

## Steuerliche Änderungen für die Immobilienwirtschaft 2023

Anfang Dezember hat der Bundestag das Jahressteuergesetz 2022 beschlossen. Am 16. Dezember 2022 hat der Bundesrat dem Gesetz zugestimmt.

Für die Immobilienwirtschaft dürften – zusammengefasst – folgende Gesetzesänderungen relevant sein:

- Erhöhung des typisierten Abschreibungssatzes für Wohngebäude von 2 % auf 3 %
- Anpassung der Immobilienbewertung im Bereich Erbschaft-/Schenkungssteuer
- Vermeidung doppelter Grunderwerbsteuer bei bestimmten Share Deals
- Steuererleichterungen für kleinere Photovoltaikanlagen

### Im Einzelnen:

#### I. Erhöhung des typisierten Abschreibungssatzes für Wohngebäude

**Hintergrund:** Mit Wirkung zum 1. Januar 2023 wird der typisierte, lineare Abschreibungssatz (AfA-Satz) für Wohngebäude, die nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt werden, von 2 % auf 3 % p.a. angehoben. Flankiert wird die Erhöhung des typisierten Abschreibungssatzes mit einer Sonderabschreibung gemäß § 7b EStG, zu deren Nutzung an neu errichtete Wohnungen bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt werden.

**Potentielle Handlungsmaßnahmen:** Die Erhöhung des AfA-Satzes auf 3 % findet ausschließlich auf Wohnungsneubauten Anwendung. Eine Neuerrichtung ist jedoch nicht zwingend erforderlich. Vielmehr kann – je nach Umfang – auch bei umfangreicheren Modernisierungsmaßnahmen von Bestandsobjekten „neues“ Abschreibungspotential geschaffen werden, welches zukünftig mit 3 % p.a. abgeschrieben wird.

Wird eine Bestandsimmobilie im Betriebsvermögen gehalten, kann diese mit Hilfe des § 6b EStG – ohne Aufdeckung stiller Reserven – gegen eine neue Immobilie „ausgetauscht“ werden. Zwar wird das Abschreibungspotential nicht erhöht, allerdings ist auf die neu erworbene Immobilie der 3 % AfA-Satz anzuwenden. § 6b EStG dient der Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung und Neuanschaffung bestimmter Anlagegüter des Betriebsvermögens.

## **II. Anpassung der Immobilienbewertung für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer**

**Hintergrund:** Mit dem Jahressteuergesetz 2022 werden die bestehenden Regelungen zur Grundstücksbewertung der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14. Juli 2021 in das Bewertungsgesetz aufgenommen. Konkrete Änderungen erfahren die §§ 177 bis 198 BewG. Beim Ertragswertverfahren werden die pauschalen Bewirtschaftungskosten aufgegeben, die Liegenschaftszinssätze herabgesetzt und die Nutzungsdauer von Immobilien erhöht. Beim Sachwertverfahren werden ein Regionalfaktor und ein Alterswertminderungsfaktor eingefügt. Die Änderung der Bewertungsvorschriften haben im Einzelfall einen Bewertungsanstieg in Höhe von 50 bis 60 % zur Folge. Die maßgebenden Änderungen des Bewertungsgesetzes gelten für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2022.

**Potentielle Handlungsmaßnahmen:** Bereits geplante Immobilienübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder mit Schenkungscharakter sollten möglichst vor dem Jahreswechsel umgesetzt werden.

Unmittelbar gehaltene Immobilien und die Übertragung von grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaften bedürfen für eine wirksame Übertragung der notariellen Beurkundung. In diesen Fällen ist der kurzfristige Gang zum Notar unausweichlich.

Werden die zu übertragenden Immobilien hingegen durch eine Personengesellschaft gehalten, genügt – in Abhängigkeit vom Gesellschaftsvertrag – häufig schon ein schriftlicher Schenkungsvertrag, der zwischen Schenker und Beschenktem geschlossen wird. Ist die Personengesellschaft im Handelsregister eingetragen, ist ein Gesellschafterwechsel anzumelden. Die Eintragung hat allerdings rein deklaratorischen Charakter, so dass es genügt, die Handelsregisteranmeldung erst nach dem Jahreswechsel einzureichen. Bei der Verwendung von Formularmustern eines Schenkungsvertrages muss beachtet werden, dass die Wirksamkeit der Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften (insbesondere in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft) häufig unter der Bedingung der Eintragung in das Handelsregister gestellt wird. Eine solche Bedingung würde den Bewertungsstichtag – je nach Zeitpunkt der Einreichung – in das neue Kalenderjahr „verschieben“.

Die zukünftig im Einzelfall höhere Immobilienbewertung bietet gleichwohl auch Vorteile: Ein Verkauf oder die Einlage in eine (gewerbliche) Personengesellschaft kann zur Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage führen.

### III. Vermeidung doppelter Grunderwerbsteuer bei bestimmten Share Deals

**Hintergrund:** Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übertragung von Anteilen einer Gesellschaft begründen (sog. Verpflichtungsgeschäfte), zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, unterliegen der Grunderwerbsteuer, wenn dadurch mindestens 90 % der Anteile in der Person des Erwerbers vereinigt werden. Zusätzlich unterliegt die eigentliche Übertragung der Anteile (sog. Verfügungsgeschäft) der Grunderwerbsteuer. Fallen Zeitpunkt des Abschlusses des Rechtsgeschäfts und der Anteilsübertragung zusammen, tritt die eine Vorschrift zugunsten der anderen zurück. Fällt jedoch der Abschluss des Rechtsgeschäfts und der Anteilübertragung zeitlich auseinander, gilt der gesetzliche Anwendungsvorrang nicht. Da es sich wirtschaftlich jedoch lediglich um einen Erwerbsvorgang handelt und eine zweimalige Besteuerung nicht gewollt ist, ermöglicht der neue § 16 Abs. 4a GrEStG auf Antrag eine Aufhebung oder Änderung der festgesetzten Steuer.

**Potentielle Handlungsmaßnahmen:** Die Doppelbesteuerung kann automatisch vermieden werden, wenn das Rechtsgeschäft und die Übertragung der Anteile zeitgleich erfolgen. Ist dies nicht möglich, muss ein entsprechender Antrag gestellt werden, damit die Neuregelung zur Vermeidung doppelter Grunderwerbsteuer greift.

Zu beachten ist, dass der Antrag eine fristgerechte (zwei Wochen) und in allen Teilen vollständige Anzeige des Erwerbsvorgangs durch Rechtsgeschäft und des Erwerbsvorgangs durch Übertragung der Anteile bedingt. Denn die Anzeige ist Voraussetzung für die Rückgängigmachung der Grunderwerbsteuerfestsetzung im Hinblick auf das Verpflichtungsgeschäft. Nicht selten ist die Beschaffung der umfangreichen Details für die Anzeige eine Herausforderung. Gerade bei mittelbaren Anteilsvereinigungen mit einer Vielzahl an Beteiligten sollte die Anzeige parallel zu den Verträgen vorbereitet werden.

Die neue Regelung sieht keine zeitliche Anwendungsregel vor, so dass sie grundsätzlich auch für alle noch offenen Fälle gilt. Die Finanzverwaltung hat bisher aus Billigkeitsgründen eine Festsetzung der Doppelbesteuerung ausgeschlossen (s. Oberste Finanzbehörden der Länder vom 10.05.2022, BStBl. I 2022, 821, Tz. 8.2). Falls die Finanzverwaltung in Einzelfällen dennoch von zwei grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgängen ausgehen sollte, ist dem mit dem Rechtsmittel des Einspruches zu begegnen.

#### **IV. Steuerliche Entlastungen für Photovoltaikanlagen**

**Hintergrund:** Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wird eine Ertragsteuerbefreiung für Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen eingeführt. Die Befreiung gilt für kleinere Anlagen und rückwirkend zum 1. Januar 2022. Die Verwendung des erzeugten Stroms hat keine Auswirkung auf die Steuerbefreiung. Betroffen sind Besitzer von Photovoltaikanlagen bis 30 kWp (Einfamilienhäuser und Gewerbeimmobilien) bzw. 15 kWp pro Wohnung oder Gewerbeeinheit bei übrigen Gebäuden, insgesamt bis maximal 100 kWp pro Steuerperson.

Zuvor galt Folgendes: Wurde über die Nutzungsdauer kein Gewinn erzielt, war es bislang sinnvoll, die Qualifizierung des Betriebs als steuerliche Liebhaberei zu beantragen. Ein solcher Antrag ist künftig nicht mehr notwendig, da die (Ertrag-) Steuerbefreiung zwingend Anwendung findet, selbst dann, wenn negative Einkünfte erzielt werden. Abschreibungen und Betriebskosten können nicht mehr geltend gemacht werden.

Zum 1. Januar 2023 wird zudem ein Umsatzsteuersatz in Höhe von 0 % eingeführt, der für Photovoltaikanlagen gilt, die ab dem 1. Januar 2023 in Betrieb genommen werden. Für Privatpersonen entfällt beim Kauf kleinerer Photovoltaikanlagen die Umsatzsteuer in Höhe von vormals 19 %.

**Potentielle Handlungsmaßnahmen:** Die Handlungsmaßnahmen im Hinblick auf die Ertragsteuern sind beschränkt. Da die Neuregelung auf die Leistungsfähigkeit der Photovoltaikanlage abstellt, kann der Steuerpflichtige sich faktisch entscheiden (je nachdem welche Anlage er anschafft), ob er die Steuerbefreiung für sinnvoll erachtet.

Für Steuerpflichtige, die eine Photovoltaikanlage unterhalb der maßgebenden Leistungsgrenzen anschaffen möchten, führt die Ertragsteuerbefreiung und die Einführung eines 0 %-Steuersatzes bei der Umsatzsteuer zu einer erheblichen Verwaltungsvereinfachung. Bei umsatzsteuerpflichtigen Unternehmern ist nach der Einführung des 0 %-Steuersatzes die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des Umsatzsteuergesetzes für all diejenigen empfehlenswert, die die entsprechenden Umsatzgrenzen des § 19 UStG nicht übersteigen. Denn die Regelung kann nun ohne finanzielle Nachteile angewendet werden, da der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen auch bei Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung entfällt (die Rechnung auf die Lieferung einer Photovoltaikanlage weist in jedem Fall eine Umsatzsteuer in Höhe von null aus). Für Photovoltaikanlagen, die bereits vor dem 1. Januar 2023 in Betrieb genommen wurden, gelten die bisherigen Regelungen und Wahlrechte zur

Umsatzsteuer weiter. Für diejenigen, die die Regelbesteuerung anwenden, ist es allerdings empfehlenswert, schnellstmöglich (nach Ablauf des Berichtigungszeitraums) zum Status eines Kleinunternehmers zurückzukehren.

Zu beachten ist, dass für die Lieferungen mit dem 0 %-Steuersatz neue Kennziffern in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für 2023 eingefügt wurden, da es sich nicht um steuerfreie Umsätze handelt.

**Autoren:**

**Dr. Moritz Johannes Mühling, LL. M.,**

Diplom-Kaufmann, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachberater für Internationales Steuerrecht

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Moritz.Muehling@BRL.de

Tel.: +49 30 56 55 56 420

**Nina Schütte, LL.M.,** Diplom-Wirtschaftsjuristin (FH), Steuerberaterin

BRL BOEGE ROHDE LUEBBEHUESEN

Nina.Schuette@BRL.de

Tel.: +49-40-35006-116

**Ihr Kontakt beim BFW:**

**Franco Höfling**

Justiziar/Leiter Recht BFW Bundesverband

franco.hoefling@bfw-bund.de

Tel.: 030 32781-115