarvertrag. Wird ein Grundstück im Rahmen einer Zwangsversteigerung erworben, dann gilt als Anschaffung bereits die Abgabe des Meistgebots.[63]

Im Gegensatz zum fristauslösenden entgeltlichen Erwerb stellt der **unentgeltliche Erwerb** einer Immobilie, z. B. durch Erbschaft oder Schenkung, keine Anschaffung dar. Dem Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger ist der sog. **Fußstapfentheorie** folgend die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers, z. B. dem Erblasser oder Schenker, zuzurechnen.[64] Diese Zurechnung umfasst dabei neben den für die Berechnung des Veräußerungsgewinns relevanten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch den für die Fristberechnung maßgeblichen Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers.

Unter **Veräußerung** nach § 23 EStG ist die entgeltliche Übertragung einer Immobilie auf einen Dritten zu verstehen. Grundsätzlich kann man davon ausgehen, dass das, was bei der einen Partei als Anschaffung gilt, bei der anderen Partei als Veräußerung zu betrachten ist. Daher stellt z. B. die im Rahmen einer Erbauseinandersetzung erhaltene Abfindungszahlung beim Abfindungsberechtigten eine Veräußerung dar. Dies kann, wenn die Auseinandersetzung innerhalb der maßgeblichen Frist des § 23 Abs. 1 EStG erfolgt, ein Veräußerungsgeschäft auslösen. Aus welchen Gründen der Stpfl. die Immobilie veräußert, ist grds. irrelevant und so lösen auch Veräußerungen innerhalb der einschlägigen Frist

61 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.1.2021 - IV C 1 - S 2296-c/20/10004 :006 NWB RAAAH-68886, BStBl 2021 I S. 103.
62 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.1.2023 - IV C 1 - S 2296-c/20/10003 :006 NWB ZAAAJ-32169, BStBl 2023 I S. 218; vgl. *Hechtner*, in: Kanzler/Kraft/Bäuml, EStG Kommentar online, 8. Aufl. 2023, § 35c NWB YAAAJ-28498.
63 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 28.4.2021 - 2 K 2220/20 E NWB FAAAH-81616.
64 Vgl. BFH, Urteil v. 12.7.1988 - IX R 149/83 NWB PAAAA-92706, BStBl 1988 II S. 942.

aufgrund finanzieller Notlage oder Krankheit des Stpfl. ein privates Veräußerungsgeschäft aus.

Zu differenzieren ist nach Ansicht der Finanzverwaltung bei der Übertragung einer Immobilie gegen Entgelt oder Gewährung von Gesellschaftsrechten auf eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft** oder Gemeinschaft (z. B. eheliche Gütergemeinschaft). Soweit der bisherige Eigentümer am Vermögen der Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist oder wird, liegt keine Veräußerung vor. Hinsichtlich des Teils, der dem Einbringenden nach Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist, ist allerdings von einer Veräußerung auszugehen.[65] Analog verhält es sich, wenn umgekehrt die vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft eine Immobilie auf einen Gesellschafter oder Gemeinschafter überträgt, d. h. im Umfang seiner Beteiligungsquote liegt ebenso keine Veräußerung bzw. Anschaffung i. S. des § 23 EStG vor.

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

Die Behaltefrist beträgt für Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte **zehn Jahre**. Zur Vermeidung der Besteuerung muss der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung um mindestens einen Tag überschritten sein.[66]

Beispiel *Wurde ein Grundstück am 13.4.2013 angeschafft, endet die Besteuerungsfrist nach Ablauf des 13.4.2023.*

Für die **Fristberechnung** maßgeblich ist grds. das Verpflichtungsgeschäft, also in aller Regel der Abschluss des notariellen Kaufvertrags bei An- und Verkauf. Bei Erbauseinandersetzung mit Ausgleichszahlung oder bei teilentgeltlichem Erwerb eines Grundstücks ist die Behaltefrist hinsichtlich des entgeltlichen Anteils vom Übertragungszeitpunkt an zu rechnen.

Gegenstand von privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind Grundstücke und Rechte, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden. Aufstehende **Gebäude** sowie **Außenanlagen** (z. B. Zäune oder Wegbefestigungen) teilen das Schicksal des Grund und Bodens (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Löst der Verkauf des Grund und Bodens ein privates Veräußerungsgeschäft aus, ist neben dem darauf entfallenden Gewinn auch der für das hergestellte Gebäude erzielte Gewinn zu versteuern. Ist der Veräußerungsgewinn für den Grund und Boden hingegen wegen Fristablaufs steuerfrei, gilt dies auch für den auf das errichtete Gebäude entfallenden Gewinn. Eine Errichtung oder Fertigstellung eines Gebäudes löst demnach keine neue Zehn-Jahresfrist aus.

Eine wichtige Ausnahme von der Veräußerungsgewinnbesteuerung bei Immobilien im Privatvermögen besteht für **selbst genutztes Wohneigentum** (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Ausgenommen sind nämlich Gebäude, Gebäudeteile oder Eigentumswohnungen, die

- zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung oder
- im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren

zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass die Wohnung durchgehend selbst bewohnt wird, sondern es ist ausreichend, dass sie zu eigenen Wohnzwecken zur Verfügung steht (z. B. nichtvermietete Ferienwohnung).

Die Frage, wann eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecke vorliegt, ist im Einzelfall mitunter streitanfällig; so haben die Finanzgerichte entschieden, dass

- ein häusliches Arbeitszimmer als zu eigenen Wohnzwecken genutzt gilt,[67]
- die Überlassung einer Immobilie aufgrund einer Scheidungsfolgevereinbarung an den ehemaligen Ehepartner und die gemeinsamen Kinder keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken darstellt,[68]
- eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch dann vorliegen kann, wenn der Stpfl. ein Gebäude (z. B. ein Gartenhaus) baurechtswidrig dauerhaft bewohnt.[69]

Der Grund und Boden, auf dem das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude aufsteht, fällt grds. ebenfalls aus der Besteuerung nach § 23 EStG heraus. Dies gilt aber nur für die der Gebäudenutzung erforderliche und übliche Fläche des Grund und Bodens. In der Praxis handelt es sich hierbei regelmäßig um **Gartenflächen**. Diese gelten entsprechend der Meinung der Finanzverwaltung grds. bis zu einer Fläche von **1.000 m²** als üblich.[70] Nicht begünstigt sind hingegen unbebaute Grundstücke, da diese nie eigenen Wohnzwecken dienen.

Praxishinweis Zu beachten sind die beiden gesetzlich kodifizierten **zeitlichen Komponenten**. Für die **durchgehende** Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung kommt es grds. auf den Zeitraum zwischen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Stpfl. bis zum Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Käufer an. Da es in aller Regel aber praktisch unmöglich ist, eine soeben erworbene Immobilie sofort zu Wohnzwecken zu nutzen, ist ein Leerstand vor Beginn der Eigennutzung unschädlich, wenn er mit der beabsichtigten Eigennutzung in Zusammenhang steht (z. B. Leerstand wegen Renovierung). Ebenso ist ein Leerstand

65 Vgl. BMF, Schreiben v. 5.10.2000 - IV C 3 - S 2256 - 263/00 NWB YAAAA-76811, BStBl 2000 I S. 1383, Rz. 8.
66 Vgl. FG Köln, Urteil v. 21.9.1988 - 12 K 356/84, EFG 1989 S. 114.
67 Vgl. BFH, Urteil v. 1.3.2021 - IX R 27/19 NWB IAAAH-84233, BFH/NV 2021 S. 1224.
68 Vgl. BFH, Urteil v. 14.2.2023 - IX R 11/21 NWB YAAAJ-37544.
69 Vgl. BFH, Urteil v. 26.10.2021 - IX R 5/21 NWB QAAAI-57746, BStBl 2022 II S. 403.
70 Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.1997 - IV B 9 - S 2135 - 7/97 NWB VAAAA-77259, BStBl 1997 I S. 630.

zwischen Beendigung der Eigennutzung und Veräußerung des Gebäudes unschädlich, wenn nachweisbar eine unbedingte Veräußerungsabsicht besteht.[71]

Erfolgt zwischen Anschaffung und Veräußerung **keine durchgehende** Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, wird der Veräußerungsgewinn trotzdem nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Gebäude im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Nach der Rechtsprechung des BFH genügt es hierbei, dass der Stpfl. das Wirtschaftsgut im Jahr der Veräußerung zumindest am 1.1., im Vorjahr der Veräußerung durchgehend sowie im zweiten Jahr vor der Veräußerung mindestens am 31.12. zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Daher ist es sogar unschädlich, wenn das Gebäude im Anschluss an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach den vorgenannten zeitlichen Kriterien im Jahr der Veräußerung vermietet wird.[72]

Der **Veräußerungsgewinn oder -verlust** ist grds. der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, abzüglich der AfA und zuzüglich der mit dem Veräußerungsgeschäft in Zusammenhang stehenden Werbungskosten andererseits (§ 23 Abs. 3 EStG).

Aufgrund der Einordnung als sonstige Einkünfte entstehen private Veräußerungsgewinne erst mit dem tatsächlichen **Zufluss** der Gegenleistung und nicht bereits mit Abschluss des Veräußerungsgeschäfts (Überschusseinkünfte). Der Zufluss des Veräußerungserlöses gilt an dem Tag als verwirklicht, an dem der Veräußerer über den Veräußerungserlös verfügen kann. Unter Durchbrechung des Abflussprinzips nach § 11 Abs. 2 EStG sind Werbungskosten unabhängig vom tatsächlichen Abfluss als in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem der Verkaufserlös zufließt. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH sollen vorweggenommene oder nachträgliche Werbungskosten, die in einem Veranlagungszeitraum vor oder nach der Veräußerung (sicher) anfallen, ebenfalls im Jahr des Erlöszuflusses abziehbar sein.[73] Unerwartet in späteren Jahren anfallende nachträgliche Werbungskosten sind durch Änderung des Steuerbescheids im Zuflussjahr zu erfassen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO).[74]

Wird der Veräußerungserlös in sog. **Kaufpreisraten** über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg ausgezahlt, ist die jeweilige Ratenzahlung im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen. Ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn fällt erstmals in dem Veranlagungszeitraum an, in dem die Kaufpreisraten die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, abzüglich der AfA und zuzüglich der Summe aller Werbungskosten übersteigen.

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können im selben Veranlagungszeitraum nur mit Veräußerungsgewinnen ausgeglichen werden, nicht aber mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG).[75] Ein Verlustrücktrag in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum und ein unbegrenzter Verlustvortrag nach Maßgabe des § 10d EStG sind möglich (§ 23 Abs. 3 Satz 8 EStG).

2. Gewerblicher Grundstückshandel

Kauf und Verkauf von Immobilien finden grds. im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung statt. Wird der Handel mit Grundstücken allerdings in größerem Umfang betrieben, kann die **Grenze zur Gewerblichkeit überschritten** werden und ein sog. **gewerblicher Grundstückshandel** vorliegen. Bei der Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb kommt es dabei nicht auf subjektive Merkmale des vermeintlichen Betriebs oder den Willen des Stpfl., einen solchen zu betreiben, sondern auf objektive Kriterien an, d. h. insbesondere die **Anzahl der veräußerten Grundstücke.**

Wesentliche **Rechtsfolge** des gewerblichen Grundstückshandels ist, dass – nachträglich – die veräußerten Grundstücke den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind und somit auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Praxishinweis Die Gewerbesteuer kann i. d. R. anteilig auf die Einkommensteuer angerechnet und somit eine steuerliche Mehrbelastung abgefedert werden (§ 35 EStG).

Die Ermittlung der Einkünfte hat i. d. R. nach Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen. Zudem sind die Immobilien, die dem gewerblichen Grundstückshandel zuzurechnen sind, nachträglich als Umlaufvermögen zu qualifizieren, so dass eine planmäßige AfA für den Zeitraum zwischen Erwerb/Herstellung und Veräußerung nicht vorgenommen werden kann.

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

Für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels gelten die **allgemeinen Merkmale des Gewerbebetriebs** (§ 15 EStG), also u. a. Selbständigkeit, Gewinnerzielungsabsicht oder die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die Hürden für die Annahme dieser Merkmale sind vergleichsweise niedrig. So reicht für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr u. U. schon das Einschalten eines Maklers[76] oder nur das Andienen an einen kleinen Personenkreis.[77]

In der Praxis **wesentliches Abgrenzungsmerkmal** für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels ist das Überschreiten des Rahmens der privaten Vermögensver-

71 Vgl. BMF, Schreiben v. 5.10.2000 - IV C 3 - S 2256 - 263/00 NWB LAAAA-84107, BStBl 2000 I S. 1383, Rz. 25.
72 Vgl. BFH, Urteil v. 3.9.2019 - IX R 10/19 NWB AAAAH-34431, BStBl 2020 II S. 310; BMF, Schreiben v. 17.6.2020 - IV C 1 - S 2256/08/10006 :006 NWB LAAAH-51313, BStBl 2020 I S. 576.
73 Vgl. BFH, Urteil v. 17.7.1991 - X R 6/91 NWB FAAAA-93875, BStBl 1991 II S. 916; BFH, Urteil v. 3.6.1992 - X R 91/90 NWB LAAAA-93899, BStBl 1992 II S. 1017.
74 Vgl. BFH, Urteil v. 3.6.1992 - X R 91/90 NWB LAAAA-93899, BStBl 1992 II S. 1017.
75 Vgl. BFH, Urteil v. 18.10.2006 - IX R 28/05 NWB AAAAC-33461, BStBl 2007 II S. 259.
76 Vgl. BFH, Urteil v. 7.12.1995 - IV R 112/92 NWB QAAAA-95568, BStBl 1996 II S. 367.
77 Vgl. BFH, Urteil v. 20.2.2003 - III R 10/01 NWB EAAAA-89549, BStBl 2003 II S. 510.

waltung. Nach Rechtsprechung des BFH ist dieser Rahmen überschritten, wenn sich die Grundstücksgeschäfte nicht mehr als Nutzung von Grundbesitz durch „Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz“ darstellen, sondern die „Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung in den Vordergrund“ tritt.[78] Des Weiteren muss das Tätigkeitsbild dem eines gewerblichen Grundstückshändlers entsprechen.[79] Als wesentlich konkreteres und in der Beratungspraxis relevanteres Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels hat die Rechtsprechung die sog. **Drei-Objekt-Grenze** entwickelt. Nach dieser ist die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines **Fünf-Jahreszeitraums** grds. gewerblich.[80] Zu beachten ist, dass die Drei-Objekt-Grenze keine absolute oder starre Grenze ist, sondern nur ein Indiz.

(Zähl-)Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze sind grds. Grundstücke jeglicher Art. Wesentliches Kriterium ist die selbständige Veräußerbarkeit, welche bei zivilrechtlichen Grundbuchgrundstücken gegeben ist.[81] Daher ist es unerheblich, wie groß und wertvoll ein einzelnes Objekt ist oder wie es genutzt wird. Erfasst werden gleichermaßen bebaute wie auch unbebaute Grundstücke. Ob aufstehende Gebäude selbst errichtet wurden oder im Zuge des Ankaufs des Grundstücks mit erworben werden, ist ebenso unerheblich.

Der BFH hat sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit der Frage der Einstufung bestimmter Immobilien als Zählobjekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze beschäftigt. So stellt z. B. jede selbständig nutzbare und veräußerbare Wohnung in einem Mehrfamilienhaus ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze dar,[82] allerdings kann ein (ungeteiltes) Mehrfamilienhaus auch nur ein Objekt darstellen.[83]

Die Verkäufe von Immobilien führen aber nur dann zu einem gewerblichen Grundstückshandel, wenn ein **enger zeitlicher Zusammenhang** zwischen Errichtung, Erwerb und Modernisierung einerseits und Verkauf andererseits sowie darüber hinaus eine **Veräußerungsabsicht** gegeben ist.

Ob eine **Veräußerungsabsicht** vorliegt, ist anhand äußerlicher Merkmale zu beurteilen. Möchte der Stpfl. darlegen, dass er keine Veräußerungsabsicht hatte, dann reicht es nicht aus, zu erklären, keine solche gehabt zu haben. Vielmehr müssen von Anfang an eindeutige Anhaltspunkte vorliegen, dass ausschließlich eine anderweitige Nutzung als die Veräußerung objektiv in Betracht gezogen worden ist. Liegen solche Anhaltspunkte nicht vor – was in der Praxis regelmäßig der Fall sein dürfte –, dann reicht der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb oder Errichtung und Veräußerung für die Indikation der Veräußerungsabsicht aus („bedingte Veräußerungsabsicht“).[84]

Ein **enger zeitlicher Zusammenhang** ist bei einem einzelnen Objekt dann anzunehmen, wenn die Zeitspanne zwischen Erwerb bzw. der nachfolgenden Errichtung und Veräußerung eines Objektes **nicht mehr als fünf Jahre** beträgt.[85] Maßgeblich für die Berechnung der Frist ist bei Erwerb das schuldrechtliche Geschäft bzw. bei selbst errichteten Gebäuden die Fertigstellung. Wird eine Immobilie vor der Veräußerung in nicht unerheblichem Maße **modernisiert** und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit geschaffen, dann kommt es auf den engen zeitlichen Zusammenhang mit der Modernisierung an, d. h. die Fünf-Jahresfrist beginnt mit Abschluss der Sanierungsarbeiten.

Praxishinweis ► Der Fünf-Jahreszeitraum ist keine starre Frist, d. h. die Überschreitung von wenigen Tagen beeinträchtigt die Indizwirkung für einen engen zeitlichen Zusammenhang nicht.[86]

Darüber hinaus muss zwischen der Veräußerung der identifizierten Zählobjekte ein enger zeitlicher Zusammenhang bestehen, d. h. die **Zählobjekte müssen in einem Zeitraum von fünf Jahren** verkauft werden (sog. objektübergreifender Verwertungszusammenhang).

Die Drei-Objekt-Grenze in Verbindung mit der zeitlichen Nähe von Erwerb oder Errichtung und Verkauf der einzelnen Objekte ist allerdings immer nur ein – wenn auch starkes – von der Rechtsprechung entwickeltes Indiz. So hat der BFH auch in verschiedenen Fällen eine Gewerblichkeit angenommen, in denen **weniger als vier Objekt in zeitlicher Nähe** zu ihrem Erwerb/Errichtung veräußert wurden.

Beispiele[87] für gewerblichen Grundstückshandel ohne Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze: ►

- *Wird ein Wohngrundstück vor der Bebauung durch den Veräußerer verkauft, bejaht der BFH eine unbedingte Veräußerungsabsicht und damit den Gewerbebetrieb.*[88]
- *Ebenso bei Bebauung von vornherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers.*[89]
- *Auch der Verkauf eines einzelnen errichteten Großobjekts (z. B. Mehrfamilienhäuser oder Bürogebäude) kann für eine Gewerblichkeit sprechen, wenn z. B. die Tätigkeit des Stpfl. mit der eines Bauträgers vergleichbar ist.*[90]

Als **Beginn** des gewerblichen Grundstückshandels ist regelmäßig der Zeitpunkt anzusehen, in dem mit den Tätigkeiten begonnen wird, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet sind. Im Fall der Errichtung von Gebäuden kommt daher der Stellung des Bauantrags Bedeutung zu, bei Fällen des Erwerbs dem Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Geschäfts.

Der gewerbliche Grundstückshandel **endet**, wenn das letzte Objekt veräußert ist oder die Verkaufstätigkeiten endgültig

78 Vgl. BFH, Beschluss v. 10.12.2001 - GrS 1/98 NWB IAAAA-89189, BStBl 2002 II S. 291, Rz. 29, 31.
79 Vgl. BFH, Beschluss v. 21.5.2007 - XI B 164/06 NWB UAAAC-49641, n. v.
80 Vgl. BFH, Urteil v. 18.9.1991 - XI R 23/90 NWB YAAAA-93928, BStBl 1992 II S. 135.
81 Vgl. BFH, Urteil v. 5.5.2011 - IV R 34/08 NWB RAAAD-86747, BStBl 2011 II S. 787.
82 Vgl. BFH, Urteil v. 16.5.2002 - III R 9/98 NWB RAAAA-89293, BStBl 2002 II S. 571.
83 Vgl. BFH, Urteil v. 16.9.2009 - X R 48/07 NWB WAAAD-34038, BFH/NV 2010 S. 212.
84 Vgl. BFH, Beschluss v. 10.12.2001 - GrS 1/98 NWB IAAAA-89189, BStBl 2002 II S. 291.
85 Vgl. BFH, Urteil v. 23.10.1987 - III R 275/83 NWB JAAAA-92520, BStBl 1988 II S. 293, BFH, Urteil v. 22.3.1990 - IV R 23/88 NWB TAAAA-93318, BStBl 1990 II S. 637.
86 Vgl. BFH, Urteil v. 28.11.2002 - III R 1/01 NWB CAAAA-89460, BStBl 2003 II S. 250.
87 Vgl. für weitere Beispiele BMF, Schreiben v. 26.3.2004 - IV A 6 - S 2240 - 46/04 NWB CAAAB-20074, BStBl 2004 I S. 434, Rz. 28.
88 Vgl. BFH, Urteil v. 28.1.2009 - X R 35/07 NWB VAAAD-22746, BFH/NV 2009 S. 1249.
89 Vgl. BFH, Beschluss v. 10.12.2001 - GrS 1/98 NWB IAAAA-89189, BStBl 2002 II S. 291; BFH, Urteil v. 14.10.2002 - VIII R 70/98 NWB KAAAA-71347, BFH/NV 2003 S. 742.
90 Z. B. BFH, Urteil v. 14.1.1998 - X R 1/96 NWB RAAAA-96181, BStBl 1998 II S. 346, oder BFH, Urteil v. 1.12.2005 - IV R 65/04 NWB HAAAB-76228, BStBl 2006 II S. 259.

eingestellt werden (z. B. wenn innerhalb von fünf 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 ggf. auf dieser Ebene bei eigenen, weiteren Grundstücksverkäufen durch den Gesellschafter einen weiteren gewerblichen Grundstückshandel auslösen. Voraussetzung für die Mitzählung der Verkäufe der Gesellschaft beim Gesellschafter ist jedoch, dass der Gesellschafter an der Gesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist **oder** dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück bei einer Beteiligung von weniger als 10 % mehr als 250.000 € beträgt.[91]

Es gilt weiterhin zu beachten, dass Objektveräußerungen von bebauten Grundstücken, die bis zum Verkauf einen **langen Zeitraum fremdvermietet** (mindestens zehn Jahre) oder zu **eigenen Wohnzwecken** (i. d. R. mindestens fünf Jahre) genutzt worden sind, nicht in den gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen sind.[92]

Das **„gefährliche"** am gewerblichen Grundstückshandel ist somit im Ergebnis das i. d. R. nachträgliche Erkennen der Gewerblichkeit, da in solchen Fällen durch das Zuwarten von Veräußerungen eine nachteilige Besteuerung von Immobilienveräußerungsgewinnen nicht mehr verhindert werden kann.

3. Veräußerung im Betriebsvermögen

Werden Immobilien aus dem Betriebsvermögen veräußert oder aus diesem entnommen (z. B. durch ungewollte Aufgabe einer Betriebsaufspaltung), kommt es zur Aufdeckung der im Betriebsvermögen entstanden **stillen Reserven**.

Wesentliches Instrument, mit dem eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven verhindert werden kann, stellt **§ 6b EStG** dar. Entsprechend der Vorschrift können unter den dort genannten Voraussetzungen (u. a. Mindestdauer der Betriebszugehörigkeit der Immobilie oder eingeschränkte Möglichkeiten der Übertragung in Abhängigkeit der Art des veräußerten Wirtschaftsguts)[93] die stillen Reserven auf begünstige und im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr neu angeschaffte Immobilien übertragen werden. Anders als bei § 23 EStG kommt es jedoch immer nur zum Aufschub der Besteuerung, nicht zu einer gänzlichen Vermeidung.

Wenn aufgedeckte stille Reserven am Bilanzstichtag mangels geeigneten Reinvestitionswirtschaftsguts (noch) nicht übertragen werden konnten, kann eine den steuerlichen Gewinn mindernde **Rücklage** gebildet werden. Damit können stille Reserven auf in folgenden Veranlagungszeiträumen angeschaffte und von § 6b EStG begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen werden. Grundsätzlich sieht § 6b Abs. 3 EStG hierfür folgende **Fristen** vor:

- Abzug von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die in den folgenden vier Jahren angeschafft oder hergestellt werden.
- Die Vier-Jahresfrist verlängert sich auf sechs Jahre bei neu hergestellten Gebäuden, wenn mit der Herstellung vor dem Schluss des vierten Jahres begonnen wurde.

Praxishinweis Durch das **Vierte Corona-Steuerhilfegesetz** wurden die Übertragungsfristen wie folgt angepasst:

Die Fristen verlängern sich jeweils um drei Jahre, wenn die Rücklage (eigentlich) am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre. Sie verlängern sich um zwei Jahre, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre. Sie verlängern sich um ein Jahr, wenn die Rücklage am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2023 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen wäre.

Kann eine Rücklage nicht innerhalb der o. g. Fristen auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut übertragen werden, d. h. ist die Rücklage am Schluss des im Regelfall vierten bzw. sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahrs noch vorhanden, ist sie zu diesem Zeitpunkt **gewinnerhöhend aufzulösen**. Zusätzlich sieht § 6b Abs. 7 EStG einen ebenfalls gewinnerhöhenden Gewinnzuschlag von 6 % für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, vor.

Praxishinweis In einem aktuellen Urteil hat das FG Münster entschieden, dass gegen die Höhe des Gewinnzuschlags von jährlich 6 % **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen. Als Grund führt das Gericht an, dass der Gewinnzuschlag nicht nur Zinsvorteile ausgleichen, sondern darüber hinaus der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Rücklagenbildung entgegenwirken soll.[94]

Die **Abschreibung** des (Ersatz-)Gebäudes bemisst sich gem. § 6b Abs. 6 EStG in der Folge nach seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. der aufgerechneten stillen Reserven. Da § 6b EStG ein rein steuerliches Wahlrecht darstellt, sind die begünstigten Wirtschaftsgüter in **besondere, laufend zu führende Verzeichnisse** i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG aufzunehmen.

Grundsätzlich findet die **erweiterte Grundstückskürzung** auch auf Veräußerungsgewinne Anwendung, wenn es sich lediglich um gelegentliche Veräußerungen handelt. Besondere Vorsicht ist hierbei jedoch geboten, wenn die „letzte" Immobilie veräußert wird, da in diesem Fall die Grundstücksgesellschaft nicht mehr ausschließlich grundstücksverwaltend über den gesamten Erhebungszeitraum tätig ist. Die

91 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.3.2004 - IV A 6 - S 2240 - 46/04 NWB CAAAB-20074, BStBl 2004 I S. 434, Rz. 14.
92 Vgl. BMF, Schreiben v. 26.3.2004 - IV A 6 - S 2240 - 46/04 NWB CAAAB-20074, BStBl 2004 I S. 434, Rz. 32.
93 Vgl. zu den Voraussetzungen im Einzelnen *Kanzler*, in: Kanzler/Kraft/Bäuml u. a., EStG-Kommentar online, 8. Aufl. 2023, § 6b Rz. 1 ff. NWB HAAAJ-28161.
94 Vgl. FG Münster, Urteil v. 24.8.2022 - 7 K 3764/19 E NWB NAAAJ-23558, rkr.

Versagung der erweiterten Grundstückskürzung kann in solchen Fällen u. U. damit verhindert werden, dass

- der Verkauf der letzten Immobilie auf den 31.12. um 24 Uhr terminiert wird,
- vor Verkauf der „letzten" Immobilie ein Zukauf einer weiteren (unbedeutenden) Immobilie erfolgt, so dass es sich nicht mehr um einen Verkauf der letzten Immobilie handelt, oder
- dass Wirtschaftsjahresende wird auf Antrag beim FA oder durch Umwandlung auf den Zeitpunkt der Veräußerung der Immobilie vorgezogen.

Praxishinweis Liegt der Veräußerung der Immobilie eine **Betriebsveräußerung** oder **Betriebsaufgabe** nach § 16 EStG zugrunde, können grds. die Steuerbegünstigungen des §§ 16 und 34 EStG in Anspruch genommen werden.

V. Zusammenfassung

Mit dem **Erwerb** eines Gebäudes hat eine Aufteilung dahingehend zu erfolgen, ob ein oder mehrere selbständige Gebäude(-teile) vorliegen – Gebäude dem Grunde nach – und welchen Umfang das Gebäude i. S. der Anschaffungs- und Herstellungskosten hat – Gebäude der Höhe nach. Hierbei ist es bei einem angeschafften Gebäude dringend zu empfehlen, eine an den Marktwerten orientierte Aufteilung des Kaufpreises in Grund und Boden und Gebäude bereits im Kaufvertrag vorzunehmen. Etwaige bauliche Veränderungen sind genauestens steuerlich zu würdigen, da diese in Form einer Erweiterung, wesentlichen Verbesserung oder anschaffungsnahen Herstellungskosten zu Herstellungskosten führen können.

Der **Besitz** einer Immobilie ist von den Fragen geprägt, ob die Immobilie der Einkünfteerzielung dient und wenn ja, ob diese den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist. Unabhängig von der Einkunftsart hat der Gesetzgeber in jüngster Zeit neue Anreize bei der Abschreibung gesetzt, um den Wohnungsbau anzukurbeln. Zu erwähnen ist insbesondere der höhere Abschreibungssatz von 3 % auf Wohnimmobilien im Privatvermögen und der Sonderabschreibung für neu errichtete Mietwohnungen. Weiterhin werden Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie Baudenkmäler steuerlich gefördert. Besonderheiten bei der gewerblichen Vermietungstätigkeit ergeben sich insbesondere durch die erweiterte Grundstückskürzung. Hierdurch kann die Steuerlast auf Ebene der Immobiliengesellschaft auf 15 % Körperschaftsteuer zzgl. SolZ reduziert werden. Durch die in jüngerer Zeit eingeführten Bagatellschwellen für die Überlassung von Betriebsvorrichtungen und Photovoltaikanlagen wurde hierbei zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen. Weiterhin ist jedoch erhebliche Vorsicht u. a. bei möglichen Betriebsaufspaltungskonstellationen geboten; hier besteht bei mittelbar gehaltenen Besitz-Personengesellschaften noch Handlungsbedarf im Jahr 2023. Der Grundsatz, dass Wirtschaftsgüter, die nicht zur Einkünfteerzielung genutzt werden, für ertragsteuerliche Zwecke grds. unbeachtlich sind, gilt bei Immobilien nur eingeschränkt, da der Gesetzgeber auch bei eigengenutzten Immobilien Anreize setzen möchte, um gesellschaftliche wie politische Ziele zu erreichen. Somit ist auch im privaten Bereich stehts zu prüfen, ob etwaige Kosten steuerlich geltend gemacht werden können, sei es bei Handwerkerleistungen im Allgemeinen oder bei energetischen Sanierungsmaßnahmen im Speziellen.

Bei der **Veräußerung** von im Privatvermögen gehaltenen Immobilien ist stets vor einer etwaigen geplanten Veräußerung zu prüfen, ob der Anwendungsbereich des privaten Veräußerungsgeschäfts oder des gewerblichen Grundstückshandels eröffnet ist. Durch ein Zuwarten bei der Veräußerung kann u. U. eine nachteilige Veräußerungsgewinnbesteuerung verhindert werden. Bei Immobilien, die im Betriebsvermögen gehalten werden, kann eine Besteuerung mit Hilfe von § 6b EStG hingegen nur aufgeschoben, jedoch nicht gänzlich verhindert werden.

AUTOREN

WP/StB Dr. Hannes Zieglmaier
ist als Partner in der Kanzlei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG in München tätig. Als Generalist unterstützt er schwerpunktmäßig multinationale Unternehmen, Single Family Offices und Private Equity/Venture Capital Fonds bei komplexen Erstellungs- und Deklarationsarbeiten sowie vielfältigen Fragestellungen mit vermehrtem Bezug zum internationalen Steuerrecht. Er berät zudem im Bereich Tax Compliance und referiert und veröffentlicht zu Themen aus Handels- und Steuerrecht.

StB Dr. Sebastian Sieber
ist als Manager in der Kanzlei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG in München sowohl in der steuerlichen Gestaltungsberatung als auch im Bereich Tax Compliance tätig. Er berät insbesondere mittelständische Unternehmen sowie Mandanten aus dem Bereich Private Equity zu verschiedenen nationalen wie internationalen Fragestellungen.

Auch morgen nicht von gestern.

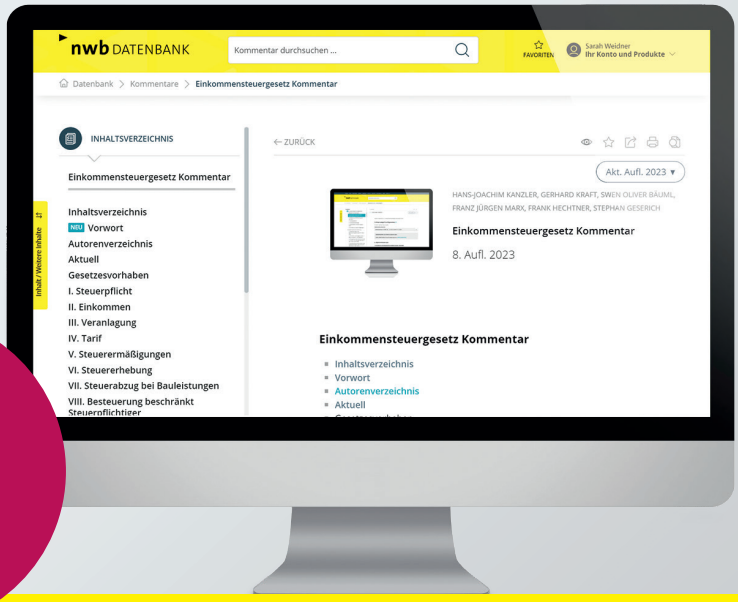
Der EStG Kommentar online von NWB.
Ist topaktuell und bleibt es auch!

- **Rechtssicher** durch besonders schnelle und häufige Aktualisierungen sowie Integration aktueller News
- **Umsetzungsorientiert** durch Fokus auf praxisnahe Lösungen
- **Verständlich** aufbereitet mit ABCs, Schaubildern, Arbeitshilfen und Verlinkungen

Jetzt topaktuell mit allen Neuerungen für die ESt-Erklärungen 2022
und die Beratung 2023!

**Sie suchen einen EStG-Kommentar, der auch morgen noch nicht von gestern ist?
Dann testen Sie den NWB Einkommensteuergesetz Kommentar online
jetzt 4 Wochen kostenlos!**

go.nwb.de/estg-on



4 Wochen kostenlos testen!

nwb GUTE ANTWORT

Impressum

NWB Verlag GmbH & Co. KG
AG Bochum HRA 5124
Eschstr. 22 · 44629 Herne
Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-123
E-Mail: info@nwb.de
Internet: www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen nur mit Zustimmung des Verlages.

Wissend!

Foto: iStock./sduben

Beratung auf hohem fachlichem Niveau erfordert aktuelles und umfassendes Wissen!

Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter verfügen durch ihre langjährige Erfahrung über ein umfassendes Fachwissen.

In der laufenden Beratung zu steuerlichen und rechtlichen Fragen benötigt der Berater stets ein hohes Maß an aktuellem Wissen, das eine entsprechende Fortbildung voraussetzt. Nur wenn die Berücksichtigung aller relevanten Aspekte gewährleistet ist, kann eine Beratungsleistung zum gewünschten Ergebnis führen.

Die Expertise von Kleeberg manifestiert sich neben der Beratung unserer Mandanten zudem in zahlreichen unterschiedlichen Publikationen und Vortragsveranstaltungen. Unsere Mitarbeiter sind außerdem in zahlreichen Fachgremien vertreten. Dabei haben wir stets die für unsere Mandanten entscheidenden Problemstellungen im Auge, sodass letztlich eine erstklassige Beratung in den Bereichen Tax, Audit, Advisory und Legal sichergestellt ist.

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
München · Member Crowe Global · www.kleeberg.de

Crowe

Audit / Tax / Advisory

Kleeberg

Tax / Audit / Advisory / Legal