

Jürgen Lindauer

Immobilien und Steuern

Kompakte Darstellung
für die Praxis

3. Auflage

Mit
Grundsteuer-
reform



Springer Gabler

Immobilien und Steuern

Jürgen Lindauer

Immobilien und Steuern

Kompakte Darstellung für die Praxis

3., überarbeitete und aktualisierte Auflage

 Springer Gabler

Jürgen Lindauer
Darmstadt, Deutschland

ISBN 978-3-658-29332-1 ISBN 978-3-658-29333-8 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-29333-8>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2010, 2016, 2020

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Planung/Lektorat: Irene Buttkus

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Immobilien unterliegen keiner eigenständigen Besteuerung; vielmehr knüpft die Besteuerung an unterschiedliche Vorgänge bzw. Zustände im Zusammenhang mit Immobilien an, wie beispielsweise die entgeltliche bzw. unentgeltliche Übertragung oder die Eigen- oder Fremdnutzung.

Um eine rationale Entscheidung für den Erwerb, die Nutzung bzw. die Veräußerung einer Immobilie treffen zu können, ist die genaue Kenntnis aller Steuern, die auf Immobilien lasten oder mit ihrem Verkehr verbunden sind, erforderlich („Immobilienbesteuerung“). Allerdings ist das deutsche Steuerrecht äußerst zersplittert, kompliziert und unterliegt einer hohen Änderungsgeschwindigkeit.

Dieser Umstand gibt Veranlassung, die Grundzüge der die Besteuerung von Immobilien regelnden Rechtsnormen geschlossen in einem einführenden Informationswerk darzustellen. Das hier nunmehr in der 3. Auflage vorliegende Buch will keinen Kommentar zu einzelnen die Immobilienbesteuerung ausmachenden Gesetzen ersetzen, sondern demjenigen, der sich mit steuerlichen Fragen zu Immobilien beschäftigt, einen aktuellen, fundierten Gesamtüberblick verschaffen. Die Darstellung verzichtet dementsprechend auf vertiefende Auseinandersetzungen und kritische Diskussionen. Da sich die Grundkonzeption des Werkes bewährt hat, konnte die gewählte Gliederung beibehalten werden.

Seit Veröffentlichung der 2. Auflage im Jahr 2015 sind zahlreiche Steuergesetze, finanzgerichtliche Urteile sowie Verlautbarungen der Finanzverwaltungen ergangen, die Auswirkungen auf die Immobilienbesteuerung haben. Diese wurden vor dem Hintergrund einer einführenden Darstellung in der Neuauflage berücksichtigt. Hierbei ist insbesondere auch die Ende 2019 verabschiedete Grundsteuerreform zu nennen. Der Abschnitt „Finanzierung der Immobilie“ wurde aufgrund der großen Praxisrelevanz erweitert. Rechtsstand ist der 01.01.2020.

Bedanken möchte ich mich bei meinen Kollegen Herrn Ingo Banzhaf, WP/StB und insbesondere Herrn Dr. Martin Ribbrock, RA für ihre kritische Durchsicht und die

anregenden Diskussionen zu einzelnen Themen, sowie bei meiner bewährten Assistenz Frau Jennifer Kulik, für die Unterstützung bei der Anfertigung des Manuskriptes.

Für Hinweise und Anregungen bin ich dankbar (juergenlindauer@web.de).

Darmstadt
im Januar 2020

Jürgen Lindauer

Inhaltsverzeichnis

1 Allgemeiner Teil	1
1.1 Einleitung	1
1.2 Übersicht über die Besteuerung von Immobilienvermögen	3
1.2.1 Art der wirtschaftlichen Betätigung	4
1.2.1.1 Besteuerung des Erwerbsvorgangs	4
1.2.1.1.1 Grunderwerbsteuer	4
1.2.1.1.2 Umsatzsteuer	4
1.2.1.1.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	5
1.2.1.1.4 Ertragsteuern	5
1.2.1.2 Besteuerung der Nutzung der Immobilie	6
1.2.1.2.1 Umsatzsteuer	6
1.2.1.2.2 Grundsteuer	7
1.2.1.2.3 Ertragsteuern	8
1.2.1.3 Besteuerung der Veräußerung bzw. Übertragung	10
1.2.1.3.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer/ Verkehrssteuern	10
1.2.1.3.2 Ertragsteuern	10
1.2.1.4 Besteuerung mit Auslandsbezug	10
1.2.1.4.1 Besteuerung eines Steuerausländers mit inländischer Immobilie	11
1.2.1.4.2 Besteuerung eines Steuerinländers mit ausländischer Immobilie	12
1.2.2 Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. zum Privatvermögen	13
1.2.2.1 Betriebsvermögen	13
1.2.2.1.1 Notwendiges Betriebsvermögen	14
1.2.2.1.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen	15
1.2.2.2 Privatvermögen	16

1.3	Finanzierung der Immobilie.	16
1.3.1	Grundsätzliches	16
1.3.2	Steuerliche Auswirkungen der Fremdfinanzierung	17
1.3.2.1	Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht	17
1.3.2.2	Beschränkung des Zinsabzugs bei den Gewinneinkunftsarten (Zinsschranke)	17
1.3.2.3	Schuldzinsen bei gemischt genutzten Gebäuden	19
1.3.2.4	Darlehensaufnahme durch Ehegatten	20
1.3.2.5	Schuldzinsenabzug nach Beendigung der Einkünfteerzielung	20
1.3.2.6	Vorfälligkeitsentschädigung	21
1.3.2.7	Ausfall einer privaten Darlehensforderung	22
1.3.2.8	Unverzinsliche Darlehen.	23
1.4	Zerlegung eines Grundstücks in seine Bestandteile aus steuerlicher Sicht	25
1.4.1	Grundstück.	25
1.4.1.1	Grundstücksgleiche Rechte.	26
1.4.1.1.1	Erbaurecht.	27
1.4.1.1.2	Wohnungseigentum/Teileigentum	27
1.4.2	Grund und Boden.	27
1.4.3	Gebäude	28
1.4.3.1	Bedeutungszusammenhang.	28
1.4.3.2	Begriff	28
1.4.3.3	Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut	30
1.4.4	Gebäudeteile.	31
1.4.4.1	Unselbständige Gebäudeteile	31
1.4.4.2	Selbständige Gebäudeteile	32
1.4.4.2.1	Betriebsvorrichtungen.	32
1.4.4.2.2	Scheinbestandteile.	33
1.4.4.2.3	Mietereinbauten und -umbauten.	34
1.4.4.2.4	Ladeneinbauten.	34
1.4.4.3	Selbständige Wirtschaftsgüter.	35
1.4.5	Sonstige mit dem Gebäude zusammenhängende Definitionen	35
1.4.5.1	Wohnung.	35
1.4.5.2	Familienheim	37
1.4.5.3	Häusliches Arbeitszimmer	37
1.5	Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum.	38
1.5.1	Grundsätzliches	38
1.5.2	Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum.	39

1.5.2.1	Eigentumsübertragung eines Grundstücks	39
1.5.2.2	Leasing/Nutzungsüberlassung	40
1.5.2.2.1	Operating-Leasing.....	41
1.5.2.2.2	Finanzierungsleasing.....	41
1.5.2.2.3	Mietkauf	45
1.5.2.2.4	Sale-and-lease-back	46
1.5.2.3	Nießbrauch	47
1.5.2.4	Gebäude auf fremdem Grund und Boden	47
1.5.2.5	Erbbaurecht.....	48
1.5.2.6	Mietereinbauten bzw. -umbauten	48
1.5.2.7	Treuhandverhältnisse	50
1.6	Bewertung von Immobilien	50
1.6.1	Bewertungsmaßstäbe nach HGB/ESTG	52
1.6.1.1	Anschaffungskosten	52
1.6.1.1.1	Anschaffungspreis.....	53
1.6.1.1.2	Anschaffungsnebenkosten	54
1.6.1.1.3	Nachträgliche Anschaffungskosten.....	54
1.6.1.1.4	Anschaffungspreisminderungen	55
1.6.1.1.5	Ansatz der Anschaffungskosten	55
1.6.1.1.6	Aufteilung von Anschaffungskosten	55
1.6.1.1.7	Anschaffungskosten für den Mietvertrag	57
1.6.1.2	Herstellungskosten	58
1.6.1.2.1	Definition	58
1.6.1.2.2	Abgrenzung zu Anschaffungskosten.....	58
1.6.1.2.3	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand.....	59
1.6.1.2.4	Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen	59
1.6.1.2.5	Abbruchkosten	63
1.6.1.2.6	Ermittlung der Herstellungskosten	64
1.6.1.2.7	Ansatz der Herstellungskosten	65
1.6.1.3	Erhaltungsaufwand	66
1.6.1.3.1	Definition	66
1.6.1.3.2	Steuerliche Behandlung	66
1.6.1.3.3	Energetische Sanierung.....	66
1.6.1.4	Teilwert	67
1.6.1.4.1	Bedeutung	67
1.6.1.4.2	Begriffsbestimmung	68
1.6.1.4.3	Wertermittlung	68

1.6.1.5	Gemeiner Wert	69
1.6.1.5.1	Bedeutung	69
1.6.1.5.2	Wertermittlung	69
1.6.2	Absetzung für Abnutzung (AfA)	70
1.6.2.1	Grundsätzliches	70
1.6.2.2	AfA-Berechtigung	70
1.6.2.2.1	AfA-Berechtigung bei Miteigentum	70
1.6.2.2.2	Drittaufwand	71
1.6.2.3	Bemessungsgrundlage	71
1.6.2.4	AfA-Arten	72
1.6.2.5	Regelmäßige AfA	72
1.6.2.5.1	Beginn/Ende der AfA	73
1.6.2.5.2	AfA-Objekte	74
1.6.2.5.3	AfA-Methoden	75
1.6.2.6	Erhöhte Absetzung (Planmäßige AfA)	78
1.6.2.6.1	Anwendungsfälle der erhöhten Absetzung	78
1.6.2.6.2	Voraussetzungen des § 7a EStG	81
1.6.2.7	Außerordentliche AfA	82
1.6.2.8	AfA-Berichtigung	82
1.6.2.9	Abschreibungen von Immobilien im Handelsrecht	83
1.6.2.9.1	Planmäßige Abschreibung	83
1.6.2.9.2	Außerplanmäßige Abschreibung	83
1.6.3	Bewertung von Grundbesitz nach dem Bewertungsgesetz (BewG)	84
1.6.3.1	Einheitswertermittlung für Zwecke der Grundsteuer (bis 31.12.2024)	85
1.6.3.1.1	Grundstücke des Grundvermögens	86
1.6.3.1.2	Grundstücke des Betriebsvermögens (Betriebsgrundstücke)	90
1.6.3.2	Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1. Januar 2025 (Grundsteuer-Reformgesetz)	90
1.6.3.2.1	Unbebaute Grundstücke	91
1.6.3.2.2	Bebaute Grundstücke	92
1.6.3.3	Ländermodell	96
1.6.3.4	Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer	97
1.6.3.4.1	Grundstücke des Grundvermögens	97
1.6.3.4.2	Bewertung von Grundbesitz im Rahmen des Betriebsvermögens	105
1.6.3.4.3	Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts	105

2 Besonderer Teil	107
2.1 Direktinvestition	108
2.1.1 Besteuerung des Erwerbs	108
2.1.1.1 Grunderwerbsteuerliche Aspekte	108
2.1.1.1.1 Steuerbare Rechtsvorgänge	108
2.1.1.1.2 Bemessungsgrundlage	110
2.1.1.1.3 Steuerbefreiungen	112
2.1.1.1.4 Steuersatz	114
2.1.1.1.5 Steuerschuldner	114
2.1.1.1.6 Entstehung, Festsetzung und Zahlung der Grunderwerbsteuer	114
2.1.1.1.7 Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer	116
2.1.1.1.8 Anzeigepflicht	116
2.1.1.2 Umsatzsteuerliche Aspekte	116
2.1.1.2.1 Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs	116
2.1.1.2.2 Steuerpflichtigkeit des Erwerbsvorgangs	118
2.1.1.2.3 Verkauf mit Option zur Umsatzsteuer	119
2.1.1.2.4 Bemessungsgrundlage	119
2.1.1.2.5 Schuldner der Umsatzsteuer bei Verkauf mit Option	120
2.1.1.2.6 Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze	120
2.1.1.2.7 Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuern	121
2.1.1.3 Ertragsteuerliche Aspekte	121
2.1.1.3.1 Entgeltlicher Erwerb	121
2.1.1.3.2 Unentgeltlicher Erwerb (Schenkung)	123
2.1.2 Besteuerung der Nutzung	124
2.1.2.1 Ertragsteuerliche Aspekte	125
2.1.2.1.1 Abgrenzung Gewerbebetrieb/ Vermögensverwaltung i. R. d. Immobilienutzung	126
2.1.2.1.2 Immobilie im Privatvermögen	135
2.1.2.1.3 Immobilie im Betriebsvermögen	159

2.1.2.2	Umsatzsteuerliche Aspekte i. R. der Immobilienutzung	163
2.1.2.2.1	Umsatzsteuerbarkeit des Vermietungsumsatzes	163
2.1.2.2.2	Umsatzsteuerbefreiung des Vermietungsumsatzes	163
2.1.2.2.3	Optionsrecht des Vermieters	166
2.1.2.2.4	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze	167
2.1.2.2.5	Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG im Zusammenhang mit Immobilien	170
2.1.2.2.6	Bemessungsgrundlage/Steuerschuldner	174
2.1.2.2.7	Steuersatz	174
2.1.2.2.8	Ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer	175
2.1.2.3	Grundsteuerliche Aspekte	175
2.1.2.3.1	Grundsätzliches	175
2.1.2.3.2	Steuergegenstand	175
2.1.2.3.3	Steuerbefreiungen	176
2.1.2.3.4	Steuerschuldner	176
2.1.2.3.5	Haftungsschuldner	176
2.1.2.3.6	Bemessung der Grundsteuer	177
2.1.2.3.7	Abgabe Steuererklärung und Anzeigepflichten	177
2.1.2.3.8	Festsetzung der Grundsteuer	178
2.1.2.3.9	Erhebung der Grundsteuer	178
2.1.2.3.10	Erlass der Grundsteuer	178
2.1.2.4	Zweitwohnungsteuer	180
2.1.2.5	Steuerabzug bei Bauleistungen	182
2.1.2.5.1	Allgemeines zur Regelung	182
2.1.2.5.2	Anwendungsweise der Vorschrift	182
2.1.2.5.3	Ausnahmen vom Steuerabzug	183
2.1.3	Besteuerung der Veräußerung	184
2.1.3.1	Veräußerung einer im Betriebsvermögen befindlichen Immobilie	185
2.1.3.1.1	Einzelveräußerung	185
2.1.3.1.2	Entnahme	186
2.1.3.1.3	Gewerblicher Grundstückshandel	188

2.1.3.2	Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen Immobilie	194
2.1.3.2.1	Grundsatz	194
2.1.3.2.2	Berechnung der Haltefrist	195
2.1.3.2.3	Ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke	197
2.1.3.2.4	Veräußerungsgewinn	200
2.1.4	Immobilien-Leasing	203
2.1.4.1	Ertragsteuerliche Aspekte	204
2.1.4.1.1	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber	204
2.1.4.1.2	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer	205
2.1.4.2	Umsatzsteuerliche Aspekte	206
2.1.4.2.1	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber	206
2.1.4.2.2	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer	206
2.2	Indirekte Investition	207
2.2.1	Immobilie im Vermögen einer Personengesellschaft	208
2.2.1.1	Abgrenzung gewerblicher von vermögensverwaltender Personengesellschaft	208
2.2.1.2	Gewerbliche Personengesellschaft	210
2.2.1.2.1	Formen der gewerblichen Personengesellschaft	210
2.2.1.2.2	Besteuerung des Erwerbsvorgangs	212
2.2.1.2.3	Besteuerung der Nutzung	218
2.2.1.2.4	Besteuerung der Veräußerung	230
2.2.1.3	Vermögensverwaltende Personengesellschaft	233
2.2.1.3.1	Besteuerung des Erwerbs	234
2.2.1.3.2	Besteuerung der Nutzung	234
2.2.1.3.3	Besteuerung der Veräußerung	236
2.2.2	Immobilie im Vermögen einer Kapitalgesellschaft	237
2.2.2.1	Grundsätzliches	237
2.2.2.2	Besteuerung	237
2.2.2.2.1	Besteuerung des Erwerbsvorgangs	237
2.2.2.2.2	Besteuerung der Nutzung	240
2.2.2.2.3	Besteuerung der Veräußerung	242
2.3	Unentgeltliche Übertragung von Immobilien zu Lebzeiten oder von Todes wegen	244
2.3.1	Grundsätzliches	244
2.3.2	Direkte Übertragung	244

2.3.2.1	Verkehrsteuerliche Auswirkungen	245
2.3.2.2	Erbschaft-/Schenkungsteuerliche Auswirkungen	245
2.3.2.2.1	Steuerbefreiung bei Baudenkmalern	246
2.3.2.2.2	Überlassung der selbst genutzten Immobilie an den Ehegatten	246
2.3.2.2.3	Überlassung der selbst genutzten Immobilie von Todes wegen an Kinder oder Kinder verstorbener Kinder	247
2.3.2.2.4	Überlassung einer fremd genutzten Immobilie	247
2.3.3	Indirekte Übertragung	248
2.3.3.1	Bewertung der Anteile	248
2.3.3.2	Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG	249
2.3.3.2.1	Allgemein	249
2.3.3.2.2	Begünstigte Grundstücksüberlassungen	249
2.3.4	Freibeträge	251
2.3.5	Steuertarif	251
2.3.6	Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer	252
2.4	Immobilienprodukte	252
2.4.1	Geschlossene Immobilienfonds	253
2.4.1.1	Grundsätzliches	253
2.4.1.2	Besteuerung der Fondsgesellschaft	254
2.4.1.3	Besteuerung des Anlegers	256
2.4.1.4	Steuerliche Besonderheiten	257
2.4.1.4.1	Hersteller- oder Erwerbereigenschaft des Fonds	257
2.4.1.4.2	Einordnung der Kosten bei Fehlen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Erwerbereigenschaft)	258
2.4.1.4.3	Einordnung der Kosten bei Vorliegen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Herstellereigenschaft)	259
2.4.1.5	Besteuerung der Veräußerung	259
2.4.2	Offene Immobilienfonds	260
2.4.2.1	Gesellschaftsrechtlicher Rahmen	261
2.4.2.2	Besteuerung von Investmentfonds	262
2.4.2.2.1	Besteuerung auf der Fondsebene	262
2.4.2.2.2	Besteuerung auf Ebene der Anleger	264
2.4.2.3	Besteuerung von Spezialinvestmentfonds	266
2.4.2.3.1	Besteuerung auf der Fondsebene	267
2.4.2.3.2	Besteuerung auf Ebene der Anleger	267

2.4.3	German REIT	268
2.4.3.1	Grundsätzliches	268
2.4.3.2	Voraussetzungen zur Erlangung des REIT-Status	269
2.4.3.2.1	Börsenzulassung	269
2.4.3.2.2	Streuung der Aktien der REIT-AG	269
2.4.3.2.3	Vermögens- und Ertragsanforderungen	270
2.4.3.2.4	Ausschüttung an die Anleger	270
2.4.3.2.5	Immobilienhandel	270
2.4.3.2.6	Mindesteigenkapitalanforderungen	270
2.4.3.3	Steuerlicher Rahmen	270
2.4.3.3.1	Steuerbefreiung der REIT-AG	270
2.4.3.3.2	Erwerbsphase	271
2.4.3.3.3	Besteuerung laufender Erträge	272
2.4.3.3.4	Besteuerung der Veräußerung	273
2.5	Internationale Immobilienbesteuerung	274
2.5.1	Einführung	274
2.5.2	Immobilieeinkünfte in den Doppelbesteuerungsabkommen	275
2.5.2.1	Grundsätzliches	275
2.5.2.2	Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 OECD-MA)	276
2.5.2.3	Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 OECD-MA)	277
2.5.2.4	Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Artikel 23 OECD-MA)	277
2.5.3	Investition in inländische Immobilien durch Steuerausländer	278
2.5.3.1	Investition durch eine natürliche Person	278
2.5.3.1.1	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG	278
2.5.3.2	Investition durch eine Kapitalgesellschaft	280
2.5.3.2.1	Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) aa) EStG	280
2.5.3.3	Besteuerung der Veräußerung	282
2.5.3.4	Investition von Steuerausländern über eine inländische Immobilienkapitalgesellschaft	284
2.5.3.4.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	284
2.5.3.4.2	Besteuerung der Veräußerungsgewinne	285

2.5.4	Investition in ausländische Immobilien durch Steuerinländer	286
2.5.4.1	Besteuerung der Nutzung von Auslandsimmobilien	286
2.5.4.1.1	Anrechnungsmethode	288
2.5.4.1.2	Freistellungsmethode	290
2.5.4.1.3	Besonderheiten der Besteuerung von über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilien	290
2.5.4.2	Besteuerung der Veräußerung von Auslandsimmobilien	291
2.5.4.3	Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit Immobilienbesitz	292
	Literatur	293
	Stichwortverzeichnis	295

1.1 Einleitung

Der Begriff der **Immobilie** entstammt nicht dem Steuerrecht und hat daher auch keine steuerspezifische Bedeutung. Im allgemeinen Sprachgebrauch versteht man unter „Immobilie“ ein Grundstück ohne oder sofern eine Bebauung gegeben ist mit einem oder mehreren darauf befindlichen Gebäuden sowie deren Zubehör. Gemeinhin werden auch Gebäude unabhängig von einem Grundstück als „Immobilie“ bezeichnet.

Das Wort „Immobilie“ leitet sich aus dem Lateinischen *immobilis* ab, was *unbeweglich* heißt. Als Immobilie kann somit jede unbewegliche Sache bezeichnet werden.¹ Wird im Folgenden von Immobilie gesprochen, so ist dabei stets das mit einem Gebäude bebaute Grundstück gemeint.

Mit Ausnahme der Grundsteuer, die an das Eigentum anknüpft, unterliegen Immobilien grundsätzlich keiner eigenständigen Besteuerung. Vielmehr knüpft die Besteuerung an unterschiedliche Vorgänge bzw. Zustände im Zusammenhang mit Immobilien wie die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung (Kauf/Verkauf, Schenkung, Erbvorgang), die Eigen- oder Fremdnutzung für betriebliche Zwecke oder Wohnzwecke an. Im Rahmen dessen werden an unterschiedliche immobilienbezogene Tatbestände steuerliche Rechtsfolgen geknüpft.

Voraussetzung für eine rationale Entscheidung für den Erwerb, die Nutzung bzw. die Veräußerung von Immobilien ist die genaue **Kenntnis der Steuerbelastung**. Die Ermittlung der Steuerbelastung ist jedoch erschwert, da das deutsche Steuerrecht keine eigenständige Immobilienbesteuerung kennt, sondern es sich um ein Vielsteuersystem²

¹Eine Ausnahme hiervon stellen in das jeweilige Register eingetragene Schiffe und Luftfahrzeuge dar, die im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ebenfalls als unbewegliches Vermögen behandelt werden; zu Luftfahrzeugen vgl. BFH v. 02.05.2000, DStR 2000, S. 1433.

²Tipke/Lang: Steuerrecht, 23. A., 2018, § 7, Rn. 17.

handelt. Relevant sind im Wesentlichen die auf der folgenden Seite genannten Steuerarten, auf die im Einzelnen eingegangen wird. Daher stellt die steuerliche Behandlung von Immobilien ein komplexes, steuerartenübergreifendes Themengebiet dar.

Die vorliegende Abhandlung gliedert sich in einen Allgemeinen Teil (§ 1) und einen Besonderen Teil (§ 2). Während im Allgemeinen Teil **übergreifende Themen** behandelt werden, wird im **Besonderen Teil** vertiefend auf immobilienpezifische Steuerfragen unterschiedlicher Formen des Investments in Immobilien eingegangen.

Im Allgemeinen Teil erfolgt zunächst in Abschn. 1.2, dem Immobilienzyklus folgend, eine kurze Übersicht über die Besteuerung des **Erwerbsvorgangs**, der **Nutzung** und der **Veräußerung** („Besteuerungsphasen“) von Immobilien. Jede dieser Phasen löst eigene steuerliche Rechtsfolgen aus. Hierbei ist zwischen den **unterschiedlichen Steuerarten** zu differenzieren, die möglicherweise ausgelöst werden können. Anfallen können (s. Abb. 1.1) **Ertragsteuern** (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer), **Substanzsteuern** (Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer³, Grundsteuern) sowie **Verkehrsteuern** (Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer).⁴

Im Hinblick auf die **Besteuerung der Nutzung** kann zwischen der Eigennutzung für betriebliche oder für Wohnzwecke und der Fremdnutzung für betriebliche- oder Wohnzwecke differenziert werden.⁵

Für die **steuerrechtliche Beurteilung** kommt es u. a. darauf an, ob sich die Immobilie, determiniert durch die erzielte Einkunftsart, im **Betriebs-** oder **Privatvermögen** befindet. So kann eine Immobilie bspw. steuerliches Betriebsvermögen mit der Rechtsfolge darstellen, dass unabhängig von der Haltedauer die entgeltliche Veräußerung immer auch im Rahmen der Besteuerung des Ertrags (ESt, KSt, GewSt) zu berücksichtigen ist. Die Frage der Zuordnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen wird im nachfolgenden Abschn. 1.2.2 erörtert.

Bei Erwerb einer Immobilie spielt deren **Finanzierung** und insbesondere die steuerliche Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten eine wesentliche Rolle. Hierauf wird übergreifend kurz in Abschn. 1.3 eingegangen.

Auch ist es erforderlich das Grundstück aus steuerlicher Sicht zu **definieren bzw. atomisieren** und gegenüber anderen **Grundstücksbestandteilen**, wie z. B. Betriebsvorrichtungen, Außenanlagen, Scheinbestandteilen, etc. abzugrenzen. Liegen selbständige Wirtschaftsgüter vor, ergeben sich für diese ggf. unterschiedliche AfA-Methoden. Auch knüpft das Steuerrecht an unterschiedliche Gebäudebestandteile wie z. B. Wohnungen, Arbeitszimmer, Ein- oder Mehrfamilienhäuser an, die es zu definieren gilt. Daher erfolgt im Abschn. 1.4 eine Abgrenzung der unterschiedlichen Grundstücksbestandteile (Abb. 1.1).

³Nachfolgend Erbschaftsteuer.

⁴Vgl. die traditionelle betriebswirtschaftliche Gruppierung der Steuerarten, Rose/Watrin: Ertragsteuern, 21. A., 2017, S. 24.

⁵R 4.2 Abs. 4 EStR 2012.

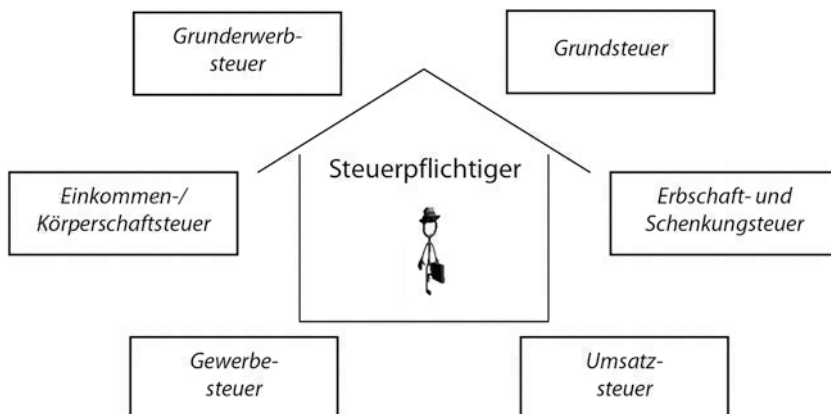


Abb. 1.1 Steuerpflichtiger

Darüber hinaus ist von entscheidender Bedeutung wem die Immobilie steuerrechtlich zuzurechnen ist. Das Steuerrecht geht bei dieser Frage nicht vom zivilrechtlichen, sondern vom **wirtschaftlichen Eigentum** i. S. d. § 39 AO aus. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kann sich insbesondere durch Nutzungsüberlassungen (Miet- und Leasingverträge) ergeben. Gleiche Fragestellung kann z. B. bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, Mietereinbauten bzw. -umbauten oder der Einräumung von Nießbrauchs- oder Erbbaurechten auftreten. Die **Zurechnungsfrage** ist daher zu beleuchten (Abschn. 1.5).

Für Immobilien existiert im Steuerrecht kein einheitlicher **Bewertungsmaßstab**. So folgt die Einkommensteuer weitestgehend den handelsrechtlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten. Für Zwecke der Erbschaftsteuer, der Grundsteuer sowie der Grunderwerbsteuer bestehen jeweils eigenständige Wertgrößen, die nicht selten auch erheblich voneinander abweichen. Der Abschn. 1.6 beschäftigt sich daher mit den unterschiedlichen Bewertungsmaßstäben (**Anschaffungs-/Herstellungskosten, Einheitswert, Grundsteuerwert, Vergleichswert, Ertragswert, Sachwert**). Für Zwecke der Ertragsteuern wird auch auf die Fortschreibung der Anschaffungs-/Herstellungskosten und die mögliche AfA und Teilwert-AfA eingegangen.

1.2 Übersicht über die Besteuerung von Immobilienvermögen

Aus jeder der o. g. Besteuerungsphasen (Erwerb, Nutzung, Veräußerung) können sich steuerpflichtige Tatbestände ergeben. Die nachfolgende Darstellung soll eine erste Einführung in die Besteuerung von Immobilienvermögen geben. Zur leichteren Lesbarkeit wurde weitestgehend auf einen Quellennachweis verzichtet. Die Einzelthemen werden vertiefend nochmals im Besonderen Teil behandelt.

1.2.1 Art der wirtschaftlichen Betätigung

Die Art der wirtschaftlichen Betätigung ist Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung. Im Folgenden wird überblickartig die Besteuerung der einzelnen Phasen des Investitionszyklus getrennt nach Verkehr-, Substanz- und Ertragsteuern dargestellt. Hierbei wird zunächst nur vom Inlandsfall ausgegangen, d. h. die Immobilie ist in Deutschland belegen und die Beteiligten sind Steuerinländer. Im Abschn. 1.2.1.4 wird sodann auch auf die Besteuerung mit Auslandsbezug eingegangen.

1.2.1.1 Besteuerung des Erwerbsvorgangs

1.2.1.1.1 Grunderwerbsteuer

Erwirbt der Steuerpflichtige eine inländische Immobilie unterliegt dieser Vorgang grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 GrEStG der Wert der Gegenleistung, welcher im Regelfall dem Kaufpreis entspricht. Der Steuersatz beträgt je nach Bundesland gegenwärtig zwischen 3,5 und 6,5 %. Steuerschuldner sind Käufer und Verkäufer; regelmäßig wird die GrESt jedoch vom Käufer getragen. Unentgeltliche Übertragungen durch eine Erbschaft oder Schenkung unterliegen nicht der Grunderwerbsteuer. Gleiches gilt u. a. bei entgeltlichem Erwerb zwischen in gerader Linie verwandten Personen (z. B. Vater-Sohn/Tochter) oder bei einem Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers.

1.2.1.1.2 Umsatzsteuer

Die Übertragung einer Immobilie durch einen Unternehmer – d. h. durch eine natürliche oder juristische Person, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, stellt grundsätzlich einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Allerdings sind gem. § 4 Nr. 9 a) UStG solche Umsätze **steuerbefreit**, die unter das **GrEStG** fallen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass tatsächlich eine Grunderwerbsteuerpflicht entsteht. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a) UStG greift vielmehr auch dann, wenn das GrEStG ebenfalls eine Steuerbefreiung anordnet.

Gemäß § 9 Abs. 1 UStG hat der Verkäufer die Möglichkeit auf die Umsatzsteuerfreiheit zu verzichten, wenn an einen anderen **Unternehmer** für dessen Unternehmen verkauft wird. Ist dies der Fall, wird der Umsatz als steuerpflichtig behandelt mit der Folge, dass der Verkäufer die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ggf. als Vorsteuer geltend machen kann. Hervorzuheben ist bereits an dieser Stelle, dass es hinsichtlich des Optionsrechts bei Verkauf auf die umsatzsteuerliche Nutzung der Immobilie durch den Erwerber nicht ankommt. Der Erwerber muss lediglich ein Unternehmer i. S. § 2 UStG sein und die Immobilie für sein Unternehmen erwerben.

Wird auf die Steuerbefreiung verzichtet, ist Bemessungsgrundlage der in der Rechnung für das Grundstück ausgewiesene Betrag ohne Umsatzsteuer.⁶ Steuerschuldner ist gem. § 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 3 UStG der Käufer. Der Steuersatz beträgt 19 %.

⁶Abschnitt 13b.13 UStAE Abs. 12014.

1.2.1.1.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wird eine Immobilie **von Todes wegen** erworben oder **unter Lebenden** verschenkt, so handelt es sich dabei um einen erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang. Der Steuersatz kann, soweit der Freibetrag (z. B. Ehegatten 500.000 €, Kinder 400.000 €) überschritten wird, je nach Steuerklasse, die sich nach dem Grad der Verwandtschaft bemisst und dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs, 7 % bis 50 % betragen.

Für Erbschaft- und Schenkungsteuer wird das Grundvermögen nach unterschiedlichen Bewertungsmethoden (Vergleichswert-, Ertragswert- oder Sachwertverfahren), abhängig von der Grundstücksart bewertet, sodass weitestgehend Marktwerte angesetzt werden.

Zu beachten ist jedoch, dass der Gesetzgeber eine Reihe von **Verschonungsregelungen** normiert hat, die eine zielgenaue Steuerbefreiung bzw. Steuerbegünstigung bei Immobilienübertragungen zur Folge haben. So bleibt z. B. die unentgeltliche Übertragung des Familienheimes zu Lebzeiten an den Ehegatten oder Lebenspartner schenkungsteuerfrei. Ebenso bleibt unter bestimmten Bedingungen der Erwerb des Familienheimes von Todes wegen durch die Kinder erbschaftsteuerfrei, sofern der Erblasser die Immobilie bis zum Erbfall zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, der Erwerber die Immobilie unverzüglich selbst zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Größe der Wohnung 200 qm nicht übersteigt.

1.2.1.1.4 Ertragsteuern

Ertragsteuerlich ist der Erwerb selbst unbeachtlich. Die von dem Erwerber aufgewendeten Zahlungen in Gestalt des Kaufpreises einschließlich der Erwerbsnebenkosten oder der Baukosten stellen steuerrechtlich Anschaffungs- oder Herstellungskosten dar. Die Begriffe der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind für alle Einkunftsarten inhaltsgleich zu verwenden. Im Rahmen der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist zwischen den Aufwendungen für das Gebäude und denen für den Grund und Boden zu unterscheiden.

Erwirbt der Steuerpflichtige ein Gebäude zu eigenbetrieblichen bzw. fremdbetrieblichen Zwecken oder fremden Wohnzwecken, kann er je nach Einkunftsart die Aufwendungen für das Gebäude über die Nutzungsdauer innerhalb der regelmäßigen Absetzung für Abnutzung (AfA) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten verteilen. Ein Abzug der Aufwendungen als Absetzung für Abnutzung (AfA) ist also regelmäßig dann möglich, wenn der Steuerpflichtige die Immobilie nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Ausnahmen bestehen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmälern, Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (vgl. § 10f EStG) und bei ungenutzten schutzwürdigen Kulturgütern (vgl. § 10g EStG).

Der **AfA-Satz** beträgt, je nach Nutzungsart und Zuordnung des Gebäudes zu Privat- oder Betriebsvermögen sowie dem Jahr der Fertigstellung, 2 %, 2,5 % oder 3 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.⁷ Kann eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich normierte nachgewiesen werden, kann diese angesetzt werden.

⁷Für Altgebäude (Herstellung/Anschaffung bis zum 01.01.2001), die zum Betriebsvermögen gehören und nicht zu Wohnzwecken dienen, gelten für die Anwendungen des § 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG die Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 21b EStG bzw. § 52 Abs. 8 S. 3 i. d. F. v. 12.06.1985.

Anschaffungskosten für den Grund und Boden können nicht im Wege der planmäßigen AfA als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben abgezogen werden, da der Grund und Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Außerplanmäßige AfA ist unter besonderen Umständen möglich.

1.2.1.2 Besteuerung der Nutzung der Immobilie

Wie bereits oben dargestellt, kann die Immobiliennutzung in Eigen- bzw. Fremdnutzung, sowie betriebliche und private Nutzung zu Wohnzwecken eingeteilt werden.

Die Fremdnutzung erfolgt regelmäßig durch Vermietung oder Verpachtung. Dabei kann es sich sowohl um die Vermietung/Verpachtung von Wohnungen, von möblierten Zimmern als auch von betrieblich genutzten Immobilien handeln. Bei der Eigennutzung ist ebenfalls danach zu differenzieren, ob die Eigennutzung zu betrieblichen oder zu Wohnzwecken erfolgt.

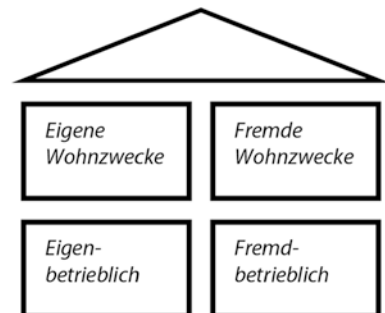
Es ergeben sich daher die in Abb. 1.2 dargestellten Nutzungsmöglichkeiten, die steuerrechtlich teilweise unterschiedlich behandelt werden.

Die nachfolgenden Ausführungen gehen davon aus, dass die Nutzung durch eine natürliche Person erfolgt, die im Inland ansässig ist. Der Auslandsfall wird im Rahmen dieser Einführung im Abschn. 1.2.1.4 behandelt. Auf die Beteiligung von Personen- oder Kapitalgesellschaften wird im Besonderen Teil eingegangen.

1.2.1.2.1 Umsatzsteuer

Die **Fremdnutzung** durch Vermietung und Verpachtung durch einen Unternehmer stellt ungeachtet der Nutzung beim Mieter gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar. Gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG sind die Umsätze aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich **steuerbefreit**. Es besteht jedoch gem. § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UStG die Möglichkeit auf die Steuerfreiheit der Umsätze aus Vermietung und Verpachtung zu verzichten, sofern der Mieter das Grundstück nicht ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. In Abweichung zur Veräußerung ist hier die Art der Verwendung durch den Mieter für den Verzicht auf Steuerbefreiung maßgeblich. Die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch nicht auf die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (z. B. in einem

Abb. 1.2 Nutzungsmöglichkeiten



Hotel).⁸ Bemessungsgrundlage ist das für die Nutzungsüberlassung aufgewendete Entgelt. Steuerschuldner ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Vermieter. Der Steuersatz beträgt 19 %.

Bei der Nutzung der Immobilie **zu fremdbetrieblichen Zwecken** ist darauf abzustellen, ob der Mieter selbst Umsätze erzielt (Ausgangsumsätze), die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dies ist regelmäßig dann nicht der Fall, wenn die Ausgangsumsätze steuerfrei sind.

Erfolgt eine Fremdnutzung zu einem solchen Zweck, der seinerseits umsatzsteuerfrei ist, scheidet ein Optionsrecht des Vermieters aus. Sind die Ausgangsumsätze des Mieters hingegen umsatzsteuerpflichtig, so kann der Vermieter von seinem Optionsrecht Gebrauch machen.

Beispiele

Bei Vermietung an einen Arzt ist eine Option des Vermieters zu umsatzsteuerpflichtigen Vermietungseinkünften ausgeschlossen, da die Leistungen des Arztes gem. § 4 Nr. 14 a) UStG steuerfrei sind. Anders ist der Fall bei Vermietung an einen Rechtsanwalt zu beurteilen, dessen Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind. Hier besteht für den Vermieter ein Optionsrecht. ◀

Erfolgt eine **Fremdnutzung zu Wohnzwecken** scheidet ein Optionsrecht gem. § 9 Abs. 2 UStG regelmäßig aus⁹, da der Mieter keine Umsätze generiert, die eine Steuerpflicht und damit eine Vorsteuerberechtigung begründen können. Dies bedeutet, dass die Vermietung zu Wohnzwecken i. d. R. **umsatzsteuerfrei erfolgt**.

Die Mieteinnahmen aus der Vermietung zu Wohnzwecken bzw. zu umsatzsteuerbefreiten betrieblichen Zwecken bleiben demnach zwingend umsatzsteuerfrei. Ein Vorsteuerabzug des Vermieters für eine zuvor empfangene umsatzsteuerpflichtige Leistung/Lieferung im Zusammenhang mit dem Grundstück ist somit gem. § 15 Abs. 2 UStG nicht möglich.

Wird die Immobilie zunächst umsatzsteuerpflichtig vermietet, ist ein Vorsteuerabzug möglich. Im Falle einer **Nutzungsänderung** – umsatzsteuerfreie Vermietung – innerhalb von zehn Jahren kann es zu einer umsatzsteuerlichen Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG kommen, was zu einer anteiligen Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuer führt.

1.2.1.2.2 Grundsteuer

Darüber hinaus wird unabhängig von der Nutzungsart von der jeweiligen Gemeinde, in deren Gebiet das Grundstück belegen ist, Grundsteuer auf das Eigentum an Grundstücken und deren Bebauung erhoben. Die Grundsteuer ist abhängig von der Beschaffenheit und

⁸§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG.

⁹Für Altfälle ist die Übergangsvorschrift des § 27 Abs. 2 UStG zu beachten, wonach auch bei Vermietung zu Wohnzwecken zur Umsatzsteuer optiert werden kann.

dem Wert des Grundstücks. Bemessungsgrundlage ist der vom Finanzamt festgestellte Einheitswert. Dieser liegt i. d. R. unterhalb des Verkehrswerts. Der Einheitswert wird mit der Grundsteuermesszahl multipliziert, die je nach Grundstücksart zwischen 2,6 ‰ und 3,5 ‰ beträgt. Der so ermittelte Grundsteuermessbetrag wird mit dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde multipliziert. Dieser variiert je nach Gemeinde derzeit zwischen 45 % und 1050 %.¹⁰ Steuerschuldner ist regelmäßig der Grundstückseigentümer.

Ab dem Jahr 2025 kommen neue Grundsteuerwerte zur Anwendung und ersetzen die bisherigen Einheitswerte. Bewertungsstichtag für die Grundsteuerwerte ist der 01.01.2022. Da die Grundsteuerwerte gegenüber den bisherigen Einheitswerten erheblich höher ausfallen, wurde zur Erlangung einer politisch gewünschten Aufkommensneutralität die Grundsteuermesszahl auf 0,34 ‰ reduziert. Zusätzlich haben die Bundesländer die Möglichkeit eine von der Bundesregelung abweichende Grundsteuer einzuführen.¹¹

Beispiel

Die Stadt Darmstadt hat in 2019 für die Grundsteuer B einen Hebesatz von 460 % festgesetzt. Der Einheitswert einer Eigentumswohnung soll 10.000 € betragen. Die Grundsteuer ermittelt sich wie folgt: $10.000 \text{ €} \times 3,5 \text{ ‰} \times 460 \text{ ‰} = 161 \text{ €}$.

1.2.1.2.3 Ertragsteuern

Vermietet der Steuerpflichtige Immobilien zu **fremden Wohnzwecken**, so erzielt er i. d. R. **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** nach § 21 EStG. Die Einkunftsermittlung erfolgt durch Berechnung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Es gilt das Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG. Als Einnahmen sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dabei typischerweise die Mieteinnahmen sowie die vereinnahmten Mietnebenkosten anzusehen. Als Werbungskosten fallen dabei im Wesentlichen die Betriebs- und die Finanzierungskosten sowie die AfA an. Der anzuwendende Einkommensteuersatz beträgt bei natürlichen Personen als Vermieter in Abhängigkeit von der Höhe der Einkünfte zwischen 14–45 % zzgl. Solidaritätszuschlag i. H. v. 5,5 % (SolZ).¹²

Nicht um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern um **gewerbliche Einkünfte** i. S. d. § 15 EStG handelt es sich, sobald die Grenze zur gewerblichen Vermietung überschritten wird, d. h. wenn die erbrachte Leistung über die bloße Vermietungstätigkeit hinausgeht. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige möblierte Zimmer vermietet und Zusatzleistungen erbringt (Pension). In diesem Fall kann die Einkunftsermittlung je nach Art der gewerblichen Tätigkeit und der damit

¹⁰Die Hebesätze beziehen sich auf den Grundsteuermessbetrag B für bebaute oder bebaubare Grundstücke und Gebäude; „Statistisches Bundesamt Deutschland“, Stand: 2017, Lautertal (Hebesatz von 1050 %).

¹¹Artikel 125b Abs. 3 GG.

¹²Der Steuertarif liegt einschließlich SolZ zwischen 14,77 bis 47,46 %.

verbundenen handelsrechtlichen Buchführungspflicht entweder mittels Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. nach § 5 Abs. 1 EStG erfolgen oder durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

Ist der Steuerpflichtige gewerblich tätig, fällt neben der Einkommen- auch **Gewerbesteuer** an. Die Bemessungsgrundlage ist der modifizierte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Die Modifikation besteht in möglichen Hinzurechnungen von Finanzierungsanteilen bzw. speziellen Grundstückskürzungen auf die im § 2 Besonderer Teil eingegangen wird. Die Gewerbesteuerbelastung variiert je nach Hebesatz¹³ zwischen 7 % und 31,5 % der Bemessungsgrundlage. Sofern Gewerbesteuer zu entrichten ist, kann eine Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG wirksam werden, in dem die Gewerbesteuer innerhalb der Grenzen des § 35 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet wird.

Vermietet der Steuerpflichtige Immobilien für **fremdbetriebliche Zwecke**, so stellen die daraus erzielten Mieteinnahmen ebenfalls grundsätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG dar. Etwas anderes gilt wiederum dann, wenn die Grenze zur gewerblichen Vermietung überschritten wird. Insoweit gilt das oben Gesagte. Die Einkunftsart ist also nicht von der wirtschaftlichen Betätigung des Mieters abhängig, sondern ist ausschließlich in der wirtschaftlichen Betätigung des Vermieters begründet.

Eine Besonderheit hinsichtlich der Einkunftsart ergibt sich für den Fall der Betriebsaufspaltung. Eine solche liegt dann vor, wenn ein Besitzunternehmen Anlagevermögen an ein Betriebsunternehmen vermietet bzw. verpachtet, mit dem eine sachliche und personelle Verflechtung besteht. In diesem Fall werden die Mieteinkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.¹⁴

Nutzt der Steuerpflichtige die Immobilie selbst zu **eigenbetrieblichen Zwecken**, so erzielt er zwar keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, jedoch findet die Immobilie mittelbare Berücksichtigung in der jeweiligen Einkunftsart. Dies führt dazu, dass Aufwendungen in Zusammenhang mit der Immobilie steuerlich geltend gemacht werden können. Im Umkehrschluss stellt die Immobilie steuerliches Betriebsvermögen dar.

Beispiel

Nutzt ein Freiberufler eine Immobilie selbst zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken (z. B. Büroräume eines Architekten), findet die Immobilie über seine selbständigen Einkünfte nach § 18 EStG steuerliche Berücksichtigung.

Besteht die Immobiliennutzung in der **Eigennutzung zu Wohnzwecken**, so stellt dies keinen steuererheblichen Umstand dar. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Immobilie können nicht steuerlich geltend gemacht werden. Ausnahmen bestehen für

¹³Der Hebesatz beträgt mindestens 200 % (§ 16 GewStG) bis zu derzeit 900 % (Stadt Dierfeld, Rheinland-Pfalz).

¹⁴Weitere Einzelheiten zur Betriebsaufspaltung im Besonderen Teil im Abschn. 2.1.2.1.1.2.

zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (vgl. § 10f EStG) und ungenutzte schutzwürdige Kulturgüter (vgl. § 10g EStG).

Erfolgt eine Nutzungsänderung von Betriebsvermögen in Privatvermögen, indem ein Gebäude bspw. zunächst eigenbetrieblich und später zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, so kann u. U. der Tatbestand der Entnahme erfüllt sein, mit der Folge, dass die stillen Reserven aufgedeckt werden und eine Gewinnrealisierung und Einkommensbesteuerung stattfindet.

1.2.1.3 Besteuerung der Veräußerung bzw. Übertragung

1.2.1.3.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer/Verkehrsteuern

Im Hinblick auf die Erbschaft-/Schenkungssteuer sowie Umsatz- und Grunderwerbsteuer kann auf obige Ausführungen bei Erwerb verwiesen werden.

1.2.1.3.2 Ertragsteuern

Wird eine Immobilie veräußert, resultiert hieraus grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn bzw. -verlust in Abhängigkeit von den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten und dem Veräußerungserlös.

Grundsätzlich handelt es sich bei der Veräußerung, der mit Einkünften aus § 21 EStG (Vermietung/Verpachtung zu fremden betrieblichen oder Wohnzwecken) im Zusammenhang stehenden Immobilie um einen privaten Vermögensvorgang, der als solcher nicht der Einkommensteuer unterliegt. Etwas anderes gilt dann, wenn es sich um ein sog. **privates Veräußerungsgeschäft** i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt, welches zu sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 Nr. 2 EStG führt. Dies ist gegeben, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung/Herstellung und Veräußerung nicht mehr als **zehn** Jahre beträgt. In diesem Fall ist der Veräußerungsgewinn als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG zu erfassen. Ein Verlust ist nur mit positiven Einkünften aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften verrechenbar.

Steht die veräußerte Immobilie in Zusammenhang mit gewerblichen Einkünften gem. § 15 EStG (z. B. bei Überschreitung der Grenze zur gewerblichen Vermietung, bei gewerblichem Grundstückshandel, Betriebsaufspaltung, eigenbetrieblicher Nutzung), so stellt das Veräußerungsergebnis ungeachtet der Haltedauer immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG dar. Die Einkünfte ermitteln sich als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert (Anschaffungskosten./ AfA) der Immobilien. Ein Gewinn unterliegt bei einer natürlichen Person der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer, wobei die Gewerbesteuer innerhalb der Grenzen des § 35 EStG zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führen kann.

1.2.1.4 Besteuerung mit Auslandsbezug

Im Folgenden soll ein Überblick über die Immobilienbesteuerung mit Auslandsbezug gegeben werden. Dargestellt wird zum einen der Fall, dass eine im Ausland ansässige

natürliche Person, Personengesellschaft¹⁵ oder Kapitalgesellschaft (Steuerausländer) ein in Deutschland belegenes Grundstück erwirbt, vermietet oder veräußert sowie der umgekehrte Fall eines Steuerinländers mit im Ausland belegener Immobilie. Es wird davon ausgegangen, dass der Steuerausländer darüber hinaus in Deutschland nicht tätig ist; gleiches gilt für einen Steuerinländer hinsichtlich seiner Tätigkeit im Ausland. Weitergehende Erläuterungen zur internationalen Immobilienbesteuerung erfolgen im Besonderen Teil unter Abschn. 2.5.

1.2.1.4.1 Besteuerung eines Steuerausländers mit inländischer Immobilie

Bei **Erwerb** einer in Deutschland belegenen Immobilie durch einen Steuerausländer fallen in gleicher Weise Verkehrsteuern (GrESt, USt) an, wie bei einem Steuerinländer. Insoweit kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Die **Vermietung** der in Deutschland belegenen Immobilie hat gem. § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 EStG eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland zur Folge, d. h. es erfolgt eine Besteuerung durch den deutschen Fiskus an der Quelle.

Erfolgt die Vermietung durch eine ausländische Kapitalgesellschaft liegen gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) Buchst. aa) EStG vor. Bei Vermietung durch eine natürliche Person handelt es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, soweit die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nicht erfüllt sind.

Bei im Ausland ansässigen natürlichen Personen gilt der **allgemeine Einkommensteuertarif** von derzeit 14–45 % zzgl. SolZ; bei Körperschaften der **allgemeine Körperschaftsteuersatz** i. H. v. 15 % zzgl. SolZ. **Gewerbesteuer** fällt regelmäßig in Deutschland **nicht** an, da eine Immobilie mangels Betriebsstätteneigenschaft keinen Steuergegenstand i. S. d. § 2 GewStG darstellt.

Da die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte regelmäßig auch im Wohnsitzstaat des Steuerausländers steuerpflichtig sind (**Welteinkommensprinzip**), unterliegen diese Einkünfte grundsätzlich einer **Doppelbesteuerung**. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat Deutschland mit den wichtigsten Industriestaaten bilaterale **Doppelbesteuerungsabkommen** abgeschlossen. Nach **Art. 6 OECD-MA (DBA)** wird das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen dem Belegenheitsstaat (Deutschland) zugewiesen. Im ausländischen Staat werden die in Deutschland erzielten Einkünfte je nach Doppelbesteuerungsabkommen entweder gem. **Art. 23 A OECD-MA (DBA) freigestellt** oder es findet gem. **Art. 23 B OECD-MA (DBA)** eine **Anrechnung** der deutschen Steuer statt.

Liegt kein Doppelbesteuerungsabkommen vor, kann eine Doppelbesteuerung lediglich durch eine Anrechnung der deutschen Quellensteuer nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats (analog § 34c EStG) verhindert werden.

¹⁵Personengesellschaften werden im internationalen Steuerrecht entweder als steuertransparent mit Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter oder dem Trennungsprinzip folgend als selbständiges Steuersubjekt wie eine Kapitalgesellschaft gewertet.

Bei **Veräußerung der Immobilie** durch eine im Ausland ansässige natürliche Person gelten über § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG für die Art der Einkünfte die gleichen Regeln wie für Steuerinländer, d. h. bei Veräußerung innerhalb der 10-Jahres-Frist liegen steuerpflichtige Einkünfte vor.

Handelt es sich bei dem ausländischen Veräußerer um eine Kapitalgesellschaft, so erzielt diese aus der Veräußerung der Immobilie gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) Buchst. bb) EStG stets gewerbliche Einkünfte ungeachtet der Haltedauer. Insoweit ist ein Gleichlauf mit den inländischen Kapitalgesellschaften gegeben.

Es gilt jeweils der normale Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuertarif zzgl. SolZ. Gewerbesteuer fällt mangels Betriebsstätte wiederum nicht an.

1.2.1.4.2 Besteuerung eines Steuerinländers mit ausländischer Immobilie

Der **Erwerb** einer Immobilie unterliegt den Verkehrssteuern des Belegenheitsstaates. Der deutschen GrESt unterliegen nur Erwerbsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Bezüglich der USt besteht innerhalb der EU infolge der MwStSystRL¹⁶ eine Steuerfreistellung analog der deutschen Besteuerung für Umsätze, die unter das GrEStG fallen.

Die **Nutzung** der im Ausland belegenen Immobilie durch Vermietung führt ebenfalls zu einer **Doppelbesteuerung**. Zum einen ist der Steuerinländer mit seinem gesamten Welteinkommen in Deutschland steuerpflichtig, d. h. auch mit seinen im Ausland erzielten Einkünften. Gleichzeitig unterliegt das Grundstück auch im Ausland der Besteuerung an der Quelle.¹⁷ Besteht zwischen den Staaten ein DBA unterliegt die Vermietung der Immobilie gem. Art. 6 OECD-MA (DBA) der Besteuerung im Belegenheitsstaat. Je nachdem, ob es sich um eine natürliche oder um eine juristische Person handelt, liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus Gewerbebetrieb nach den Vorschriften des jeweiligen Belegenheitsstaates vor. In Deutschland erfolgt in den meisten Fällen eine **Freistellung** der ausländischen Einkünfte gem. Art. 23 A OECD-MA (DBA), bei natürlichen Personen unter **Progressionsvorbehalt**, sofern das Grundstück in einem Drittstaat¹⁸ belegen ist. Das bedeutet, dass die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des inländischen Steuersatzes mit berücksichtigt werden. Wenige Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine **Anrechnung** der ausländischen Steuern auf die deutsche Einkommensteuer vor.¹⁹

Besteht zwischen Deutschland und dem Belegenheitsstaat kein DBA, so ist die ausländische Steuer innerhalb der Grenzen des § 34c EStG auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar oder im Rahmen der Einkünfteermittlung abzugsfähig.

¹⁶Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie.

¹⁷Die beschränkte Steuerpflicht im Ausland ergibt sich nach der jeweiligen ausländischen Vorschrift analog des deutschen § 49 EStG.

¹⁸Drittstaaten sind solche Staaten die nicht Vertragspartei oder Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums sind.

¹⁹Z. B. DBA mit Finnland, Schweiz, Spanien.

Bei der Ermittlung der Einkünfte ist **§ 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG** zu beachten, wonach negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines in einem **Drittstaat** belegenen Grundstücks nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat verrechnet werden dürfen. Diese Vorschrift findet jedoch nur Anwendung, wenn entweder kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder sofern ein solches abgeschlossen wurde dieses die Anrechnungsmethode vorsieht. Im Falle der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt dürfen die negativen Einkünfte gleichfalls nicht berücksichtigt werden.

Bei **Veräußerung** der Immobilie fallen sowohl Verkehrs- als auch Ertragsteuern nach den jeweiligen Vorschriften des Belegenheitsstaates an. In Deutschland werden die Ertragsteuern (Einkünfte aus der Veräußerung der Immobilie) bei Vorlage eines DBA regelmäßig freigestellt und lediglich bei natürlichen Personen innerhalb des Progressionsvorbehalts berücksichtigt, sofern es sich um einen steuerpflichtigen Vorgang (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, privates Veräußerungsgeschäft) handelt.

1.2.2 Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. zum Privatvermögen

Wie bereits erwähnt, hängt die ertragsteuerliche Behandlung der Immobilie im Hinblick auf die Veräußerung, Ergebnisermittlung einschließlich (Sonder-) AfA im Wesentlichen davon ab, ob diese dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen ist. Daher soll bereits an dieser Stelle auf die Abgrenzungsfrage eingegangen werden. Ob ein Grundstück dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zugehörig ist, wird durch die Einkunftsart determiniert, d. h. in welcher Form die Immobilie genutzt wird (s. Abb. 1.3).

Für Zwecke dieser Einordnung ist ein Grundstück ggf. auch in mehrere Bruchteile bzw. Gebäudeeinheiten zerlegbar, die steuerrechtlich als selbständige Wirtschaftsgüter behandelt werden. Dabei ist es ausgeschlossen, dass das gleiche Grundstück bzw. der gleiche Grundstücksteil sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich erfasst wird.

In der Praxis versucht man bei Gewinnchancen die Zuordnung zum Betriebsvermögen zu vermeiden, da Veräußerungsgewinne im Betriebsvermögen steuerlich immer erfasst werden. Im Privatvermögen sind Veräußerungsgewinne unbeachtlich, sofern kein privates Veräußerungsgeschäft vorliegt, d. h. eine Veräußerung innerhalb der o. g. 10-Jahres-Frist erfolgt. Umgekehrt wird bei Verlustaussichten der Weg in das Betriebsvermögen gesucht, da diese Verluste steuerlich ggf. mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können (Abb. 1.3).

1.2.2.1 Betriebsvermögen

Steht das Grundstück im Zusammenhang mit einer der drei **Gewinneinkunftsarten** i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit) ist dieses regelmäßig dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Erfolgt also

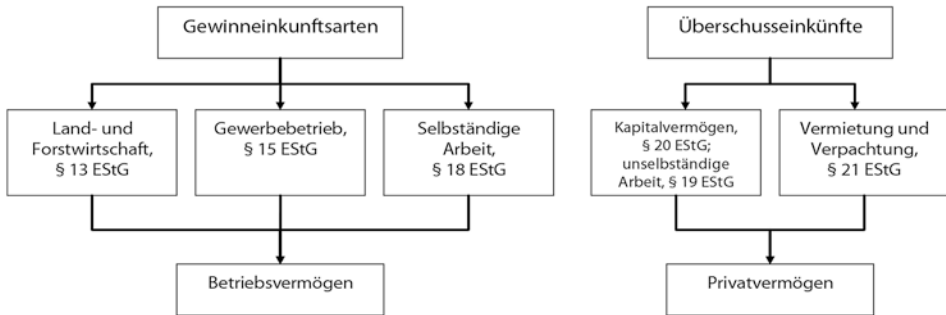


Abb. 1.3 Übersicht über die Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen

eine Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in gewerbliche Einkünfte (z. B. gewerbliche Vermietung, gewerblicher Grundstückshandel, Betriebsaufspaltung) ist die Immobilie dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Darüber hinaus zählen eigenbetrieblich genutzte Immobilien zum Betriebsvermögen.

Grundstücke, die sich im Eigentum einer **Kapitalgesellschaft** befinden, stellen stets Betriebsvermögen dar, da die steuerpflichtigen Einkünfte der Körperschaft gem. § 8 Abs. 2 KStG stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten.

Zum Betriebsvermögen gehören innerhalb der Gewinneinkünfte alle Wirtschaftsgüter, die betrieblich veranlasst angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.²⁰

Innerhalb des Betriebsvermögens wird zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen unterschieden.

1.2.2.1.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen unterscheiden sich dabei primär durch die Intensität der sachlichen Beziehung zum Betrieb.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören die Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen oder objektiv erkennbar zum Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Wird ein Grundstück ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblich genutzt, erfolgt zwingend eine vollumfängliche Zurechnung zum notwendigen Betriebsvermögen.

Beispiele

Verwaltungs- und Produktionsgebäude eines Industriebetriebs, Büroräume eines Anwalts.

Ein **gemischt genutztes** Grundstück bzw. Gebäudeteil kann jedoch im Gegensatz zu beweglichen Wirtschaftsgütern in mehrere Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, die auf-

²⁰BFH v. 11.11.1987, BStBl. II 1988, S. 424.