

Immobilienbesteuerung 2025

Die aktuellen ertrag- und umsatzsteuerlichen Chancen auf einen Blick

SONDERAUSGABE

Ertragsteuer

Beratungs-Know-how bei Immobilieninvestitionen:

Teil 1 – AfA-Optimierung bei Gebäuden.....	1
1. Lineare Abschreibung von Gebäuden.....	1
2. Degressive AfA für Wohnimmobilien.....	3
3. Sonderabschreibung § 7b EStG.....	7
4. Gebäude-AfA nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer.....	12
5. Optimierung durch AfA-Step-Up.....	15

Umsatzsteuer

Beratungs-Know-how bei Immobilieninvestitionen:

Teil 2 – umsatzsteuerliche Chancen und Risiken.....	21
1. Vorsteuerfragen.....	21
2. Der richtige Aufteilungsschlüssel.....	23
3. Veräußerung von Grundstücken.....	27

Wir helfen Ihnen gern!

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Horst Rönning
Chefredakteur
Telefon 02596 922-17
Fax 02596 922-80
E-Mail roennig@iww.de

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Susanne Kreutzer
Projektleiterin Online
Telefon 02596 922-42
Fax 02596 922-99
E-Mail kreutzer@iww.de

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice
Max-Planck-Straße 7/9
97082 Würzburg
Telefon 0931 4170-472
Fax 0931 4170-463
E-Mail kontakt@iww.de

IMMOBILIENBESTEUERUNG

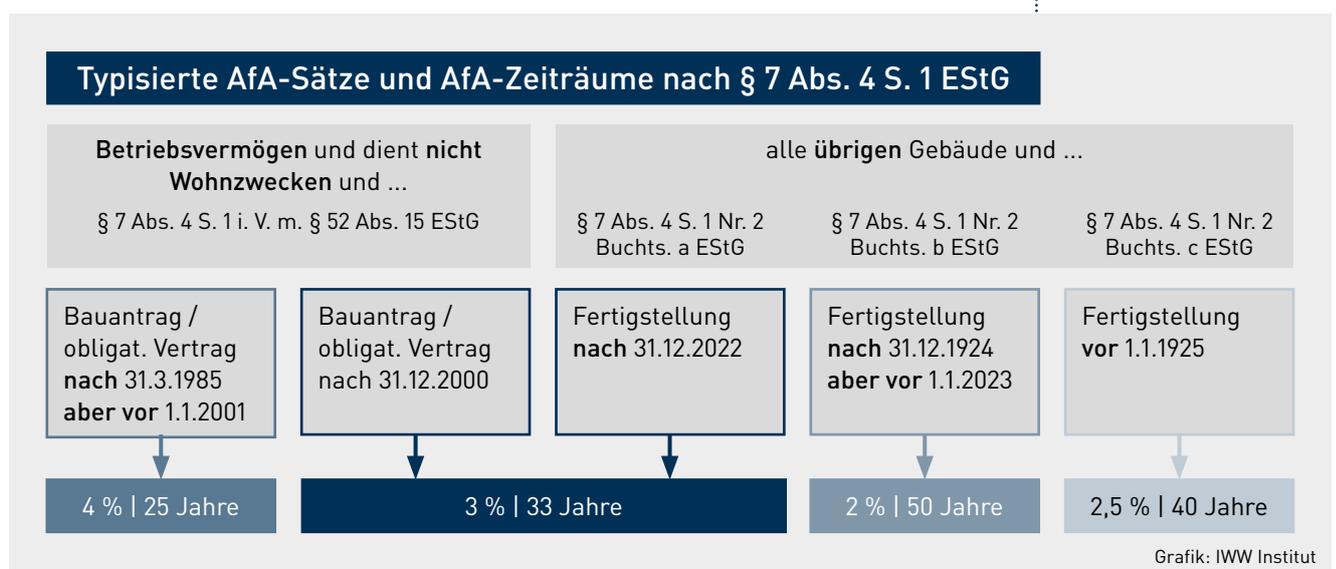
Beratungs-Know-how bei Immobilieninvestitionen: Teil 1 – AfA-Optimierung bei Gebäuden

| Nahezu in jedem Mandat wird ein Immobilieninvestment irgendwann eine wichtige Rolle spielen. Für Berater eröffnen sich damit attraktive Gestaltungsoptionen, aber auch Risiken und Haftungsfallen. Denn der Gesetzgeber hat bei der Förderung zuletzt immer neue Hürden eingebaut – Stichwort „Effizienzhaus 40“ oder „Baukostenobergrenze“. In Teil 1 dieser Sonderausgabe zeigen wir Ihnen u. a., warum die neue Sonder-AfA nach § 7b EStG jetzt noch attraktiver ist und wie Sie durch geschickte Kombination mit der degressiven AfA ein rekordverdächtiges Abschreibungspotenzial heben können. Zudem erfahren Sie, wie der AfA-Step-up über eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG gelingen kann und mit welchen Argumenten der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden erbracht werden kann. |

1. Lineare Abschreibung von Gebäuden

Der lineare AfA-Satz für Wohngebäude wurde durch das JStG 2022 auf 3 % angehoben (§ 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Damit werden nunmehr Wohngebäude – unabhängig davon, ob diese in einem Betriebs- oder Privatvermögen gehalten werden – über eine fiktive Nutzungsdauer von 33 1/3 Jahren und nicht mehr über 50 Jahre (AfA-Satz 2 %) abgeschrieben. Hieraus ergeben sich nach aktuellem Recht folgende AfA-Grundsätze bei der linearen Abschreibung von Gebäuden:

Fiktive Nutzungsdauer
nur noch 33 1/3 Jahre



1.1 Voraussetzung für Inanspruchnahme verbesserter linearer AfA

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der neuen, angehobenen Gebäude-AfA i. H. von 3 % ist die Fertigstellung des Wohnzwecken dienenden Objekts (sowohl im Privat- als auch Betriebsvermögen) nach dem 31.12.22.

Stichtag ist der
31.12.22

Eigentumswechsel
insoweit unbeachtlich

Beachten Sie | Ein Eigentumswechsel des Gebäudes ist insoweit nicht maßgeblich, es sind dann weiterhin die Abschreibungssätze entsprechend des für das Gebäude maßgeblichen Fertigstellungsdatums anzuwenden. Ebenso ist das Datum des tatsächlichen Bezugs nicht maßgeblich für die Bestimmung des Fertigstellungszeitpunkts. Nach H 7.4 „Fertigstellung“ EStH gilt ein Gebäude als fertiggestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau so weit errichtet ist, dass der Bezug der Wohnungen zumutbar ist oder dass das Gebäude für den Betrieb in all seinen wesentlichen Bereichen nutzbar ist.

Wenn ein Gebäude aus mehreren eigenständigen Teilen besteht, sind die Nutzbarkeit und der AfA-Beginn für jeden Teil separat zu beurteilen. Kleinere Restarbeiten verhindern nicht die Fertigstellung und den Beginn der AfA. Bei Wohnungen liegt Bezugsfertigkeit vor, wenn das Gebäude zumutbar bewohnbar ist, die baubehördliche Abnahme soll hierbei grundsätzlich keine Rolle spielen (vgl. BFH-Beschluss v. 9.12.97, X B 213/96), stellt u. E. jedoch ein gewichtiges Indiz für den Zeitpunkt der Fertigstellung dar.

Abnahme des Werks
möglichst umgehend
dokumentieren

PRAXISTIPP | Wurde das Gebäude im Rahmen eines Werkvertrags nach §§ 631, 640 Abs. 1 BGB errichtet und die Abnahme bisher nicht dokumentiert, ist zu empfehlen, diese schriftlich nachzuholen, um so ein gewichtiges Indiz für die Bestimmung des Zeitpunkts der Fertigstellung in der Hand zu haben.

Beachten Sie | Auch durch Anbau, Ausbau oder Aufstockung eines Gebäudes können neue Wirtschaftsgüter entstehen. Maßgeblich ist insoweit gem. § 7 Abs. 5b EStG die Schaffung eines selbstständigen unbeweglichen Wirtschaftsguts, von daher ist auf die möglichen Gebäudenutzungsarten „eigenbetrieblich, fremdbetrieblich, eigene Wohnzwecke und fremde Wohnzwecke“ abzustellen. Etwas anderes gilt jedoch für einen Anbau mit „eigener statischer Standfestigkeit“ – dieser ist als isoliertes Bauwerk zu betrachten (BFH-Urt. v. 25.1.07, III R 49/06, BStBl II 07, 586).

Neuer AfA-Satz bei
bautechnisch neuem
Gebäude zulässig

1.2 Nutzungsänderungen von Gebäuden

Ein Gebäude kann in bautechnischer Hinsicht neu sein, wenn durch die Baumaßnahmen an einem vorhandenen Gebäude ein Neubau geschaffen wird. Das ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind. Dies sind z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken sowie die Dachkonstruktion (BFH-Urt. v. 31.3.92, IX R 175/87, BStBl II 92, 808). Wird auf diese Weise nach dem 31.12.22 ein Wohngebäude hergestellt, ist dieses mit dem AfA-Satz von 3 % abzuschreiben (vgl. R 7.4 Abs. 9 S. 4 EStR).

Funktions- und
Zweckänderung lässt
neues Wirtschaftsgut
entstehen

Darüber hinaus kann ein Neubau auch dann vorliegen, wenn durch den Umbau eine wesentliche Funktions- und Zweckänderung des Gebäudes erfolgt. Beispiele hierfür sind der Umbau einer Scheune in eine Pferdeklinik, einer Mühle zu einem Wohnhaus oder eines Wohnhauses in ein Bankgebäude. Aber auch eine Flächenvergrößerung um ca. 150 % der bisherigen Nutzfläche des Gebäudes soll nach Auffassung der BFH zu einem neuen Wirtschaftsgut führen (BFH-Urt. v. 15.1.20, X R 18/18, BStBl II 20, 538 zur Frage des Entstehens eines gewerblichen Grundstückshandels).

Bei Mischnutzung greift degressive AfA nur partiell

Überlassung an Betriebsangehörige ebenfalls begünstigt

Wirtschaftsgut „fremde Wohnzwecke“ trotz Mischfall begünstigt

Wechsel zur linearen AfA im Jahr 15 angezeigt

2.1 Nutzung zu Wohnzwecken

Die Regelung sieht eine geometrisch-degressive AfA auf Wohngebäude vor, d. h. die Abschreibung beläuft sich nur im ersten Jahr auf 5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Im zweiten Jahr wird auf Basis des Restbuchwerts am Ende des ersten Jahres abgeschrieben, sodass der Satz effektiv nur noch 4,75 % beträgt (im dritten Jahr dann 4,513 % etc.).

Beachten Sie | Entscheidend ist die Nutzung zu Wohnzwecken. Andere, also insbesondere gewerbliche Zwecke, werden durch die Neuregelung nicht begünstigt. Der Gesetzeswortlaut spricht zwar von „Gebäuden“, für die entsprechende Gebäude-AfA gelten jedoch die in einem unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehenden Gebäudeteile als selbstständige Wirtschaftsgüter. Bei einer „Mischnutzung“ kommt die degressive AfA daher (nur) auf die zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteile in Betracht. Entsprechendes gilt über § 7 Abs. 5b EStG für Eigentumswohnungen und selbstständige Gebäudeteile. Wird ein Gebäude, das degressiv abgeschrieben wird, nicht mehr zu Wohnzwecken genutzt, ist die weitere AfA zwingend linear vorzunehmen.

PRAXISTIPP | Eine Wohnung dient auch Wohnzwecken, wenn sie aus besonderen betrieblichen Gründen an Betriebsangehörige überlassen wird – z. B. eine Wohnung für den Hausmeister, für das Fachpersonal oder für Angehörige der Betriebsfeuerwehr. Die Inanspruchnahme ist dahingehend nicht auf Wohnungen im Privatvermögen begrenzt.

■ Beispiel

Die A-GmbH betreibt ein sog. Küchenstudio und hat auf ihrem Betriebsgrundstück (baurechtliches Mischgebiet) ein neues Gebäude errichtet. Im Erdgeschoss befinden sich Verkaufsräume mit Musterküchen sowie eine Werkstatt. Im Obergeschoss befindet sich neben Büroräumen auch eine Wohnung, welche dem Alleingesellschafter A und dessen Familie zu fremdüblichen Konditionen vermietet wird. Die Voraussetzungen der Inanspruchnahme der degressiven Gebäude-AfA gem. § 7 Abs. 5a EStG sind erfüllt.

Lösung: Die degressive AfA kann auch im Betriebsvermögen vorgenommen werden. Entscheidend ist, dass eine Nutzung zu Wohnzwecken erfolgt. Auch eine gemischte Nutzung des Gebäudes ist unschädlich, soweit Wohnzwecke vorliegen. Da die Überlassung der Wohnung an den A zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, ist diese steuerlich anzuerkennen. Für das Wirtschaftsgut fremde Wohnzwecke (= Wohnung A) kann die degressive AfA beansprucht werden.

2.2 Wechsel zur linearen AfA

Die degressive AfA führt im Vergleich zur möglichen linearen AfA „lediglich“ zu einer Vorverlagerung von AfA-Volumen in die ersten Abschreibungsjahre. Ein Wechsel zur linearen AfA ist möglich und wird unter dem Gesichtspunkt einer „AfA-Maximierung“ im Regelfall im Jahr 15 angezeigt sein. Die weitere lineare Gebäude-AfA bestimmt sich dann nach einem aus der verbleibenden Restnutzungsdauer zu ermittelnden linearen AfA-Satz (siehe zur genauen Bestimmung inkl. Berechnungsformel: Eggert in: DATEV-Kompaktwissen Nr. 35959).

Würde A das Mietwohngebäude noch im Jahr 2025 bspw. an seine Ehefrau oder eine GmbH veräußern, an welcher A als Alleingesellschafter beteiligt ist, käme der Erwerber wiederum in den Genuss der degressiven AfA (Anschaffungsfall: Erwerb im Jahr der Fertigstellung).

Beachten Sie | Das Finanzamt wird in diesen Fällen die Fremdüblichkeit der Bedingungen einer genauen Prüfung unterziehen. Insbesondere bei der Veräußerung an Angehörige droht bei Nichtfremdüblichkeit der Vertragsbedingungen eine Versagung des Anschaffungsvorgangs. In der Folge wäre die Übertragung als unentgeltlich oder teilentgeltlich zu qualifizieren und die AfA-Grundsätze des Herstellungsfalls gem. § 11d EStDV hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Übertragung fortzuführen.

Daneben wären weitere ertragsteuerliche Konsequenzen zu berücksichtigen: Die (voll- oder teilentgeltliche) Veräußerung des MFH wird regelmäßig den Tatbestand des § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Der Verkehrswert des Wohneigentums wird hier in der Praxis meist über den Herstellungskosten liegen und somit der Besteuerung unterworfen werden. Es ist daher sorgfältig abzuwägen, ob dieser Nachteil den (temporären) Vorteil der degressiven Gebäude-AfA aufwiegt. Bei der Veräußerung eines bereits nach WEG geteilten MFH droht darüber hinaus eine Gewerbesteuerpflicht aufgrund eines gewerblichen Grundstückshandels wegen überschreiten der sog. 3-Objekt-Grenze (vgl. BMF 26.3.04, IV A 6-S 2240-46/04, BStBl I 04, 434, Rz. 5 ff.)

Bei der Veräußerung an die A-GmbH wäre zudem zu beachten, dass ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG vorliegt, welcher nicht nach § 6a GrEStG begünstigungsfähig wäre (bei der Übertragung an Angehörige greifen hingegen rglm. die Befreiungsvorschriften des § 3 Nr. 4 und 6 GrEStG). Eine Ausnahme hiervon wäre nach aktueller Rechtsprechung des BFH für den Fall gegeben, dass

- A sich zunächst als e.K. in das Handelsregister eintragen lässt (bspw. da auf dem MFH auch eine PV-Anlage betrieben wird) und
- die Übertragung des Grundstücks sodann im Wege der Ausgliederung seines einzelkaufmännischen Betriebs gem. §§ 123 Abs. 3 Nr. 2, 152 UmwG zur Neugründung erfolgt (vgl. BFH-Urt. v. 25.9.24, II R 2/22, GStB 25, 176 ff.).

3. Sonderabschreibung § 7b EStG

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG für Mietwohnungsneubau wurde mit dem Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.22 (BGBl. I 22, 2294) revitalisiert und rückwirkend durch das Wachstumschancengesetz v. 27.3.24 deutlich attraktiver gestaltet. Fristete diese aufgrund der bis dato maximalen (gebäudebezogenen) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von 3.000 EUR/m² in der Beratungspraxis ein Schattendasein, führt die Anhebung der Baukostengrenze auf nunmehr 5.200 EUR/m² zu einer deutlichen gestiegenen Attraktivität. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass diese neue Grenze wiederum zeitlich befristet, nur für Objekte greift, denen ein Bauantrag nach dem 31.12.22 und vor dem 1.10.29 zugrunde liegt.

Veräußerung des
Objektes als
Rettungsanker

§ 23 EStG oder
gewerblicher Grund-
stückshandel als
mögliche Steuerfalle

Anfallende GrESt
ebenfalls im Blick
haben



ARCHIV
Ausgabe 5 | 2025
Seiten 176–180

Anhebung der
Baukostengrenze
macht Sonder-AfA
deutlich attraktiver

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an IWW Institut, Redaktion „GStB“

Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen

Fax: 02596 922-80, E-Mail: gstb@iww.de

Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet. Gerne vermitteln wir Ihnen den Kontakt zu einem professionellen Gutachtendienst.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der

IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de

Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg

IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter gstb.iww.de finden Sie

- Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 1994)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf iww.de/registrieren, schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „GStB“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „GStB“ auch auf facebook.com/gstb.iww



NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf iww.de/newsletter:

- GStB-Newsletter
- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren



SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

GESTALTENDE STEUERBERATUNG (ISSN 0947-501X)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99,

E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönning (Chefredakteur); Dipl.-Kffr. Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin); StB Dipl.-Volksw. Jürgen Derlath (stellv. Chefredakteur)

Wissenschaftlicher Beirat | RiFG Dipl.-Finw. Dr. Rainer Braun, Köln; RA Prof. Dr. Annemarie Butz-Seidl, FAin Steuerrecht, Deuerling; Dipl.-Finw. Karl-Heinz Günther, Übach-Palenberg; Dipl.-Finw. Georg Harle, Regierungsobererrat, Frankfurt a.M.; RiFG Dipl.-Finw. Prof. Dr. Volker Krefte, Bielefeld; StB Dipl.-Finw. Christoph Lanz, Arnsberg; RA Dr. Wolfgang Leibner LL.M., Hannover; Prof. Dr. Hans Nieskens, Nordkirchen; LRD Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart; Dipl.-Finw. StB Michael Seifert, Troisdorf; Dipl.-Finw. Jürgen Serafini, Troisdorf; RA StB Dipl.-Finw. Dr. Hans-Gerd Wienands, Köln

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 32,30 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Zitierweise | Beispiele: „Müller, GStB 11, 20“ oder „GStB 11, 20“

Bildquellen | Titelseite: © Tuncay Öztürk – stock.adobe.com; Umschlag-Seite 2: René Schwerdtel (Rönning, Kreuzer)

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit | Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13,

E-Mail: produktsicherheit@iww.de

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IMPRESSUM



IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

GStB Gestaltende Steuerberatung unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen** enthalten.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, grafische Arbeitsblätter u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachinhalte zu Ihrem Arbeitsgebiet.
Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Kanzlei/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter
■ www.iww.de/anzmeldung
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter
■ www.iww.de/registrierung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@kanzlei.de
.....
 Angemeldet bleiben

Mein Konto ▾
Letzte Aktivitäten

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**