

Jürgen Lindauer

Immobilien und Steuern

Kompakte Darstellung für die Praxis

2. Auflage

Immobilien und Steuern

Jürgen Lindauer

Immobilien und Steuern

Kompakte Darstellung für die Praxis

2., überarbeitete und aktualisierte Auflage

Jürgen Lindauer
Darmstadt, Deutschland

ISBN 978-3-658-06722-9
DOI 10.1007/978-3-658-06723-6

ISBN 978-3-658-06723-6 (eBook)

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2010, 2016

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 Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. 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.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist Teil von Springer Nature
Die eingetragene Gesellschaft ist „Springer Fachmedien Wiesbaden“

Vorwort

Immobilien unterliegen – mit Ausnahme der Grundsteuer – 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 2. 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.

Seit der Veröffentlichung der 1. Auflage im Jahr 2010 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, so dass der Rechtsstand Dezember 2015 ist.

Da sich die Grundkonzeption des Werkes bewährt hat, konnte die gewählte Gliederung beibehalten werden. Erweitert wurde das Werk lediglich um einen kurzen Abschnitt zur Besteuerung von Photovoltaikanlagen.

Für die Mithilfe bei der Überarbeitung des Manuskripts, sowie der Aktualisierung des Fußnotenapparats und des Stichwortverzeichnisses bedanke ich mich bei Frau Kerstin Giebel, B.A. sowie Frau stud. rer. oec. Sarah Klose und Frau stud. rer. oec. Neele Kämpf. Auch danke ich meinen Kollegen Herrn Ingo Banzhaf, WP/StB und Herrn Dr. Martin Ribbrock, RA für Ihre kritische Durchsicht und die anregenden Diskussionen zu einzelnen Themen.

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

Darmstadt, im Dezember 2015

Jürgen Lindauer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort..... V
Abkürzungsverzeichnis XVII

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..... 7
1.2.1.2.2 Grundsteuer 8
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.....	14
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.....	16
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.....	19
1.3.2.5	Schuldzinsenabzug nach Beendigung der Einkünfteerzielung.....	20
1.3.2.6	Vorfälligkeitsentschädigung.....	21
1.4	Zerlegung eines Grundstücks in seine Bestandteile aus steuerlicher Sicht	22
1.4.1	Grundstück.....	23
1.4.1.1	Grundstücksgleiche Rechte.....	23
1.4.1.1.1	Erbbaurecht.....	24
1.4.1.1.2	Wohnungseigentum/Teileigentum.....	24
1.4.2	Grund und Boden.....	24
1.4.3	Gebäude.....	25
1.4.3.1	Begriff.....	25
1.4.3.2	Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut.....	27
1.4.4	Gebäudeteile.....	27
1.4.4.1	Unselbständige Gebäudeteile.....	28
1.4.4.2	Selbständige Gebäudeteile.....	28
1.4.4.2.1	Betriebsvorrichtungen.....	29
1.4.4.2.2	Scheinbestandteile.....	30
1.4.4.2.3	Mietereinbauten und -umbauten.....	30
1.4.4.2.4	Ladeneinbauten.....	31
1.4.4.3	Selbständige Wirtschaftsgüter.....	31
1.4.5	Sonstige mit dem Gebäude zusammenhängende Definitionen.....	32
1.4.5.1	Familienheim.....	33
1.4.5.2	Häusliches Arbeitszimmer.....	33
1.5	Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum.....	35
1.5.1	Grundsätzliches.....	35
1.5.2	Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum.....	35
1.5.2.1	Eigentumsübertragung eines Grundstücks.....	36
1.5.2.2	Leasing/Nutzungsüberlassung.....	36

	1.5.2.2.1	Operating-Leasing.....	37		
	1.5.2.2.2	Finanzierungsleasing.....	38		
	1.5.2.2.3	Mietkauf.....	43		
	1.5.2.2.4	Sale-and-lease-back.....	43		
	1.5.2.3	Nießbrauch.....	43		
	1.5.2.4	Gebäude auf fremdem Grund und Boden.....	44		
	1.5.2.5	Erbbaurecht.....	44		
	1.5.2.6	Mietereinbauten bzw. -umbauten.....	44		
	1.5.2.7	Treuhandverhältnisse.....	46		
1.6		Bewertung von Immobilien.....	47		
	1.6.1	Bewertungsmaßstäbe nach HGB/ESTG.....	48		
		1.6.1.1	Anschaffungskosten.....		
			1.6.1.1.1	Anschaffungspreis.....	50
			1.6.1.1.2	Anschaffungsnebenkosten.....	50
			1.6.1.1.3	Nachträgliche Anschaffungskosten.....	51
			1.6.1.1.4	Anschaffungspreisminderungen.....	52
			1.6.1.1.5	Ansatz der Anschaffungskosten.....	52
			1.6.1.1.6	Aufteilung von Anschaffungskosten.....	52
		1.6.1.2	Herstellungskosten.....	54	
			1.6.1.2.1	Definition.....	54
			1.6.1.2.2	Abgrenzung zu Anschaffungskosten.....	54
			1.6.1.2.3	Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand.....	54
			1.6.1.2.4	Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen.....	55
			1.6.1.2.5	Abbruchkosten.....	58
			1.6.1.2.6	Ermittlung der Herstellungskosten.....	59
			1.6.1.2.7	Ansatz der Herstellungskosten.....	60
		1.6.1.3	Erhaltungsaufwand.....	61	
			1.6.1.3.1	Definition.....	61
			1.6.1.3.2	Steuerliche Behandlung.....	61
			1.6.1.3.3	Energetische Sanierung.....	61
		1.6.1.4	Teilwert.....	63	
			1.6.1.4.1	Bedeutung.....	63
			1.6.1.4.2	Begriffsbestimmung.....	63
			1.6.1.4.3	Wertermittlung.....	64
		1.6.1.5	Gemeiner Wert.....	65	
			1.6.1.5.1	Bedeutung.....	65
			1.6.1.5.2	Wertermittlung.....	65
	1.6.2	Absetzung für Abnutzung (AfA).....	65		
		1.6.2.1	AfA-Berechtigung.....	65	
			1.6.2.1.1	AfA-Berechtigung bei Miteigentum.....	66
			1.6.2.1.2	Drittaufwand.....	66

1.6.2.2	Bemessungsgrundlage	66
1.6.2.3	AfA-Arten.....	67
1.6.2.4	Regelmäßige AfA	68
1.6.2.4.1	Beginn/Ende der AfA	68
1.6.2.4.2	AfA-Objekte.....	69
1.6.2.4.3	AfA-Methoden.....	71
1.6.2.5	Erhöhte Absetzung (Planmäßige AfA).....	74
1.6.2.5.1	Anwendungsfälle der erhöhten Absetzung.....	74
1.6.2.5.2	Voraussetzungen des § 7a EStG.....	75
1.6.2.6	Außerordentliche AfA	77
1.6.2.7	AfA-Berichtigung.....	77
1.6.2.8	Abschreibungen von Immobilien im Handelsrecht.....	77
1.6.2.8.1	Planmäßige Abschreibung.....	77
1.6.2.8.2	Außerplanmäßige Abschreibung.....	78
1.6.3	Bewertung von Grundbesitz nach dem Bewertungsgesetz (BewG)	78
1.6.3.1	Einheitswertermittlung für Zwecke der Grundsteuer	80
1.6.3.1.1	Grundstücke des Grundvermögens.....	81
1.6.3.1.2	Grundstücke des Betriebsvermögens (Betriebsgrundstücke)	85
1.6.3.2	Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer	85
1.6.3.2.1	Grundstücke des Grundvermögens.....	85
1.6.3.2.2	Bewertung von Grundbesitz im Rahmen des Betriebsvermögens	93
1.6.3.2.3	Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts	94
2.	Besonderer Teil.....	95
2.1	Direktinvestition.....	96
2.1.1	Besteuerung des Erwerbs.....	96
2.1.1.1	Grunderwerbsteuerliche Aspekte.....	96
2.1.1.1.1	Steuerbare Rechtsvorgänge	96
2.1.1.1.2	Bemessungsgrundlage	98
2.1.1.1.3	Steuerbefreiungen	100
2.1.1.1.4	Steuersatz.....	101
2.1.1.1.5	Steuerschuldner	102
2.1.1.1.6	Entstehung, Festsetzung und Zahlung der Grunderwerbsteuer	102
2.1.1.1.7	Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer.....	103

	2.1.1.1.8	Anzeigepflicht	103
2.1.1.2		Umsatzsteuerliche Aspekte	103
	2.1.1.2.1	Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs	103
	2.1.1.2.2	Steuerpflichtigkeit des Erwerbsvorgangs	105
	2.1.1.2.3	Verkauf mit Option zur Umsatzsteuer.....	106
	2.1.1.2.4	Bemessungsgrundlage	106
	2.1.1.2.5	Schuldner der Umsatzsteuer bei Verkauf mit Option	107
	2.1.1.2.6	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze	107
	2.1.1.2.7	Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuern	108
2.1.1.3		Ertragsteuerliche Aspekte.....	108
	2.1.1.3.1	Entgeltlicher Erwerb	109
	2.1.1.3.2	Unentgeltlicher Erwerb (Schenkung).....	110
2.1.1.4		Steuerliche Förderung (InvZulG).....	111
2.1.2		Besteuerung der Nutzung	112
	2.1.2.1	Ertragsteuerliche Aspekte.....	112
	2.1.2.1.1	Abgrenzung Gewerbebetrieb/ Vermögensverwaltung i.R.d. Immobilienutzung	113
	2.1.2.1.2	Immobilie im Privatvermögen	122
	2.1.2.1.3	Immobilie im Betriebsvermögen	145
2.1.2.2		Umsatzsteuerliche Aspekte i. R. der Immobilienutzung.....	148
	2.1.2.2.1	Umsatzsteuerbarkeit des Vermietungsumsatzes	148
	2.1.2.2.2	Umsatzsteuerbefreiung des Vermietungsumsatzes	149
	2.1.2.2.3	Optionsrecht des Vermieters	151
	2.1.2.2.4	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze	152
	2.1.2.2.5	Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG im Zusammenhang mit Immobilien	155
	2.1.2.2.6	Bemessungsgrundlage/ Steuerschuldner	158
	2.1.2.2.7	Steuersatz.....	159

	2.1.2.2.8	Ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer.....	159
2.1.2.3		Grundsteuerliche Aspekte	160
	2.1.2.3.1	Grundsätzliches	160
	2.1.2.3.2	Steuergegenstand.....	160
	2.1.2.3.3	Steuerbefreiungen	160
	2.1.2.3.4	Steuerschuldner	160
	2.1.2.3.5	Haftungsschuldner	161
	2.1.2.3.6	Bemessung der Grundsteuer	161
	2.1.2.3.7	Festsetzung der Grundsteuer.....	162
	2.1.2.3.8	Erhebung der Grundsteuer	162
	2.1.2.3.9	Erlass der Grundsteuer	162
	2.1.2.3.10	Grundsteuerreform.....	164
2.1.3		Besteuerung der Veräußerung.....	167
	2.1.3.1	Veräußerung einer im Betriebsvermögen befindlichen Immobilie	168
	2.1.3.1.1	Einzelveräußerung	168
	2.1.3.1.2	Entnahme	169
	2.1.3.1.3	Gewerblicher Grundstückshandel	171
	2.1.3.2	Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen Immobilie	177
	2.1.3.2.1	Grundsatz.....	177
	2.1.3.2.2	Berechnung der Haltefrist.....	178
	2.1.3.2.3	Ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke	180
	2.1.3.2.4	Veräußerungsgewinn.....	182
2.1.4		Immobilien-Leasing.....	185
	2.1.4.1	Ertragsteuerliche Aspekte.....	186
	2.1.4.1.1	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber.....	186
	2.1.4.1.2	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer.....	187
	2.1.4.2	Umsatzsteuerliche Aspekte	188
	2.1.4.2.1	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber.....	188
	2.1.4.2.2	Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer	188
2.2		Indirekte Investition.....	189
	2.2.1	Immobilie im Vermögen einer Personengesellschaft.....	190
	2.2.1.1	Gewerbliche Personengesellschaft	191
	2.2.1.1.1	Formen der gewerblichen Personengesellschaft	191

	2.2.1.1.2	Besteuerung des Erwerbsvorgangs	193
	2.2.1.1.3	Besteuerung der Nutzung	198
	2.2.1.1.4	Besteuerung der Veräußerung.....	210
	2.2.1.2	Vermögensverwaltende Personengesellschaft	213
	2.2.1.2.1	Besteuerung des Erwerbs	213
	2.2.1.2.2	Besteuerung der Nutzung	214
	2.2.1.2.3	Besteuerung der Veräußerung.....	215
2.2.2		Immobilie im Vermögen einer Kapitalgesellschaft.....	216
	2.2.2.1	Besteuerung.....	216
	2.2.2.1.1	Besteuerung des Erwerbsvorgangs	216
	2.2.2.1.2	Besteuerung der Nutzung	219
	2.2.2.1.3	Besteuerung der Veräußerung.....	221
2.3		Unentgeltliche Übertragung von Immobilien zu Lebzeiten oder von Todes wegen	222
	2.3.1	Grundsätzliches.....	222
	2.3.2	Erbschaftsteuerreform.....	223
	2.3.3	Direkte Übertragung	223
	2.3.3.1	Verkehrsteuerliche Auswirkungen	224
	2.3.3.2	Erbschaft-/Schenkungsteuerliche Auswirkungen	224
	2.3.3.2.1	Überlassung der selbst genutzten Immobilie an den Ehegatten.....	225
	2.3.3.2.2	Überlassung der selbst genutzten Immobilie von Todes wegen an Kinder oder Kinder verstorbener Kinder.....	225
	2.3.3.2.3	Überlassung einer fremd genutzten Immobilie.....	226
	2.3.4	Freibeträge	226
	2.3.5	Steuertarif.....	227
	2.3.6	Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer.....	228
2.4		Immobilienprodukte.....	228
	2.4.1	Geschlossene Immobilienfonds	228
	2.4.1.1	Besteuerung der Fondsgesellschaft	230
	2.4.1.2	Besteuerung des Anlegers	231
	2.4.1.3	Steuerliche Besonderheiten.....	232
	2.4.1.3.1	Hersteller- oder Erwerbereigenschaft des Fonds.....	233
	2.4.1.3.2	Einordnung der Kosten bei Fehlen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Erwerbereigenschaft)	234
	2.4.1.3.3	Einordnung der Kosten bei Vorliegen einer wesentlichen einflussnahmemöglichkeit (Herstellereigenschaft).....	234

	2.4.1.4	Besteuerung der Veräußerung.....	235	
2.4.2		Offene Immobilienfonds.....	235	
	2.4.2.1	Gesellschaftsrechtlicher Rahmen	236	
	2.4.2.2	Steuerliche Aspekte	237	
		2.4.2.2.1 Laufende Einkünfte.....	238	
		2.4.2.2.2 Besteuerung der Veräußerung.....	240	
		2.4.2.2.3 Ausblick- Referentenentwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung.....	241	
2.4.3		German REIT	241	
	2.4.3.1	Voraussetzungen zur Erlangung des REIT-Status.....	242	
		2.4.3.1.1 Börsenzulassung	242	
		2.4.3.1.2 Streuung der Aktien der REIT-AG	243	
		2.4.3.1.3 Vermögens- und Ertragsanforderungen.....	243	
		2.4.3.1.4 Ausschüttung an die Anleger	243	
		2.4.3.1.5 Immobilienhandel	243	
		2.4.3.1.6 Mindesteigenkapitalanforderungen	244	
	2.4.3.2	Steuerlicher Rahmen	244	
		2.4.3.2.1 Steuerbefreiung der REIT-AG	244	
		2.4.3.2.2 Erwerbsphase.....	244	
		2.4.3.2.3 Besteuerung laufender Erträge.....	245	
		2.4.3.2.4 Besteuerung der Veräußerung.....	246	
2.5		Internationale Immobilienbesteuerung	247	
	2.5.1	Einführung.....	247	
	2.5.2	Immobilieeinkünfte in den Doppelbesteuerungsabkommen.....	248	
		2.5.2.1 Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 OECD-MA).....	249	
		2.5.2.2 Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 OECD-MA).....	250	
		2.5.2.3 Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Artikel 23 OECD-MA)	250	
	2.5.3	Investition in inländische Immobilien durch Steuerausländer.....	251	
		2.5.3.1 Investition durch eine natürliche Person	251	
			2.5.3.1.1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG.....	251
			2.5.3.1.2 Anordnung des Steuerabzuges nach § 50 a Abs. 7 EStG.....	253
		2.5.3.2 Investition durch eine Kapitalgesellschaft.....	253	

	2.5.3.2.1	Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) aa) EStG.....	253
	2.5.3.3	Besteuerung der Veräußerung.....	255
	2.5.3.4	Investition von Steuerausländern über eine inländische Immobilienkapitalgesellschaft	256
	2.5.3.4.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	256
	2.5.3.4.2	Besteuerung der Veräußerungsgewinne	256
2.5.4		Investition in ausländische Immobilien durch Steuerinländer	257
	2.5.4.1	Besteuerung der Nutzung von Auslandsimmobilien	257
	2.5.4.1.1	Anrechnungsmethode	259
	2.5.4.1.2	Freistellungsmethode.....	261
	2.5.4.1.3	Besonderheiten der Besteuerung von über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilien.....	261
	2.5.4.2	Besteuerung der Veräußerung von Auslandsimmobilien	262
	2.5.4.3	Besteuerung der Veräußerung von Auslandsimmobiliengesellschaften	263
2.6		Photovoltaikanlagen	263
	2.6.1	Einführung.....	263
	2.6.2	Einkunftsart	264
	2.6.3	Selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter.....	264
	2.6.4	AfA.....	264
	2.6.5	Umsatzsteuer	265
Literaturverzeichnis			267
Stichwortverzeichnis			269

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
a.a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfAa	Absetzung für außerordentliche technische oder wirtschaftliche Nutzung
AfS	Absetzung für Substanzverringerung
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebsberater
BewG	Bewertungsgesetz
BewRGr	Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI I	Bundesgesetzblatt Teil I
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bspw.	beispielsweise
BStBl I	Bundessteuerblatt Teil I

BStBl II	Bundesteuerblatt Teil II
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
CO-2	Kohlenstoffdioxid
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst
d. h.	das heißt
Drs.	Drucksache
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFH	Einfamilienhaus
ErbbauRG	Gesetz über das Erbbaurecht
ErbStB	Erbschaftsteuerberater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStB	Der Ertragsteuerberater (Zeitschrift)
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FlurbG	Flurbereinigungsgesetz
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewStDV	Gewerbesteuerdurchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz

GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung Compagnie Kommanditgesellschaft
G-REIT	German Real Estate Investment Trust
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbssteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrStR	Grundsteuerrichtlinien
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschender Meinung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
InvG	Investmentgesetz
InvStG	Investmentsteuergesetz
InvZulG	Investitionszulagegesetz
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
JurisPR-SteuerR	Juris Praxisreport Steuerrecht
KAGB	Kapitalanlagegesetzbuch
KVG	Kapitalverwaltungsgesellschaft
Kap.	Kapitel
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LStH	Lohnsteuerhinweise
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
MFH	Mehrfamilienhaus
Mio.	Millionen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
ND	Nutzungsdauer

Nr.	Nummer
n. v.	Nicht veröffentlicht
OECD-MA	Organization for Economic Cooperation and Development – Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannte
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
PV	Privatvermögen
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RETT-Blocker	Real Estate Transfer Tax Blocker
REIT	Real Estate Investment Trust
REITG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte/n
SolZ	Solidaritätszuschlag
Tw-Afa	Teilwert Absetzung für Abnutzung
Tz.	Textziffer
UK	United Kingdom
Unterabs.	Unterabschnitt
UR	Umsatzsteuer Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
v.	vom
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Wohnungseigentumsgesetz
WertV	Wertermittlungsverordnung

z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
zzgl.	zuzüglich

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 handelt.

¹ Eine 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.

² Tipke/Lang: Steuerrecht, 22. A., 2015, § 7, Rn. 17.

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 Abschnitt 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 **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 Abschnitt 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 Abschnitt 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 Abschnitt 1.4 eine Abgrenzung der unterschiedlichen Grundstücksbestandteile.

³ Nachfolgend Erbschaftsteuer.

⁴ Vgl. die traditionelle betriebswirtschaftliche Gruppierung der Steuerarten, Rose/Watrin: Ertragsteuern, 20. A., 2013, S. 24.

⁵ R 4.2 Abs. 4 EStR 2012.

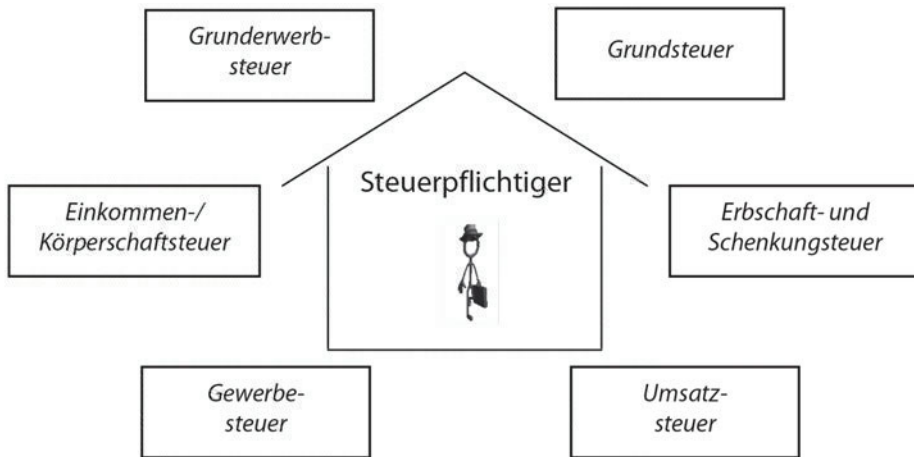


Abb. 1.1: Steuerpflichtiger

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 (Abschnitt 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 Abschnitt 1.6 beschäftigt sich daher mit den unterschiedlichen Bewertungsmaßstäben (**Anschaffungs-/Herstellungskosten, Einheitswert, Bedarfswert, 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 Abschnitt 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 Nr. 3, Abs. 2 UStG der Käufer. Der Steuersatz beträgt 19 %.

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 Baudenkmalen, Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (vgl. § 10f EStG) und bei ungenutzten schutzwürdigen Kulturgütern (vgl. § 10g EStG).

⁶ Abschnitt 13b.13 UStAE Abs. 1, 2010.

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.

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 Abschnitt 1.2.1.4 behandelt. Auf die Beteiligung von Personen- oder Kapitalgesellschaften wird im Besonderen Teil eingegangen.

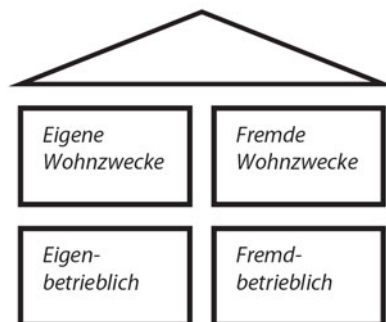


Abb. 1.2: Nutzungsmöglichkeiten

⁷ Für 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.

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 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.

⁸ § 4 Nr. 12 S. 2 UStG.

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

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 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 960 %.¹⁰ Steuerschuldner ist regelmäßig der Grundstückseigentümer.

Beispiel:

Die Stadt Darmstadt hat in 2015 für die Grundsteuer B einen Hebesatz von 460 % festgesetzt. Der Einheitswert einer Eigentumswohnung soll 10.000 € betragen. Die Grundsteuer ermittelt sich wie folgt: $10.000 \text{ €} \times 3,5 \% \times 460 \% = 161 \text{ €}$.

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).¹¹

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

¹⁰ Die Hebesätze beziehen sich auf den Grundsteuermessbetrag B für bebaute oder bebaubare Grundstücke und Gebäude; „Statistisches Bundesamt Deutschland“, Stand: 2014.

¹¹ Der Steuertarif liegt einschließlich SolZ zwischen 14,77 bis 47,46 %.

Art der gewerblichen Tätigkeit und der damit 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 Hebesatz¹² zwischen 7 % und 17,5 % 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.¹³

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

¹² Der Hebesatz beträgt mindestens 200 % (§ 16 GewStG) bis zu derzeit 510 % (z.B. Hagen).

¹³ Weitere Einzelheiten zur Betriebsaufspaltung im Besonderen Teil im Abschnitt 1.1.2.1.1.2.

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/Verkehrssteuern

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, Personengesellschaft¹⁴ oder Kapitalgesellschaft (Steuerausländer) ein in Deutschland

¹⁴ Personengesellschaften 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.