

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 zersplittet, 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 dement sprechend 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/ Verkehrsteuern	10
1.2.1.3.2 Ertragsteuern.....	10
1.2.1.4 Besteuerung mit Auslandsbezug	10
1.2.1.4.1 Besteuerung eines Steuerausländer mit inländischer Immobilie.....	11
1.2.1.4.2 Besteuerung eines Steuerinländer 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	Erbbaurecht	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	Gebäudefesteile	31
1.4.4.1	Unselbständige Gebäudefesteile	31
1.4.4.2	Selbständige Gebäudefesteile	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. Immobiliennutzung	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 Immobiliennutzung	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	Berechtigung 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 Baudenkältern.....	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	Immobilieneinkünfte 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



Allgemeiner Teil

1

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 immobilienspezifische 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** (Erbschafts- 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.

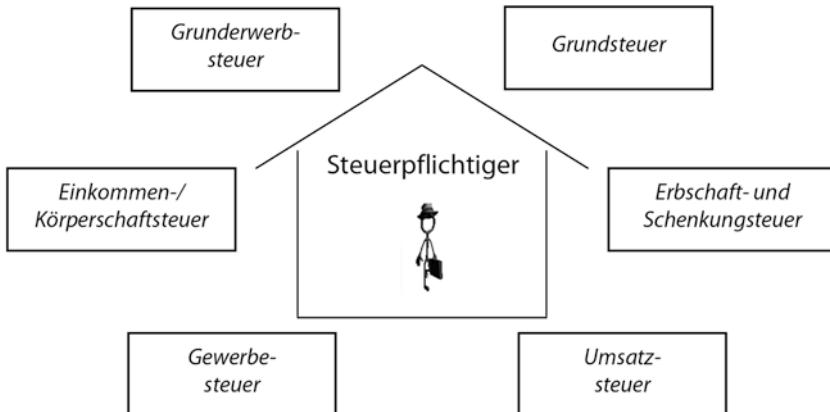
Bei Erwerb einer Immobilie spielt deren **Finanzierung** und insbesondere die steuerliche Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten eine wesentliche Rolle. Hierauf wird übergreifend kurz in Abschn. 1.3 eingegangen.

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-/Herstellungs-kosten. 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 leichten 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 selbstständig 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.

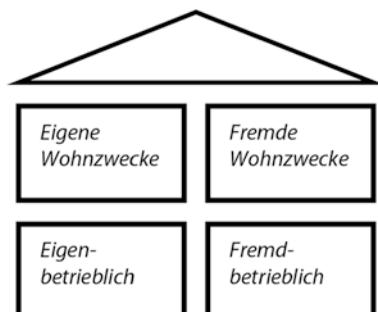
Es ergeben sich daher die in Abb. 1.2 dargestellten Nutzungsmöglichkeiten, die steuerrechtlich teilweise unterschiedlich behandelt werden.

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. Bewertungstichtag 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: $10.000 \text{ €} \times 3,5 \% \times 460 \% = 161 \text{ €}$.

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 Einkunftsvermittlung 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 Einkunftsvermittlung 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-/Schenkungsteuer 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 selbstständiges 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 Steuerinländer mit ausländischer Immobilie

Der **Erwerb** einer Immobilie unterliegt den Verkehrsteuern 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

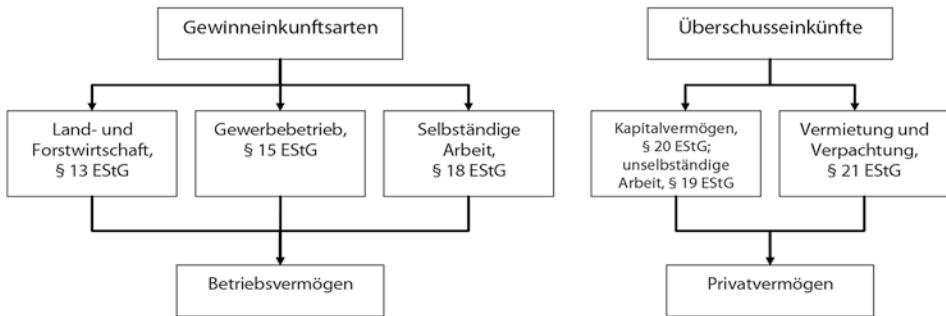


Abb. 1.3 Übersicht über die Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen

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.

grund ihrer unterschiedlichen Nutzung jeweils einer anderen Zuordnung unterliegen können.²¹ So wird bei nur teilweiser betrieblicher Nutzung auch nur der eigenbetrieblich genutzte Teil dem notwendigen Betriebsvermögen zugerechnet.

Etwas anderes gilt gem. § 8 EStDV jedoch dann, wenn es sich bei dem eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil nur um einen solchen von **untergeordneter Bedeutung** handelt, d. h. der Wert des Gebäudeteiles zuzüglich des dazugehörigen Grund und Bodens nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt.²² In diesem Fall hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, ob er das eigenbetrieblich genutzte Grundstück dem Betriebsvermögen zuordnet oder es sich weiterhin im Privatvermögen befinden soll.

Beispiel

Ein angestellter Architekt ist nebenberuflich als Schriftsteller tätig und nutzt hierfür einen Raum seines Hauses. Als Schriftsteller erzielt dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. d. § 18 EStG, sodass der Arbeitsraum Betriebsvermögen darstellt. Im Falle der Veräußerung seines Hauses wäre daher ein Veräußerungsgewinn im Hinblick auf den Arbeitsraum stets auch einkommensteuerpflichtig. Ist der Wert des Arbeitsraums nur von untergeordneter Bedeutung i. S. d. § 8 EStDV braucht dieser nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden. Es gelten dann im Falle der Veräußerung die Regelungen zum Privatvermögen.

Handelt es sich um einen Gebäudeteil, der eigenbetrieblich genutzt wird, gehört der zum Gebäude gehörende Grund und Boden ebenfalls anteilig zum notwendigen Betriebsvermögen.²³

1.2.2.1.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Grundstücke oder Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden und weder eigenen Wohnzwecken dienen, noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen werden, sondern z. B. zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte vermietet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, wenn die Grundstücke oder die Grundstücksteile in einem gewissen **objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb** stehen und ihn zu **fördern bestimmt** und **geeignet** sind.²⁴ Darunter fallen insbesondere Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Funktion weder eindeutig dem betrieblichen Vermögen noch dem Privatvermögen zuzuordnen sind. Neben der betrieblichen Funktion des Wirtschaftsguts kommt es für die Zuordnung zum (gewillkürten) Betriebsvermögen auch auf den **Willen** des Steuerpflichtigen an, d. h. wie der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut tatsächlich bilanziell behandelt.

²¹R 4.2 Abs. 4 EStR 2012.

²²Zur genauen Berechnung s. R 4.2 Abs. 8 EStR 2012.

²³R 4.2 Abs. 6, 7 EStR 2012.

²⁴R 4.2 Abs. 9 EStR 2012.

In dem Fall, in dem ein Grundstück **teils betrieblich, teils privat genutzt** wird, ist für die Zuordnung zu Privat- oder Betriebsvermögen zwischen den verschiedenen Grundstücksteilen zu differenzieren. Selbst wenn das Grundstück nach seiner Fläche zu mehr als der Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen erfüllt, können weitere Grundstücksteile, die nach den allgemeinen Kriterien dem Privatvermögen zuzuordnen sind, als Privatvermögen behandelt werden.²⁵

1.2.2.2 Privatvermögen

Steht das Grundstück in Zusammenhang mit einer der **Überschusseinkunftsarten** i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, oder **nicht im Zusammenhang mit einer Einkunftsart** (z. B. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) wird das Grundstück dem Privatvermögen zugerechnet. Demnach gehören zum notwendigen Privatvermögen diejenigen Wirtschaftsgüter, die ausschließlich zu privaten Zwecken genutzt werden und die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und bei denen die private Zwecknutzung objektiv erkennbar ist.

Beispiele

Zu wohn- oder betrieblichen Zwecken vermietete Immobilie innerhalb der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG; selbstbewohntes Eigenheim; Arbeitszimmer, das im Rahmen von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG genutzt wird.

1.3 Finanzierung der Immobilie

1.3.1 Grundsätzliches

Bei Erwerb einer Immobilie spielt deren Finanzierung eine entscheidende Rolle. Grundsätzlich kann eine Immobilie mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert werden, wobei die reine Eigenkapitalfinanzierung in der Praxis eher die Ausnahme darstellt. In der Praxis erfolgt die Fremdfinanzierung von Immobilien meist durch Aufnahme eines langfristigen Darlehens unter Einräumung von Sachsicherheiten z. B. in Form von Hypotheken oder Grundschulden.

Der wirtschaftliche Vorteil einer **Fremdfinanzierung** kommt dann zum Tragen, wenn der sog. positive Leverage-Effekt²⁶ greift. Dieser ist gegeben, wenn ein Anleger Fremdkapital zu geringeren Zinsen oder günstigeren Konditionen aufnehmen kann als die Immobilienrendite ist.

²⁵R 4.2 Abs. 10 EStR 2012.

²⁶Leverage = Hebelkraft; siehe z. B. Wöhe/Bilstein/Häcker, Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 11. A., 2013, S. 275 f.

1.3.2 Steuerliche Auswirkungen der Fremdfinanzierung

Grundsätzlich ist es möglich die Finanzierungsaufwendungen, sofern diese innerhalb einer Einkunftsart anfallen, steuerlich als **Werbungskosten** bzw. **Betriebsausgaben** geltend zu machen. Demnach scheidet ein Abzug von Finanzierungsaufwendungen dann aus, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Unter bestimmten Voraussetzungen ist jedoch ein Abzug auch dann ausgeschlossen bzw. beschränkt, wenn die Immobilie zu fremden Wohn-, eigen- oder fremdbetrieblichen Zwecken genutzt wird.

1.3.2.1 Fehlende Einkünftezielungsabsicht

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass die Finanzierungsaufwendungen durch die Einkünftezielung veranlasst sind. Dies wiederum setzt voraus, dass der Steuerpflichtige mit **Einkünftezielungsabsicht** handelt. Hierunter ist die Absicht zu verstehen über die gesamte Dauer der Erwerbstätigkeit einen Überschuss der Bezüge über die Aufwendungen zu erzielen.²⁷ Dies ist zweifellos nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Fehlt es trotz anderweitiger Nutzung der Immobilie an der Absicht mit der Tätigkeit einen Gewinn bzw. Überschuss zu erzielen, so handelt es sich um **sog. Liebhaberei** mit der Folge, dass auch die mit der Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Finanzierungsaufwendungen außer Ansatz bleiben. Die Liebhaberei kann sowohl in dem gewerblichen Bereich als auch im Bereich der Vermietung und Verpachtung vorkommen und ist im Einzelfall anhand unterschiedlicher Kriterien für jede Einkunftsquelle gesondert zu überprüfen. Allgemein gültiges Kriterium für die Abgrenzung zur Liebhaberei ist der subjektive Tatbestand der Einkünftezielungsabsicht. Diese wird anhand objektiver Kriterien geprüft. Auf die einzelnen Abgrenzungskriterien wird gesondert bei der jeweiligen Einkunftsart eingegangen.

1.3.2.2 Beschränkung des Zinsabzugs bei den Gewinneinkunftsarten (Zinsschranke)

(Darüber hinaus ist die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit gewerblichen Einkünften, Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Arbeit unter den Voraussetzungen des § 4h EStG nur beschränkt möglich (Zinsschranke). **Grundsätzlich** sind Zinsaufwendungen lediglich in Höhe des **Zinsertrags** abzugsfähig. Darüber **hinausgehende** Zinsaufwendungen sind nur **bis zur Höhe von 30 %** des um die Zinsaufwendungen und AfA erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinn (EBITDA) abzugsfähig.²⁸ Gemäß § 4h Abs. 2 a) EStG ist die Zinsschranke jedoch nicht anzuwenden, wenn die den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwendungen **3 Mio. € (Freigrenze)** nicht übersteigen. Darüber hinaus

²⁷Dazu grds. BFH GrS, BStBl. II 1984, S. 751.

²⁸§ 4h Abs. 1 S. 1 EStG.

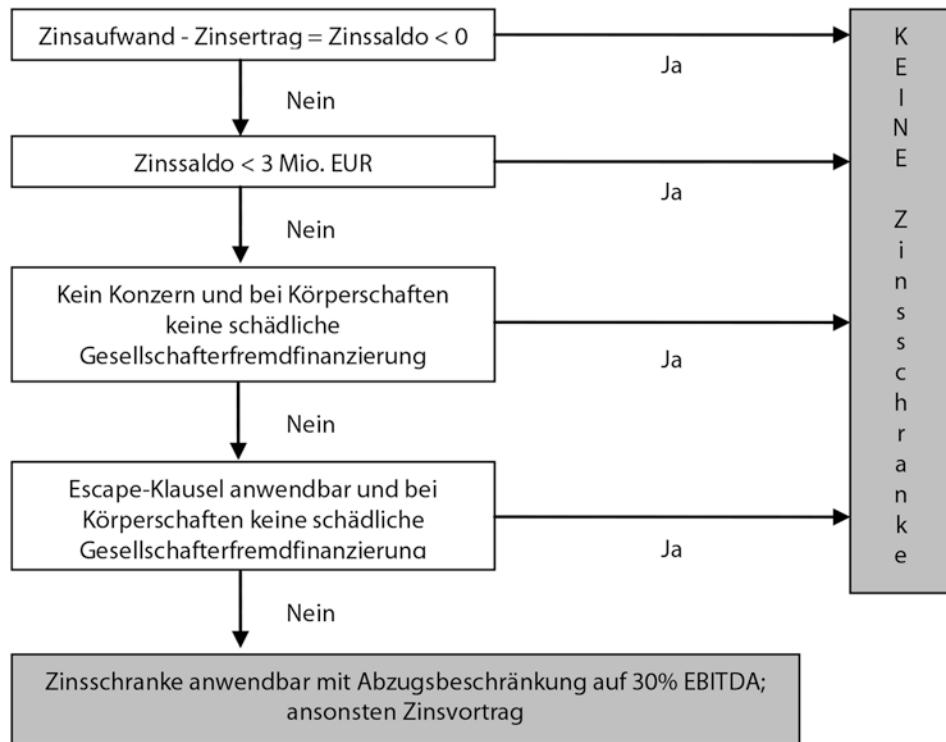


Abb. 1.4 Prüfungsschema zur Zinsschrankenregelung

sind die Konzern- sowie die Escape-Klausel zu beachten.²⁹ Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind gem. § 4h Abs. 1 S. 2, 3 EStG in die Folgejahre vorzu tragen (Abb. 1.4).

Die Zinsschrankenregelung findet keine Anwendung bei der Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG, die von einer natürlichen Person bezogen werden. Insofern fehlt ein Verweis in § 9 Abs. 5 EStG. Liegt Betriebs vermögen vor, z. B. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG, ist jedoch die Zinsschrankenregelung zu berücksichtigen.

In der Praxis kann eine Vermeidung bzw. Verminderung der Zinsschrankenregelung z. B. durch Mehrfachnutzung der Freigrenze bei Aufspaltung in mehrere Betriebe erreicht werden. Des Weiteren fallen Sachdarlehen und echte Forfaitierung³⁰ (regresslose Veräußerung zukünftiger Mietforderungen) nicht unter die Zinsschrankenregelung.

²⁹Die Escape-Klausel besagt, dass es bei einem, zu einem Konzern gehörenden Betrieb nicht zur Anwendung der Zinsschranke kommt, wenn die Eigenkapitalquote gleich hoch oder höher als die des Konzerns ist.

³⁰BMF v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718.

Zu beachten ist jedoch, dass die Forfaitierungserlöse des Forderungsverkäufers bei dieser Gestaltung der Gewerbesteuer unterliegen.

Gewerbesteuerlich ist darüber hinaus darauf hinzuweisen, dass gem. § 8 Nr. 1 a) GewStG nur 75 % der Entgelte für Schulden abzugsfähig sind. Das gilt nicht, soweit die Zinsaufwendungen einschließlich der sonstigen Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 a) GewStG 100.000 € nicht übersteigen.

Ergänzend ist noch anzumerken, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen bei **Überentnahmen** i. S. d. § 4 Abs. 4a EStG keine Anwendung für Darlehen zur Finanzierung von Immobilien findet, die zum Anlagevermögen gehören, d. h. dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen bestimmt sind i. S. d. § 247 Abs. 2 HGB.

1.3.2.3 Schuldzinsen bei gemischt genutzten Gebäuden

Handelt es sich bei dem fremdfinanzierten Gebäude um ein **gemischt genutztes Gebäude**, d. h. wird das Gebäude teilweise zur Einkünftezielung und teils zur nicht steuerbaren Selbstnutzung verwendet, müssen die Schuldzinsen **aufgeteilt** werden, da nur der zur Einkünftezielung verwendete Teil der Schuldzinsen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden kann. Erfolgt keine Zuordnung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Immobilie auf die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile und damit auch keine Zuordnung der Darlehensvaluta werden die Schuldzinsen nach Nutz- bzw. Wohnfläche zugerechnet.³¹

Dieser Art der Zurechnung kann der Steuerpflichtige dadurch entgehen, indem er das Darlehen gezielt dem zur Einkünftezielung verwendeten Teil des Grundstücks zuordnet.³² Dazu sollten in einem **ersten Schritt** die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die jeweiligen Grundstücksteile, die jeweils eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen, aufgeteilt werden, sodass dann in einem **zweiten Schritt** die Kosten aus einem bestimmten, für die Zahlungen der jeweiligen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorgesehenen Darlehen beglichen werden können. Dafür ist es erforderlich, dass die Darlehensvaluta zunächst auf **getrennten Konten** gutgeschrieben wird, mit denen der Steuerpflichtige dann die jeweilige Schuld begleichen kann.³³

Gelingt die Zuordnung in beiden Schritten sind die Schuldzinsen den jeweiligen Grundstücksteilen entsprechend der Darlehensvaluta zuzuordnen. **Scheitert** eine eindeutige Zuordnung des Darlehens, können die auf das gesamte Darlehen entfallenden Schuldzinsen anteilig nach der Zuordnung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorgenommen werden. Die Zuordnung der Schuldzinsen folgt dann der Zuordnung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Dies führt im Vergleich zur Aufteilung nach Nutz- und Wohnflächen dann zu einem abweichenden Ergebnis, wenn sich die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für den privaten oder betrieblichen Teil nicht entsprechend der Nutzfläche darstellen.

³¹BMF v. 16.04.2004, BStBl. I 2004, S. 464.

³²BFH v. 01.04.2009, DStR 2009, S. 1193.

³³Heuermann, DB 2009, S. 1558 ff.

1.3.2.4 Darlehensaufnahme durch Ehegatten

Steht ein fremdfinanziertes und zu fremden Wohn- oder betrieblichen Zwecken genutztes Grundstück im **Alleineigentum eines Ehegatten**, können die Zinsaufwendungen grundsätzlich nur geltend gemacht werden, wenn diese auch vom Eigentümerehegatten getragen wurden.³⁴

Bei Aufnahme eines **gesamtschuldnerischen Darlehens** sind die Schuldzinsen, unabhängig davon, aus wessen Mitteln sie gezahlt wurden, in vollem Umfang bei dem Eigentümerehegatten abzugsfähig.³⁵

Etwas anderes gilt für den Fall, dass das **Darlehen durch den Nichteigentümerehegatten aufgenommen** und gezahlt wurde. In diesem Fall sind die Schuldzinsen grundsätzlich nicht abzugsfähig, es sei denn sie werden aus Mitteln des Eigentümerehegatten bezahlt (Drittaufwand). Dies kann dann eintreten, wenn er seine Mieteinnahmen mit der Maßgabe auf das Konto des anderen Ehegatten überweist, dass dieser hieraus die Schulden begleicht.³⁶ Erfolgt die Darlehensaufnahme teils gemeinschaftlich, teils allein durch den Nichteigentümerehegatten, sind die Schuldzinsen nur insoweit abzugsfähig, als dass sie vom Eigentümerehegatten getragen werden.

1.3.2.5 Schuldzinsenabzug nach Beendigung der Einkünfteerzielung

Handelt es sich um Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung der **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** sind diese nach Beendigung der steuerbaren Tätigkeit grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Ausnahmen bestehen für nach einer Veräußerung anfallende Schuldzinsen, sofern der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung ausreicht. In diesem Fall sind die Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten abziehbar.³⁷ Dies gilt sowohl bei Veräußerungen innerhalb als auch außerhalb der 10-Jahres-Spekulationsfrist.³⁸ Schuldzinsen können auch nach Veräußerung eines Mietobjekts weiterhin abzugsfähig sein, wenn mit dem Veräußerungserlös eine neue Einkunftsquelle, z. B. eine neue zur Vermietung bestimmte Immobilie angeschafft wird (sog. „Surrogationsbetrachtung“). Die Änderung der Zweckbestimmung des Darlehens muss nach außen hin an objektiven Beweisanzeichen feststellbar sein. Allerdings muss die Reinvestition im Veranlagungszeitraum der Veräußerung bereits geplant sein und das Reinvestitionsobjekt später auch tatsächlich angeschafft werden. Bleibt die Reinvestition aus, ist darauf abzustellen, ob der Veräußerungserlös zur Ablösung des Darlehens gereicht hätte. Nur soweit der Veräußerungserlös nicht zur Ablösung ausgereicht hätte, kommt ein Werbungskostenabzug in Betracht.³⁹

³⁴BFH v. 02.12.1999, BStBl. II 2000, S. 310.

³⁵H 21.2 Finanzierungskosten EStH 2014 m. w. N.

³⁶Ebenda.

³⁷BFH v. 20.06.2012, BStBl. II 2013, S. 275.

³⁸BFH v. 08.04.2014, DStR 2014 S. 996.

³⁹BFH v. 06.12.2017, BStBl. II 2018, S. 268; BFH v. 27.03.2007, BStBl. II 2007, S. 699; Finanzbehörde Hamburg, Fachinformation v. 30.05.2018, DStR 2018, S. 2028.

Stehen die Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung von **Werbungskosten** während der steuerbaren Tätigkeit, sind auch diese als nachträgliche Werbungskosten nur zu berücksichtigen, sofern der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehnsverbindlichkeit zu tilgen.⁴⁰

Beispiel

Der Steuerpflichtige A nahm zur Finanzierung von Erhaltungsaufwendungen, die steuerlich sofort als Werbungskosten abziehbar waren, zwei Darlehen auf. Darlehen I mit einem Zinssatz von 6,1 % und Darlehen II mit einem Zinssatz von 2,3 %. Später veräußerte er die Immobilie, wobei der Erlös nicht zur vollständigen Schuldentilgung reichte. Die nunmehr immer noch anfallenden Zinsen aus der Finanzierung sind, da die Schulden durch den Veräußerungserlös nicht getilgt wurden, als nachträgliche Werbungskosten abziehbar und führen zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG. Allerdings ist zu beachten, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung zur steuerlichen Berücksichtigung die Tilgung der Darlehen durch den Veräußerungserlös unter Beachtung der Zinskonditionen erfolgen muss. Im genannten Fall wäre Darlehen I mit einem Zinssatz von 6,1 % zuerst abzulösen.⁴¹

1.3.2.6 Vorfälligkeitsentschädigung

Die frühzeitige Ablösung eines Darlehens ist meist an die Zahlung einer Vorfälligkeitsentschädigung geknüpft. Gründe für die vorzeitige Darlehensablösung können der Verkauf der finanzierten Immobilie sowie eine Umschuldung sein. Die Vorfälligkeitsentschädigung ist ein Entgelt für die außerplanmäßige Rückführung eines Darlehens während der Zinsfestschreibungszeit. Diese ist Bestandteil der auf die (verkürzte) Gesamtalaufzeit des Kredits bezogenen Gegenleistung des Darlehensnehmers für die Inanspruchnahme des Fremdkapitals.⁴²

Bei der Finanzierung des Eigenheims kann die Vorfälligkeitsentschädigung grundsätzlich nicht steuerlich berücksichtigt werden. Bei einer vermieteten Immobilie die veräußert werden soll, stellt die anfallende Vorfälligkeitsentschädigung um das bisher vermietete Objekt lastenfrei übereignen zu können, keine Werbungskosten in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.⁴³

Bei Veräußerung der Immobilie kann eine anfallende Vorfälligkeitsentschädigung, sofern es sich um eine nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Veräußerung innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist handelt, als **Veräußerungskosten** abgezogen werden. Handelt es sich um eine nicht steuerbare Veräußerung, nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist, kann die Vorfälligkeitsentschädigung nicht mehr steuerlich berücksichtigt werden.

⁴⁰BMF v. 15.01.2014, BStBl. I 2014, S. 104.

⁴¹BMF v. 15.01.2014, BStBl. I 2014, S. 108.

⁴²BFH v. 25.2.1999, BStBl II 1999, S. 473.

⁴³BFH v. 11.02.2014, DStR 2014, S. 649.

Wird die Vorfälligkeitsentschädigung aufgrund der Umschuldung eines Kredites für die Finanzierung eines vermieteten Objektes, welches weiterhin als Erwerbsgrundlage genutzt wird, fällig, ist diese jedoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar.⁴⁴

Daher ist bei einer geplanten Veräußerung eine zinsgünstige **Zwischenfinanzierung** anzuraten, damit die Vorfälligkeitsentschädigung noch in den Bereich der Vermietungseinkünfte fällt und folglich als Werbungskosten steuerlich abziehbar ist.

Beispiel

Zur Finanzierung der Anschaffungskosten eines vermieteten Einfamilienhauses nahm A im Jahr 01 einen Kredit in Höhe von 200.000 € auf. Die Tilgung beträgt jährlich 15.000 €. A beabsichtigt das Haus aufgrund der guten Lage am Immobilienmarkt nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist zu veräußern. Das Darlehen ist bis zu diesem Zeitpunkt nicht komplett getilgt. Für die vorzeitige Kündigung verlangt die Bank eine Vorfälligkeitsentschädigung.

A sollte das Darlehen noch innerhalb des Zeitraums, in welchem er Vermietungseinkünfte erzielt auf ein anderes (zinsgünstiges) Darlehen umschulden. Die Vorfälligkeitsentschädigung fällt dann noch in den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ist folglich als Werbungskosten abziehbar. Die Veräußerung sollte aufgrund der 10-jährigen Spekulationsfrist erst nach dem Jahr 11 erfolgen um hier die Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs zu vermeiden.

1.3.2.7 Ausfall einer privaten Darlehensforderung

Nicht selten wird eine Immobilie durch die Aufnahme eines privaten Darlehens im Freundes- oder Verwandtenkreis finanziert. Im Hinblick auf die Vereinbarung eines angemessenen Zins und der Rückzahlungsmodalitäten sind insbesondere schenkungssteuerliche Fragestellungen zu beachten.

Kann das Darlehen vom Schuldner nicht mehr zurückgezahlt werden und fehlt es an einer entsprechenden Besicherung, so entsteht beim Gläubiger ein Verlust aus dem Ausfall des Darlehens.

Nach Auffassung des BFH⁴⁵ führt der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i. S. d. § 20 Abs.1 Nr. 7 Satz 1 EStG in der privaten Vermögensphäre zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 i. V. m. Abs. 4 EStG. Zwar regelt der Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG nicht im Detail den Forderungsausfall, jedoch stellt der BFH den Ausfall einer Forderung mit der Rückzahlung einer Forderung

⁴⁴BFH v. 06.12.2005, BStBl. II 2006, S. 265.

⁴⁵BFH v. 24.10.2017, 8. Senat, BFH/NV 2018 S. 280.

Es ist ein Verfahren beim 10. Senat des BFH (AZ. X R 9/17) zur gleichen Rechtsfrage anhängig; falls der 10. Senat anderer Auffassung als der 8. Senat sein sollte, müsste der Große Senat zur Klärung angerufen werden.

gleich, sodass auch eine endgültige ausbleibende Rückzahlung zu einem Verlust i. S. d. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG führt.

Der Forderungsausfall steht erst dann endgültig fest, wenn keine Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus.⁴⁶ Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist⁴⁷ oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist.

Allerdings dürfen gem. § 20 Abs. 6 S. 5 ff. EStG Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung oder aus der Ausbuchung oder Übertragung einer im steuerlichen Privatvermögen gehaltenen Kapitalforderung nur in Höhe von 10.000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden und können in Folgejahren jeweils beschränkt auf 10.000 € mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.

1.3.2.8 Unverzinsliche Darlehen

Erhält der Schuldner ein unverzinsliches Darlehen, ist bei bilanzierenden Darlehensnehmern darauf zu achten, dass die Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr 3 EStG mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind. Hiervon ausgenommen sind Darlehen mit einer Restlaufzeit von weniger als 12 Monaten, verzinslichen Verbindlichkeiten oder solche, die auf Anzahlungen oder Vorausleistungen beruhen.

Die Abzinsung beruht auf der typisierenden Vorstellung, dass eine erst in der Zukunft zu erfüllende Verpflichtung den Schuldner weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht und daher die Verbindlichkeit mit ihrem Barwert unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 5,5 %⁴⁸ anzusetzen ist. Eine verzinsliche Verbindlichkeit liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn ein **Zinssatz von mehr als 0 %** vereinbart wurde.⁴⁹ Steht die Verzinsung unter einer Bedingung, so nimmt die Finanzverwaltung eine Verzinslichkeit erst ab Eintritt der Bedingung an.⁵⁰ Eine Verzinslichkeit am Bilanzstichtag liegt jedoch vor, wenn vor dem Bilanzstichtag eine zivilrechtlich wirksame Vereinbarung getroffen wird, dass erst für Zeiträume nach dem Bilanzstichtag eine Verzinsung erfolgen soll. Da die Abzinsung auf Zinsaspekte der Zukunft beruht,

⁴⁶BFH v. 25.01.2000, BStBl. II 2000, S. 343.

⁴⁷BFH v. 27.11.2001, BStBl. II 2002, S. 731.

⁴⁸FG Hamburg Beschluss v. 31.01.2019, DStR 2019, S. 603, der ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes von 5,5 % für die Abzinsung von Verbindlichkeiten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG hat, da der typisierende Zinssatz in einer anhaltenden Niedrigzinsphase den Bezug zum langfristigen Marktzinsniveau verloren habe. Nach dem BFH Urteil vom 22.05.2019, DStR 2019, S. 2118, bestehen für das Jahr 2010 keine verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Höhe des Abzinsungssatzes von 5,5 %.

⁴⁹BMF-Schreiben vom 26.05.2005, BStBl. I S. 699, Rz. 13.

⁵⁰Ebenda, Rz. 18 f.

ist auch eine zukünftig eintretende Verzinsung zu berücksichtigen.⁵¹ Eine rückwirkend auf den Vertragsbeginn vereinbarte Verzinsung eines zunächst unverzinslich gewährten Darlehens ist steuerlich unbeachtlich, sofern diese Vereinbarung erst nach dem Bilanzstichtag getroffen wurde.⁵²

Die Abzinsung führt im ersten Jahr zu einem steuerpflichtigen Ertrag, der sich erst wieder in den Folgejahren durch entsprechende **Aufzinsungen** ausgleicht. Ist keine Laufzeit vereinbart, geht die Finanzverwaltung von einer solchen in Höhe von 12 Jahren, 10 Monaten und 12 Tagen aus, sodass sich ein Vervielfältiger von 0,503 errechnet.⁵³ Hierdurch ergibt sich im ersten Jahr ein Gewinn in Höhe von nahezu 50 % der Darlehenssumme. Gleiches gilt auch bei Darlehen des Gesellschafters an seine GmbH. Dies kann durch Vereinbarung eines Zinssatzes z. B. in Höhe von 0,5 % vermieden werden.

Des Weiteren ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Einräumung eines zinslosen oder niedrigverzinslichen⁵⁴ Darlehens im Verhältnis zu Dritten aufgrund der unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit des Kapitals, als eine freigebige Zuwendung i. S. d. § 7 Abs. 1 Nr.1 ErbStG anzusehen ist. Bei Überschreitung der Freibeträge i. S. d. § 16 ErbStG⁵⁵ löst diese Zuwendung Schenkungsteuer, aber keine Einkommensteuer aus. Gleiches gilt bei einer gegenüber dem Marktzinssatz zu niedrigen Verzinsung. Der Jahreswert des Nutzungsvorteils beträgt gem. § 15 Abs. 1 BewG bei Zinslosigkeit 5,5 % der Geldsumme und bei niedriger Verzinsung die Differenz von tatsächlich vereinbarten Zinssatz und dem Zinssatz von 5,5 %. Weist der Steuerpflichtige nach, dass der marktübliche Zinssatz für die Aufnahme eines vergleichbaren Darlehens unter dem gesetzlich festgelegten Zinssatz von 5,5 % liegt, kann für die Bewertung des Nutzungsvorteils vom dem nachgewiesenen Zinssatz ausgegangen werden.⁵⁶ Vergleichsmaßstab ist der marktübliche Zinssatz, der bei der Gewährung oder Aufnahme eines Darlehens bei einem Kreditinstitut zu abgesehen von der Zinslosigkeit vergleichbaren Bedingungen -insbesondere im Hinblick auf Höhe, Besicherung, Laufzeit, Kündbarkeit- zu entrichten gewesen wäre.⁵⁷

Bei unverzinslichen oder niedrigverzinslichen Darlehen zwischen Mutter- und Tochterunternehmen, die beide im Inland ansässig sind, erfolgt auf Ebene der Mutterunternehmung keine Gewinnkorrektur, da die unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht einlagefähig ist. Etwas anderes gilt jedoch, wenn sich z. B. die Tochterunternehmung im Ausland befindet, da dann die Regelungen des § 1 AStG zur Anwendung kommen

⁵¹BFH v. 18.09.2018, BStBl. II 2019, S. 67 Tz. 27.

⁵²BFH v. 22.05.2019, DStR 2019, S. 2118.

⁵³Ebenda, Rz. 7.

⁵⁴D. h. unterhalb des Marktzinses.

⁵⁵Innerhalb eines 10 Jahreszeitraums z. B. Ehegatten 500.000 €, Kinder 400.000 €, Dritte wie z. B. Freunde 20.000 €.

⁵⁶LfSt Bayern, Vfg. v. 21.03.2018, DStR 2018, S. 1127.

⁵⁷BFH v. 27.11.2013, ZEV 2014, S. 267.

können. Hierdurch werden die Zinseinkünfte im Inland so berichtigt, dass diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Diese Berichtigung der Einkünfte kann auch bei natürlichen Personen als Gesellschafter und Darlehensgeber zur Anwendung kommen:

Beispiel⁵⁸:

Die Vergabe eines privaten Darlehens durch einen inländischen Steuerpflichtigen an eine ihm nah stehende ausländische Immobiliengesellschaft fällt unter § 1 AStG. Keine Rolle spielt, ob sich deren Grundvermögen im In- oder Ausland befindet. Keine Rolle spielt auch, ob die Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder gewerbliche Einkünfte erzielt.

1.4 Zerlegung eines Grundstücks in seine Bestandteile aus steuerlicher Sicht

Aus steuerlicher Sicht kann das Wirtschaftsgut „Grundstück“ aus mehreren Bestandteilen bestehen, die unterschiedlich behandelt werden. So besteht ein bebautes Grundstück grundsätzlich aus den Wirtschaftsgütern „Grund/Boden“ und „Gebäude“. Steuerlich ist diese Aufteilung insbesondere von Bedeutung, da eine planmäßige AfA nur bei den Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes möglich ist.

In Abb. 1.5 wird das Grundstück in seine steuererheblichen Bestandteile zerlegt. Hierbei werden die für die Grundstücksbesteuerung relevanten Begrifflichkeiten definiert und ihre Bedeutung für die Besteuerung erläutert. Im Wesentlichen ergeben sich Auswirkungen bei der Einkünfteermittlung, z. B. hinsichtlich der Qualifikation als beweglicher oder unbeweglicher Gebäudebestandteil und hierbei insbesondere hinsichtlich der Nutzungsdauer und Abschreibungshöhe.

1.4.1 Grundstück

Der Begriff des Grundstücks als **Oberbegriff** findet sich im Steuerrecht in verschiedenen Gesetzen wieder. Wichtigste Beispiele hierfür sind § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu versteuern sind und § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wonach die private Veräußerung von Grundstücken außerhalb des 10-Jahres-Zeitraums steuerfrei ist. Darüber hinaus existiert der Begriff des Grundstücks im BewG⁵⁹ und im GrEStG.⁶⁰

Ferner findet sich der Grundstücksbegriff bzw. der Begriff des unbeweglichen Vermögens in Vorschriften zur Besteuerung **beschränkt Steuerpflichtiger** wieder, bspw. in § 49 Abs. 1 Nr. 5 c) EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG.

⁵⁸Entnommen: BMF-Schreiben v. 14.05.2004, BStBl. I Sondernummer 1/2004, S. 3, Rz. 1.4.1.

⁵⁹Z. B. § 70 BewG.

⁶⁰§ 2 GrEStG.

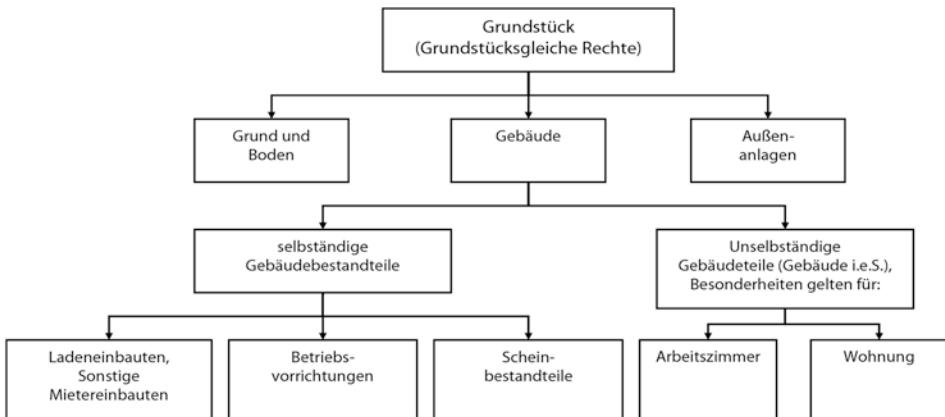


Abb. 1.5 Übersicht über die Bestandteile des Grundstücks

Auch wird der Begriff des unbeweglichen Vermögens in den **Doppelbesteuerungsabkommen** genannt. Dieser bestimmt sich gem. Art. 6 Abs. 2 OECD-MA (DBA) inhaltlich nach den jeweiligen Vorschriften des **Belegenheitsstaates**, sodass, sofern das Grundstück in Deutschland belegen ist, die deutsche zivilrechtliche Begriffsbestimmung Anwendung findet.

Trotz der mehrfachen gesetzlichen Verwendung gibt es im Steuerrecht **keine einheitliche Definition**. Während der Grundstücksbegriff im Rahmen der §§ 21, 23 EStG und des § 2 GrEStG an den zivilrechtlichen Terminus anknüpft, unterliegt der Begriff im BewG einer eigenständigen Definition.⁶¹

Zivilrechtlich wird der Grundstücksbegriff nicht gesetzlich definiert; allgemein wird jedoch unter einem **Grundstück i. S. d. bürgerlichen Rechts** jeder körperliche Gegenstand i. S. v. § 90 BGB verstanden, d.h. das Grundbuchgrundstück. Darunter ist ein begrenzter, katastermäßig vermessener und bezeichneter Teil der Erdoberfläche zu verstehen, der im Grundbuch eine besondere Stelle einnimmt (§ 3 Abs. 1 GBO). Im Hinblick auf § 94 BGB, der das Gebäude als wesentlichen Bestandteil des Grundstücks ansieht, wird zivilrechtlich unter Grundstück die **Einheit** zwischen Grund und Boden und Gebäude verstanden.

1.4.1.1 Grundstücksgleiche Rechte

Neben dem Grundstück gibt es grundstücksgleiche Rechte, die als **dingliche Rechte** bürgerlich-rechtlich wie **Grundstücke** behandelt werden.⁶² Als solche werden Rechte bezeichnet, die wirtschaftlich sowie juristisch den Grundstücken nahe stehen. Darunter

⁶¹So auch Schreiber: Immobilienrecht Handbuch, 3. A., 2018, S. 74, Rn. 2; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG, Rn. 403.

⁶²Blümich/Ehmcke, § 6 EStG, Rn. 794.

fallen beispielsweise das **Erbbaurecht**, Dauerwohn- und Nutzungsrechte sowie Abbau-rechte und **Wohnungseigentum bzw. Teileigentum**. Hiervon zu unterscheiden sind allerdings dingliche Rechte, wie z. B. Grunddienstbarkeiten, der Nießbrauch oder das Überbaurecht. Ob diese aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter darstellen hängt von vielfältigen Faktoren ab.⁶³

1.4.1.1.1 Erbbaurecht

Da sich keine eigenständige Definition des Erbbaurechts im Steuerrecht findet, wird der **zivilrechtliche Begriff** zugrunde gelegt.⁶⁴

Unter einem Erbbaurecht versteht man gem. § 1 Abs. 1 ErbbauRG das veräußerliche oder vererbliche Recht auf oder unter der Oberfläche fremden Grund und Bodens ein Bauwerk (meistens ein Gebäude) zu haben. Das Erbbaurecht beinhaltet somit einerseits ein **grundstücksgleiches Recht** und andererseits eine **Grundstücksbelastung** (sog. Doppelnatur des Erbbaurechts).

Das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück (Grund und Boden) verbleibt weiterhin im Eigentum des Erbbaupflichteten, während das darauf errichtete Bauwerk, abweichend von § 946 i. V. m. § 93 BGB, Bestandteil des Erbbaurechts wird und daher Sondereigentum des Erbbauberechtigten darstellt. Gegenstand des Erbbaurechts kann nur ein Bauwerk, d. h. eine bauliche Anlage als einheitliches Ganzes sein.

1.4.1.1.2 Wohnungseigentum/Teileigentum

Nach § 1 Abs. 2 WEG ist das **Wohnungseigentum** das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Im Gegensatz zum Wohnungseigentum bezieht sich die Grundstücksart des **Teileigentums** auf Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes.

1.4.2 Grund und Boden

Das Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ ist ein **Teil des Grundstücks** und ertragsteuerlich **von dem Gebäude abzugrenzen**. Als solches ist die Definition des Grund und Bodens unabhängig davon, ob ein Grundstück bebaut ist oder nicht. Handelt es sich um ein unbebautes Grundstück umfasst der Begriff des Grund und Bodens dieses vollumfänglich. Handelt es sich hingegen um ein bebautes Grundstück, so ist der Grund und Boden von dem sich darauf befindlichen Gebäude abzugrenzen. In der Praxis ergibt sich bei Erwerb eines bebauten Grundstücks und Vereinbarung eines Kaufpreises die Frage der **Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten** auf Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits. Die Aufteilung hat grundsätzlich nach den Wertvorstellungen

⁶³Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Rn. 1687.

⁶⁴H 5.5 Erbbaurecht EStH 2014.

der Parteien zu erfolgen, soweit diese in dem Kaufvertrag oder sonstigen Dokumenten zum Ausdruck gekommen sind. Hiervon ist abzusehen, wenn die Einzelpreise nicht ernst gemeint sein können.⁶⁵

Das BMF hat zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück eine Arbeitshilfe veröffentlicht. Hierdurch wird es ermöglicht eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder bei einer vorhandenen Kaufpreisaufteilung eine Plausibilitätsprüfung vorzunehmen. Auf die Anwendung der Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung wird in Abschn. 1.6.1.1.6 näher eingegangen.

1.4.3 Gebäude

1.4.3.1 Bedeutungszusammenhang

Der Gebäudebegriff hat vor allem einkommensteuerrechtlich für die Frage der **Verteilung der Anschaffungs-/Herstellungskosten** nach Maßgabe des Wertansatzes auf die Nutzungsdauer (Abschreibung, Absetzung für Abnutzung) praktische Bedeutung. Im Rahmen der Gebäudeabschreibung sind von dem Gebäude die unselbständigen und selbständigen beweglichen Gebäudeteile (Betriebsvorrichtungen), die unbeweglichen Gebäudeteile (Mietereinbauten) sowie die sonstigen selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgüter (Außenanlagen) zu trennen.

1.4.3.2 Begriff

Für den Begriff des Gebäudes sind im Steuerrecht grundsätzlich die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts⁶⁶ maßgeblich.⁶⁷ Hierach wird das „Gebäude“ als ein auf eigenem oder fremden Grund und Boden befindliches Bauwerk definiert, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden ist und von einiger Beständigkeit und Standfestigkeit ist.⁶⁸

Der Begriff des **Bauwerks** ist nicht legal definiert. Gemeinhin versteht man unter einem Bauwerk eine mit dem Erdboden verbundene unbewegliche Sache, die aus Baustoffen und Bauteilen durch Bauleistungen hergestellt worden ist.

Für die **räumliche Umschließung** ist es nicht erforderlich, dass das Bauwerk an allen Seiten Außenwände hat. Es genügt, dass eine Überdachung vorhanden ist. Selbst wenn durchgehende Außenmauern teilweise oder an allen Seiten fehlen, kann ein Gebäude vorliegen, sofern das Bauwerk nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließt und dadurch gegen Witterungseinflüsse schützt (Markthallen, Industriehallen, Bahnsteighallen und ähnliche Hallen).

⁶⁵Ebenso Knobbe-Keuk: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. A., 1993, S. 172.

⁶⁶§ 68 BewG, Abschnitt 1 Abs. 2 BewRGr (Richtlinien für die Bewertung des Grundvermögens).

⁶⁷BFH v. 28.05.2003, BStBl. II 2003, S. 693 ff.; BFH v. 15.06.2005, BStBl. II 2005, S. 688 ff.; s. a. R 7.1 Abs. 5 EStR 2012; Blümich/Krumm, § 5 EStG, Rn. 388.

⁶⁸R 7.1 Abs. 5 EStR 2012.

Sind solche Bauwerke nicht als Gebäude anzusehen, ist zu prüfen, ob eine Außenanlage (unbewegliches selbständiges Wirtschaftsgut) oder eine Betriebsvorrichtung (beweglicher selbständiger Gebäudeteil) vorliegt.⁶⁹

Darüber hinaus muss das Bauwerk den **Aufenthalt von Menschen gestatten**. Dafür ist es erforderlich, dass das Bauwerk durch normale Eingänge betreten werden kann. Behelfsmäßige Eintrittsmöglichkeiten wie Luken, Leitern und schmale Stege genügen nicht. Darüber hinaus muss das Bauwerk so beschaffen sein, dass man sich in ihm nicht nur vorübergehend aufhalten kann. Bauwerke, in welchen sehr niedrige oder außerordentlich hohe Temperaturen vorliegen, sind nicht als Gebäude anzusehen, da sich in diesen Menschen nicht oder nur kurzfristig aufhalten können.⁷⁰

Beispiele⁷¹

Nur einen vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestatten Transformatorenhäuschen, kleine Rohrnetzstationen, Pumpenhäuschen oder ähnliche kleine Bauwerke, die Betriebsvorrichtungen enthalten und nicht mehr als 30 qm Grundfläche haben. Sie sind ohne weitere Prüfung als Betriebsvorrichtungen anzusehen.

Ein Bauwerk ist **fest mit dem Grund und Boden verbunden**, wenn es auf einzelne oder durchgehende Fundamente gegründet ist. Ein Fundament setzt eine feste Verankerung durch eine gewisse Verbindung mit dem Grund und Boden voraus, die nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden ist auch dann anzunehmen, wenn das Bauwerk mit dem Fundament nicht verankert ist, sondern nur infolge der eigenen Schwere auf dem Fundament ruht. Bei Fertigaragen aus Beton und vergleichbaren Bauwerken liegt auch dann eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden vor, wenn sie durch das Eigengewicht auf dem Grundstück festgehalten werden und dadurch auch ohne Verankerung im Boden eine ihrem Verwendungszweck entsprechende Standfestigkeit haben.⁷²

Die Entscheidung der Frage, ob ein Bauwerk **von einiger Beständigkeit** ist, richtet sich allein nach der Beschaffenheit (Material) des Bauwerks. Ohne Bedeutung ist daher, ob das Bauwerk nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet wurde, z. B. für Zwecke einer Ausstellung.

Ein Gebäude muss so **standfest** sein, dass es nicht einstürzt, wenn die als Betriebsvorrichtungen anzusehenden Teile des Bauwerks entfernt werden. Bei einem Bauwerk, das fest mit dem Grund und Boden verbunden ist, kann i. d. R. auch davon ausgegangen werden, dass es standfest ist.

⁶⁹Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013, Tz. 2.3, BStBl. I 2013, S. 734 ff.

⁷⁰Prinz/Kanzler: Bilanzsteuerrecht, 3. A., 2018, Teil B, Kap. 1, Rn. 3419.

⁷¹Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013, Tz. 2.4, a. a. O.

⁷²Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013, Tz. 2.5, a. a. O.

Beispiel

Auch ein mit dem Untergrund fest verbundenes öffentliches Toilettenhäuschen mit einer Grundfläche von 8 qm und einem Gewicht von 3 t, das mit einer automatischen Türöffnung und mit einer Anlage zur automatischen Reinigung der Toilette ausgestattet ist, ist als Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinn zu beurteilen.⁷³

1.4.3.3 Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut

Das Gebäude ist grundsätzlich als einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln. Nach dem **Grundsatz der Gebäudeeinheit** bildet ein einheitlich genutztes Gebäude oder ein einheitlich genutzter Gebäudeteil mit all seinen zuzuordnenden (unselbständigen) Bestandteilen ein einheitliches Wirtschaftsgut „Gebäude“. Welche fest eingebauten oder ggf. auch nicht fest eingebauten Gebäudeteile zu dem jeweiligen Wirtschaftsgut „Gebäude“ gehören entscheidet sich nach dem nach der Verkehrsanschauung zu beurteilenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang.

Wird ein Gebäude **zu unterschiedlichen Zwecken genutzt** (zu eigen- oder fremdbetrieblichen Zwecken, zu eigenen oder fremden Wohnzwecken), stellen die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile **jeweils selbständige Wirtschaftsgüter** dar.

Wird ein **einzelner Raum** eines Gebäudes für mehrere Zwecke genutzt, ist keine weitere Aufteilung vorzunehmen. D. h. der Raum ist die kleinste wirtschaftliche Einheit eines Gebäudes. Der Raum als selbständiger Gebäudeteile setzt voraus, dass dieser durch Bauteile wie Decken, Wände, Fenster und Türen umschlossen und abgeschlossen ist. Ein Teil eines Raumes, wie z. B. der durch Einrichtungsgegenstände abgegrenzte Arbeitsbereich, ist jedoch kein selbständiger Gebäudeteil. Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gehören zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie überwiegend, d. h. zu mehr als 50 %, eigenbetrieblich genutzt werden. Nichts anderes gilt in Bezug auf die betriebliche Nutzung eines gemischt genutzten Raumes, will man im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls das Gepräge dieses Raumes beurteilen.⁷⁴

Das Wirtschaftsgut „Gebäudeteil“ kann darüber hinaus weiter in so viele Wirtschaftsgüter aufzuteilen sein, wie Gebäudeeigentümer vorhanden sind.⁷⁵

Dient das Gebäude nur einem der vier Zwecke, bleibt es grundsätzlich ein Wirtschaftsgut, unabhängig davon, ob es innerhalb der gleichen Nutzung unterschiedliche Funktionen erfüllt.⁷⁶

⁷³BFH v. 24.05.2007, BStBl. II 2008, S. 12.

⁷⁴Vgl. BFH v. 10.10.2017, BStBl. II 2018, S. 181.

⁷⁵Blümich/Wied, § 4 EStG, Rn. 267.

⁷⁶Blümich/Krumm, § 5 EStG, Rn. 426.

1.4.4 Gebäudeteile

Das Gebäude muss steuerrechtlich, insbesondere für Zwecke der AfA, von den unselbständigen und selbständigen beweglichen (Betriebsvorrichtungen) und unbeweglichen Gebäudeteilen (Mietereinbauten) sowie den sonstigen selbständigen unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Außenanlagen) abgegrenzt werden. Die Differenzierung zwischen selbständigen und unselbständigen Gebäudeteilen wird im Wesentlichen danach vorgenommen, ob ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang vorliegt. Je nachdem, ob es sich um unselbständige oder um selbständige Gebäudeteile handelt, erfolgt eine einheitliche AfA zusammen mit dem Gebäude oder eine eigenständige AfA. Daher kommt der Abgrenzung eine hohe praktische Bedeutung zu.⁷⁷

Im Folgenden wird zunächst auf die unselbständigen, anschließend auf die selbständigen Gebäudeteile, d. h. Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Mietereinbauten und sonstigen selbständigen Gebäudeteile eingegangen.

1.4.4.1 Unselbständige Gebäudeteile

Als **unselbständig** wird ein Gebäudeteil angesehen, wenn der Gebäudeteil mit dem Gebäude in einem **einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang** steht, d. h. wenn der Gebäudeteil der eigentlichen Nutzung des Gebäudes dient.⁷⁸ Bei Wohngebäuden ist damit entscheidend, ob die Bestandteile für die Nutzbarkeit des Gebäudes zu Wohnzwecken erforderlich sind (z. B. Bad) oder der privaten Wohnnutzung selbst dienen (z. B. Wohnungseinrichtung). Zu dem Gebäude zählen auch Teile, die ihm ein besonderes Gepräge geben, (z. B. Markise) oder deren Fehlen ein negatives Gepräge gibt. Gebäudebestandteil ist auch ein Blockheizkraftwerk, das zur Eigenversorgung der Immobilie genutzt wird.⁷⁹ Sofern das Blockheizkraftwerk unmittelbar betrieblichen Zwecken der Strom- und Wärmeerzeugung dient z. B. zur Versorgung eines Fernwärmenetzes oder einer Reihenhausiedlung, liegt eine Betriebsvorrichtung vor.⁸⁰

Aufgrund des engen Zusammenhangs kann der Gebäudeteil gem. § 7 Abs. 4, 5 EStG nur einheitlich mit dem Gebäude abgeschrieben werden.

Beispiele für unselbständige Gebäudeteile⁸¹

Bäder, Schwimmbecken und Duschen eines Hotels, Umzäunung oder Garage bei einem Wohngebäude, Fahrstuhl-, Belüftungs- und Entlüftungsanlagen, ebenso die zur Beheizung einer Fabrikanlage verwendeten Luftheritzer, Heizungsanlagen, Rolltreppen

⁷⁷Umfangreiche Übersicht zur Abgrenzung von Grundvermögen und Betriebsvorrichtungen bei einzelnen Wirtschaftsgütern, siehe Gleichlautender Erlass der Länder v. 15.03.2006, a. a. O.

⁷⁸R 4.2 Abs. 5 EStR 2012.

⁷⁹FG Rheinland – Pfalz v. 23.09.2014, EFG 2015, S. 19. Dem folgend, bundesweit abgestimmter Erlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin vom 23.07.2015, StEd 2015 S. 491.

⁸⁰OFD Niedersachsen v. 15.09.2015, DB 2015, S. 2360.

⁸¹Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013, Tz. 3, a. a. O.

eines Kaufhauses, Sprinkleranlagen einer Fabrik oder eines Warenhauses, Beleuchtungsanlagen. Gleichermaßen gilt auch für ein Blockheizkraftwerk, welches ausschließlich zur Eigenversorgung der Immobilie genutzt wird.⁸²

1.4.4.2 Selbständige Gebäudeteile

Gebäudeteile, die **nicht** in einem **einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang** mit dem Gebäude stehen, sind selbständige Gebäudeteile und zwar auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind. Dabei handelt es sich i. d. R. um Einrichtungen, die zwar so eng mit dem Gebäude verbunden sind, dass sie Bestandteile des Gebäudes darstellen; jedoch dienen sie einem von dem Gebäude verschiedenen oder über den Gebäudezweck hinausgehenden besonderen Zweck.⁸³ Die selbständigen Gebäudeteile sind als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen und damit einer gesonderten AfA zugänglich. Dabei ist wiederum danach zu unterscheiden, ob es sich um bewegliche oder unbewegliche Gebäudeteile handelt. Während die unbeweglichen Gebäudeteile nach § 7 Abs. 5a i. V. m. Abs. 4, 5 EStG gleich einem Gebäude abgeschrieben werden können, erfolgt die AfA der beweglichen Gebäudeteile nach § 7 Abs. 1, 2 EStG.

Selbständige bewegliche Gebäudeteile in diesem Sinne sind vor allem Betriebsvorrichtungen. Ladeneinbauten und sonstige Mietereinbauten sind hingegen als unbewegliche Gebäudeteile zu qualifizieren.⁸⁴

1.4.4.2.1 Betriebsvorrichtungen

Da im Ertragsteuerrecht keine eigenständige Definition der Betriebsvorrichtung geregelt ist, wird auf die Abgrenzungsgrundsätze des Bewertungsgesetzes einheitlich im gesamten Steuerrecht zurückgegriffen.⁸⁵ Betriebsvorrichtungen werden ertragsteuerlich als **selbständige bewegliche Gebäudeteile** gewertet, die nach § 7 Abs. 1, 2 EStG gesondert abzuschreiben sind. Daher ergeben sich in der Praxis immer wieder Abgrenzungsfragen, zumal die Abschreibungsdauer von Betriebsvorrichtungen meist kürzer, als die von Gebäuden ist.

Gemäß § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG versteht das Gesetz unter Betriebsvorrichtungen Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer **Betriebsanlage** gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks darstellen. Nach der Rechtsprechung des BFH⁸⁶ sind Betriebsvorrichtungen Gegenstände, die in einer besonderen und unmittelbaren **Beziehung** zu dem in dem Gebäude ausgeübten **Gewerbebetrieb** stehen.

⁸²FG Rheinland – Pfalz v. 23.09.2014, EFG 2015, S. 19.

⁸³Winnefeld: Bilanzhandbuch, 5. A., 2015, Kap. M, Rn. 567.

⁸⁴R 4.2 Abs. 3 EStR 2012.

⁸⁵BFH v. 07.03.2002, BStBl. II 2002, S. 433.

⁸⁶BFH v. 11.12.1991, BStBl. II 1992, S. 278.

Damit sind die Betriebsvorrichtungen zunächst **von dem Gebäude abzugrenzen**. Sind bei dem zu qualifizierenden Bauwerk alle Kriterien eines Gebäudes erfüllt (räumliche Umschließung, Gewährung von Schutz gegen äußere Einflüsse, Gestaltung des Aufenthalts von Menschen, feste Verbindung mit dem Grund und Boden, Beständigkeit bzw. Standfestigkeit), so kann das Bauwerk selbst keine Betriebsvorrichtung darstellen.⁸⁷

Handelt es sich bei dem Bauwerk um ein **Gebäude**, so ist auf einer zweiten Stufe zu prüfen, ob es sich möglicherweise bei einem einzelnen Bestandteil des Gebäudes zwar zivilrechtlich um einen wesentlichen Bestandteil des Gebäudes handelt, dieser jedoch steuerrechtlich als Betriebsvorrichtung anzusehen ist. Eine Zurechnung zur Betriebsvorrichtung ist dann gegeben, wenn die wesentlichen Bestandteile fast ausschließlich und unmittelbar einem Gewerbe und damit nicht der normalen Nutzung des Gebäudes dienen.⁸⁸

Handelt es sich bei dem Bauwerk **nicht um ein Gebäude**, liegt im Umkehrschluss jedoch nicht zwingend eine Betriebsvorrichtung vor. Vielmehr muss auch hier auf einer zweiten Stufe geprüft werden, ob es sich um einen unselbständigen Gebäudeteil oder eine Außenanlage (sonstiges selbständiges Wirtschaftsgut) handelt.⁸⁹

1.4.4.2.2 Scheinbestandteile

Scheinbestandteile und damit keine Bestandteile eines Grundstücks sind in Anlehnung an § 95 Abs. 2 BGB solche Sachen, die nur zu einem **vorübergehenden Zweck** in ein Gebäude **eingefügt** werden.⁹⁰

Ob eine Sache lediglich zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt ist, hängt davon ab, ob im Zeitpunkt der Verbindung oder Einfügung die spätere Trennung von vornherein beabsichtigt war oder nach der Natur des Gegenstandes sicher ist. Dafür ist es erforderlich, dass sich das eingefügte Wirtschaftsgut zum einen im Hinblick auf die Sachnutzung als wesentlich erweist, zum anderen auch nach dem Ausbau noch einen beachtlichen **Wiederbeschaffungswert** aufweist, sodass nach Art und Zweck der Verwendung damit gerechnet werden kann, dass das Wirtschaftsgut zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich wieder entfernt wird.⁹¹

Scheinbestandteile stellen auch nach dem Einbau **selbständige bewegliche Gebäudebestandteile** dar, die nach § 7 Abs. 1, 2 EStG unabhängig von dem Gebäude abgeschrieben werden können.

⁸⁷BFH v. 15.06.2005, BStBl. II 2005, S. 688; Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013, Tz. 1.2, a. a. O.

⁸⁸Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013 Tz. 3.1, a. a. O.; Rössler/ Troll/Halaczinsky, § 68 BewG, Rn. 101 ff.

⁸⁹Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013 Tz. 1.2., a. a. O.

⁹⁰R 7.1 Abs. 4 EStR 2012.

⁹¹H 7.1 Scheinbestandteile EStH 2014.

1.4.4.2.3 Mieterneinbauten und -umbauten

Allgemein werden Mieternein- bzw. -umbauten als solche Baumaßnahmen definiert, die der Mieter eines Gebäudes oder Gebäudeteils vornehmen lässt und es sich dabei nicht um Erhaltungsaufwand handelt. Dies bedeutet, dass es sich um Baumaßnahmen handeln muss, die zu einer Erweiterung oder einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des Gebäudes beitragen (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG).

Dabei hat die Verwirklichung der o. g. Tatbestandsmerkmale noch keinerlei Aussagekraft über die Zuordnung der Mieternein- bzw. -umbauten zu den selbständigen beweglichen oder unbeweglichen Gebäudeteilen bzw. Wirtschaftsgütern. Mieteneinbauten bzw. -umbauten können nämlich abhängig von ihrer Beschaffenheit und Funktion sowohl Betriebsvorrichtungen (selbständige bewegliche Gebäudeteile), als auch Scheinbestandteile (selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter) oder sonstige Mieterneinbauten (selbständige unbewegliche Gebäudeteile) darstellen.⁹²

Ob durch die Aufwendungen des Mieters eine **Betriebsvorrichtung** entstanden ist, bestimmt sich nach allgemeinen Grundsätzen des Bewertungsgesetzes. Dies ist dann der Fall, wenn der Mieter Einbauten vornimmt, mit denen er sein Gewerbe unmittelbar betreibt.⁹³ Liegt keine Betriebsvorrichtung vor, ist weiterhin zu prüfen, ob es sich bei den Mieternein- bzw. -umbauten um sog. **Scheinbestandteile** handelt.

Erfüllen die Mieternein- bzw. -umbauten weder die Voraussetzungen für Betriebsvorrichtungen noch für Scheinbestandteile sind die Mieterneinbauten als **sonstige Mieternein- bzw. -umbauten** zu qualifizieren. Als solche stellen sie selbständige, unbewegliche Gebäudeteile dar, die als unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens behandelt werden. Die Aktivierungsberechtigung der sonstigen Mieterneinbauten ist davon abhängig, wem diese wirtschaftlich zuzurechnen sind.⁹⁴

1.4.4.2.4 Ladeneinbauten

Ladeneinbauten stellen ähnlich wie Mieterneinbauten **selbständige, unbewegliche Gebäude- teile** dar, die unabhängig vom Gebäude nach § 7 Abs. 4 bis 5a EStG abzuschreiben sind.

Ladeneinbauten sind Einbauten, die einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegen. Als Herstellungskosten dieser Einbauten kommen nur Aufwendungen für Gebäudeteile in Betracht, die statisch für das gesamte Gebäude unwesentlich sind.⁹⁵

Beispiele

Aufwendungen für Trennwände, Fassaden, Passagen, nichttragende Wände und Decken von Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten und Schalterhallen von Kreditinstituten.

⁹²Mieterneinbauten-Erlass v. 15.01.1976, BStBl. I 1976, S. 66, Rn. 1.

⁹³Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.06.2013, a. a. O.

⁹⁴Weitere Einzelheiten zu Mieterneinbauten in Abschn. 1.5.2.6.

⁹⁵R 4.2 Abs. 3 EStR 2012.

1.4.4.3 Selbständige Wirtschaftsgüter

Neben den selbständigen und den unselbständigen Gebäudeteilen gibt es auch Wirtschaftsgüter, die mit dem Gebäude lediglich in einem **weiteren Zusammenhang** stehen. Ist dies der Fall, so handelt es sich nicht um Gebäudebestandteile (auch nicht um selbständige Gebäudebestandteile), sondern um selbständige Wirtschaftsgüter. Hierunter fallen unter bestimmten Voraussetzungen Außenanlagen.

Außenanlagen sind von dem Gebäude räumlich getrennte Baulichkeiten, die der Benutzung des Grundstücks dienen. Außenanlagen können sowohl unselbständige Gebäudeteile als auch selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter darstellen.

Beispiele

Straßen, Wege, Plätze, freistehende Rampen.

Steht die Außenanlage in einem **einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang** zu dem Gebäude, d.h. ist das Gebäude ohne die Baulichkeit als unvollständig anzusehen, ist die Außenanlage als **unselbständiger Gebäudebestandteil** anzusehen.⁹⁶

Fehlt ein solcher **Zusammenhang**, so handelt es sich bei den Außenanlagen – wenn nicht eine Qualifizierung als Scheinbestandteil oder als Betriebsvorrichtung in Betracht kommt – um **selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter**,⁹⁷ es sei denn es liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsvorrichtung oder einen Scheinbestandteil vor.

Beispiele

- Eine Außenanlage auf einem Wohngrundstück stellt einen unselbständigen Gebäudebestandteil dar.
- Grünanlagen, Spielplätze etc. sind selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter.
- Einfriedungen, Bodenbefestigungen, Beleuchtungsanlagen, übliche Uferbefestigungen stellen selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter dar, sofern es sich nicht um eine Betriebsvorrichtung handelt.

1.4.5 Sonstige mit dem Gebäude zusammenhängende Definitionen

1.4.5.1 Wohnung

Der Begriff der Wohnung wird im Einkommensteuergesetz an verschiedenen Stellen verwendet und wird im § 181 Abs. 9 BewG für den Bereich der Bewertung für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsteuer definiert als die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so geschaffen sein müssen, dass die Führung

⁹⁶R 4.2 Abs. 5 EStR 2012.

⁹⁷H 7.1 EStH 2014.

eines selbstständigen Haushalts möglich ist. Die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen muss eine von anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich getrennte, in sich abgeschlossene Wohneinheit bilden und einen selbstständigen Zugang haben. Außerdem ist erforderlich, dass für die Führung eines selbstständigen Haushalts notwendige Nebenräume (Küche, Bad oder Dusche, Toilette) vorhanden sind. Die Wohnfläche muss mindestens 23 m² betragen um als Wohnung qualifiziert zu werden. So verweist § 7b EStG, der eine zeitlich beschränkte Sonderabschreibung für neue Wohnimmobilien vorsieht, auf die Definition der Wohnung nach § 181 Abs. 9 BewG. Gleiche Definition findet sich auch im § 249 BewG für Zwecke der Ermittlung der Grundsteuerwerte, allerdings soll hierbei die Wohnfläche lediglich mindestens 20 m² betragen.

Auch ist der Wohnungsbezug im Hinblick auf als Werbungskosten zu berücksichtigende Aufwendungen für **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu berücksichtigen. Hierbei ist der Wohnungsbezug jedoch abweichend von § 181 Abs. 9 BewG weit auszulegen. Demnach sind Fahrten zu **Unterkünften aller Art** nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG begünstigt, die der Arbeitnehmer zur Übernachtung nutzt.

Beispiele⁹⁸

Möblierte Zimmer, Campingwagen, Baustellenwagen, Schlafplatz in einer Massenunterkunft.

Des Weiteren wird der Begriff im Rahmen der steuerlichen Berücksichtigung von Mehraufwendungen bei **doppelter Haushaltführung** gem. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG genannt.⁹⁹ In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige meist eine Zweitwohnung inne. Abzugsfähig sind nur angemessene Unterkunftskosten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind nur Aufwendungen für die Zweitwohnung in Höhe von 1000 € als noch angemessen zu beurteilen.¹⁰⁰

Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber kostenlos eine Wohnung gestellt, erhält der Arbeitnehmer einen **Sachbezug**, der gem. § 8 Abs. 2 EStG eine Einnahme darstellt. Für die Bewertung einer **Wohnung** ist der ortsübliche Mietwert maßgebend. Liegt eine **Unterkunft** vor, ist der amtliche Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgelt-Verordnung maßgebend. Hieraus ergeben sich wiederum Abgrenzungsfragen, wann eine Unterkunft und wann eine Wohnung vorliegt.¹⁰¹

Auch im Erbschaftsteuergesetz wird der Begriff der Wohnung verwandt und um die familiäre Nutzung erweitert.

⁹⁸Blümich/Thürmer, § 9 EStG, Rn. 265.

⁹⁹R 9.11 (5–10) LStR 2015.

¹⁰⁰BMF v. 30.09.2013, BStBl. I 2014, S. 1278.

¹⁰¹Im Einzelnen R 8.1 (5,6) LStR 2015.

1.4.5.2 Familienheim

Der Begriff des Familienwohnheimes wird insbesondere für Zwecke der Erbschaftsteuerbefreiung verwandt. Unter einem Familienheim versteht man nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG ein bebautes Grundstück soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Es muss sich zudem um den Mittelpunkt des familiären Lebens handeln und nicht nur als Feriendorfgenutzt werden.¹⁰²

1.4.5.3 Häusliches Arbeitszimmer

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers erlangt im Hinblick auf die Frage Bedeutung, inwieweit mit dem häuslichen Arbeitszimmer im Zusammenhang stehende Aufwendungen steuerlich **abzugsfähig** sind.

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und die Kosten der Ausstattung abziehbar, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt. Ist dies nicht der Fall, können die tatsächlichen Aufwendungen bis zur Höhe von 1250 € abgezogen werden, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.¹⁰³

Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein **Raum**, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die **häusliche Sphäre** des Steuerpflichtigen eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich, zu beruflichen und/oder betrieblichen Zwecken genutzt wird.¹⁰⁴ Als Indiz für eine anderweitige schädliche Nutzung kann die **Einrichtung** des Arbeitszimmers herangezogen werden. Befinden sich dort diverse private Gegenstände, so spricht dies gegen eine nahezu ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung. Die Frage, ob das Arbeitszimmer ausschließlich oder fast ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt werden muss, ist strittig.¹⁰⁵

Aufwendungen für einen in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt wird (sog. „Arbeitsecke“), können nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten berücksichtigt werden.¹⁰⁶

¹⁰²BFH v. 18.07.2013, BStBl. II 2013, S. 1051.

¹⁰³BMF v. 02.03.2011, BStBl. I 2011, S. 195.

¹⁰⁴BMF v. 03.04.2007, Rn. 3, BStBl. I 2007, S. 442.

¹⁰⁵BFH v. 21.11.2013, BStBl. II 2014, S. 312–316; Anrufung des Großen Senats aufgrund divergierender Auffassungen der einzelnen Senate des BFH. Der 9. Senat vertritt die Auffassung, dass das Arbeitszimmer auch anderweitig genutzt werden kann und eine Aufteilung der Aufwendungen vorzunehmen ist. Zudem ist hierbei fraglich, ob die Aufwendungen entsprechend den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats vom 21.09.2009 – analog der Kosten für eine gemischt veranlasste Reise- aufzuteilen sind.

¹⁰⁶BFH-Urteil v. 17.02.2016, DStRE 2016, 897. Nach H 9.14 Räumliche Voraussetzungen LStH 2013 muss das Arbeitszimmer räumlich dauerhaft getrennt sein. Hiernach ist es nicht ausreichend, wenn das Arbeitszimmer ständig durchquert werden muss, um andere privatgenutzte Räume der Wohnung zu erreichen.

Weiterhin ist es erforderlich, dass neben dem Arbeitszimmer noch genügend Wohnraum zur Verfügung steht.

Eine weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der mit dem Arbeitszimmer in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in unbegrenzter Höhe ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit** darstellt. Dies ist i. d. R. dann der Fall, wenn die für den konkret ausgeübten Beruf, nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale, wesentliche und prägende Arbeiten dort erbracht werden.

Bei der Bewertung ist der inhaltlich qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit maßgeblich. Dem quantitativen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt hierbei lediglich eine indizielle Bedeutung zu.

Besonderheiten ergeben sich für Lehrer, da hier das Lehrerzimmer keinen anderen Arbeitsplatz darstellt.¹⁰⁷

Beispiel

Ein Lehrer unterrichtet an 26 h wöchentlich an einem Gymnasium. Zur Unterrichtsvorbereitung steht ihm gemeinsam mit den weiteren Lehrern der Schule ein Lehrerzimmer zur Verfügung. Zur weiteren Vorbereitung seines Unterrichts nutzt er ein Arbeitszimmer im eigenen Einfamilienhaus. Hierfür entstehen Kosten von jährlich 2000 €.

Lösung

Der Lehrer kann in seiner Einkommensteuererklärung 1250 € für das häusliche Arbeitszimmer geltend machen, da das häusliche Arbeitszimmer zwar nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, ihm allerdings kein anderer Arbeitsplatz zur Erledigung dieser Tätigkeit zur Verfügung steht.

1.5 Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum

1.5.1 Grundsätzliches

Nachdem die sachliche Abgrenzung der Immobilie vorgenommen wurde, gilt es der Frage nachzugehen, bei welcher Person die Immobilie zu erfassen ist, d. h. wem diese für steuerliche Zwecke zuzurechnen ist. Dies kann u. a. für die Frage maßgebend sein, wer das Wirtschaftsgut bilanzieren muss bzw. wer zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung („AfA“) berechtigt ist. Hieraus ergibt sich auch die Steuerschuldnerschaft bei der Grundsteuer.

Wirtschaftsgüter werden gem. § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet. Allerdings gilt dies nur für den Fall, dass zwischen dem zivil-

¹⁰⁷Herrmann/Heuer/Raupach § 4 EStG, Rn. 1555.

rechtlichen und dem wirtschaftlichen Eigentümer eine Personenidentität besteht. Ergibt eine wirtschaftliche Betrachtung eine Personenverschiedenheit, so ist das Wirtschaftsgut steuerrechtlich dem **wirtschaftlichen Eigentümer** zuzurechnen.¹⁰⁸

Zurechnungsgegenstand sind nur Wirtschaftsgüter an sich, d. h. die Immobilie und nicht die aus der Immobilie erzielten Einkünfte.¹⁰⁹ Diese sind steuerrechtlich demjenigen zuzurechnen, der diese originär bezogen hat. Derjenige, dem die Vermietungseinkünfte persönlich zugerechnet werden, braucht also nicht zugleich bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilie zu sein. So kann auch der Untervermieter den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwirklichen. Gleiches gilt für die Zurechnung von Aufwand (z. B. Drittaufwand, der nicht vom Eigentümer geltend gemacht werden kann).

Von einer Abweichung des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentümer ist nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 AO dann auszugehen, wenn jemand anderes als der zivilrechtliche Eigentümer die **tatsächliche Herrschaft** über das Wirtschaftsgut ausübt und dieser den zivilrechtlichen Eigentümer für die **gewöhnliche Nutzungsdauer** von der **Einwirkung auf das Wirtschaftsgut** ausschließen kann oder der Herausgabeanspruch wirtschaftlich wertlos ist (sog. **wirtschaftliches Eigentum**).

1.5.2 Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum

In der Praxis ergibt sich ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum bei Immobilieninvestitionen im Speziellen bei Eigentumsübertragungen, Leasing, Nießbrauch, Gebäude auf fremden Grund und Boden, Erbbaurecht, Mieterein- bzw. -umbauten, Treuhandverhältnissen und Verträgen mit Optionsrecht. Auf diese wird nachfolgend kurz eingegangen.

1.5.2.1 Eigentumsübertragung eines Grundstücks

Regelmäßig geht bei der **Veräußerung eines Grundstücks** die tatsächliche Sachherrschaft (Besitz) von dem zivilrechtlichen Eigentümer auf den Erwerber über. In dem Moment, in dem der Eigentümer eines Grundstücks durch Übergabe an den Erwerber von der weiteren Einwirkung wirtschaftlich ausgeschlossen ist, ist das Grundstück dem Erwerber wirtschaftlich zuzurechnen, auch wenn die **Eintragung** des Erwerbers im **Grundbuch noch aussteht**. Maßgeblich ist der **Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten**.¹¹⁰ Leidet der Kaufvertrag an einem Formmangel, steht dies dem Übergang

¹⁰⁸Pahlke/König: Abgabenordnung, 3. A., 2014, § 39 AO, Rn. 13.

¹⁰⁹Hübschmann/Hepp/Spitaler/Fischer, § 39 AO, Rn. 9.

¹¹⁰Winnefeld: Bilanzhandbuch, 5. A., 2015, Kap. D, Rn. 133; BFH v. 4.6.2003, BStBl. II 2003 S. 751.

des wirtschaftlichen Eigentums nicht entgegen, sofern der Kaufvertrag faktisch vollzogen wird (§ 41 Abs. 1 AO).

Die bloße **Einräumung einer Option** zum Erwerb eines Grundstücks reicht grundsätzlich für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach den o. g. Kriterien noch nicht aus. Ebenfalls nicht ausreichend ist der Abschluss eines **Vorvertrags** über den künftigen Abschluss eines Kaufvertrags.

1.5.2.2 Leasing/Nutzungsüberlassung

Die vermietete Immobilie wird i. d. R. dem Vermieter als bürgerlich-rechtlichem Eigentümer zugerechnet. Besonderheiten gelten für Leasingverträge, die als **Mischform** zwischen **Kauf-, Miet-, Darlehens- und Geschäftsbesorgungsvertrag¹¹¹** in der Praxis mit unterschiedlichem Inhalt abgeschlossen werden. Diese bürden i. d. R. die gesamten Anschaffungs- und Finanzierungskosten der Immobilie dem Leasingnehmer auf.

Bei Leasingverträgen werden abhängig vom jeweiligen Nutzungszweck unterschiedliche Gestaltungsformen unterschieden. Je nach verfolgtem Zweck werden Operating-Leasing- und Finanzierungsleasingverträge unterschieden. Die Finanzierungsleasingverträge können wiederum in Teil- und Vollamortisationsverträge unterteilt werden, wobei jeweils ein Optionsrecht für das Ende des Mietverhältnisses vertraglich vereinbart werden kann. Darüber hinaus kann es sich bei dem Finanzierungsleasingvertrag um einen Fall des Spezialleasing handeln.

Sowohl beim Operating-Leasing als auch beim Finanzierungsleasing bleibt der Leasinggeber **zivilrechtlicher Eigentümer** des Wirtschaftsguts. Problematisch ist die Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentümers, vor allem in Fällen des Finanzierungsleasing. Entscheidendes Kriterium für die wirtschaftliche Zurechnung und damit für die Frage, wer das Wirtschaftsgut letztlich in seiner Bilanz zu aktivieren hat, ist die konkrete Gestaltung des Leasingvertrags.

Bei der Überlassung von Immobilien ist für Zwecke der wirtschaftlichen Zurechnung zwischen den Wirtschaftsgütern „Grund und Boden“ und „Gebäude“ zu differenzieren (Abb. 1.6).

Für die Frage der Zurechnung ist von zentraler Bedeutung wer die Chance der Wertsteigerung hat bzw. wer das Wertminderungsrisiko trägt. Die Finanzverwaltung hat basierend auf der Rechtsprechung des BFH die für die Praxis wichtigsten Fälle in Schreiben¹¹² geregelt. Diese haben sich bewährt und zu einer gewissen Form des Rechts-sicherheit beigetragen. Nichtsdestotrotz gibt es auch immer wieder Fälle, die nicht eindeutig in den BMF-Schreiben geregelt sind, sodass die Auslegung anhand des § 39 AO zu erfolgen hat. Ergänzend der Hinweis, dass sich auch das Bilanzrecht (nach HGB) der steuerlichen Wertung anschließt.

¹¹¹Weitere Einzelheiten zum Leasing im Besonderen Teil in Abschn. 2.1.4.

¹¹²BMF v. 21.03.1972, BStBl. I 1972, S. 188 (Teilamortisationserlass); BMF v. 23.12.1992, BStBl. I 1992, S. 13 (Vollamortisationserlass).

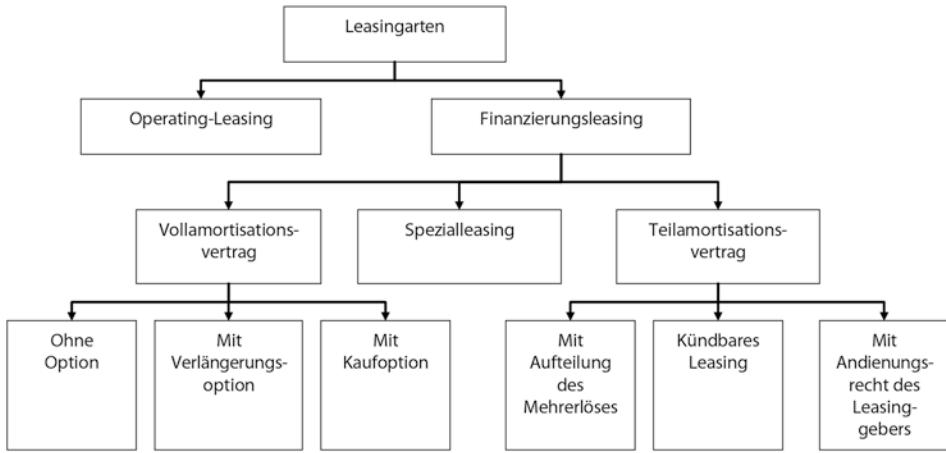


Abb. 1.6 Übersicht der Leasingarten

1.5.2.2.1 Operating-Leasing

1.5.2.2.1.1 Definition

Der Operating-Leasingvertrag entspricht weitgehend dem klassischen Mietvertrag i. S. d. § 565 BGB. Die Vertragslaufzeit ist i. d. R. unbestimmt und der Vertrag ordentlich kündbar. Darüber hinaus greifen die gesetzlichen mietrechtlichen Gewährleistungsvorschriften, d. h. der Leasinggeber trägt die Reparatur- und Wartungskosten der überlassenen Immobilie. Die Immobilie wird i. d. R. nicht speziell für den Leasingnehmer, sondern für den gesamten Markt angeschafft. Nach Beendigung des Vertrags gibt der Leasingnehmer die geleaste Immobilie ohne weiteres an den Leasinggeber zurück, der sie dann erneut an einen Dritten überlässt.¹¹³ Die Bezeichnung „Leasing“ ist bei dieser Vertragsform eher unangebracht.

1.5.2.2.1.2 Wirtschaftliche Zuordnung

Haben die Parteien einen Operating-Leasingvertrag über eine Immobilie abgeschlossen, sind sowohl das Gebäude als auch der Grund und Boden, dem zivilrechtlichem Eigentum folgend, dem Leasinggeber zuzurechnen.

1.5.2.2.2 Finanzierungsleasing

Der Finanzierungsleasingvertrag stellt eine Finanzierungsalternative zur Aufnahme von Fremdkapital dar. Dabei erwirbt bzw. erstellt der Leasinggeber das Leasingobjekt Immobilie meist nach den Vorstellungen des zu diesem Zeitpunkt bereits feststehenden Leasinggebers. Der Finanzierungsleasingvertrag beinhaltet eine **entgeltliche Überlassung**

¹¹³Tonner: Leasing im Steuerrecht, 6. A., 2013, Kap. 1, Rn. 2, 18.

für eine festgelegte **Grundmietzeit**, wobei das ordentliche Kündigungsrecht meist ausgeschlossen ist. Die Höhe der Leasingraten bestimmt sich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des überlassenen Wirtschaftsguts. Der Leasingnehmer ist regelmäßig für sämtliche Instandhaltung und Reparaturen zuständig. Über die Anzahl und die Höhe der Leasingraten ist der Leasinggeber in der Lage seine Investitionskosten für die Immobilie über die Dauer des Mietverhältnisses voll oder zumindest teilweise zu amortisieren.¹¹⁴ Das Investitionsrisiko liegt letztlich beim Leasingnehmer. Beim Immobilienleasing geht die Tätigkeit des Leasinggebers oftmals weit über die bloße Finanzierung hinaus und umfasst auch Planung, Bauausführung und Sicherung der Immobilie (sog. Brutto-Leasing). Man unterscheidet zwischen **Teil- und Vollamortisationsverträgen**.

Die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums einer durch Finanzierungsleasingvertrag überlassenen Immobilie ist, sofern es sich nicht um den Sonderfall des Spezialleasings handelt, im Wesentlichen von der Laufzeit der Grundmietzeit und den Anschlussoptionen abhängig.

1.5.2.2.1 Spezialleasing

Hiervon unabhängig ist zunächst für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der geleasten Immobilie zu prüfen, ob es sich um einen Fall des Spezialleasings handelt. Ist dies der Fall, so ist die Immobilie mangels Drittverwendungsmöglichkeit stets dem **Leasingnehmer** zuzurechnen.

Das Spezialleasing ist dadurch charakterisiert, dass das Leasingobjekt derart speziell auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers angepasst ist, dass es nach Ablauf der Grundmietzeit nicht für einen Dritten sinnvoll zur Verwendung geeignet ist. Die Drittverwendungsfähigkeit ist dem Gebäude nur dann abzusprechen, wenn abzusehen ist, dass es für eine anderweitige Nutzung **erheblicher Umbauten** bedarf, die wirtschaftlich einem **Neubau** gleichzusetzen sind oder wenn die **besondere Lage** der Immobilie (auf dem Grund und Boden des Leasingnehmers) bzw. deren **Beschaffenheit** (besondere Fabrikanlagen) keine Drittverwendung zulässt. Nicht ausreichend ist die Planung der Immobilie und dessen Ausführung nach den speziellen Wünschen des Leasingnehmers, da dies i. d. R. eine anderweitige Verwendung der Immobilie nicht zwingend ausschließt.¹¹⁵ In der Praxis sind die Fälle des Spezialleasing bei Immobilien eher die **Ausnahme** und meist auf Kommunalleasing beschränkt.

1.5.2.2.2 Teilmortisationsvertrag

1. Definition

Ein Teilmortisationsvertrag (Non-full-pay-out-leasing) liegt vor, wenn die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sowie alle **Nebenkosten** einschließlich der **Finanzierungskosten** des Leasinggebers durch die in der Grundmietzeit zu entrichtenden Leasingraten

¹¹⁴Tonner: Leasing im Steuerrecht, 6. A., 2013, Kap. 1, Rn. 19.

¹¹⁵BFH v. 26.01.1970, NJW 1970, S. 1148; Tonner: Leasing im Steuerrecht, 6. A., 2013, Kap. 2, Rn. 41, 54.

nicht gedeckt werden. Da die Vollamortisation i. d. R. erst durch die Ausübung der Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit erreicht wird, beinhaltet ein Teilmortisationsvertrag ebenfalls häufig eine Optionsklausel zugunsten des Leasingnehmers.¹¹⁶

2. Wirtschaftliche Zurechnung¹¹⁷

Die wirtschaftliche Zurechnung der Immobilie erfolgt bei Teilmortisationsverträgen nach dem Verhältnis von Grundmietzeit und Nutzungsdauer sowie nach der Optionsklausel (meist Kaufoption bzw. Mietverlängerungsoption).

Zwar wird bei der wirtschaftlichen Zurechnung der Immobilie ebenfalls zwischen dem Grund und Boden und dem Gebäude differenziert, jedoch folgt bei einem Teilmortisationsvertrag die **Zurechnung des Grund und Bodens** der Zurechnung des **Gebäudes**, sodass die Voraussetzungen nur im Hinblick auf das Gebäude geprüft werden müssen.

Da bei einem Teilmortisationsvertrag gerade keine vollständige Amortisation der Kosten erfolgt, trägt der Leasinggeber sowohl die Chance der Wertsteigerung als auch das Wertminderungsrisiko, sodass das Gebäude grundsätzlich dem **Leasinggeber** zuzurechnen ist.

In Abweichung davon erfolgt eine wirtschaftliche Zurechnung zum **Leasingnehmer** dann, wenn 1) die **Grundmietzeit** mehr als **90 %** der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt oder 2) der in einer Kaufoption vorgesehene **Kaufpreis geringer** ist als der **Buchwert** des Gebäudes nach Ablauf der Grundmietzeit.

Darüber hinaus ist das Gebäude dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn eine 3) **Mietverlängerungsoption** vertraglich vereinbart ist und die **Anschlussmiete** des Gebäudes weniger als **75 %** des marktüblichen Mietentgelts beträgt.

Liegt ein Teilmortisationsvertrag **mit Optionsklausel** vor, der die o. g. Voraussetzungen nicht erfüllt, so kann bei Übernahme besonderer Verpflichtungen (sog. **Risikovertrag**) durch den Leasingnehmer aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung das Gebäude und damit auch der Grund und Boden dennoch dem Leasingnehmer zugerechnet werden. Dazu muss der Teilmortisationsvertrag über die Optionsklausel hinaus eine der folgenden Verpflichtungen des Leasingnehmers enthalten:¹¹⁸

- Der Leasingnehmer muss die Gefahr des zufälligen Untergangs der Immobilie tragen, d. h. die Leasingrate setzt sich trotz Untergangs in gleicher Höhe fort.
- Der Leasingnehmer muss die Gefahr der unverschuldeten Zerstörung der Immobilie tragen, d. h. die Leasingrate setzt sich trotz Zerstörung in gleicher Höhe fort, oder der Leasingnehmer muss die Wiederherstellungskosten tragen.
- Der Leasingnehmer muss die Gefahr des langfristigen Nutzungsausfalls der Immobilie tragen, d. h. die Leasingrate setzt sich trotz fehlender Nutzungsmöglichkeit in gleicher Höhe fort.

¹¹⁶Teilmortisationserlass v. 23.12.1991, a. a. O.; Tonner: Leasing im Steuerrecht, 6. A., 2013, Kap. 2, Rn. 58.

¹¹⁷Teilmortisationserlass v. 23.12.1991, a. a. O.

¹¹⁸Teilmortisationserlass v. 23.12.1991, Rn. 12 ff., a. a. O.

- Der Leasingnehmer muss den Nichterfüllungsschaden einer nicht zu vertretenen frühzeitigen Vertragsbeendigung ersetzen.
- Der Leasinggeber muss den Leasingnehmer von Ansprüchen Dritter, unabhängig von eigenem Verschulden, freistellen.
- Der Leasingnehmer unterliegt nach Ablauf der Grundmietzeit einem Erwerbszwang bei vorheriger Bestellung eines Erbaurechts auf eigenem Grund und Boden.

Problematisch ist hierbei in der Praxis, dass die Erfüllung bereits einer der Risikoübernahmeklauseln die Zurechnung der Immobilie zum Leasingnehmer zur Folge hat. Insofern sind sämtliche Leasing-/Mietverträge kritisch auf Risikoübernahmeklauseln zu prüfen (Tab. 1.1).

Tab. 1.1 Übersicht über die wirtschaftliche Zurechnung bei Teilmortisationsverträgen: (Biergans, Einkommensteuer, Systematische Darstellung und Kommentar, 6. A., 1992, S. 242, modifiziert)

	Wirtschaftlicher Eigentümer	
	Leasinggeber	Leasingnehmer
A. Teilmortisationsverträge für unbewegliche Wirtschaftsgüter		
I. Grundmietzeit >90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer		
1. Ohne Optionsrecht		x
2. Mit Kaufoption		x
3. Mit Mietverlängerungsoption		x
II. Grundmietzeit ≤90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer		
1. Ohne Optionsrecht	x	
2. Mit Kaufoption		
a. Kaufpreis ≥ Restbuchwert		
aa. Ohne Besondere Verpflichtungen des LN	x	
bb. Dem LG werden besondere Verpflichtungen auferlegt		x
b. Kaufpreis < Restbuchwert		x
3. Mit Mietverlängerungsoption		
a. Anschlussmiete ≥75 % der marktüblichen Miete		
aa. Ohne Besondere Verpflichtungen des LN	x	
bb. Dem LG werden besondere Verpflichtungen auferlegt		x
b. Anschlussmiete <75 % der marktüblichen Miete		x
III. Spezialleasing		x

1.5.2.2.3 Vollamortisationsvertrag

1. Definition

Ein Vollamortisationsvertrag (Full-pay-out-leasing) ist dadurch gekennzeichnet, dass durch die Leasingraten innerhalb der Grundmietzeit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggebers, einschließlich der Nebenkosten **vollständig gedeckt** werden. Der Vollamortisationsvertrag kann nach Ablauf der Grundmietzeit ein Optionsrecht des Leasingnehmers in Form einer Mietverlängerung oder eines Kaufs vorsehen. Da der Leasingnehmer, sofern er von seinem Optionsrecht Gebrauch macht, hierfür erneut Zahlungen leisten muss, ist die Bedeutung des Vollamortisationsvertrags in der Praxis vergleichsweise gering.

2. Wirtschaftliche Zuordnung

Für die wirtschaftliche Zurechnung des Leasingobjekts sind die Dauer der Grundmietzeit sowie die Ausgestaltung des Leasingvertrags nach Ablauf der Grundmietzeit von entscheidender Bedeutung. Bei der Überlassung von Immobilien ist die Zurechnung der Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ und „Gebäude“ gesondert zu prüfen, sodass es hier zu einer unterschiedlichen Behandlung kommen kann.¹¹⁹

Beträgt die Grundmietzeit zwischen **40 % und 90 %** der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, ist das **Gebäude** grundsätzlich dem **Leasinggeber** zuzurechnen. Eine Zurechnung zum Leasingnehmer kommt nur in Fällen der Kauf- oder Mietverlängerungsoption in Betracht, sofern der Kaufoptionspreis oder die Optionsmiete am Ende der Grundmietzeit nicht mehr den tatsächlichen Wertverhältnissen, sondern lediglich noch einer Art „Anerkennungsgebühr“ entspricht. Liegt die Grundmietzeit oberhalb oder unterhalb der o. g. Grenze, ist das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zuzurechnen.¹²⁰

Der **Grund und Boden** ist bei Verträgen ohne Option und bei Verträgen mit Mietverlängerungsoption stets dem **Leasinggeber** zuzurechnen. Dies ist darin begründet, dass der Leasingnehmer den Leasinggeber unabhängig von der Grundmietzeit nicht auf Dauer von der Nutzung seines Grund und Bodens ausschließen kann. Ein Abstellen auf die beschränkte Nutzungsdauer und die damit zusammenhängende 40–90 %-Grenze ist nicht möglich, da der Grund und Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstellt. Bei Verträgen mit Kaufoption folgt der Grund und Boden dem Gebäude. Dies bedeutet, dass der Grund und Boden dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, sofern ihm auch das Gebäude zuzurechnen ist (Tab. 1.2).¹²¹

1.5.2.2.3 Mietkauf

Von einem Finanzierungsleasingvertrag abzugrenzen ist der Mietkauf. Dabei handelt es sich um einen Vertrag, der sowohl mietrechtliche als auch kaufrechtliche Elemente

¹¹⁹Vollamortisationserlass v. 21.03.1972, a. a. O.

¹²⁰Ebenda.

¹²¹Tonner: Leasing im Steuerrecht, 6. A., 2013, Kap. 2, Rn. 51.

Tab. 1.2 Übersicht über die wirtschaftliche Zurechnung bei Vollamortisationsverträgen: (Biergans, Einkommensteuer, Systematische Darstellung und Kommentar, 6. A., 1992, S. 241, modifiziert)

	Wirtschaftlicher Eigentümer	
	Leasinggeber	Leasingnehmer
A. Vollamortisationsverträge für Gebäude		
I. Grundmietzeit <40 % oder >90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (unabhängig von Option)		x
II. Grundmietzeit ≥40 % oder ≤90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer		
1. Ohne Option	x	
2. Mit Kaufoption		
a. Kaufpreis ≥ Restbuchwert bei linearer AfA oder geringerer gemeiner Wert	x	
b. Kaufpreis < Restbuchwert bei linearer AfA oder geringerer gemeiner Wert		x
3. Mit Mietverlängerungsoption		
a. Anschlussmiete >75 % der marktüblichen Miete	x	
b. Anschlussmiete ≤75 % der marktüblichen Miete		x
III. Spezial-Leasing		x
B. Vollamortisationsverträge für Grund und Boden		
1. Ohne Optionsrecht/mit Mietverlängerungsoption	x	
2. Mit Kaufoption		
a. Kaufpreis ≥ Buchwert oder niedrigerer gemeiner Wert	x	
b. Kaufpreis < Buchwert oder niedrigerer gemeiner Wert		x

beinhaltet. Dem Mieter wird ein **Kaufoptionsrecht** eingeräumt, sodass dieser jederzeit den Mietgegenstand unter **Anrechnung** der gezahlten Miete erwerben kann.

Ist die **Miethöhe angemessen**, so liegt ein Mietverhältnis vor; bis zur Ausübung der Option ist der **Vermieter zivil- und wirtschaftlicher Eigentümer (echter Mietkauf¹²²)**.

Schließen die Vertragsparteien nur zum **Schein** einen Mietvertrag ab, obwohl wirtschaftlich von Anfang an ein Verkauf erfolgen soll und sind die **Mietzahlungen unangemessen hoch**, so wird das Wirtschaftsgut (Gebäude mit dem Grund und Boden) von Anfang an dem „Mieter“ zugerechnet (**unechter Mietkauf**)¹²³.

1.5.2.2.4 Sale-and-lease-back

Wird eine Immobilie an eine Leasinggesellschaft verkauft und anschließend wieder zurückgemietet, spricht man von Sale-and-lease-back.

¹²²Prinz/Kanzler/Briesemeister: Bilanzsteuerrecht, 3. A., 2018, Teil A, Kap. 5, Rn. 680.

¹²³Tonner: Leasing im Steuerrecht, 6. A., 2013, Kap. 1, Rn. 20; Prinz/Kanzler/Briesemeister: Bilanzsteuerrecht, 3. A., 2018, Teil A, Kap. 5, Rn. 680.

Die **Leasingerlasse** befassen sich **nicht** mit dem Sale-and-lease-back, sodass die Zuordnung nach den allgemeinen Kriterien der wirtschaftlichen Betrachtung erfolgt. Entscheidend ist allein der Leasingvertrag, sodass je nach Ausgestaltung z. B. ein Fall des Spezial-Leasings, Finanzierungs-Leasing mit Zurechnung zum Leasingnehmer oder ein Operate-Leasing mit Zurechnung zum Leasinggeber vorliegen kann. Bleibt das wirtschaftliche Eigentum beim Verkäufer, spricht man auch von einem **Sale-and-lease-back**.

1.5.2.3 Nießbrauch

Beim Nießbrauch an einem Grundstück handelt es sich um das unbeschränkte dingliche Recht auf Nutzung (§§ 1030 ff. BGB), das im Grundbuch eingetragen wird. Ob der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.¹²⁴ Zivilrechtlicher Eigentümer ist der Nießbrauchsverpflichtete, da dieser lediglich ein Nutzungsrecht an dem Nießbrauchsgegenstand eingeräumt hat und somit gerade keine Eigentumsübertragung stattgefunden hat. Da der Nießbrauchsverpflichtete grundsätzlich auch weiterhin das wirtschaftliche Risiko und etwaige Wertsteigerungen oder Wertverluste trägt, wird dieser gem. § 39 Abs. 1 AO auch als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen.

Wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn sich seine rechtliche und tatsächliche Stellung gegenüber dem Nießbrauchsverpflichteten von den gesetzlich bestimmten Nießbrauchsvorschriften so stark unterscheidet, dass er die tatsächliche Sachherrschaft ausübt. Dies kann der Fall sein, wenn:

- Der Nießbrauchsgegenstand dem Nießbraucher für die gewöhnliche Nutzungsdauer zur alleinigen Nutzung überlassen ist,
- der zivilrechtliche Eigentümer beim Vorbehaltsnießbrauch ein Optionsrecht auf Rückübertragung des Eigentums hat,
- ein Gebäude vom Nießbraucher in Ausübung seines Nutzungsrechts erbaut und nur zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt wird, sodass es Scheinbestandteil i. S. d. § 95 BGB wird,
- der Nießbrauch mit einem lebenslangen Verwaltungsrecht und weitgehenden Vollmachten ausgestattet ist, wie sie dem rechtlichen Eigentümer üblicherweise zustehen.

1.5.2.4 Gebäude auf fremdem Grund und Boden

Gebäude auf fremdem Grund und Boden sind Bauten, die auf fremdem Grund und Boden errichtet werden und fest mit diesem verbunden sind. **Zivilrechtlich** gehen diese Bauten gem. §§ 93, 94 BGB in das rechtliche Eigentum desjenigen über, in dessen Eigentum sich der Grund und Boden befindet.

Wirtschaftlich zugerechnet wird das Gebäude jedoch i. d. R. demjenigen, der die Herstellungskosten des Gebäudes getragen hat. Dies ist zumindest dann der Fall, wenn dieser einen **Ausgleichsanspruch** gem. §§ 951, 812 BGB in Höhe des Gebäudeverkehrswerts

¹²⁴BMF v. 30.9.2013, BStBl. I S. 1184.

hat, sodass er letztlich nach den allgemeinen Kriterien (s. o.) als **wirtschaftlicher Eigentümer** des Gebäudes angesehen werden kann.

Eine wirtschaftliche Zuordnung zum Träger der Herstellungskosten hat auch dann zu erfolgen, wenn die **Nutzungsdauer** des erstellten Gebäudes unter dem Zeitraum liegt, über den der Errichter den Grund und Boden nutzen kann. Der BFH wertet das Gebäude auf fremden Grund und Boden nicht als Wirtschaftsgut bei demjenigen, der die Kosten getragen hat, sondern sieht bei diesem lediglich einen zu bilanzierenden Aufwandsverteilungsposten.¹²⁵

1.5.2.5 Erbbaurecht

Im Falle des Erbbaurechts ist zwischen dem Grund und Boden und dem Bauwerk zu unterscheiden. Der Erbbauberechtigte ist zivilrechtlicher und auch wirtschaftlicher Eigentümer des Bauwerks (Sondereigentum). Das zivilrechtliche Eigentum am Grund und Boden, auf dem das Bauwerk errichtet wird, verbleibt dagegen beim Eigentümer des Grundstücks. In der Regel wird der Erbbauberechtigte kein wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks.

1.5.2.6 Mietereinbauten bzw. -umbauten

Bei Mieterein- bzw. -umbauten ist danach zu differenzieren, ob es sich um Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtungen oder um sonstige Mieterein- bzw. -umbauten handelt. Sind die Baumaßnahmen als Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren, stellen diese selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter bzw. Gebäudebestandteile dar, die als solche dem Mieter wirtschaftlich zugerechnet werden.

Sonstige Mieterein- bzw. -umbauten werden als **unbewegliche selbständige Gebäudeteile** behandelt. Bei der Frage der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist hierbei zu differenzieren.

Eine wirtschaftliche Zurechnung zum Vermögen des **Mieters** kann nur dann erfolgen, wenn der Mieter als wirtschaftlicher Eigentümer der eingebauten Sachen anzusehen ist.¹²⁶ Das wirtschaftliche Eigentum ist dem Mieter dann zuzurechnen, wenn die eingebauten Sachen im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses **technisch oder wirtschaftlich verbraucht** sind oder dem Mieter ein **Aufwendunguersatzanspruch** in Höhe des gemeinen Werts des Einbaus oder Umbaus zusteht.

Von einem **wirtschaftlichen oder technischen Verbrauch** ist dann auszugehen, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer der eingebauten Wirtschaftsgüter nicht über die Dauer des Mietverhältnisses hinausgeht. Bezuglich der Mietdauer ist die voraussichtliche Mietdauer zugrunde zu legen. Bei einer Verlängerungsoption spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass der Mieter, der Einbauten vorgenommen hat, den Mietvertrag bis zum Ende der Nutzungsdauer des Einbaus verlängern wird.

¹²⁵BFH, Urt. v. 9.3.2016, DStR 2016, S. 1014.

¹²⁶BMF v. 15.01.1976, BStBl. I 1997, S. 66, Rn. 4a.

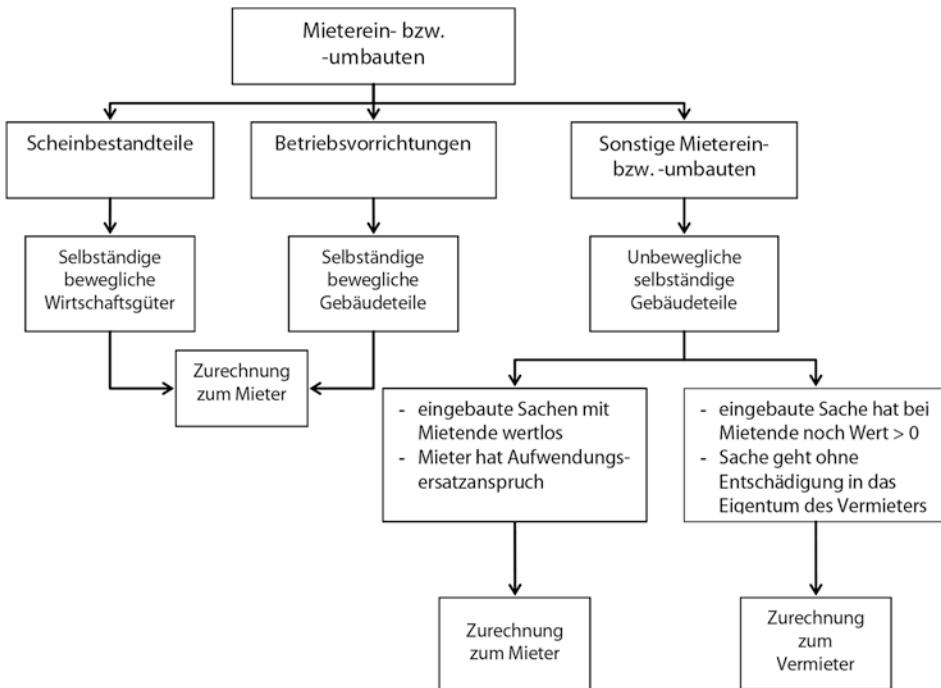


Abb. 1.7 Übersicht über die wirtschaftliche Zurechnung der Mieterein- bzw. -umbauten

Ist die technische **Nutzungsdauer** der Mietereinbauten **kürzer** als die **Mietdauer** ist davon auszugehen, dass diese bereits im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses wirtschaftlich oder technisch verbraucht sind. Dies hat zur Folge, dass die eingebauten Wirtschaftsgüter wirtschaftlich dem **Mieter** zuzurechnen sind mit der Konsequenz, dass sie bei diesem als unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben sind.

Ist die technische **Nutzungsdauer** der eingebauten Wirtschaftsgüter **länger** als die voraussichtliche **Mietdauer** und hat der Mieter keinen Aufwendungsersatzanspruch, besteht ausnahmsweise die Möglichkeit die eingebauten Wirtschaftsgüter bei dem Mieter als materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu behandeln, sofern die Mietereinbauten den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen, d. h. eine **sachliche Beziehung zu dem Betrieb** aufweisen und der Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude nicht im Vordergrund steht.¹²⁷ Eine unmittelbare sachliche Beziehung zum Betrieb des Mieters liegt nicht vor, wenn es sich um Baumaßnahmen handelt, die auch unabhängig von der vom Mieter vorgesehenen betrieblichen oder beruflichen Nutzung hätten vorgenommen werden müssen (Abb. 1.7).¹²⁸

¹²⁷BMF v. 15.01.1976, a. a. O., Rn. 7.

¹²⁸BMF v. 15.01.1976, a. a. O., Rn. 9.

1.5.2.7 Treuhandverhältnisse

Für die wirtschaftliche Zurechnung von sog. Treuhandverhältnissen wurde in § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO eine gesonderte Regelung getroffen.

Eine umfassende Definition des Treuhandverhältnisses ist weder im Civil- noch im Steuerrecht vorhanden, da es in den unterschiedlichsten Erscheinungsformen auftreten kann. Grundsätzlich liegt ein Treuhandverhältnis vor, wenn der Treugeber dem Treuhänder aufgrund von Vertrag oder Gesetz (z. B. Insolvenzverwalter, Zwangs- und Nachlassverwalter) bezüglich eines Wirtschaftsguts nach außen eine Rechtsstellung einräumt, die der Treuhänder im Rahmen der Vereinbarungen im Innenverhältnis ausüben darf. Typisch für die Treuhand ist damit die über die Bindung im Innenverhältnis hinausgehende Rechtsmacht des Treuhänders nach außen. Im Unterschied zur Stellvertretung handelt der Treuhänder nicht in fremden, sondern in eigenem Namen. Damit ist der **Treuhänder** zwar nach außen **zivilrechtlicher Eigentümer** der Immobilie, jedoch stehen dem **Treugeber** im Innenverhältnis aufgrund der Weisungsgebundenheit weiterhin die **Rechte an dem Wirtschaftsgut** zu.¹²⁹

Ob ein Treuhandverhältnis vorliegt ist im Einzelfall stets gesondert zu prüfen und von anderen Vertragsverhältnissen wie Schenkung oder Darlehensverträgen abzugrenzen. Für die steuerrechtliche Anerkennung des Treuhandverhältnisses ist damit insbesondere eine klare Vereinbarung im Innenverhältnis erforderlich, die eine Regelung über die **Weisungsgebundenheit** des Treuhänders und eine **Verpflichtung zur Rückübertragung** des Treuguts enthält, sowie die tatsächliche Durchführung des Treuhandverhältnisses durch eine klare Trennung des Treuguts vom eigenen Vermögen des Treuhänders. Dabei muss der Treugeber im Hinblick auf das Treugut eine beherrschende Stellung innehaben, d. h. er muss die mit der Verwaltung des Treuguts verbundenen Rechte und Pflichten tragen.¹³⁰

Die **wirtschaftliche Zurechnung** von Wirtschaftsgütern bei Treuhandverhältnissen richtet sich nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 Alt.1 AO. Danach ist das Wirtschaftsgut dem **Treugeber** zuzurechnen. Diese Zurechnung trägt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Rechnung, da der Treuhänder zwar nach außen als Eigentümer des Treuguts auftritt, jedoch im Innenverhältnis an die Weisungen des Treugebers gebunden ist. Ist der Treugeber nicht bekannt, so hat der Treuhänder gem. § 159 Abs. 1 AO den Nachweis über die Treuhändernschaft zu erbringen. Die Zurechnung zu dem Treugeber gilt allerdings nur insoweit, als das betroffene Steuerrechtsgebiet nicht auf den zivilrechtlichen Eigentümer abstellt (Grund-erwerbsteuerrecht) oder es auf den Auftritt nach außen ankommt (Umsatzsteuerrecht).

1.6 Bewertung von Immobilien

Für Immobilien existiert im Steuerrecht kein einheitlicher Bewertungsmaßstab. So folgt das Ertragsteuerrecht in weiten Teilen den handelsrechtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

¹²⁹Pahlke/König: Abgabenordnung, 3. A., 2014, § 39 AO, Rn. 50 ff.

¹³⁰Dies gilt nach BFH v. 16.07.2003, BFH/NV 2003, S. 1536, in gleicher Form auch für Treuhandverhältnisse zwischen nahen Angehörigen.

Für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsteuer, der Grundsteuer sowie der Grund-erwerbsteuer enthält das Bewertungsgesetz für ein und dasselbe Wirtschaftsgut mehrere Wertgrößen, die der Höhe nach sehr stark voneinander abweichen können und sich historisch entwickelt haben. Zumindest für die Substanzsteuern sollten einheitliche Wertgrößen vorliegen, um strukturelle Brüche und Wertungswidersprüche des Regelungssystems zu vermeiden. Sofern außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele verfolgt werden sollen, ist dies bei der Ermittlung der Steuerbelastung durch entsprechende Abschläge, Freibeträge oder den Steuersatz zu berücksichtigen.

Nahezu allen Wertansätzen ist gemein, dass eine Trennung zwischen den Wirtschaftsgütern „Grund und Boden“ und „Gebäude“ erfolgt. Die Wertansätze sind teilweise unmittelbar Bemessungsgrundlage für eine Steuer oder dienen auch z. B. über steuerwirksame AfA der Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage und damit der Steuer.

Im Folgenden wird zunächst auf die Bewertungsmaßstäbe für Zwecke der **Ertragsteuern** nach HGB bzw. EStG eingegangen. Als Bewertungsmaßstab kommen hierbei die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie** im Steuerrecht der **Teilwert** und der **gemeine Wert** sowie im Handelsrecht der beizulegende Wert nach § 255 Abs. 4 HGB in Betracht.

In der Praxis bereitet die **Abgrenzung** von Aufwendungen zur Erhaltung, Instandhaltung bzw. Modernisierung zu den Herstellungskosten immer wieder Probleme. Dies ist u. a. auch darin begründet, dass erstgenannte Aufwendungen -sofern diese innerhalb einer Einkunftsart anfallen- ertragsteuerlich sofort abzugsfähig sind, wohingegen Herstellungskosten über die Nutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen sind. Auf diese Abgrenzungsfragen wird eingegangen; insbesondere auch auf die hierzu ergangene gesetzliche Regelung zum anschaffungsnahen Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, sowie der im BMF-Schreiben vom 18. Juli 2003¹³¹ manifestierten Auffassung der Finanzverwaltung.

Für ertragsteuerliche Zwecke ist insbesondere bei Überführungen vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen der **Teilwert** maßgeblich. Abschließend wird kurz der **gemeine Wert** als Verkehrswert erläutert. Der gemeine Wert wird bei unentgeltlichen Übertragungen einer Immobilie vom Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen eines anderen oder bei einem Tausch angesetzt.

Nach der Darstellung der Erstbewertung im Zugangsjahr ist ertragsteuerlich insbesondere die **Folgebewertung** von Bedeutung. Daher wird anschließend auf die steuerlichen **AfA-Methoden** eingegangen.

Im dritten Abschnitt werden die Wertgrößen nach dem **Bewertungsgesetz** dargestellt. Diese sind maßgeblich für Grundsteuer, Grunderwerbsteuer und die Erbschafts- und Schenkungsteuer.

¹³¹BStBl. I 2003, S. 386.

1.6.1 Bewertungsmaßstäbe nach HGB/EStG

Für alle Einkunftsarten sind die handelsrechtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungs-kosten maßgeblich.¹³² Diese sind im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung zu erfassen.

Grundsätzlich wird unterschieden, ob die Immobilie im fertigen Zustand angeschafft oder ob diese selbst hergestellt wurde. **Anschaffung** bedeutet Zugang einer Immobilie von einem Dritten, wohingegen **Herstellung** den Zugang durch Selbsterstellung bedeutet.

Abgrenzungsfragen ergeben sich in der Immobilienpraxis, insbesondere dergestalt ob aktivierungspflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen, oder steuerlich sofort abziehbarer **Erhaltungsaufwand**. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage der **Aufteilung** von Anschaffungskosten auf die Bestandteile Grund- und Boden und Gebäude.

Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs sind darüber hinaus die Größen des **Teilwerts** und des **gemeinen Werts** von Bedeutung.

1.6.1.1 Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten sind Bewertungsmaßstab für jedes einzelne Wirtschaftsgut welches der Steuerpflichtige erworben hat. Im Falle einer Immobilie ist zwischen den Wirtschaftsgütern „Grund und Boden“ und „Gebäude“ zu unterscheiden.

Da der Begriff der „Anschaffungskosten“ im Einkommensteuergesetz selbst nicht definiert ist, er jedoch in § 6 EStG vorausgesetzt wird, ist insoweit auf die handelsrechtliche Legaldefinition des § 255 HGB zurückzugreifen.¹³³ Durch den Ansatz von Anschaffungskosten soll der Anschaffungsvorgang erfolgsneutral gestaltet werden. Dies ist Ausfluss des Realisationsprinzips, wonach erst der Umsatz erfolgswirksam wird.

Anschaffungskosten sind gem. § 255 Abs. 1 HGB die Aufwendungen, welche geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand **zu erwerben** und ihn in einen **betriebsbereiten Zustand** zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzel** zugeordnet werden können.

Dabei müssen die Kosten **final** auf den Erwerb des zumindest wirtschaftlichen Eigentums aufgewendet werden, d. h. auf das Erlangen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, die bei einer Immobilie zeitlich mit dem Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten einhergeht. Erfasst werden alle Kosten vom Beginn (Zeitpunkt der ersten vorbereitenden Maßnahme) bis zum Ende des Anschaffungsvorgangs (Zeitpunkt der Nutzungs- und Verwendungsbereitschaft).

Anschaffungskosten können grundsätzlich nur tatsächliche Aufwendungen darstellen (**Grundsatz der Pagatorik**).¹³⁴ Sie setzen sich zusammen aus dem Anschaffungspreis zzgl. Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten abzgl. Anschaffungspreisminderungen (Tab. 1.3).¹³⁵

¹³²Dies gilt insbesondere auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Schmidt/ Kulosa, 38. A., 2019, § 6 EStG Rz. 151.

¹³³H 6.2 Anschaffungskosten EStH 2014.

¹³⁴Winnefeld: Bilanzhandbuch, 5. A., 2015, Kap. E, Rn. 255.

¹³⁵H 6.2 Anschaffungskosten EStH 2014; Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 410.

Tab. 1.3 Übersicht zu den Anschaffungskosten

Anschaffungspreis
+/-
Anschaffungspreiserhöhungen oder -ermäßigungen
+
Anschaffungsnebenkosten
+
Aufwendungen zur Versetzung des Wirtschaftsguts in einen betriebsbereiten Zustand
+
Nachträgliche Anschaffungskosten
=
Anschaffungskosten

1.6.1.1.1 Anschaffungspreis

Der Anschaffungspreis ist das vertraglich vereinbarte Hauptentgelt für den Erwerb eines bereits vorhandenen Wirtschaftsguts. Insoweit unterscheiden sich die Anschaffungskosten von den Herstellungskosten, die auf die Herstellung eines noch nicht vorhandenen Wirtschaftsguts gerichtet sind. Entscheidend für die Abgrenzung ist die ursprüngliche Zweckbestimmung. Der Anschaffungspreis ergibt sich i. d. R. aus der Rechnung, abzüglich der Umsatzsteuer, sofern der Unternehmer zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist (§ 9b Abs. 1 EStG).

Als Rechtsgrundlage für die Anschaffung kommen neben einem Kaufvertrag auch ein Werkvertrag, ein Werklieferungsvertrag, das Gebot in der Zwangsversteigerung oder ein Erbauseinandersetzungsvertrag in Betracht. Der Anschaffungspreis kann auch negativ sein, wenn der Veräußerer eine Zusatzzahlung leistet, die höher ist als der vom Erwerber zu zahlende Anschaffungspreis.

Beispiele

- Zu den Anschaffungskosten von Grund und Boden gehören auch die Anschaffungskosten eines objektiv wertlosen Gebäudes, das der Steuerpflichtige zum Zweck des Abbruchs erworben hat.¹³⁶
- Zu den Anschaffungskosten gehören auch die erstmaligen Erschließungskosten.

1.6.1.1.1 Beginn des Anschaffungsvorgangs

Die Rechtsprechung¹³⁷ lässt den Anschaffungsvorgang bereits beginnen, wenn der Erwerber noch gar nicht über das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie verfügen kann. Es ist ausreichend, wenn am Bilanzstichtag mit der

¹³⁶H 6.4 Abbruchkosten EStH 2014.

¹³⁷BFH v. 13.10.1983, BStBl. II 1984, S. 101.

Anschaffung begonnen wurde. So sind die aus Anlass eines Grundstückkaufs entstandenen und fällig gewordenen **Maklergebühren** auch dann zu aktivieren, wenn das Grundstück am Bilanzstichtag noch nicht aufgelassen und noch nicht eingetragen ist. Gleichermaßen gilt für fällige **Grunderwerbsteuern** und **Notarkosten**.

1.6.1.1.2 Anschaffungsnebenkosten

Anschaffungsnebenkosten umfassen alle Aufwendungen, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb und der Überführung eines Wirtschaftsguts von der fremden in die eigene Verfügungsmacht stehen. Die Zuordnung der Nebenkosten zur Anschaffung ist abhängig von ihrem Zweck und dem Leistungszeitpunkt. Dienen die Kosten dazu, das erworbene Wirtschaftsgut mit dem ihm zugesetzten Zweck zu erfüllen, so handelt es sich um mit dem Erwerb in Zusammenhang stehende Anschaffungsnebenkosten. Voraussetzung ist jedoch, dass es sich um einzeln zu bewertende Kosten und nicht um Gemeinkosten handelt.

Beispiele

Reisekosten zur Besichtigung des Kaufobjekts, Maklergebühren, Notar- und Grundbuchkosten und Grunderwerbsteuer als Anschaffungskosten für Grund und Boden.¹³⁸

Nicht zu den Anschaffungskosten gehören hingegen **Finanzierungskosten** der Immobilie (§ 255 Abs. 3 HGB). Die Finanzierungsaufwendungen stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung; Kreditvertrag und Kaufvertrag stehen separat nebeneinander. Bei Bilanzierenden ist die Aktivierung von Fremdkapitalzinsen jedoch ausnahmsweise gestattet (Wahlrecht), wenn die Fremdkapitalaufnahme der Finanzierung von Anzahlungen auf bestellte Immobilien/Gebäude mit langfristiger Fertigung dient oder das Unternehmen Fremdkapital aufnimmt um Skonto in Anspruch zu nehmen. Diese Ausnahmen stellen handelsrechtlich eine Bilanzierungshilfe dar, die aus Billigkeitsgründen in die Steuerbilanz übernommen werden darf.¹³⁹

1.6.1.1.3 Nachträgliche Anschaffungskosten

Nachträgliche Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die erst einige **Zeit nach** dem eigentlichen Anschaffungsvorgang und der Inbetriebnahme anfallen und die einen unmittelbaren sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem ursprünglichen Anschaffungsvorgang aufweisen.¹⁴⁰ Nachträgliche Anschaffungskosten erhöhen grundsätzlich die AfA-Bemessungsgrundlage.

¹³⁸H 6.4 EStH 2014.

¹³⁹Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 456.

¹⁴⁰Blümich/Ehmcke, § 6 EStG, Rn. 317.

Beispiele¹⁴¹

Nachträgliche Anschaffungskosten für Grund und Boden sind z. B.:

- Nachträgliche Anliegerbeiträge.
- Neu festgesetzte Grunderwerbsteuer.
- Der von den Hauseigentümern an die Gemeinde zu zahlende Kanalbaubeurteilag (Kanalanschlussgebühr).
- Nachträgliche Erschließungskosten für die **Ersterschließung**. Etwas anderes gilt für nachträgliche Erschließungskosten für die **Zweiterschließung** (bauliche Umgestaltung vorhandener öffentlicher Erschließungsanlagen). Hierbei handelt es sich um sofort abziehbare Werbungskosten/Betriebsausgaben.
- Nachträgliche, rückwirkende Erhöhungen des Anschaffungspreises und der Anschaffungsnebenkosten.¹⁴²

1.6.1.1.4 Anschaffungspreisminderungen

Anschaffungspreisminderungen bewirken eine Kürzung der Anschaffungskosten. Dies gilt auch dann, wenn sie erst einige Zeit nach dem Anschaffungsvorgang gewährt werden.¹⁴³

1.6.1.1.5 Ansatz der Anschaffungskosten

Die **Anschaffungskosten** sind sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht als Wertobergrenze erfolgsneutral zu erfassen.¹⁴⁴

Ist die Höhe der Anschaffungskosten nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand zu ermitteln, so ist eine **Schätzung** vorzunehmen.¹⁴⁵ Dies kann in der **Praxis** insbesondere zur Anwendung kommen, wenn eine Immobilie nach längerer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken fremd vermietet wird und die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht mehr als Grundlage für die AfA ermittelbar sind. In derartigen Fällen kann ein aktuell ermittelter **Verkehrswert** mithilfe entsprechender Verfahren auf das Jahr der Anschaffung/Herstellung zurückgerechnet werden.

1.6.1.1.6 Aufteilung von Anschaffungskosten

Enthält ein einheitlicher Kaufvertrag über den Erwerb einer Immobilie einen **einheitlichen Kaufpreis** für den **Grund und Boden** und das **Gebäude**, so zwingt der Grundsatz der **Einzelbewertung** dazu, den Gesamtkaufpreis an Hand von objektiven Kriterien aufzuteilen.¹⁴⁶

¹⁴¹H 6.4 EStH 2014.

¹⁴²Prinz/Kanzler/Kahle/Hiller: Bilanzsteuerrecht, 3. A., 2018, Teil A, Kap. 6, Rn. 852.

¹⁴³Blümich/Ehmcke, § 6 EStG, Rn. 325 ff.

¹⁴⁴Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 406.

¹⁴⁵Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Rn. 302.

¹⁴⁶BFH v. 27.06.1995, BStBl. II 1996, S 215; Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Rn. 306.

Für die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises ist zunächst von den **Vorstellungen und Festlegungen der Parteien** auszugehen, sofern diese wirtschaftlich sinnvoll bzw. die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise widerspiegelt und daher von den Parteien ernstlich gewollt sind und nicht nur der Steuermanipulation (§ 42 AO) dienen.¹⁴⁷

Fehlt es an einer solchen Absprache, so ist der Gesamtkaufpreis im Wege einer **Schätzung** aufzuteilen. Sofern sich die Immobilie im Betriebsvermögen befindet, erfolgt die Aufteilung im Verhältnis der Teilwerte. Maßgeblich sind dabei die **Teilwerte** im Zeitpunkt der **Anschaffung**. Wird die Immobilie dem Privatvermögen zugerechnet, ist die Aufteilung im Verhältnis der Verkehrswerte vorzunehmen. Für die Aufteilung sind in einem ersten Schritt die Boden- und Gebäudewerte gesondert zu ermitteln um in einem zweiten Schritt die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der Wertanteile aufzuteilen.¹⁴⁸

Bei Grundstücken im **Betriebsvermögen** stimmen die Teilwerte regelmäßig mit den **Wiederbeschaffungskosten** überein. Die Wiederbeschaffungskosten lassen sich wiederum von den Verkehrswerten ableiten, sodass letztlich die Teilwerte in vielen Fällen mit den **Verkehrswerten** übereinstimmen.¹⁴⁹

Zur Ermittlung der Verkehrswerte kann die Verordnung über Grundsätze für die Wertermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV) vom 19.05.2010¹⁵⁰ herangezogen werden. Von den dort zur Verfügung stehenden Wertermittlungsmethoden (Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertmethode) ist vorzugsweise das **Sachwertverfahren** zur Wertermittlung heranzuziehen.¹⁵¹ Eine Ermittlung nach dem Vergleichswertverfahren wird vom BFH¹⁵² nicht anerkannt. Das Ertragswertverfahren führt nach Ansicht des BFH¹⁵³ regelmäßig ebenfalls nicht zu einem adäquaten Ergebnis. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei **Mietwohngrundstücken** die Kaufpreisaufteilung grundsätzlich nach dem Sachwertverfahren angebracht; denn bei diesen ist regelmäßig davon auszugehen, dass für den Erwerb neben Ertragsgesichtspunkten und der sicheren Kapitalanlage auch die Aussicht auf einen langfristigen steuerfreien Wertzuwachs des Vermögens ausschlaggebend ist.¹⁵⁴ Dieser Grund soll nach der Rechtsprechung gleichermaßen für Grundstücke gelten, die nicht nur Mietwohnungen aufweisen, sondern zugleich der Vermietung dienende Büro- oder Geschäftsräume umfassen (gemischt genutzte Mietgrundstücke). Lediglich bei zu Büro- oder anderen gewerblichen Zwecken vermieteten Grundstücken

¹⁴⁷BFH v. 28.10.1998, BStBl. II 1999, S. 217; BFH v. 16.09.2015, BStBl. II 2016, S. 39.

¹⁴⁸Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Rn. 313.

¹⁴⁹BFH v. 07.12.1987, BStBl. II 1979, S. 729.

¹⁵⁰BGBI. I 2010, S. 639.

¹⁵¹BFH v. 27.02.1985, BStBl. II 1985, S. 456; BFH v. 10.10.2000, BStBl. II 2001, S. 183.

¹⁵²BFH v. 24.02.1999, BFH/NV 1999, S. 1201.

¹⁵³Ebenda.

¹⁵⁴BFH-Urteil 11.02.2003 BFH/NV 2003, BFH/NV 2003 S. 769; BFH-Beschluss 23.06.2005 BFH/NV 2005, BFH/NV 2005 S. 1798.

(sog. Geschäftsgrundstücke) bejaht die Rechtsprechung¹⁵⁵ eher einen Vorrang des Ertragswertverfahrens.

Eine Wertermittlung nach der sog. **Restwertmethode**, wonach der objektive Wert für den Grund und Boden ermittelt wird und der den festgestellten Bodenrichtwert übersteigende Anteil der Anschaffungskosten als Anschaffungskosten für das Gebäude angesehen wird, führt nicht zum richtigen Ergebnis und wird von der Finanzverwaltung¹⁵⁶ regelmäßig nicht akzeptiert.

Beispiel

Der einheitliche Kaufpreis eines Gebäudes einschließlich zugehörigem Grund und Boden beträgt 850.000 €. Nach dem Sachwertverfahren ergibt sich ein Gebäudewert i. H. v. 400.000 € und ein Bodenwert i. H. v. 100.000 €. Die Anschaffungskosten i. H. v. 850.000 € verteilen sich daher zu 1/5 (=100.000 €/500.000 €) auf Grund und Boden (=170.000 €) und zu 4/5 (=400.000 €/500.000 €) auf das Gebäude (=680.000 €).

Das Bundesministerium der Finanzen hat zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück auf die Bestandteile Grund und Boden sowie das Gebäude, eine Arbeitshilfe in Form einer Excel-Datei mit zugehöriger Anleitung herausgegeben. Diese ist über die Homepage des BMF abrufbar. Mit dieser Arbeitshilfe findet eine Kaufpreisaufteilung mittels eines vereinfachten Verfahrens zur **Verkehrswertermittlung** statt, welches den vom BFH aufgestellten Grundsätzen¹⁵⁷ entspricht. Zugrunde liegen der Kaufpreisaufteilung die Vorschriften der Verkehrswertermittlung nach dem Sachwertverfahren auf Grundlage des BauGB. Es handelt sich hierbei um eine **qualitative Schätzung**. Diese ist jedoch durch die Hinzuziehung eines Sachverständigen **widerlegbar**.

1.6.1.1.7 Anschaffungskosten für den Mietvertrag

Bei dem Mietvertrag handelt es sich um einen schwebenden Vertrag, der bei Ausgewogenheit des Vertragsverhältnisses zu keiner Bilanzierung beim Vermieter oder Mieter führt. Allerdings ist es in der Praxis nicht unüblich, dass insbesondere bei Neuvermietung und Mietlaufzeitverlängerungen der Vermieter dem Gewerbemietern einen Zuschuss ohne konkrete Gegenleistung gewährt, um den Mieter zum Vertragsabschluss zu bewegen („Pre-Opening-Fee“). Diese Zuschüsse dienen im Wesentlichen dazu eine höhere laufende Miete zu erhalten, um damit den Wert der Immobilie zu erhöhen, da die Immobilie im Rahmen des Ertragswertverfahrens zumeist auf Basis der erzielten Jahresnettokaltmiete bewertet wird.

¹⁵⁵vgl. BFH-Urteil 02.02.1990 BStBl II 1990, S. 497; BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, S. 1201; zur ausnahmsweise vorzunehmenden Bewertung von Mietwohngrundstücken nach dem Ertragswertverfahren vgl. auch BFH-Urteil vom 25.05.2005, BFH/NV 2006 S. 261).

¹⁵⁶H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH 2014.

¹⁵⁷BFH v. 10.10.2000, BStBl. II 2001, S. 183.

Liegt ein derartiger pauschaler Zuschuss ohne konkrete Gegenleistung des Mieters vor, so handelt es sich wirtschaftlich um eine Mietreduktion. Diese stellt ertragsteuerlich beim bilanzierenden Vermieter einen Aufwand dar, der über die Laufzeit des Mietvertrages über einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten i. S. d. § 250 Abs. 1 HGB („**ARAP**“) zu verteilen ist, da es sich um Ausgaben handelt, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen. Umsatzsteuerlich mindert der Aufwand in den jeweiligen Perioden die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage. Umgekehrt ist beim bilanzierenden Mieter ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten i. S. d. § 250 Abs. 2 HGB („**PRAP**“) anzusetzen. Die Auflösung des PRAP führt beim Mieter zu einer Minderung seines Mietaufwands und damit auch zu Minderung der laufenden umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage.¹⁵⁸

1.6.1.2 Herstellungskosten

1.6.1.2.1 Definition

Da der Herstellungskostenbegriff im Einkommensteuerrecht ebenfalls nicht geregelt ist, ist auch hier nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung auf die handelsrechtliche Definition zurückzugreifen.¹⁵⁹

Gemäß § 255 Abs. 2 S. 1 HGB sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine **Erweiterung** oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** entstehen. Zu den Herstellungskosten gehören die Einzelkosten und die Gemeinkosten. In die Herstellungskosten einzubeziehen sind dabei die tatsächlich aufgewendeten Kosten, von dem Zeitpunkt der ersten vorbereitenden Maßnahme bis zur Fertigstellung (§ 9a EStDV); maßgeblich sind zum einen nur die tatsächlichen Ausgaben (**pagatorische Kosten**), nicht hingegen die fiktiven Ausgaben (kalkulatorische Kosten) und zum anderen nur die **Ist-Kosten**. D. h. dass auch überhöhte Kosten, die sich durch eine nicht rationale Betriebsorganisation ergeben, Herstellungskosten bilden; nicht hingegen die Soll-Kosten.¹⁶⁰

1.6.1.2.2 Abgrenzung zu Anschaffungskosten

Herstellung liegt in Abgrenzung zur Anschaffung dann vor, wenn der Steuerpflichtige ein noch nicht vorhandenes Wirtschaftsgut selbst erstellt. Das Gesetz zählt zur Herstellung nicht nur die Neuschaffung einer Immobilie, sondern auch ihre **Erweiterung** und ihre über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung**. Anschaffung und Herstellung ist gemein, dass sie grundsätzlich erfolgsneutral zu behandeln sind.

¹⁵⁸Lüdenbach, StuB, 2017, S. 118.

¹⁵⁹H 6.3 Herstellungskosten EStH 2014; BFH v. 24.05.1968, BStBl. II 1968, S. 574.

¹⁶⁰IDW RS HFA 31.

Die Frage, ob ein Gebäude angeschafft oder hergestellt wird, ist insbesondere dann problematisch, wenn zur Herstellung des Gebäudes **fremde Unternehmer beauftragt** werden. Entscheidendes Kriterium ist in diesem Fall, wer das **wirtschaftliche Risiko** der Errichtung trägt. Liegt das wirtschaftliche Risiko bei dem Grundstückseigentümer, handelt es sich bei der Errichtung von Gebäuden auf eigenem Grund und Boden durch fremde Unternehmer um Herstellung. Dies gilt auch dann, wenn der Grundstückseigentümer keine Materialien für das Gebäude bereitstellt. Trägt der Grundstückseigentümer während der Errichtung noch kein wirtschaftliches Risiko, liegt im Zeitpunkt der Übergabe ein Anschaffungsvorgang vor.¹⁶¹

1.6.1.2.3 Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand

Herstellungskosten können in Abgrenzung zu bloßem Erhaltungsaufwand, welcher sofort abzugsfähig ist, auch nachträglich an bereits existierenden Wirtschaftsgütern entstehen. Danach sind Aufwendungen zum einen auch dann als Herstellungskosten zu qualifizieren, wenn diese im Vergleich zum bisherigen Zustand durch **Änderung der Wesensart** die Entstehung eines neuen Gegenstands bewirken und der Gegenstand dadurch eine **andere Zweckbestimmung** erhält. Zum anderen sind Herstellungskosten auch dann anzunehmen, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die eine **Erweiterung** und über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **Verbesserung** zur Folge haben.¹⁶²

1.6.1.2.4 Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen

Handelt es sich um Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen in Zusammenhang mit einem bereits bestehenden Gebäude, so können diese nach der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls Herstellungskosten darstellen. Insoweit ist zwischen anschaffungsnahen Herstellungskosten, nachträglichen Herstellungskosten und allgemeinen Herstellungskosten zu unterscheiden.

Steuerrechtlich liegen aktivierungspflichtige **anschaffungsnaher Herstellungskosten** nach der gesetzlichen Anordnung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vor, wenn innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung des Gebäudes für dessen Instandhaltung oder Modernisierung Aufwendungen getätigt wurden, die **15 %** der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen. Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen i. S. d. § 255 Abs. 2 HGB, sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen. Zu berücksichtigen sind jedoch Aufwendungen für Schönheitsreparaturen wie Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, das Streichen der Fußböden, Heizkörper, der Innen- und Außentüren sowie der Fenster.¹⁶³

Bei der Prüfung, ob Aufwendungen für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten i. S. v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG

¹⁶¹Maier, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 01.12.2018, Herstellungskosten, Rn. 28.

¹⁶²Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 620 ff.

¹⁶³BFH v. 14.06.2016, BStBl II 2016, S. 999.

führen, ist bei einem aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbstständigen Gebäudeteil abzustellen, wenn das Gesamtgebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird. Maßgeblich ist insoweit, ob die einzelnen Gebäudeteile in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen stehen.¹⁶⁴

Wird z. B. ein Gebäude für fremdbetriebliche Zwecke und für fremde oder eigene Wohnzwecke genutzt, liegen im Hinblick auf die 15 %-Grenze zwei Besteuerungseinheiten vor. Wird ein Mehrfamilienhaus ausschließlich zu fremden Wohnzwecken genutzt, ist Besteuerungseinheit das gesamte Gebäude und nicht jede einzelne Wohnung.

Werden Instandhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen zur **Erweiterung** oder **wesentlichen Verbesserung** eines bereits bestehenden Gebäudes getätigt, handelt es sich grundsätzlich um **nachträgliche Herstellungskosten**. Die o. g. 3-Jahres-Frist des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG spielt hierbei keine Rolle.

Eine **Erweiterung** i. S. d. § 255 Abs. 2 S. 1 HGB liegt u. a. vor, wenn ein Gebäude in seiner Substanz vermehrt wird, seine nutzbare Fläche vergrößert wird oder wenn nachträgliche Bestandteile eingebaut werden, die bisher nicht vorhanden waren. Beispiele stellen die Kosten für den Ersatz eines schadhaften Flachdachs durch ein Satteldach Herstellungsaufwand dar, da hierdurch die Nutzfläche erweitert wird. Dies gilt auch, wenn die entstandene Fläche tatsächlich nicht genutzt wird.¹⁶⁵

Von einer **wesentlichen Verbesserung** ist nur dann auszugehen, wenn 1) die Modernisierungsmaßnahme über eine zeitgemäße Substanzerhaltung hinaus geht, 2) der Gebrauchswert des Gebäudes deutlich erhöht wird und 3) eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Vergleichsobjekt ist dabei das Gebäude im ursprünglichen Zustand, d.h. im Zeitpunkt der Aufnahme in das Vermögen.¹⁶⁶

Eine **Gebrauchswertsteigerung** liegt jedenfalls dann vor, wenn der Gebäudestandard durch Verbesserung verschiedener zentraler **Ausstattungsmerkmale** von einem **sehr einfachen** auf einen **mittleren** oder von einem mittleren auf einen **sehr anspruchsvollen Standard** erhöht wird.¹⁶⁷ Als zentrale Ausstattungsmerkmale werden dabei die Heizung-, Sanitär- und Elektroinstallation sowie die Fenster angesehen. Von einer Erhöhung des Standards ist nach Auffassung der Rechtsprechung des BFH und dem folgend der Finanzverwaltung dann auszugehen, wenn hinsichtlich drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale Baumaßnahmen vorgenommen wurden, die zu einer Gebrauchswerterhöhung geführt haben (Drei-Maßnahmen-Regel). Wird eine Erweiterung des Gebäudes in einem den Nutzungswert des Gebäudes bestimmenden Bereich der zentralen Ausstattungsmerkmale vorgenommen (stets Herstellungskosten) und erfolgt zusätzlich eine Verbesserung in zwei weiteren Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale ist ebenfalls von einer

¹⁶⁴BMF-Schreiben v. 20.10.2017, BStBl I 2017, S. 1447.

¹⁶⁵BFH v. 15.05.2013, BStBl. I 2013, S. 732.

¹⁶⁶BMF v. 18.07.2003, Rn. 27 ff., BStBl. I 2003, S. 386.

¹⁶⁷Zu den Merkmalen der einzelnen Standards BMF v. 18.07.2003, Rn. 11 ff., a. a. O.

Standarderhöhung auszugehen (Zwei-Maßnahmen-Regel). Das Institut der Wirtschaftsprüfer folgt mit Schreiben vom 25. November 2013¹⁶⁸ aus handelsbilanzieller Sicht diesem Ansatz, erweitert jedoch die Anzahl der zentralen Ausstattungsmerkmale um den Begriff der Wärmedämmung und präzisiert die Elektroinstallation um den Bereich der Informationstechnik. Insofern folgt man hier dem Fortschritt der Gebäudetechnik. Geht man von einem einheitlichen Herstellungsbegriff im Handels- und Steuerrecht aus, ist es fraglich ob aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips die handelsrechtliche Interpretation auch für das Steuerrecht Anwendung findet. Insbesondere bei einer energetischen Sanierung wäre hier zu beachten, dass durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Vorschriften für die Steuerbilanz, auch bei einer neuen Wärmedämmung des Gebäudes und Verbesserung von zwei weiteren zentralen Ausstattungsmerkmalen bereits Herstellungsaufwand entstehen könnte, was den Sofortabzug der Aufwendungen nicht zulassen würde.

Beispiel¹⁶⁹

Im Anschluss an den Erwerb eines leer stehenden, bisher als Büro genutzten Einfamilienhauses, das für eine Vermietung zu fremden Wohnzwecken vorgesehen ist, wird im bisher nicht ausgebauten Dachgeschoss ein zusätzliches Badezimmer eingerichtet. Außerdem werden einfach verglaste Fenster durch isolierte Sprossenfenster ersetzt und die Leistungskapazität der Elektroinstallation durch den Einbau dreiphasiger an Stelle zweiphasiger Elektroleitungen maßgeblich aufgebessert sowie die Zahl der Anschlüsse deutlich gesteigert.

Neben die Erweiterung des Gebäudes als Herstellungskosten im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB durch den Einbau des Badezimmers tritt die Verbesserung von zwei weiteren Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale ein. Die hierdurch verursachten Aufwendungen führen zu Anschaffungskosten des Gebäudes.

Von einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes ist jedoch nur auszugehen, wenn die Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, **über eine substanzerhaltende Erneuerung hinausgehen**. Ist dies nicht der Fall, sind die Baumaßnahmen nicht mit in die Beurteilung einzubziehen. Eine bloße substanzerhaltende Erneuerung liegt vor, wenn ein Gebäude durch die Ersetzung einzelner Bestandteile oder Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen in ordnungsgemäßem Zustand entsprechend seinem ursprünglichen Zustand erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird. Dem Gebäude wird in diesem Fall nur der zeitgemäße Wohnkomfort wiedergegeben, den es ursprünglich besessen, aber durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hat.

Darüber hinaus muss durch die Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen eine **erweiterte Nutzungsmöglichkeit** geschaffen werden. Diese kann entweder durch

¹⁶⁸IDW RS IFA 1 v. 25.11.2013, Rn. 13.

¹⁶⁹Entnommen aus BMF v. 18.07.2003, Rn. 14, a. a. O.

Verbesserung der bisherigen Nutzungsmöglichkeit oder durch Schaffung einer anderen Gebrauchs- oder Verwendungsmöglichkeit¹⁷⁰ erreicht werden.

Sind im Rahmen von umfassenden Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen dieselben Arbeiten sowohl zur Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des Gebäudes als auch bloße Erhaltungsarbeiten durchgeführt worden, sind die hierauf jeweils entfallenden Aufwendungen grundsätzlich – ggf. im Wege der Schätzung – in Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen.

Aufwendungen für unterschiedliche Arbeiten in einem Bündel von Einzelmaßnahmen, die für sich genommen teils Anschaffung- bzw. Herstellungskosten, teils Erhaltungsaufwendungen darstellen, sind insgesamt als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu beurteilen, wenn die Arbeiten im sachlichen Zusammenhang stehen. Von einem sachlichen Zusammenhang ist auszugehen, wenn die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinander greifen, d. h., die Erhaltungsarbeiten entweder Vorbedingung für weitere Maßnahmen sind, oder durch diese verursacht wurden.

Beispiel¹⁷¹

Im Dachgeschoss eines mehrgeschossigen Gebäudes werden erstmals Bäder eingebaut. Diese Herstellungsarbeiten machen das Verlegen von größeren Fallrohren bis zum Anschluss an das öffentliche Abwassernetz erforderlich. Die hierdurch entstandenen Aufwendungen sind ebenso wie die Kosten für die Beseitigung der Schäden, die durch das Verlegen der größeren Fallrohre in den Badezimmern der darunter liegenden Stockwerke entstanden sind, den Herstellungskosten zuzurechnen.

Die **Feststellungslast** für die Tatsachen, die eine Behandlung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten begründen (wie z. B. die Herstellung der Betriebsbereitschaft oder eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus), trägt das Finanzamt. Soweit das Finanzamt nicht in der Lage ist, den Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Anschaffung oder den ursprünglichen Zustand im Sinne des § 255 Abs. 2 HGB festzustellen, trifft den Steuerpflichtigen hierbei eine erhöhte Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 Satz 3 AO). Kann der maßgebliche Zustand des Wohngebäudes nicht sicher festgestellt werden, kann das Finanzamt aus Indizien auf die Hebung des Standards eines Gebäudes und somit auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten schließen. Indizien für die Hebung des Standards liegen vor, wenn:

- Ein Gebäude in zeitlicher Nähe zum Erwerb im Ganzen und von Grund auf modernisiert wird,
- hohe Aufwendungen für die Sanierung der zentralen Ausstattungsmerkmale getätigter werden,
- aufgrund dieser Baumaßnahme der Mietzins erheblich erhöht wird.

¹⁷⁰BFH v. 25.01.2006, BStBl. II 2006, S. 707.

¹⁷¹Entnommen aus BMF v. 18.07.2003, Rn. 35, a. a. O.

Ob eine Hebung des Standards vorliegt, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁷² für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes nicht zu prüfen, wenn die Aufwendungen für die Instandsetzung oder Modernisierung des Gebäudes insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Dies gilt nicht, wenn sich bei Erwerb des Gebäudes mit mehreren Wohnungen der Standard für einzelne Wohnungen hebt oder die Instandsetzungsmaßnahme der Beginn einer Sanierung in Raten sein kann. Veranlagungen sind vorläufig durchzuführen, solange in diesem Zeitraum die Instandsetzungsarbeiten 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen oder wenn eine Sanierung in Raten zu vermuten ist.

1.6.1.2.5 Abbruchkosten

Von hoher praktischer Relevanz ist die steuerrechtliche Einordnung von Abbruchkosten. Dabei kommt es im Wesentlichen darauf an, in welcher Absicht der Steuerpflichtige das Gebäude erworben hat. Zu unterscheiden sind hier nach der Rechtsprechung folgende vier Fälle:¹⁷³

1. Das Gebäude wurde auf einem dem Steuerpflichtigen bereits gehörenden Grundstück errichtet.
2. Das Gebäude wurde in der Absicht erworben, es als Gebäude zu nutzen (Erwerb ohne Abbruchabsicht).
3. Das Gebäude wurde zum Zweck des Abbruchs erworben (Erwerb mit Abbruchabsicht).
4. Ein zum Privatvermögen gehörendes Gebäude wurde mit Abbruchabsicht erworben sowie mit der Absicht der Errichtung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudes (Einlage mit Abbruchabsicht).

Handelt es sich ursprünglich um einen Erwerb des Gebäudes **ohne Abbruchabsicht** (Fälle 1 und 2), sind die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgebrochenen Gebäudes im Jahr des Abbruchs sofort abziehbare Betriebsausgaben. Dies gilt auch bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude für die Teile, deren Abbruch nicht geplant war. Die darauf entfallenden Abbruchkosten und der anteilige Restbuchwert sind ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln.

Wurde das Gebäude **mit Abbruchabsicht** (Fall 3) erworben, kommt es für die steuerrechtliche Beurteilung der Abbruchkosten darauf an, ob das Gebäude bei Erwerb bereits technisch oder wirtschaftlich verbraucht war. Wird mit dem Abbruch eines Gebäudes innerhalb von **drei Jahren** nach dem Erwerb begonnen, so gilt ein **Anscheinsbeweis** für eine Abbruchabsicht bei Erwerb, der jedoch durch den Steuerpflichtigen durch einen Gegenbeweis entkräftet werden kann.

¹⁷²BMF v. 18.07.2013, BStBl. I 2003, S. 386.

¹⁷³H 6.4 Abbruchkosten EStH 2014.

Ist das Gebäude **noch nicht technisch oder wirtschaftlich verbraucht**, gehören sowohl der Buchwert des Gebäudes, als auch die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes, sofern der Abbruch des Gebäudes mit der Herstellung eines neuen Gebäudes in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Ist ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang nicht gegeben, handelt es sich um Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

Müssen bei einem in Teilabbruchabsicht erworbenen Gebäude umfangreichere Teile als geplant abgerissen werden, gehören die Abbruchkosten und der Restwert des abgerissenen Gebäudes insoweit zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes, als sie auf Gebäudeteile entfallen, die bei Durchführung des im Erwerbszeitpunkt geplanten Umbaus ohnehin hätten entfernt werden sollen. Dieser Anteil ist ggf. im Wege der Schätzung zu ermitteln.

War das mit Abbruchabsicht erworbene Gebäude **im Zeitpunkt des Erwerbs** hingegen **objektiv wertlos**, so entfällt der volle Anschaffungspreis des Gebäudes auf den Grund und Boden. Die Abbruchkosten gehören bei wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem neuen Gebäude zu dessen Herstellungskosten. Ansonsten erfolgt eine Zuordnung zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

Im Fall 4 gehören der Wert des abgebrochenen Gebäudes und die Abbruchkosten zu den Herstellungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes.

Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen an den Mieter oder Pächter für die vorzeitige Räumung des Grundstücks zur Errichtung eines neuen Gebäudes gehören zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes.¹⁷⁴

1.6.1.2.6 Ermittlung der Herstellungskosten

Die Herstellungskosten bestehen grundsätzlich aus den **Materialkosten** und den **Fertigungskosten**. Diese setzen sich jeweils aus den Einzelkosten und den Gemeinkosten zusammen. Während Einzelkosten dem Erzeugnis leistungsabhängig direkt zuzurechnen sind, sind Gemeinkosten fixe bzw. lediglich von dem Umfang der Produktion abhängige Kosten, deren Zurechenbarkeit nur mittels eines Verrechnungsschlüssels möglich ist.¹⁷⁵

Die Einzelkosten für das Material setzen sich aus den Anschaffungs- und den Anschaffungsnebenkosten zusammen. Dabei sind sowohl Materialstoffe zu berücksichtigen, die Bestandteile des Erzeugnisses werden, als auch Hilfsstoffe, die zur Herstellung verwendet bzw. verbraucht werden. Materialgemeinkosten sind die Kosten, die mit der Lagerung und der Wartung des Materials in Zusammenhang stehen.¹⁷⁶

Zu den Fertigungskosten gehören auch die Fertigungslöhne und -gehälter, die zur Fertigstellung des herzustellenden Gegenstands erforderlich waren sowie etwaige Sonderkosten (z. B. Entwurfskosten).¹⁷⁷

¹⁷⁴H 6.4 EStH 2014.

¹⁷⁵Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 641.

¹⁷⁶R 6.3 Abs. 2 EStR 2012.

¹⁷⁷Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 640.

Tab. 1.4 Anzusetzenden Aufwendungen nach Handels- und Steuerrecht

Kostenart	Handelsbilanz § 255 II u. III HGB	Steuerbilanz
Material- und Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht
Material- und Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	Pflicht
Fertigungsbedingte Abschreibungen	Pflicht	Pflicht
Verwaltungsgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht ^a
Sozialgemeinkosten	Wahlrecht	Pflicht ^b
Fertigungsbedingte Fremdkapitalzinsen	Wahlrecht	Maßgeblichkeit
Vertriebskosten	Verbot	Verbot

^aIDW RS HFA 31, Rn. 26

^bIDW RS HFA 31

Ist die Höhe der Herstellungskosten nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand zu ermitteln, so ist eine **Schätzung** vorzunehmen.¹⁷⁸ Dies kann z. B. der Fall sein, wenn eine Immobilie von der Selbstnutzung in die Vermietung an Dritte überführt wird und im Hinblick auf den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten keine Dokumente vorliegen.

1.6.1.2.7 Ansatz der Herstellungskosten

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) v. 25. Mai 2009¹⁷⁹ sollte die Wertuntergrenze der Handelsbilanz an die Regelungen zur Steuerbilanz angeglichen werden. Allerdings hat die Finanzverwaltung durch das Schreiben vom 12. März 2010¹⁸⁰ die steuerliche Wertuntergrenze in der Steuerbilanz um die Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten erhöht.¹⁸¹ Diese Änderung der Herstellungskostenuntergrenze wurde mit BMF-Schreiben vom 25. März 2013¹⁸² erneut, spätestens bis zur Neufassung der Einkommensteuerrichtlinie, aufgeschoben. Nach § 255 Abs. 2 HGB müssen (vor BilMoG: „dürfen“) bei der Berechnung der Herstellungskosten die Material- und Fertigungsgemeinkosten, sowie der Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist, eingerechnet werden.

Tab. 1.4 gibt eine Übersicht über die anzusetzenden Aufwendungen nach Handels- und Steuerrecht.

Eine Besonderheit ergibt sich bei Grundstücken, die nach der Bebauung zur Veräußerung vorgesehen sind. Hier können nicht nur die Zinsen für Fremdkapital zur Herstellung des Gebäudes, sondern auch die Fremdkapitalzinsen zur Finanzierung des Erwerbs des Grunds und Bodens in die Herstellungskosten aufgenommen werden.¹⁸³

¹⁷⁸Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG, Rn. 302.

¹⁷⁹BGBI. 2009 I, S. 1102.

¹⁸⁰BMF v. 12.03.2010, DStR 2010, S. 601, Rn. 8.

¹⁸¹In Abweichung zu R 6.3 Abs. 4 EStR 2012, wonach ein Wahlrecht besteht.

¹⁸²BStBI I 2013, S. 296.

¹⁸³IDW RS HFA 31, Rn. 26.

1.6.1.3 Erhaltungsaufwand

1.6.1.3.1 Definition

Erhaltungsaufwand betrifft im Umkehrschluss zu den Herstellungskosten Aufwendungen, die zur **Erneuerung bereits vorhandener Teile**, Anlagen und Einrichtungen sowie zur **Erhaltung** des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der Sache getätigten wurden.¹⁸⁴ Erhaltungsaufwand liegt demnach vor, wenn keine Veränderung der Wesensart eintritt, sondern die Aufwendungen dazu dienen das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder die Aufwendungen regelmäßig und in ungefähr gleicher Höhe anfallen.

Dies umfasst auch Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, sofern sie lediglich dazu dienen die Nutzungsmöglichkeit zu erhalten. Insoweit wird auf die Ausführungen zu den Herstellungskosten verwiesen.

In der Praxis ist die Qualifikation der Aufwendungen oftmals mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Die Einkommensteuerrichtlinien und -hinweise enthalten eine Vielzahl von Beispielen auf die an dieser Stelle verwiesen wird.¹⁸⁵

1.6.1.3.2 Steuerliche Behandlung

Erhaltungsaufwand stellt i. d. R., sofern er mit der Erzielung von Einkünften in Zusammenhang steht, **sofort abziehbare Betriebsausgaben** oder **Werbungskosten** dar.

Erhaltungsaufwand an **selbstgenutztem Wohneigentum** findet lediglich unter den Voraussetzungen des § 10f EStG Berücksichtigung. Handelt es sich um ein begünstigtes Gebäude i. S. d. § 10f EStG können über einen Zeitraum von zehn Jahren jeweils 9 % des Erhaltungsaufwands als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

1.6.1.3.3 Energetische Sanierung

Das Ziel der Bundesrepublik Deutschland ist es, die Treibhausgasemissionen bezogen auf das Basisjahr 1990 bis 2020 um 40 % und bis 2050 um 80 % zu senken. Die Bestandsimmobilien weisen hierbei enormes Potenzial zur Energie- und CO₂-Einsparung auf. Um dieses Potenzial auszuschöpfen, sollen Gebäude energetisch saniert werden.¹⁸⁶ Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum (wie Wärmedämmung, die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung und Optimierung einer Heizungsanlage etc.) können ab dem Jahr 2020 für einen befristeten Zeitraum von 10 Jahren nach § 35c EStG durch einen prozentualen Abzug der Aufwendungen (insgesamt 20 % über drei Jahre; max. 40.000 €) von der Steuerschuld gefördert werden. Sanierungsaufwendungen bei der eigengenutzten Immobilie können alternativ im Rahmen der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG in Höhe von 20 % der Aufwendungen bis maximal

¹⁸⁴R 21.1 EStR 2012.

¹⁸⁵R 6.4 EStR 2012; H 6.4 EStH 2014.

¹⁸⁶BR-Drs. 448/13.

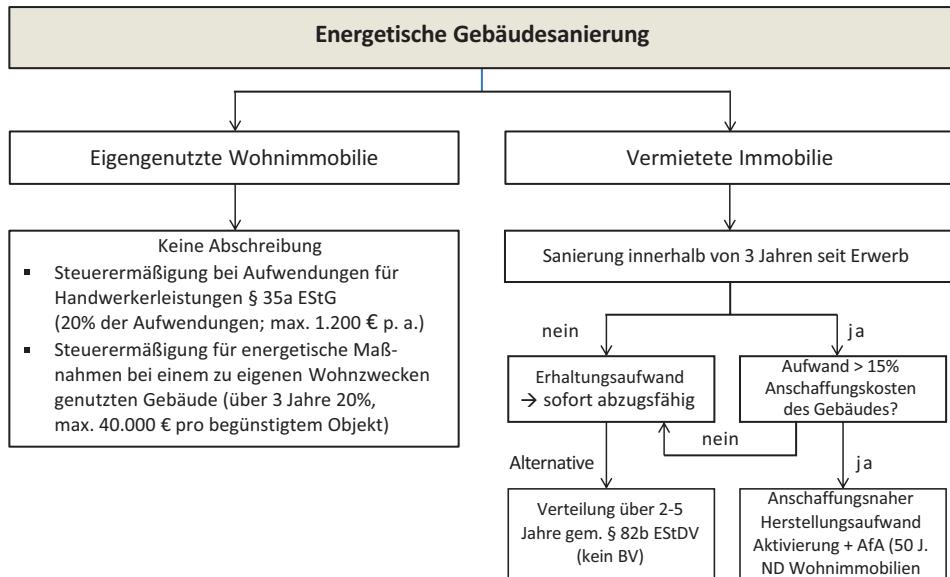


Abb. 1.8 Steuerliche Behandlung von Maßnahmen zur energetischen Gebäudesanierung

1200 € jährlich berücksichtigt werden. Bei vermieteten Wohnimmobilien können die Sanierungsaufwendungen als Erhaltungsaufwand bzw. Herstellungskosten berücksichtigt werden. Zu beachten ist hierbei, dass das Institut der Wirtschaftsprüfer die Anbringung einer Wärmedämmung als eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes ansieht.¹⁸⁷ Unter Annahme einer Maßgeblichkeit der Handelsbilanz wäre daher bei der Standardanhebung zweier weiterer Ausstattungsmerkmale zu bedenken, dass Herstellungskosten entstehen könnten, was einen Sofortabzug der Aufwendungen ausschließen würde (Abb. 1.8).

1.6.1.4 Teilwert

1.6.1.4.1 Bedeutung

Der Teilwert ist neben den Anschaffungs- und Herstellungskosten der dritte Bewertungsmaßstab. Dieser erlangt im Gegensatz zu den beiden anderen Begriffen jedoch ausschließlich dann Bedeutung, wenn die Gewinnermittlung mittels **Betriebsvermögensvergleichs** erfolgt, d. h. wenn die Immobilie dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Der Teilwert ist vor allem dann von Relevanz, wenn der Wert der Immobilie am Bilanzstichtag unterhalb der fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten liegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1, 2, 7 EStG). Unterliegt die Immobilie als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer voraussichtlich dauernden Wertminderung, so kann der niedrigere Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG angesetzt werden. Außerdem dient der Teilwert zur Bewertung der

¹⁸⁷IDW RS IFA 1 Rn. 13.

Entnahmen und Einlagen, d. h. bei Überführung einer Immobilie vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen und umgekehrt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4, 5, 6 EStG).

1.6.1.4.2 Begriffsbestimmung

Dem Begriff Teilwert liegt die Annahme zugrunde, dass der Wert eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts u. a. von der Ertragskraft des Betriebs abhängt.¹⁸⁸ Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG und § 10 BewG ist der Teilwert der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebs, vorausgesetzt er würde den Betrieb fortführen, im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.

Demnach liegen dem Teilwert folgende **Fiktionen** zugrunde:

- Fiktion des Erwerbs des ganzen Betriebs,
- Fiktion eines Gesamtkaufpreises,
- Fiktion der Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf verschiedene Wirtschaftsgüter,
- Fiktion der Betriebsfortführung.

Damit hat die Betriebszugehörigkeit erheblichen Einfluss auf den Wert des zu bewertenden Wirtschaftsguts, wobei sie sich sowohl mindernd als auch erhöhend auswirken kann. Insoweit unterscheidet sich der Teilwert vom gemeinen Wert.

Der Einzelveräußerungspreis bildet somit regelmäßig die Untergrenze des Teilwerts. Im Normalfall entspricht der Teilwert jedoch den **Wiederbeschaffungskosten**. Bei schwacher Rendite oder nicht ausreichender Nutzungsmöglichkeit der Immobilie liegt der Teilwert zwischen den Wiederbeschaffungskosten und dem Einzelveräußerungspreis. Nur unter besonderen Umständen kann der Teilwert als Ertragswert unterhalb des gemeinen Werts (Verkehrswerts) liegen, z. B. bei unbebauten Grundstücken, die Bauland oder Bauerwartungsland geworden sind.

1.6.1.4.3 Wertermittlung

Der Teilwert kann unter Zuhilfenahme der o. g. Fiktionen nur im Wege der Schätzung nach den Verhältnissen des Einzelfalles ermittelt werden.

In der Praxis lässt sich das Problem einer Zurechnung des gedachten Gesamtkaufpreises auf die einzelnen positiven und negativen Wirtschaftsgüter nicht befriedigend lösen. Um überhaupt zu einem Wert zu gelangen und im Interesse der Objektivierung sowie der erforderlichen Vereinfachung bzw. Vereinheitlichung der Bewertung, soll daher nach der Rechtsprechung mit sog. **Teilwertvermutungen** gearbeitet werden. Sie sehen vor, dass der Teilwert eines Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung den tatsächlichen Anschaffungskosten entspricht. Auf Grundlage dessen entspricht der Wert eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, z. B. eines Gebäudes, den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gemindert um die lineare AfA.

¹⁸⁸Z. B. BFH v. 24.04.1999, BFHE 189, S. 386.

Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, z. B. des Grund und Bodens, entspricht der Teilwert den ursprünglichen Anschaffungskosten.¹⁸⁹

Diese Teilwertvermutungen können vom Steuerpflichtigen grundsätzlich **widerlegt** werden. Dazu muss anhand konkreter Tatsachen und Umstände dargelegt und nachgewiesen werden, dass die Anschaffung oder Herstellung eines bestimmten Wirtschaftsguts von Anfang an eine Fehlmaßnahme war oder, dass zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung und dem maßgeblichen Bilanzstichtag Umstände eingetreten sind, die die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts nachträglich zur Fehlmaßnahme werden lassen. Darüber hinaus sind die Teilwertvermutungen auch dann widerlegt, wenn der objektive Nachweis erbracht wird, dass die Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag niedriger sind als der vermutete Teilwert.¹⁹⁰ Der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes ist durch ein Gutachten, welches der örtliche Gutachterausschuss oder ein vereidigter und öffentlich bestellter Sachverständiger erstellt hat zu erbringen.¹⁹¹

Würde man sich an diese Vermutung halten, würde man im Ergebnis immer zu dem Steuerbilanzwert kommen, der sich aus den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten ergibt. Hierbei bleiben jedoch die tatsächlichen Abnutzungen des Gebäudes bzw. eine mögliche Wertsteigerung des Gebäudes oder Grundstücks unberücksichtigt. Auch würde im Falle der Selbstherstellung ein Unternehmerlohn nicht in die Herstellungskosten eingehen. Daher wird in der Praxis, insbesondere für den Fall der Geltendmachung einer Teilwertabschreibung, der Teilwert der Immobilie durch das **Sachwert- bzw. Ertragswertverfahren** ermittelt.¹⁹² Eine gesonderte Unternehmensbewertung ist nicht erforderlich.

1.6.1.5 Gemeiner Wert

1.6.1.5.1 Bedeutung

Der mit Wirkung für alle Steuerarten normierte gemeine Wert i. S. d. § 9 Abs. 2 BewG findet im Steuerrecht nur dann Anwendung, wenn seine Anwendung ausdrücklich gesetzlich vorgeschrieben ist. Der gemeine Wert spielt eine Rolle, wenn eine Immobilie im Wege eines Tauschvorgangs erworben wird (§ 6 Abs. 6 S. 1 EStG), bei unentgeltlichem Erwerb einer Immobilie (§ 6 Abs. 4 EStG) sowie bei der Ermittlung des Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 3 EStG.

1.6.1.5.2 Wertermittlung

In Abgrenzung zum Teilwert wird der gemeine Wert nicht durch die Betriebszugehörigkeit beeinflusst. Entscheidend ist vielmehr der **Verkehrswert**, d. h. der

¹⁸⁹H 6.7 Teilwertvermutungen Nr. 1-3 EStH 2014.

¹⁹⁰R 6.7 EStR 2012.

¹⁹¹BFH v. 11.09.2013, BStBl. II 2014, S. 363.

¹⁹²FG Düsseldorf v. 12.06.1997, EFG 1997, S. 1302.

Einzelveräußerungspreis aus Sicht des Veräußerers. Damit entspricht der gemeine Wert dem Verkehrswert nach § 195 BauGB.¹⁹³

1.6.2 Absetzung für Abnutzung (AfA)

1.6.2.1 Grundsätzliches

Handelt es sich um **abnutzbare Wirtschaftsgüter**, so mindert sich deren Wert im Laufe des Wirtschaftsjahres. Die Wertminderung wird sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz durch Abschreibung des Wirtschaftsguts erfasst, wobei sich Unterschiede, insbesondere im Hinblick auf die Nutzungsdauer ergeben können. Die steuerrechtliche Absetzung für Abnutzung (**regelmäßige AfA**) wird sowohl beim Betriebsvermögensvergleich, als auch bei Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 bzw. §§ 8, 9 EStG berücksichtigt.

Die AfA soll einer eingetretenen Wertminderung entsprechen (sog. **Wertverzehrthese**) bzw. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer verteilen (**Aufwandsverteilungsthese**). Die AfA mindert in Form von Betriebsausgaben oder Werbungskosten die Einkünfte.

Neben der regelmäßigen AfA, die zu den planmäßigen Abschreibungen zählt, gibt es noch die Möglichkeit außerplanmäßige Abschreibungen für einen dauernden Wertverlust vorzunehmen.

1.6.2.2 AfA-Berechtigung

Da die §§ 7 ff. EStG nicht ausdrücklich regeln, wer persönlich zur Abschreibung berechtigt ist, richtet sich die Berechtigung nach den allgemeinen Regeln über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern. Danach ist i. d. R. derjenige zur AfA berechtigt, der **wirtschaftlicher Eigentümer** des abnutzbaren Wirtschaftsguts ist. Erforderlich ist darüber hinaus, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften nutzt.¹⁹⁴ Überlässt er das Gebäude unentgeltlich einem Dritten, so entfällt seine AfA-Berechtigung. Bei einer **teilentgeltlichen** Überlassung einer Wohnung zu **Wohnzwecken** kann der Eigentümer vorbehaltlich des § 21 Abs. 2 EStG grundsätzlich die gesamten Aufwendungen abziehen. Bei den **übrigen Gebäuden** wird nur ein anteiliger Abzug gewährt.¹⁹⁵

1.6.2.2.1 AfA-Berechtigung bei Miteigentum

Haben sich mehrere Eigentümer zu einer Eigentümergemeinschaft zusammengeschlossen um gemeinsam, z. B. durch eine Wohnungseigentümergemeinschaft nach WEG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG zu erzielen, ist die AfA nach dem Verhältnis der Miteigentumsanteile **aufzuteilen**. Der AfA-Anteil ist somit

¹⁹³Blümich/Ehmcke, § 6 EStG, Rn. 30.

¹⁹⁴Winnefeld, a. a. O., Kap. E, Rn. 920.

¹⁹⁵Schmidt/Kulosa, 38. A., 2019 § 7 EStG, Rz. 33.

an den Miteigentumsanteil gekoppelt.¹⁹⁶ Anderweitige vertragliche Vereinbarungen finden i. d. R. steuerlich keine Berücksichtigung. Liegen in der Person eines Miteigentümers Umstände vor, die eine Sonderabschreibung oder Ähnliches begründen, so ist diese nur anteilig vorzunehmen.

1.6.2.2.2 Drittaufwand

Grundsätzlich ist die AfA nur auf Eigenaufwand vorzunehmen. **Eigenaufwand** liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige diese auch wirtschaftlich getragen hat. Dabei kommt es auf die Herkunft der Mittel, mit denen die Schuld beglichen wurde, nicht an. Demnach handelt es sich auch dann um Eigenaufwand, wenn der Steuerpflichtige seine vertragliche Pflicht aus einem Vertrag, aufgrund dessen er Eigentum an dem Gebäude erwirbt, durch geschenkte, geerbte oder fremde Mittel erfüllt.

Fallen jedoch die Person, die die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes getragen hat und die Person, die im Folgenden mittels dieses Gebäudes Einkünfte erzielt, auseinander, so kann keine der beiden AfA geltend machen. In diesem Fall handelt es sich um sog. **Drittaufwand**.

Kein Drittaufwand wird für den Fall angenommen, dass es sich lediglich um eine **Abkürzung des Zahlungswegs** handelt. Voraussetzung dafür ist, dass ein Dritter im Einvernehmen des Steuerpflichtigen dessen Schuld in dessen Namen und für dessen Rechnung begleicht. Dieser Fall wird so behandelt, als hätte der Steuerpflichtige die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten selbst geleistet mit der Folge, dass er diesbezüglich grundsätzlich AfA-berechtigt ist.¹⁹⁷

1.6.2.3 Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich stellen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG die **tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** die Bemessungsgrundlage für die AfA dar, wobei sich diese durch nachträglich anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten noch erhöhen kann. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn es sich bspw. um eine Einlage der Immobilie in das Betriebsvermögen handelt. In diesem Fall ist entweder der **Teilwert** anzusetzen oder bei Anschaffung bzw. Herstellung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Zuführung die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bisher geltend gemachten AfA (§ 6 Abs. 1 Nr. 5, § 7 Abs. 1 S. 5 EStG). Wird eine Immobilie des Betriebsvermögens unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines **anderen Steuerpflichtigen** überführt, so stellt gem. § 6 Abs. 4 EStG der **gemeine Wert** die Bemessungsgrundlage für die AfA dar. Gleiches gilt gem. § 6 Abs. 6 EStG für den **Tausch**. Dies hat beim Überträger eine Gewinnrealisation zur Folge.

Bei Überführung der Immobilie von einem in das andere Betriebsvermögen **dieselben Steuerpflichtigen** ist gem. § 6 Abs. 5 EStG der **Buchwert** maßgeblich. Hierdurch werden

¹⁹⁶Schmidt/Kulosa, 38. A., 2019, § 7 EStG, Rz. 35.

¹⁹⁷BFH v. 23.08.1999, BStBl. II 1999, S. 782; H 4.7 Drittaufwand EStH 2014.

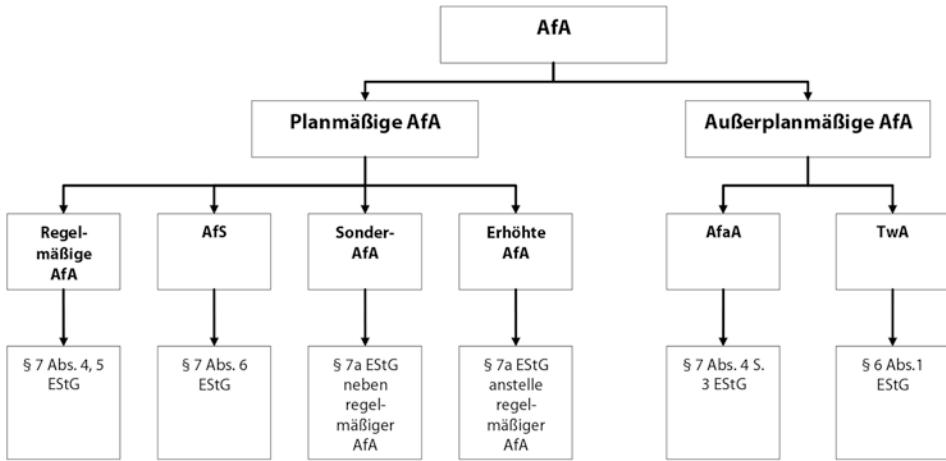


Abb. 1.9 Übersicht über die AfA

die stillen Reserven beim Übertragenden nicht aufgedeckt. Bei einer Entnahme stellt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG der **Teilwert** die Bemessungsgrundlage dar.

1.6.2.4 AfA-Arten

Abhängig von dem Grund der AfA sind verschiedene AfA-Arten zu unterscheiden. Danach ist zunächst zwischen der planmäßigen und außerplanmäßigen AfA zu differenzieren.

Im Rahmen der planmäßigen AfA existieren folgende Arten:

- Absetzung für Abnutzung (regelmäßige AfA),
- Absetzung für Substanzverringerung (AfA),
- Sonder-AfA neben der regelmäßigen AfA (Sonderabschreibungen) sowie
- erhöhte AfA anstatt der regelmäßigen AfA (Abb. 1.9).

Die außerplanmäßige AfA besteht aus:

- Absetzung für außerordentliche technische oder wirtschaftliche Nutzung, § 7 Abs. 4 S. 3 EStG (AfA),
- Teilwert-AfA (TwA), § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG.¹⁹⁸

1.6.2.5 Regelmäßige AfA

Die regelmäßige AfA von Gebäuden bestimmt sich nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG. Diese Regelung wurde 1965 eingeführt und diente der Vereinfachung und Vereinheitlichung

¹⁹⁸Auf die Teilwert-AfA wird im Besonderen Teil bei Immobilien im Betriebsvermögen eingegangen.

zur Verhinderung von Konflikten um die Schätzung der ND.¹⁹⁹ Danach sind Gebäude zwingend mit den **festen AfA-Sätzen** über die **gesetzlich festgesetzte** oder die **geringere tatsächliche ND** abzuschreiben (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG). Die Anwendung niedrigerer AfA-Sätze ist selbst bei Nachweis einer längeren Nutzungsdauer ausgeschlossen. Über § 7 Abs. 5a EStG gilt die Gebäude-AfA auch für selbständige unbewegliche Gebäude-Teile (sonstige Mieterein- bzw. -umbauten) sowie für Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume.

1.6.2.5.1 Beginn/Ende der AfA

Die AfA beginnt sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist.²⁰⁰

Der **Zeitpunkt der Anschaffung** ist der Zeitpunkt der Lieferung²⁰¹, d. h. der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Ein Wirtschaftsgut ist geliefert, wenn der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann. Das ist bei Immobilien i. d. R. dann der Fall, wenn **Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten** auf den Erwerber übergehen. Dies bedeutet auch, dass bei einem entgeltlichen Erwerb einer **gebrauchten Immobilie** die AfA mit Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht neu beginnt. Bei einem unentgeltlichen Erwerb ist der Beginn der AfA in der Erlangung der tatsächlichen Verfügungsmacht durch den Rechtsvorgänger zu sehen, da der Erwerber gem. § 11d EStDV die AfA des Rechtsvorgängers lediglich fortführt.

Der **Zeitpunkt der Herstellung** ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes, vgl. § 9a EStDV.²⁰² Dies gilt auch dann, wenn sich die Fertigstellung über einen längeren Zeitraum hinzieht. Ein Gebäude ist fertig gestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau so weit errichtet ist, dass der Bezug der Wohnungen zumutbar ist oder das Gebäude für den Betrieb in all seinen wesentlichen Bereichen nutzbar ist. Ein Gebäude ist hingegen nicht fertig gestellt, wenn Türen, Böden und Innenputz noch fehlen. Dabei kommt es auf das Verhältnis der noch ausstehenden Herstellungskosten zu den gesamten Herstellungskosten des Gebäudes nicht an.

Handelt es sich um Gebäudeteile, die aufgrund ihrer unterschiedlichen Funktion selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, so sind diese dann fertig gestellt, wenn sie mit ihrer bestimmungsgemäßen Nutzbarkeit fertig gestellt sind.

Eine Eigentumswohnung ist bereits mit der Bezugsfertigkeit fertig gestellt, auch wenn zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich noch kein Wohneigentum begründet und die Teilungs-erklärung noch nicht abgegeben worden ist.

Nur zum Teil fertig gestellte Gebäude (Rohbauten) sowie Anzahlungen auf Gebäude sind grundsätzlich nicht AfA-fähig. Nur wenn die Absicht zur Fertigstellung aufgegeben ist, ist die AfA wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher oder technischer Abnutzung möglich.

¹⁹⁹Vor der Änderung wurde die ND von Wohngebäuden regelmäßig auf hundert Jahre und von Betriebsgebäuden auf fünfzig Jahre geschätzt.

²⁰⁰Blümich/Brandis, § 7 EStG, Rn. 302.

²⁰¹§ 9a EStDV.

²⁰²R 7.4 Abs. 1 EStR 2012.

Die AfA-Berechtigung **endet** entweder in dem von vornherein geschätzten Zeitpunkt, d.h. wenn das Gebäude vollständig abgeschrieben ist, das Grundstück veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen wird oder eine Nutzung des Gebäudes unmöglich ist.

Da die AfA in dem Monat der Anschaffung bzw. Herstellung beginnt, ist die lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG während des Jahres **zeitanteilig** nach Monaten mit je 1/12 anzusetzen. Gleiches gilt für das Ende der AfA.²⁰³ Die degressive Gebäude-AfA wurde auch bei Anschaffung bzw. Fertigstellung während des Jahres voll gewährt; lediglich im Jahr der AfA-Beendigung erfolgte die Berechnung ebenfalls zeitanteilig nach Monaten.

1.6.2.5.2 AfA-Objekte

Gegenstand der regelmäßigen AfA sind bei Immobilien die **Gebäude**, während der Grund und Boden als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut nicht abgeschrieben werden kann. Teilwertabschreibungen können jedoch auch für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgenommen werden.

Das Gebäude ist wiederum von unselbständigen und selbständigen Gebäudeteilen sowie von selbständigen Wirtschaftsgütern abzugrenzen. Die Abgrenzung zwischen selbständigen und unselbständigen Gebäudeteilen erfolgt im Wesentlichen danach, ob ein einheitlicher wirtschaftlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht. Zur Abgrenzung im Einzelnen, auch hinsichtlich Mieterein- bzw. -umbauten, wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

1.6.2.5.2.1 Gebäude/unselbständige Gebäudeteile

Handelt es sich um **unselbständige Gebäudeteile**, so werden diese gem. § 7 Abs. 4, 5 EStG einheitlich mit dem Gebäude abgeschrieben. Dies gilt auch dann, wenn sie tatsächlich eine kürzere Lebensdauer haben.²⁰⁴ Müssen sie erneuert werden, so stellen die erforderlichen Ersatzaufwendungen Erhaltungsaufwand dar, der in vollem Umfang sofort als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten abzugsfähig ist.

Beispiele

Mauerwerk, Dach, Fenster, Sanitäre Anlagen, Einbaumöbel, Teppichböden, Fahrstuhl- und Heizungsanlagen, Öfen.

1.6.2.5.2.2 Selbständige Gebäudeteile

Selbständige Gebäudeteile, d. h. Gebäudeteile, die trotz wesentlichen Gebäudebestandteils nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen, werden grundsätzlich nicht einheitlich mit dem Gebäude, sondern eigenständig abgeschrieben. Im Hinblick auf die AfA-Art muss zwischen **beweglichen** und **unbeweglichen** selbständigen Gebäudeteilen unterschieden werden. Während die

²⁰³R 7.4 Abs. 8 EStR 2012; Blümich/Brandis, § 7 EStG, Rn. 308.

²⁰⁴Schmidt/Kulosa, 38. A., 2019, § 7 EStG, Rz. 27.

AfA im ersten Fall nach § 7 Abs. 1, 2 EStG vorzunehmen ist, ist bei unbeweglichen selbständigen Gebäudeteilen die Vorschrift des § 7 Abs. 4 bis 5a EStG anzuwenden. Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass die AfA-Dauer bei beweglichen selbständigen Gebäudeteilen den allgemeinen AfA-Tabellen folgt und nicht an die gesetzlich normierte Nutzungsdauer für Gebäude gebunden ist.²⁰⁵

Beispiele

Bewegliche selbständige Gebäudeteile: Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile.

Unbewegliche selbständige Gebäudeteile: Ladeneinbauten, sonstige Mieterein- bzw. -umbauten.

1.6.2.5.2.3 Selbständige Wirtschaftsgüter

Neben den selbständigen Gebäudeteilen gibt es mit dem Gebäude zusammenhängende Bauten, die **keine Gebäudeteile** darstellen. Dies ist dann der Fall, wenn lediglich ein weiterer Zusammenhang mit dem Gebäude besteht, wie bspw. bei einer Außenanlage, die keinen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu dem Gebäude aufweist und auch keine Betriebsvorrichtung darstellt. In diesem Fall handelt es sich um ein selbständiges Wirtschaftsgut, das nach § 7 Abs. 1 EStG abgeschrieben werden kann.

Beispiele

Außenanlagen, z. B.:

- Grünanlagen, Spielplätze etc.
- Einfriedungen, Bodenbefestigungen, Beleuchtungsanlagen, übliche Uferbefestigungen, sofern es sich nicht um eine Betriebsvorrichtung handelt (Abb. 1.10).

1.6.2.5.3 AfA-Methoden

Die Gebäude-AfA kann grundsätzlich entweder **linear** oder (quasi) **degressiv** berechnet werden. Ein **Wechsel** von der linearen zur degressiven Gebäude-AfA oder umgekehrt ist grundsätzlich nicht zulässig. Ein Wechsel der AfA-Methoden kommt nur ausnahmsweise unter den in R 7.4 Abs. 7 EStR 2012 genannten Voraussetzungen in Betracht. Danach ist ein Wechsel der Gebäude-AfA in folgenden Fällen möglich:

- Ein Gebäude erfüllt in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr erstmals die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG oder
- ein Gebäude erfüllt in einem auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahr die Voraussetzungen des § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG nicht mehr oder
- ein nach § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3 EStG abgeschriebener Mietwohnneubau dient nicht mehr Wohnzwecken.

²⁰⁵Schmidt/Kulosa, 38. A., 2019, § 7 EStG, Rz. 27 ff.

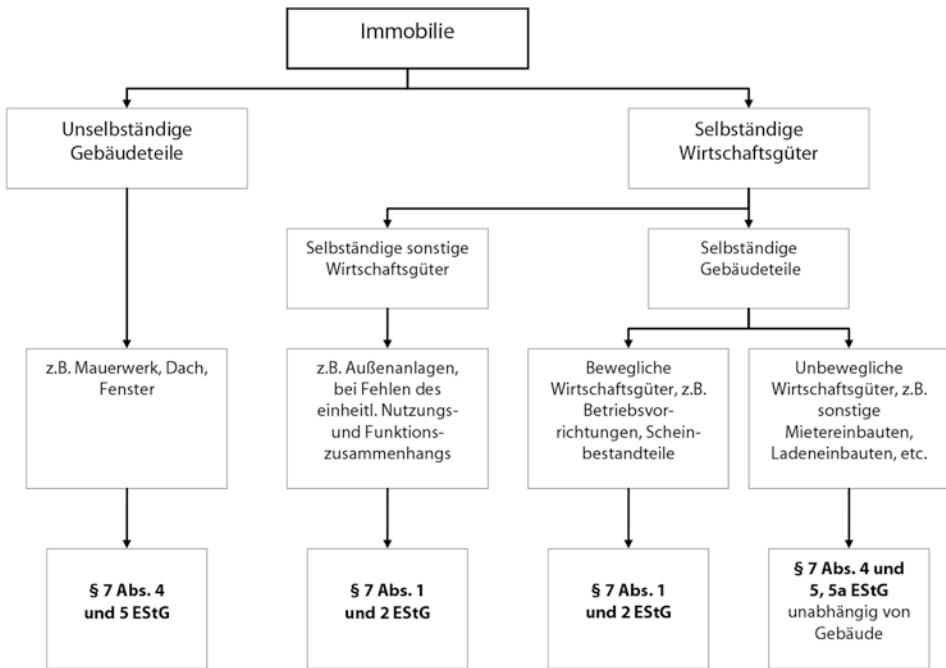


Abb. 1.10 Übersicht AfA-Objekte im Zusammenhang mit einem Grundstück

1.6.2.5.3.1 Lineare AfA

Die **lineare AfA-Methode** verteilt die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer. Das Gesetz kennt drei lineare AfA-Sätze für Gebäude: 2 %, 2,5 % und 3 %. Für die Ermittlung der linearen Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ist danach zu differenzieren, ob es sich um ein dem **Betriebsvermögen** zuzurechnendes, nicht Wohnzwecken dienendes Gebäude handelt oder um andere Gebäude, die entweder vor dem **1. Januar 1925** oder danach fertig gestellt wurden. Je nachdem um welchen Gebäudetyp es sich handelt, variiert der anzuwendende AfA-Satz bzw. die gesetzlich typisierte Nutzungsdauer. Diese ist nur dann zugrunde zu legen, wenn die **tatsächliche Nutzungsdauer** nicht aufgrund technischer und wirtschaftlicher Umstände **niedriger** ist als die vorgegebene Nutzungsdauer. Insoweit hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht. Ist die tatsächliche Nutzungsdauer **länger**, gilt die gesetzlich definierte Nutzungsdauer.

Handelt es sich um ein zum **Betriebsvermögen** gehörendes Gebäude, das **nicht zugleich Wohnzwecken** dient und dessen Bauantrag nach dem **31. März 1985** gestellt wurde, beträgt der anzuwendende AfA-Satz **3 %** (nach § 7 Abs. 4 i. d. F. v. 22. Dezember 1999 4 %)²⁰⁶ und die zugrunde zulegende Nutzungsdauer **dreiunddreißig Jahre**.

²⁰⁶Dieser AfA-Satz v. 4 % ist gem. § 52 Abs. 21b EStG weiter anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige im Fall der Herstellung vor dem 1. Januar 2001 mit der Herstellung des Gebäudes begonnen hat oder im Fall der Anschaffung das Objekt aufgrund eines vor dem 1. Januar 2001 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft hat.

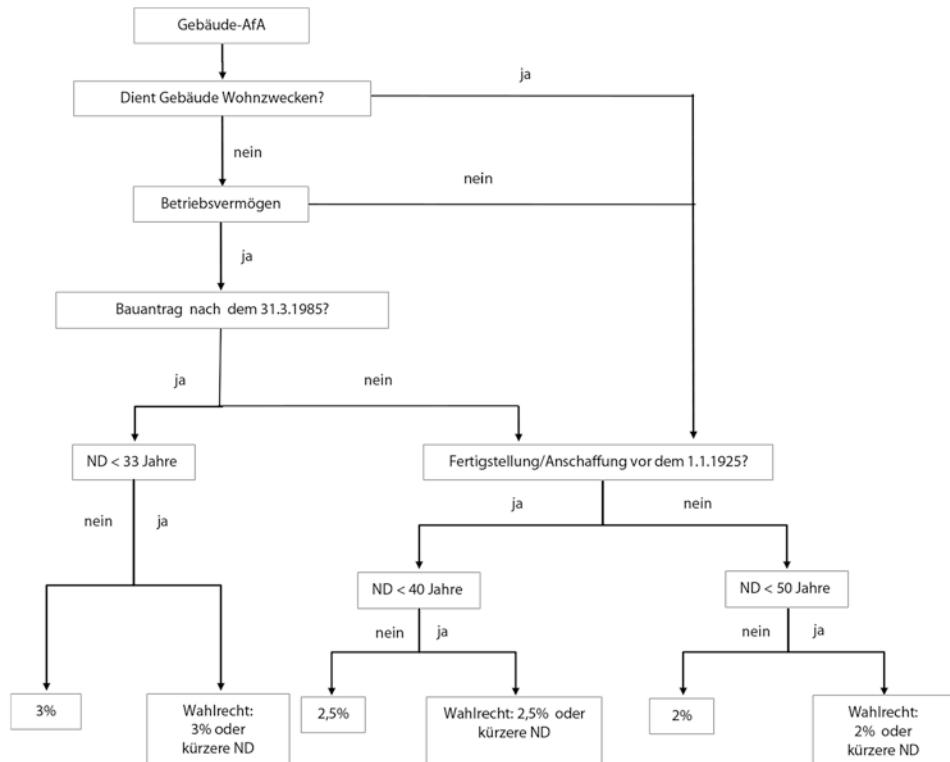


Abb. 1.11 Übersicht über die lineare Gebäude-AfA

Bei einem anderen Gebäude und Fertigstellung **vor dem 1. Januar 1925** beträgt der AfA-Satz **2,5 %** bei einer Nutzungsdauer (ND) von vierzig Jahren. Bei Fertigstellung **nach dem 31. Dezember 1924** ist von einem AfA-Satz von **2 %** und einer Nutzungsdauer von fünfzig Jahren auszugehen (Abb. 1.11).

1.6.2.5.3.2 Degressive AfA

Anstelle der linearen AfA können Gebäude in einigen Fällen auch gestaffelt **degressiv** nach § 7 Abs. 5 EStG, d. h. in fallenden festen Jahressätzen abgeschrieben werden. Dies gilt jedoch nur für zu Wohnzwecken dienenden Neubauten, die **bis zum 31. Dezember 2005** angeschafft oder hergestellt wurden. Voraussetzung der degressiven AfA ist, dass das Gebäude im **EU/EWR-Raum²⁰⁷** belegen ist, vom Steuerpflichtigen selbst hergestellt oder

²⁰⁷Mit Urteil v. 15. Oktober 2009 hat der EuGH in der Rs. C-35/08 „Busley/Cibrian“ entschieden, dass die Einschränkung der degressiven Abschreibungsmöglichkeiten auf inländische Gebäude nach § 7 Abs. 5 EStG eine gemeinschaftsrechtswidrige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellt. Das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften hat daher die degressive AfA auf Gebäude im EU- und EWR-Ausland erweitert.

im Jahr der Fertigstellung vom Steuerpflichtigen erworben wurde. Für Fälle ab dem 1. Januar 2006 wurde die Möglichkeit der degressiven Gebäude-AfA gänzlich **abgeschafft**. Im Übrigen wurde im Hinblick auf den AfA-Satz ähnlich wie bei der linearen AfA zwischen zu Betriebsvermögen gehörenden, nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden, deren Bauantrag vor dem 1. Januar 1994 gestellt wurde und anderen Gebäuden unterschieden, die zu Wohn- bzw. nicht zu Wohnzwecken dienen.

Die letzte Fassung des § 7 Abs. 5 EStG sah bei Gebäuden im Privatvermögen, die Wohnzwecken dienen und bei den von Steuerpflichtigen nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 angeschafften oder hergestellten Neubauten folgende AfA-Sätze vor:

- Im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren: 4 %.
- In den darauf folgenden acht Jahren: 2,5 %.
- in den darauf folgenden zweunddreißig Jahren: 1,25 %.

1.6.2.6 Erhöhte Absetzung (Planmäßige AfA)

Begrifflich unterscheidet das Gesetz zwischen Sonderabschreibung und erhöhter Absetzung.

Während die **Sonderabschreibung** neben der regelmäßigen AfA geltend gemacht werden kann (§ 7a Abs. 4 EStG), ist die **erhöhte Absetzung** anstelle der regelmäßigen AfA anzuwenden, wobei sie in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens in Höhe der linearen AfA erfolgen muss. Die Sonderabschreibung steht in keinem Zusammenhang mit dem Wertverlust des abzuschreibenden Gebäudes; es handelt sich lediglich um ein steuerliches Lenkungsinstrument. In der Vergangenheit existierte die Fördergebiets-AfA als Sonderabschreibung im Zusammenhang mit Immobilien. Nach deren Abschaffung sieht das Steuerrecht derzeit keine Sonderabschreibungen im Zusammenhang mit Immobilien vor.

Liegen sowohl die Voraussetzungen einer Sonderabschreibung als auch die einer erhöhten AfA bezüglich desselben Wirtschaftsguts vor, so besteht gem. § 7a Abs. 5 EStG nur die Möglichkeit von einer der beiden Alternativen Gebrauch zu machen. Insoweit besteht ein Kumulationsverbot.

1.6.2.6.1 Anwendungsfälle der erhöhten Absetzung

Im Folgenden werden lediglich die gesetzlich geregelten Fälle von erhöhten Absetzungen erläutert, die innerhalb der Immobilienbesteuerung von praktischer Bedeutung sind.

1.6.2.6.1.1 Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau § 7b EStG

Zur steuerlichen **Förderung des Mietwohnungsneubaus** besteht – zeitlich befristet – die Möglichkeit über einen Zeitraum von **4 Jahren** neben der regulären Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG jährlich weitere **5 %** der Bemessungsgrundlage als Sonderabschreibung nach § 7b Abs. 1 EStG in Anspruch zu nehmen. Damit können neben der regulären Abschreibung innerhalb der ersten 4 Jahre weitere 20 % der

Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Abschreibung geltend gemacht werden. Es handelt sich um eine Ganzjahresabschreibung, d. h. im Jahr der Anschaffung kann unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt immer die volle Jahresabschreibung i. H. v. 5 % vorgenommen werden.²⁰⁸

Die Sonderabschreibung wird gem. § 7b Abs. 1 EStG für die Anschaffung oder Herstellung **neuer Wohnungen**²⁰⁹, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union²¹⁰ belegen sind gewährt. Gefördert wird nur die Herstellung einer neuen Wohnung oder wenn diese bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wurde. Die Wohnung muss zusätzlich und erstmalig und damit neu geschaffen worden sein und die Anforderungen an eine Wohnung im Sinne des **§ 181 Abs. 9 BewG**²¹¹ erfüllen.

Die Regelung ist nach § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG auf solche Herstellungsvorgänge beschränkt, für die der Bauantrag oder- in den Fällen in welchen eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist – die Bauanzeige nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 beantragt bzw. gestellt wird. Dies gilt auch für die Fälle einer Anschaffung. Die Sonderabschreibung kann gem. § 52 Abs. 15a EStG **letztmalig im Veranlagungszeitraum 2026** geltend gemacht werden. Dies gilt auch dann, wenn der vorgesehene Abschreibungszeitraum von 4 Jahren noch nicht abgelaufen ist.

Die Förderung ist gem. § 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen, wenn die abschreibungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wohnung mehr als **3000 € je qm** Wohnfläche betragen. Fallen höhere Kosten pro qm an, führt dies zum vollständigen Ausschluss der Förderung.

Die begünstigten Wohnungen müssen gem. § 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG mindestens zehn Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. D. h., die unentgeltliche Überlassung an z. B. ein Kind ist nicht begünstigt. Der Anspruchsberechtigte muss diese Nutzungsvoraussetzung nachweisen und zwar auch dann, wenn das Gebäude innerhalb dieses Zeitraums veräußert wird. Das häusliche Arbeitszimmer des Mieters ist aus Vereinfachungsgründen den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen.²¹² Sofern ein Raum sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken dient, ist dieser je nachdem welchem Zweck dieser überwiegend dient, einheitlich entweder den Wohnzwecken oder den betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken zuzurechnen. Nicht Wohnzwecken dienen nach § 7b Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG Wohnungen, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden, wie dies z. B. bei Ferienwohnungen der Fall ist.

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung ist gem. § 7 Abs. 3 EStG auf **maximal 2000 € je qm** Wohnfläche begrenzt. Ein darüber hinausgehender Betrag kann nur nach der Regelabschreibung berücksichtigt werden.

²⁰⁸Im § 7b EStG fehlt insofern der Verweis auf § 7 Abs. 1 S. 4 EStG.

²⁰⁹Vgl. Heine, Stbg 2020, S. 11 ff.

²¹⁰Aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit sollte dies auch auf andere Staaten übertragbar sein.

²¹¹Vgl. Abschn. **1.4.5.1** Wohnung.

²¹²Vgl. Gesetzesbegründung Drucksache 19/4949 S. 12.

Wird die erforderliche Nutzung im Zehnjahreszeitraum nicht erfüllt bzw. überschreiten durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten innerhalb der ersten drei Jahre die Aufwendungen die o. g. Baukostenobergrenzen, ist die in Anspruch genommene Sonderabschreibung wieder rückgängig zu machen. Gleiches gilt, wenn die Wohnung innerhalb von 10 Jahren veräußert wird und der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt. Ein Veräußerungsgewinn kann z. B. nicht einkommensteuerpflichtig sein, wenn das Grundstück bereits länger als 10 Jahre gehalten und während dieser Zeit bebaut wurde.

Vor dem Hintergrund des europäischen Beihilferechts (sog. De-minimis-Verordnung²¹³) wird die Sonderabschreibung nur gewährt, wenn der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis Beihilfen in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen den Betrag von 200.000 nicht übersteigt. Dies bedeutet, dass der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit entstehende Vorteil in einem Drei-Jahreszeitraum maximal 200.000 € betragen darf.

1.6.2.6.1.2 Gebäude in Sanierungsgebieten und in städtebaulichen Entwicklungsbereichen, § 7h EStG

Liegt das abschreibbare Gebäude in einem förmlich festgesetzten **Sanierungsgebiet bzw. städtebaulichen Entwicklungsgebiet** kann der Steuerpflichtige im Jahr der **Herstellung** und in den folgenden sieben Jahren jeweils 9 % und in den folgenden vier Jahren bis zu 7 % der Herstellungskosten für Modernisierung und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. d. § 177 BauGB absetzen.²¹⁴ Die erhöhte Absetzung gilt entsprechend für Gebäudeteile, selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter, sowie für Eigentumswohnungen und für im Teileigentum stehende Räume.

Von der Begünstigung des § 7h EStG werden Herstellungskosten für Maßnahmen erfasst, die der Erhaltung, Erneuerung und bestimmungsgemäßen Verwendung des Gebäudes dienen, sofern das Gebäude wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll und wenn der Eigentümer gegenüber der Gemeinde zu solchen Maßnahmen verpflichtet ist.

Erforderlich ist darüber hinaus eine **Bescheinigung der Gemeinde**, dass die Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG erfüllen.

1.6.2.6.1.3 Baudenkmäler, § 7i EStG

Ebenso besteht die Möglichkeit einer erhöhten AfA auf Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang der Erhaltung eines **inländischen Baudenkmals**

²¹³Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen.

²¹⁴Gilt für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen mit denen nach dem 31. Dezember 2003 begonnen wurde. Entscheidend ist dabei entweder der Zeitpunkt in dem der Bauantrag gestellt oder die Bauunterlagen eingereicht wurden.

oder zu dessen sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Der Steuerpflichtige kann die dadurch aufgewendeten Herstellungskosten im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % absetzen. Eine sinnvolle Nutzung ist nur in den Fällen anzunehmen, in denen sie mit der Erhaltung der schützenswerten Gebäudesubstanz einhergeht.

Eine Inanspruchnahme der erhöhten AfA scheidet aus, wenn die getätigten Aufwendungen bereits durch Zuschüsse öffentlicher Kassen gedeckt sind oder die nach Landesrecht zuständige Stelle eine Bescheinigung über die o. g. Voraussetzungen verweigert.

1.6.2.6.2 Voraussetzungen des § 7a EStG

Liegen die Voraussetzungen der erhöhten Absetzung nach einer der o. g. Vorschriften vor, sind bei der Anwendung die Grundsätze des § 7a EStG zu beachten, die auch für die Sonderabschreibungen gelten.

1.6.2.6.2.1 AfA auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Werden in einem Begünstigungszeitraum nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet, so sind diese grundsätzlich für Zwecke der Berechnung der regelmäßigen AfA, der erhöhten AfA und der Sonderabschreibungen im Jahr ihrer Entstehung gem. § 7a Abs. 1 EStG zu den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten **zuzurechnen**.²¹⁵ Etwas anderes gilt dann, wenn besondere Vorschriften einschlägig sind, die eine selbständige Absetzung der nachträglichen Anschaffungskosten ermöglichen (z. B. § 7h, § 7i EStG) oder wenn die nachträglichen Herstellungskosten so umfassend sind, dass sie zur Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts führen. Dies ist bei Gebäuden dann der Fall, wenn der im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung des Wirtschaftsguts angefallene Bauaufwand zuzüglich des Werts der Eigenleistung nach überschlägiger Berechnung den Verkehrswert des bisherigen Gebäudes übersteigt. Ist dies der Fall, d. h. haben die nachträglichen Herstellungskosten die Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts bewirkt, ist das Kumulationsverbot des § 7a Abs. 5 EStG nicht einschlägig.

Der **Begünstigungszeitraum**, in dem die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nachträglich anfallen müssen, ist der Zeitraum, in dem bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen nach den jeweiligen Vorschriften vorgenommen werden dürfen.

1.6.2.6.2.2 AfA auf Anzahlungen und Teilherstellungskosten

Werden Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder Teilherstellungskosten geleistet und ist es grundsätzlich zulässig Sonderabschreibungen bzw. eine erhöhte AfA geltend zu machen, so ist dies gem. § 7a Abs. 2 EStG bereits im Jahr der Anzahlung möglich.

²¹⁵R 7a Abs. 3 i. V. m. R 7.3 Abs. 5 EStR 2012.

Anzahlungen in diesem Sinne sind dabei Vorleistungen, die in Erfüllung eines zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehenden Anschaffungsgeschäfts erbracht werden, wobei der Anzahlung eine Tilgungswirkung zukommen muss. Ist die Anschaffung bzw. Herstellung vollständig vollzogen, können die erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen nur noch insoweit geltend gemacht werden, wie sie nicht schon bereits für die Anzahlung in Anspruch genommen wurden.

1.6.2.6.2.3 Mehrere Beteiligte an einer Immobilie

Ist das Gebäude mehreren Personen wirtschaftlich zuzurechnen, erfüllen jedoch nicht alle beteiligten Personen die Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen, so dürfen diese nur anteilig für diejenigen Personen vorgenommen werden, die die Voraussetzungen erfüllen.²¹⁶

1.6.2.6.2.4 Nachweispflichten

Die Gebäude sind in ein laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen, welches den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die betriebsbedingte Nutzungsdauer, die jährliche AfA sowie erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen enthält.²¹⁷

1.6.2.7 Außerordentliche AfA

Eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfA) kann gem. § 7 Abs. 4 S. 3 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG auch für Gebäude erfolgen, sofern das Gebäude ansonsten **linear** abgeschrieben wird. Im Rahmen einer degressiven AfA ist eine AfA gesetzlich ausgeschlossen, allerdings wird sie von der Finanzverwaltung nicht beanstandet.²¹⁸

Eine außergewöhnliche **technische oder wirtschaftliche Abnutzung** liegt bei Beeinträchtigung der Substanz bzw. bei Beeinträchtigung der Funktion vor. Die AfA muss zwingend im Jahr des Schadenseintritts vorgenommen werden.

Beispiele

- Zerstörung durch höhere Gewalt (Hochwasserschaden, Sturmschaden).
- Vorliegen versteckter Baumängel nach Fertigstellung.

1.6.2.8 AfA-Berichtigung

Eine Berichtigung verfahrensrechtlich nicht mehr änderbarer zu hoch vorgenommener AfA ist bei Gebäuden im Privatvermögen vorzunehmen, indem der verbliebene Restbuchwert gleichmäßig auf die verbleibenden Jahre des Nutzungszeitraumes verteilt wird.

²¹⁶§ 7a Abs. 7 EStG.

²¹⁷§ 7a Abs. 8 EStG.

²¹⁸R 7.4 Abs. 11 EStR 2012.

Eine Nachholung unterlassener AfA erfolgt indem die Anschaffungskosten auf den restlichen Zeitraum aufgeteilt werden.²¹⁹

1.6.2.9 Abschreibungen von Immobilien im Handelsrecht

Nach § 253 Abs. 1 HGB sind Immobilien höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. Das Handelsrecht unterscheidet hierbei zwischen der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung.

1.6.2.9.1 Planmäßige Abschreibung

Auch im Handelsrecht gilt, dass der **Grund und Boden** nicht planmäßig abschreibbar ist, da dieser grundsätzlich keiner Abnutzung unterliegt.

Bei **Gebäuden** ist gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB eine planmäßige Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer vorzunehmen. Entsprechend der **periodengerechten Ergebnisermittlung** werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auf die Jahre der Nutzungsdauer verteilt.

Die handelsrechtliche Gebäudeabschreibung folgte in der Praxis meist dem Steuerrecht, da viele Unternehmer eine **Einheitsbilanz** erstellten, die gleichzeitig als Steuerbilanz diente. Über § 254 HGB a. F. konnten die steuerlichen Werte übernommen werden. Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) schreitet jedoch die Abkoppelung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz voran, sodass praktisch eine **separate Steuerbilanz** erstellt werden muss. Bei Abweichung von Handels- und Steuerbilanz kann es zum Ausweis **latenter Steuern** in der Handelsbilanz führen, sofern sich die Differenzen in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich wieder abbauen und zu Steuerbe- oder -entlastung führen. Dies ist regelmäßig bei abweichenden Abschreibungssätzen in Handels- und Steuerbilanz gegeben.

Abweichend vom Steuerrecht ist die Nutzungsdauer von Gebäuden im Handelsrecht **nicht gesetzlich** geregelt. Die Nutzungsdauer hängt von technischen und wirtschaftlichen Faktoren ab. Sofern kein individuelles Gutachten erstellt wird kann beispielsweise auf die Typisierung der Wertermittlungsverordnung²²⁰ und Wertermittlungsrichtlinien²²¹ zurückgegriffen werden; hiernach ergibt sich z. B. für Verwaltungs- und Bürogebäude eine durchschnittliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsgemäßer Instandhaltung von fünfzig bis achtzig Jahren. Dies entspricht einem Abschreibungssatz zwischen 1,25–2 %.

1.6.2.9.2 Außerplanmäßige Abschreibung

Bei Immobilien des Anlagevermögens sind bei **voraussichtlich dauernder Wertminderung** gem. § 253 Abs. 3 HGB außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Dies bedeutet,

²¹⁹BFH v. 21.11.2013, BFHE, S. 244, 289.

²²⁰ImmoWertV v. 19.05.2010, BGBl. I 2010, S. 639.

²²¹WertR 2006 Richtlinien für die Ermittlung der Verkehrswerte (Marktwerte) von Grundstücken v. 01.03.2006, Banz Nr. 108a v. 10.06.2006.

dass bei einer nicht dauernden Wertminderung grundsätzlich ein Abschreibungsverbot gilt. Fallen die Gründe für die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung weg, so ist zwingend der **Wert** auf die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten **aufzuholen**. Außerplanmäßige Abschreibungen sind sowohl auf den Grund und Boden, als auch auf das Gebäude möglich.

1.6.3 Bewertung von Grundbesitz nach dem Bewertungsgesetz (BewG)

Die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Grundsteuer erfolgt nach dem BewG. Das BewG wurde 1925 eingeführt, um steuerartenübergreifend einheitliche Bewertungsmaßstäbe zu normieren und verfahrensökonomisch für alle an Vermögenswerte anknüpfenden Steuern einen einheitlichen Wert festzustellen. Im Jahr 1934 wurden periodisch wiederkehrende Hauptfeststellungszeitpunkte eingeführt.²²² Hiernach sollten alle sechs Jahre die Grundbesitz-Einheitswerte allgemein festgestellt werden. Im Jahr 1965 wurde dieses Intervall ausgesetzt. Hieraus ergibt sich, dass die **Einheitswerte** nach den Wertverhältnissen des 1. Januar 1964 (in den neuen Bundesländern nach dem 1. Januar 1935) festgestellt werden.

Mit Beschluss vom 7. November 2006²²³ hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass sich die Bewertung von Grundvermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer am gemeinen Wert ausrichteten muss. Hierauf hat der Gesetzgeber zwangsweise reagiert und mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24. Dezember 2008²²⁴ eine Neuregelung der Bewertung von Grundvermögen geschaffen. Für Zwecke der **Erbschaft- und Schenkungsteuer** ist gem. § 177 BewG ab dem 1. Januar 2009 der **gemeine Wert** zu ermitteln.

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995²²⁵ durften für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ab dem 1. Januar 1996 die Einheitswerte des Grundvermögens nicht mehr angewendet werden, da diese keine gegenwartsnahen Werte darstellten, während das übrige Vermögen, insbesondere das Kapitalvermögen mit zeitnahen Werten besteuert wurde. Der Gesetzgeber reagierte und führte ab dem 1. Januar 1996 die sog. **Bedarfsbewertung** ein. Das Grundvermögen wurde hiernach nur noch dann bewertet, wenn und soweit dies für die Besteuerung erforderlich war. Ab dem 1. Januar 1997 wurde die Bedarfsbewertung auch auf die Grunderwerbsteuer erweitert. Allerdings hat das BVerfG mit Beschluss vom 23.06.2015²²⁶ die seit 1997

²²²Tipke/Lang: Steuerrecht, 23. A., 2018, § 1, Rn. 56.

²²³BVerfGE 117,1.

²²⁴BGBI. I 2008, S. 3018.

²²⁵BVerfGE 93, 121 und 165.

²²⁶DStR 2015 S. 1678.

geltenden Bewertungsregeln für Zwecke der Grunderwerbsteuer (Bedarfswert) für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber hat im Rahmen des Steueränderungsgesetzes vom 02.11.2015²²⁷ die bisher nur für die Erbschaftsteuer geltenden Grundbesitzwerte²²⁸ rückwirkend ab dem 01.01.2009²²⁹ für anwendbar erklärt. Damit hat die Bedarfsbewertung gegenwärtig keine praktische Anwendung mehr. Im Folgenden wird daher auf die Darstellung der Bedarfsbewertung verzichtet.²³⁰ Mit Urteil vom 10. April 2018 hat das Bundesverfassungsgericht die Einheitsbewertung, die nur noch für die Grundsteuer Anwendung findet, für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 31. Dezember 2019 zur Neuregelung gesetzt. Der Gesetzgeber hat hierauf reagiert und mit dem Grundsteuer-Reformgesetz vom 26. November 2019²³¹ den sog. **Grundsteuerwert** eingeführt. Zusätzlich wurde den Bundesländer die Möglichkeit eingeräumt eine eigene Grundsteuer mit eigenständiger Bemessungsgrundlage zu erheben („Ländermodell“).

Aus dieser Historie ergibt sich, dass für Zwecke der Grundsteuer bis zum 31.12.2024 der Einheitswert und ab dem 01.01.2025 der neue Grundsteuerwert als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird. Für Zwecke der Grunderwerbsteuer (ausgelöst durch Anteilsübertragungen) und für die Erbschafts- und Schenkungsteuer wird der Grundbesitzwert angesetzt.

1.6.3.1 Einheitswertermittlung für Zwecke der Grundsteuer (bis 31.12.2024)

Der Einheitswert bildet für Zwecke der Grundsteuer die Bemessungsgrundlage. Bei der Grundsteuer ist dieser Wert sowohl für die Grundsteuer A (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) als auch für die Grundsteuer B (Grundstücke i. S. v. § 15 GrStG) relevant (vgl. § 13 Abs. 1 GrStG). Darüber hinaus ist der Einheitswert bei der Ermittlung des Gewerbeertrages auch für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG zu berücksichtigen.

Die Bewertungseinheit für die Immobilienbewertung ist der Grundbesitz. Dieser kann einer von drei Vermögensarten (Grundvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Betriebsvermögen) zugeordnet werden, die jeweils gesonderten Bewertungsvorschriften unterliegen.

Im Folgenden wird nur die Ermittlung der Einheitswerte von Grundstücken des Grundvermögens i. S. v. §§ 19 Abs. 1, 68 bis 94 BewG sowie des Betriebsvermögens i. S. v. §§ 19 Abs. 1, 95 bis 109 BewG dargestellt, wobei die Vorschriften über die Bewertung von Betriebsvermögen bei Grundstücken vorrangig vor den Vorschriften für das Grundvermögen sind.

²²⁷BGBI. I 2015 S. 1834.

²²⁸§ 151 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1–3 BewG.

²²⁹§ 23 Abs. 14 S. 1 GrEStG und damit im Einklang zum Beschluss des BVerfG vom 7. November 2006.

²³⁰Vgl. 1. Auflage S. 92 ff.

²³¹Verkündet am 02.12.2019, BGBI. I 2019, S. 1794.

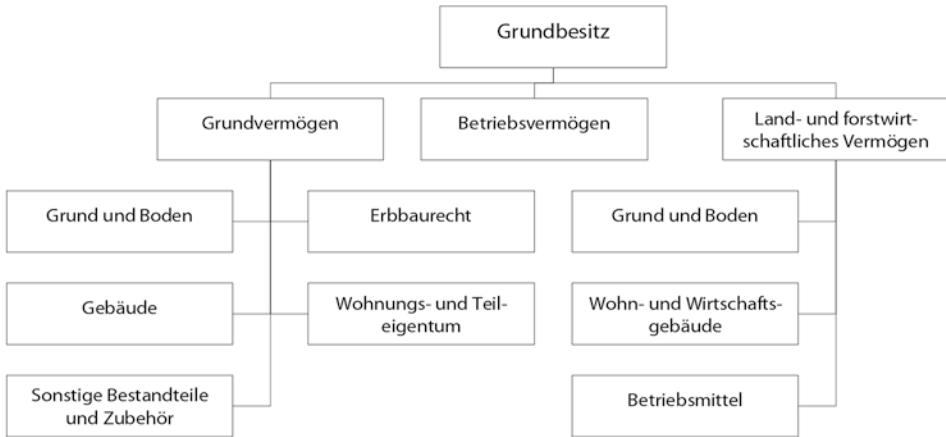


Abb. 1.12 Übersicht Grundbesitzarten

Aufgrund der oben beschriebenen Historie müssen die Einheitswerte nach den Wertverhältnissen des 1. Januar 1964 bzw. in den „neuen Bundesländern“ des 1. Januar 1935 festgestellt werden. Dies gilt gem. § 27 BewG auch für neue Grundstückseinheiten (Nachfeststellung) oder bei Fortschreibungen. Grundstücke des Grundvermögens (Abb. 1.12).

1.6.3.1.1 Grundstücke des Grundvermögens

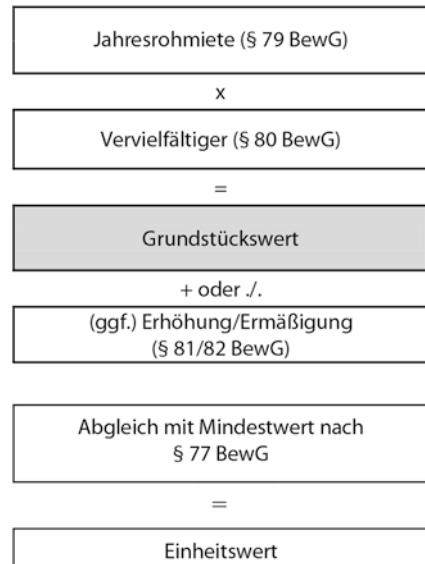
Die Einheitsbewertung von Grundvermögen richtet sich nach den §§ 68 ff. BewG. Das Grundvermögen umfasst gem. § 68 BewG den Grund und Boden, das Gebäude, die sonstigen Bestandteile, das Zubehör sowie das Erbbaurecht und das Wohnungseigentum, das Teileigentum, das Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem WEG.

Gemäß § 70 BewG bildet jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens ein Grundstück. Der Einheitswert für inländische Grundstücke des Grundvermögens wird abhängig von der Grundstücksart unterschiedlich ermittelt. Im Rahmen der Wertermittlung sind folgende Grundstücke zu unterscheiden:

- Unbebaute sowie baureife Grundstücke (§§ 72, 73 BewG),
- Bebaute Grundstücke (§ 75 Abs. 1 BewG) sowie
- Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 91 BewG),
- Grundstücke mit einem Erbbaurecht (§ 92 BewG),
- Wohnungs- und Teileigentum (§ 93 BewG) sowie
- Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 94 BewG).

1.6.3.1.1.1 Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke sind mangels spezieller Regelung des besonderen Teils des BewG gem. § 17 Abs. 3 BewG mit dem **gemeinen Wert** zu bewerten. Dieser bestimmt

Abb. 1.13 Grundstückswert

sich gem. § 9 Abs. 2 BewG durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

1.6.3.1.1.2 Bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke werden gem. § 76 BewG entweder mit dem **Ertrags- oder Sachwert** bewertet. Handelt es sich um Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Einfamilien- oder Zweifamilienhäuser ist gem. § 76 Abs. 1 BewG vorrangig das Ertragswertverfahren anzuwenden. Nur wenn keine ausreichende Typisierung vorgenommen werden kann ist gem. § 76 Abs. 3 BewG das Sachwertverfahren anzuwenden.

(1) Ertragswertverfahren

Die Ermittlung des Gesamtwerts des Grundstücks nach dem vorrangig anzuwendenden Ertragswertverfahren richtet sich nach § 78 BewG. Danach wird der Grundstückswert durch Anwendung eines Vervielfältigers auf die Jahresrohmiete ermittelt (Abb. 1.13).

Die Jahresrohmiete ist das Gesamtentgelt, das die Mieter pro Jahr zu entrichten haben. Unter gewissen Voraussetzungen kann auch die übliche Miete angesetzt werden. Auszugehen ist hierbei von den Wertverhältnissen des Hauptfeststellungszeitpunkts, d. h. nach den Verhältnissen vom 1. Januar 1964. Für Gebäude, die nach dem 1. Januar 1964 errichtet wurden sind die Jahresrohmieten in Anlehnung an die Jahresrohmieten für solche bei der Hauptfeststellung 1964 bewerteten Grundstücke zu schätzen, die kurz vor dem 1. Januar 1964 errichtet worden sind und mit dem Gebäude vergleichbar sind.²³²

²³²Rössler/Troll/Halaczinsky, BewG, § 79, Rn. 104.

Einen Anhaltspunkt bieten dafür die von den Finanzämtern zum 1. Januar 1964 aufgestellten **Mietspiegel**. Diese können von den Steuerpflichtigen eingesehen werden.

Der Vervielfältiger ist den Anlagen 3 bis 8 zum BewG zu entnehmen. Gegebenenfalls ist der sich ergebene Grundstückswert nach §§ 81, 82 BewG zu erhöhen bzw. zu mindern, sofern sich Beeinträchtigungen durch Lärm, Rauch, Geruch, Baumängel, Notwendigkeit des Abbruchs oder Werterhöhungen wegen übergroßer unbebauter Fläche oder Nutzung für Reklamezwecke ergeben.

(2) Sachwertverfahren

Handelt es sich um Grundstücke gem. § 76 Abs. 3 Nr. 1–3 BewG -besonders aufwendige Ein- und Zweifamilienhäuser, um Geschäftsgrundstücke und bebaute Grundstücke, für die keine Jahresrohmiete bzw. keine übliche Miete ermittelt werden kann oder um Grundstücke, für die kein Vervielfältiger bestimmt ist- wird der Grundstückswert nach dem Sachwertverfahren ermittelt.

Der Sachwert des Grundstücks wird gem. § 85 BewG durch Addition des Bodenwerts, Gebäudewerts sowie des Werts der Außenanlagen ermittelt. Der sich daraus ergebende Wert ist dann an den gemeinen Wert anzugeleichen. Der Bodenwert ist dabei der Wert des Grundstücks im unbebauten Zustand.

Bei der Ermittlung des Gebäudewerts sowie des Werts der Außenanlagen sind zunächst die durchschnittlichen Herstellungskosten nach den Baupreisverhältnissen des Jahres 1958 zu Grunde zu legen. Dieser Wert ist dann ggf. gem. § 86 BewG wegen des Alters des Gebäudes oder gem. § 87 BewG wegen etwa vorhandener baulicher Mängel und Schäden zu mindern. Der sich daraus ergebende Gebäudesachwert kann wiederum bei bislang noch nicht berücksichtigten besonderen Umständen ermäßigt oder erhöht werden (§ 88 BewG).

Der sich hieraus ergebende Wert ist durch Anwendung einer Wertzahl an den gemeinen Wert anzugeleichen (Abb. 1.14).

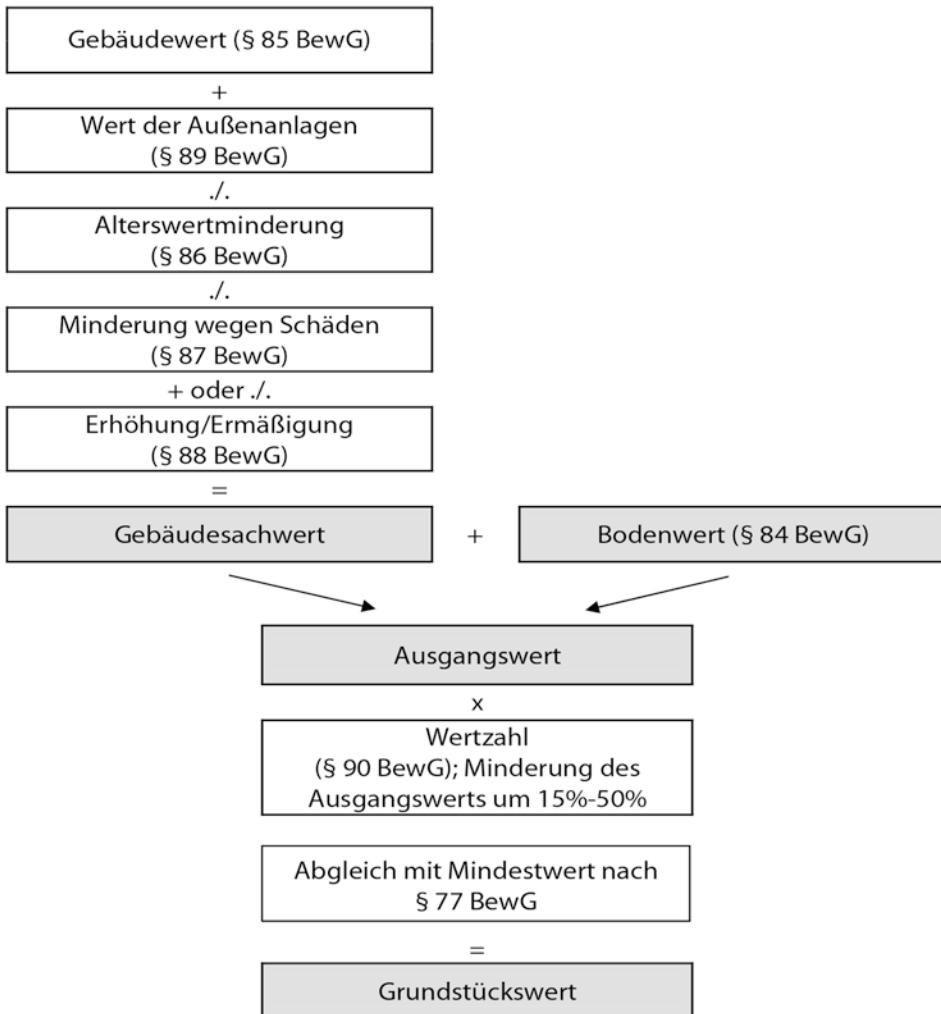
1.6.3.1.1.3 Grundstück im Zustand der Bebauung

Befindet sich das zu bewertende Grundstück im Feststellungszeitpunkt noch im Zustand der Bebauung, richtet sich die Bewertung je nach Grundstücksart nach den o. g. Verfahren, mit der Maßgabe, dass die nicht bezugsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile (z. B. Anbauten oder Zubauten) gem. § 91 BewG bei der Wertermittlung außer Betracht bleiben.

1.6.3.1.1.4 Grundstücke mit einem Erbbaurecht

Die Bewertung von Grundstücken mit einem Erbbaurecht richtet sich nach § 92 BewG. Danach sind **zwei Bewertungseinheiten** zu bilden: Das „**Erbbaurecht**“ und das „**belastete Grundstück**“.

Gemäß § 92 Abs. 1 S. 2 BewG ist jedoch zunächst nach den Vorschriften über bebaute Grundstücke ein Gesamtwert zu ermitteln, der für den Grund und Boden einschließlich der Gebäude und Außenanlagen festzustellen wäre, wenn die Belastung durch das Erbbaurecht nicht bestünde.

**Abb. 1.14** Ermittlung Gebäudewert

Beträgt die **Dauer des Erbrechts** im Zeitpunkt der Bewertung noch **fünfzig Jahre oder mehr**, ist der Gesamtwert gem. § 92 Abs. 1 BewG auf die restliche Dauer des Erbrechts zu verteilen, sodass letztlich der Gesamtwert allein auf das Erbbaurecht entfällt. Der Einheitswert des belasteten Grundstücks beträgt somit Null.

Ist die Dauer des Erbrechts im Bewertungszeitpunkt **geringer als fünfzig Jahre**, ist der Gesamtwert in ein **Boden- und Gebäudewert** aufzuteilen. Der Bodenwert ist nach § 92 Abs. 3 Nr. 1 BewG gestaffelt über die Dauer des Erbrechts auf die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts und des belasteten Grundstücks aufzuteilen, wobei der dem Grundstücks-eigentümer zuzurechnende Anteil immer größer und der Anteil des Erbbauberechtigten

immer geringer wird. Der Gebäudewert wird gem. § 92 Abs. 3 Nr. 2 BewG in vollem Umfang der wirtschaftlichen Einheit des belasteten Grundstücks zugerechnet.

1.6.3.1.1.5 Wohnungs- und Teileigentum

Nach § 93 BewG bildet jedes Wohnungseigentum und jedes Teileigentum eine wirtschaftliche Einheit, die separat zu bewerten ist. Gemäß § 93 Abs. 2 BewG ist stets im Ertragswertverfahren zu bewerten. Welche Vorschriften Anwendung finden, richtet sich danach, welchem Grundstückstyp das Wohnungseigentum aufgrund seiner Nutzung zuzurechnen ist.

1.6.3.1.1.6 Gebäude auf fremdem Grund und Boden

Vor allem bei Pachtverhältnissen kommt es in der Praxis vor, dass der Pächter auf dem nicht in seinem Eigentum stehenden Grund und Boden ein Gebäude errichtet.

Für Zwecke der Bewertung erfolgt eine Aufteilung in zwei **Wirtschaftseinheiten**, den **Grund und Boden** und das **Gebäude** auf fremden Grund und Boden.

Die Bewertung des Grund und Bodens erfolgt nach den Vorschriften über die Bewertung von unbebauten Grundstücken (§ 17 Abs. 3, § 9 BewG). Dieser Wert ist dem Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen. Die Bewertung des Gebäudes ist gem. § 76 BewG abhängig von der Gebäudeart nach dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren vorzunehmen und dem Eigentümer des Gebäudes zuzurechnen.

1.6.3.1.2 Grundstücke des Betriebsvermögens (Betriebsgrundstücke)

Handelt es sich um ein Betriebsgrundstück richtet sich die Grundstücksbewertung nach den §§ 95 ff. BewG. Betriebsgrundstücke sind der zu einem Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 und 2 EStG gehörige Grundbesitz, der, wenn er nicht einem Gewerbebetrieb zugehörig wäre, zum Grundvermögen oder zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören würde. Betriebsgrundstücke werden gem. § 99 Abs. 3 BewG wie „normales“ Grundvermögen bewertet.

1.6.3.2 Bewertung des Grundbesitzes für die Grundsteuer ab 1. Januar 2025 (Grundsteuer-Reformgesetz)

Mit dem Urteil vom 10. April 2018 hat das Bundesverfassungsgericht die o. g. Einheitsbewertung jedenfalls seit dem 1. Januar 2002 für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber eine Frist zu Neuregelung spätestens bis zum 31. Dezember 2019 gesetzt. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden.

Die Politik konnte sich im ersten Schritt nicht auf ein einheitliches Berechnungsmodell verständigen. In der Diskussion standen ein wertabhängiges und ein wertunabhängiges Modell. Im Gesetzesverlauf hat man sich auf Bundesebene auf ein wertabhängiges Modell geeinigt. Gleichzeitig ist den Ländern durch eine Grundgesetzänderung das Recht eingeräumt worden, von der Bundesregelung abzuweichen und einen eigenen Weg zu gehen. Das Grundsteuer-Reformgesetz führt im Ergebnis das geltende System fort und modernisiert die Verfahren zur Bewertung des Grundvermögens

in Anlehnung an die Regelungen des Baugesetzbuches bzw. der ImmoWertV.²³³ Auf den 01.01.2022 werden neue Grundsteuerwerte festgestellt, die ab dem 01.01.2025 die neue Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer darstellen.

Wie im bisherigen System wird im Wesentlichen unterschieden zwischen Wohnimmobilien und Geschäftsgrundstücken, sowie dem Land- und Forstwirtschaft Vermögen²³⁴. Wohnimmobilien sollen hierbei nach einem typisierten vereinfachten Ertragswertverfahren bewertet werden, indem der Ertragswert aus dem über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierten jährlichen Reinertrag des Grundstücks zuzüglich des über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinsten Bodenwerts ermittelt wird. Zahlreiche Werte werden hierbei durch Pauschalierungen und Standardisierungen aus Daten des Statistischen Bundesamtes unter Differenzierung nach 3 Grundstücksarten, 3 Wohnflächengruppen und 5 Baujahrgruppen hergeleitet. Bei den Nichtwohngrundstücken, d. h. insbesondere den sog. Geschäftsgrundstücken kommt ein vereinfachtes Sachwertverfahren zur Anwendung, in dem der Gebäudesachwert aus pauschalierten Normalherstellungskosten in Abhängigkeit von 25 Gebäudearten, 3 Baujahrgruppen und den Alterswertminderungen ermittelt wird und diesem der Bodenwert als Produkt aus Bodenrichtwert und Fläche hinzugaddiert wird. Für beide Verfahren gilt, dass diese mindestens 75 % des Bodenwertes betragen müssen. Als Kompromiss sieht das Gesetz nunmehr eine Öffnungsklausel dahin gehend vor, dass die Bundesländer auch ein vom Bundesmodell (wertabhängiges Modell) abweichendes Bewertungsmodell anwenden können. Das Gesetz sieht keine Möglichkeit vor, dass der Steuerpflichtige durch ein Sachverständigengutachten einen entsprechend niedrigeren Wert ansetzen kann.

Im Folgenden wird die Bewertung von unbebauten Grundstücken und den bebauten Grundstücken unterteilt nach der Nutzungsart als Wohnimmobilie bzw. Geschäftsgrundstück dargestellt.

1.6.3.2.1 Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke sind in § 246 BewG gesetzlich definiert als Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit eines Gebäudes beginnt zum Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Dabei sind Gebäude als bezugsfertig anzusehen, wenn den zukünftigen Bewohner bzw. Benutzern die bestimmungsgemäße Gebäudenutzung zugemutet werden kann. Die Abnahme durch die Bauaufsicht ist nicht entscheidend. Befinden sich auf dem Grundstück Gebäude, die auf Dauer keiner Nutzung zugeführt werden können, so gilt das Grundstück als unbebaut. Gleichermaßen gilt

²³³Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Immobilienwertermittlungsverordnung – ImmoWertV). Diese regelt die Auslegung der Verkehrswertdefinition in § 194 BauGB: Der Verkehrswert (Marktwert) wird durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre.

²³⁴Auf letztgenannte wird im Weiteren nicht eingegangen.

für ein Grundstück, auf dem infolge von Zerstörung oder Verfall der Gebäude auf Dauer kein benutzbarer Raum vorhanden ist.

Die Bewertung der unbebauten Grundstücke ist in § 247 BewG geregelt. Hiernach ermittelt sich der Grundsteuerwert eines unbebauten Grundstücks regelmäßig durch Multiplikation der Fläche mit dem jeweiligen Bodenrichtwert nach § 196 des Baugesetzbuchs. Es handelt sich insofern um ein Vergleichswertverfahren. Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen i. S. d. §§ 192 ff. Baugesetzbuch auf den Hauptfeststellungszeitpunkt zu ermitteln, zu veröffentlichen und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln. Wird von den Gutachterausschüssen kein Bodenrichtwert ermittelt, so ist der Wert des unbebauten Grundstücks aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten, siehe Tab. 1.5.

1.6.3.2.2 Bebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke werden nach § 248 BewG definiert als Grundstücke, auf denen sich benutzbare Gebäude befinden. Wird ein Gebäude in Bauabschnitten errichtet, ist der bezugsfertige Teil als benutzbare Gebäude anzusehen.

Bei der Bewertung werden nach § 249 BewG folgende Grundstücksarten unterschieden, wobei die in Tab. 1.6 dargestellten Bewertungsverfahren zur Anwendung kommen:

Ein- und Zweifamilienhäuser zeichnen sich dadurch aus, dass mindestens 50 % der Wohn- und Nutzfläche zu Wohnzwecken genutzt werden. Bei Mietwohngrundstücken (z. B. Mehrfamilienhäuser) muss mehr als 80 % der Wohn- und Nutzfläche Wohnzwecken dienen. Beim Wohnungseigentum handelt es sich um das Sondereigentum an einer Wohnung (Eigentumswohnung). Für diese mehrheitlich zu Wohnzwecken (nachfolgend **Wohngrundstücke** genannt) genutzten Grundstücksarten kommt ein vereinfachtes Ertragswertverfahren zur Anwendung. Diese wird nachfolgende im Detail erläutert.

Geschäftsgrundstücke sind solche, die zu mehr als 80 % der Wohn- und Nutzfläche eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken (nachfolgend **betriebliche Zwecke**) dienen. Betriebliche Zwecke sind bei einem Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs.1 und 2 EstG gegeben, sowie bei der Ausübung eines freien Berufs i. S. d.

Tab. 1.5 Übersicht
Bewertung unbewohnter
Grundstücke

	Grundstücksfläche
x	Bodenrichtwert oder Wert vergleichbarer Flächen
=	Grundsteuerwert

Tab. 1.6 Grundstücksarten und Bewertungsverfahren nach § 250 BewG

Grundstücksarten	Bewertungsverfahren
Einfamilienhäuser Zweifamilienhäuser Mietwohngrundstück Wohnungseigentum	Ertragswertverfahren § 252 bis 257 BewG
Geschäftsgrundstück gemischt genutzte Grundstücke Teileigentum sonstige bebaute Grundstücke	Sachwertverfahren §§ 258 bis 260 BewG

Tab. 1.7 Bewertung im Ertragswertverfahren §§ 252 bis 257 BewG

	jährlicher Rohertrag (§ 254 BewG, Anlage 39 zum BewG)
-	Bewirtschaftungskosten (§ 255 BewG, Anlage 40 zum BewG)
=	jährlicher Reinertrag (§ 253 Abs. 1 BewG)
x	Vervielfältiger (§§ 253 Abs. 2, 256 BewG, Anlage 37 und 38 zum BewG)
=	Barwert des Reinertrags (§ 253 BewG)
+	abgezinster Bodenwert (§ 257 BewG, Anlage 41 zum BewG)
=	Grundsteuer , mind. 75 % des Bodenwerts

§ 18 EStG.²³⁵ Daher sind Geschäftsgrundstücke solche, die aus ertragsteuerlicher Sicht zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit dienen. Abgrenzungsfragen können sich z. B. bei Ferienwohnungen, Kinder- oder Pflegeheimen ergeben.

Gemischt genutzte Grundstücke sind solche, die teils zu Wohnzwecken und teils zu betrieblichen Zwecken genutzt werden und keiner anderen Grundstücksart zugeordnet werden können. Hierunter fallen insbesondere gemischt genutzte Grundstücke bei denen der Anteil der Wohn- und Nutzfläche der zu Wohnzwecken oder betrieblichen Zwecken genutzt wird weniger als 80 % beträgt.

Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.

Sonstige bebaute Grundstücke sind solche Grundstücke, die nicht unter eine der o. g. Grundstückarten fallen. Hierzu können z. B. Gartenlauben, Bootshäuser, Turnhallen, studentische Verbindungshäuser, Schützenhallen, Jagdhütten oder selbständige Garagengrundstücke gehören.

1.6.3.2.2.1 Bewertung nach dem Ertragswertverfahren

Für die o. g. Wohnimmobilien ist der Grundsteuerwert nach dem Ertragswertverfahren (§§ 252 bis 257 BewG) zu ermitteln. Im Ertragswertverfahren ergibt sich der Grundsteuerwert aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags nach § 253 BewG (Barwert des Reinertrags) und des abgezinsten Bodenwerts nach § 257 BewG. Hervorzuheben ist, dass nach § 252 BewG mit dem Grundsteuerwert die Werte für den Grund und Boden, die Gebäude, die baulichen Anlagen, insbesondere Hausanlagen und die sonstigen Anlagen in Summe abgegolten sind. Tab. 1.7 zeigt, wie sich dieser im Einzelnen ermittelt.

Zur Ermittlung des kapitalisierten Reinertrages ist vom Reinertrag des Grundstücks auszugehen. Dieser ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks nach § 254 BewG abzüglich der Bewirtschaftungskosten i. S. d. § 255 BewG.

²³⁵Vgl. §§ 95, 96 BewG.

Der **Rohertrag** ergibt sich aus den in der Anlage 39 zum BewG nach Land, Gebäudeart, Wohnungsgröße und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit der Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge. Diese Nettokaltmieten wurden basierend auf den Werten nach dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes ermittelt. Hinzukommen Anpassungen (–22,5 % bis +32,5 %) aufgrund von 6 Mietniveaustufen, die für jede Stadt festgelegt wurden.

Als **Bewirtschaftungskosten** werden nach § 255 BewG die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung marktüblich entstehenden jährlichen Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis berücksichtigt, die nicht durch Umlagen oder sonstigen Kostenübernahmen gedeckt sind. Diese ergeben sich aus den pauschalierten Erfahrungssätzen nach Anlage 40 zum BewG. Dabei ermitteln sich die Bewirtschaftungskosten nach der **Restnutzungsdauer** der Immobilie und der Grundstücksart. Bei der Grundstücksart wird differenziert zwischen Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Wohnungs- und Teileigentum und den Mietwohngrundstücken. Die Restnutzungsdauer wurde in vier Gruppen zusammengefasst, die jeweils 20 Jahre umfassen. Dabei ermittelt sich die Restnutzungsdauer aus der Differenz von der in Anlage 38 normierten **wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer** und dem **Baujahr**.

Aus der Differenz zwischen dem jährlichen Rohertrag und den Bewirtschaftungskosten ergibt sich der **Reinertrag**, der mit dem sich aus der Anlage 37 des BewG ergebenden **Vervielfältiger** zu kapitalisieren ist.

Maßgebend für den **Vervielfältiger** sind der Liegenschaftszinssatz nach § 256 BewG und die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Restnutzungsdauer ist grundsätzlich der unterschiedliche Betrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, die sich aus der Anlage 38 des BewG ergibt, und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag. Sind nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes **wesentlich verlängert** haben, ist von einer der Verlängerung entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen. Die Restnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes beträgt **mindestens 30 %** der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer. Bei einer bestehenden Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist die Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt.

Aus der Multiplikation des jährlichen Reinertrags mit dem Vervielfältiger ergibt sich der **Barwert des Reinertrags** nach § 253 BewG. Diesem wird der abgezinste **Bodenwert** nach § 257 BewG in Verbindung mit Anlage 41 des BewG hinzugerechnet.

Der Hinzurechnung eines nur **abgezinsten Bodenwerts** liegt folgender Gedanke zugrunde. Im kapitalisierten Reinertrag ist sowohl eine Miete für das Gebäude als auch für den Grund und Boden zum Ansatz gebracht worden. Allerdings wird davon ausgegangen, dass ein Reinertrag nur bis zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer erzielt werden kann, da die Lebensdauer (Nutzungsdauer) eines Gebäudes begrenzt ist. Jedoch hat der Grund und Boden keine Lebensdauer und ist unbegrenzt nutzbar. Der Gesetzgeber geht vereinfachend davon aus, dass am Ende der Nutzungsdauer des Gebäudes

der Grund und Boden einen Wert hat, der dem heutigen Bodenwert als Produkt aus der Bodenfläche und dem aktuellen Bodenrichtwert entspricht. Zur Ermittlung des Grundsteuerwertes wird der Bodenwert daher auf den Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung der Liegenschaftszinssätze nach § 256 BewG und der Restnutzungsdauer abgezinst.

Aus der Addition des kapitalisierten Reinertrags und des abgezinsten Bodenwertes ergibt sich unter Berücksichtigung einer **Abbildung** der **Grundsteuerwert**, der mindestens 75 % des Bodenwertes betragen muss.

1.6.3.2.2 Bewertung nach dem Sachwertverfahren

Für die o. g. Geschäftsgrundstücke (einschließlich der gemischt genutzten Grundstücke, Teileigentums, sowie sonstige bebaute Grundstücke) ermittelt sich der Grundsteuerwert nach dem Sachwertverfahren (§§ 258 bis 260 BewG). Tab. 1.8 zeigt, wie sich dieser im Einzelnen ermittelt.

Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert zu ermitteln. Mit dem so ermittelten Grundsteuerwert sind wiederum die Werte für den Grund und Boden, die Gebäude, die baulichen Anlagen, insbesondere Außenanlagen, und die sonstigen Anlagen abgegolten.

Der **Bodenwert** ist der Wert des unbebauten Grundstücks nach den Regelungen des § 247 BewG. Insofern kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

Bei der Ermittlung des **Gebäudesachwerts** ist von den Normalherstellungskosten des Gebäudes gemäß Anlage 42 des BewG auszugehen. Die **Normalherstellungskosten** wurden hierbei nach 27 Gebäudearten im Hinblick auf 3 Baujahrgruppen pauschaliert. Zu Baujahrgruppen wurden zusammengefasst alle Gebäude, die vor 1995 hergestellt wurden, solche, die zwischen 1995 und 2004 hergestellt wurden und jenen, die ab 2005 hergestellt wurden.

Normalherstellungskosten für nicht aufgeführte Gebäudearten sind aus den Normalherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten. Der **Gebäudenormalherstellungswert** ergibt sich durch Multiplikation der Normalherstellungskosten mit

Tab. 1.8 Bewertung im Sachwertverfahren §§ 258 bis 260 BewG

	Normalherstellungskosten (<i>Anlage 42 zum BewG und § 259 Abs. 3 BewG</i>)
x	Brutto-Grundfläche des Gebäudes
=	Gebäudenormalherstellungswert
-	Alterswertminderung (<i>Anlage 38 zum BewG</i>)
=	Gebäudesachwert (<i>§ 259 BewG; min. 30 % des Gebäudeherstellungswerts</i>)
+	Bodenwert (<i>§ 247 BewG</i>)
=	vorläufiger Sachwert (<i>§ 258 Abs. 3 BewG</i>)
x	Wertzahl (<i>§ 206 BewG, Anlage 43 zum BewG</i>)
=	Grundsteuerwert mind. 75 % des Bodenwerts

der Bruttogrundfläche des Gebäudes. Für spätere Hauptfeststellungszeiträume wird ein **Preisindex** berücksichtigt.

Vom Gebäude normalherstellungswert ist eine **Altersminderung** abzuziehen. Diese ergibt sich durch Multiplikation des Gebäude normalherstellungswertes mit dem Verhältnis des Alters des Gebäudes zur wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, wie sie in der Anlage 38 BewG definiert ist. Sind nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes **wesentlich verlängert** haben, ist von einem der Verlängerung entsprechend späterem Baujahr auszugehen. Der nach Abzug der Alterswertminderung verbleibende Gebäudewert ist mit mindestens 30 % des Gebäude normalherstellungswertes anzusetzen.

Bei bestehender Abbruchverpflichtung für das Gebäude ist die Alterswertminderung hiervon abweichend auf das Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungstichtag zur tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer begrenzt.

Der somit ermittelte Gebäude sachwert und der ermittelte Bodenwert werden addiert und bilden den **vorläufigen Sachwert**. Dieser ist um eine **Wertzahl** zu korrigieren, welche sich aus Anlage 43 ergibt und in Abhängigkeit zum vorläufigen Sachwert sowie in Abhängigkeit zu den Bodenrichtwerten (bis 100 €/m² bis 300 €/m² über 300 €/m²) zwischen 0,5 und 1,0 beträgt. Auch hier gilt, dass der Grundsteuerwert **mindestens 75 % des Bodenwertes** betragen muss.

1.6.3.2.2.3 Sonderfälle (Erbbaurecht/Bauten auf fremden Grund und Boden)

Für die Sonderfälle des Erbbaurechts und der Gebäude auf fremden Grund und Boden sehen die §§ 261 und 262 BewG Sonderregelungen vor.

Bei **Erbbaurechten** ist für das Erbbaurecht und das Erbbaurechtsgrundstück ein Gesamtwert in Abhängigkeit von der Grundstücksart nach dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren zu ermitteln, der festzustellen wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde. Der ermittelte Wert ist sodann dem **Erbbauberechtigten** zuzurechnen. Der Erbbaurechtgeber wird daher nicht mehr mit Grundsteuer belastet.

Ähnlich verhält es sich bei den **Gebäuden auf fremden Grund und Boden**. Für diese sieht § 262 BewG die Regelung vor, dass für den Grund und Boden sowie für das Gebäude ebenfalls ein Gesamtwert je nach Gebäudeart nach dem Ertrags- oder Sachwertverfahren zu ermitteln ist. Der ermittelte Wert ist jedoch dem **Eigentümer des Grund und Bodens** zuzurechnen und nicht dem möglicherweise wirtschaftlichen Eigentümer des Gebäudes.

1.6.3.3 Ländermodell

Durch Neueinführung des Artikel 125b Abs. 3 GG wurden den Bundesländern das Recht eingeräumt ein von der Bundesregelung abweichendes Landesrecht für die Erhebung der Grundsteuer zugrunde zu legen. Das von Bayern vorgetragene Modell sieht als Bemessungsgrundlage die Flächen von Grund und Boden und Gebäude vor, die jeweils mit Äquivalenzzahlen multipliziert werden. Das Modell von Niedersachsen lehnt sich hieran an und erweitert dies unter Anwendung von anderen Äquivalenzzahlen um einen Lagefaktor.

1.6.3.4 Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer

Durch das Erbschaftsteuerreformgesetz, das am 1. Januar 2009 in Kraft trat, wurde die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer gänzlich neu in den §§ 157 ff. BewG geregelt.

Die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfolgt nunmehr gem. §§ 158 ff. BewG für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und gem. §§ 176 ff. BewG für Grundvermögen. Mit dem Schreiben vom 5. Mai 2009²³⁶ nimmt die Finanzverwaltung zur Bewertung von Grundvermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ausführlich Stellung.

Handelt es sich um Betriebsgrundstücke, so ist die Bewertung gem. § 99 Abs. 3 BewG je nachdem zu welcher Vermögensart die Grundstücke -unabhängig von der Zugehörigkeit zu dem Gewerbebetrieb- gehören nach den §§ 158 ff. BewG oder nach §§ 176 ff. BewG vorzunehmen. Die so ermittelten Werte werden gem. § 151 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 BewG in einem gesonderten Feststellungsbescheid nach § 181 AO festgestellt.

Im Allgemeinen bemisst sich die Grunderwerbsteuer gem. §§ 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Dies ist in der Mehrzahl der Fälle der Kaufpreis. Ist eine solche **Gegenleistung nicht vorhanden** oder nicht zu ermitteln, wird die Steuer gem. § 8 Abs. 2 GrEStG²³⁷ ebenso nach den Grundbesitzwerten für die Erbschaftsteuer i. S. d. § 151 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1–3 BewG bemessen. Gleiches gilt bei bestimmten **Umwandlungsfällen** und **Anteilsvereinigungen** bzw. Übertragungen nach § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG. Die Bewertung erfolgt nur im Bedarfsfall und nicht regelmäßig wiederkehrend.

Im Folgenden wird die Bewertung von Grundbesitz für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer sowohl für Grundstücke, die dem Grundvermögen zugehörig sind, als auch für Grundstücke des Betriebsvermögens dargestellt.

1.6.3.4.1 Grundstücke des Grundvermögens

Die Bewertung von Grundvermögen für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer richtet sich nach den §§ 176 ff. BewG. Das Grundvermögen umfasst dabei gem. § 176 BewG ebenfalls den Grund und Boden, das Gebäude, die sonstigen Bestandteile, das Zubehör sowie das Erbbaurecht und das Wohnungseigentum, das Teileigentum, das Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem WEG.

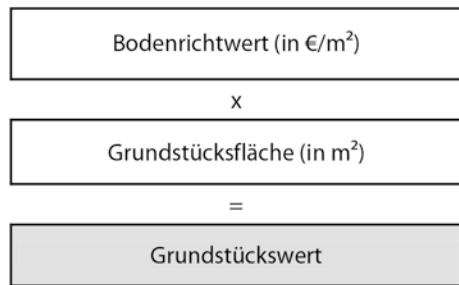
Bewertungsmaßstab ist gem. § 177 BewG der **gemeine Wert** nach § 9 BewG, d. h. der am Markt zu erzielende Einzelveräußerungspreis.

Im Rahmen der Wertermittlung ist zwischen folgenden Grundstücken zu unterscheiden:

²³⁶Gleichlautender Erlass der Länder, BStBl. I 2009, S. 590.

²³⁷Vgl. BVerfG-Beschluss v. 23.06.2015, a. a. O., sowie Steueränderungsgesetz v. 02.11.2015, a. a. O.

Abb. 1.15 Übersicht über die Wertermittlung unbebauter Grundstücke



- Unbebaute Grundstücke (§ 178 BewG),
- bebaute Grundstücke (§ 180 BewG),
- Grundstücke mit einem Erbbaurecht (§ 192–194 BewG),
- Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG),
- Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG).

1.6.3.4.1.1 Unbebaute Grundstücke

Die Bewertung unbebauter Grundstücke richtet sich nach den §§ 178, 179 BewG. Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden. Die Benutzbarkeit beginnt im Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Der Wert des unbebauten Grundstücks wird gem. § 179 BewG durch Multiplikation des durch die Gutachterausschüsse bestimmten **Bodenrichtwerts** (§ 196 BauGB) mit der Flächenzahl ermittelt. Liegt kein Bodenrichtwert der Gutachterausschüsse vor, so ist der Bodenrichtwert gem. § 179 S. 4 BewG aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (Abb. 1.15).

1.6.3.4.1.2 Bebaute Grundstücke

Die Ermittlung des gemeinen Werts von bebauten Grundstücken wird anhand von drei unterschiedlichen Wertermittlungsverfahren (Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren) vorgenommen, die in **Anlehnung** an die Grundsätze der Verkehrswertverfahren nach der **Wertermittlungsverordnung** (WertV) **typisiert** geregelt wurden.

Welches Verfahren anzuwenden ist, regelt § 182 BewG abhängig von der Grundstücksart. So erfolgt die Wertermittlung nach dem **Vergleichswertverfahren** vorrangig bei

- Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäusern.
Das **Ertragswertverfahren** ist anzuwenden bei:
 - Mietwohngrundstücken,
 - Geschäftsgrundstücken und
 - gemischt genutzten Grundstücken, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt.

Tab. 1.9 Wertermittlung nach dem Vergleichswertverfahren

Vergleichskaufpreis (Preise für Vergleichsgrundstücke)	oder	Vergleichsfaktoren x
=		Wohn-/Nutzfläche in qm
		=
Vergleichswert		Vergleichswert

Bei allen anderen Grundstücken ist, sofern kein Vergleichswert vorliegt, das **Sachwertverfahren** anzuwenden.

(1) Vergleichswertverfahren

Handelt es sich bei dem übertragenen Grundvermögen um Wohnungseigentum, Teileigentum oder Ein- und Zweifamilienhäuser, so erfolgt die Bewertung gem. § 182 Abs. 2 BewG grundsätzlich nach dem Vergleichswertverfahren.

Unter welche Grundstücksart das übertragene Grundvermögen fällt, ist dem § 181 BewG zu entnehmen, der eine Definition sämtlicher Grundstücksarten enthält. Wie der Grundbesitzwert im Einzelnen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach § 183 BewG. Danach erfolgt die Bewertung grundsätzlich anhand von **Vergleichspreisen**, wobei „Grundstücke heranzuziehen sind, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit dem zu bewertenden Grundstück hinreichend übereinstimmen“ müssen. Dies ist in der Praxis wohl eher die Ausnahme.

Die Vergleichsgrundstücke sind gem. § 183 Abs. 1 S. 2 BewG vorrangig durch die **Gutachterausschüsse** i. S. d. §§ 192 ff. BauGB mitzuteilen. Lässt sich der von den Gutachterausschüssen erstellten Kaufpreissammlung bzw. dem Grundstücksmarktbericht kein solches Vergleichsgrundstück entnehmen, erfolgt die Bewertung gem. § 183 Abs. 2 S. 1 BewG mittels eines von den Gutachterausschüssen ermittelten Vergleichsfaktors. Bezieht sich dieser lediglich auf das Gebäude, so ist gem. § 183 Abs. 2 S. 2 BewG der Bodenwert i. S. d. § 179 BewG gesondert zu berücksichtigen. Sollte keine der beiden oben genannten Vergleichsgrößen vorhanden sein, ist das **Sachwertverfahren** anzuwenden, siehe Tab. 1.9.

(2) Ertragswertverfahren

Stellt das übertragene Grundvermögen ein **Mietwohn-** und **Geschäftsgrundstück** oder **gemischt genutztes Grundstück** i. S. d. § 181 Abs. 3 bzw. Abs. 7 BewG dar, so erfolgt die Bewertung gem. §§ 184 bis 188 BewG nach dem **Ertragswertverfahren**. Dabei ist gem. § 184 Abs. 1 BewG der **Bodenwert** und der **Gebäudeertragswert** gesondert zu ermitteln und auf der nächsten Stufe zu addieren, wobei gem. § 184 Abs. 3 S. 2 BewG **mindestens** der Bodenwert anzusetzen ist. Die Ermittlung der einzelnen Werte ist dem nachstehenden Schaubild zu entnehmen (Abb. 1.16).

Der **Reinertrag** des Grundstücks ergibt sich aus dem Rohertrag i. S. d. § 186 BewG abzüglich der **Bewirtschaftungskosten** i. S. d. § 187 BewG. Während der Rohertrag den

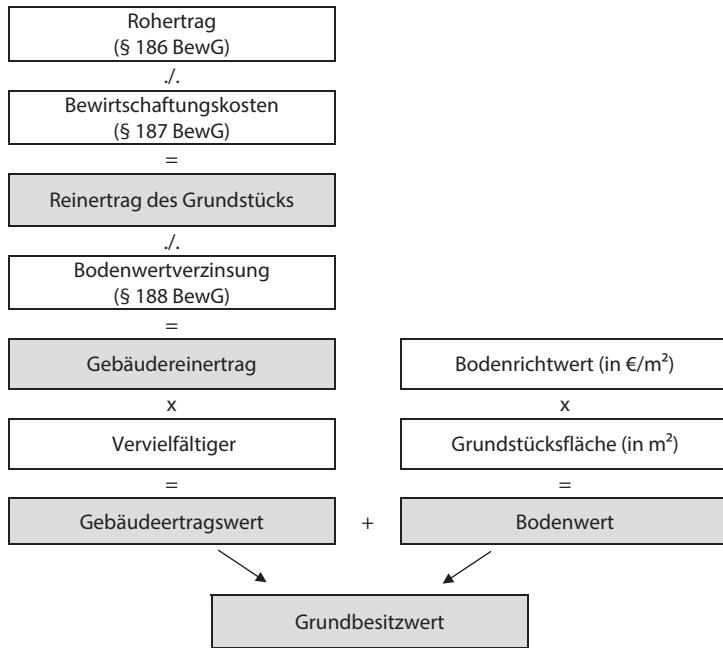


Abb. 1.16 Wertermittlung nach dem Ertragswertverfahren (Gleichlautender Erlass der L\u00e4nder v. 05.05.2009, BStBl. I 2009, S. 590)

tats\u00e4chlich vereinbarten Miet- und Pachtentgelten bzw. der \u00fcblichen Miete entspricht, werden die Bewirtschaftungskosten nur typisierend ber\u00fccksichtigt. Diese sind nach Erfahrungss\u00e4tzen anzusetzen. Werden von den Gutachteraussch\u00fcssen keine Erfahrungss\u00e4tze vorgegeben, ist von pauschalierten Kosten auszugehen, die in Anlage 23 zum BewG festgelegt sind (§ 187 BewG).

Danach betragen in Abh\u00e4ngigkeit von der Restnutzungsdauer des Gebäudes und der Grundst\u00fcksart die Bewirtschaftungskosten zwischen 18 % und 29 % des Rohertrags.

Von dem so ermittelten Reinertrag des Grundst\u00fcks ist der Betrag abzuziehen, der f\u00fcr eine **angemessene Verzinsung** des Bodenwerts anzusetzen ist. Das ergibt sich aus dem Umstand, dass der Bodenwert getrennt in den Ertragswert eingeht. Die angemessene Verzinsung des Bodenwerts ist mithilfe des **Liegenschaftszinssatzes** i. S. d. § 188 BewG zu ermitteln, der ebenfalls von den Gutachteraussch\u00fcssen zur Verf\u00ffgung gestellt wird. Soweit von den Gutachteraussch\u00fcssen keine geeigneten Liegenschaftszinss\u00e4tze zur Verf\u00ffgung stehen, legt § 188 Abs. 2 BewG Zinss\u00e4tze fest, die in Abh\u00e4ngigkeit von der Grundst\u00fcksart zwischen 5 % und 6,5 % betragen.

Der sich durch Subtraktion der Bodenwertverzinsung vom Reinertrag des Grundst\u00fcks ergebende **Geb\u00e4udereinertrag** ist mit dem sich aus der Anlage 21 zum BewG ergebenden **Vervielf\u00e4ltiger** zu multiplizieren. Der Vervielf\u00e4ltiger bestimmt sich nach dem Liegenschaftszinssatz und der Restnutzungsdauer des Gebäudes, welche Anlage 22

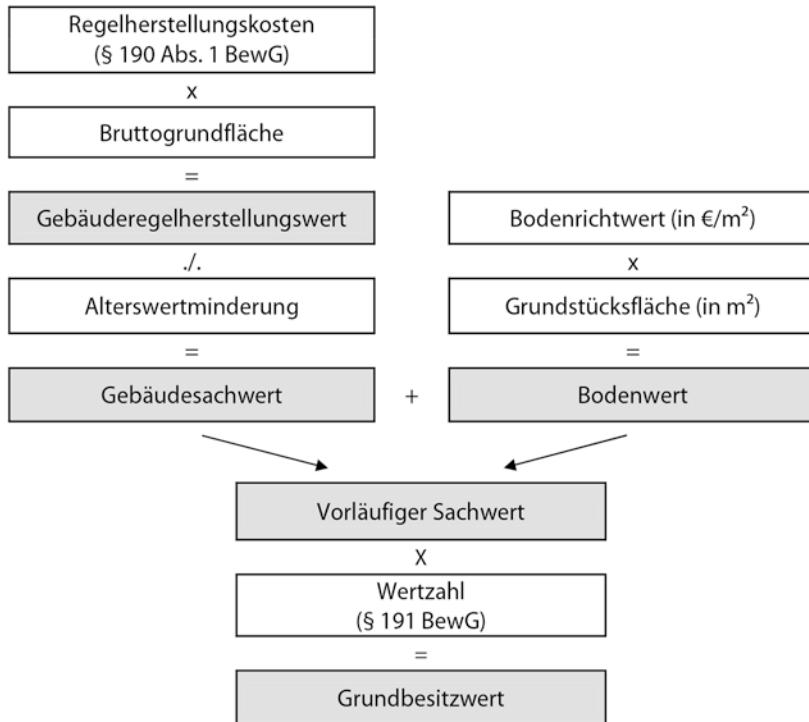


Abb. 1.17 Wertermittlung nach dem Sachwertverfahren (Gleichlautender Erlass der Länder v. 05.05.2009, a. a. O.)

zum BewG zu entnehmen ist (vgl. § 185 Abs. 3 BewG). Die Gesamtnutzungsdauer von Gebäuden beträgt hiernach zwischen vierzig und achtzig Jahren.

(3) Sachwertverfahren

Das Sachwertverfahren gem. §§ 189 ff. BewG kommt als **Auffang-** und **Bewertungsmethode** immer dann zur Anwendung, wenn sich das insoweit vorrangige Vergleichswert- oder Ertragswertverfahren mangels Vergleichswerten oder der Ermittelbarkeit einer üblichen Miete nicht durchführen lässt. Lediglich für Zwecke der Bewertung **sonstiger bebauter Grundstücke** ist das Sachwertverfahren unmittelbar anzuwenden.

Im Rahmen des Sachwertverfahrens ist gem. § 189 Abs. 1 BewG zunächst ein vorläufiger Sachwert des Grundstücks zu ermitteln, indem der getrennt ermittelte **Bodenwert** nach § 179 BewG mit dem **Gebäudesachwert** addiert wird. Die Ermittlung der einzelnen Werte ist dem nachstehenden Schaubild zu entnehmen (Abb. 1.17).

Wie schon beim Ertragswertverfahren ist auch beim Sachwertverfahren gem. § 189 BewG der Wert des Gebäudes getrennt vom Bodenwert zu ermitteln.

Die Bewertung des Grund und Bodens entspricht gem. § 189 Abs. 2 BewG der Bewertung unbebauter Grundstücke (s. o.), d. h. den **Bodenrichtwerten**.

Der **Gebäuderegelherstellungswert** ergibt sich gem. § 190 BewG aus der Multiplikation von **Regelherstellungskosten**, die in Anlage 24 des BewG enthalten sind, mit der **Bruttopgrundfläche** des Gebäudes. Die Regelherstellungskosten sind seit Änderung durch das Steueränderungsgesetz 2015²³⁸ gem. § 190 Abs. 2 BewG anhand der vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten Baupreisindizes zu aktualisieren. Dabei ist auf die Indizes abzustellen, die das Statistische Bundesamt für Wohn- und Nichtwohngebäude jeweils für das IV. Quartal des Jahres ermittelt; sie werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht und sind für alle Bewertungstichtage des folgenden Kalenderjahres anzuwenden. Vom Gebäuderegelherstellungswert ist gem. § 190 Abs. 4 BewG eine Alterswertminderung abzuziehen. Die lineare AfA orientiert sich an den in Anlage 22 des BewG festgelegten Nutzungsdauern. Mindestens sind jedoch 30 % gem. § 190 Abs. 4 BewG des Gebäuderegelherstellungswerts anzusetzen.

Bodenwert und Gebäudesachwert ergeben den vorläufigen Sachwert, der mit einer **Wertzahl** zu multiplizieren ist, welche entweder von den Gutachterausschüssen festgelegt wird oder, wenn eine solche Festlegung fehlt, aus Anlage 25 des BewG zu entnehmen ist (§ 191 BewG). In Abhängigkeit von der Höhe des vorläufigen Sachwerts und des Bodenrichtwerts ergeben sich Wertzahlen zwischen 0,5 und 1,5.

1.6.3.4.1.3 Grundstück mit einem Erbbaurecht

Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, so ist gem. § 192 BewG zwischen dem **belasteten Grundstück** und dem **Erbbaurecht** zu unterscheiden.

Während das Grundstück (Grund und Boden) im Eigentum des Erbbauverpflichteten verbleibt, werden Gebäude, die auf dem mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstück errichtet werden, nicht Bestandteil des Grundstücks (Grund und Bodens), sondern Bestandteil des Erbbaurechts. Insoweit ist von **zwei** unterschiedlichen **Wirtschaftseinheiten** auszugehen, die gesondert zu bewerten sind.

(1) Bewertung des Erbbaurechts

Grundsätzlich ist der Wert eines Erbbaurechts im Wege **des Vergleichswertverfahrens** nach § 183 BewG zu ermitteln. Voraussetzung ist, dass für das Erbbaurecht Vergleichskaufpreise oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren existieren. Ist dies nicht der Fall, ist der Wert durch Addition des **Bodenwertanteils** und des **Gebäudefwertanteils** zu ermitteln (sog. finanzmathematisches Verfahren). Die genaue Zusammensetzung der beiden Größen lässt sich Abb. 1.18 entnehmen.

Der **Bodenwertanteil** ergibt sich aus der Differenz zwischen der angemessenen Verzinsung des Bodenwerts eines unbebauten Grundstücks und dem vertraglich vereinbarten jährlichen Erbbauzins. Der ermittelte **Unterschiedsbetrag** ist mit dem **Vervielfältiger** nach Anlage 21 zum BewG zu kapitalisieren. Der Vervielfältiger ergibt sich in Abhängigkeit von Restnutzungsdauer und Liegenschaftszinssatz. Ist vom Gutachterausschuss kein

²³⁸BGBI. I 2015 S. 1834.

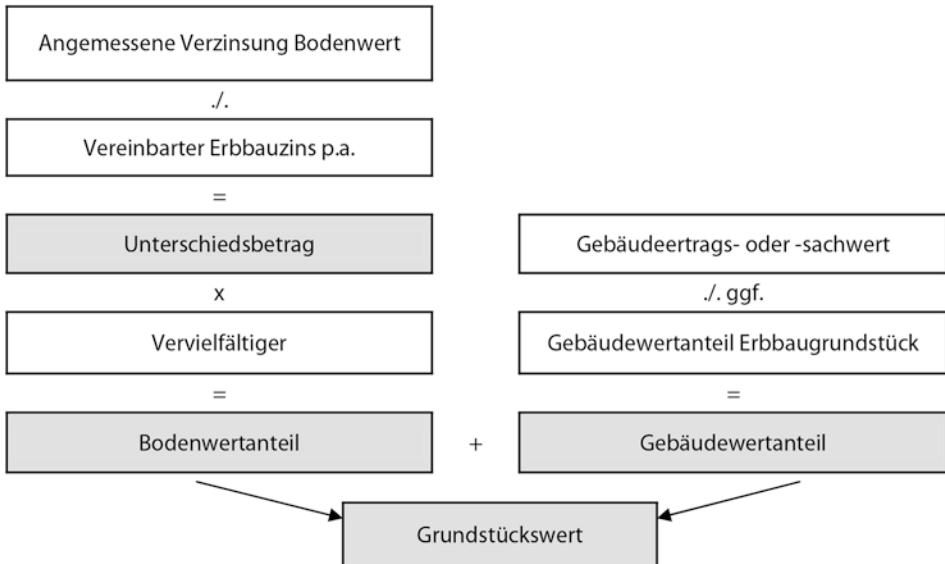


Abb. 1.18 Wertermittlung des Erbbaurechts

Liegenschaftszinssatz bestimmt worden, gelten die Zinssätze nach § 193 Abs. 4 BewG, die zwischen 3 % und 6 % betragen.

Der Gebäudewertanteil ist gem. § 193 Abs. 5 BewG im **Ertragswertverfahren** bzw. im **Sachwertverfahren** zu bestimmen.

Gegebenenfalls ist gem. § 193 Abs. 5 BewG der Gebäudewertanteil um den Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks zu mindern, sofern der bei Ablauf des Erbbaurechts verbleibende Gebäudewert nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist.

(2) Bewertung des Erbbaugrundstücks

Der Wert des Erbbaugrundstücks ist wiederum gem. § 194 BewG zunächst nach dem **Vergleichswertverfahren** zu ermitteln. Sofern die hierfür notwendigen Angaben der Gutachterausschüsse nicht vorliegen, ergibt sich der Wert des Erbbaugrundstücks aus einem **Bodenwertanteil** und ggf. einem **Gebäudewertanteil** des belasteten Grundstücks. Der Gebäudewertanteil ist dem Bodenwertanteil korrespondierend hinzuzurechnen, wenn der Wert des Gebäudes vom Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist (vgl. § 194 Abs. 2 BewG). Der Bodenwertanteil setzt sich zusammen aus dem abgezinsten Bodenwert des unbelasteten Grundstücks und dem über die Restlaufzeit vereinbarten kapitalisierten Erbbauzins. Der Abzinsungsfaktor ergibt sich aus Anlage 26 zum BewG. Demnach wird zunächst der Bodenwert des unbelasteten Grundstücks auf den Zeitpunkt ermittelt, in dem das Erbbaurecht abgelaufen ist und auf einen Gegenwartswert abgezinst. Der Barwert des noch

geschuldeten Erbbauzinses (s. Anlage 26 zum BewG) wird sodann zu dem Bodenwert addiert, sodass sich schließlich der Bodenwertanteil des belasteten Grundstücks im Bewertungszeitpunkt ergibt. Der ggf. zu addierende Gebäudewertanteil ergibt sich korrespondierend zu dem bei dem Erbbaurechtsberechtigten abzusetzenden Gebäudewertanteil des Erbbaugrundstücks (Abb. 1.19).

1.6.3.4.1.4 Gebäude auf fremdem Grund und Boden, § 195 BewG

Ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden liegt dann vor, wenn das zivilrechtliche Eigentum der beiden Wirtschaftsgüter auseinanderfällt. Dies ist bspw. bei Scheinbestandteilen nach § 95 BGB der Fall.

(1) Bewertung des Gebäudes

Die Bewertung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden lässt zum einen den Grund und Boden unberücksichtigt, berücksichtigt dafür jedoch die Beendigung des Nutzungsrechts an dem fremden Grund und Boden. Hier ist zu unterscheiden, ob dem Eigentümer das Gebäude nach Beendigung des Nutzungsrechts möglicherweise gegen eine Entschädigung zufällt oder ob der Eigentümer des Gebäudes verpflichtet ist dieses zurückzubauen.

Ausgangspunkt der Bewertung ist gem. § 195 Abs. 2 S. 1 BewG der **Gebäudeertrags- oder der Gebäudesachwert**, je nachdem welche Wertermittlungsart grundsätzlich einschlägig ist. Ist der Nutzungsberechtigte zur Beseitigung des Gebäudes verpflichtet, so beschränkt sich die Restnutzungsdauer auf die Nutzungsdauer und der Gebäudeertragswert ist mit einem entsprechenden Vervielfältiger, der sich aus Anl. 21 zu § 195 BewG ergibt, zu multiplizieren. Ist der Gebäudesachwert zugrunde zu legen, wird die beschränkte Nutzungsdauer über die Alterswertminderung berücksichtigt. Die Fallkonstellation, in der der Nutzungsberechtigte das Gebäude nicht beseitigen muss und stattdessen eine Entschädigung erhält, ist gesetzlich nicht geregelt.

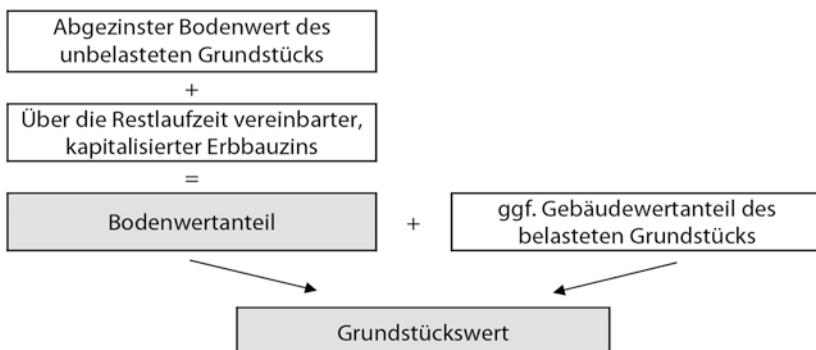


Abb. 1.19 Wertermittlung des belasteten Grundstücks

(2) Bewertung des belasteten Grundstücks

Die Bewertung des belasteten Grundstücks (Grund und Boden) richtet sich nach § 195 Abs. 3 BewG. Danach bestimmt sich der Wert als auf den Bewertungsstichtag abgezinster Bodenwert nach § 179 BewG zuzüglich des über die Restlaufzeit des Nutzungsrechts kapitalisierten Nutzungsentgelts. Insoweit gilt das Gesagte für die Bewertung des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstücks.

1.6.3.4.1.5 Grundstücke im Zustand der Bebauung, § 196 BewG

Die Bewertung von Grundstücken im Zustand der Bebauung richtet sich nach § 196 BewG. Grundstücke im Zustand der Bebauung können tatsächlich entweder **bebaute** oder **unbebaute Grundstücke** darstellen. Entscheidend ist, dass bereits mit der Bebauung begonnen wurde, das Gebäude und Gebäudeteile jedoch bis zum Bewertungszeitpunkt noch nicht bezugsfertig sind. Der Baubeginn tritt mit den Abgrabungen oder der Einbringung von Baustoffen ein.

Bei der Bewertung werden die noch nicht bezugsfertigen Gebäudeteile gem. § 196 Abs. 2 BewG mit den bereits entstandenen **Herstellungskosten** bewertet und dem Wert des Grund und Bodens hinzugerechnet.

1.6.3.4.2 Bewertung von Grundbesitz im Rahmen des Betriebsvermögens

Handelt es sich bei dem Grundbesitz nicht um Grundvermögen, sondern um Betriebsvermögen, d. h. das Grundstück stellt ein Betriebsgrundstück dar, so erfolgt die Bewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer nach § 157 Abs. 3 BewG i. V. m. § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG ebenfalls nach den §§ 176 ff. BewG, sofern das zu bewertende Grundstück, losgelöst von der Zuordnung zum Betriebsvermögen, Grundvermögen darstellen würde. Über diese Verweisung macht es im Hinblick auf die Bewertungsmethode somit **keinen Unterschied**, ob es sich bei dem Grundstück um Betriebsvermögen oder um Grundvermögen handelt.

1.6.3.4.3 Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts

Neben der Wertermittlung nach den §§ 179, 182 bis 186 BewG ist gem. § 198 BewG **der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts** möglich („Öffnungsklausel“). Da nach § 198 S. 2 BewG für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts die aufgrund des § 199 Abs. 1 des BauGB erlassenen Vorschriften gelten, ist hier das Verkehrswertverfahren nach der Wertermittlungsverordnung (WertV) anzuwenden. Den **Steuerpflichtigen** trifft die **Feststellungslast**. Der BFH erkennt bisher nur Gutachten eines **öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen** oder örtlich zuständigen **Gutachterausschusses** an.²³⁹ Eine Kostenerstattung durch den Staat ist nicht vorgesehen.

²³⁹BFH v. 10.11.2004, BStBl. II 2005, S. 259.

Für die Frage, ob die Ermittlung des Verkehrswerts für den Steuerpflichtigen vorteilhafter ist als die Ermittlung nach den Wertermittlungsverfahren nach dem BewG, ist ein Vergleich der Wertermittlungsarten vorzunehmen. Da das BewG mit Typisierungen und Pauschalsätzen arbeitet, kann ein Verkehrswertgutachten zu einem niedrigeren Wert führen. In der Praxis sollte daher jeder nach dem BewG ermittelte Wert kurz **verprobt** werden, um die Vorteilhaftigkeit eines Verkehrswertgutachtens nutzen zu können.



Besonderer Teil

2

Im Besonderen Teil wird vertiefend auf immobilienspezifische Steuerfragen eingegangen. Wie schon im Allgemeinen Teil, wird auch hier in der Darstellungsform dem **Investitionszyklus** gefolgt. Dies bedeutet, dass sich der Besteuerung des Erwerbsvorgangs, Ausführungen zur Besteuerung der Nutzung und der Immobilienveräußerung anschließen. Hierbei werden die jeweilig anfallenden Steuern erläutert.

Des Weiteren erfolgt eine Trennung hinsichtlich der **direkten Immobilieninvestition** (**Direktinvestition**) und der **indirekten Investition** über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft.

Im Rahmen der **Besteuerung des Erwerbsvorgangs** werden umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Aspekte erläutert.

Die Erläuterungen zur **Besteuerung der Nutzung** setzen sich mit der für die Praxis bedeutenden ertragsteuerlichen Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb auseinander. Zusätzlich wird auf steuerliche Aspekte bei Nutzung zu eigenen oder fremden Wohnzwecken, bzw. beruflichen Zwecken eingegangen. Den umsatzsteuerlichen Aspekten der Immobiliennutzung folgt ein Abschnitt zur Grundsteuer. Abschließend wird die Zweitwohnungsteuer kurz erläutert.

Die **Besteuerung der Veräußerung** einer Immobilie gliedert sich zum einen in die Veräußerung einer Immobilie, welche sich im Betriebsvermögen befindet, zum anderen in die Veräußerung einer Immobilie, welche sich im Privatvermögen befindet. Hierbei wird insbesondere auf den gewerblichen Grundstückshandel und das private Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG eingegangen.

Ergänzend werden kurz wesentliche ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte des **Immobilien-Leasings** beleuchtet. Ein eigener Abschnitt ist darüber hinaus dem **unentgeltlichen Übergang von Immobilien** zu Lebzeiten oder von Todes wegen gewidmet.

Im Abschnitt **Indirekte Investition** erfolgt eine Darstellung der Besteuerung von Immobilien, welche im Vermögen von **Personengesellschaften bzw. Kapitalgesellschaften** gehalten werden. Bei den Personengesellschaften wird zwischen vermögensverwaltenden und gewerblichen unterschieden.

Wie bei anderen Assetklassen, haben sich am Markt rund um die Immobilie verschiedene **Anlageprodukte** etabliert, auf deren steuerliche Besonderheiten kurz eingegangen wird. Dargestellt werden hierbei **geschlossene** und **offene Immobilienfonds** sowie der **German REIT**.

Da die Immobilieninvestition nicht an der Grenze hält macht, widmet sich ein Abschnitt der **internationalen Immobilienbesteuerung**, d. h. der Besteuerung von Immobilieninvestitionen im Inland durch Ausländer, als auch im Ausland durch Inländer.

2.1 Direktinvestition

2.1.1 Besteuerung des Erwerbs

Im Rahmen der Direktinvestition, d. h. des **unmittelbaren Erwerbs** einer Immobilie durch eine natürliche Person wird zunächst auf die Besteuerung des Erwerbsvorgangs, getrennt nach den verkehrsteuerlichen (GrESt, USt) und ertragsteuerlichen Aspekten eingegangen.

2.1.1.1 Grunderwerbsteuerliche Aspekte

2.1.1.1.1 Steuerbare Rechtsvorgänge

Der Grunderwerbsteuer unterliegen verschiedene im Zusammenhang mit einem inländischen Grundstück stehende Rechtsvorgänge.

Erst wenn eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamts i. S. d. § 22 GrEStG erteilt wird, dass die Grunderwerbsteuer entrichtet ist bzw. eine Befreiung vorliegt (Unbedenklichkeitsbescheinigung), darf der Erwerber in das Grundbuch eingetragen werden.

Die einzelnen steuerpflichtigen Erwerbsvorgänge sind in § 1 GrEStG enumerativ aufgelistet. Insbesondere, wenn das Eigentum oder zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht an einem im Inland belegenen Grundstück auf eine andere Rechtsperson übergeht, wird Grunderwerbsteuer erhoben (Abb. 2.1).

Hierbei sind insbesondere folgende im Zusammenhang mit Grundstücken stehende Rechtsvorgänge hervorzuheben:

Abb. 2.1 Besteuerung des Erwerbs



- **Kaufvertrag** gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG,
- **Tauschvertrag** über den Tausch zweier Grundstücke, wobei gem. § 1 Abs. 5 GrEStG beide Grundstückübertragungen der Grunderwerbsteuer unterliegen,
- **Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren** gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG,
- **Abtretung eines Übereignungsanspruchs**, § 1 Abs. 1 Nr. 5–7 GrEStG,
- **Schenkung unter Auflage**, soweit diese bei der Schenkung abziehbar ist, § 3 Nr. 2 S. 2 GrEStG.

In der Praxis sind darüber hinaus folgende Vorgänge von Bedeutung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG ist auch die bloße **Auflassung steuerbar**, sofern dieser kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, welches einen Anspruch auf Übereignung begründet. Somit kann durch Verzicht auf einen Kaufvertrag und eine unmittelbare Auflassung die Grunderwerbsteuer nicht umgangen werden.

Die bloße Einräumung einer **Kaufoption** stellt keinen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar; gleiches gilt bei einem Kauf- oder Vertragsangebot.¹

Bei einem **Vorkaufsrecht** fällt erst mit der Ausübung des Vorkaufsrechts durch den Berechtigten Grunderwerbsteuer an. Auch die Vereinbarung eines Vorkaufsrechts unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.²

Des Weiteren unterliegen der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 2 GrEStG auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (**Verschaffung der Verfügungsbefugnis**). Hierdurch sollen auch solche Verkehrsvorgänge der Grunderwerbsteuer unterworfen werden, bei denen das Grundstücks-eigentum zwar nicht rechtlich wohl aber bei wirtschaftlicher Betrachtung auf einen anderen übergeht. § 1 Abs. 2 GrEStG ist daher immer dann anwendbar, wenn ein Grundstück einem zivilrechtlichen Nichteigentümer zu wirtschaftlichen Eigentum i. S. d. § 39 Abs. 2 AO überlassen wird.³ Wird z. B. einem Makler schuldrechtlich die Möglichkeit eingeräumt, das ihm nicht als zivilrechtlicher Eigentümer gehörende Grundstück auf eigene Rechnung zu veräußern, liegt ein grunderwerbsteuerbarer Übergang der Verwertungsbefugnis vor.

Auch die Übertragung des Eigentums **vom Treugeber auf den Treuhänder** unterliegt nach h.M.⁴ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dies obwohl der Treuhänder das Grundstück gerade nicht zur eigenen Verwertung erhält. Zwar ist auch die Rückübertragung auf den Treugeber erneut nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG steuerbar; jedoch ist der Rückerwerb nach § 3 Nr. 8 GrEStG von der GrESt befreit.⁵

¹Borutta, 19.A., 2018, § 1 GrEStG, Rn. 259.

²Borutta, 19.A., 2018, § 1 GrEStG, Rn. 273.

³Tipke/Lang: Steuerrecht, 23. A., 2018, § 18, Rn. 26; a. A.; Borutta, 19.A., 2018, § 1 GrEStG, Rn. 545.

⁴Borutta, 19.A., 2018, § 1 GrEStG, Rn. 133.

⁵Gleichlautender Erlass der Länder v. 19.09.2018, BStBl. I 2018, S. 4501, Nr. 1.3.1.

2.1.1.1.1 Grundstücke i. S. d. § 2 GrEStG

Die o. g. Rechtsvorgänge müssen sich auf ein Grundstück i. S. d. § 2 GrEStG beziehen. Dazu gehören nicht nur Grundstücke im zivilrechtlichen Sinne, d. h. mit einem **Gebäude** bebauter **Grund und Boden**, sondern auch **Erbbaurechte, Wohnungs- und Teileigentum, Gebäude auf fremdem Grund und Boden und Nutzungsrechte** nach § 1010 BGB und § 15 WEG.

Nicht erfasst werden allerdings **Betriebsvorrichtungen**, Dauerwohn- und Dauernutzungsrechte sowie Mineralgewinnungsrechte, sodass damit im Zusammenhang stehende Rechtsvorgänge keine Grunderwerbsteuer auslösen.

2.1.1.1.2 Bemessungsgrundlage

2.1.1.1.2.1 Grundsätzliches

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer (GrESt) ist gem. § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 GrEStG der **Wert der Gegenleistung** für das erworbene Grundstück. Zur Gegenleistung zählt jede Leistung, die der Erwerber kausal wegen des Erwerbs des Grundstücks dem Veräußerer oder einem von diesem benannten Dritten erbringt. Bei einem Kauf dient der **Kaufpreis** einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen als Gegenleistung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG).

In der Praxis ist die Ermittlung des Kaufpreises unproblematisch, da dieser vertraglich festgelegt wird. Lediglich in Fällen, in denen der Kaufpreis langfristig zinslos oder niedrig verzinslich gestundet wird oder in einer Rente besteht, können Bewertungsprobleme entstehen. In diesen Fällen ist der Kaufpreis nach den Regeln des Allgemeinen Teils des BewG zu ermitteln.

Zur Ermittlung der Gegenleistung sind dem Kaufpreis die vom Käufer übernommenen Leistungen hinzuzurechnen. Hierzu gehören in erster Linie die grundpfandrechtlich gesicherten Verbindlichkeiten (**Hypotheken, Grundschulden**), sofern sie der Käufer übernimmt. Zur Gegenleistung zählen auch die dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen, vor allem ein **Wohnrecht**, dass sich der Verkäufer an einem Teil des Grundstücks vorbehält. **Nachträgliche Preiserhöhungen** sind erst mit dem Zeitpunkt der Erhöhung zu erfassen und nicht rückwirkend.⁶

Eine wegen Option anfallende **Umsatzsteuer** gehört im Anwendungsbereich des § 13b UStG **nicht** zur Bemessungsgrundlage für die GrESt.⁷ Des Weiteren gehört auch die GrESt gem. § 9 Abs. 3 GrEStG nicht zu ihrer eigenen Bemessungsgrundlage.

Wenn **keine Gegenleistung** vorhanden ist, wird die Steuer nach den Grundbesitzwerten gem. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG⁸ bemessen (vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG). Ein

⁶BFH v. 26.04.2006, DStRE 2006, S. 865.

⁷Finanzministerium Baden-Württemberg v. 22.06.2004, DStR 2004, S. 1432; Borutta 19. A., 2018, § 9 GrEStG, Rn. 184.

⁸Weitere Einzelheiten zur Bewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer im Allgemeinen Teil, Abschn. 1.6.3.

symbolischer Kaufpreis, der nicht als Gegenleistung i. S. d. § 8 Abs. 1 GrEStG angesehen werden kann, wird angenommen, wenn der Kaufpreis in einem so drastischen Missverhältnis zum Wert des Grundstücks steht, dass er sich dazu in keinerlei Relation bringen lässt und daher nicht ernsthaft vereinbart ist.⁹ Bei der Prüfung, ob ein derartiges Missverhältnis vorliegt, ist zu berücksichtigen, dass ein vereinbarter Kaufpreis grundsätzlich auch dann als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, wenn er den Wert des Grundstücks deutlich unterschreitet. Der Verkehrswert eines Grundstücks stellt keine hilfsweise heranzuziehende Bemessungsgrundlage dar.¹⁰

2.1.1.1.2.2 Einheitliches Vertragswerk

Das Grundstück unterliegt der GrESt in dem Zustand, in dem es erworben wird. Spätere werterhöhende Veränderungen durch den Käufer, z. B. durch Bebauung, sind nicht steuerbar. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn sich der Erwerber für die Bebauung des Veräußerers bedient. Maßgebend ist daher für die Besteuerung der **Zustand des Grundstücks im Erwerbszeitpunkt**. Ist jedoch nach den Vereinbarungen der Parteien der Erwerbsgegenstand das veränderte, z. B. bebaute Grundstück, so gehört zur **Bemessungsgrundlage** auch das Entgelt, welches der Erwerber für diese Veränderung (Bebauung) zu zahlen hat. Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung eines Grundstücks und zur Errichtung eines Gebäudes auf diesem Grundstück aus zwei an sich **selbständigen Verträgen**, so kann einheitlicher Gegenstand des Erwerbsvorgangs das **Grundstück im bebauten Zustand** u. a. dann sein, wenn ein **objektiver enger sachlicher Zusammenhang** zwischen den Verträgen besteht, d. h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtung als einheitlichen Leistungsgegenstand nur das bebaute Grundstück erhält (**sog. einheitliches Vertragswerk**).

Das Rechtsinstitut des einheitlichen Vertragswerks ist gesetzlich nicht kodifiziert.¹¹ In § 8 Abs. 2 S. 2 GrEStG ist das Rechtsinstitut aber insofern verankert, als das bei Erwerbsvorgängen, welche sich auf ein noch zu errichtendes Gebäude erstrecken, für den Wert des Grundstücks die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes maßgebend sind, d. h. der Wert des bebauten Grundstücks die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet.

Ein **einheitliches Vertragswerk** wird nach der Rechtsprechung insbesondere dann angenommen, wenn rechtlich selbständige Verträge nach dem Willen der Parteien derart voneinander abhängig sind, dass sie miteinander „**stehen und fallen**“.

Zu bejahen ist dies insbesondere, wenn zwischen mehreren Verträgen ein so enger **sachlicher Zusammenhang** besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtung das bebaute Grundstück als einheitlichen Leistungsgegenstand erhält. Der objektive enge sachliche Zusammenhang zwischen einzelnen Verträgen ist beispielsweise zu bejahen,

⁹BFH v. 07.12.1994, BStBl. II 1995, S. 268.

¹⁰BFH v. 05.03.1997, DStRE 1998, S. 285.

¹¹Boruttau 19. A., 2018, § 8 GrEStG, Rn. 161 ff.; Boruttau, 19. A., 2018, § 9 GrEStG, Rn. 150 ff.

wenn dem Erwerber aufgrund einer konkreten und bis nahezu zur Baureife gediehenen Vorplanung, ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur annehmen kann.¹² Des Weiteren ist ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen einzelnen Verträgen auch in den Fällen gegeben, in denen der Erwerber spätestens mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das „**Ob und Wie**“ einer Bebauung gegenüber der Veräußererseite nicht mehr frei ist.¹³ Für die Annahme eines einheitlichen Vertragswerkes kommt es allein auf das objektiv vorliegende Zusammenwirken der Veräußererseite an, ohne dass dies für den Erwerber erkennbar sein muss.¹⁴ Ein einheitliches Vertragswerk liegt daher auch dann vor, wenn der Erwerber davon ausgeht ein unbebautes Grundstück zu erwerben und eigenverantwortlich zu bebauen, allerdings die Veräußererseite z. B. durch Provisionszahlungen zusammenarbeitet. Gleiches gilt bei einer späteren Bebauung durch Dritte, wenn dieser mit dem Grundstücksveräußerer zusammenarbeitet.¹⁵ Voraussetzung hierfür ist, dass das Zusammenwirken anhand äußerer Merkmale objektiv festgestellt werden kann.¹⁶ Kein einheitliches Vertragswerk liegt jedoch vor, wenn der Erwerber das Angebot zur Bebauung zwar annimmt, die Bebauung aber mit wesentlichen Abweichungen vom ursprünglichen Angebot umgesetzt wird. Eine wesentliche Abweichung ist gegeben, wenn sich die Flächengröße oder die Baukosten um mehr als 10 % verändern oder wenn ein zusätzliches Gebäude errichtet wird, das den Charakter der Baumaßnahme ändert.¹⁷

Die Finanzverwaltung¹⁸ hat das Schema in Abb. 2.2 zur Prüfung entwickelt, ob ein einheitliches Vertragswerk vorliegt:

Rechtsfolge des einheitlichen Vertragswerks ist die **Erhöhung** der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage, in dem neben der Gegenleistung für den Erwerb des unbebauten Grundstücks auf die Gegenleistung für weitere Leistungen, d. h. insbesondere die Bauleistungen, mit einzbezogen werden.

2.1.1.3 Steuerbefreiungen

Im Gesetz sind eine Reihe von Befreiungen von der Grunderwerbsteuer geregelt. Zu nennen sind hier insbesondere:

¹²BFH v. 23.11.1994, BStBl. II 1995, S. 331.

¹³BFH v. 15.03.2000, LSK 2001, 070453.

¹⁴BFH v. 19.06.2013, BStBl. 2013, S. 965.

¹⁵BFH v. 03.03.2015, BStBl. II 2015, S. 660; BFH v. 06.07.2016, BFH/NV 2016, S. 1584; BFH v. 06.07.2016, BStBl. II 2016, S. 895.

¹⁶OFD Niedersachsen v. 10.01.2017.

¹⁷BFH vom 08.03.2017, BStBl. II, 2017, S. 1005, Rz. 30 m.w.N.

¹⁸Gleich lautende Erlasse zum Gegenstand des einheitlichen Vertragswerks (Einheitliches Vertragswerk/Einheitlicher Erwerbsgegenstand), Oberste Finanzbehörden der Länder vom 20.09.2017, BStBl. I 2017, S. 452; Die Klammerzusätze des Prüfungsschemas beziehen sich auf das vorgenannte Schreiben.

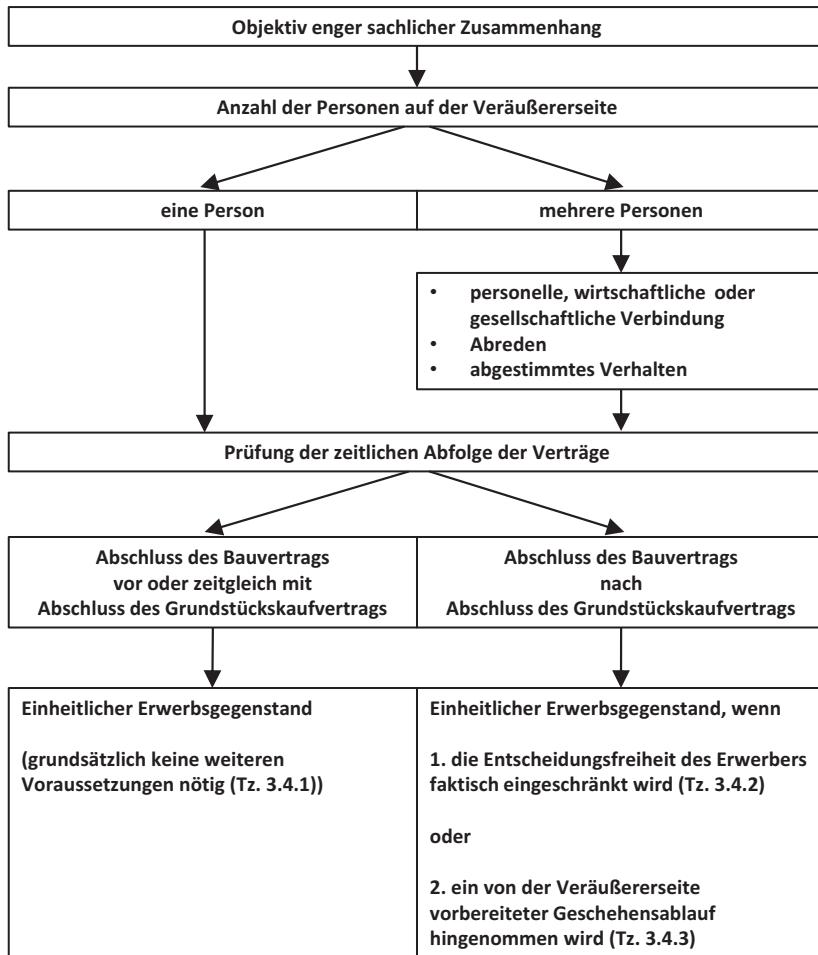


Abb. 2.2 Prüfungsschema der Finanzverwaltung für ein einheitliches Vertragswerk

- Freigrenze von 2500 €, § 3 Nr. 1 GrEStG,
- Grundstückserwerb **von Todes wegen** und **Grundstücksschenkung**, § 3 Nr. 2 GrEStG,
- Erwerb eines Nachlassgrundstücks durch Miterben zur Teilung des Nachlasses, § 3 Nr. 3 GrEStG,
- **Ehegattenerwerb**, § 3 Nr. 4 GrEStG.

In § 3 Nr. 1 GrEStG ist eine **Freigrenze** von 2500 € geregelt, d. h., dass bei einem Gegenwert bis zu 2500 € keine Grunderwerbsteuer anfällt. Wird diese Grenze jedoch überschritten, so wird der gesamte Gegenwert als Bemessungsgrundlage herangezogen.

Grundsätzlich sind sowohl der **Grundstückserwerb von Todes wegen**, als auch der Erwerb unter Lebenden mittels **Grundstücksschenkung** nach § 3 Nr. 2 GrEStG grund-erwerbsteuerbefreit. Die Befreiung soll eine doppelte Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs mit Erbschaft- bzw. Schenkung- und Grunderwerbsteuer vermeiden.

Erwirbt ein Miterbe ein im Nachlass befindliches Grundstück durch **Teilung des Nachlasses**, so ist dieser Erwerb gem. § 3 Nr. 3 GrEStG ebenfalls von der Grunderwerbsteuer befreit. Hierdurch wird sichergestellt, dass der Erwerb durch Teilung des Nachlasses dem alleinigen Erwerb von Todes wegen gleichgestellt ist.

Ebenfalls steuerbefreit ist gem. § 3 Nr. 4 GrEStG der **Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den eingetragenen Lebenspartner** des Veräußerers. Dieser Tatbestand kann neben einem kaufrechtlichen Erwerb beispielsweise dadurch verwirklicht werden, dass zwischen den Ehepartnern eine **Gütergemeinschaft** in Kraft tritt, aufgrund dessen das Grundstück in das gemeinschaftliche Vermögen übergeht. In diesem Fall handelt es sich um einen Erwerbsvorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG, der jedoch gem. § 2 Nr. 4 i. V. m. § 5 Abs. 2 GrEStG steuerbefreit ist. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist das Bestehen einer gültigen Ehe im Zeitpunkt des Erwerbsvorgangs und das der Erwerbsvorgang auch tatsächlich vollzogen wird.

2.1.1.4 Steuersatz

Der Steuersatz beträgt gem. § 11 Abs. 1 GrEStG **3,5 %**. Jedoch haben die Länder seit dem 01.09.2006 durch Einführung des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG die Befugnis, einen abweichenden Steuersatz festzulegen. Außer Bayern und Sachsen haben von dieser Regelung mittlerweile alle Bundesländer Gebrauch gemacht. Wie in nachfolgender Abbildung ersichtlich, wurde in Schleswig-Holstein, Nordrhein-Westfalen sowie im Saarland, in Brandenburg und Thüringen der höchste Steuersatz von 6,5 % festgelegt. In Hessen, Berlin und Mecklenburg-Vorpommern gilt ein Steuersatz von 6 %, in Hamburg ein Steuersatz von 4,5 %. Die restlichen Bundesländer haben für die Grunderwerbsteuer einen Steuersatz von 5,0 % (vgl. Tab. 2.1).

Der Steuersatz ist auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden und ergibt somit die Steuerschuld.

2.1.1.5 Steuerschuldner

Steuerschuldner sind gem. § 13 GrEStG die an einem Erwerbsvorgang beteiligten Personen als **Gesamtschuldner nach § 421 BGB**, bei einem Kaufvertrag also der Erwerber und der Veräußerer. Dem Finanzamt kommt diesbezüglich ein Auswahlermesszen zu. Bei der Ermessensausübung hat das Finanzamt zu berücksichtigen, wer im Innenverhältnis tatsächlich zur Übernahme der Grunderwerbsteuer vertraglich verpflichtet ist.

2.1.1.6 Entstehung, Festsetzung und Zahlung der Grunderwerbsteuer

Sobald ein Tatbestand des § 1 GrEStG verwirklicht ist, also z. B. ein Kaufvertrag über ein Grundstück rechtswirksam ist, entsteht gem. § 38 AO die Steuerschuld.

Tab. 2.1 Grunderwerbsteuer – Steuersatz 2020 nach Bundesländern

Grunderwerbsteuersatz in Deutschland zum 1. Januar 2020 nach Bundesländern	
Bundesland	Steuersatz (%)
Schleswig-Holstein	6,50
Nordrhein-Westfalen	6,50
Saarland	6,50
Brandenburg	6,50
Thüringen	6,50
Hessen	6,00
Berlin	6,00
Mecklenburg-Vorpommern	6,00
Sachsen-Anhalt	5,00
Baden-Württemberg	5,00
Niedersachsen	5,00
Bremen	5,00
Rheinland-Pfalz	5,00
Hamburg	4,50
Bayern	3,50
Sachsen	3,50

Unerheblich ist für den Entstehungszeitpunkt der GrESt sowohl der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (Übergang von Nutzen und Lasten) als auch des zivilrechtlichen Eigentums (Eintragung im Grundbuch). Dies bedeutet auch, dass mit dem Abschluss des Kaufvertrags das Grundstück für Zwecke der Grunderwerbsteuer als dem Käufer zugehörig gewertet wird. Bei aufschiebend bedingten oder genehmigungsbedürftigen Erwerbsvorgängen entsteht die GrESt-Schuld gem. § 14 GrEStG erst mit dem Eintritt der Bedingung i. S. d. § 158 Abs. 1 BGB bzw. mit der Genehmigung. Keine Bedingung in diesem Sinne ist gegeben, wenn lediglich die Fälligkeit des Kaufpreises an bestimmte Anforderungen geknüpft ist.¹⁹

Die Steuerschuld ist **einen Monat** nach Bekanntgabe des Grunderwerbsteuerbescheids gem. § 15 GrEStG fällig.

In einigen Fällen wird die Steuer unter bestimmten Bedingungen ganz oder **teilweise erstattet** bzw. auf ihre **Erhebung verzichtet**. Bei diesen Fällen handelt es sich gem. § 16 GrEStG um die **Rückgängigmachung** eines Erwerbsvorganges vor Eigentumsübergang auf den Erwerber, den **Rückerwerb** des Eigentums an einem veräußerten Grundstücks innerhalb einer 2-Jahres-Frist und die **Herabsetzung der Gegenleistung** für das Grundstück.

¹⁹Boruttau/Viskorf, 19. A., 2018, a. a. O. § 14 GrEStG Rn. 45 f.

2.1.1.1.7 Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer

Entrichtet der Erwerber des Grundstücks die Grunderwerbsteuer -was der Regelfall ist-, so bildet der dadurch verursachte Aufwand einen Teil der Anschaffungskosten in Form von **Anschaffungsnebenkosten** für das Grundstück. Handelt es sich um ein bebautes Grundstück, so ist die Grunderwerbsteuer den Wertverhältnissen entsprechend auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Soweit die Grunderwerbsteuer zu den Anschaffungskosten des Gebäudes gehört, führt diese zu einer Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage.

2.1.1.1.8 Anzeigepflicht

Für die grunderwerbsteuerpflichtigen Übertragungsvorgänge besteht gem. § 18 GrEStG eine **Anzeigepflicht** der Gerichte, Behörden und Notare, sowie der sonstigen Anzeigepflichtigen i. S. d. § 19 GrEStG gegenüber dem Finanzamt. Die Anzeigepflicht bezieht sich auf die Übertragung von Grundstücken i. S. d. BGB das Wohnungseigentum und das Teileigentum sowie auf Vorgänge im Zusammenhang mit einem Erbbaurecht oder einem Gebäude auf fremdem Grund und Boden. Für die oben erwähnte Rückgängigmachung gilt gem. § 16 Abs. 5 GrEStG die Voraussetzung, dass der ursprüngliche Erwerbsvorgang ordnungsgemäß angezeigt worden ist.

2.1.1.2 Umsatzsteuerliche Aspekte

2.1.1.2.1 Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs

Die Veräußerung einer inländischen Immobilie durch einen **Unternehmer²⁰** stellt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG eine Lieferung gegen Entgelt dar und ist als solches ein umsatzsteuerbarer Vorgang. Da das Grundstück nicht befördert wird, ist der Ort der Lieferung gem. § 3 Abs. 7 UStG der **Belegenheitsort** des Grundstücks.

Gemäß § 1 Abs. 1a UStG unterliegen die Umsätze bei einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer (**Geschäftsveräußerung im Ganzen**).

Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

Nach ständiger Rechtsprechung²¹ stellt ein **vermietetes Grundstück** einen wirtschaftlich selbständigen **Teilbetrieb** dar. Dasselbe gilt bei mehreren bestehenden Mietverträgen. Tritt der Erwerber in die Mietverträge ein, kann er die unternehmerische Tätigkeit ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortsetzen.

Daher ist auch die Veräußerung eines einzelnen vermieteten Grundstücks als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG zu beurteilen, da der

²⁰Definiert in § 2 UStG.

²¹Z. B. BFH v. 01.04.2004, BStBl. II 2004, S. 802; BFH v. 07.07.2005, BStBl. II 2005, S. 849.

Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Mietvertrag ein **Vermietungsunternehmen** übernimmt.²²

Wird ein Grundstück übertragen, dessen Gebäudefläche insgesamt zur Vermietung oder zur Verpachtung bereitsteht, handelt es sich auch dann um eine Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG, wenn im Zeitpunkt der Übertragung nur ein Teil der Flächen, der jedoch nicht ganz unwesentlich ist, vermietet oder verpachtet ist, der Erwerber insoweit in die Mietverhältnisse eintritt und bezüglich der leerstehenden Gebäudeteile die Vermietung anstrebt und betreibt.²³

Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt dagegen vor, wenn Gegenstand der Übertragung ein zu bebauendes Grundstück ist, dass der Veräußerer unter der Bedingung der Fertigstellung des Bauvorhabens vermietet hat, da dann der Erwerber nicht die vom Lieferer ausgeübte selbständige Tätigkeit fortführt, sondern die Tätigkeit des Veräußerers darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung gewinnbringend veräußern zu können.²⁴ Gleiches gilt, wenn der Erwerber zuvor der einzige Mieter des Grundstücks war und somit praktisch nicht den bestehenden Mietvertrag, dessen Partei er auf der Mieterseite selbst war, fortführen kann.²⁵

Die **Rechtsfolge der Geschäftsveräußerung im Ganzen** besteht zum einen in der **Nichtsteuerbarkeit** des Übertragungsvorganges. Eine Vorsteuerkorrektur beim Veräußerer aus Anschaffungs-/Herstellungskosten gem. § 15a UStG ergibt sich hieraus jedoch nicht. Der Erwerber wird aber nach § 1 Abs. 1a S. 3 UStG als das Unternehmen fortsetzender Rechtsnachfolger behandelt. Rechtsfolge ist somit zum anderen, dass nach § 15 a Abs. 10 UStG der Erwerber für **Vorsteuerkorrekturen** in die Rechtsstellung des Veräußerers eintritt. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen.

In der **Praxis** ist die Frage der Abgrenzung zwischen einer nichtsteuerbaren und einer steuerbaren Grundstücksübertragung **nicht immer zweifelsfrei** möglich. Probleme ergeben sich, wenn eine nichtsteuerbare Grundstücksübertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt, die Parteien jedoch von einer steuerfreien Grundstücksübertragung nach § 4 Nr. 9 UStG ausgehen und der Veräußerer sich gem. § 9 Abs. 1 UStG für eine umsatzsteuerpflichtige Veräußerung entscheidet, sofern an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert wird.

Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen kommt ein Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung grundsätzlich nicht in Betracht.²⁶ Gehen die Vertragsparteien allerdings bei Abschluss des notariellen Vertrages von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen aus und beabsichtigen lediglich für den Fall, dass sich diese rechtliche Würdigung spä-

²²OFD Karlsruhe v. 28.04.2000, UR 2000, S. 348.

²³BFH v. 30.04.2009, DStRE 2009, S. 1151.

²⁴BFH v. 18.09.2008, DStRE 2009, S. 102.

²⁵BFH v. 04.09.2008, LSK 2009, 110269.

²⁶Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE.

ter als fehlerhaft herausstellt eine Option zur Steuerpflicht, so gilt diese vorsorglich und im Übrigen **unbedingt** im Kaufvertrag **ausgesprochene Option** als mit dem Vertragsabschluss wirksam.²⁷ Liegt tatsächlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, gilt diese Option als nicht ausgeübt.²⁸

Der Erwerber ist darüber hinaus nicht berechtigt die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, da nur die gesetzlich geschuldete Vorsteuer abzugfähig ist. Zusätzlich ist zu beachten, dass der Erwerber im Hinblick auf die Vorsteuerkorrektur des § 15a UStG in die Rechtstellung des Veräußerers eintritt und daher bei Nutzungsänderungen Berichtigungen des Vorsteuerabzugs des Veräußerers trägt.

Auch ist zu berücksichtigen, dass der Erwerber eines Betriebs im Ganzen neben der Grundsteuer gem. § 75 AO auch für alle rückständigen Betriebssteuern haftet. Die **Haftung** umfasst jedoch nur die bei Immobilien teilweise begrenzt relevanten Steuern wie Umsatzsteuer, die pauschalierte Lohnsteuer, die Gewerbesteuer, Rückforderungen für Investitionszulagen, Kapitalertragsteuer und Abzugsbeträge nach §§ 48, 50a EStG.²⁹

2.1.1.2.2 Steuerpflichtigkeit des Erwerbsvorgangs

Liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG vor, so liegt bei inländischem Grundbesitz grundsätzlich eine steuerbare Lieferung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Gemäß § 4 Nr. 9 a) UStG sind jedoch solche Umsätze **steuerbefreit**, die unter das GrEStG fallen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass tatsächlich eine Grund'erwerbsteuerpflicht entsteht. Die Steuerbefreiung von der Umsatzsteuer greift auch dann, wenn das GrEStG ebenfalls eine Steuerbefreiung anordnet, wie dies z. B. beim Verkauf vom Vater an den Sohn (§ 3 Nr. 6 GrEStG) gegeben ist.

Problematisch ist die von der Grunderwerbsteuerbarkeit abhängige Umsatzsteuerbefreiung von unbebauten Grundstücken, bei denen bereits im Zeitpunkt des Erwerbs vertraglich feststeht, dass alsbald ein Gebäude errichtet werden soll. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist entscheidend, ob die Lieferung des Grundstücks und die Erbringung der Bauleistungen von dem gleichen Unternehmer vorgenommen werden.

Treten auf der Veräußererseite mehrere Unternehmer auf (z. B. Grundstückslieferer und Bauunternehmer), so liegen in jedem Fall getrennte umsatzsteuerbare Leistungen vor, von denen nur die Lieferung des Grundstücks umsatzsteuerfrei ist.³⁰ Die grunderwerbsteuerliche Zusammenfassung der Leistungen hat umsatzsteuerrechtlich keine Bedeutung.

Tritt dem Erwerber gegenüber nur **ein Unternehmer** auf, so ist nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu prüfen, ob der Unternehmer ein **unbebautes Grundstück** geliefert, sowie getrennt davon die Bauleistungen erbracht hat oder ob er ein **bebautes Grundstück** geliefert hat. Im zuletzt genannten Fall liegt eine einheitliche Leistung vor,

²⁷BMF v. 23.10.2013, BStBl. 2013, S. 1304.

²⁸OFD Frankfurt v. 17.12.2013, BStBl. I 2013, S. 1304.

²⁹Beermann/Gosch/Jatzke, AO, § 75, Rn. 15.

³⁰Abschn. 4.9.1 Abs. 1 UStAE.

da das Gebäude auf Rechnung des Veräußerers (sog. **Bauträgermodelle**) mit dem Ziel dieses in einem bebauten Zustand zu veräußern, errichtet wurde. Hierbei ist die gesamte Leistung, im Gegensatz zum ersten Fall, nach § 4 Nr. 9 a) UStG umsatzsteuerfrei.³¹

Handelt es sich um zwei getrennte Vorgänge, so ist die Bauleistung nicht umsatzsteuerfrei, obwohl sie möglicherweise aufgrund einer grunderwerbsteuerlichen Zusammenfassung der Vorgänge unter die Grunderwerbsteuer fällt. Hierin ist nach Auffassung des EuGH³² kein Verstoß gegen das Europäische Gemeinschaftsrecht zu sehen.

2.1.1.2.3 Verkauf mit Option zur Umsatzsteuer

Gemäß § 9 Abs. 1 UStG hat der Verkäufer die Möglichkeit auf die **Umsatzsteuerfreiheit zu verzichten**, sofern er und der Erwerber Unternehmer i. S. d. § 2 UStG sind und der Erwerber das Grundstück für sein Unternehmen erwirbt. Dieses **Optionsrecht** steht dem Verkäufer unabhängig von der umsatzsteuerlichen Nutzung des Grundstücks durch den Erwerber zu, da die Einschränkung des Optionsrechts nach § 9 Abs. 2 UStG, wonach das Optionsrecht nur unter der Voraussetzung geltend gemacht werden kann, dass der Leistungsempfänger das Grundstück für steuerpflichtige Umsätze verwendet, nicht für die Veräußerung von Grundstücken Anwendung findet. Erwirbt eine Privatperson z. B. ein Eigenheim, so kann der Verkäufer nicht zur Umsatzsteuer optieren, da der Erwerber kein Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist. Ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung möglich, so kann gem. § 9 Abs. 3 UStG der Verzicht auf Steuerbefreiung **nur** in dem gem. § 311b Abs. 1 BGB **notariell zu beurkundenden Vertrag** erklärt werden.

2.1.1.2.4 Bemessungsgrundlage

Optiert der Veräußerer zur Umsatzsteuer, so stellt das **Entgelt** gem. § 10 Abs. 1 S. 2 UStG, welches für das Grundstück aufgewendet wurde, die Bemessungsgrundlage dar. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer. In der Regel handelt es sich dabei um den vertraglich vereinbarten Kaufpreis abzüglich der Umsatzsteuer. Wird die Umsatzsteuer im Vertrag nicht gesondert ausgewiesen, ist i. d. R. davon auszugehen, dass die Entgeltabrede die Umsatzsteuer beinhaltet.

Bei einem **Tausch**, bzw. einem tauschähnlichen Vorgang entspricht der Wert jedes Umsatzes dem Entgelt für den anderen Umsatz. Zu beachten ist jedoch, dass in § 10 Abs. 5 UStG für bestimmte Vorgänge eine **Mindestbemessungsgrundlage** geregelt ist. Diese ist bedeutend für Umsätze, die Körperschaften und Personengesellschaften an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder und Teilhaber oder diesen nahestehenden Personen ausführen sowie bei Umsätzen, die Einzelunternehmer an ihnen nahestehende Personen oder Unternehmer an ihr Personal bzw. dessen Angehörige aufgrund des

³¹ OFD Chemnitz v. 03.02.1999, DB 1999, S. 563; OFD Frankfurt am Main v. 24.03.2014 DStR 2014, S. 1722.

³² EuGH v. 27.11.2008, DStR 2009, S. 223.

Dienstverhältnisses ausführen. Die Mindestbemessungsgrundlage entspricht in diesen Fällen gem. § 10 Abs. 4 UStG den Kosten, die bei der Ausführung angefallen sind.

2.1.1.2.5 Schuldner der Umsatzsteuer bei Verkauf mit Option

Für den Käufer bedeutet die Option des Verkäufers zur Umsatzsteuerpflicht, dass er auf den Kaufpreis Umsatzsteuer zahlen muss. Bemessungsgrundlage ist das für das Grundstück aufgewendete Entgelt, d. h. der Kaufpreis abzüglich der Umsatzsteuer. Da der **Käufer** jedoch gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 UStG **Steuerschuldner** der Umsatzsteuer ist, erfolgt die Zahlung an den Verkäufer ohne Umsatzsteuer. Diese führt der Käufer direkt in Höhe von derzeit 19 % an das Finanzamt ab.

Die vom Käufer unmittelbar an das Finanzamt zu zahlende Umsatzsteuer erhöht nicht die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.³³

Bei einer Grundstücksveräußerung gehört die gesamtschuldnerisch von Erwerber und Veräußerer geschuldete **Grunderwerbsteuer** auch dann **nicht** zum umsatzsteuerlichen **Entgelt** für die Grundstücksveräußerung, wenn die Parteien des Grundstückskaufvertrags vereinbaren, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat, weil der Erwerber mit der Zahlung der vertraglich übernommenen Grunderwerbsteuer eine ausschließlich eigene Verbindlichkeit begleicht.³⁴

Beispiel

Der Unternehmer A verkauft an den Unternehmer B das Grundstück X für 100.000 € und optiert zur USt (19 %). Der Kaufpreis beträgt daher 119.000 €. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist 100.000 € (Entgelt abzüglich USt).

Die von B nach dem Kaufvertrag zu tragende Grunderwerbsteuer (z. B. Hessen 6 % = 6000 €) erhöht nicht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage und umgekehrt.³⁵

2.1.1.2.6 Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze

Macht der Verkäufer von seinem Optionsrecht Gebrauch, wird der Umsatz als **steuerpflichtig** behandelt. Der Käufer hat somit den Kaufpreis sowie Umsatzsteuer aufgrund § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG zu entrichten. Ist der Käufer Unternehmer, kann er gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend machen, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG vorliegen. Dies bedeutet, die Immobilie muss regelmäßig für umsatzsteuerpflichtige Leistungen eingesetzt werden.

Wird das Grundstück sowohl unternehmerisch, als auch nicht unternehmerisch genutzt, so hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht. Eine Zuordnungsentscheidung ist

³³Finanzministerium Baden-Württemberg v. 22.06.2004, DStR 2004, S. 1432.

³⁴Abschn. 10.1 Abs. 7 UStAE.

³⁵Vgl. Kurzformel bei Gottwald/Behrens, GrESt, 5. A., 2015, S. 9, Rn. 21. Nettokaufpreis = 100 „19 % USt aus 100, 3,5 % GrESt aus 100“.

zeitnah nach der Anschaffung bzw. Herstellung zu treffen, spätestens aber bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist der Umsatzsteuerjahreserklärung, d. h. am 31. Mai des Folgejahres zu dokumentieren.³⁶ Das Grundstück kann entweder dem unternehmerischen Bereich oder dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden, sofern die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt. Ein Vorsteuerabzug kann allerdings nur für den unternehmerisch genutzten Teil der Immobilie erfolgen.³⁷

2.1.1.2.7 Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuern

Grundsätzlich gehören die Vorsteuern, die der Käufer entrichtet hat, gem. § 9b Abs. 1 EStG **nicht** zu den **Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten**, sofern ein Vorsteuerabzug in **voller Höhe** möglich ist, da die Vorsteuern in diesem Fall vollständig durch den Vorsteuererstattungsanspruch neutralisiert werden.

Werden in den Folgejahren **Vorsteuerkorrekturen** gem. § 15a UStG vorgenommen, so hat dies gem. § 9b Abs. 2 EStG ebenfalls keine Auswirkungen auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Mehrbeträge sind demzufolge als Betriebseinnahmen oder Einnahme und Minderbeträge als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln, sofern diese durch eine Einkunftsart veranlasst sind.

Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, sind die Vorsteuerbeträge stets Teil der empfangenen Lieferung und auch wie diese zu behandeln. Die Vorsteuerbeträge sind somit **Teil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** und teilen deren steuerliche Behandlung.

2.1.1.3 Ertragsteuerliche Aspekte

Wie bereits im Allgemeinen Teil erwähnt, löst der Erwerb beim Käufer unmittelbar keine Ertragsteuern aus. Steuerliche Berücksichtigung erlangen jedoch die pagatorischen Aufwendungen zur Herstellung bzw. zum Erwerb der Immobilie in Form von AfA im Falle der steuererheblichen Nutzung bzw. im Rahmen der Ermittlung eines steuerbaren Veräußerungsgewinns.

Der Erwerb eines Grundstücks kann sowohl entgeltlich, als auch unentgeltlich erfolgen. In beiden Fällen stellt sich die Frage, in welcher Form das erworbene Grundstück dem Grunde und der Höhe nach anzusetzen ist. Ein teilentgeltlicher Erwerb ist regelmäßig in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen.

2.1.1.3.1 Entgeltlicher Erwerb

Ein entgeltlicher Erwerb liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen tätigt, die als Gegenleistung für die Hingabe des Grundstücks anzusehen sind.

³⁶BFH v. 15.12.2011, BFH/NV 2012, S. 808–810.

³⁷§ 15 Abs. 1b UStG, bei einer Zuordnung der gesamten Immobilie zum Betriebsvermögen konnte der Unternehmer bis zur Einführung des § 15 Abs. 1b UStG mit Wirkung zum 1. Januar 2011 die gesamte auf den Erwerb entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Der private Nutzungsanteil musste (jährlich) als unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert werden. Der Steuerpflichtige hatte hierdurch die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines zinslosen, staatlichen Darlehens (Seeling-Modell).

2.1.1.3.1.1 Steuerliche Behandlung von Erwerbs- und Erwerbsnebenkosten

Innerhalb der Aufwendungen für den Erwerb einer Immobilie ist zu unterscheiden, ob es sich um Aufwendungen für ein bereits bestehendes Gebäude oder um Aufwendungen für die eigene Herstellung eines noch nicht existierenden Gebäudes handelt. Erwirbt der Steuerpflichtige Grund und Boden mit einem bereits bestehenden Gebäude, so stellen die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen Anschaffungskosten³⁸ i. S. d. § 255 Abs. 1 HGB dar. Für alle Einkunftsarten sind die handelsrechtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten maßgeblich.³⁹ Diese sind im Zeitpunkt der Anschaffung (Übergang von Nutzen und Lasten) bzw. Herstellung (Fertigstellung) zu erfassen.

2.1.1.3.1.2 Erwerb durch Tausch

Ein Erwerb mittels Tausch liegt in der Regel dann vor, wenn eine vertragliche Verpflichtung besteht, anstatt eines Geldbetrags ein anderes Wirtschaftsgut zu leisten.

Zivilrechtlich finden gem. § 480 BGB die Vorschriften über den Kaufvertrag auf den Tauschvertrag entsprechende Anwendung. In Anlehnung daran, handelt es sich auch steuerrechtlich um einen **entgeltlichen Anschaffungsvorgang**. Es ist jedoch fraglich, nach welchen Maßstäben die Anschaffungskosten zu bewerten bzw. anzusetzen sind. Hierbei ist zu differenzieren zwischen freiwilligem und unfreiwilligem Tausch.

Sofern lediglich eine einzelne Immobilie, d. h. ein einzelnes Wirtschaftsgut übertragen wird, bemessen sich bei einem **freiwilligen Tausch** die anzusetzenden Anschaffungskosten gem. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG nach dem **gemeinen Wert** des **hingegebenen Wirtschaftsguts**. Dies gilt unabhängig davon, ob sich das durch den Tausch erworbene Wirtschaftsgut im Betriebs- oder im Privatvermögen befindet.⁴⁰ Befindet sich das durch den Tausch erworbene Wirtschaftsgut im Privatvermögen, so ist dessen Wert im Rahmen des § 23 EStG von Bedeutung.

Werden **zusätzlich** zu der wechselseitigen Hingabe der Wirtschaftsgüter **Zahlungen** geleistet, erhöhen diese die Anschaffungskosten für das eingetauschte Wirtschaftsgut, d. h. die Zusatzzahlungen sind ebenfalls zu aktivieren. Eine Minderung der Anschaffungskosten kann durch Übertragung der in § 6b genannten Rücklage erfolgen. Liegt der gemeine Wert über dem Buchwert, erfolgt eine Gewinnrealisierung.

Handelt es sich um einen **unfreiwilligen Tausch** von Grundstücken z. B. aufgrund eines Flurbereinigungs- bzw. Umlegungsverfahrens, gelten für die Ermittlung der Anschaffungskosten Besonderheiten. Die Umlegung nach dem FlurbG stellt eine **ungebrochene Fortsetzung des Eigentums** an einem verwandelten Grundstück dar, da die zugeteilten Grundstücke Surrogate für die hingegebenen Grundstücke darstellen. In Anbetracht dessen werden die Grundstücke auch steuerrechtlich als wirtschaftliche Identität angesehen. Demzufolge werden die jeweiligen **Buchwerte fortgeführt**, sodass

³⁸Weitere Einzelheiten zu Anschaffungskosten im Allgemeinen Teil, Abschn. 1.6.1.1.

³⁹Schmidt/Kulosa, 38. A., 2019, § 6 EStG, Rz. 151.

⁴⁰Blümich/Glenk, 144. A., 2018, § 23 EStG, Rn. 182.

eine Gewinnrealisierung in diesem Fall nicht erfolgt. Leistet der Steuerpflichtige jedoch eine Zusatzzahlung, so ist diese den Anschaffungskosten hinzuzurechnen.⁴¹

2.1.1.3.2 Unentgeltlicher Erwerb (Schenkung)

Gemäß § 516 Abs. 1 BGB handelt es sich bei einer Schenkung um eine unentgeltliche Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert. Die steuerrechtliche Behandlung der Schenkung ist abhängig davon, ob sich das Grundstück nach der Zuwendung im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen befindet. Auf die erbschafts- und schenkungsteuerlichen Auswirkungen wird später gesondert eingegangen.

2.1.1.3.2.1 Zuführung in das Betriebsvermögen

Wird ein Grundstück des Betriebsvermögens unentgeltlich von einem anderen Steuerpflichtigen erworben, um es dem Betriebsvermögen zuzuführen, so liegt auf der Erwerberseite kein Anschaffungsvorgang i. S. d. § 6 Abs. 1 EStG vor.⁴² Gemäß § 6 Abs. 4 EStG ist der **gemeine Wert** des Grundstücks als Anschaffungskosten anzusetzen, sofern es sich **nicht** um eine Einlage i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG eines Gesellschafters handelt. Dieser Vorgang erhöht daher den steuerlichen Gewinn des Zuwendungsempfängers. Der gemeinsame Wert als Anschaffungskosten stellt auch die Bemessungsgrundlage für die AfA dar. Handelt es sich um eine Einlage, so ist diese nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert anzusetzen, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn die zugeführte Immobilie innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind jedoch um die AfA zu kürzen, die auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes und der Einlage entfallen.

2.1.1.3.2.2 Zuführung in das Privatvermögen

Wurde das Grundstück hingegen unentgeltlich im Privatvermögen erworben, so gelangt § 11d EStDV zur Anwendung. Hiernach bemisst sich die AfA nach den **Anschaffungs-** bzw. **Herstellungskosten des Rechtsvorgängers** oder nach dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zzgl. der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten Herstellungskosten. Der Einzelrechtsnachfolger tritt daher insoweit in die Rechtsstellung des Schenkers ein.

Hat der Schenker das Grundstück **aus seinem Privatvermögen einem anderen** unentgeltlich zugewendet, so hat der Erwerber die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder den Restwert fortzuführen.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn sich das Grundstück im Zeitpunkt der Zuwendung **im Betriebsvermögen** des Schenkers befand. Ist die Zuwendung in diesem Fall **privat**

⁴¹BFH v. 06.07.1989, BStBl. II 1990, S. 126; BFH v. 01.08.1990, BStBl. II 1990, S. 1034; Blümich/Ehmcke, a. a. O., § 6 EStG, Rn. 1385, 1392.

⁴²Blümich/Ehmcke, a. a. O., § 6 EStG, Rn. 158.

veranlasst, liegt bei dem Schenker eine **Entnahme** vor. Der Erwerber hat demzufolge nicht den Buchwert, sondern den Entnahmewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG des Rechtsvor-gängers fortzuführen. Dieser Wert stellt somit die AfA-Bemessungsgrundlage dar.

2.1.1.3.2.3 Gemischte Schenkung

Eine gemischte Schenkung liegt zivilrechtlich immer dann vor, wenn die Zuwendung zwar nicht unentgeltlich, aber ohne gleichwertiges Entgelt erfolgt. Somit tritt eine Bereicherung beim Erwerber nur insoweit ein, als der Wert der ihm zugewendeten Gegenstände den Wert seiner Gegenleistung übersteigt.

Steuerrechtlich handelt es sich bei einer gemischten Schenkung nicht um eine Schenkung i. e. S., sondern um einen **teilentgeltlichen Erwerb**. Auf die Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts (Grundstück) ist in der Regel die **Trennungstheorie**⁴³ anzu-wenden. Danach ist der Erwerbsvorgang in einen **entgeltlichen** und einen **unentgelt-lichen** Teil aufzuteilen.

Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis zum Verkehrswert des Grundstücks.

2.1.2 Besteuerung der Nutzung

Die Nutzung eines Grundstücks kann zu unterschiedlichen Zwecken erfolgen, die jeweils unterschiedliche Steuerfolgen haben können. So kann das Grundstück zu **eigenen bzw. fremden**

- Wohnzwecken oder
- beruflichen bzw. betrieblichen Zwecken

⁴³Z. B. BFH v. 20.12.1990; BFH/NV 1991, S. 383. Im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetrieb eines Mitunternehmers in das Gesamthandvermögens einer Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Nr. 1 EStG) wendet die Finanzverwaltung bei der Prüfung, ob der Vorgang als teilentgeltlich einzustufen ist, die sog. strenge Trennungstheorie an, d. h. der Vorgang wird in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil entsprechend dem Verhältnis der Gegenleistung (z. B. Zahlung oder Schuldübernahme) zum Verkehrswert des Grundstücks aufgeteilt. Der IV Senat des BFH sieht für die Anwendung der strengen Trennungstheorie keine Rechtsgrundlage (BFH v. 19.09.2012, DStR 2012, S. 2051). Nach seiner Auffassung liegt ein ent-geltlicher Vorgang nur insoweit vor, wie die Gegenleistung den Buchwert des übertragenen Wirt-schaftsguts übersteigt. Da innerhalb des BFH unterschiedliche Auffassungen hierzu bestehen hat der X. Senat des BFH mit Beschluss vom 27.10.2015 (DStR 2015, S. 2834) den Großen Senat des BFH aufgrund divergierender Auffassungen des IV. und X. Senats des BFH angerufen. Allerdings hat sich das dem Vorlagebeschluss zugrunde liegende Revisionsverfahren beim X. Senat erledigt, in dem die Finanzverwaltung dem Begehren der Kläger dadurch abgeholfen hat, dass es unter Anwendung der modifizierten Trennungstheorie durch Änderungsbescheid von der Besteuerung der anteiligen stillen Reserven abgesehen hat. Daraufhin hat der Große Senat das Verfahren ein-gestellt (Beschluss vom 30.10.2018, BStBl. II 2019, S. 70). Damit bleibt die entscheidende Rechtsfrage zwischen BFH und Finanzverwaltung weiterhin streitig.

verwendet werden.

Aus der Art der Nutzung ergibt sich entweder die Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung oder des Gewerbebetriebs. Daher wird insbesondere auf die Abgrenzungsfrage zwischen **Vermögensverwaltung** und **Gewerbebetrieb** eingegangen. Ein Schwerpunktthema bildet darüber hinaus die steuerliche **Betriebsaufspaltung**.

Den Ausführungen zur **Immobilie im Betriebsvermögen** schließen sich solche zur **Immobilie im Privatvermögen** an. Dabei wird neben der Fremdnutzung auch auf die Eigennutzung zu **Wohnzwecken** oder beruflichen Zwecken eingegangen. Mögliche **Steuerbegünstigungen** die sich bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilien ergeben, werden kurz erläutert. Hier ist im Wesentlichen die Steuerbegünstigung bei **Handwerkerleistungen** zu nennen. Das **Arbeitszimmer** als Sonderthema, die **Einkünftezielungsabsicht** und die **Einkünfteermittlung** runden die Darstellung ab.

Den ertragsteuerlichen Auswirkungen folgen die **umsatzsteuerlichen** und **grundsteuerlichen Aspekte**. Abschließend wird kurz auf die **Zweitwohnungsteuer** eingegangen.

2.1.2.1 Ertragsteuerliche Aspekte

Die ertragsteuerliche Beurteilung der Immobiliennutzung ist davon abhängig, ob die Immobilie dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zugehörig ist.

Ob ein Grundstück dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zugehörig ist, wird durch die **Einkunftsart** determiniert. Steht das Grundstück im Zusammenhang mit einer der drei Gewinneinkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit), erfolgt eine Zurechnung zum **Betriebsvermögen** (BV); steht es im Zusammenhang mit einer Überschusseinkunftsart i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (z. B. Vermietung und Verpachtung als Vermögensverwaltung), ist es dem **Privatvermögen** (PV) zuzurechnen. Demzufolge ist es für die steuerliche Beurteilung von entscheidender Bedeutung, ob der Steuerpflichtige durch die Nutzung des Grundstücks einen **Gewerbebetrieb** i. S. d. § 15 EStG oder eine **Vermögensverwaltung** i. S. d. § 21 EStG betreibt.

Keine Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück zu eigenen betrieblichen Zwecken oder zu eigenen privaten Zwecken nutzt. Wird das Grundstück zu **eigenen betrieblichen Zwecken** genutzt, erzielt der Steuerpflichtige mittelbar Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sodass das Grundstück seinem Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile brauchen nach § 8 EStDV nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt; insofern besteht daher ein Wahlrecht.

Nutzt der Steuerpflichtige das Grundstück zu **eigenen privaten Zwecken** oder im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG handelt es sich um Privatvermögen. Problematisch ist jedoch die Abgrenzung bei der Nutzung zu fremden betrieblichen Zwecken bzw. fremden Wohnzwecken.

2.1.2.1.1 Abgrenzung Gewerbebetrieb/Vermögensverwaltung i. R. d. Immobiliennutzung

Nutzt der Steuerpflichtige das Grundstück zu fremden betrieblichen bzw. Wohnzwecken, kann er abhängig von der konkreten Ausgestaltung der Fremdnutzung entweder Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG erzielen, wobei Letzteres dann der Fall ist, wenn der Steuerpflichtige eine reine Vermögensverwaltung betreibt.

Vermögensverwaltung liegt nach der Legaldefinition des § 14 S. 3 AO dann vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet wird.

Im Gegensatz dazu ist gem. § 15 Abs. 2 EStG eine Betätigung grundsätzlich dann als **gewerbliche Tätigkeit** zu qualifizieren, wenn es sich um eine selbständige nachhaltige Betätigung handelt, die mit der Absicht, einen Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen ist und kein Fall der privaten Vermögensverwaltung vorliegt.

Da auch bei privater Vermögensverwaltung die Kriterien des Gewerbebetriebs erfüllt sein können, sind für die Abgrenzung darüber **hinausgehende Umstände** zu berücksichtigen. Die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb sind überschritten, sobald die **Ausnutzung substanzialer Vermögensmehrung** durch **Umschichtung von Substanzwerten** gegenüber der **Nutzung von Grundbesitz** im Sinne einer **Fruchtziehung** entscheidend in den **Vordergrund** tritt, wobei auf das **Gesamtbild der Verhältnisse** und auf die **Verkehrsauffassung** abzustellen ist.⁴⁴

Eine gewerbliche Tätigkeit kommt in Abgrenzung zu einer reinen Vermögensverwaltung insbesondere dann in Betracht, wenn die Grenze zur gewerblichen Vermietung überschritten wird, bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung sowie im Falle eines gewerblichen Grundstückshandels. Wobei bei einem gewerblichen Grundstückshandel die Vermietungseinkünfte durch die Veräußerung umqualifiziert werden (Abb. 2.3).

2.1.2.1.1.1 Gewerbliche Vermietung

Grundvoraussetzung der gewerblichen Vermietung ist die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG, d. h. es muss sich um eine selbständige, nachhaltige Betätigung handeln, die mit der Absicht einen Gewinn zu erzielen unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und darüber hinaus der Rahmen einer Vermögensverwaltung überschritten wird⁴⁵. In Abgrenzung zur Vermögensverwaltung sind hierbei insbesondere die Kriterien der **Nachhaltigkeit** und der **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** entscheidend.

⁴⁴R 15.7 Abs. 1 EStR 2012; BFH v. 03.07.1995, BStBl. II 1995, S. 617.

⁴⁵Vgl. § 14 AO.

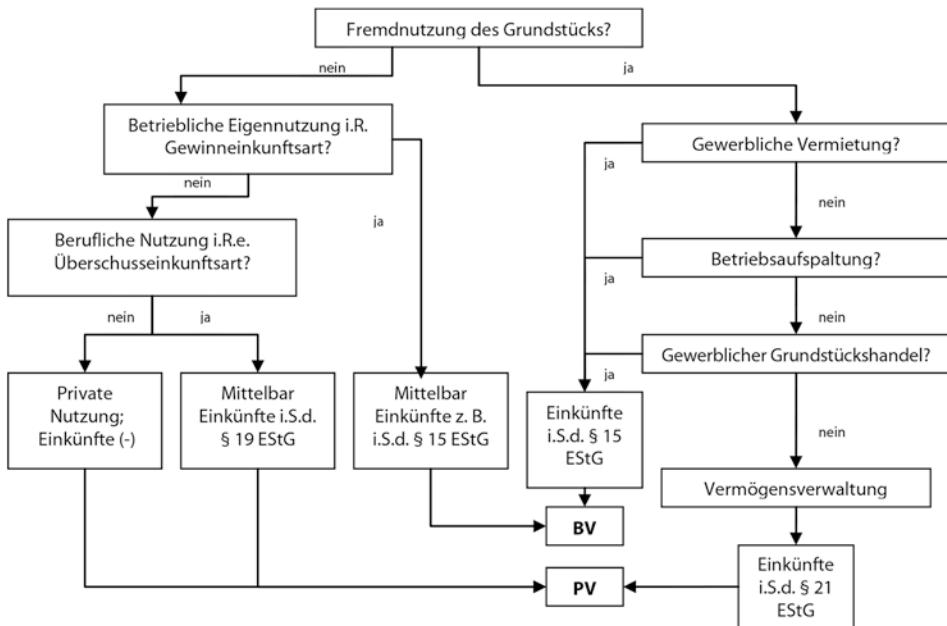


Abb. 2.3 Prüfungsschema zur Abgrenzung Betriebsvermögen – Privatvermögen

Nachhaltig ist eine Tätigkeit dann, wenn sie mit der **Absicht auf Wiederholung** ausgeübt wird. Dieses subjektive Tatbestandsmerkmal wird durch die tatsächliche Wiederholung mehrerer Tätigkeitsakte, die auf einen als Erwerbsquelle geeigneten Dauerzustand ausgerichtet sind, verobjektiviert.

Das Kriterium der **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** ist dann erfüllt, wenn Leistungen am Markt gegen Entgelt und für eine **unbestimmte Anzahl von Personen** angeboten werden.⁴⁶

Wie bereits dargestellt, lässt sich die Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit gegenüber der privaten Vermietung und Verpachtung nicht allein an Hand der Begriffsdefinition für den Gewerbebetrieb vornehmen, da die Begriffsmerkmale des Gewerbebetriebs auch für die Vermietungstätigkeit zutreffen können. Es kommt daher auf das Bild der Tätigkeit nach der **Verkehrsauffassung** im **Einzelfall** an, wobei eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen sind.⁴⁷

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die reine **Vermietung und Verpachtung** von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden und Gebäudeteilen eine Vermögensverwaltung darstellt.⁴⁸ Dabei ist nicht darauf abzustellen,

⁴⁶Frotscher/Geurts, § 15 EStG, Rn. 81 f.

⁴⁷BFH v. 24.01.1996, BStBl. II 1996, S. 303; BFH v. 29.10.1998, BStBl. II 1999, S. 448.

⁴⁸R 15.7 Abs. 1 EStR 2012; BFH v. 01.10.1986, BStBl. II 1987, S. 113.

wie **umfangreich** das vermietete und verpachtete Vermögen ist bzw. ob mit der Vermietung und Verpachtung eine **erhebliche Verwaltungstätigkeit** einhergeht.⁴⁹

Es kommt auch nicht darauf an, ob die Errichtung der zu vermietenden Gebäude in großem Umfang erfolgt und dabei **erhebliche Fremdmittel** eingesetzt werden.⁵⁰

Die Vermietung und Verpachtung wird nur dann als Gewerbebetrieb qualifiziert, wenn **besondere Umstände** hinzutreten, die der Betätigung des Vermieters, als Ganzes gesehen, das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen und vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verleihen.⁵¹ Erforderlich ist also, dass zu der bloßen Nutzungsüberlassung eine fortgesetzte Tätigkeit des Vermieters, des Verpächters oder eine ins Gewicht fallende Sonderleistung hinzukommt, um den Begriff des Gewerbebetriebs zu erfüllen.⁵²

Eine gewerbliche Vermietung von Grundstücken, Grundstücksteilen und Räumen liegt demnach dann vor, wenn über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende besondere Umstände und **weitere Sonderleistungen** hinzukommen, sodass die reine Nutzungsüberlassung in den Hintergrund tritt, z. B. die Reinigung oder Instandhaltung der Räume, Bewachung des Gebäudes, Verpflegungsleistungen oder wenn es umfangreiche auf die besonderen Bedürfnisse der Mieter oder die Art der Vermietung zugeschnittene Anlagen schafft, es sei denn, dass die Errichtung der vermieteten Räume auf die Bedürfnisse eines bestimmten Mieters einmalig erfolgt.⁵³ Sonderleistungen des Vermieters liegen beispielsweise auch vor, wenn Räume in der mit dem Mieter vereinbarten Weise ausgestattet werden, Bettwäsche oder Handtücher überlassen und monatlich gewechselt wird, im Aufenthaltsraum mit Fernsehapparat und ein Krankenzimmer bereitgehalten werden sowie ein Hausmeister bestellt wird oder weitergehende hotelähnlicher Service angeboten wird wie z. B. Zimmerreinigung, Kleider- und Wäschereinigungsservice, Brötchendienst oder das Vorhalten von Getränke-, Snackautomaten, Fitnessgeräten und/oder Kopiergeräten.⁵⁴ Darüber hinaus begründet eine **ständig wechselnde und kurzfristige Vermietung** stets eine gewerbliche Vermietung.⁵⁵

Die für eine gewerbliche Tätigkeit sprechenden Umstände, müssen im Einzelfall nicht notwendigerweise zusammen vorhanden sein. Es genügt, wenn einzelne Umstände vorliegen, die für das Bild eines Gewerbebetriebs typisch sind; ein Umstand allein reicht jedoch nicht aus, entscheidend ist auch hier das **Gesamtbild der Verhältnisse**. In der **Praxis** sollte in Zweifelsfällen zur Erlangung von Rechtssicherheit eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung erfolgen.

⁴⁹BFH v. 21.12.1976, BStBl. II 1977, S. 244.

⁵⁰BFH v. 11.07.1968, BStBl. II 1968, S. 775.

⁵¹BFH v. 21.12.1976, a. a. O., S. 244.

⁵²BFH v. 30.07.1985, BStBl. II 1986, S. 359; BFH v. 21.08.1990, BStBl. II 1991, S. 126.

⁵³BFH v. 21.08.1990, a. a. O.

⁵⁴BFH v. 24.10.2017, DStR 2018, S. 403; FinBeh Hamburg, Fachinformation v. 30.01.2018, DStR 2018 S. 1821.

⁵⁵R 15.7 Abs. 2 EStR 2012.

Neben der Qualifizierung der Mieteinnahmen als gewerbliche Einkünfte hat die gewerbliche Vermietung die **Gewerbesteuerpflicht** des Vermieters zur Folge. Hierauf wird im Weiteren gesondert eingegangen.

2.1.2.1.1.2 Betriebsaufspaltung (Doppelgesellschaft)

Wie bereits erläutert, stellt die Verwaltung eigener Immobilien, sowie deren Vermietung in der Regel keine gewerbliche Tätigkeit dar. Etwas anderes ergibt sich für den Fall der sog. **Betriebsaufspaltung**, die unter bestimmten Voraussetzungen zu einer **Umqualifizierung** von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG in solche aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG führt.

(1) Grundsätzliches

Die Betriebsaufspaltung ist eine gesetzlich nicht geregelte, durch die Rechtsprechung entwickelte Rechtsfigur, welcher der Gedanke zugrunde liegt, dass zwei juristisch selbständige, aber wirtschaftlich miteinander verflochtene Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen als einheitliches **gewerbliches Unternehmen** zu beurteilen sind.⁵⁶

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (**Besitzunternehmen** bzw. Einzelunternehmen) ein Grundstück als **wesentliche Betriebsgrundlage**⁵⁷ an eine von ihm beherrschte gewerbliche Personen- oder Kapitalgesellschaft (**Betriebsunternehmen**) zur Nutzung überlässt und zwischen den Unternehmen eine **sachliche**⁵⁸ und **personelle**⁵⁹ Verflechtung besteht (Abb. 2.4).

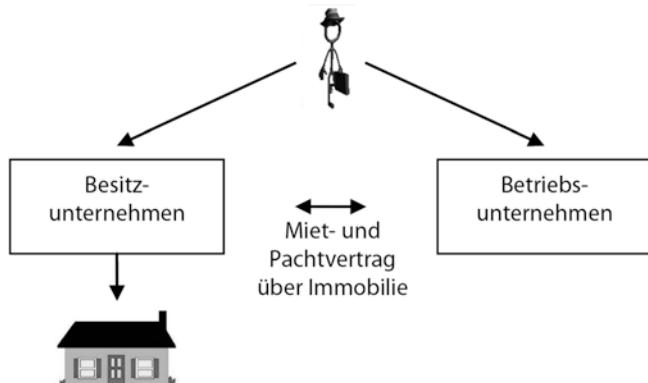


Abb. 2.4 Betriebsaufspaltung

⁵⁶Blümich/Bode, § 15 EStG; Rn. 590–591.

⁵⁷H 15.7 Abs. 4 Allgemeines EStH 2014.

⁵⁸H 15.7 Abs. 5 Beginn der sachlichen Verflechtung EStH 2014.

⁵⁹H 15.7 Abs. 6 Allgemeines EStH 2014.

(2) Voraussetzungen

Als **Träger** der Betriebs- und Besitzgesellschaften können Gesellschaften unterschiedlichster Rechtsformen in Betracht kommen. Möglich sind u. a. auf beiden Seiten sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften.⁶⁰ Der häufigste Praxisfall ist jedoch die Überlassung durch eine Besitzpersonengesellschaft bzw. eines Besitzinzelunternehmers an eine Betriebskapitalgesellschaft.

Eine **personelle Verflechtung** liegt vor, wenn die hinter den beiden selbständigen Unternehmen stehende(n) Person(en) einen **einheitlichen Betätigungswillen** hat bzw. haben. Davon ist dann auszugehen, wenn dieselbe Person oder eine Personenmehrheit an beiden Unternehmen **mehrheitlich** beteiligt ist bzw. sind, sodass diese in der Lage ist/ sind bei der Betriebs- und bei der Besitzgesellschaft einen **einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen**⁶¹ durchzusetzen.⁶²

Davon ist jedenfalls bei einer **Stimmenmehrheit** in beiden Unternehmen auszugehen. Liegt nach dem Verhältnis der Beteiligungen keine Stimmenmehrheit vor, so kann diese auch mittels eines Stimmrechtsbindungsvertrags künstlich herbeigeführt werden. Für die Durchsetzung des Betätigungswillens ist also nicht zwingend eine **Beteiligungsidentität** der Gesellschafter erforderlich, d. h., es müssen nicht an beiden Unternehmen dieselben Personen zu gleichen Teilen beteiligt sein.

Ausreichend ist vielmehr das Vorliegen einer **Beherrschungsidentität**⁶³, d. h. die Durchsetzung des Betätigungswillens in beiden Unternehmen durch gleich gerichtete Interessen der verbundenen Personengruppe, obwohl die Beteiligungsverhältnisse nicht identisch sind.⁶⁴

In Ausnahmefällen kann die Beherrschung der Betriebsgesellschaft ohne entsprechenden Anteilsbesitz durch eine besondere Machtstellung vermittelt werden (**sog. faktische Beherrschung**⁶⁵).

Eine Besonderheit besteht für die **Beteiligung von Ehegatten**⁶⁶ an der Betriebs- bzw. der Besitzgesellschaft. Die Anteile der Ehegatten an den beiden Gesellschaften sind zur Begutachtung der personellen Verflechtung grundsätzlich **getrennt** voneinander zu beurteilen. Eine Gesamtbetrachtung der Ehegattenanteile durch Addition der Anteile ist

⁶⁰Auch als mitunternehmerische Betriebsaufspaltung oder kapitalistische Betriebsaufspaltung bezeichnet. Allerdings kann nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. BFH v. 01.08.1979, BStBl. II, S. 77; BFH/NV 1998, S. 1258) eine kapitalistische Betriebsaufspaltung nur dann vorliegen, wenn die Anteile der Betriebskapitalgesellschaft von der Besitzkapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar selbst gehalten werden.

⁶¹H 15.7 Abs. 6 Allgemeines EStH 2014.

⁶²BFH v. 08.11.1971, BStBl. II 1972, S. 63.

⁶³H 15.7 Abs. 6 Beherrschungsidentität EStH 2014.

⁶⁴OFD Frankfurt v. 02.02.2011, BeckVerw 250799.; Blümich/Bode, § 15 EStG, Rn. 601 ff.

⁶⁵H 15.7 Abs. 6 Beherrschungsidentität EStH 2014.

⁶⁶H 15.7 Abs. 7 Allgemeines EStH 2014.

somit grundsätzlich unzulässig, es sei denn, es ergeben sich über die Ehe hinausgehende andere Umstände, welche auf einen einheitlichen Betätigungswillen schließen lassen.

Durch den Grundsatz der getrennten Begutachtung der Ehegattenanteile liegt eine Betriebsaufspaltung jedenfalls dann nicht vor, wenn jeweils nur einer der beiden Ehegatten an der Betriebs- bzw. Besitzgesellschaft beteiligt ist (sog. **Wiesbadener Modell**).⁶⁷

Eine darüber hinaus erforderliche **sachliche Verflechtung** ist anzunehmen, wenn das zur Nutzung überlassene Grundstück eine **wesentliche Betriebsgrundlage** darstellt. Dabei ist auf die wirtschaftliche Bedeutung des Grundstücks für das Betriebsunternehmen abzustellen. Die Rechtsprechung zur sachlichen Verflechtung unterliegt einer ständigen Fortentwicklung.

Als wesentliche Betriebsgrundlagen sind derzeit folgende Grundstücke/Grundstücks-teile anzusehen:⁶⁸

- Fabrik- und Werkstattgebäude einschließlich der dazugehörigen Bürogebäude, die nach Lage, Größe und Grundriss auf die Betriebsgesellschaft zugeschnitten sind.
- Geschäfts- oder Ladenlokale sowie Beherbergungs- und Gaststättenräume, soweit die Betriebsführung durch deren Lage bestimmt wird.
- Gebäude, die auf die Bedürfnisse der Betriebsgesellschaft extra eingerichtet oder gestaltet worden sind.
- Gebäude, ohne die der Betrieb der Betriebsgesellschaft nicht mehr fortgeführt werden kann.
- Büro- und Verwaltungsgebäude, wenn die Betriebsgesellschaft ein solches Büro benötigt und das angemietete Büro für diesen Zweck geeignet und für die Betriebs-führung nicht von untergeordneter Bedeutung ist.⁶⁹
- Unbebaute Grundstücke, wenn sie z. B. als Lagerflächen betriebsnotwendig und wirtschaftlich nicht von untergeordneter Bedeutung sind.
- Teile eines Einfamilienhauses, wenn die Räume eine funktionale und räumliche Grundlage für den Geschäftsbetrieb der Betriebsgesellschaft darstellen, z. B. als einzelner Büroraum.⁷⁰

Die sachliche Verflechtung setzt grundsätzlich eine Nutzungsüberlassung voraus. Ob diese entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist unerheblich. Eine Gewinn-erzielungsabsicht wird hierbei nach der Rechtsprechung unterstellt, weil Ausschüttungen sowie Wertsteigerungen der Anteile an der Betriebsgesellschaft und Nutzungsentgelte austauschbar sind.⁷¹ Auch ist für sachliche Verflechtungen ausreichend, dass die

⁶⁷BFH v. 30.07.1985, BStBl. II 1986, S. 359; BFH v. 09.09.1986, BStBl. II 1987, S. 28.

⁶⁸H 15.7 Abs. 5 Wesentliche Betriebsgrundlage EStH 2014.

⁶⁹BFH v. 23.05.2000, BStBl. II 2000, S. 621.

⁷⁰Sofern der Gebäudeteil die im § 8 EStDV genannten Grenzen unterschreitet, sollte m. E. eine wesentliche Betriebsgrundlage verneint werden.

⁷¹BFH v. 28.03.2000, DStR 2000, S. 1426.

Besitz-Personengesellschaft der Betriebs-GmbH lediglich ein angemietetes Grundstück zur Nutzung überlässt.⁷²

(3) Beginn und Ende der Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung **beginnt** grundsätzlich mit der personellen und sachlichen Verflechtung. Dies kann der Beginn der Vermietung oder geänderte Beteiligungsverhältnisse sein, die eine personelle Verflechtung begründen. Die Betriebsaufspaltung entsteht mit Erfüllung der von der Rechtsprechung entwickelten Tatbestandsvoraussetzungen. Der Wille des Steuerpflichtigen ist ohne Bedeutung.

Die Betriebsaufspaltung **entfällt**, wenn ihre Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, d. h. wenn die personelle oder sachliche Verflechtung **weggefallen** ist. Der Wegfall der Betriebsaufspaltung ist in der Regel als Betriebsaufgabe i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG zu werten, mit der Folge, dass zum einen die im Betriebsvermögen des früheren Besitzunternehmens enthaltenen stillen Reserven aufzulösen und zu besteuern sind.

Zusätzlich werden die Anteile an der Betriebs-GmbH vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt, was zu einer Aufdeckung der stillen Reserven der Anteile an der Betriebs-GmbH führt. Die stillen Reserven stellen einen Aufgabegewinn dar, der nach § 16 EStG ggf. unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG einkommensteuerpflichtig ist.

Keine Betriebsaufgabe liegt hingegen vor, wenn das Besitzunternehmen unabhängig von der Verflechtung zum Betriebsunternehmen eigenbetrieblich weiterhin gewerblich tätig ist, in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Personengesellschaft betrieben wird oder die Voraussetzungen für eine Betriebsverpachtung vorliegen.

(4) Steuerliche Folgen

Im Folgenden soll vornehmlich die laufende Besteuerung der Betriebsaufspaltung im Hinblick auf die unterschiedlichen Steuerarten dargestellt werden.

Umsatzsteuerliche Aspekte Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, so ist in der Regel von einer **umsatzsteuerlichen Organschaft** auszugehen, da deren wesentlichen Voraussetzungen (finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung) meist gegeben sind.

Die Besitzgesellschaft ist in diesem Fall Organträgerin und die Betriebsgesellschaft Organgesellschaft. In seiner neueren Rechtsprechung hat der BFH entschieden, dass der Organträger an der Organschaft so beteiligt sein muss, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss durchsetzen kann. Ausreichend ist hier eine Beteiligung von mehr als 50 %. Dies ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht gegeben, wenn die Anteilseigner der GmbH den Gesellschaftern der Personengesellschaft entsprechen, wie es bei der

⁷²BFH v. 18.08.2009, BFH/NV 2010, S. 208; BFH-Urteil v. 02.12.2005, VI R 63/03, BStBl. II 2006, S. 329; Schmidt/Wacker, 38. A., 2019, § 15, Rz. 808 f.

üblichen Betriebsaufspaltung mit der Betriebs-GmbH und Besitzpersonengesellschaft der Fall ist. Die Besitz-Personengesellschaft muss entweder mittelbar, unmittelbar oder über eine Tochtergesellschaft mittelbar an der Betriebs-GmbH beteiligt sein.⁷³

Eine finanzielle Eingliederung wird durch den BFH auch abgelehnt, wenn zwischen Schwestergesellschaften ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen wurde.⁷⁴

Das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft hat zur Folge, dass die Vermietungs- bzw. Verpachtungsleistungen der Besitz- an die Betriebsgesellschaft **nicht steuerbare Umsätze** darstellen.

Einkommensteuerliche Aspekte Im Rahmen des Ertragsteuerrechts werden die beiden Gesellschaften als **steuerlich selbständige Gebilde** entsprechend ihrer Rechtsform behandelt. Eine **ertragsteuerliche Organschaft** kann im Normalfall **nicht** angenommen werden, es sei denn die Besitzgesellschaft übt über die Vermietung/Verpachtung hinaus noch eine andere gewerbliche Tätigkeit aus und es liegt ein Ergebnisabführungsvertrag vor.⁷⁵

Wichtigste steuerliche Folge bezüglich der Betriebsaufspaltung ist, dass die Tätigkeit der Besitzgesellschaft in eine **gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert** wird. Die Einkünfte der Besitzgesellschaft durch die Vermietung des Grundstücks an die Betriebsgesellschaft stellen somit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG dar, sondern gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sofern es sich bei dem Besitzunternehmen um eine Personengesellschaft handelt. Hierbei gilt darüber hinaus § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, d. h. die gesamten Einkünfte der Personengesellschaft sind in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren (Abfärbetheorie).

Das Grundstück stellt grundsätzlich **notwendiges Betriebsvermögen (Anlagevermögen)** der Besitzgesellschaft dar, weil es entweder selbst als wesentliche Betriebsgrundlage angesehen werden kann, oder mit der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in Zusammenhang steht.⁷⁶ Das bedeutet, dass die eigentliche Vermietungstätigkeit durch die Betriebsaufspaltung in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert wird, was eine Steuerverstrickung der Immobilie zur Folge hat und die Einkünfte auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Beispiel

A ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. A vermietet an diese einen Raum (Wert ca. 30 T €) seines Einfamilienhauses. Nach zwei Jahren beendet A

⁷³BFH v. 22.04.2010, BStBl. II 2011, S. 597.

⁷⁴BFH v. 01.12.2010, BStBl. II 2011; S. 600; dem folgend BMF v. 05.07.2011, BStBl. I 2011, S. 703 i. V. m. Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE.

⁷⁵FG Nürnberg v. 24.06.2003, EFG 2005, S. 888.

⁷⁶H 15.7 Abs. 1 Betriebsaufspaltung/Gewerblicher Grundstückshandel EStH 2014.

den Mietvertrag, da er den Raum für private Zwecke benötigt. Aufgrund eines positiven Geschäftsverlaufs hat sich der Wert der A-GmbH innerhalb der letzten zwei Jahre von 2 Mio. € auf 4 Mio. € verdoppelt.

Es liegt eine Betriebsaufspaltung aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung vor. Der Raum des Einfamilienhauses, sowie die Anteile an der A-GmbH stellen Betriebsvermögen dar. Die Einkünfte aus der Vermietung des Wohnraums stellen gewerbliche Einkünfte dar. Die Beendigung des Mietvertrags führt zum Wegfall der Betriebsaufspaltung. Hierdurch erfolgt eine Entnahme des vermieteten Raums, sowie der Beteiligung an der A-GmbH vom Betriebs-, in das Privatvermögen, sodass im Hinblick auf die Beteiligung an der A-GmbH ein steuerpflichtiger Gewinn i. H. v. 2 Mio. € entsteht, ohne dass dem A Mittel zugeflossen waren. Durch die vorherige Einbringung der Anteile an der Betriebsgesellschaft in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, können die negativen Auswirkungen, die sich durch den Wegfall der Betriebsaufspaltung ergeben, vermieden werden.

Gewerbesteuerliche Aspekte Da auch aus gewerbesteuerlicher Sicht keine Organisation anzunehmen ist,⁷⁷ unterliegen sowohl die Besitz- als auch die Betriebsgesellschaft unabhängig voneinander als eigenständige Rechtsträger selbständig der Gewerbesteuer. Allerdings sind die Miet- und Pachtzinsen auf Ebene der Betriebsgesellschaft für Zwecke der Gewerbesteuer nicht volumfähig gewinnmindernd zu berücksichtigen, da § 8 Nr. 1 e) GewStG eine Hinzurechnung von 12,5 % der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorsieht.⁷⁸

Die erweiterte Gewerbeertragskürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG um den gesamten Gewerbeertrag der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt, wird **nicht** gewährt.⁷⁹ Durch die Umqualifizierung der Einkünfte aus Vermietung in gewerbliche Einkünfte, stellt die Tätigkeit der Besitzgesellschaft keine Vermögensverwaltung im engeren Sinne dar.

2.1.2.1.1.3 Gewerblicher Grundstückshandel

Bei der Veräußerung eines sich ursprünglich im **Privatvermögen** befindlichen Grundstücks handelt es sich ebenfalls um gewerbliche Einkünfte, sofern die Grenze zum **gewerblichen Grundstückshandel** überschritten wird. Dies ist gegeben, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung die Veräußerung gegenüber der Vermietung in den Vordergrund rückt. Liegen die Voraussetzungen für den gewerblichen Grundstückshandel vor, führt dies zum einen dazu, dass der Veräußerungsgewinn als gewerbliche

⁷⁷FG Nürnberg v. 24.06.2003, EFG 2005, S. 888.

⁷⁸Freibetrag i. S. d. § 8 Nr. 1 GewStG i. H. v. 100.000 € ist zu berücksichtigen.

⁷⁹R 9.2 Abs. 2 GewStR 2009.

Einkünfte i. S. d. § 15 EStG zu versteuern ist. Zum anderen erfolgt eine Umqualifizierung der im Zusammenhang mit diesen Grundstücken stehenden Vermietungseinkünften von Einkünften i. S. d. § 21 EStG in gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 EStG. Das sich ursprünglich im Privatvermögen des Steuerpflichtigen befindliche Grundstück stellt dann notwendiges **Betriebsvermögen** dar.

Da die Umqualifikation der laufenden Einkünfte ein Reflex aus der Veräußerungstätigkeit darstellt, werden die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels im Einzelnen unter Abschn. 2.1.3.1 im Zusammenhang mit der Veräußerung der Immobilie erläutert.

2.1.2.1.2 Immobilie im Privatvermögen

Eine Zurechnung der Immobilie zum Privatvermögen ist gegeben, wenn das Grundstück entweder ohne Einkünftezielungsabsicht (z. B. zu eigenen Wohnzwecken) genutzt wird oder im Zusammenhang mit einer der Überschusseinkünften steht, insbesondere mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG. Im Umkehrschluss ergibt sich, dass die Immobilie nicht im Rahmen einer der o. g. gewerblichen Betätigungen genutzt werden darf.

Wie bereits im Allgemeinen Teil erläutert, kommt es für die ertragsteuerliche Beurteilung entscheidend darauf an, ob die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken oder zu fremden Wohn- bzw. betrieblichen Zwecken genutzt wird.

2.1.2.1.2.1 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Nutzt der Steuerpflichtige die Immobilie **zu eigenen Wohnzwecken**, so hat dies gegenwärtig geringe steuerliche Relevanz.⁸⁰ Insbesondere können die mit der Immobilie im Zusammenhang stehenden Aufwendungen, -insbesondere auch Finanzierungsaufwendungen-, nicht steuermindernd geltend gemacht werden.

Es besteht jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs nach § 10 f. EStG, der Finanzierung der Immobilie durch die Riester-Rente, der Ermäßigung des Einkommensteuertarifs bei bestimmten Handwerkerleistungen sowie der Abzug von bestimmten Sanierungsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen.

(1) Sonderausgabenabzug gem. § 10 f. EStG

§ 10 f. EStG gewährt einen **Sonderausgabenabzug** auf Herstellungskosten, bestimmte Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand an in **Sanierungsgebieten** und städtebaulichen **Entwicklungsbereichen** gelegenen Gebäuden und an **Baudenkmälern**, soweit diese Gebäude zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt werden.

Dem Erfordernis der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken wird gem. § 10 f. Abs. 1 S. 4, Abs. 2 S. 4 EStG auch dann Rechnung getragen, wenn lediglich ein Teil des begünstigten Objekts zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird und der andere Teil unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken an Dritte überlassen wird.

⁸⁰Die Eigenheimzulage ist im Jahr 2013 ausgelaufen.

Als Sonderausgaben können gem. § 10 f. Abs. 1 EStG im Jahr des Abschlusses der begünstigten Maßnahmen und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu **9 %** der Aufwendungen in Abzug gebracht werden, die bei einer Vermietung des Gebäudes als **Herstellungskosten** oder als **Erhaltungsaufwand** i. S. d. §§ 11a, 11b EStG im Wege der erhöhten AfA nach §§ 7h, 7i EStG hätten berücksichtigt werden können.

Der Sonderausgabenabzug ist pro Steuerpflichtigen auf ein Objekt beschränkt. Lediglich bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, sind insgesamt zwei Objekte begünstigt. Besonderheiten bestehen außerdem für Miteigentumsanteile.

Eine weitere Voraussetzung ist, dass die jeweiligen Aufwendungen nicht z. B. als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage der Eigenheimzulage einbezogen wurden. Hierdurch soll eine zweifache staatliche Förderung vermieden werden.

(2) Riester-Rente

Die sog. Riester-Rente dient der privaten Zukunftsvorsorge. Es handelt sich um eine kapitalgedeckte private Zusatzversorgung, die durch Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG begünstigt wird und deren Bezüge nach § 22 Nr. 5 EStG nachgelagert besteuert werden. Alternativ wird statt dem Sonderausgabenabzug eine Altersversorgungszulage nach den §§ 79 ff. EStG gewährt. Von Amts wegen wird gem. § 10 Abs. 2 EStG geprüft, ob der Sonderausgabenabzug oder die Zulage günstiger ist. Begünstigt sind gem. § 10a Abs. 1 EStG Pflichtversicherte, Empfänger von Besoldungen sowie gleichgestellte Personen.

Der Sonderausgabenabzug nach § 10a EStG erfasst u. a. Altersvorsorgebeiträge, die in einen **zertifizierten Altersvorsorgevertrag** i. S. d. § 82 Abs. 1 EStG geleistet werden. Als Sonderausgaben sind maximal 2100 € gem. § 10a Abs. 1 S. 1 EStG abziehbar. Die Altersvorsorgezulage besteht aus einer Grundzulage i. H. v. 154 € p. a. (§ 84 EStG) und einer Kinderzulage i. H. v. 185 € p. a. (§ 85 EStG).

Durch das Eigenheimrentengesetz vom 29. Juli 2008⁸¹ wurde die Riester-Rente um den sog. **Wohn-Riester** erweitert. Nach den Vorschriften der §§ 92a, 92b EStG, kann das in einem zertifizierten Altersvorsorgevertrag gebildete Kapital für die Anschaffung, Herstellung oder Entschuldung einer Wohnung oder für den Erwerb von Genossenschaftsanteilen zur Selbstnutzung einer Genossenschaftswohnung verwendet werden, ohne dass dies für den Sonderausgabenabzug und die Zulageberechtigung schädlich ist.

Für Immobilienvermögen, welches im Rahmen der Riester-Rente gefördert wird, ist gem. § 92a Abs. 2 S. 1 EStG ein **Wohnförderkonto** zu bilden.

(3) Ermäßigung des Einkommensteuertarifs für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Da ein Werbungskostenabzug für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien ausscheidet, hat der Gesetzgeber insbesondere zur Eindämmung von Schwarzarbeit die

⁸¹BGBI. 2008, S. 1509; neu gef. mWv 2014 durch das Gesetz v. 24.06.2013, BStBl. I, S. 1667.

Möglichkeit geschaffen, bestimmte haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien zu fördern, indem die Aufwendungen innerhalb bestimmter Grenzen die **Einkommensteuer** des Steuerpflichtigen **ermäßigen**.

Begünstigt werden grundsätzlich originäre **haushaltsnahe Dienstleistungen** -auch im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung- sowie qualifizierte **Handwerkerleistungen**.

Von den qualifizierten **Handwerkerleistungen** werden gem. § 35a Abs. 2 S. 2 EStG alle handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen in einem vorhandenen Haushalt des Steuerpflichtigen erfasst. Nicht maßgebend ist hierbei, ob es sich um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt. Handwerksleistungen im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind hingegen nicht begünstigt.⁸² Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u. a.:⁸³

- Arbeiten an Innen- und Außenwänden,
- Arbeiten am Dach und an der Fassade, an Garagen u. ä. sowie
- die Reparatur oder der Austausch von Fenstern und Türen,
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und -rohren,
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen),
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen,
- Modernisierung oder Austausch der Einbauküche,
- Modernisierung des Badezimmers,
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personalcomputer und andere Gegenstände, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können),
- Maßnahmen der Gartengestaltung,
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück,
- Erd- und Pflanzarbeiten sowie die Errichtung einer Stützmauer zum Nachbargrundstück.⁸⁴

Bei **Schornsteinfegerleistungen** sind Aufwendungen für Mess- oder Überprüfungen einschließlich der Feuerstättenschau, als auch Aufwendungen für Reinigungs- und Kehrarbeiten sowie sonstige Handwerkerleistungen steuerlich begünstigt.⁸⁵

Unter originären **haushaltshnahen Dienstleistungen** sind gem. § 35a Abs. 2 S. 1 EStG Leistungen zu verstehen, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden, für die eine Dienstleistungsagentur oder ein selbständiger Dienstleister in Anspruch genommen wird und die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden.

⁸²BMF v. 09.11.2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Rn. 21.

⁸³BMF v. 09.11.2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Anlage 1.

⁸⁴BFH v. 13.07.2011, BStBl. II 2012, S. 232.

⁸⁵BMF v. 09.11.2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Anlage 1.

Hierunter fallen z. B.:⁸⁶

- Reinigung der Wohnung
- Gartenpflegearbeiten.

Sowohl für die Handwerkerleistungen, als auch die haushaltsnahen Dienstleistungen, gilt der Abzug von der tariflichen Einkommensteuer **nur für die Arbeitskosten**. Nach § 35a Abs. 2 EStG sind nur die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der haushaltsnahen Tätigkeit selbst, für Pflege- und Betreuungsleistungen bzw. für Handwerkerleistungen einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten begünstigt.

Materialkosten oder sonstige im Zusammenhang mit der Dienstleistung, den Pflege- und Betreuungsleistungen bzw. den Handwerkerleistungen gelieferte Waren bleiben **außer Ansatz**. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Entsorgung als Nebenleistung zur Hauptleistung anzusehen ist (z. B. Fliesenabfuhr bei Neuverfliesung eines Bades, Grünschnittabfuhr bei Gartenpflege).

Der Anteil der **Arbeitskosten** muss grundsätzlich anhand der Angaben in der **Rechnung gesondert** ermittelt werden können. Auch eine prozentuale Aufteilung des Rechnungsbetrages in Arbeitskosten bzw. Materialkosten durch den **Rechnungsaussteller** ist zulässig. Bei Wartungsverträgen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Anteil der Arbeitskosten, der sich auch pauschal aus einer Mischkalkulation ergeben kann, aus einer Anlage zur Rechnung hervorgeht. Abschlagszahlungen können nur dann berücksichtigt werden, wenn hierfür eine Rechnung vorliegt, welche die Voraussetzungen des § 35a EStG erfüllt. Ein gesonderter Ausweis der auf die Arbeitskosten entfallenden Mehrwertsteuer ist nicht erforderlich.⁸⁷

Voraussetzung für die Ermäßigung auf Antrag ist, dass die Dienstleistung in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt erbracht wird. Der Haushalt endet nicht zwangsläufig an der Grundstücksgrenze. Daher sind auch die Straßen- und Gehwegreinigung sowie der Winterdienst auf öffentlichem Gelände begünstigt.⁸⁸ Weitere Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Steuerermäßigung sind, dass der Steuerpflichtige für die Leistung eine Rechnung erhalten hat, sowie der tatsächliche Eingang der Zahlung auf dem **Konto** des Dienstleisters. **Barzahlungen** sind daher **nicht begünstigt**. Darüber hinaus dürfen die Aufwendungen nicht bereits als Werbungskosten, Betriebsausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sein.

Eine Berücksichtigung nach § 35a EStG ist zudem ausgeschlossen, wenn es sich um eine öffentlich geförderte Maßnahme handelt. Dies ist bei der Gewährung eines zinsverbilligten Darlehens, sowie bei der Zahlung steuerfreier Zuschüsse der Fall. Eine

⁸⁶BMF v. 09.11.2016, BStBI. I 2016, S. 1213 Rn. 5.

⁸⁷BMF v. 09.11.2016, BStBI. I 2016, S. 1213, Rn. 40.

⁸⁸BFH v. 20.03.2014, DB 2014, S. 1348; a. A. BMF v. 10.01.2014, BStBl. I 2014, S. 75, Rn. 9.

Steuerermäßigung nach § 35a EStG wird auch für den Teil der Maßnahme ausgeschlossen, auf den sich die Förderung nicht auswirkt.⁸⁹

Die **Verminderung der Einkommensteuer** erfolgt abhängig von der Art der Arbeitsleistung und dem Beschäftigungsverhältnis in unterschiedlicher Höhe:

- Für geringfügige haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse um 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 510 € (§ 35a Abs. 1 EStG).
- Für andere haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bzw. für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen um 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 4000 € (§ 35a Abs. 2 EStG).
- Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen um 20 % der Aufwendungen, höchstens jedoch 1200 € (§ 35a Abs. 3 EStG).

Leben zwei Alleinstehende in einem Haushalt zusammen, können sie die Höchstbeträge jeweils nur einmal in Anspruch nehmen.

(4) Sanierungsaufwendungen für selbstgenutzte Gebäude als außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen stellen größere Aufwendungen dar, die dem Steuerpflichtigen entstehen und welche der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und dem gleichen Familienstand nicht entstehen. Auf Antrag werden die Einkünfte um den Teil der Aufwendungen ermäßigt, welcher die zumutbare Eigenbelastung überschreitet.⁹⁰ So beträgt die zumutbare Belastung bei einem Steuerpflichtigen mit einem oder zwei Kindern und Einkünften⁹¹ von 60.000 €, 2400 € (=4 % v. 60.000 €). Erst wenn die Aufwendungen diesen Betrag übersteigen, können diese als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Die Zwangsläufigkeit einer Gebäudesanierung kann zum einen durch ein unausweichliches Ereignis eintreten oder bei einer konkreten Gesundheitsgefährdung entstehen. In den folgenden Fällen ist nach der Rechtsprechung die Zwangsläufigkeit für eine Sanierung gegeben:

- Wasserschäden durch Rückstau einer Drainage⁹²
- Brand, Hochwasser, Kriegseinwirkung, politische Verfolgung⁹³
- Gefährdung der Statik durch den Befall mit echtem Hausschwamm⁹⁴
- Geruchsbelästigungen durch das Überschreiten objektiv feststellbarer Geruchsschwellen⁹⁵

⁸⁹BMF v. 09.11.2016, BStBl. I 2016, S. 1213, Rn. 23.

⁹⁰§ 33 Abs. 1 EStG.

⁹¹Gesamtbetrag der Einkünfte.

⁹²BFH v. 06.05.1994; BStBl. II 1995, S. 104.

⁹³BFH v. 09.08.2001, BStBl. II 2002, S. 240.

⁹⁴BFH v. 29.03.2012, BStBl. II 2012, S. 572.

⁹⁵BFH v. 29.03.2012, BStBl. II 2012, S. 574.

- Asbestbeseitigung⁹⁶
- Austausch von Möbeln welche eine Formaldehydbelastung von 0,1 ppm in Innenräumen verursachen⁹⁷
- Sanierung des mit Dioxin belasteten Grundstücks⁹⁸

Die Gebäudesanierung stellt keine zwangsläufige Maßnahme dar und somit keine außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG, wenn den Steuerpflichtigen ein eigenes Verschulden an der Belastung trifft, diese beim Erwerb bereits erkennbar war, Ersatzansprüche gegenüber Dritten bestehen oder es sich um eine übliche Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahme handelt.⁹⁹

(5) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Nach dem Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 30.12.2019 werden bei Eigenheimen u. a. die folgenden energetischen Maßnahmen steuerlich gefördert (§ 35c EStG): die Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Geschossdecken, die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung beziehungsweise der Einbau einer Lüftungsanlage und die Erneuerung einer Heizungsanlage. Die Förderung besteht darin, dass maximal 20 % der Aufwendungen für derartige Maßnahmen verteilt über drei Jahre (sieben Prozent/sieben Prozent/sechs Prozent) von der Steuerschuld abgezogen werden können, jedoch maximal je Objekt insgesamt nicht mehr als 20.000 €.

Beträgen die Kosten für eine Wärmedämmung beispielsweise 25.000 €, so kann der Steuerpflichtige in den ersten beiden Jahren 1750 € und im dritten Jahr 1500 € (insgesamt 5000 €) von seiner bereits gezahlten Einkommensteuer zurück erhalten. Gefördert werden nicht nur die Arbeitskosten des Handwerkers, sondern auch die Materialkosten. Allerdings wird die Förderung nur gewährt, wenn das Gebäude mindestens zehn Jahre alt ist und die Maßnahmen von einem Fachunternehmen ausgeführt und bescheinigt werden.

2.1.2.1.2.2 Nutzung zu eigenen beruflichen Zwecken (häusliches Arbeitszimmer)

Neben der Nutzung der im Privatvermögen befindlichen Immobilie zu Wohnzwecken besteht die Möglichkeit, diese zu eigenen beruflichen Zwecken zu nutzen. Dies geschieht i. d. R. dadurch, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Einkünftezielung in seiner ansonsten zu Wohnzwecken genutzten Immobilie ein häusliches Arbeitszimmer nutzt.

⁹⁶BFH v. 09.08.2001, BStBl. II 2002, S. 240; H 33.1–33.4 Gesundheitsgefährdung EStH 2014.

⁹⁷BFH v. 23.05.2002, BStBl. II 2012, S. 570.; H 33.1–33.4 Gesundheitsgefährdung EStH 2014.

⁹⁸BFH v. 20.12.2007, BFH/NV 2008, 937.

⁹⁹BFH v. 29.03.2012, BStBl. II 2012, S. 574; H 33.1–33.4 Sanierung eines selbstgenutzten Gebäudes EStH 2014.

Durch die Nutzung zu beruflichen Zwecken erfährt die Immobilie keine „Steuerverstrickung“, sofern das Arbeitszimmer innerhalb einer Überschusseinkunftsart (§§ 19–23 EStG) genutzt wird.

Etwas anderes gilt hingegen, wenn das häusliche Arbeitszimmer innerhalb einer Gewinneinkunftsart steuerlich berücksichtigt wird, z. B. durch eine (nebenberufliche) Tätigkeit als Journalist oder Künstler, was zu Einkünften i. S. d. § 18 EStG führt. Das Arbeitszimmer stellt dann Betriebsvermögen dar und ist somit steuerverstrickt, sofern der Wert des eigenbetrieblich genutzten Grundstücks mindestens 20.500 € und der Wert mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks beträgt (§ 8 EStDV).

(1) Grundsätzliches

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer stellen gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG grundsätzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten¹⁰⁰ dar.

Etwas anderes gilt gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG nur dann, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die abziehbaren Aufwendungen werden hier allerdings auf einen Betrag von 1250 € beschränkt. Diese Beschränkung gilt nicht, sofern das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellt. Zu den abziehbaren Aufwendungen eines Arbeitszimmers gehören nicht nur direkt zurechenbare Aufwendungen wie z. B. Malerarbeiten oder Bodenerneuerung im Arbeitszimmer, sondern auch die Kosten, welche das gesamte Haus für eine umfassende Renovierung und Modernisierung, die zu einer nachhaltigen Werterhöhung führen.¹⁰¹

Die eingeschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer gilt sowohl im Bereich der Gewinn- als auch der Überschusseinkunftsarten.

(2) Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung

Ein häusliches Arbeitszimmer ist nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁰² dann **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** des Steuerpflichtigen, wenn nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale dort diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Der Tätigkeitsmittelpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt dabei lediglich eine indizielle Bedeutung zu; das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit schließt einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht von vornherein aus (Abb. 2.5).

¹⁰⁰Anhang 19 LStH 2014.

¹⁰¹FG Münster v. 18.03.2015, EFG 2015, S. 1073.

¹⁰²BMF v. 06.10.2017, BStBI. I 2017, S. 1320 Rn. 9 ff.

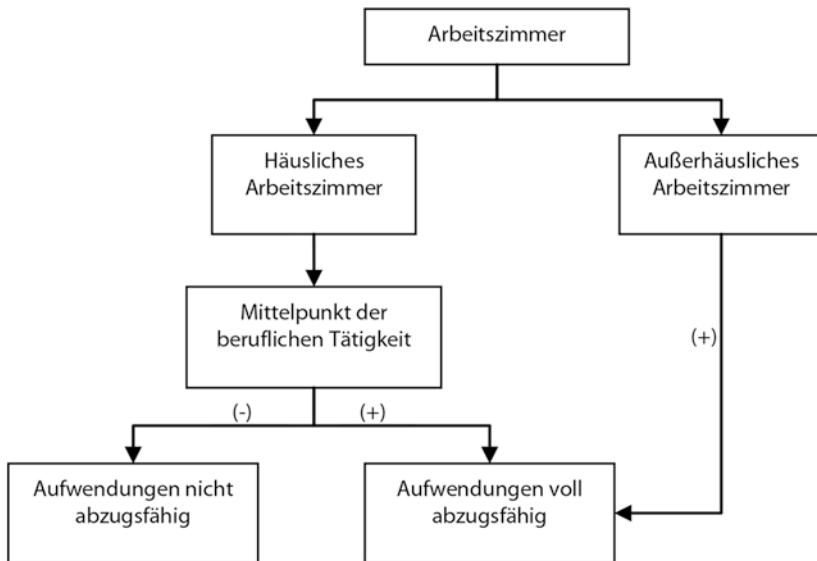


Abb. 2.5 Prüfungsschema zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Über diese Formel hinaus wird teilweise durch Rechtsprechung und Schrifttum eine **verfassungskonforme Auslegung** des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG dahingehend befürwortet, dass Tätigkeitsmittelpunkt der Ort sei, an dem der Steuerpflichtige die wesentlichen für eine zufriedenstellende Berufsausübung notwendigen Grundlagen erbringe. Dies sei immer dann zu bejahen, wenn dem Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsplatz zu Verfügung stehe. Der BFH hat in der Vergangenheit mehrfach Stellung genommen, wann ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Hierbei muss es sich um keinen abgetrennten Raum handeln. So stellt z. B. auch ein Arbeitsplatz in einem **Großraumbüro**, welcher dem Steuerpflichtigen nicht direkt zugeordnet ist, einen anderen Arbeitsplatz dar¹⁰³ sofern gewährleistet ist, dass ausreichend Arbeitsplätze zur Verfügung stehen, um dort die berufliche Tätigkeit in erforderlichem Umfang ausüben zu können. Allerdings stellt z. B. ein **Polararbeitsplatz** keinen anderen Arbeitsplatz dar, wenn dieser Außendienstmitarbeitern, durch die Einrichtung zu weniger Polararbeitsplätze, nicht in ausreichendem Maße zur Erledigung der Innendienstarbeit zur Verfügung steht.¹⁰⁴ Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem **Telearbeitsplatz** können nicht abgezogen werden, wenn es dem Steuerpflichtigen an den Tagen der Telearbeit nicht untersagt ist seinen dienstlichen Arbeitsplatz zu nutzen.¹⁰⁵ Des Weiteren steht auch kein

¹⁰³BFH v. 07.08.2003, BStBl. II 2004, 78.

¹⁰⁴BFH v. 26.02.2014, BStBl. II 2014, S. 570.

¹⁰⁵BFH v. 26.02.2014, BStBl. II 2014, S. 568.

anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, wenn dieser zwar vom Arbeitgeber zugeteilt wurde, bei diesem allerdings wegen Gesundheitsgefährdung Sanierungsbedarf besteht.¹⁰⁶

Fraglich ist, ob für das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers die fast ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung erforderlich ist. Hierzu ist ein Verfahren beim BFH anhängig.¹⁰⁷

Übt ein Steuerpflichtiger **mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander** aus, ist nicht auf eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigung abzustellen; sondern die Tätigkeiten sind in ihrer Gesamtheit zu würdigen.

Wird das Arbeitszimmer **durch mehrere Steuerpflichtige** genutzt, so darf jeder Nutzende die Aufwendungen abziehen, die er getragen hat, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG in seiner Person vorliegen. Jeder Steuerpflichtige kann daher seine Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zum Höchstbetrag von 1250 € abziehen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.¹⁰⁸

(3) Vermietung des häuslichen Arbeitszimmers an den Arbeitgeber

Um die eingeschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen zu vermeiden, wird in der **Praxis** vereinzelt folgende Gestaltung gewählt: Der Arbeitnehmer vermietet den Arbeitsraum entgeltlich an den Arbeitgeber und nutzt diesen. Der Arbeitnehmer erzielt hierdurch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG und kann sämtliche Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁰⁹ setzt dies jedoch voraus, dass das Arbeitszimmer vorrangig im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird und dieses Interesse über die Entlohnung des Arbeitnehmers sowie über die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinausgeht. Für das Vorliegen eines betrieblichen Interesses sprechen nach Auffassung der Finanzverwaltung beispielsweise folgende Anhaltspunkte:

- Für den Arbeitnehmer sind im Unternehmen keine geeigneten Arbeitszimmer vorhanden; die Versuche des Arbeitgebers, entsprechende Räume von fremden Dritten anzumieten, sind erfolglos geblieben.
- Der Arbeitgeber hat für andere Arbeitnehmer des Betriebs, die über keine für ein Arbeitszimmer geeignete Wohnung verfügen, entsprechende Rechtsbeziehungen mit fremden Dritten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen, begründet.
- Es wurde eine ausdrückliche, schriftliche Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räumlichkeiten abgeschlossen.

Kann der Steuerpflichtige das vorrangige betriebliche Interesse seines Arbeitgebers nicht nachweisen, sind die Mietzahlungen als **Arbeitslohn** zu erfassen. Der Abzug der

¹⁰⁶BFH v. 26.02.2014, BFHE 245, S. 150.

¹⁰⁷Anhängig BFH Az: GrS 1/14.

¹⁰⁸BFH v. 15.12.2016, DStR 2017, S. 439, 442.

¹⁰⁹BMF v. 18.04.2019, DStR 2019, S. 1042.

Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ist dann wiederum nur innerhalb der o. g. Grenzen möglich.

Des Weiteren hat der Steuerpflichtige bei einer Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber immer auch eine Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen.¹¹⁰ Zwar ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht gegeben ist. Allerdings gilt dieser Grundsatz nur für die Vermietung von Wohnungen, nicht indes für die Vermietung von Gewerbeimmobilien.¹¹¹ Dabei sind Gewerbeimmobilien alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen.¹¹² Somit zählen auch Räumlichkeiten des Arbeitnehmers, die dieser dem Arbeitgeber zur ausschließlichen Erfüllung von dessen betrieblichen Zwecken vermietet zu den Gewerbeimmobilien, sodass eine Einkünfteerzielungsabsicht nachgewiesen werden muss. Bei vor dem 01.01.2019 abgeschlossenen Mietverträgen wird von der Finanzverwaltung weiterhin eine Einkünfteerzielungsabsicht typisierend angenommen.¹¹³

2.1.2.1.2.3 Doppelte Haushaltsführung

Aufwendungen für eine Wohnung oder Unterkunft (eigner Hausstand) sind nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit innerhalb bestimmter Grenzen abzugsfähig, wenn der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen neben der eigentlichen Wohnung eine Zweitwohnung in der Nähe der Arbeitsstätte unterhält und dadurch eine doppelte Haushaltsführung entsteht. Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen an einem vom Beschäftigungsstandort abweichenden Ort unterhält. Neben Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate, sowie bestimmten Fahrtkosten (zu Beginn/Ende) oder Umzugskosten, sind insbesondere auch die Unterkunftskosten steuerliche als Werbungskosten abzugsfähig. Allerdings ist der Abzug der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten einer Unterkunft auf 1000 € pro Monat nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 EStG begrenzt. Hierunter fallen auch die Nebenkosten der Unterkunft wie Reinigung, Garage oder auch eine Zweitwohnungsteuer. Nicht in die Höchstbetragsbegrenzung von 1000 € fallen jedoch die Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat für die Wohnung am Beschäftigungsstandort.¹¹⁴ Diese Kosten sind betragsmäßig unbegrenzt abzugsfähig. Insofern ist bei möblierter Vermietung im Hinblick auf die Höchstbetragsbegrenzung eine Aufteilung der Kosten im Hinblick auf das Mobiliar und die reine Wohnraumnutzung erforderlich. Sieht der Mietvertrag keine Aufteilung der Miete für die Überlassung der Wohnung und der Möbelstücke vor, ist die Miete im Schätzwege aufzuteilen.

¹¹⁰BFH v. 17.04.2018, DStR 2018, S. 1758.

¹¹¹BFH v. 20.07.2010, BStBl. II 2010, 1038.

¹¹²Blümich § 21 EStG Rn. 226 m.w.N.

¹¹³BMF-Schreiben v. 18.04.2019, a. a. O.

¹¹⁴BFH v. 04.04.2019, DStT 2019, S. 1194.

2.1.2.1.2.4 Nutzung zu fremden Wohn- bzw. betrieblichen Zwecken

(1) Grundsätzliches

Wird die Immobilie zu fremden Wohn- oder betrieblichen Zwecken gegen Entgelt vermietet, so erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Allerdings setzt dies eine Einkünftezielungsabsicht voraus.

(2) Einkünftezielungsabsicht (Abgrenzung zur Liebhabelei)

Voraussetzung sowohl für die Steuerpflicht der Vermietungseinnahmen als auch für die Geltendmachung der damit zusammenhängenden Werbungskosten ist, dass der Steuerpflichtige mit **Einkünftezielungsabsicht** handelt, d. h. es darf sich nicht um bloße Liebhabelei handeln.

Die Vermietungseinkünfte i. S. d. § 21 EStG ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Insofern muss bei den Einkünften i. S. d. § 21 EStG der Nachweis einer **Überschusserzielungsabsicht** gegeben sein. Die Einkünftezielungsabsicht stellt insofern den Oberbegriff dar.

Bei der Einkünftezielungsabsicht handelt es sich um eine innere Tatsache, die „wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Vorgänge beurteilt werden kann.“¹¹⁵ Diese objektiven äußerlichen Merkmale müssen in die Zukunft gerichtet beurteilt werden. Es kommt darauf an, ob nach den gegenwärtigen äußeren Umständen ein Totalüberschuss wahrscheinlich ist.

Die Einkünftezielungsabsicht ist **objektbezogen** zu ermitteln. Objekt kann hierbei ein Grundstück, ein Gebäude oder ein Gebäudeteil sein. Maßgeblich ist, welche Objekte der **Miet- oder Pachtvertrag** umfasst.¹¹⁶ Wird ein Grundstück mit mehrere Gebäuden im Rahmen eines Rechtsverhältnisses, d. h. eines Mietvertrages überlassen, so ist im Hinblick auf die Einkünftezielungsabsicht auf sämtliche vom Mietvertrag erfassten Gebäude abzustellen. Werden umgekehrt einzelne Gebäudeteile über unterschiedliche Miet- oder Pachtverträge überlassen, ist die Einkünftezielungsabsicht für **jeden Gebäudeteil** zu ermitteln.

Für die Abgrenzung zwischen einer Tätigkeit i. S. d. § 21 EStG und Liebhabelei ist zunächst danach zu unterscheiden, ob es sich um eine auf Dauer angelegte Vermietung handelt oder nicht. In der **Praxis** ist die Überschusserzielungsabsicht bei Vermietungseinkünften i. S. d. § 21 EStG immer wieder Gegenstand von Auseinandersetzungen insbesondere, wenn zu Beginn der Vermietungstätigkeit aufgrund erheblicher Finanzierungskosten einige Jahre **Werbungskostenüberschüsse** erwirtschaftet werden bzw. die Immobilie zu einem späteren Zeitpunkt **eigengenutzt** wird oder es sich um eine

¹¹⁵Z. B. BFH v. 25.06.1984, BStBl. II 1984, S. 751.

¹¹⁶BFH v. 19.02.2019, DStR 2019, S. 1914.

Ferienwohnung handelt. Dies belegt auch die Anzahl der hierzu ergangenen finanziell gerichtlichen Rechtsprechung und Verlautbarungen der Finanzverwaltung.

Grundsatz Bei einer **dauerhaften Vermietung von bebauten Grundstücken** zu marktüblichen Preisen kann grundsätzlich von einer Überschusserzielungsabsicht ausgegangen werden, sodass eine weitere Prüfung entbehrlich ist.¹¹⁷ Eine Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt, wenn sie nach den bei Beginn der Vermietung ersichtlichen Umständen **keiner Befristung** unterliegt.

Ausnahme Die Vermutung der Einkünftezielung gilt nicht für die dauerhafte Vermietung von **unbebauten Grundstücken** und wenn insbesondere aufgrund der Art der Nutzung des bebauten Grundstücks **besondere Umstände** oder **Beweiszeichen** gegen das Vorliegen einer Einkünfterzielungsabsicht sprechen. Als derartige Beweisanzeichen können eine **nicht auf Dauer** angelegte Vermietungstätigkeit, eine **verbilligte Überlassung** einer Wohnung und unter gewissen Voraussetzungen die Vermietung eines **aufwendig gestalteten Wohngebäudes**, sowie die Vermietung von **Ferienwohnungen** angesehen werden.¹¹⁸ Zudem kann die Einkünfterzielungsabsicht auch ohne eigenen Verschulden enden, wenn trotz intensiver Bemühungen, beispielsweise durch die Einschaltung einer Wohnungsgesellschaft, eine Vermietung aufgrund fehlender Mieter Nachfrage für entsprechende Wohnungen nicht gelingt.¹¹⁹

Unbebaute Grundstücke Vermietet der Steuerpflichtige unbebaute Grundstücke, findet die Vermutung der Überschusserzielungsabsicht keine Anwendung.¹²⁰ In diesen Fällen ist zum Beweis der Überschusserzielungsabsicht stets eine **Totalüberschussprognose** nach den allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen.

Nicht auf Dauer angelegte Vermietung Vermietet der Steuerpflichtige sein bebautes Grundstück **nur vorübergehend**, um es dann zu veräußern oder zu eigenen Zwecken zu nutzen, stellt dies ein gegen die Einkünfterzielungsabsicht sprechendes Beweisanzeichen dar, wenn voraussichtlich Werbungskostenüberschüsse erzielt werden.¹²¹

Veräußert der Steuerpflichtige das bebaute Grundstück oder eine Wohnung innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – von in der Regel bis zu fünf Jahren – seit der Anschaffung oder Herstellung oder **nutzt** er dieses **selbst**, obwohl er innerhalb dieser Zeit nur einen Werbungskostenüberschuss erzielt hat, so handelt es sich nach Auffassung

¹¹⁷BMF v. 08.10.2004, BStBl. I 2004, S. 933, Rn. 1, 4.

¹¹⁸FG München v. 18.03.2008, DStRE 2009, S. 1049.

¹¹⁹BFH v. 09.07.2013, BStBl. II 2013, S. 693.

¹²⁰BFH v. 25.03.2003, BStBl. II 2003, S. 479.

¹²¹BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 5 ff.

der Finanzverwaltung ebenfalls um ein gegen die Einkunftszielungsabsicht sprechendes Beweisanzeichen. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit die Vermutung der fehlenden Einkunftszielungsabsicht **zu widerlegen**, indem er schlüssig darlegt, dass er den Entschluss zur Veräußerung oder Selbstnutzung erst **nachträglich** gefasst hat.¹²²

Ausreichend für ein **negatives Beweisanzeichen** ist auch, wenn sich der Steuerpflichtige die Möglichkeit offen gehalten hat, das Mietobjekt innerhalb einer bestimmten Frist, innerhalb der er einen positiven Gesamtüberschuss nicht erzielen kann, unabhängig von einer Zwangslage zu verkaufen oder nicht mehr zur Einkunftszielung zu nutzen. Indiz hierfür können z. B. der Abschluss eines entsprechenden Zeitmietvertrages, einer entsprechenden kurzen Fremdfinanzierung oder die Suche nach einem Käufer schon kurze Zeit nach Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes sein. Die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen bei Gebäuden reicht zur Widerlegung der Einkunftszielungsabsicht allein nicht aus.¹²³

Beispiel¹²⁴

A erwirbt mit Wirkung vom Januar 01 eine gebrauchte Eigentumswohnung, die er zunächst fremd vermietet. Ende Juli 03 kündigt er das Mietverhältnis mit Ablauf des 31. Dezember 03 wegen Eigenbedarfs. Nach Durchführung von Renovierungsarbeiten für insgesamt 30.000 € zieht A selbst in das Objekt ein.

Da A das Mietobjekt innerhalb von fünf Jahren seit der Anschaffung tatsächlich selbst nutzt, spricht gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit. Kann A keine Umstände darlegen und nachweisen, die dafür sprechen, dass er den Entschluss zur Selbstnutzung erst nachträglich (neu) gefasst hat, ist anhand einer Prognose zu prüfen, ob er aus der befristeten Vermietung einen Totalüberschuss erzielen kann. Diese Prognose bezieht sich grundsätzlich auf die Zeit bis einschließlich Dezember 03. Die Kosten, die erst nach Beendigung der Vermietungstätigkeit durchgeführten Renovierungsmaßnahmen, können nicht als Werbungskosten abgezogen werden und sind daher auch nicht zusätzlich in diese Prüfung einzubeziehen.

Verbilligte Überlassung einer Wohnung Problematisch ist der Nachweis der Überschusserzielungsabsicht auch in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine **Wohnung** verbilligt überlässt. Hierbei ist unerheblich, ob es sich bei dem Mieter um einen fremden Dritten oder einen Angehörigen handelt.

Beträgt das Entgelt **weniger als 66 %** der ortsüblichen Marktmiete, ist die Nutzungsüberlassung gem. § 21 Abs. 2 EStG in einen **entgeltlichen** und einen **unentgeltlichen** Teil **aufzuteilen**, was auch Auswirkungen auf den Werbungskostenabzug hat. Sofern die

¹²²BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 7.

¹²³BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 6.

¹²⁴BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 17.

Miete einer auf Dauer angelegten Wohnraumvermietung mindestens 66 % der am Belegenheitsort üblichen Miete beträgt, gilt die Vermietung als entgeltlich. Jedoch ist die Ermittlung der ortsüblichen Miete in der Praxis oft schwierig. Daher hat die OFD am 22. Januar 2015 Vorgaben bezüglich der Ermittlung dieser Miete bei Vermietung an nahe Angehörige veröffentlicht.¹²⁵ Diese Ermittlung gibt dem Finanzamt sieben Prüfungsschritte vor. Zunächst ist zu prüfen, ob die Wohnung vor der Überlassung an nahe Angehörige an fremde Dritte vermietet war. Ist dies gegeben, können die Finanzämter die zuvor vereinbarte Miete als ortsübliche Kaltmiete zugrunde legen. Sofern die Wohnung nicht fremdvermietet war, sollen die Ämter die ortsübliche Miete anhand der aktuellen örtlichen Mietspiegel ermitteln. Als Vergleichsgrößen folgen unter anderem verwaltungsinterne Mietwertkalkulatoren, Internetrecherchen z. B. auf www.immoscout24.de, alte angepasste Mietpreisspiegel und eine Herleitung anhand einer bundesdurchschnittlichen Miete bis hin zum Sachverständigungsgutachten.

Vermietung eines aufwendig gestalteten Wohngebäudes Eine weitere **Ausnahme** von dem Grundsatz der Vermutung der Einkünftezielungsabsicht bei dauerhafter Vermietung von bebauten Grundstücken gilt bei der Vermietung eines aufwendig gestalteten Wohngebäudes, d. h. wenn sich die vermietete Wohnung in einem aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Wohngebäude befindet und deshalb die am Markt erzielbare **Miete** den Wohnwert offensichtlich nicht angemessen widerspiegelt. Ob ein Gebäude besonders ausgestaltet ist, richtet sich nach den **Gestaltungs- oder Ausstattungsmerkmalen**, die es als offensichtlich erscheinen lassen, dass das Wohnhaus nicht ausschließlich zum Zwecke der Vermietung errichtet ist. Ein solcher Ausnahmefall ist bspw. gegeben, wenn eine Wohnfläche mehr als 250 qm aufweist und/oder eine Schwimmhalle vorhanden ist.¹²⁶

Vermietung einer Ferienwohnung Bei einer Ferienwohnung ist danach zu differenzieren, ob diese **ausschließlich** für Feriengäste, d. h. zu **fremden entgeltlichen Zwecken** genutzt wird oder auch zu **eigenen** bzw. zu **fremden unentgeltlichen Zwecken**.

2.1.2.1.2.5 Ausschließlich vermietete Ferienwohnung

Bei einer **ausschließlich** an wechselnde Feriengäste **vermieteten** und in der übrigen Zeit hierfür bereit gehaltenen Ferienwohnung ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung von der **Einkunftserzielungsabsicht** des Steuerpflichtigen auszugehen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung nicht zu eigenen Zwecken nutzt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie oder durch Einschalten eines fremden Dritten vermietet. Hält sich der Steuerpflichtige nur

¹²⁵OFD Frankfurt am Main v. 22.01.2015, BeckVerw 296059.

¹²⁶BMF v. 20.02.1995 zu den zur Kostenmiete entwickelten Kriterien des BFH, BStBl. I 1995, S. 150.

zu Wartungsarbeiten, Schlüsselübergabe u. Ä. in der Ferienwohnung auf, ist darin noch keine Nutzung zu eigenen Zwecken zu sehen.¹²⁷

Für den Nachweis der dauernden Vermietung trägt der **Steuerpflichtige** die **Feststellungslast**. Dieser wird er gerecht, wenn er folgende Umstände glaubhaft macht:¹²⁸

- Die Entscheidung über die Vermietung der Wohnung wurde einem nicht nahe stehenden Vermittler (überregionaler Reiseveranstalter, Kurverwaltung o. a.) übertragen und eine Eigennutzung vertraglich für das gesamte Jahr ausgeschlossen.
- Die Ferienwohnung befindet sich im ansonsten selbst genutzten Zwei- oder Mehrfamilienhaus des Steuerpflichtigen oder in unmittelbarer Nähe zu seiner selbst genutzten Wohnung. Voraussetzung ist, dass die selbst genutzte Wohnung nach Größe und Ausstattung den Wohnbedürfnissen des Steuerpflichtigen entspricht. Nur wenn die selbst genutzte Wohnung die Möglichkeit zur Unterbringung von Gästen bietet, kann davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige die Ferienwohnung nicht selbst nutzt.
- Der Steuerpflichtige hat an demselben Ort mehr als eine Ferienwohnung und nutzt nur eine dieser Ferienwohnungen für eigene Wohnzwecke oder in Form der unentgeltlichen Überlassung. Hiervon kann ausgegangen werden, wenn Ausstattung und Größe einer Wohnung auf die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zugeschnitten sind.
- Die Dauer der Vermietung der Ferienwohnung entspricht zumindest dem Durchschnitt der Vermietungen in der am Ferienort üblichen Saison.

Wird die ortsübliche Vermietungszeit um mindestens 25 % unterschritten, ist die Einkünfterzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose zu überprüfen.¹²⁹ Das Gleiche gilt für den Fall, dass eine ortsübliche Vermietungszeit nicht feststellbar ist, da in diesem Fall die Vermietung nicht mit einer auf Dauer ausgerichteten Vermietungstätigkeit vergleichbar ist.¹³⁰

2.1.2.1.2.6 Zeitweise vermietete und zeitweise selbstgenutzte Ferienwohnung

Wird eine Ferienwohnung **teilweise** zu fremden entgeltlichen Zwecken und teilweise zu eigenen Zwecken bzw. zu fremden unentgeltlichen Zwecken genutzt, ist eine Einkünfterzielungsabsicht nur dann zu bejahen, wenn die – hier obligatorische – **30 jährige Totalüberschussprognose** positiv ausfällt.¹³¹

¹²⁷BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 16.

¹²⁸BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 17.

¹²⁹BFH v. 26.10.2004, BStBl. II 2005, S. 388.

¹³⁰BFH v. 19.08.2008, BStBl. II 2009, S. 138.

¹³¹BFH v. 16.04.2013, BStBl. II 2013, S. 613.

(3) Totalüberschussprognose (Widerlegung der negativen Beweisanzeichen)

Liegen Beweisanzeichen vor, die für eine fehlende Überschusserzielungsabsicht sprechen, muss der Steuerpflichtige eine Totalüberschussprognose durchführen, mittels der überprüft wird, ob die jeweilige Vermietungstätigkeit einen Totalüberschuss erwarten lässt.

Grundsätzliches In diese Prognose sind alle objektiv erkennbaren Umstände einzubeziehen; zukünftig eintretende Faktoren jedoch nur dann, wenn sie bei objektiver Betrachtung vorhersehbar waren. Die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums können wichtige Anhaltspunkte liefern. Der Prognosezeitraum umfasst – sofern nicht von einer zeitlich befristeten Vermietung auszugehen ist – einen Zeitraum von **dreizig Jahren**¹³² und beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes. **Private Veräußerungsgewinne** sind **nicht** in die Prognose mit einzubeziehen. Es ist allgemein von der AfA nach § 7 Abs. 4 EStG auszugehen. Die tatsächlich in Anspruch genommenen Absetzungen (also auch Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG) sind regelmäßig nicht anzusetzen. Die im Prognosezeitraum zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben sind zu schätzen. Bei der zukünftigen Gesamtsumme der geschätzten Einnahmen ist ein **Sicherheitszuschlag von 10 %** vorzunehmen. Die Investitionszulage ist ggf. zu berücksichtigen.¹³³

Besonderheiten bei befristeter Vermietung Bei einer Totalüberschussprognose im Rahmen einer zeitlich befristeten Vermietung ist der Zeitraum der tatsächlichen Vermietung entscheidend, d. h. es sind die während des befristeten Vermietungszeitraums zufließenden Einnahmen und abfließenden Werbungskosten gegenüberzustellen. Negative Einkünfte aufgrund von steuerrechtlichen Subventions- und Lenkungsnormen sind in die befristete Totalüberschussprognose einzubeziehen, wenn der jeweilige Zweck der Subventions- und Lenkungsnorm sowie die Art der Förderung dies gebieten. Dies hat zur Folge, dass – anders als bei auf Dauer angelegter Vermietung – die jeweils tatsächlich in Anspruch genommenen Absetzungen (also auch Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG) und nicht die in fiktiver Anwendung des § 7 Abs. 4 EStG zu ermittelnden linearen Absetzungen anzusetzen sind.¹³⁴

Totalüberschussprognose bei verbilligter Überlassung Eine Totalüberschussprognose bei verbilligter Überlassung einer Wohnung ist nicht mehr durchzuführen. Beträgt der Mietzins mindestens 66 % der marktüblichen Miete, wird von einer entgeltlichen Vermietung ausgegangen.¹³⁵

¹³²BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 34.

¹³³BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 33 ff.

¹³⁴BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 36.

¹³⁵Kirchhoff/Mellinghoff: EStG, 17. A., 2018, § 21 EStG, Rn. 75 m.w.N., Die vereinfachende Regelung, die seit dem Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden ist, ersetzt die Regel, bei der bei einem Entgelt von mindestens 56 %, jedoch weniger als 75 % der ortsüblichen Marktmiete die Einkünfterzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose zu prüfen war.

(4) Besonderheiten bei teilweise vermieteter, teilweise selbstgenutzter Ferienwohnung

In die Totalüberschussprognose sind als Werbungskosten nur die Aufwendungen einzubeziehen, die (ausschließlich oder anteilig) auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung an Feriengäste tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten worden ist (der Vermietung zuzurechnende Leerstandszeiten). Nicht einzubeziehen sind die auf die Zeit der nicht steuerbaren Selbstnutzung entfallenden Aufwendungen. Der **Steuerpflichtige** trägt die **Feststellungslast** dafür, ob und in welchem Umfang die Wohnung selbst genutzt oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird. Aufwendungen, die sowohl durch die Selbstnutzung als auch durch die Vermietung veranlasst sind (z. B. Schuldzinsen, Grundbesitzabgaben, Erhaltungsaufwendungen, Gebäude-AfA oder Versicherungsbeiträge), sind im Verhältnis der Zeiträume der jeweiligen Nutzung zueinander aufzuteilen.¹³⁶

(5) Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. 21 EStG

Kann die Einkünfteerzielungsabsicht bejaht werden, liegen im Falle der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen oder Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurechte), steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 21 EStG vor. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG aus dem Überschuss der **Einnahmen** über die **Werbungskosten**.

Einnahmen sind gem. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen innerhalb seiner Einkunftsart (Vermietung und Verpachtung) zufließen. Die davon in Abzug zu bringenden Werbungskosten sind gem. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Mieteinnahmen getätigt hat.

Bei der Überschussrechnung ist für die zeitliche Zurechnung der Ein- und Ausgaben grundsätzlich das sog. Zu- und Abflussprinzip zu beachten (§ 11 EStG). Danach sind Einnahmen bzw. Ausgaben dem Kalenderjahr zuzurechnen, in dem sie zugeflossen bzw. geleistet wurden. Eine **Ausnahme** besteht gem. § 11 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 2 EStG bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen oder Ausgaben, die kurz (bis zu 10 Tagen¹³⁷) vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres zu- bzw. abfließen. Diese gelten als in dem Jahr bezogen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Beispiel

Wird die Miete für den Monat Dezember 01 bis zum 10. Januar 02 gezahlt, ist diese noch im Veranlagungszeitraum 01 als Einnahme zu berücksichtigen.

¹³⁶BMF v. 08.10.2004, a. a. O., Rn. 39 f.

¹³⁷Sog. 10-Tage-Regelung der Finanzverwaltung, H 11 Allgemeines EStH 2014.

Eine weitere **Ausnahme** des Zu- und Abflussprinzips ist in § 82b EStDV i. V. m. § 84 Abs. 4a EStDV geregelt. Danach kann der Steuerpflichtige größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 EStG gleichmäßig auf 2 bis 5 Jahre verteilen. Das Gebäude dient dann überwiegenden Wohnzwecken, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt.

(6) Einnahmen

Einnahmen i. S. d. § 21 Abs. 1 i. V. m. § 8 Abs. 1 EStG sind die erhaltenen **Mietzahlungen** inklusive des vereinnahmten Umsatzsteuerbetrags, sofern zur Umsatzsteuer optiert wurde. Voraussetzung für die Erzielung von Einnahmen ist, dass der Steuerpflichtige gegen Entgelt eine Vermietungs- oder Verpachtungsleistung erbringt. Dabei kommt es für die Beurteilung einer derartigen Nutzung nicht ausschließlich auf die zivilrechtliche Betrachtung des Überlassungsvertrags an (§§ 535 ff., 581 ff. BGB), sondern auch auf dessen wirtschaftlichen Gehalt. Danach muss sich die Zahlung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach grundsätzlich als Gegenleistung für die Überlassung bzw. den Gebrauch des unbeweglichen Vermögens darstellen.¹³⁸ Somit sind als Einnahmen i. S. d. § 21 EStG i. d. R. die Miet- und Pachtzinsforderungen zu erfassen. Dies gilt gem. § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch für Einnahmen aus der **Veräußerung von Mietforderungen** und zwar auch dann, wenn die Einnahme im Veräußerungspreis eines Grundstücks enthalten ist und die Mietzinsen sich auf einen Zeitraum beziehen, in dem der Veräußerer noch Besitzer war.

(7) Umlagen (Nebenkosten)

Die vom Vermieter vereinnahmten Entgelte für Nebenleistungen, Betriebskosten und anderen **Umlagen** (z. B. für Müllabfuhr, Straßenreinigung, Beleuchtung, Zentralheizung u. ä.) sind ebenfalls den Mieteinnahmen zuzurechnen, dabei gilt das Bruttoprinzip.¹³⁹

(8) Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG

Tätigt der Steuerpflichtige Aufwendungen, die durch die Erzielung von Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG veranlasst sind, kann er diese als **Werbungskosten** i. S. d. § 9 EStG steuerlich geltend machen (Veranlassungsprinzip). Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, mit den Aufwendungen steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen. Dies ist nicht der Fall, wenn die Vermietungs-/ Verpachtungstätigkeit des Steuerpflichtigen als Liebhaberei zu qualifizieren ist (s. o.).

¹³⁸Z. B. BFH v. 01.09.1998, BStBl. II 1999, S. 213.

¹³⁹BFH v. 30.09.2003, BStBl. II 2004, S. 225.

AfA Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten eines der Erzielung von Einkünften i. S. d. § 21 EStG dienenden Gebäudes werden gem. § 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG über die AfA als Werbungskosten berücksichtigt. Zu beachten ist, dass bei einer im Privatvermögen befindlichen Immobilie gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG lediglich eine jährliche AfA von 2 % bzw. 2,5 % bei Gebäuden die vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, geltend gemacht werden kann. Kann eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werden, kann diese berücksichtigt werden.¹⁴⁰

Erhaltungsaufwendungen Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Erhaltungsaufwendungen wird auf die Ausführungen im Allgemeinen Teil unter Abschn. 1.6.1.3 verwiesen.

Ergänzend ist anzumerken, dass gem. § 9 Abs. 5 S. 2 EStG auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG die gesetzliche Fiktion des **§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG** zu beachten ist, wonach zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen gehören, die innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen (ohne USt) 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Finanzierungskosten Finanziert der Steuerpflichtige seine im Privatvermögen befindliche Immobilie fremd, so kann er die **Schuldzinsen** gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG lediglich dann als Werbungskosten abziehen, wenn er die Immobilie zu fremden Wohn- bzw. betrieblichen Zwecken nutzt, die Schuldzinsen also durch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst sind. Bei einer teilweise vermieteten und teilweise selbstgenutzten Immobilie sind entsprechende Aufteilungen vorzunehmen.

Schuldzinsen, die durch die **Finanzierung** der **Anschaffungskosten** aufgenommen wurden, stellen **nachträgliche Werbungskosten** dar, wenn die Schulden nicht durch den Veräußerungserlös getilgt werden konnten.¹⁴¹ Diese Schuldzinsen können sowohl bei Veräußerungen innerhalb, als auch außerhalb der 10-Jahres-Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG als Werbungskosten abgezogen werden.¹⁴² Ist ein Darlehen zur **Finanzierung** von **sofort abziehbaren Werbungskosten** aufgenommen worden und ist dieses bis zur Veräußerung des Objektes noch nicht getilgt, stellen die hieraus resultierenden Schuldzinsen, soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung ausgereicht hat, ebenso nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.¹⁴³

Ein bei Gewährung des Darlehens vereinbartes **Damnum** oder **Disagio** kann nach § 11 Abs. 2 EStG in dem Kalenderjahr als Werbungskosten geltend gemacht werden, in dem es wirtschaftlich aus dem Vermögen des Schuldners abgeflossen ist. Nach § 11 Abs. 2 S. 4 EStG sind die Aufwendungen für ein Damnum als Werbungskosten im Zeitpunkt

¹⁴⁰Weitere Ausführungen im Allgemeinen Teil, Abschn. 1.6.2.5.

¹⁴¹BMF v. 27.07.2015, BStBl. I 2015, S. 581.

¹⁴²BFH v. 08.04.2014; DStR 2014, S. 996.

¹⁴³BMF v. 27.07.2015, BStBl. I 2015, S. 581.

des Abflusses abziehbar, soweit dieses **marktüblich** ist. Der über die Marktüblichkeit hinausgehende Teil ist gem. § 11 Abs. 2 S. 3 EStG gleichmäßig auf die Laufzeit des Darlehens zu verteilen. Ein Damnum ist als marktüblich zu beurteilen, wenn bei einem **Zinsfestschreibungszeitraum** von mindestens **5 Jahren** ein Damnum von bis zu **5 v. H.** vereinbart worden ist.¹⁴⁴

Grundsteuer Die geleistete Grundsteuer ist gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 EStG als Werbungskosten abzugsfähig.

Instandhaltungsrücklage Beiträge zur Instandhaltungsrücklage die nach § 16 Abs. 2 WEG an den Verwalter gezahlt wurden, sind erst bei **Verausgabung** der Beträge für Erhaltungsmaßnahmen wie z. B. Reparaturkosten, als Werbungskosten abziehbar.¹⁴⁵

Räumungskosten Räumungskosten sind dann Werbungskosten, wenn die Kosten während der laufenden Grundstücksnutzung anfallen, weil z. B. einem Mieter gekündigt worden war und die Räumung zur weiteren Vermietung geschieht.

Reisekosten Die dem Vermieter durch die Verwaltung eines vermieteten Grundstücks außerhalb seines Wohnorts entstehenden Reisekosten stellen Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar.

Bei gelegentlichen Fahrten können für jeden mit dem eigenen Pkw gefahrenen km entweder 0,30 € oder die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.¹⁴⁶

Schönheitsreparaturen Schönheitsreparaturen obliegen, sofern keine anderweitige vertragliche Vereinbarung vorliegt, gem. § 535 Abs. 1 S. 2 BGB grundsätzlich dem Vermieter. Die auf Kosten des Vermieters vorgenommenen Schönheitsreparaturen in der Wohnung des Mieters können als Werbungskosten abgezogen werden. Dies gilt auch bei innerhalb der letzten 3 Jahre angeschafften Immobilien.¹⁴⁷ Übernimmt der Mieter die Schönheitsreparaturen, ohne hierzu verpflichtet zu sein, gehört der Wert der Aufwendungen zu den Einnahmen des Vermieters aus Vermietung und Verpachtung. Da der Vermieter aber in derselben Höhe Werbungskosten abziehen kann, bleibt der gesamte Vorgang aus Vereinfachungsgründen einkommensteuerrechtlich neutral, d. h. der Vermieter kann nur die eigenen Kosten als Erhaltungsaufwand berücksichtigen.¹⁴⁸

¹⁴⁴BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, S. 546.

¹⁴⁵H 21.2 Werbungskosten EStH 2014.

¹⁴⁶Grasmück: Reisekosten, Bewirtung und Repräsentationskosten im Steuerrecht, 2. A., 2009, S. 66; BMF v. 24.10.2014 BStBl. I S. 20, Rz. 36.

¹⁴⁷Vgl. zum anschaffungsnahen Herstellungsaufwand unter Abschn. 1.6.1.2.4. im Allgemeinen Teil.

¹⁴⁸R 21.5 Abs. 3 S. 6 EStR 2012.

Steuerberaterkosten Steuerberaterkosten sind nur dann Werbungskosten, wenn sie im Zusammenhang mit den Einkünften i. S. d. § 21 EStG angefallen sind. Dies ist der Fall bei Prüfung von Unterlagen zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nicht abzugsfähig ist die allgemeine steuerliche Beratung¹⁴⁹ (z. B. bei Fragen zur Veranlagung oder des Steuertarifs). Falls der Berater sein Honorar nicht aufgliedert, ist der nicht abzugsfähige Teil der Steuerberatungskosten aufzuteilen, ggf. im Schätzungswege.

Umsatzsteuer Hat der Steuerpflichtige zur **Umsatzsteuer** optiert, so ist die an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer als Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG abzugsfähig. Die vom Finanzamt erstattete Vorsteuer stellt im Umkehrschluss Einnahmen dar. Etwas anderes gilt dann, wenn die Vorsteuerbeträge umsatzsteuerlich nicht abgezogen werden dürfen. In diesem Fall stellen die Vorsteuerbeträge gem. § 9b EStG Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bzw. sofort abzugsfähige Werbungskosten dar, wenn kein Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang vorliegt.¹⁵⁰

Versicherungsbeiträge Die mit der Erzielung von Einnahmen aus dem Grundstück wirtschaftlich zusammenhängenden Sach- und Personenversicherungen sind grundsätzlich Werbungskosten.

Vergebliche bzw. fehlgeschlagene Aufwendungen Ob die Absicht zur Einkünfterzielung auch tatsächlich verwirklicht wird, ist für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nicht entscheidend. Daher können auch vergebliche bzw. fehlgeschlagene Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sein. Vergebliche Aufwendungen sind solche Aufwendungen, die zwar mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen, aber der mit ihnen beabsichtigte Erfolg nicht erreicht wurde.

Werbungskosten bei verbilligter Überlassung Entstehen Aufwendungen im Zusammenhang mit einer verbilligten Überlassung eines Grundstücks, können diese unter bestimmten Voraussetzungen nur anteilig als Werbungskosten abgezogen werden.

Dies bedeutet im Einzelnen Folgendes:¹⁵¹

- Beträgt die Miete **nicht weniger als 66 %** der ortsüblichen Marktmiete, ist die Einkünfterzielungsabsicht zu bejahen mit der Folge, dass die Aufwendungen **vollumfänglich** als Werbungskosten abziehbar sind.
- Ist der Mietzins **geringer als 66 %** der ortsüblichen Marktmiete, sind die mit der Vermietungstätigkeit zusammenhängenden Werbungskosten gem. § 21 Abs. 2 EStG nur

¹⁴⁹BMF v. 21.12.2007, BStBl. I 2008, S. 256.

¹⁵⁰R 9b Abs. 1 EStR 2012.

¹⁵¹§ 21 Abs. 2 EStG (Umkehrschluss).

insoweit abziehbar, als sie **anteilig auf den entgeltlichen Teil der Vermietung** entfallen.

Wechsel von der Vermietung zur Selbstnutzung Problematisch ist der Veranlassungszusammenhang bei einem Wechsel von der Vermietung zur Selbstnutzung einer Wohnung. Grundsätzlich sind **Erhaltungsaufwendungen** während der Vermietungszeit unabhängig vom Zahlungszeitpunkt als Werbungskosten abzugsfähig. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Erhaltungsmaßnahmen für die Selbstnutzung bestimmt sind und lediglich **zeitlich vorverlagert** wurden. Hiervon ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Aufwendungen wegen des bereits gekündigten Mietverhältnisses objektiv nicht erforderlich sind. Führt der Steuerpflichtige Erhaltungsaufwendungen nach Beendigung aber vor der Eigennutzung durch, so sind diese grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Etwas anderes gilt jedoch für den Fall, dass die Aufwendungen aus der Mietkaution finanziert werden oder es sich um Aufwendungen zur Beseitigung eines während der Mietzeit entstandenen Schadens handelt, der über die durch die gewöhnliche Abnutzung der Mietsache hinausgeht. Hier ist ein Werbungskostenabzug möglich.¹⁵²

(9) Bagatellgrenze

Übersteigen die Einnahmen aus der Vermietung einer Immobilie im Veranlagungszeitraum nicht 520 €, so kann nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁵³ im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung der Einkünfte abgesehen werden.

(10) Behandlung von Zuschüssen¹⁵⁴

Hinsichtlich der Behandlung von Zuschüssen zur Finanzierung von Baumaßnahmen ist zwischen Zuschüssen aus **öffentlichen** bzw. **privaten Mitteln** und Zuschüssen, die vom **Mieter** getragen werden, zu unterscheiden.

Zuschüsse aus öffentlichen bzw. privaten Mitteln Bei den Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln (z. B. Zuschuss einer Flughafengesellschaft für den Einbau von Lärmschutzfenstern) ist wiederum danach zu unterscheiden, ob es sich um Zuschüsse zu **Herstellungskosten**, zu **Erhaltungsaufwendungen** oder um Zuschüsse als Gegenleistung für die **Gebrauchsüberlassung** handelt.

Zuschüsse zu Herstellungskosten eines vermieteten Gebäudes gehören grundsätzlich nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Vielmehr sind die AfA, die erhöhten Absetzungen oder die Sonderabschreibungen ab dem Jahr der Bewilligung

¹⁵²H 21.2 Erhaltungsaufwand EStH 2014.

¹⁵³R 21.2 EStR 2012.

¹⁵⁴R 21.5 EStR 2012.

nach den um den Zuschuss **verminderten Herstellungskosten** zu bemessen. Das gilt auch bei Zufluss des Zuschusses in mehreren Jahren.

Wird der Zuschuss zurückgezahlt, sind vom Jahr des Entstehens der Rückzahlungsverpflichtung an, die AfA oder die erhöhten Absetzungen oder die Sonderabschreibungen von der um den **Rückzahlungsbetrag erhöhten Bemessungsgrundlage vorzunehmen**.

Handelt es sich bei den bezuschussten Aufwendungen um **Erhaltungsaufwendungen** oder **Schuldzinsen**, gehören diese zum einen nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Zum anderen sind diese Aufwendungen nur vermindert um den Zuschuss als Werbungskosten abziehbar.

Fallen die Zahlung des Zuschusses und der Abzug als Werbungskosten nicht in einen Veranlagungszeitraum, rechnet der Zuschuss im Jahr der Zahlung zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Wählt der Steuerpflichtige eine gleichmäßige Verteilung der Aufwendungen nach §§ 11a, 11b EStG oder § 82b EStDV, mindern die gezahlten Zuschüsse im Jahr des Zuflusses die zu verteilenden Erhaltungsaufwendungen. Der verbleibende Betrag ist gleichmäßig auf den verbleibenden Abzugszeitraum zu verteilen.

Soweit der Zuschuss die noch nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen übersteigt oder erst nach Ablauf des Verteilungszeitraums gezahlt wird, rechnet der Zuschuss zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

Hat der Steuerpflichtige die Zuschüsse zurückgezahlt, sind sie im Jahr der Rückzahlung als Werbungskosten abzuziehen.

Bei Zuschüssen, die eine **Gegenleistung für die Gebrauchsüberlassung** des Grundstücks darstellen (z. B. Zuschuss als Gegenleistung für eine Mietpreisbindung oder Nutzung durch einen bestimmten Personenkreis), handelt es sich im Kalenderjahr des Zuflusses um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Handelt es sich um einen Zuschuss zu Herstellungskosten in Form eines Einmalbetrags, ist § 11 Abs. 1 S. 3 EStG zu beachten.

Mieterzuschüsse Ein Mieterzuschuss liegt vor, wenn die Parteien eines Mietverhältnisses eine Beteiligung des Mieters an den Kosten der Herstellung des Gebäudes oder der Mieträume vereinbaren oder der Mieter die Mieträume auf seine Kosten wieder herrichten lässt und sich mit dem Vermieter einigt, dass die Kosten ganz oder teilweise verrechnet werden, sodass dem Mieter ein Rückzahlungsanspruch entsteht, der in der Regel durch Anrechnung des vom Mieter aufgewandten Betrags (Mieterzuschuss) auf den Mietzins wie eine Mietvorauszahlung befriedigt wird.

Mieterzuschüsse sind gem. § 11 Abs. 1 EStG grundsätzlich in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, indem sie **zugeflossen** sind. Nach § 11 Abs. 1 S. 3 EStG kann der Vermieter den Zuschuss entweder im Veranlagungszeitraum der Vereinnahmung versteuern oder wahlweise insgesamt **gleichmäßig auf den Zeitraum verteilen**, für den der Zuschuss geleistet wird, sofern der Zeitraum **mehr als 5 Jahre** beträgt.

Als vereinnahmte Miete ist dabei jeweils die tatsächlich gezahlte Nettomiete zuzüglich des anteiligen Vorauszahlungsbetrags anzusetzen. Die AfA nach § 7 EStG und die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind von den gesamten

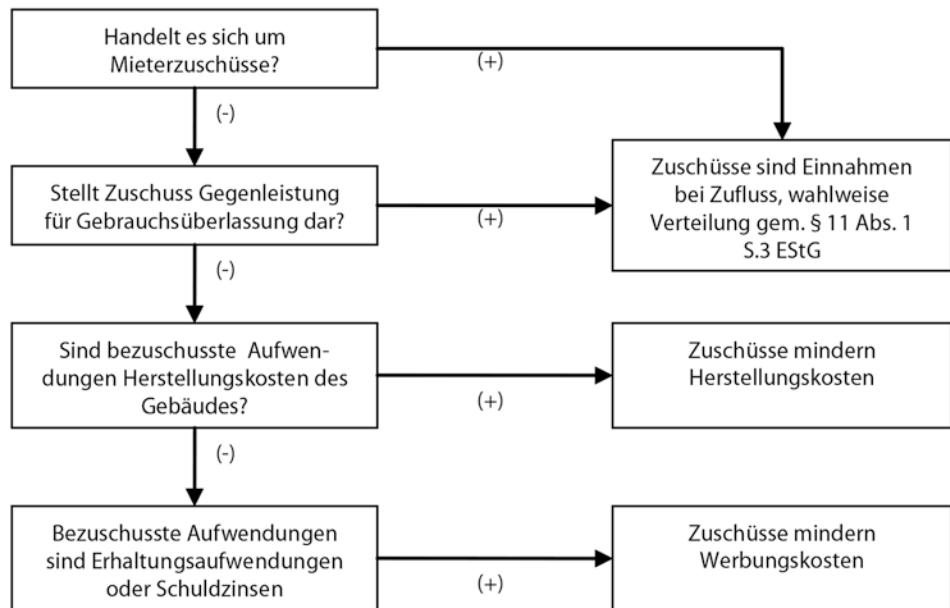


Abb. 2.6 Schaubild über die steuerliche Behandlung von Zuschüssen

Herstellungskosten (eigene Aufwendungen des Vermieters zuzüglich Mieterzuschüsse) zu berechnen. Hat ein Mieter Kosten getragen, die als Erhaltungsaufwand zu behandeln sind, so sind aus Vereinfachungsgründen nur die eigenen Kosten des Vermieters als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Wird ein Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, in ein Betriebsvermögen eingebbracht oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG genutzt, ist der noch nicht als Mieteinnahme berücksichtigte Teil der Mietvorauszahlung in dem betreffenden Veranlagungszeitraum als Einnahme bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. In Veräußerungsfällen erhöhen sich seine Mieteinnahmen insoweit nicht, als unberücksichtigte Zuschussteile durch entsprechende Minderung des Kaufpreises und Übernahme der Verpflichtung gegenüber den Mietern auf den Käufer übergegangen sind (Abb. 2.6).

(11) Mietverträge zwischen Angehörigen

Wird zwischen Angehörigen ein Mietvertrag abgeschlossen, so gelten **erhöhte Anforderungen**. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass im Verhältnis von Angehörigen in der Regel ein **Interessengleichlauf** besteht.

Unter **Angehörigen** sind die in § 15 AO genannten Personen zu verstehen. Hierunter fallen z. B. Kinder, Geschwister, Ehegatten oder Onkel und Tanten. Angehörigen steht es grundsätzlich frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind. Die steuerliche Anerkennung eines Mietvertrages zwischen

Angehörigen setzt voraus, dass der Mietvertrag zivilrechtlich zustande gekommen ist, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und so auch tatsächlich durchgeführt wird.¹⁵⁵

So müssen die Hauptpflichten der Mietvertragsparteien, wie Überlassen der konkret bestimmten Mietsache und die Höhe der zu entrichtenden Miete stets klar und eindeutig vereinbart werden.

Die steuerliche Anerkennung wird nach der **Rechtsprechung**¹⁵⁶ z. B. verneint, wenn die Mietzahlungen entgegen der vertraglichen Vereinbarung nicht regelmäßig, sondern in einem späteren Jahr in einem Betrag gezahlt werden oder wenn nicht feststeht, dass die gezahlte Miete tatsächlich endgültig aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelangt oder wenn Wohnräume im Haus der Eltern, die keine abgeschlossene Wohnung bilden, an volljährige unterhaltsberechtigte Kinder vermietet werden.

Die obigen Beispiele aus der Rechtsprechung zeigen, dass zu Beweiszwecken bei Verträgen zwischen Angehörigen grundsätzlich auf die Formfreiheit verzichtet werden sollte und auch die Mietzahlungen tatsächlich zeitnah zu leisten sind, um die steuerliche Anerkennung nicht zu gefährden.

(12) Überkreuzvermietung

Wie oben dargestellt, können bei privater Nutzung Aufwendungen z. B. aus der Finanzierung der Immobilie oder Anschaffungskosten in Form der AfA steuerlich nicht geltend gemacht werden. In der **Praxis** gibt es Fallgestaltungen, in denen Steuerpflichtige versuchen, dies durch eine Überkreuzvermietung zu umgehen. Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass sich zwei Personen wechselseitig in etwa gleiche Immobilien, meist Wohnungen, vermieten, um hierdurch über die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG Werbungskosten geltend zu machen. An und für sich möchte jeder Steuerpflichtige seine Immobilie selbst nutzen.

Nach Auffassung des BFH¹⁵⁷ handelt es sich um einen **Gestaltungsmisbrauch** i. S. d. § 42 AO, wenn der einzige Grund der wechselseitigen Vermietung darin besteht, Schuldzinsen als Werbungskosten geltend machen zu können. Rechtsfolge ist, dass die wechselseitige Vermietung nicht anerkannt wird und damit der gewünschte Werbungskostenabzug nicht möglich ist.

2.1.2.1.3 Immobilie im Betriebsvermögen

Eine Zurechnung der Immobilie zum Betriebsvermögen ist gegeben, wenn das Grundstück im Zusammenhang mit einer der drei Gewinneinkunftsarten i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG steht. Dies kann sich aus den o. g. Gründen der gewerblichen Vermietung, der Betriebsaufspaltung, des gewerblichen Grundstückshandels oder auch einer Nutzung zu eigenbetrieblichen Zwecken ergeben.¹⁵⁸

¹⁵⁵H 4.8 Fremdvergleich EStH 2014.

¹⁵⁶Urteilsnachweise in H 21.4 Fremdvergleich EStH 2014.

¹⁵⁷BFH v. 19.06.1991, BStBl. II 1991, S. 904.

¹⁵⁸Einzelheiten zur Zuordnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen im Abschn. 1.2.2 im Allgemeinen Teil.

Eine **Nutzung** der im Betriebsvermögen befindlichen Immobilie kann dahin gehend erfolgen, dass die Immobilie eigenbetrieblich oder zu fremden betrieblichen bzw. Wohnzwecken genutzt wird oder die Vermietungstätigkeit über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die **eigenbetriebliche Nutzung** variiert je nach Einkunftsart von Bewirtschaftung des Grund und Bodens im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bis zur Nutzung als Büro- oder Nutzräume im Rahmen von freiberuflichen bzw. gewerblichen Einkünften. Die **Fremdnutzung** zu betrieblichen oder Wohnzwecken erfolgt durch entgeltliche Nutzungsüberlassung in Form von Vermietung oder Verpachtung, sofern die Grenze zur gewerblichen Vermietung überschritten wird, sowie im Fall einer Betriebsaufspaltung und des gewerblichen Grundstückshandels.

2.1.2.1.3.1 Einkünftezielungsabsicht

Die Einkünftezielungsabsicht ist auch bei den Gewinneinkunftsarten zu berücksichtigen (sog. **Gewinnerzielungsabsicht**). Auch hier gilt, dass eine fehlende Einkünftezielungsabsicht die Qualifikation als Liebhaberei bedeutet, mit der Folge, dass weder im Zusammenhang mit der Immobilie stehende Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben steuerlich berücksichtigt werden.

Der Steuerpflichtige handelt mit Gewinnerzielungsabsicht, wenn er die Absicht hat, sein Betriebsvermögen auf Dauer zu vermehren. Maßstab ist dabei der sog. Totalgewinn. Allein entscheidend ist die Absicht des Steuerpflichtigen; nicht maßgeblich ist, ob tatsächlich ein Gewinn erzielt worden ist.

Abweichend von der Einkünftezielungsabsicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG ergibt sich bei den Gewinneinkunftsarten die Besonderheit, dass bei der Ermittlung des sog. Totalgewinns auch ein möglicher **Gewinn aus der Veräußerung der Immobilie** mit einzubeziehen ist. Insoweit findet bei den Gewinnermittlungseinkünften auch die Wertsteigerung Berücksichtigung. Darüber hinaus gelten die zur Einkünftezielungsabsicht innerhalb des § 21 EStG getroffenen Aussagen.

2.1.2.1.3.2 Einkünfteermittlung

Einkünfte sind bei Gewerbetrieben und selbständiger Arbeit der Gewinn. Die Einkünfteermittlung erfolgt in der Regel durch **Betriebsvermögensvergleich** nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG. In den Fällen, in denen es sich um nicht buchführende Gewerbetreibende oder Freiberufler handelt, kann die Gewinnermittlung auch durch eine **Überschussrechnung** der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG vorgenommen werden. Da die Immobilie innerhalb einer Gewinneinkunftsart eingesetzt wird, ist diese dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnen.

Beiden Gewinnermittlungsmethoden ist gemein, dass nur Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 4 EStG (Umkehrschluss) alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst

sind.¹⁵⁹ Erfasst werden also alle betrieblich veranlassten erfolgswirksamen Zugänge von Vermögenswerten.

Durch die Immobilie erwirtschaftete Betriebseinnahmen sind sowohl Entgelte aus eigenbetrieblich genutzten Grundstücken oder Grundstücksteilen, z. B. Einnahmen aus der Vermietung von Sälen in Gastwirtschaften, als auch Entgelte aus der Vermietung von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die mit dem Betrieb in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.¹⁶⁰

Darüber hinaus stellen Einnahmen aus einer gewerblichen Vermietung eines sich ursprünglich im Privatvermögen befindlichen Grundstücks Betriebseinnahmen dar. Ebenfalls um Betriebseinnahmen handelt es sich bei der Vermietung von Immobilien im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.¹⁶¹

Im Bereich der Gewinneinkunftsarten kann der Steuerpflichtige **Zuschüsse** aus öffentlichen oder privaten Mitteln mit denen Immobilien angeschafft oder hergestellt werden entweder als Betriebseinnahme ansetzen –in diesem Fall werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie durch die Zuschüsse nicht berührt– oder er kann die Zuschüsse erfolgsneutral behandeln –in diesem Fall darf die Immobilie, für die der Zuschuss gewährt worden ist, nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, die der Steuerpflichtige selbst, also ohne Berücksichtigung des Zuschusses, aufgewendet hat.¹⁶²

2.1.2.1.3.3 Betriebsausgaben/Aufwendungen

Betriebsausgaben sind gem. § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Durch die Nutzung der Immobilie können sowohl Aufwendungen in Form von Absetzung für die Abnutzung, als auch sonstige mit der Immobilie im Zusammenhang stehenden und der Einkunftszielung dienende Aufwendungen anfallen.

Gehören die Grundstücke oder Grundstücksteile zum Betriebsvermögen, sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen, mit Ausnahme von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, in der Regel als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Werden Aufwendungen für einen eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil getätigt, liegen vorbehaltlich des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG auch dann Betriebsausgaben vor, wenn der Grundstücksteil wegen seines untergeordneten Werts nach § 8 EStDV¹⁶³ nicht als Betriebsvermögen behandelt wird.¹⁶⁴

¹⁵⁹Schmidt/Loschelder, 38. A., 2019, § 4 EStG, Rz. 420.

¹⁶⁰R 4.7 Abs. 2 EStR 2012.

¹⁶¹Weitere Einzelheiten zur Betriebsaufspaltung unter Abschn. 1.2.1.2.3.

¹⁶²R 6.5 Abs. 2 EStR 2012.

¹⁶³Der Wert des Grundstücksteils beträgt nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 €.

¹⁶⁴R 4.7 Abs. 2 EStR 2012.

(1) AfA

Als Betriebsausgaben sind insbesondere die Absetzungen für Abnutzung von Bedeutung. Die Gebäude-AfA richtet sich grundsätzlich nach § 7 Abs. 4 EStG und bemisst sich nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.¹⁶⁵ Wird diese betrieblich genutzt, so kann über eine Nutzungsdauer von 33 Jahren eine jährliche lineare AfA von 3 % vorgenommen werden, sofern die Immobilie nicht Wohnzwecken dient und der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist. Dienen die betrieblichen Gebäude Wohnzwecken, so gelangt der AfA-Satz des § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG (2 % bzw. 2,5 %) zur Anwendung. Kann jedoch eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werden, so kann diese gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG berücksichtigt werden. Eine längere Nutzungsdauer als die gesetzlich normierte kann nicht angesetzt werden.

Erzielt der Steuerpflichtige Gewinneinkünfte und macht nicht von der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 EStG Gebrauch, so ist es grundsätzlich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG möglich, eine **Teilwertabschreibung** wegen dauernder Wertminderung vorzunehmen. Teilwertabschreibungen können sowohl für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren als auch für Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens vorgenommen werden. Damit ist es grundsätzlich auch möglich, den Grund und Boden auf den Teilwert abzuschreiben.

Eine **dauernde Wertminderung** liegt dann vor, wenn der Wert des Wirtschaftsguts voraussichtlich nachhaltig unter den Buchwert absinkt. Dabei ist entscheidend, dass der Wert des Wirtschaftsguts die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer nicht erreichen wird.

Bei Gebäuden kann von einer dauernden Wertminderung dann ausgegangen werden, wenn der Wert zum Bilanzstichtag mindestens für die **halbe Restnutzungsdauer** unter dem planmäßigen Buchwert steht.¹⁶⁶ Die Restnutzungsdauer bestimmt sich nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG. Dies gilt auch bei einer beabsichtigten Veräußerung vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Die Teilwertabschreibung ist auch in diesem Fall nur möglich, wenn der Teilwert mindestens für die Hälfte der Restnutzungsdauer unter seinem fortgeschriebenen Buchwert liegt.

Bei dem Grund und Boden ist darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden.

(2) Aufwendungen für das Arbeitszimmer

Nutzt ein Freiberufler ein in seinem Eigentum stehendes häusliches Arbeitszimmer zu eigenbetrieblichen Zwecken, so ist dieses Bestandteil seines Betriebsvermögens.¹⁶⁷

¹⁶⁵Weitere Einzelheiten zur AfA im Allgemeinen Teil unter Abschn. 1.6.2.

¹⁶⁶BMF v. 02.09.2016 BStBl. I 2016, S. 995, Rz. 8; BFH v. 29.04.2009, DStR 2009, S. 1687.

¹⁶⁷Ausnahme bei eigenbetrieblich genutztem Grundstücksteil von untergeordnetem Wert i. S. d. § 8 EStDV (s. o.).

Dennoch sind die Aufwendungen für ein solches Arbeitszimmer gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben abzugänglich. Etwas anderes gilt dann, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt. Zudem können die tatsächlichen Aufwendungen gem. § 4 Abs. 5 S. 3 Nr. 6b EStG für ein häusliches Arbeitszimmer auch in Höhe von bis zu 1250 € abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, allerdings kein anderer Arbeitsplatz für diese zur Verfügung steht.

Der Mittelpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen Schwerpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Entscheidend ist, wo der Steuerpflichtige Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Dem zeitlichen Umfang der Nutzung kommt lediglich indizielle Bedeutung zu, vor allem dann, wenn die Arbeitsleistung inhaltlich in gleichem Umfang im häuslichen Arbeitszimmer und im Betrieb erfolgt. Darüber hinaus gelten die obigen Ausführungen zum Arbeitszimmer im Privatvermögen.

2.1.2.1.3.4 Gewerbesteuer¹⁶⁸

Liegen im Bereich der Gewinneinkunftsarten solche aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG vor, unterliegt der Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, gem. § 2 GewStG der Gewerbesteuer. Diese ist jedoch gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar.

Im Hinblick auf Immobilien ergeben sich im Wesentlichen zwei Besonderheiten: Zum einen besteht eine spezielle Kürzungsmöglichkeit (Einheitswertkürzung bzw. erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 GewStG) für den Immobilieneigentümer. Zum anderen sieht das Gesetz für den gewerbesteuerpflchtigen Mieter eine teilweise Nichtabzugsfähigkeit gesetzlich normierter Zinsanteile der Mietraten vor (§ 8 Nr. 1 e) GewStG).

2.1.2.2 Umsatzsteuerliche Aspekte i. R. der Immobiliennutzung

2.1.2.2.1 Umsatzsteuerbarkeit des Vermietungsumsatzes

Die Fremdnutzung der inländischen Immobilie durch entgeltliche Vermietung und Verpachtung durch einen Unternehmer stellt ungeachtet der Nutzung beim Mieter gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG einen **umsatzsteuerbaren Vorgang** dar, solange der Unternehmer die Vermietung innerhalb seines Unternehmens betreibt.

2.1.2.2.2 Umsatzsteuerbefreiung des Vermietungsumsatzes

Gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG sind die Umsätze aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken **grundsätzlich steuerbefreit**. Ebenfalls steuerbefreit ist die Vermietung und Verpachtung von grundstücksgleichen Rechten, die Überlassung von Grundstücken

¹⁶⁸Auf die Gewerbesteuer wird vertiefend im Abschn. 1.2.1.2.3 eingegangen.

oder Grundstücksteilen an Kaufanwärter (§ 4 Nr. 12 b) UStG) sowie die Bestellung, die Übertragung und die Überlassung der Ausübung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken (§ 4 Nr. 12 c) UStG).

Nicht umsatzsteuerbefreit sind gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG die Vermietung von **Wohn- und Schlafräumen**, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, die Vermietung von **Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen**, die kurzfristige Vermietung auf **Campingplätzen** und die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind. Bei auf Dauer angelegter Vermietung möblierter Räume oder Gebäude entsteht nach dem BFH-Urteil vom 11.11.2015, DStR 2016, S. 403 die Umsatzsteuerfreiheit i. d. R. auch auf mitvermietete oder verpachtete Einrichtungsgegenstände wie z. B. Büromobiliar oder das bewegende Inventar eines Pflegeheims.¹⁶⁹

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken i. S. d. § 4 Nr. 12 a) UStG wird im bürgerrechtlichen Sinne verstanden.¹⁷⁰ Dies bedeutet, die steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken umfasst, vorbehaltlich des § 4 Nr. 12 S. 2 UStG, die Vermietung von Grundstücken und dessen fest mit dem Erdboden verbundenen wesentlichen Bestandteilen i. S. d. § 94 BGB, wie bspw. des Gebäudes oder der Gebäudebestandteile (z. B. Wohnungen oder einzelne Räume).

Von der Steuerbefreiung eingeschlossen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich auch **unselbständige Nebenleistungen**, wie bspw. die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser auch mit Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung und die Treppenbeleuchtung.¹⁷¹

Nicht von § 4 Nr. 12 a) UStG erfasst und damit **umsatzsteuerpflichtig** ist nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁷² die Vermietung von nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Erdboden verbunden Baulichkeiten i. S. d. § 95 BGB (sog. **Scheinbestandteile**). Als Beispiele werden hier die Vermietung von Büro- und Wohncontainern, Kiosken, Tribünen und ähnlichen Einrichtungen genannt.

2.1.2.2.1 Sonderfall gemischte Dienstleistungen

Werden neben der Grundstücksvermietung noch anderweitige sonstige Leistungen erbracht, so kann es sich entweder um einen **gemischten Vertrag** oder um einen **Vertrag besonderer Art** handeln. Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn die beiden Leistungen gleichwertig nebeneinander stehen, während ein Vertrag besonderer Art dadurch charakterisiert ist, dass die Grundstücksüberlassung hinter der anderen wesentlicheren Leistung zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt.

¹⁶⁹BFH v. 11.11.2015, DStR 2016, S. 403; Abschn. 4.12.1 Abs. 3 UStAE.

¹⁷⁰Abschn. 4.12.1 Abs. 1 UStAE.

¹⁷¹Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE.

¹⁷²Abschn. 4.12.1 Abs. 4 UStAE; a. A. Sölc/Ringleb § 4 Nr. 12 UStG, Rn. 24.

Bei einem gemischten Vertrag muss nicht zwingend eine Aufteilung der Leistungen erfolgen.¹⁷³ Entscheidendes Kriterium ist der **wirtschaftliche Gehalt** der Leistung.¹⁷⁴ Zwar ist grundsätzlich jede Dienstleistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, allerdings darf eine wirtschaftlich einheitliche Leistung auch nicht künstlich aufgeteilt werden. Abzustellen ist hierbei auf das Wesen des fraglichen Umsatzes. Hat die neben der Grundstücksüberlassung erbrachte sonstige Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, so handelt es sich in der Regel um eine einheitliche wirtschaftliche Leistung. Liegt eine einheitliche Leistung vor und ist die Vermietungsleistung prägend, so ist die gemischte Leistung insgesamt nach § 4 Nr. 12 a) UStG umsatzsteuerfrei.¹⁷⁵

Eine Aufteilung der Leistungen wird darüber hinaus jedenfalls dann nicht vorgenommen, wenn es sich um **Verträge besonderer Art** handelt. Von einem solchen Vertrag ist dann auszugehen, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt. In diesem Fall erfolgt weder für die gesamte noch für einen Teil der Leistung eine Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a) UStG.

Beispiele¹⁷⁶

- Ein Unternehmer übernimmt neben der Raumüberlassung die Lagerung und Aufbewahrung von Gütern – Lagergeschäft §§ 416 ff. HGB.
- Ein Hausbesitzer überlässt die Außenwandflächen oder Dachflächen des Gebäudes zu Reklamezwecken.
- Eine Gemeinde überlässt Grundstücksflächen für die Dauer eines Jahrmarkts, an dem neben Verkaufsbetrieben überwiegend Gaststätten-, Vergnügungs- und Schaubetriebe teilnehmen.
- Ein Unternehmer gestattet die Benutzung eines Sportplatzes oder eines Schwimmbads (Sportanlage) gegen Eintrittsgeld.

Ergänzend ist auf Folgendes hinzuweisen: Der **EuGH** hat mit Urteil v. 11. Juni 2009¹⁷⁷ entschieden, wie Kosten für die Reinigung von Gemeinschaftsräumen eines Mietshauses, die zusätzlich zur Vermietung erbracht werden, umsatzsteuerlich zu beurteilen sind.

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt verlangte der Vermieter zusätzlich zu der Mietzahlung von seinen Miethalten gesondert in Rechnung gestellte

¹⁷³BMF v. 15.01.2009, BStBl. I 2009, S. 69. Nach früherer Auffassung der Finanzverwaltung war nach Abschn. 80 Abs. 1, 3 UStR 2008 das Entgelt stets in einen umsatzsteuerfreien Grundstücksüberlassungsanteil und einen Anteil der sonstigen Leistung aufzuteilen.

¹⁷⁴BFH v. 26.03.1992, BStBl. II 1992, S. 929; BFH v. 08.09.1994, BStBl. II 1994, S. 959.

¹⁷⁵Abschn. 4.12.5 Abs. 1,2 UStAE.

¹⁷⁶Abschn. 4.12.6 UStAE mit weiteren Beispielen.

¹⁷⁷UR 2009, S. 557.

Beträge für die von den Hausmeistern der Häuser durchgeführte Reinigung der Gemeinschaftsräume. Nach Ansicht des EuGH liegt **keine einheitliche Leistung** vor, sondern es sind zwei selbständige, voneinander trennbare Umsätze. Die Reinigungsleistung ist somit **nicht** als steuerfreie Nebenleistung anzusehen, sondern eigenständig zu beurteilen. In der Regel wird die Reinigung deshalb steuerpflichtig sein.

Der EuGH begründet dies damit, dass soweit für den Mieter die Möglichkeit bestehe, mit einem Dritten einen selbständigen Vertrag über die Reinigung der Gemeinschaftsräume zu schließen, können die beiden Leistungen ohne Weiteres voneinander getrennt werden. Die Reinigung ist somit kein zwingender Teil der Vermietung, und für ihre Steuerbefreiung gibt es deshalb keinen Grund. Ebenso hat der EuGH mit Urteil v. 16. Mai 2015 die dem Mieter in Rechnung gestellten Mietnebenleistungen (Wasser, Elektrizität, Wärme sowie Abfallentsorgung) unter bestimmten Voraussetzungen als eigenständige Leistungen beurteilt, für die keine Umsatzsteuerbefreiung vorliegt.¹⁷⁸

2.1.2.2.3 Optionsrecht des Vermieters

Handelt es sich um umsatzsteuerfreie Umsätze aus Vermietung und Verpachtung, hat der Vermieter gem. § 9 Abs. 1 und Abs. 2 UStG die Möglichkeit auf die Steuerfreiheit dieser Umsätze zu verzichten, sofern der Mieter das Grundstück nicht ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. In Abweichung zum Optionsrecht bei Umsätzen aus der Veräußerung ist hier die Art der Verwendung durch den Mieter für den Verzicht auf Steuerbefreiung maßgeblich.

Bei der Nutzung der Immobilie **zu fremdbetrieblichen Zwecken** ist demnach 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 Umsätze aus dem betriebsfremden Zweck hingegen umsatzsteuerpflichtig, so kann der Vermieter von seinem Optionsrecht Gebrauch machen.

Beispiel

Bei der 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 zu beurteilen bei der Vermietung an einen Rechtsanwalt, dessen Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind. Hier besteht für den Vermieter ein Optionsrecht.

Erfolgt eine **Fremdnutzung zu Wohnzwecken**, so scheidet ein Optionsrecht gem. § 9 Abs. 2 UStG regelmäßig¹⁷⁹ aus, da der Mieter keine Umsätze generiert, die eine

¹⁷⁸EuGH v. 16.04.2015, NZM 2015, S. 529.

¹⁷⁹Ausnahme siehe § 27 Abs. 2 UStG.

Steuerpflicht und damit eine Vorsteuerberechtigung begründen könnten. Die Mieteinnahmen aus der Vermietung/Verpachtung zu Wohnzwecken bzw. zu umsatzsteuerbefreiten betrieblichen Zwecken bleiben demnach zwingend umsatzsteuerfrei. Ein Vorsteuerabzug beim Vermieter ist somit nicht möglich.

2.1.2.2.4 Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze

Optiert der Vermieter zur Umsatzsteuer hat dies den Vorteil, dass er die aus der Option resultierende Umsatzsteuer von dem Mieter erstattet bekommt und seinerseits die Möglichkeit erhält, die mit der Immobilie im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge z. B. für die Renovierungsleistung des später vermieteten Gebäudes, in Abzug zu bringen, was ansonsten wegen § 15 Abs. 2 UStG nicht möglich gewesen wäre.

Zum Vorsteuerabzug berechtigt sind gem. § 15 Abs. 1 UStG ausschließlich Unternehmer. Gemäß § 15 Abs. 1 UStG kann die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für die sonstige Leistung nur dann abgezogen werden, wenn diese von einem anderen Unternehmer gesondert in Rechnung gestellt worden ist und die Leistung für das Unternehmen des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers ausgeführt wurde.

2.1.2.2.4.1 Teilweise Nutzung für unternehmerische/private Zwecke

Nutzt der Erwerber das Grundstück sowohl zur Erzielung von unternehmerischen als auch zur Erzielung von nicht unternehmerischen Umsätzen hat der Unternehmer ein **Zuordnungswahlrecht**, d. h. der Unternehmer kann das gesamte Grundstück entweder dem nicht unternehmerischen Bereich oder dem unternehmerischen Bereich zuordnen, sofern die unternehmerische Nutzung mindestens 10 %¹⁸⁰ beträgt. Der Vorsteuerabzug kann allerdings auch bei Zuordnung des privat genutzten Grundstücksteils zum Unternehmensvermögen, nur für den unternehmerisch genutzten Teil der Immobilie vorgenommen werden.¹⁸¹ Ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen, entfällt eine Wertabgabenbesteuerung einer Privatnutzung i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Sofern sich später der Anteil der unternehmensfremden Nutzung für private Zwecke erhöht oder vermindert, erfolgt eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 15a Abs. 6a UStG.¹⁸²

Die Entscheidung, ob das Gebäude dem Unternehmens- oder Privatvermögen zugeordnet wird, hat zeitnah bereits bei der Anschaffung bzw. Herstellung zu erfolgen. Ein Indiz für die Zuordnung stellt der Vorsteuerabzug oder der unterlassene

¹⁸⁰Vgl. hierzu auch Vorlagebeschluss des BFH v. 16.06.2015, DB 2015, S. 1697.

¹⁸¹§ 15 Abs. 1b UStG, bis zur Einführung des § 15 Abs. 1b UStG zum 1. Januar 2011 konnte der Unternehmer bei kompletter Zuordnung eines teilunternehmerisch genutzten Grundstücks zum Unternehmen die komplette auf den Erwerb des Grundstücks geleistete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen. Der private Nutzungsanteil musste (jährlich) als unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert werden. Der Steuerpflichtige erhielt auf diese Art eine Art zinsloses Darlehen vom Fiskus (**Seeling-Modell**).

¹⁸²Abschn. 3.4 Abs. 5a UStAE.

Vorsteuerabzug dar. Die Zuordnungsentscheidung kann spätestens mit der Umsatzsteuerjahreserklärung, d. h. spätestens mit Ablauf des 31. Mai des Folgejahres erfolgen¹⁸³ und ist dem Finanzamt mitzuteilen.¹⁸⁴ Eine Verlängerung der Abgabefrist für die Steuererklärung verlängert nicht die Frist für die Zuordnungsentscheidung.¹⁸⁵ Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Betriebsvermögen, kann diese auch nicht angenommen werden.

2.1.2.2.4.2 Teilweise Verwendung für Umsätze, die den Vorsteuerabzug begründen

Verwendet der Vermieter das Grundstück nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug begründen, ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss der Vorsteuerabzug führenden Umsätze wirtschaftlich zuzurechnen ist, d. h. der Vermieter kann die Vorsteuer bzgl. der im Zusammenhang mit dem Grundstück getätigten Aufwendung nur im Hinblick auf den Grundstücksteil geltend machen, der auf eine umsatzsteuerpflichtige Vermietungsleistung (Ausgangsumsatz) entfällt.

Beispiel

U vermietet das Erdgeschoss eines umsatzsteuerpflichtig renovierten Gebäudes an einen Arzt und die 1. Etage an einen Rechtsanwalt. U kann, sofern er zur Umsatzsteuer optiert, die Vorsteuer nur anteilig geltend machen, da die Vermietung an den Arzt umsatzsteuerfrei erfolgen muss, weil eine Option zur Umsatzsteuer mangels steuerpflichtiger Leistungen des Arztes nicht möglich ist.

Wird ein Gebäude durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und soll dieses Gebäude sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze verwendet werden, so sind die gesamten auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG **aufzuteilen**. Für die Zurechnung dieser Vorsteuerbeträge ist die „prozentuale“ Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Umsätzen maßgebend.¹⁸⁶ Daraus folgt regelmäßig eine Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG im Wege einer **sachgerechten Schätzung**. Als sachgerechter **Aufteilungsmaßstab** kommt bei Gebäuden in der Regel die Aufteilung nach dem **Verhältnis der Nutzflächen** in Betracht.

Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der mit dem Gebäude erzielten Umsätze (sog. Umsatzschlüssel) ist nach § 15 Abs. 4 S. 2 UStG subsidiär anzuwenden, wenn keine

¹⁸³BFH v. 15.12.2011, BeckRS 2012, 94597.

¹⁸⁴FG Hamburg v. 26.02.2014, EFG 2014, S. 963; Abschn. 15.2c Abs. 17, 18 UStAE.

¹⁸⁵BFH v. 15.12.2011, a. a. O.; Abschn. 15.2c Abs. 18 UStAE.

¹⁸⁶BFH v. 28.09.2006, BStBl. II 2007, S. 417.

andere¹⁸⁷ oder keine präzisere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.¹⁸⁸ Hierbei trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die erheblichen Ausstattungsunterschiede, die die Anwendung des objektbezogenen Umsatzschlüssels rechtfertigen.¹⁸⁹

Bei der Flächenberechnung sind grundsätzlich die Grundflächen aller Räume anzusetzen, unabhängig davon, ob es sich um Wohn- oder Gewerbegebäude handelt. Hierunter fallen auch als Lagerflächen genutzte Keller oder Speicherräume, sowie im Gebäude befindliche Tiefgaragenplätze. Flächen, die zur Versorgung des Gebäudes verwendet oder nur gemeinsam genutzt werden wie z. B. Technikräume, Treppenhaus, Waschküche oder Zu- und Abfahrten von Tiefgaragen werden nicht in die Flächenberechnung mit einbezogen. Bauwerke, die nicht mit dem Gebäude zusammenhängen wie z. B. frei stehende Garagen, Carports und sonstige Fahrzeugabstellplätze bleiben ebenso unberücksichtigt.¹⁹⁰

Nutzungsänderung

Erfolgt eine Nutzungsänderung des Grundstücks dahin gehend, dass ein zuvor unternehmerisch genutzter Teil nun **privat** genutzt wird, ist eine Vorsteuerkorrektur gem. § 15a Abs. 6a UStG i. V. m. § 15 Abs. 1b UStG durchzuführen. Diese Regelung gilt für Grundstücke, die seit dem 1. Januar 2011 angeschafft oder fertiggestellt wurden.¹⁹¹

Handelt es sich jedoch um Grundstücke, welche **vor dem 1. November 2011** angeschafft bzw. fertiggestellt wurden, so liegt bei einer solchen Nutzungsänderung eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor, die einer solchen Leistung nach Entgelt gleichgestellt wird, sofern das Grundstück zuvor aufgrund der unternehmerischen Nutzung zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, d. h. wenn die Ausgangsumsätze steuerpflichtig waren. Dieser Umsatz ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG steuerbar.

Die Steuerpflicht dieses Umsatzes richtet sich danach, ob die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 a) UStG Anwendung findet. Nach der Rechtsprechung des EuGH¹⁹² und der Auffassung der Finanzverwaltung¹⁹³ ist die Verwendung eines Grundstücks für unternehmensfremde Zwecke nicht einer steuerfreien Grundstücksvermietung i. S. d. § 4 Nr. 12 a) UStG gleichgestellt.¹⁹⁴ Mithin ist die unentgeltliche Wertabgabe steuerpflichtig. Der Unternehmer kann daher auch für den privat genutzten Teil den Vorsteuerabzug geltend machen.

¹⁸⁷Eine vorrangige Aufteilung nach dem Flächenschlüssel verstößt nicht gegen Unionsrecht. Die umsatzbezogene Aufteilung kommt nur in Betracht, wenn eine flächenbezogene Aufteilung nicht möglich ist. § 15 Abs. 4 S. 3 EStG stellt kein Wahlrecht dar, BFH v. 22.08.2013, DStR 2013, 2757.

¹⁸⁸Abschn. 15.17 Abs. 3 UStAE, BFH- Urteil v. 10.08.2016, DStR 2016, S. 2280, BFH v. 07.05.2014, DB 2014, S. 1408.

¹⁸⁹FG Düsseldorf v. 20.07.2018 (rkr) Az. 1 K 2798/16.

¹⁹⁰Vgl. mit Beispielen OfD Karlsruhe 15.08.2018, BeckVerw 439504.

¹⁹¹LFD Thüringen v. 09.02.2011, BeckVerw 249459, S. 7030.

¹⁹²EuGH v. 08.05.2003, BStBl. II 2004, S. 378; BFH v. 24.07.2003, BStBl. II 2004, S. 371.

¹⁹³BMF v. 13.04.2004, BStBl. I 2004, S. 469.

¹⁹⁴Abschn. 3.4. Abs. 5a UStAE.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich in diesem Fall nach den entstandenen vorsteuerbelasteten Kosten einschließlich AfA, wobei die Anschaffungs- und Herstellungskosten für umsatzsteuerliche Zwecke auf einen Zeitraum von 10 Jahren zu verteilen sind, vgl. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2, 3 UStG.¹⁹⁵ Es liegt dann auch keine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG vor, die eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs zur Folge hätte.

2.1.2.2.5 Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG im Zusammenhang mit Immobilien

Grundsätzlich bestimmt sich der Vorsteuerabzug bei im Unternehmen verwendeten Immobilien oder sonstigen Leistungen, die für das Unternehmen ausgeführt werden, nach den Verhältnissen **im Zeitpunkt des Leistungsbezuges**.

Die volle oder teilweise Abzugsfähigkeit zu diesem Zeitpunkt kann jedoch zu ungerechtfertigten Ergebnissen führen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse später ändern. Liegen solche Änderungen vor, so ordnet § 15a UStG eine Berichtigungspflicht des ursprünglichen Vorsteuerbetrages an.

Die Änderung der Verhältnisse ergibt sich regelmäßig daraus, dass die Verwendung des Wirtschaftsguts geändert wird, z. B. in dem im Zeitraum der Anschaffung von einer Nutzung für steuerpflichtige Zwecke ausgegangen wird, tatsächlich aber eine Nutzung für steuerfreie Zwecke erfolgt und umgekehrt. Eine Änderung der Verhältnisse liegt gem. § 15a Abs. 8 UStG auch bei Veräußerung oder Entnahme der Immobilie nach § 3 Abs. 1b UStG vor.

Durch § 15a UStG wird der Vorsteuerabzug so berichtet, dass er den tatsächlichen Verhältnissen bei der Verwendung der Immobilie entspricht. Der Ausgleich des Vorsteuerabzugs ist gem. § 44 Abs. 4 UStDV grundsätzlich bei der Steuerfestsetzung für den **Voranmeldungszeitraum** vorzunehmen, in dem sich die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen geändert haben.

Beträgt jedoch der Änderungsbetrag pro Kalenderjahr weniger als **6000 €**, so ist die Korrektur gem. § 44 Abs. 3 UStDV erst in der **Jahresveranlagung** vorzunehmen. Darüber hinaus enthält § 44 UStDV einige weitere Vereinfachungen. So findet eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs überhaupt nur dann statt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer **1000 € übersteigt** (§ 44 Abs. 1 Umkehrschluss UStDV). Eine Berichtigung entfällt gem. § 44 Abs. 2 UStDV auch, wenn sich die bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr maßgebenden Verhältnisse um weniger als **10 %** geändert haben, es sei denn der Berichtigungsbetrag beliefe sich auf mehr als 1000 € für das betreffende Kalenderjahr.

„Berichtigungsobjekt“ i. S. d. § 15a UStG können sowohl **Wirtschaftsgüter** als auch **sonstige Leistungen** sein.¹⁹⁶

¹⁹⁵BMF v. 13.04.2004, a. a. O., S. 469.

¹⁹⁶Abschn. 15a.1 Abs. 1 UStAE.

(1) Korrekturen bei Immobilien im ertragsteuerlichen Anlagevermögen

Bei Immobilien ist insbesondere der Tatbestand des § 15a Abs. 1 UStG hervorzuheben. Hierunter fallen Immobilien, welche nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden und **ertragsteuerlich** dem **Anlagevermögen** zuzurechnen sind.

Der Vorsteuerkorrekturzeitraum beträgt **zehn** Jahre (§ 15a Abs. 1 UStG). Treten innerhalb dieses Berichtigungszeitraums von zehn Jahren Änderungen ein, erfolgt die Korrektur *pro rata temporis* (§ 15a Abs. 1 UStG).

Beispiel

Ein Unternehmer errichtet ein Gebäude, das steuerpflichtig vermietet werden soll. Allerdings kommt es nach der Fertigstellung des Gebäudes aufgrund eines unvorhergesehenen Mieterwechsels zu einer steuerfreien Vermietung gem. § 4 Nr. 12 a) UStG. Da während der Bauphase von einer steuerpflichtigen Vermietung ausgegangen wurde, war innerhalb dieser der Vorsteuerabzug zu gewähren. Jedoch erfolgt nach § 15a Abs. 1 UStG eine Berichtigung *pro rata temporis* für jedes Jahr der steuerfreien Vermietung.

(2) Korrekturen bei Immobilien im ertragsteuerlichen Umlaufvermögen

Immobilien, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, wie z. B. bei zur Veräußerung bestimmter Grundstücke eines gewerblichen Grundstückhändlers, Maklers oder Bauträgers, sind Berichtigungsobjekte nach § 15a Abs. 2 UStG. Allerdings gibt es hier **keinen Berichtigungszeitraum** innerhalb dessen es zu einer Änderung gekommen ist. Die Vorsteuerkorrektur ist mithin immer vorzunehmen und zwar dann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

Beispiel

Ein Bauträger errichtet ein Gebäude, das er nach Fertigstellung steuerpflichtig veräußern will. Die Vorsteuer aus der Herstellung macht der Bauträger geltend. Es handelt sich um eine Immobilie, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden soll. Allerdings wird das bebaute Grundstück anschließend steuerfrei gem. § 4 Nr. 9 a) UStG veräußert. Insofern ergibt sich eine Korrektur der Vorsteuer gem. § 15a Abs. 2 UStG und zwar nicht *pro rata temporis*, sondern sofort und in vollem Umfang.

(3) Korrekturen bei eingebauten Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen an einer Immobilie

Berichtigungsobjekte sind gem. § 15a Abs. 3 UStG auch nachträglich in eine Immobilie **eingehende Gegenstände**, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und **wirtschaftliche Eigenart** endgültig verlieren. Gleiches gilt für sonstige Leistungen an einer Immobilie. Hierunter fallen z. B. der Einbau von Aufzügen, Einbauküchen oder die Erneuerung von Fenstern, Fußbodenbelägen und Türen. Abhängig davon, ob der Einbau

oder die sonstige Leistung an einer Immobilie des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens erfolgt, wird auf die Korrektur nach § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG verwiesen.

Beispiel¹⁹⁷

Unternehmer U lässt am 1. Januar 01 für 100.000 € zzgl. 19.000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätze erfolgt. Ab Januar 02 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG ausschließen. Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes endet am 30. Juni 02.

Damit haben sich im Januar 02 die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. Für die Aufwendungen für das als Bestandteil des Gebäudes eingegebauten Hallentor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG vorzunehmen. Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes und **unabhängig** von der **Dauer des Restberichtigungszeitraums** des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 1. Januar 01 beginnt und am 31. Dezember 10 endet, zu verteilen. Unabhängig davon, ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30. Juni 02 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

(4) Korrekturen bei sonstigen Leistungen an einer Immobilie

Soweit es sich um eine **sonstige Leistung** handelt, die nicht bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges wirtschaftlich verbraucht ist, unterliegt diese der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG i. V. m. § 15a Abs. 1 UStG. Dazu gehören auch sonstige Leistungen, die dem Gebrauch oder der Erhaltung der Immobilie dienen. Hierunter fallen z. B. der Fassadenanstrich eines Gebäudes, die Fassadenreinigung an einem Gebäude, Renovierungsarbeiten oder die Generalüberholung eines Aufzugs- oder einer Heizungsanlage.

Beispiel¹⁹⁸

Unternehmer U benutzt ein Gebäude ausschließlich zur Erzielung von vorsteuerabzugsberechtigenden Umsätzen. Am 1. Januar 2001 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt entsprechend der weiteren beabsichtigten Verwendung

¹⁹⁷Abschn. 15a.6 Abs. 3 UStAE.

¹⁹⁸Abschn. 15a.6 Abs. 9 UStAE.

des Gebäudes den Vorsteuerabzug zu 100 % vor. Am 1. Januar 2002 veräußert U das Gebäude steuerfrei.

Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführten sonstigen Leistungen eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung ist für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zulasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 4 S. 3 i. V. m. Abs. 5 UStDV).

(5) Korrekturen bei bestimmten sonstigen Leistungen, die nicht an einer Immobilie ausgeführt werden

Berichtigungsobjekte sind gem. § 15a Abs. 4 UStG auch sonstige Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist auf solche sonstige Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein **Aktivposten** gebildet werden müsste. Wobei es unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 AO tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist.

Beispiel¹⁹⁹

Unternehmer U schließt mit dem Vermieter V einen Vertrag über die Anmietung eines Bürogebäudes über eine Laufzeit von fünf Jahren, beginnend am 1. Januar 2001 ab. Da U beabsichtigt in den Büroräumen zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze auszuführen, vermietet V das Gebäude unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 a) i. V. m. § 9 Abs. 2 UStG) zum Pauschalpreis von 1 Mio. € zzgl. 190.000 € Umsatzsteuer für die gesamte Mietlaufzeit. Vereinbarungsgemäß zahlt U die vertraglich vereinbarte Miete **zum Beginn** der Vertragslaufzeit und macht entsprechend den Vorsteuerabzug geltend. Ab dem 1. Januar 2002 nutzt U das Gebäude bis zum Vertragsende am 31. Dezember 2005 nur noch zur Erzielung von nicht vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen. U wäre bei bestehender Buchführung verpflichtet, für die vorausbezahlte Miete für die Jahre 2002 bis 2005 in der Steuerbilanz einen **Rechnungsabgrenzungsposten** zu bilanzieren. Bei den von V erbrachten Leistungen handelt es sich nicht um Teilleistungen. U ist nach § 15a Abs. 4 i. V. m. Abs. 1 UStG verpflichtet, die Vorsteuer in den Jahren 2002 bis 2005 um jeweils 38.000 € (190.000 €/5 Jahre) zu berichtigen.

(6) Korrekturen bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Gemäß § 15a Abs. 6 UStG gelten die vorstehenden Regelungen sinngemäß auch für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen.

¹⁹⁹Abschn. 15a.7 Abs. 4 UStAE.

(7) Korrekturen bei Änderung des Umfangs der unternehmerischen Nutzung²⁰⁰

Sofern sich die Verwendung eines teilunternehmerisch genutzten Grundstücks ändert, liegt nach § 15a Abs. 6a UStG eine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG vor, sodass unter Berücksichtigung der Bagatellgrenze des § 44 UStDV eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen ist. Erhöht sich der unternehmerische Teil, ist eine Vorsteuerberichtigung jedoch nur möglich, sofern das Grundstück **insgesamt** dem Unternehmensvermögen zugeordnet worden ist.

2.1.2.2.6 Bemessungsgrundlage/Steuerschuldner

Im Falle einer Option zur Steuerpflicht ist „Entgelt“ gem. § 10 Abs. 1 UStG alles, was der Mieter aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Besonderheiten bestehen gem. § 10 Abs. 2 UStG bei einem Tausch bzw. tauschähnlichen Umsätzen und bei Hingabe an Zahlungen statt.²⁰¹

Liegen **Zuschüsse** vor, können diese entweder Entgelt darstellen (sog. „unechte Zuschüsse“)²⁰² oder Zahlungen, die nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden (sog. „echte Zuschüsse“).²⁰³

Unechte Zuschüsse liegen dann vor, wenn es sich um weitere Gegenleistungen für Leistungen des Leistungsempfängers an einen Dritten handelt. Denn nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG gehört zum Entgelt „auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt“.

Echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden.

Steuerschuldner ist regelmäßig gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Vermieter. Handelt es sich um einen ausländischen Vermieter ist dieser in Deutschland registrierungspflichtig und hat die Vermietungsumsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären.²⁰⁴ § 13b UStG findet insoweit keine Anwendung.

2.1.2.2.7 Steuersatz

Der Steuersatz für die steuerpflichtige Vermietung von Grundstücken beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG grundsätzlich **19 %**.²⁰⁵ Die Steuer beträgt gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG lediglich **7 %** bei der Vermietung von **Wohn- und Schlafräumen**, die ein Unternehmer zur **kurzfristigen Beherbergung** von Fremden bereithält.²⁰⁶

²⁰⁰Abschn. 15.6a Abs. 5 UStAE.

²⁰¹Abschn. 10.1 UStAE, Abschn. 10.5 UStAE.

²⁰²Abschn. 10.2 Abs. 1, 2 UStAE.

²⁰³Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE.

²⁰⁴Abschn. 13b.11 Abs. 2 UStAE.

²⁰⁵Wird die Vermietungsleistung von einer **gemeinnützigen Körperschaft** erbracht, unterliegen die Umsätze gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG dem ermäßigten Steuersatz von **7 %**, sofern diese nicht i. R. eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden.

²⁰⁶BMF v. 05.03.2010, DStR 2010, S. 491.

2.1.2.2.8 Ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer

Die ertragsteuerliche Behandlung der Umsatzsteuer aus der Vermietungstätigkeit ist abhängig von der Einkünfteermittlungsmethode.

Ermittelt der Unternehmer seinen Gewinn mittels **Betriebsvermögensvergleich** nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG, stellt die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Aufwendungen und Erträge dar. Ist der Umsatzerlös als Ertrag zu buchen, muss auch die damit zusammenhängende Umsatzsteuer als Aufwand erfasst werden. Dieser Aufwand stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG dar. Im Hinblick auf § 277 Abs. 1 HGB wird in der Regel saldierend gebucht, sodass der Umsatzerlös bereits um die an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer reduziert wird und eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt (Umsatzsteuer) unmittelbar erfasst wird.

Ermittelt der Unternehmer seinen **Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG(Einnahmen-Ausgaben-Rechnung)** wird nicht die geschuldete Umsatzsteuer im Zeitpunkt der ertragswirksamen Erbringung der Leistung als Betriebsausgabe erfasst, sondern die gezahlte Steuer im Zeitpunkt der Verausgabung. Dies bedeutet, dass zunächst die Betriebseinnahme inkl. USt im Zeitpunkt ihres kassenmäßigen Zugangs zu erfassen ist und im Zeitpunkt der Abführung an das Finanzamt die Umsatzsteuer als Betriebsausgabe zu verbuchen ist.

Ermittelt der Unternehmer seine Vermietungseinkünfte i. S. d. § 21 EStG durch eine **Einnahmen-Überschussrechnung nach den §§ 8, 9 EStG**, was vor allem bei der Vermietung von im Privatvermögen gehaltenen Immobilien der Fall ist, stellt die von ihnen für ihre Vermietungsleistung geschuldete Umsatzsteuer im Zeitpunkt ihrer Verausgabung Werbungskosten i. S. d. § 9 EStG dar. Erstattete Vorsteuern führen zu Einnahmen i. S. d. § 8 EStG.

2.1.2.3 Grundsteuerliche Aspekte

2.1.2.3.1 Grundsätzliches

Die Grundsteuer ist eine von den Gemeinden erhobene Steuer auf den Grundbesitz. Für die Erhebung der Steuer kommt es weder auf die Beschaffenheit des Grundstücks (bebaut oder unbebaut), noch auf dessen Nutzung (zu land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder zu Wohnzwecken) an.

2.1.2.3.2 Steuergegenstand

Gegenstand der Besteuerung ist gem. § 2 GrStG der Grundbesitz i. S. d. BewG. Im Einzelnen unterliegen demnach der Grundsteuer die wirtschaftlichen Einheiten Betriebe der Land- und Forstwirtschaft als wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens i. S. d. BewG, Grundstücke des Grundvermögens i. S. d. BewG, auch wenn diese als Untereinheiten im Bereich des Betriebsvermögens den Charakter von „Betriebsgrundstücken“ haben.

2.1.2.3.3 Steuerbefreiungen

Nach § 3 GrStG ist der Grundbesitz bestimmter Rechtsträger von der Grundsteuer befreit, sofern der Grundbesitz für einen bestimmten steuerbegünstigten Zweck unmittelbar benutzt wird. Die Befreiung gilt z. B. für Grundbesitz der öffentlichen Hand, Grundbesitz der unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird oder Grundbesitz von Kirchen.

Weitere Voraussetzungen sind in den §§ 4 bis 8 GrStG geregelt.

2.1.2.3.4 Steuerschuldner

Gemäß § 10 GrStG ist **Schuldner** der Grundsteuer derjenige, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswertes **zugerechnet** wird. In der Regel handelt es sich dabei um den zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstücks. Auch bei der Vermietung und Verpachtung von Immobilien ist der Eigentümer des Grundstücks Schuldner der Grundsteuer.²⁰⁷ In Fällen, in denen gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum auseinander fallen, also der Einheitswert nicht dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet wird, ist der **wirtschaftliche Eigentümer** Schuldner der Grundsteuer.

Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht, Wohnungserbbaurecht oder Teilerbbaurecht belastet, so ist der Erbbauberechtigte Schuldner der Grundsteuer sowohl für die wirtschaftliche Einheit des Erbbaurechts, als auch für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks.

Wird der Steuergegenstand mehreren Personen zugerechnet,²⁰⁸ so sind diese gem. § 10 Abs. 3 GrStG Gesamtschuldner der Grundsteuer. Dabei schuldet jeder Gesamtschuldner gem. § 44 Abs. 1 AO die gesamte Leistung.

2.1.2.3.5 Haftungsschuldner

Im Gegensatz zum Steuerschuldner, der seine eigene Steuerschuld zu erfüllen hat, muss der Haftungsschuldner grundsätzlich für fremde Steuerschulden einstehen. Bezogen auf die Grundsteuer bedeutet dies, dass ein Haftungsschuldner für die Grundsteuerschuld des Grundstückseigentümers zu haften hat.

Ist das Grundstück mit einem Nießbrauch belastet, so haftet gem. § 11 Abs. 1 GrStG neben dem Steuerschuldner auch der Nießbraucher des Steuergegenstandes. Das Gleiche gilt für denjenigen, dem ein dem Nießbrauch ähnliches Recht zusteht.

Wird ein Grundstück ganz oder zu einem Teil einer anderen Person übereignet, so haftet der **Erwerber** gem. § 11 Abs. 2 GrStG neben dem früheren Eigentümer für die auf den Steuergegenstand oder Teil des Steuergegenstandes entfallende Grundsteuer, die für die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Übereignung liegenden Kalenderjahres zu entrichten ist. Hierauf ist bei Übertragungsfällen zu achten.

²⁰⁷Abschn. 6 Abs. 3 GrStR 1978.

²⁰⁸Dies kann insbesondere bei Erbengemeinschaften (§§ 2032 ff. BGB), Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) und Bruchteilsgemeinschaften (§§ 741 ff., 108 ff. BGB) der Fall sein.

2.1.2.3.6 Bemessung der Grundsteuer

Bei der Berechnung der Grundsteuer ist gem. § 13 Abs. 1 GrStG von einem Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist bis zum 31.12.2024 durch Anwendung eines Tausendsatzes (**Steuermesszahl**) auf den **Einheitswert** oder seinen steuerpflichtigen Teil zu ermitteln, der nach dem Bewertungsgesetz im Veranlagungszeitpunkt (§§ 16 Abs. 1, 17 Abs. 3, 18 Abs. 3 GrStG) für den Steuergegenstand maßgebend ist. Dieser wird dann mit der **Grundsteuermesszahl** multipliziert, die je nach Grundstücksart zwischen 2,6 % und 3,5 %, bzw. für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft 6 % beträgt, vgl. §§ 14, 15 GrStG.

Ab dem 01.01.2025 ist Bemessungsgrundlage der Grundsteuer der sog. Grundsteuerwert. Auf diesen wird wiederum eine Steuermesszahl angewandt. Die Steuermesszahl beträgt nach § 15 GrStG (neue Fassung ab 01.01.2025; nachfolgend „n.F.“) für unbebaute und bebaute Grundstücke ab dem 01.01.2025 grundsätzlich 0,34 %. Für bestimmte nach den Wohnraumfördergesetzen der Länder geförderte Grundstücke ermäßigt sich nach § 15 Abs. 3 GrStG n. F. die Steuermesszahl um 25 %. Gleches gilt, wenn das Grundstück von bestimmten im § 15 Abs. 4 GrStG n. F. genannten Wohnungsbaugesellschaften, Genossenschaften oder Vereinen unter den dort genannten Voraussetzungen gehalten wird.

Zur Ermittlung des Einheitswerts bzw. des Grundsteuerwerts siehe Allgemeiner Teil, Abschn. 1.2.1.2.2.

Der so ermittelte Grundsteuermessbetrag wird dann mit dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde multipliziert. Derzeit variieren die **Hebesätze** je nach Gemeinde zwischen 45 % und 960 %.²⁰⁹ Die Grundsteuer berechnet sich daher nach folgender Formel:

$\text{Einheitswert} \times \text{Grundsteuermesszahl} = \text{Grundsteuermessbetrag} \times \text{Hebesatz} = \text{Grundsteuerbetrag.}$

2.1.2.3.7 Abgabe Steuererklärung und Anzeigepflichten

Die Grundsteuer (bis 31.12.2024) sieht keine Erklärungspflichten für den Steuerpflichtigen vor. Hiervon gibt es eine wesentliche Ausnahme nach § 19 GrStG wonach jede Änderung der Nutzung oder der Eigentumsverhältnisse eines ganz oder teilweise grundsteuerbefreiten Steuergegenstandes anzugeben ist. Die Anzeige ist innerhalb von drei Monaten nach dem Eintritt der Änderungen beim Finanzamt zu erstatten.

Für die Grundsteuer ab dem 01.01.2025 ist alle 7 Jahre auf den Hauptfeststellungszeitpunkt eine Steuererklärung nach § 228 BewG abzugeben, wenn sie hierzu durch die Finanzbehörde aufgefordert werden. Die Aufforderung kann hierbei auch durch eine öffentliche Bekanntmachung erfolgen, sodass nicht jeder Steuerpflichtige angeschrieben wird. Darüber hinaus sind von den Steuerpflichtigen Änderungen der tatsächlichen

²⁰⁹Die Hebesätze beziehen sich auf den Grundsteuermessbetrag B für bebaute oder bebaubare Grundstücke und Gebäude; „Statistisches Bundesamt Deutschland“, Stand: 2014, (<https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/FinanzenSteuern/Steuern/Realsteuer/HebesaetzeRealsteuern.html>).

Verhältnisse, dies sich auf die Höhe des Grundsteuerwertes, die Vermögensart oder die Grundstücksart auswirken oder zu einer erstmaligen Feststellung führen, auf den Beginn des folgenden Kalenderjahres und zwar bis spätestens 31.1. des Folgejahres anzugeben. Gleiches gilt bei Eigentumsänderungen an einem auf fremden Grund und Boden errichteten Gebäudes. Die Erklärungen und Anzeigen sind gem. § 228 Abs. 6 BewG elektronisch abzugeben.

Wählt das Bundesland die Öffnungsklausel und erhebt eine eigene Grundsteuer, so ergeben sich gesonderte Erklärungs- bzw. Anzeigepflichten je nach den Einzelregelungen.

2.1.2.3.8 Festsetzung der Grundsteuer

Die **Gemeinden** haben nach Art. 106 GG i. V. m. § 25 GrStG das Recht, die Hebesätze für Zwecke der Grundsteuer festzulegen.²¹⁰ Es obliegt somit den Gemeinden, mit welchem Hundertsatz des Steuermessbetrages die Grundsteuer erhoben wird. Festgesetzt wird die Grundsteuer gem. § 9 Abs. 1 GrStG nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres. Es gibt einen Hebesatz A, der für die Land- und Forstwirtschaftlichen Grundstücke (Grundsteuer A) zur Anwendung kommt, sowie einen Hebesatz für die sonstigen Grundstücke (Grundsteuer B). Ab dem 01.01.2025 sind die Gemeinden ermächtigt einen höheren Hebesatz für sog. baureife Grundstücke festzusetzen (Grundsteuer C), um hierdurch den Eigentümer zur Bebauung zu bewegen.

Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 2 GrStG bereits mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das sie festzusetzen ist.

Veranlagungszeitraum für die Grundsteuer ist gem. § 27 GrStG das **Kalenderjahr**. Ist der Hebesatz für mehr als ein Kalenderjahr festgesetzt, kann auch die jährlich zu erhebende Grundsteuer für die einzelnen Kalenderjahre dieses Zeitraums festgesetzt werden.

2.1.2.3.9 Erhebung der Grundsteuer

Die Erhebung der Grundsteuer erfolgt gem. § 27 Abs. 1 GrStG grundsätzlich **jährlich**. Sie wird in **vierteljährlichen Raten** fällig und zwar am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November. Auf Antrag des Steuerschuldners kann gem. § 28 Abs. 3 GrStG die Grundsteuer auch am 1. Juli in einem Jahresbetrag entrichtet werden.

Nach § 29 GrStG hat der Steuerschuldner bis zur Bekanntgabe eines neuen Steuerbescheids zu den bisherigen Fälligkeitstagen Vorauszahlungen unter Zugrundelegung der zuletzt festgesetzten Jahressteuer zu entrichten.

2.1.2.3.10 Erlass der Grundsteuer

Wirft das Grundvermögen keinen bzw. einen zu geringen Ertrag ab, ist es unter bestimmten Voraussetzungen möglich, einen Antrag auf Erlass der Grundsteuer zu stellen. Es handelt sich hierbei um einen Rechtsanspruch und keine Ermessensentscheidung.

²¹⁰In den Ländern Berlin und Hamburg, in denen keine Gemeinden bestehen, steht die Berechtigung dem Land zu; Abschn. 1 GrStR 1978.

Neben dem Grundsteuererlass nach § 32 GrStG für bestimmte Kulturgüter sowie Grünanlagen bei denen die jährlichen Kosten die Einnahmen übersteigen, ist in der Praxis vor allem der Erlass der Grundsteuer wegen **Ertragsminderung** gem. § 33 GrStG von Bedeutung. Dies betrifft insbesondere den Fall des **Mietleerstands**.

Voraussetzung für den Erlass i. S. d. § 33 GrStG ist, dass es sich 1) um ein **bebautes Grundstück** oder um einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft handelt (bei unbebauten Grundstücken ist der Erlass nicht möglich) bei denen 2) der normale Rohertrag des Grundstückes um mehr als **50 %** gemindert ist und 3) der Steuerschuldner diese Minderung **nicht zu vertreten** hat.

Um die **Minderung des Rohertrags** festzustellen ist in der Regel ein Vergleich zwischen dem Rohertrag und dem tatsächlichen Ertrag vorzunehmen. Anders ist dies jedoch bei **eigengewerblich genutzten** bebauten Grundstücken. Hier ist als Minderung des normalen Rohertrags gem. § 33 Abs. 2 GrStG bereits die Minderung der Ausnutzung des Grundstücks anzusehen.

Für die Bestimmung des normalen Rohertrags sind folgende Werte zugrunde zu legen:

- Bei bebauten Grundstücken die nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums geschätzte übliche Jahresrohmiete,²¹¹
- bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft der Rohertrag, der nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraums bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung gemeinhin und nachhaltig erzielbar wäre.²¹²

Zu beachten ist, dass eine Ertragsminderung gem. § 33 Abs. 5 GrStG dann nicht als Erlassgrund anzusehen ist, wenn sie für den Erlasszeitraum durch Fortschreibung des Einheitswerts berücksichtigt werden kann oder bei rechtzeitiger Stellung des Antrags auf Fortschreibung hätte berücksichtigt werden können.

Weitere Voraussetzung für den Erlass der Grundsteuer i. S. d. § 33 GrStG ist, dass die Minderung des Rohertrags nicht vom Steuerschuldner **zu vertreten** ist. Die Anforderungen an das Vertreten müssen sind abhängig davon, ob die zu Wohnzwecken verwendbare Immobilie leer steht oder vermietet ist. Handelt es sich um eine **leer stehende Immobilie** hat der Vermieter die dadurch bedingte Minderung des normalen Rohertrags i. d. R. dann nicht zu vertreten, wenn er sich in ortüblicher Weise **um deren Vermietung** bemüht hat. Dabei darf er jedoch keine höhere als die marktgerechte Miete verlangt haben. Bei vermieteten Wohnungen und Räumen scheidet ein Vertreten müssen dann aus, wenn der Steuerpflichtige eine marktgerechte Miete vereinbart hatte, diese jedoch aus Gründen nicht erhalten konnte, auf die er keinen Einfluss hat, z. B. bei Zahlungsunfähigkeit des Mieters.

²¹¹Abschn. 40 GrStR 1978.

²¹²Abschn. 39 GrStR 1978.

Bei Wohnungen, die von vornherein z. B. als Ferienwohnungen nur zeitweise vermietet werden können, hat er dagegen die dadurch bedingte Minderung des normalen Rohertrags stets selbst zu vertreten, was zu einem Ausschluss des Grundsteuererlasses führt.²¹³

Bei **eigengewerblich genutzten bebauten Grundstücken** hat der Unternehmer eine Minderung der Ausnutzung (§ 33 Abs. 2 GrStG) dann nicht zu vertreten, wenn für ihn keine Möglichkeit bestand, auf deren Ursachen in zumutbarer Weise Einfluss zu nehmen. Zu diesen Ursachen können vor allem strukturelle und konjunkturelle Entwicklungen gehören, die ihn zwingen, den bisher auf dem Grundstück unterhaltenen Betrieb stillzulegen oder einzuschränken. Dagegen fällt z. B. eine Minderung der Ausnutzung bei Neugründungen oder Kapazitätsausweitungen in der Regel in den Bereich des Unternehmerrisikos. Sie ist daher auch vom Unternehmer zu vertreten.²¹⁴

Liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 33 GrStG vor und hat der Steuerpflichtige **fristgemäß** einen Antrag bei der zuständigen Gemeinde gestellt, ist die Grundsteuer **i. H. v. 25 %** zu erlassen. Beträgt die Minderung des normalen Rohertrags jedoch 100 %, ist die Grundsteuer **i. H. v. 50 %** zu erlassen. Im Hinblick auf den Antrag ist zu beachten, dass die **Antragsfrist** relativ kurz ist. Gemäß § 34 Abs. 2 GrStG muss der entsprechende Antrag bis zu dem auf den Erlasszeitraum folgenden **31. März** bei der **zuständigen Gemeinde** gestellt werden.

2.1.2.4 Zweitwohnungsteuer

Nutzt der Steuerpflichtige zwei oder mehrere Immobilien zu **eigenen Wohnzwecken**, so kann in manchen Städten bzw. Gemeinden eine Zweitwohnungsteuer anfallen.

Die Zweitwohnungsteuer ist eine auf Art. 105 Abs. 2a GG begründete **kommunale Aufwandsteuer**. Sie kann von Gemeinden erhoben werden und betrifft alle Personen, die im jeweiligen Ort eine **Zweitwohnung** innehaben, sei es eine Eigentumswohnung oder eine Wohnung zur Miete. Nach einem Beschluss des BVerfG²¹⁵ ist die Zweitwohnungsteuer eine rechtlich zulässige örtliche Aufwandsteuer und damit verfassungsgemäß.

Ursprünglich war die Zweitwohnungsteuer dafür vorgesehen, Fremdenverkehrsorten die Möglichkeit zu eröffnen, den Bau von Zweitwohnungen einzudämmen. Der Grund war in erster Linie darin zu sehen, dass diese Bauprojekte sich immens ausbreiteten und dabei keine ästhetischen Kriterien eingehalten wurden.²¹⁶

Die Kommunen dürfen jedoch erst ab dem Zeitpunkt Aufwandsteuern erheben, ab dem die Landesregierungen ihnen die Befugnis dafür erteilt haben. Mittlerweile haben alle sechzehn Bundesländer davon Gebrauch gemacht.²¹⁷ Der steuerliche Tatbestand ist in den kommunalen **Satzungen** unterschiedlich geregelt. Wohnungsdefinition und Definition

²¹³Abschn. 38 Abs. 4 GrStR 1978.

²¹⁴Abschn. 38 Abs. 4a GrStR 1978.

²¹⁵BVerfG v. 06.12.1983, BStBl. II 1984, S. 72.

²¹⁶Steinrücken/Jaenichen, KStZ 2003, S. 207 ff.

²¹⁷Die Zweitwohnungsteuer ist Bestandteil der kommunalen Abgabegesetze aller 16 Bundesländer.

der Zweitwohnung können stark voneinander abweichen, ebenso das „Innehaben“, da die berechtigte tatsächliche Verfügungsgewalt über eine Wohnung unterschiedlich geregelt wird. Nachfolgend werden die wesentlichen Elemente der Zweitwohnungsteuer kurz dargestellt. Die Satzungen können in wesentlichen Punkten abweichen, worauf nicht im Einzelnen eingegangen wird.

Gegenstand der Steuer ist regelmäßig das **Verfügen** über eine Zweitwohnung. Eine **Zweitwohnung** liegt immer dann vor, wenn sie auch zusätzlich zu einer Hauptwohnung genutzt wird. Dies muss durch den Eigentümer, Mieter oder einen Angehörigen erfolgen. Nicht unter die Zweitwohnungsteuer fallen daher Wohnungen als reine Kapitalanlage, die von Dritten genutzt werden. Insbesondere bei gemischter Nutzung können sich jedoch Abgrenzungsprobleme ergeben.

Steuerschuldner ist die natürliche Person auf die die subjektiven Voraussetzungen zutreffen, d. h. die Person, die über eine Zweitwohnung in einer entsprechenden Gemeinde verfügt. Dabei ist nebensächlich ob die Person Eigentümer oder **Mieter** ist. Jedoch ist der Eigentümer nur Steuerschuldner, wenn er die Wohnung auch innehat. Falls er sie vermietet und eine andere Person sie als Zweitwohnung nutzt, so ist diese der Steuerschuldner.²¹⁸

Die **Steuerpflicht** entsteht zu Beginn des Kalendervierteljahres, in der eine natürliche Person die Verfügung über eine Zweitwohnung erlangt. In den darauffolgenden Jahren entsteht die Zweitwohnungsteuer jeweils am 1. Januar des Steuerjahres.

Bemessungsgrundlage ist regelmäßig die **Jahresrohmiete**. Eine Definition findet sich in § 79 Abs. 1 BewG. Dort heißt es: „Jahresrohmiete ist das Gesamtentgelt, dass die Mieter (Pächter) für die Benutzung des Grundstücks aufgrund vertraglicher Vereinbarungen nach dem Stand im Feststellungszeitpunkt für ein Jahr zu entrichten haben.“²¹⁹ Lässt sich jedoch die Jahresrohmiete nicht bestimmen, so muss die **übliche Miete** herangezogen werden. Dies kann bspw. dann der Fall sein, wenn der Eigentümer die Wohnung selbst als Zweitwohnung nutzt oder unentgeltlich Dritten überlässt.²²⁰

Als Maßstab für die Höhe der Steuer gilt ein Betrag in Abhängigkeit von der Miete oder ein Prozentsatz. Der **Steuersatz** und somit die Höhe der Steuer wird von den Gemeinden nach freiem Ermessen festgelegt. Dies kann anhand eines **Prozentsatzes** oder einem **festen Betrag** gem. einer pauschalierten Tabelle gemessen am jährlichen Mietaufwand erfolgen. In der Regel liegt die Steuerlast zwischen 5 und 20 % des jährlichen Mietaufwands.²²¹

In den Satzungen existieren unterschiedliche **Steuerbefreiungen** und **Steuerermäßigungen** für bestimmte Personen wie z. B. für Minderjährige, Studenten, Wehrpflichtige, Auszubildende oder Zivildienstleistende.²²²

²¹⁸George, DB 1994, S. 2367 ff.

²¹⁹§ 79 Abs. 1 BewG.

²²⁰OVG Lüneburg v. 27.11.1987, DÖV 1988, S. 382.

²²¹Kasper, DStR 2006, S. 2010; sowie mit Verweis auf die jeweiligen Satzungen; zweitWohnsitzsteuer.de., (<http://www.zweitWohnsitzsteuer.de/>).

²²²Oelschläger, DStR 2008, S. 593 f.

Da die Zweitwohnungsteuer regelmäßig bei eigengenutzten Wohnungen anfällt ist diese aus **einkommensteuerlicher Sicht** der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zu zurechnen und stellt mithin gem. § 12 EStG **nicht abzugsfähige Ausgaben** dar.

Etwas anderes gilt, sofern die Zweitwohnung im Rahmen einer **doppelten Haushaltsführung** i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG genutzt wird. In diesem Fall kommt ein Abzug als **Werbungskosten** bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 19 EStG in Betracht. Entsteht Zweitwohnungsteuer bei einem Studenten und damit im Rahmen einer Berufsausbildung, könnte sich ggf. ein **Sonderausgabenabzug** i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ergeben.

2.1.2.5 Steuerabzug bei Bauleistungen

2.1.2.5.1 Allgemeines zur Regelung

Im Zuge der Verabschiedung des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe vom 30.08.2001²²³ wurde mit den §§ 48 ff. EStG der Steuerabzug für Bauleistungen, auch Bauabzugsteuer genannt, eingeführt. Es handelt sich hierbei nicht um eine neue Steuer sondern um eine Entrichtungsteuer i. S. d. § 3 Abs.1 AO, vergleichbar mit der Kapitalertragsteuer.²²⁴ Auch entsteht keine zusätzliche Steuerpflicht oder Steuerbelastung; weder beim Leistungsempfänger, der den Steuerabzug vornimmt, noch beim Leistenden, dem die vom Leistungsempfänger abgeföhrte Steuer angerechnet wird.²²⁵

Primärer Zweck der Einführung des Steuerabzugs für Bauleistungen war die Eindämmung illegaler Aktivitäten im Baugewerbe. Zu diesen illegalen Aktivitäten gehören hauptsächlich „Schwarzarbeit“ oder die illegale Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer, die einen wettbewerbsverzerrenden Effekt auf den Markt haben.²²⁶ Das Ziel der Eindämmung wird hier dadurch erreicht, dass eine Verlagerung der Steuerpflicht auf den Leistungsempfänger stattfindet. Da dieser den Steuerabzug selbst vorzunehmen hat und somit auch persönlich in der Pflicht ist, die abgezogene Steuer an das Finanzamt abzuführen, ergibt sich für den Leistungsempfänger eine Situation in der sich eine Umgehung der Umsatzsteuer nicht lohnt und er einem Angebot über eine steuerlich nicht erfasste Leistung des Leistenden nicht zustimmen würde.

2.1.2.5.2 Anwendungsweise der Vorschrift

Erbringt ein Leistender eine Bauleistung im Sinne des § 48 Abs.1 S. 3 EStG für einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, so ist der **Leistungsempfänger** verpflichtet einen Steuerabzug i. H. v. 15 v. H. der Rechnung inklusive der Umsatzsteuer vorzunehmen und den einbehaltenen

²²³BGBI. I 2001, 2267.

²²⁴Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl. 2018, § 48 EStG.

²²⁵Blümich EStG § 48 Rn. 10.

²²⁶Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl. 2018, § 48 EStG, Rn. 1.

Steuerabzugsbetrag innerhalb eines Kalendermonats und gemäß § 48a Abs.1 S. 1 EStG unter Angabe des Verwendungszwecks jeweils bis zum 10. des Folgemonats an das Finanzamt abzuführen.²²⁷ Wird Bauabzugsteuer einbehalten und abgeführt, so wird diese nach § 48c EStG in der dort vorgesehenen Reihenfolge auf die Steuern des Bauunternehmers/Handwerkers Leistungszeitraum angerechnet.

Unter einer **Bauleistung** versteht der Gesetzgeber hierbei eine substanzverändernde Leistung. In § 48 Abs.1 S. 3 EStG ist die Bauleistung legal definiert als Leistungen, „die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen“. Der Begriff des Bauwerks ist nach geltender Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts vom 21.01.1976 weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern jegliche mit dem Boden verbundene oder aufgrund ihrer Schwere auf ihm ruhenden durch Bauleistung produzierte Anlagen und schließt somit beispielsweise auch die Dachbegrünung eines Bauwerks mit ein.²²⁸

Leistungen, die **keine direkt substanzverändernde Wirkung** haben, schließt der Begriff der Bauleistung explizit nicht mit ein: So sind die Anlieferung von Beton oder der Gerüstaufbau keine Bauleistung i. S. d. § 48 Abs.1 S. 3 EStG. Da in der Praxis eine genaue Abgrenzung der einzelnen Rechnungsposten zwischen Bauleistungen im Sinne der Bauabzugsteuer und Hilfsleistungen schwer möglich ist, wird bei einer Dominanz im Sinne der Vertragsprägung von jeweils einer Leistung über die Andere diese als ausschlaggebend für das gesamte Vertragswerk gesehen. Ist also beispielsweise ein Leistender durch einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG zur Neudeckung eines Daches beauftragt und muss dafür ein Gerüst aufbauen; so dominiert im Fall die Neudeckung als Bauleistung i. S. d. § 48 Abs.1 S. 3 EStG. Folglich hat der Leistungsempfänger vom gesamten Rechnungsbetrag inklusive der Bauhilfsleistungen und Umsatzsteuer 15 v. H. einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.²²⁹ Selbiges gilt auch für die Frage der Anwendung der Bauabzugsteuer, wenn die bauliche Maßnahme sowohl unternehmerischen als auch privaten Zwecken dient.

2.1.2.5.3 Ausnahmen vom Steuerabzug

Zu der Regelung des § 48 Abs.1 S. 1 EStG hat der Gesetzgeber **drei Ausnahmen** geschaffen.

Vermieter sind als Leistungsempfänger gemäß § 48 Abs.1 S. 2 EStG ausgeschlossen, wenn diese nicht mehr als zwei Wohnungen vermieten (**Zweiwohnungsregelung**). Der Begriff Wohnung umfasst den Zusammenschluss mehrerer Räume, die von anderen Räumen durch einen dauerhaften baulichen Abschluss räumlich getrennt sind.²³⁰ Zudem ist notwendig, dass zu dieser Wohnung ein nicht durch einen anderen Wohnbereich

²²⁷BMF; Schr. v. 27.12.2002, BStBl. I 2002, 1406 Rn. 65.

²²⁸BMF-Schreiben vom 27.12.2002 a. a. O. Rn. 5.

²²⁹BMF-Schreiben vom 27.12.2002 a. a. O. Rn. 12.

²³⁰BMF-Schreiben vom 27.12.2002 a. a. O. Rn. 54.

führender Zugang besteht und die Wohnung über eine Küche bzw. zumindest über die dazu erforderlichen Anschlüsse verfügt.

Auf Antrag hat das zuständige Finanzamt nach § 48b EStG dem Handwerker/Bauunternehmer eine **Freistellungsbescheinigung** zu erteilen. Voraussetzung ist, dass der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet ist und bei ausländischen Bauunternehmen ein inländischer Empfangsbevollmächtigter bestellt ist. Liegt dem Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung vor, so kann dieser nach § 48 Abs. 2 EStG auf den Steuerabzug verzichten. Eine Freistellungsbescheinigung wird mit einer Maximallaufzeit von drei Jahren ausgestellt.²³¹ Die Freistellungsbescheinigung ist in der Praxis der Hauptanwendungsfall, wonach der Handwerker/Bauunternehmer eine entsprechende Freistellungsbescheinigung vor Beginn seiner Tätigkeit vorlegt und dadurch der Leistungsempfänger auf den Einbehalt verzichten kann.

Eine dritte Ausnahme bildet die sogenannte **Bagatellgrenze** des § 48 Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG. Diese bildet eine **Freigrenze** für die prognostizierte Höhe der Gegenleistung von **5000 €**, unter der der **Leistungsnehmer** keinen Steuerabzug vorzunehmen hat. Die Bagatellgrenze erhöht sich auf **15.000 €**, wenn der Leistungsempfänger ausschließlich **steuerfreie Umsätze** nach § 4 Nr. 12 S. 1 UStG, also umsatzsteuerbefreite Vermietungsumsätze generiert.²³²

2.1.3 Besteuerung der Veräußerung

Der Investitionszyklus einer Immobilie wird durch die Veräußerung bzw. Übertragung dieser auf einen anderen Rechtsträger beendet. Hierdurch werden regelmäßig die **stililen Reserven** oder **Lasten** der Immobilie realisiert. Wie bereits im Allgemeinen Teil erläutert, sind die einkommensteuerlichen Rechtsfolgen der Veräußerung der Immobilie davon abhängig, ob diese dem sog. Betriebs- oder Privatvermögen zugeordnet ist. Insfern ergibt sich eine Zweiteilung der Darstellung.

Neben der Veräußerung an einen Dritten besteht auch noch die Möglichkeit der Einlage, d. h. der Überführung einer Immobilie vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen und der Entnahme, d. h. vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen. Auf die steuerlichen Auswirkungen wird an entsprechender Stelle kurz eingegangen.

Vertiefend wird der Fall des **gewerblichen Grundstückshandels** dargestellt. Dies erfolgt im Rahmen der Darstellung der Veräußerung einer im Betriebsvermögen befindlichen Immobilie, auch wenn sich die gewerblichen Einkünfte und mithin das Betriebsvermögen häufig erst durch die Veräußerung ergibt. Die unentgeltliche Übertragung, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer auslösen kann, wird in Abschn. 2.3 behandelt.

²³¹BMF-Schreiben vom 27.12.2002 a. a. O. Rn. 36.

²³²BMF-Schreiben vom 27.12.2002 a. a. O. Rn. 48.

Im Folgenden wird nur auf inländische Grundstücke eingegangen. Die steuerlichen Auswirkungen der Übertragung einer im Ausland belegenen Immobilie werden in Abschn. 2.5 Internationale Immobilienbesteuerung erläutert. Hinsichtlich der verkehrsteuerlichen Auswirkungen (Grunderwerb-, Umsatzsteuer) wird auf die Ausführungen in Abschn. 2.1.1 Besteuerung des Erwerbs verwiesen. Bei Sonderfällen wird hierauf kurz eingegangen.

2.1.3.1 Veräußerung einer im Betriebsvermögen befindlichen Immobilie

Nachfolgend werden die steuerlichen Auswirkungen der entgeltlichen Veräußerung eines sich im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücks dargestellt. Dieser Vorgang ist grundsätzlich Gegenstand der **Einkommensteuer** und bei Gewerbesteuerpflicht auch der **Gewerbesteuer**. Aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass die Wertung der Immobilie als Betriebsvermögen aus der Nutzung innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG resultiert.

2.1.3.1.1 Einzelveräußerung

Einzelveräußerung ist die entgeltliche Übertragung des Grundstücks an einen Dritten. Befand sich das veräußerte Grundstück im gewerblichen Betriebsvermögen, so handelt es sich bei der Veräußerung stets um einen **einkommensteuerpflichtigen Vorgang**. Der realisierte Gewinn bzw. Verlust, d. h. die Differenz zwischen dem Veräußerungsnettoerlös und dem steuerlichen Buchwert (Anschaffungskosten /-. AfA) stellt somit grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 EStG dar.²³³

Besonderheiten können sich ergeben, wenn die Immobilie bei einer Betriebsveräußerung, oder, -aufgabe übertragen wird. In diesem Fall kann ein Freibetrag und eine Tarifermäßigung gem. § 16 Abs. 4 i. V. m. § 34 EStG zur Anwendung gelangen.

Zu einer Besteuerung der **stillen Reserven** kommt es **anteilig** auch dann, wenn die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie veräußert wird und ein Raum innerhalb eines Gewerbebetriebs oder einer selbständigen Arbeit i. S. d. § 18 EStG als **häusliches Arbeitszimmer** genutzt wurde. Dies ergibt sich daraus, dass steuerrechtlich das häusliche Arbeitszimmer, welches im Rahmen der Einkünfte i. S. d. § 15 oder 18 EStG genutzt wurde, ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, das dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Voraussetzung ist, dass der Wert des eigenbetrieblich genutzten Arbeitszimmers als nicht untergeordnet zu werten ist. Dies ist gem. § 8 EStDV der Fall, wenn der Wert des Arbeitszimmers mehr als 20 % des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und mehr als 20.500 € beträgt. Ist dies nicht gegeben, liegt ein Grundstück von untergeordnetem Wert vor, welches nicht als Betriebsvermögen behandelt werden muss. Es gelten dann die steuerlichen Regelungen für das Privatvermögen.

²³³Wurde die Immobilie im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. d. § 18 EStG als Betriebsvermögen qualifiziert, wird auch das Veräußerungsergebnis in dieser Einkunftsart erfasst.

Gehörte die veräußerte Immobilie mindestens **sechs Jahre²³⁴** zum **Anlagevermögen** kann der Veräußerer innerhalb der Grenzen des § 6b EStG die Besteuerung der **stillen Reserven** dadurch vorläufig verhindern, dass er in Höhe der stillen Reserven eine **steuerfreie Rücklage** bildet oder die stillen Reserven bei der Veräußerung der Immobilie **direkt** auf eine neue angeschaffte oder hergestellte Immobilie gem. § 6b Abs. 4 Nr. 3 EStG **überträgt**. Die Übertragung des Gewinns aus der Veräußerung ist limitiert auf die Anschaffung **artgleicher Wirtschaftsgüter (sog. Ersatzwirtschaftsgüter)** des **Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte**. Dies bedeutet, dass der Gewinn aus Grund und Boden nur auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden übertragen werden kann. Gleiches gilt für das Wirtschaftsgut Gebäude. Die Übertragung erfolgt, indem der Steuerpflichtige den Ansatz der neu angeschafften Immobilie in der Bilanz um den Veräußerungsgewinn der veräußerten Immobilie kürzt. Da durch die Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten die AfA gemindert ist, verteilt sich der Veräußerungsgewinn über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf die reinvestierte Immobilie. Die steuerfreie Rücklage ist spätestens am Schluss des **vierten** auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres aufzulösen. Bei **neu** hergestellten Gebäuden verlängert sich diese nach § 6b Abs. 3 S. 3 EStG auf sechs Jahre, wenn mit deren Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Ist die Rücklage mangels fristgerechter Reinvestition aufzulösen, entsteht pro Jahr der Bildung ein **Gewinnzuschlag** in Höhe von **6 %** der gebildeten Rücklage, der zu versteuern ist.

Darüber hinaus kann die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven bei **Ersatzbeschaffung** vermieden werden, sofern die Immobilie infolge **höherer Gewalt** (z. B. Brand, Sturm, Überschwemmung) oder eines **behördlichen Eingriffs** (z. B. Enteignung) aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.²³⁵

Die Voraussetzung für die o. g. Übertragung war bislang eine Zugehörigkeit der Ersatzwirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer **inländischen Betriebsstätte**. Der EuGH²³⁶ hat jedoch entschieden, dass diese Ungleichbehandlung unionsrechtswidrig ist. Hierauf hat der deutsche Gesetzgeber mit der Einführung des § 6 Abs. 2a EStG reagiert, wonach der Steuerpflichtige bei einer Reinvestition in das EU/EWR – Ausland ein Wahlrecht hat entweder die Steuer sofort zu entrichten oder die zinslose Streckung der Steuer über fünf gleiche Jahresraten zu beantragen.

2.1.3.1.2 Entnahme

Ebenfalls um einen steuerpflichtigen Vorgang handelt es sich bei der Entnahme. Eine Sachentnahme liegt vor, wenn die Immobilie aus dem betrieblichen Vermögen in den privaten Bereich überführt wird.

²³⁴Maßgeblich ist der Zeitraum des wirtschaftlichen Eigentums i. S. d. § 39 AO („Übergang Nutzen und Lasten“).

²³⁵R 6.6 Abs. 2 EStR 2012.

²³⁶EuGH v. 16.04.2015, BB 2015, 1263.

2.1.3.1.2.1 Ertragsteuerliche Rechtsfolgen

Grundsätzlich setzt die Entnahme eine von einem **Entnahmewillen** getragene Entnahmehandlung voraus. Dazu ist ein Verhalten des Steuerpflichtigen erforderlich, welches die Verknüpfung des Grundstücks mit dem Betriebsvermögen unmissverständlich auflöst. Dies kann entweder durch ausdrückliches oder durch konkudentes Verhalten erfolgen.²³⁷ In welcher Form die Entnahmehandlung vorgenommen werden muss, ist abhängig davon, ob das Grundstück **nach der Entnahme** unzweifelhaft dem gewillkürten oder dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen ist.

Ist das Grundstück durch die Entnahmehandlung unzweifelhaft nur dem **notwendigen Privatvermögen** zuzuordnen, ist keine weitere Erklärung des Steuerpflichtigen erforderlich. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn das betriebliche Grundstück auf Dauer einer Nutzungsänderung in der Form unterliegt, dass es nicht mehr betrieblich, sondern ausschließlich zu **eigenen oder unentgeltlichen fremden Wohnzwecken** genutzt wird und dadurch seine Beziehung zum Betrieb verliert.

Entnimmt der Steuerpflichtige ein Grundstück aus seinem Betriebsvermögen, so kommt es grundsätzlich gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zu einer **Gewinnrealisierung**, d. h. die stillen Reserven werden besteuert. Der Entnahmegewinn ist dabei der Unterschiedsbetrag zwischen dem Entnahmewert (**Teilwert**) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und dem **Buchwert** des Grundstücks im Zeitpunkt der Entnahme.

Wird die Immobilie von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist gem. § 6 Abs. 5 EStG zwingend zu **Buchwerten** zu übertragen und aufzunehmen, wodurch keine Gewinnrealisierung entsteht. Dies gilt auch bei Übertragung in das **Sonderbetriebsvermögen** bei einer Mitunternehmerschaft und umgekehrt, sowie unter bestimmten Voraussetzungen bei Überführung zwischen Mitunternehmerschaften bzw. Sonderbetriebsvermögen eines Steuerpflichtigen.

2.1.3.1.2.2 Umsatzsteuerliche Rechtsfolgen

Gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG ist die Entnahme einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und stellt als solche einen **steuerbaren Umsatz** dar, sofern das entnommene Grundstück zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt hat, d. h. wenn der Unternehmer umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze generiert hat.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung²³⁸ ist die Entnahme des Grundstücks jedoch nach § 4 Nr. 9 a) UStG von der Umsatzsteuer **befreit**, obwohl die Voraussetzungen des § 4 Nr. 9 a) UStG nach dem Wortlaut nicht erfüllt sind, da Entnahmen durch Überführung des Grundstücks von dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen mangels Rechtsträgerwechsels in den meisten Fällen **nicht grunderwerbsteuerbar** sind. Gerechtfertigt ist die Steuerfreiheit der Grundstücksentnahme jedoch im Hinblick darauf, dass der unentgeltliche Umsatz des Unternehmers an sich selbst nicht schlechter gestellt sein darf, als der entgeltliche Grundstücksumsatz gegenüber einem Dritten.

²³⁷H 4.3 (2–4) Entnahmehandlung EStH 2014.

²³⁸BMF v. 22.09.2008, BStBl. I 2008, S. 895.

Vor Erlass des BMF-Schreibens vom 22. September 2008 vertrat die Finanzverwaltung auf der Grundlage der „Seeling-Entscheidung“ des EuGH²³⁹ entgegen langjähriger Praxis die Auffassung²⁴⁰, Grundstücksentnahmen seien nicht mit der Grundstücksveräußerung gleichzustellen und daher umsatzsteuerpflichtig. Diese umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Grundstücksentnahme widersprach jedoch europarechtlichen Vorschriften, sodass die Finanzverwaltung nach Aufforderung der EU-Kommission ihre Rechtsauffassung wieder revidiert hat.

Die Steuerbefreiung der Grundstücksentnahme kann dazu führen, dass **Vorsteuerkorrekturen** nach § 15a Abs. 8, 9 UStG innerhalb von 10 Jahren vorgenommen werden müssen, sofern der Steuerpflichtige zuvor bei Errichtung oder bei Erwerb einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist so vorzunehmen, als wäre das Grundstück in der Zeit von der Entnahme bis zum Zeitpunkt des maßgeblichen Berichtigungszeitraums unter entsprechend geänderten Verhältnissen weiterhin für das Unternehmen verwendet worden. Wird das Grundstück nur teilweise aus dem Betriebsvermögen entnommen, so hat die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auch nur anteilig zu erfolgen.

2.1.3.1.3 Gewerblicher Grundstückshandel

Im Allgemeinen Teil wurde bereits kurz erläutert, dass die Veräußerung einer Immobilie des Privatvermögens nur der Einkommensbesteuerung (sog. privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG²⁴¹) unterliegt, sofern der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Dieser Zeitraum betrug bis zum Veranlagungsjahr 1998 lediglich 2 Jahre. Wurde die Immobilie nach Ablauf einer Haltefrist von 2 Jahren veräußert, so lag ein nichtsteuerbarer Vorgang vor. Aus dieser Zeit resultiert weitestgehend die umfangreiche Rechtsprechung zum sog. gewerblichen Grundstückshändler, wodurch Veräußerungsgewinne auch außerhalb dieser 2-Jahres-Frist besteuert wurden. Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, so stellt das Veräußerungsergebnis Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG dar. Die betroffenen Grundstücke stellen mithin notwendiges Betriebsvermögen dar und werden dem Umlaufvermögen zugeordnet.

Die Abgrenzung zwischen dem gewerblichen Grundstückshandel und der privaten Vermögensverwaltung ist in der Praxis nicht immer zweifelsfrei möglich. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn sowohl die Voraussetzungen des Gewerbebetriebs i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind, als auch darüber hinaus die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung i. S. d. § 14 S. 3 AO überschritten ist. Es handelt sich hierbei jedoch um **unbestimmte Rechtsbegriffe**, die der Auslegung bedürfen. Als Indiz ist dabei die vom BFH²⁴² entwickelte **Drei-Objekt-Theorie** heranzuziehen. Dabei

²³⁹EuGH v. 08.05.2003, BStBl. II 2004, S. 378.

²⁴⁰Abschn. 71 Abs. 1 UStR 2008.

²⁴¹Hierauf wird im Nachfolgenden in Abschn. 2.1.3.2 eingegangen.

²⁴²Z. B. BFH v. 10.12.2001, BStBl. II 2002, S. 291.

kommt es maßgeblich auf die **Art** und **Anzahl** der veräußerten Objekte an sowie auf die **Dauer der Nutzung** vor Veräußerung. Allerdings hat die Drei-Objekt-Grenze mittlerweile nur noch **indizielle Bedeutung**, die widerlegt werden kann. Dies bedeutet, dass auch ohne Überschreitung dieser Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen kann.

2.1.3.1.3.1 Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG

Grundvoraussetzung des gewerblichen Grundstückshandels ist, dass es sich um eine **selbständige** und **nachhaltige** Betätigung mit **Gewinnerzielungsabsicht** handelt, die unter **Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr** stattfindet. Problematisch sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Merkmale Nachhaltigkeit und Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr.

(1) Nachhaltigkeit

Grundsätzlich setzt das Merkmal der Nachhaltigkeit voraus, dass die Betätigung auf **Wiederholung** angelegt ist. Dies ist unproblematisch der Fall, wenn mehrere Grundstücke veräußert werden. Insoweit kann hier auf die Anzahl der Verkäufe abgestellt werden, wobei die Nachhaltigkeit nicht ausschließlich durch die Drei-Objekt-Grenze indiziert wird.

Ausnahmsweise kann das Kriterium der Nachhaltigkeit auch bei **nur einem** getätigten **Veräußerungsgeschäft** angenommen werden, wenn ursprünglich mehrere Veräußerungsgeschäfte geplant waren und diese nur dadurch nicht zustande gekommen sind, dass der Veräußerer einen Gesamtkäufer gefunden hat. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob die Grundstücke auch einzeln hätten veräußert werden können (z. B. bei einem Einkaufszentrum).

Ausreichend ist auch eine **einmalige Veräußerung**, wenn die Erfüllung des Geschäfts eine **Vielzahl von Einzeltätigkeiten** erfordert, die in der Gesamtbetrachtung eine nachhaltige Tätigkeit darstellen.²⁴³

(2) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr²⁴⁴

Darüber hinaus muss die Veräußerung der Grundstücke eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen. Dazu muss sich der Verkäufer mit seiner Verkaufsabsicht an den **allgemeinen Markt**, also an einen nicht abgeschlossenen Personenkreis wenden. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Veräußerer das Grundstück mehreren Personen zum Kauf anbietet, sofern seine wirtschaftliche Betätigung für die beteiligten Kreise erkennbar ist und der Verkäufer zumindest im Notfall bereit ist an jeden anderen Interessenten zu veräußern.²⁴⁵

²⁴³BFH v. 28.01.2009, LNR 2009, 14727.

²⁴⁴BMF v. 26.03.2004, BStBl. I 2004, S. 434.

²⁴⁵BFH v. 12.07.2008, BFH/NV 2009, S. 477; BFH v. 13.08.2002, BStBl. II 2002, S. 811; so auch Blümich/Bode, § 15 EStG, Rn. 52.

Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr muss bei mehreren Grundstücksverkäufen nicht bei jedem einzelnen Geschäft vorliegen.

2.1.3.1.3.2 Überschreitung der reinen Vermögensverwaltung

Neben den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG muss die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten werden. Die dafür vorgesehenen Abgrenzungskriterien wurden durch die Rechtsprechung entwickelt.²⁴⁶

Danach handelt es sich dann nicht mehr um private Vermögensverwaltung, wenn nach dem **Gesamtbild der Betätigung** und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die **Ausnutzung substanzialer Vermögenswerte durch Umschichtung** gegenüber der **Fruchtziehung** aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt.

Für die Frage, ob die Ausnutzung der substanzialen Vermögenswerte im Vordergrund steht, ist entscheidend, zu welchem **Zweck** das Grundstück angeschafft oder hergestellt wurde. Dabei ist darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige bereits bei Erwerb die Absicht hatte das Grundstück weiter zu veräußern (**Veräußerungsabsicht**). Hierbei ist es bereits ausreichend, wenn der Steuerpflichtige die Veräußerung neben der Nutzung durch Vermietung ebenfalls in Erwägung gezogen hat. Im Falle der Bebauung eines unbebaut erworbenen Grundstücks muss der Entschluss zur Grundstücksveräußerung spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden sein.²⁴⁷ Die persönlichen oder finanziellen Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien sind für die Zuordnung zum gewerblichen Grundstückshandel oder zur Vermögensverwaltung unerheblich; dies gilt auch für wirtschaftliche Zwänge wie z. B. Druck der finanzierenden Bank und Androhung von Zwangsmassnahmen.²⁴⁸

Da es sich bei der Veräußerungsabsicht um ein subjektives Tatbestandsmerkmal handelt, hat der BFH als **Indiz** die **Drei-Objekt-Theorie** entwickelt. Danach besteht bei einer Veräußerung von mehr als drei Objekten binnen eines Zeitraums von **fünf Jahren** die **Vermutung**, es handle sich um einen gewerblichen Grundstückshandel. Diese Vermutung kann nur durch gewichtige objektive Umstände **widerlegt** werden.

Im Umkehrschluss gilt, dass grundsätzlich die Veräußerung noch zur privaten Vermögensverwaltung zählt, sofern die bebauten Grundstücke bis zur Veräußerung während eines **langen Zeitraums (mindestens zehn Jahre)** vermietet worden sind. Dies bedeutet, dass eine Veräußerung nach einer Haltedauer von zehn Jahren weder zu einem privaten Veräußerungsgeschäft, noch zu gewerblichen Einkünften führt.

Die bloße **indizielle Wirkung** der Drei-Objekt-Grenze bedeutet im Umkehrschluss, dass es auf die Anzahl und den Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung nicht ankommt, wenn aufgrund **besonderer Umstände** keine Zweifel am Vorliegen oder Fehlen

²⁴⁶BMF v. 26.03.2004, a. a. O., S. 434.

²⁴⁷BFH v. 10.12.2001, BStBl. II 2002, S. 291.

²⁴⁸BFH v. 17.12.2009, DStR 2010, S. 535.

der Veräußerungsabsicht bestehen.²⁴⁹ Solche besonderen Umstände, die **unabhängig von der Drei-Objekt Grenze** auf eine Gewerblichkeit schließen lassen, können unter den folgenden Voraussetzungen vor allem in sog. Bebauungsfällen bejaht werden:²⁵⁰

- Das erworbene unbebaute Grundstück wird bereits **vor Fertigstellung** der Bebauung durch den Steuerpflichtigen weiterveräußert, zumindest wird ein Vorvertrag geschlossen.
- Das Grundstück wird von vornherein **auf Rechnung** und nach den Wünschen des **Erwerbers** bebaut.²⁵¹
- Das Bauvorhaben wird nur **kurzfristig finanziert** und der Steuerpflichtige hat bereits während der Bauzeit einen **Makler** mit dem Verkauf des Objekts beauftragt.²⁵²
- Der Steuerpflichtige übernimmt über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus **Gewährleistungspflichten**.²⁵³

2.1.3.1.3.3 Einzubeziehende Objekte

Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Theorie sind **Grundstücke jeder Art**. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um ein bebautes oder um ein unbebautes Grundstück handelt, ob der Steuerpflichtige die Objekte selbst hergestellt oder erworben hat und wie diese Grundstücke letztlich genutzt werden. Jedes zivilrechtliche **Wohnungseigentum**, das selbstständig nutzbar und veräußerbar ist, stellt ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze dar. Zwei Doppelhaushälften auf einem ungeteilten Grundstück zählen hingegen als ein Objekt.²⁵⁴ Bei einer vorherigen Teilung ist von einer bedingten Veräußerungsabsicht auszugehen.²⁵⁵ Kein Objekt in diesem Sinne ist eine Immobilie, die für sich betrachtet nicht gewerblicher Natur sein kann, z. B. die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie. Garagen gelten als kein eigenständiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze. Sie stellen Zubehör-Räume dar, auch wenn sie an andere Erwerber als das Haus/die Eigentumswohnung veräußert werden.²⁵⁶

2.1.3.1.3.4 Einzubeziehende Tätigkeiten

Über die tatsächliche Veräußerung von Grundstücken hinaus müssen auch weitere im Zusammenhang mit Grundstücken stehende wirtschaftliche Tätigkeiten bei der Drei-Objekt-Theorie berücksichtigt werden. Dabei sind grundsätzlich alle **Aktivitäten**

²⁴⁹BFH v. 01.12.2005, BStBl. II 2006, S. 259; BFH v. 27.11.2008, DStRE 2009, S. 135; BFH v. 07.05.2008, BStBl. II 2008, S. 711; BFH v. 17.12.2008, BFH/NV 2009, S. 477.

²⁵⁰Zu den Ausnahmen 4.1.2.2 des BMF v. 26.03.2004, BStBl. I 2004, Rn. 28–30.

²⁵¹BFH v. 10.12.2001, BStBl. II 2002, S. 291.

²⁵²BFH v. 27.11.2002, BFH/NV 2003, S. 1291.

²⁵³BFH v. 18.09.2002, DStR 2003, S. 195.

²⁵⁴BFH v. 14.10.2003, BStBl. II 2004, S. 227.

²⁵⁵BFH v. 30.09.2010, BStBl. II 2011, S. 645.

²⁵⁶BFH v. 18.09.2002, BStBl. II 2003, S. 238.

des Steuerpflichtigen auf dem **Grundstücksmarkt** innerhalb einer **Gesamtbetrachtung** zu erfassen. Dies bedeutet, dass nicht nur die privaten Betätigungen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind, sondern ggf. auch die Betätigungen von Personengesellschaften, deren Gesellschafter der Steuerpflichtige ist.²⁵⁷

Veräußert der Steuerpflichtige **Anteile an Grundstücksgesellschaften** so ist zu prüfen, ob diese Objekte in die Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen sind. Nach Ansicht der Finanzverwaltung²⁵⁸ ist Voraussetzung der Einbeziehung solcher Anteilsveräußerungen, dass der Gesellschafter zu mindestens **10 %** an der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist oder dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder der Anteil an dem veräußerten Grundstück bei einer Beteiligung von weniger als 10 % mehr als **250.000 €** beträgt.

Bringt der Gesellschafter ein Grundstück **in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft** oder **in eine Kapitalgesellschaft** gegen Entgelt oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein, ist dies im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen.

Etwas anderes gilt dann, wenn Grundstücke ohne Gegenleistung in eine Gesellschaft eingelebt werden.²⁵⁹

Nicht einzubeziehen sind jedoch -unabhängig vom Umfang des Grundbesitzes- Grundstücke, die durch **Erbfolge** übergegangen sind, es sei denn, dass bereits der Erblasser in seiner Person einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hat und der Erbe einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt oder der Erbe die Grundstücke vor der Veräußerung in nicht unerheblichem Maße modernisiert und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entstanden ist.²⁶⁰ Dies gilt jedoch **nicht** für Grundstücke, die im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** oder durch **Schenkung** übertragen worden sind. Diese sind bei Veräußerung in zeitlichem Zusammenhang durch den Rechtsnachfolger mit einzubeziehen.²⁶¹

2.1.3.1.3.5 Zeitlicher Zusammenhang

Liegen zwischen dem Erwerb und der Veräußerung des Grundstücks **mehr als fünf Jahre**, so ist die Veräußerung i. d. R. nicht mit in die Drei-Objekt-Regelung einzubeziehen, da in diesem Fall ein Rückschluss auf eine zumindest bedingte Weiterveräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs nicht ohne Weiteres gerechtfertigt ist. Allerdings handelt es sich bei dem 5-Jahres-Zeitraum **nicht** um eine **starre Grenze**. Daraus folgt, dass auch eine Veräußerung nach Ablauf dieses Zeitraums für die Beurteilung der Gewerblichkeit nicht gänzlich außer Acht gelassen werden kann (Abb. 2.7).²⁶²

²⁵⁷BFH v. 03.07.1995, BStBl. II 1995, S. 617; BFH v. 28.11.2002, BStBl. II 2003, S. 250.

²⁵⁸BMF v. 26.03.2004, BStBl. I 2004, Rn. 17.

²⁵⁹BMF v. 26.03.2004, a. a. O., Rn. 4; Söffing: Gewerblicher Grundstückshandel, 4. A., 2014, S. 86.

²⁶⁰BMF v. 26.03.2004, a. a. O., Rn. 9.

²⁶¹Ebenda.

²⁶²BFH v. 30.09.2010, BStBl. II 2011, S. 645.

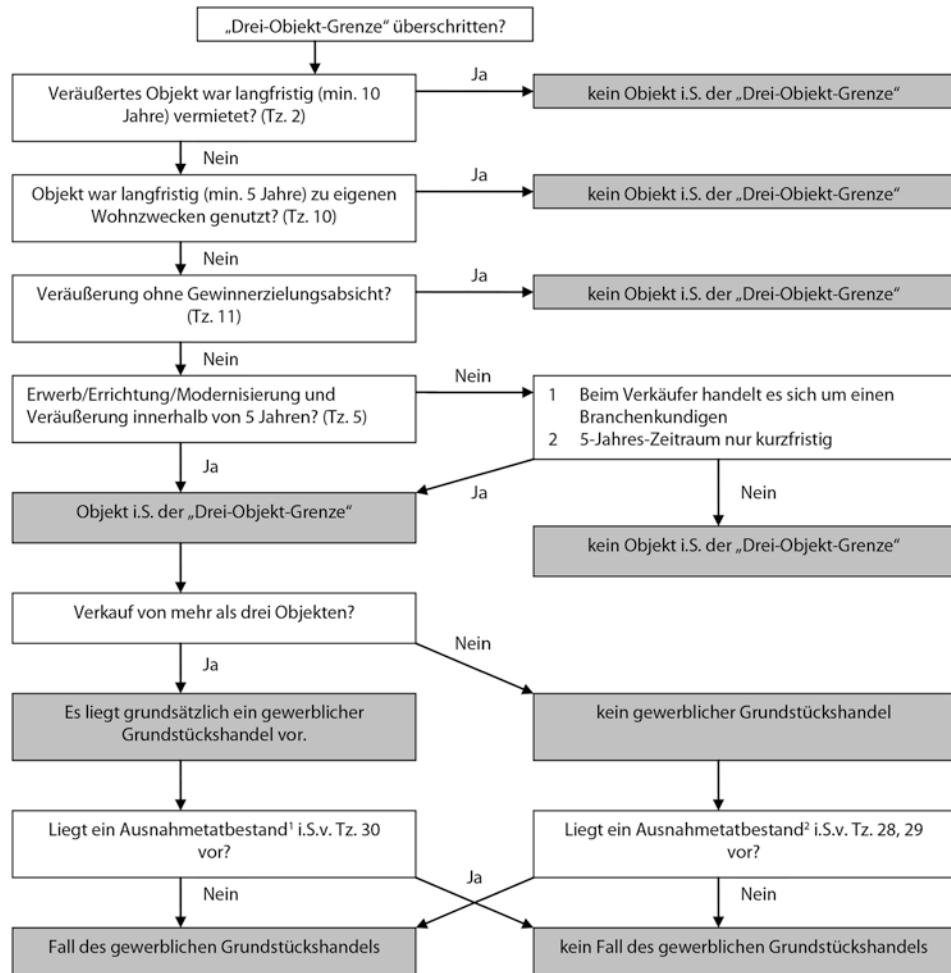


Abb. 2.7 Schaubild – Prüfungsschema zum gewerblichen Grundstückshandel nach BMF-Schreiben v. 26.03.2004 (A. a. O., unter Bezugnahme auf die Textziffern [„Tz.“] dieses Schreibens.)

1. Ausnahmetatbestand nach Tz. 30 wäre: Aufgrund besonderer Umstände bestehen eindeutige Anhaltspunkte gegen eine Veräußerungsabsicht von Anfang an. Ein Beispiel dafür wäre vom Veräußerer selbst vorgenommene langfristige Vermietung

2. Ausnahmetatbestände nach Tz. 28, 29 wären: Ausnahmetatbestände nach Tz. 28, 29 wären:

- Verkauf eines Grundstücks vor Bebauung,
- Bebauung d. Grundstücks auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers,
- Das Bauunternehmen erbringt erhebliche Leistungen, die nicht wie unter fremden Dritten abgerechnet werden können,

- Kurzfristige Finanzierung,
- Beauftragung eines Maklers zum Verkauf während eines Bauprojekts,
- Vor Fertigstellung Vorvertrag mit künftigem Erwerber,
- Steuerpflichtiger übernimmt Gewährleistungspflichten,
- Bebauung beginnt unmittelbar mit dem Erwerb.

2.1.3.1.3.6 Rechtsfolgen des gewerblichen Grundstückshandels

Liegen die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels vor, so stellen die aus der Veräußerung erzielten Einkünfte **gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 EStG** dar. Von Vorteil gegenüber § 23 EStG -der nur eine Verrechnung innerhalb der gleichen Einkunftsart zulässt (horizontaler Verlustausgleich)- ist die einkünfteübergreifende Verlustverrechnungsmöglichkeit (**vertikaler Verlustausgleich**) der gewerblichen Einkünfte. Dies bedeutet, dass gewerbliche Veräußerungsverluste grundsätzlich mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Die Immobilien stellen im Falle des gewerblichen Grundstückshandels **Umlaufvermögen** dar, sodass die laufende AfA nicht zulässig ist. Eine **Rücklage i. S. d. § 6b EStG** darf auch nicht gebildet werden. Die Vorschrift des § 23 EStG ist gem. § 23 Abs. 2 EStG nachrangig gegenüber der Wertung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG (**Subsidiarität**). Von der Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften können auch Veräußerungen erfasst werden, die bisher als Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG gewertet wurden. Die Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften hat eine **Gewerbesteuerpflicht** zur Folge. Die sog. erweiterte Kürzung i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG findet keine Anwendung. Kompensatorisch wirkt ggf. die Steuerermäßigung des § 35 EStG.

2.1.3.2 Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen Immobilie

2.1.3.2.1 Grundsatz

Liegen keine der o. g. gewerblichen Einkünfte bzw. kein gewerblicher Grundstückshandel vor, so ist die Veräußerung einer Immobilie nur Gegenstand der Einkommensteuer, wenn ein sog. privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt. Dies führt zu sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 Nr. 2 EStG.

Gesetzliche Voraussetzung für die Vorlage eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist, dass der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der sich im Privatvermögen befindlichen Immobilie **nicht mehr als 10 Jahre** beträgt. Erfolgt die Veräußerung der Immobilie nach Ablauf der Haltefrist von 10 Jahren, ist die Veräußerung von im Privatvermögen befindlichen Immobilien **steuerfrei**.²⁶³ Findet die Veräußerung bereits vor Ablauf der 10-jährigen Haltefrist statt, handelt es sich grundsätzlich um ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, welches gem. § 22 Nr. 2 EStG

²⁶³Nicht einkommensteuerbarer Vorgang.

einkommensteuerpflichtig ist. Eine **Ausnahme** von der Besteuerung innerhalb der Haltefrist gilt für ausschließlich zu **eigenen Wohnzwecken** genutzte Wirtschaftsgüter.

In die Besteuerung einzubeziehen sind gem. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG neben den Gebäuden auch Außenanlagen, Gebäudeteile die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume, welche innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden.

2.1.3.2.2 Berechnung der Haltefrist²⁶⁴

Für die Berechnung der 10-jährigen Haltefrist ist hinsichtlich des Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgangs nicht auf das Verfügungsgeschäft (Auflassung) abzustellen, sondern auf das **Verpflichtungsgeschäft**, d. h. maßgeblich für Fristbeginn und Fristende sind die Zeitpunkte in denen die obligatorischen Verträge abgeschlossen wurden. Ausreichend ist dabei auch ein wirksamer Vorvertrag. War der Vertrag zunächst schwebend unwirksam, z. B. im Falle eines vollmachtlosen Vertreters ist auf den Zeitpunkt der nachträglichen Genehmigung abzustellen²⁶⁵. Hängt die Rechtswirkung von dem Eintritt einer Bedingung i. S. d. § 158 BGB ab, so ist der **Zeitpunkt des Vertragsabschluss** und nicht der Zeitpunkt des Bedingungseintritts maßgeblich, da die Parteien eines bedingten Rechtsgeschäfts die Vertragsbeziehung nicht mehr einseitig lösen können.²⁶⁶

Bei Veräußerung des im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** erworbenen Grundstücks ist hinsichtlich des Erwerbs auf den **Rechtsvorgänger** abzustellen. Dies bedeutet, dass die Haltedauer des Erblassers dem Erben zugerechnet wird. Gleiches gilt gem. § 23 Abs. 1 S. 3 EStG im Falle der Einzelrechtsnachfolge durch eine Schenkung.

Bei der **Berechnung der Haltefrist** sind nach § 108 Abs. 1 AO die §§ 187 bis 193 BGB anwendbar. Gemäß § 187 Abs. 1 BGB beginnt die Frist an dem Tag, der auf den Tag des Abschlusses des Anschaffungsgeschäfts folgt. Die Frist endet gem. § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats, welche durch seine Zahl demjenigen entspricht an dem das Veräußerungsgeschäft abgeschlossen wurde. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag bzw. Sonntag oder einen gesetzlichen Feiertag, so endet die Frist gem. § 108 Abs. 3 AO mit Ablauf des nächsten Werktags.

2.1.3.2.2.1 Anschaffung/Herstellung

Als **tatsächlicher Anschaffungsvorgang** i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG ist der entgeltliche Erwerb des Grundstücks zu sehen. Darunter ist auch die Abgabe eines Meistgebots in der Zwangsvollstreckung zu verstehen.²⁶⁷

Zusätzlich regelt § 23 Abs. 1 S. 2 EStG eine **Fiktion des Anschaffungsvorgangs** bei Überführung des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen

²⁶⁴H 23 EStH 2014.

²⁶⁵BFH-Urteil v. 02.10.2001, BStBl. II 2002, S. 10.

²⁶⁶BFH-Urteil 10.02.2015, BStBl. II 2015, S. 487.

²⁶⁷H 23 Anschaffung EStH 2014.

durch **Entnahme** oder **Betriebsaufgabe**.²⁶⁸ Der Anschaffungsvorgang bzw. dessen Fiktion bewirkt, dass mit diesem Zeitpunkt eine **neue Behaltefrist** zu laufen beginnt. Zu beachten ist jedoch, dass die Fiktion der Anschaffung durch Entnahme oder Betriebsaufgabe nur dann gilt, wenn das Grundstück nach dem 31. Dezember 1998 in das Privatvermögen überführt wird. Hat die Überführung des Grundstücks in das Privatvermögen vor dem 31. Dezember 1998 stattgefunden, so ist dies nicht als Anschaffungsvorgang zu werten, mit der Folge, dass die 10-jährige Haltefrist nicht neu zu laufen beginnt.²⁶⁹

Bei **unentgeltlichem Erwerb** des Grundstücks durch **Gesamtrechtsnachfolge** ist hinsichtlich des Erwerbs auf den Anschaffungszeitpunkt des **Rechtsvorgängers** abzustellen. Dies gilt gem. § 23 Abs. 1 S. 3 EStG auch für ein im Wege der **unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge** z. B. durch **Schenkung**, Vermächtnis oder durch Erbschaft erworbenes Grundstück. Der unentgeltliche Erwerb stellt somit keinen eigenständigen Anschaffungsvorgang dar.²⁷⁰

Nicht als Anschaffungsvorgang i. S. d. § 23 EStG ist die **Herstellung** eines Wirtschaftsguts anzusehen. Errichtet der Steuerpflichtige ein Gebäude und veräußert es zusammen mit dem zuvor erworbenen Grund und Boden, so stellen der Grund und Boden und das darauf stehende Gebäude für die Beurteilung des privaten Veräußerungsgeschäfts zwar grundsätzlich selbständige Wirtschaftsgüter dar. Gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG sind in die private Veräußerungsgewinnbesteuerung des Grund und Bodens auch Gebäude, Außenanlagen, selbständige unbewegliche Gebäudeteile sowie Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume mit in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen, soweit sie innerhalb der für den Grund und Boden geltenden Veräußerungsfrist von zehn Jahren errichtet, ausgebaut oder erweitert wurden. Jedoch ist für die Berechnung der 10-Jahres-Frist ausschließlich der **Anschaffungszeitpunkt** des **Grund und Bodens** maßgebend. Eine separate Veräußerungsfrist für das Gebäude ist nicht zu berechnen.²⁷¹

Beispiel

A hat am 31. März 2010 ein unbebautes Grundstück angeschafft. Im Jahr 2015 stellt er darauf ein Einfamilienhaus fertig, dass er anschließend vermietet. Ab dem 1. April 2020 kann er das bebaute Grundstück veräußern, ohne dass der Gewinn der Besteuerung nach § 23 EStG unterliegt.

2.1.3.2.2.2 Veräußerung

Die **tatsächliche Veräußerung** ist die entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern mit dinglicher Wirkung auf eine andere Person, insbesondere durch Kauf oder Tausch.

²⁶⁸§ 23 Abs. 1 S. 2 EStG in der am 12.12.2006 geltenden Fassung, § 52a Abs. 11 S. 9 EStG.

²⁶⁹BMF v. 07.02.2007, BStBl. I 2007, S. 262.

²⁷⁰H 23 Anschaffung EStH 2014.

²⁷¹BMF v. 05.10.2000, BStBl. I 2000, S. 1383.

Erforderlich für einen für die Berechnung der Haltefrist relevanten Veräußerungsvor-
gang ist, dass die veräußerte Immobilie mit der angeschafften Immobilie identisch
ist. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang die wirtschaftliche Identität, d. h. das
Grundstück darf sich bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht als ein anderes Wirtschafts-
gut darstellen. Bei Aufteilung eines einheitlichen Wirtschaftsguts bleibt die Identität
erhalten, wenn die Teilung ohne weitere technische Maßnahmen möglich ist, was grund-
sätzlich dann der Fall ist, wenn die Aufteilung durch bloßen Rechtsakt erfolgt, wie bei-
spielsweise bei der Aufteilung eines unbebauten Grundstücks in einzelne Parzellen oder
bei der Aufteilung des Grundstücks in mehrerer Eigentumswohnungen.²⁷² Eine Veräu-
ßerung i. S. d. § 23 EStG liegt jedoch nicht vor, wenn der Verlust des Eigentums am
Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet, wie dies z. B.
bei einer Enteignung oder Umlegung durch die Gemeinde der Fall ist.²⁷³ Dieser Vorgang
ist unabhängig davon, ob basierend auf der Entschädigungszahlung ein Gewinn oder Ver-
lust entsteht, bei im Privatvermögen gehaltenen Immobilien nicht Gegenstand der Ein-
kommensteuer.

Darüber hinaus greift nach § 23 Abs. 1 S. 5 EStG eine **Veräußerungsfiktion** für die
Einlage eines Grundstücks aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen, wenn
die tatsächliche Veräußerung aus dem nunmehr vorliegenden Betriebsvermögen heraus
innerhalb von zehn Jahren seit der Anschaffung des Grundstücks erfolgt sowie bei einer
verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft, wobei dies nur für Einlagen und ver-
deckte Einlagen gilt, die nach dem 31. Dezember 1999 vorgenommen wurden.²⁷⁴

2.1.3.2.3 Ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke

2.1.3.2.3.1 Begünstigte Wirtschaftsgüter

Unabhängig von der Haltefrist unterliegt die Veräußerung von Gebäuden, selbständigen
Gebäudeteilen, Eigentumswohnungen und in Teileigentum stehende Räumen, die im
Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich
zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden voran-
gegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden gem. § 23 Abs. 1 S. 1
Nr. 1 EStG nicht der Einkommensbesteuerung. Erforderlich ist eine ununterbrochene
Nutzung zu eigenen Wohnzwecken von der Anschaffung bzw. Fertigstellung bis zur
Veräußerung bzw. zumindest im Kalenderjahr der Veräußerung und den beiden voran-
gegangenen Jahren (§ 23 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Wobei nach Auffassung der Finanzver-
waltung der Zeitraum **nicht die vollen drei Kalenderjahre** umfassen muss:

²⁷²H 23 Veräußerung EStH 2014.

²⁷³BFH v. 23.07.2019, DStR 2019, S. 2023.

²⁷⁴§ 52a Abs. 11 S. 7 EStG.

Beispiel²⁷⁵

Eine Eigentumswohnung, die A im Jahr 2011 angeschafft und anschließend vermietet hatte, wird nach Beendigung des Mietverhältnisses im Dezember 2014 bis zur Veräußerung im Januar 2016 von ihm zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Da A die Wohnung im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, unterliegt ein erzielter Veräußerungsgewinn nicht der Besteuerung. Hätte A die Eigentumswohnung im Jahr 2015 auch nur kurzfristig zu anderen Zwecken genutzt (z. B. vorübergehende Fremdvermietung), wäre der erzielte Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Ebenfalls begünstigt ist die Veräußerung eines **teilweise zu eigenen Wohnzwecken** und teilweise zu anderen Zwecken genutzten Gebäudes z. B. zu Wohnzwecken vermietete Wohnung, betrieblich oder beruflich genutztes Arbeitszimmer einschließlich des Gebäudeanteils eines Grundstücksteils von untergeordnetem Wert nach § 8 EStDV für den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil und für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnungen.²⁷⁶ Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht. Deshalb stellen auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden begünstigte Wirtschaftsgüter dar.²⁷⁷

Werden in das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wirtschaftsgut innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums bisher zu anderen Zwecken genutzte Räume einbezogen, unterliegt ein auf diese Räume entfallender Veräußerungsgewinn nicht der Besteuerung, wenn die bisher zu anderen Zwecken genutzten Räume in einem zusammenhängenden Zeitraum innerhalb der letzten drei Kalenderjahre vor der Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Eine kurzzeitige Vermietung am Ende des Dreijahreszeitraums wird von der Rechtsprechung ebenso als unschädlich für die Nichtbesteuerung des Veräußerungsgewinns gewertet.²⁷⁸

Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung ausgenommen ist auch der **Grund und Boden**, der zu einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude gehört. Dieser umfasst nur die für die entsprechende Gebäudenutzung erforderlichen und üblichen Flächen. Dabei ist auch deren künftige Nutzung zu berücksichtigen. Wird das Gebäude nur teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist bei Veräußerung der Grund und Boden nach dem Verhältnis der Nutzflächen des Gebäudes aufzuteilen, wobei der auf den zu

²⁷⁵Modifiziert nach BMF v. 05.10.2000, a. a. O., Rn. 25.

²⁷⁶BMF v. 05.10.2000, a. a. O., Rn. 16.

²⁷⁷BFH v. 27.06.2017 IX R37/16.

²⁷⁸FG Baden-Württemberg v. 07.12.2018 (nrkr-BFH-Az.: IX B 28/19), BeckRS 2018, 40796; BFH v. 03.09.2019, DStR 2020, 33.

eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil entfallende Anteil nicht in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen ist. Nicht entscheidend für die steuerliche Behandlung des Grund und Bodens ist, welchem Zweck der Grund und Boden vor Errichtung des Gebäudes gedient hat.

Beispiel²⁷⁹

A hat im Jahr 2010 ein Grundstück angeschafft, das er zunächst als Gartenland nutzt. Im Jahr 2013 errichtet er darauf ein Einfamilienhaus, das er bis zur Veräußerung des Grundstücks im Jahr 2016 mit seiner Familie bewohnt.

Da A das Einfamilienhaus im Zeitraum zwischen Fertigstellung und Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, unterliegt ein erzielter Veräußerungsgewinn insgesamt nicht der Besteuerung.

Ein **unbebautes Grundstück** ist kein begünstigtes Wirtschaftsgut i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Dies gilt auch – in den Fällen, in denen die vorgesehene Bebauung mit einer zu eigenen Wohnzwecken bestimmten Wohnung nicht realisiert wird, und – bei der Veräußerung von Grund und Boden (unbebaute Teilfläche) eines Grundstücks, das ansonsten mit dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude bebaut ist.

2.1.3.2.3.2 Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Veräußerung ist daher, dass das begünstigte Wirtschaftsgut **eigenen Wohnzwecken** dient. Dies ist dann der Fall, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, dem Steuerpflichtigen und seinen Familienangehörigen oder gemeinsam mit einem Dritten auf **Dauer** Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Wirtschaftsgüter, die zur **vorübergehenden Beherbergung** von Personen bestimmt sind (z. B. Ferienwohnungen), dienen nicht Wohnzwecken.²⁸⁰ Auch ein **häusliches Arbeitszimmer** dient nicht Wohnzwecken, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 EStG ausgeschlossen oder eingeschränkt ist.²⁸¹

Unschädlich ist, wenn der Steuerpflichtige Teile des Wirtschaftsguts einem Dritten **unentgeltlich zu Wohnzwecken** überlassen hat. Die dem Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken verbleibenden Räume müssen jedoch noch den Wohnungsbegriff erfüllen und ihm die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen. Ein Wirtschaftsgut wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es vom Steuerpflichtigen nur **zeitweise bewohnt** wird, in der übrigen Zeit ihm jedoch als Wohnung zur Verfügung steht (z. B. Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnung).

²⁷⁹Modifiziert nach BMF v. 05.10.2000, a. a. O., Rn. 19.

²⁸⁰R 7.2 Abs. 1 EStR 2012.

²⁸¹BMF v. 07.01.2004, BStBl. I 2004, Rn. 7.

Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut einem **Kind**, für das er Anspruch auf Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG hat, **unentgeltlich zu Wohnzwecken** überlassen hat.

Bei **unentgeltlichem Erwerb** (Gesamtrechtsnachfolge, unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge) ist die Nutzung des Wirtschaftsguts zu eigenen Wohnzwecken durch den Rechtsvorgänger dem Rechtsnachfolger zuzurechnen.

2.1.3.2.4 Veräußerungsgewinn

2.1.3.2.4.1 Grundsatz der Einkunftsermittlung aus privaten Veräußerungsgeschäften

Der Gewinn oder Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft ist gem. § 23 Abs. 3 S. 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits.

(1) Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten i. S. d. § 23 Abs. 3 S. 1 EStG sind die vom Steuerpflichtigen getragenen Aufwendungen i. S. d. § 255 HGB.²⁸² Grundsätzlich sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gem. § 23 Abs. 3 S. 4 EStG um die **Absetzungen für Abnutzung**, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen zu mindern, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 EStG abgezogen wurden. Dies hat zur Folge, dass sich der Veräußerungsgewinn um diesen Betrag erhöht.

Eine Minderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten um **Erhaltungsaufwendungen**, auch wenn sie gem. § 82b EStDV verteilt wurden, muss nicht vorgenommen werden.

(2) Werbungskosten

Als Werbungskosten sind die im Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Aufwendungen zu berücksichtigen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des veräußerten Wirtschaftsguts gehören, nicht vorrangig einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind und nicht wegen der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken unter das Abzugsverbot des § 12 EStG fallen. Hierunter fallen z. B. **Veräußerungskosten für Makler oder Notar**.

Bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften handelt es sich zwar um Überschusseinkünfte, für die grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG gilt. Jedoch ist die Regelung zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns/-verlust i. S. d. § 23 Abs. 3 S. 1 EStG eine eigenständige das **Abflussprinzip durchbrechende Regelung** und ist somit vorrangig vor § 11 Abs. 2 EStG. Somit sind die **Werbungskosten nicht im Abflusszeitpunkt** zu berücksichtigen, sondern in dem Zeitpunkt, indem der Veräußerungserlös aus dem Veräußerungsgeschäft zufließt.²⁸³

²⁸²BMF v. 05.10.2000, a. a. O., Rn. 28.

²⁸³H 23 Werbungskosten EStH 2014.

(3) Fiktion der Anschaffung bzw. Veräußerung

Wird die Immobilie in das **Privatvermögen überführt**, mit der Folge der Fiktion einer Anschaffung gem. § 23 Abs. 1 S. 2 EStG, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der bei Überführung ins Privatvermögen angesetzte Wert zu berücksichtigen. Dieser Wert ergibt sich nach § 23 Abs. 3 S. 3 EStG bei Entnahme aus dem Betriebsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (**Teilwert**) und bei der Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen bei einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung aus § 16 Abs. 3 EStG (**gemeiner Wert**).

Wird eine Veräußerung i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 5 EStG fingiert, tritt an die Stelle des Veräußerungspreises gem. § 23 Abs. 3 S. 2 EStG in den Fällen der Einlage in ein Betriebsvermögen der für den Zeitpunkt der Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG (**Teilwert**) angesetzte Wert. Handelt es sich um eine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, so ist der **gemeine Wert** im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen.

(4) Teilweise entgeltlich erworbene Gebäude

Wird ein zum Privatvermögen gehörendes Grundstück, das teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich erworben wurde (z. B. im Wege der Erbauseinandersetzung mit Abfindungszahlung) während der Haltefrist veräußert, so ist der private Veräußerungsgewinn für den **entgeltlich** erworbenen Teil des Grundstücks gem. § 23 Abs. 3 EStG durch Gegenüberstellung des **anteiligen Veräußerungserlöses** zu den tatsächlichen Anschaffungskosten zu ermitteln. Der anteilige Veräußerungserlös bestimmt sich nach dem Verhältnis der aufgewendeten Anschaffungskosten zum Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Erwerbs.²⁸⁴

Die **Werbungskosten** sind, soweit sie nicht eindeutig dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Teil zugeordnet werden können, im Verhältnis des Entgelts (ohne Anschaffungsnebenkosten) zum Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Erwerbs aufzuteilen.

Wird ein teilweise entgeltlich oder im Wege der Erbauseinandersetzung gegen Abfindungszahlung erworbene Grundstück während der 10-Jahres-Frist nach Anschaffung bebaut und veräußert, ist der auf das Gebäude entfallende Teil des Veräußerungserlöses in die Berechnung des Veräußerungsgewinns einzubeziehen, soweit das Grundstück als entgeltlich erworben gilt.

(5) Teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude

Beispiel²⁸⁵

A erwirbt im Jahr 2010 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von B ein unbebautes Grundstück mit einem gemeinen Wert von 200.000 € für eine

²⁸⁴BMF v. 14.03.2006, BStBl. I 2006, S. 253.

²⁸⁵Modifiziert entnommen aus BMF v. 05.10.2000, BStBl. I 2000, S. 1383, Rn. 31.

Gegenleistung von 50.000 €. B hatte das Grundstück im Jahr 2000 erworben. Im Jahr 2015 wird das Grundstück mit einem Zweifamilienhaus mit Herstellungskosten von 400.000 € bebaut und unmittelbar nach Fertigstellung des Gebäudes zu einem Kaufpreis von 800.000 € veräußert. Von diesem Kaufpreis entfallen nach dem Verhältnis der Verkehrswerte 280.000 € auf das Grundstück und 520.000 € auf das Gebäude.

Das Grundstück gilt zu einem Viertel (50.000 € zu 200.000 €) als entgeltlich erworben. Der für das Grundstück erzielte Veräußerungserlös ist somit ebenfalls zu einem Viertel in die Berechnung des Veräußerungsgewinns im Sinne des § 23 Abs. 3 EStG einzuberechnen. Der auf das Gebäude entfallende Teil des Veräußerungserlöses geht im selben Verhältnis in die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns ein.

¼ des Veräußerungserlöses Grundstück		70 000 €
abzüglich Anschaffungskosten Grundstück	./.	50 000 €
		20 000 €
¼ des Veräußerungserlöses Gebäude		130 000 €
abzüglich ¼ der Herstellungskosten Gebäude	./.	100 000 €
		30 000 €
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn		50 000 €

Handelt es sich um die Veräußerung eines teilweise zu eigenen Wohnzwecken und teilweise zu anderen Zwecken genutzten Gebäudes, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Veräußerungspreis des gesamten Gebäudes ebenfalls auf den zu eigenen Wohnzwecken und auf den zu anderen Zwecken genutzten Gebäudeteil **aufzuteilen**, da der Veräußerungserlös, der auf den zu eigenen Wohnzwecken entfallende Anteil nicht der Besteuerung unterliegt.

Für die Aufteilung ist das **Verhältnis der Nutzfläche** des zu anderen Zwecken genutzten Gebäudeteils zur Nutzfläche des gesamten Gebäudes maßgebend, es sei denn, die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen führt zu einem unangemessenen Ergebnis. Die Nutzfläche ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 43 und 44 der Zweiten Berechnungsverordnung zu ermitteln. Gleiches gilt für die Aufteilung der Anschaffungskosten und des Veräußerungspreises des Grund und Bodens.²⁸⁶

Zeitpunkt der Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Da der Veräußerungsgewinn zu den Überschusseinkünften gehört, ist hinsichtlich der Frage zu welchem Zeitpunkt der Veräußerungsgewinn zu versteuern ist, § 11 EStG anzuwenden. Danach ist der Veräußerungsgewinn in dem Kalenderjahr anzusetzen, in dem der Veräußerungserlös **zugeflossen** ist. Wie oben beschrieben, werden die

²⁸⁶BMF v. 05.10.2000, a. a. O., Rn. 32.

Werbungskosten **ungeachtet** ihres Abflusses im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses berücksichtigt.

Etwas anderes gilt nur in den Fällen der Veräußerungsfiktion des § 23 Abs. 1 S. 5 EStG. Im Fall der Einlagefiktion in ein Betriebsvermögen sind private Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 Abs. 3 S. 6 EStG erst in dem Kalenderjahr der Besteuerung zu unterwerfen, in dem der Preis für die tatsächliche Veräußerung aus dem Betriebsvermögen zugeflossen ist. In den Fällen der verdeckten Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft sind die Veräußerungsgewinne im Kalenderjahr der verdeckten Einlage zu versteuern.

Ausnahme von der Veräußerungsgewinnbesteuerung (Freigrenze)

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften bleiben gem. § 23 Abs. 3 S. 5 EStG steuerfrei, wenn der aus allen Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr erzielte Gewinn weniger als **600 €** beträgt. Es handelt sich hierbei um eine Freigrenze, d. h. beträgt der Gewinn mehr als 600 €, ist dieser volumnfänglich zu versteuern.

Haben beide **zusammenveranlagten** Ehegatten Veräußerungsgewinne erzielt, steht jedem Ehegatten die Freigrenze des § 23 Abs. 3 EStG nur für die eigenen Einkünfte zu; positive Einkünfte über die Freigrenze hinaus sind jedoch mit entsprechenden Verlusten des anderen Ehegatten auszugleichen. Die ggf. von einem Ehegatten nicht ausgeschöpfte Freigrenze kann nicht beim anderen Ehegatten berücksichtigt werden.²⁸⁷

Verlustberücksichtigung

Verluste aus Veräußerungsgeschäften können gem. § 23 Abs. 3 S. 7 EStG nur mit Veräußerungsgewinnen, die im gleichen Kalenderjahr erzielt worden sind, ausgeglichen werden (**vertikaler Verlustausgleich**). Ein Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten ist nicht zulässig (**kein horizontaler Verlustausgleich**). Hier liegt ein Vorteil des gewerblichen Grundstückshandels gegenüber dem privaten Veräußerungsgeschäfts, da Veräußerungsverluste auch einkunftsartenübergreifend verrechnet werden können.

Nicht im Entstehungsjahr mit Veräußerungsgewinnen ausgeglichene Veräußerungsverluste können nach Maßgabe des § 10d EStG mit Einkünften, die der Steuerpflichtige im vorangegangen oder in einem der folgenden Veranlagungszeiträume aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt oder erzielt hat verrechnet werden. Dabei ist § 10d Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden.

2.1.4 Immobilien-Leasing

Im Allgemeinen Teil wurde bereits auf die Frage der wirtschaftlichen Zurechnung der Immobilie bei Leasingverhältnissen eingegangen.²⁸⁸

²⁸⁷BMF v. 05.10.2000, a. a. O., Rn. 41.

²⁸⁸Einzelheiten zur wirtschaftlichen Zuordnung im Allgemeinen Teil unter Abschn. 1.5.

Abhängig von der konkreten Ausgestaltung des Leasingvertrags erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung der überlassenen Immobilie zum Leasinggeber oder zum Leasingnehmer. Die steuerliche Behandlung des Leasingvertrags ist wiederum abhängig von der wirtschaftlichen Zurechnung.²⁸⁹ Liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Leasinggeber, so wird der Leasingvertrag als Mietvertrag behandelt. Liegt es jedoch beim Leasingnehmer, so ist der Leasingvertrag als Ratenkauf zu qualifizieren.

Im Folgenden werden die Bilanzierung und die steuerliche Behandlung des Leasingvertrags bzw. der geleasten Immobilie im Einzelnen dargestellt. Hierbei ist zwischen der Ebene des Leasinggebers und der des Leasingnehmers zu differenzieren. Des Weiteren wird unterstellt, dass Leasinggeber und -nehmer bilanzierungspflichtige Gewerbetreibende i. S. d. § 15 EStG sind.

2.1.4.1 Ertragsteuerliche Aspekte

2.1.4.1.1 Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber

Ist das wirtschaftliche Eigentum dem Leasinggeber zuzurechnen, wird der Leasingvertrag wie ein Mietvertrag behandelt.

2.1.4.1.1.1 Bilanzierung beim Leasinggeber

Bei Zurechnung der Immobilie zum Leasinggeber muss dieser die Immobilie mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Anlagevermögen aktivieren und planmäßig über die gesetzlich bestimmte Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 EStG abschreiben. Der Leasingvertrag stellt ein „**schwebendes Geschäft**“ dar, das in der Bilanz regelmäßig keinen Niederschlag findet. Bei den Leasingraten handelt es sich um **Betriebseinnahmen** des Wirtschaftsjahres, in dem die jeweiligen Raten abgegolten Gebrauchsüberlassung stattfindet. Werden vom Leasingnehmer Vorauszahlungen geleistet, ist ein Rechnungsabgrenzungsposten („RAP“) zu bilden.

Degressiv gestaffelte Leasingraten sind für steuerliche Zwecke über die Gesamtauflaufzeit zu linearisieren, wodurch ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist.²⁹⁰

Sofern der Leasinggeber die zukünftigen Leasingzahlungen regresslos verkauft (**Forfaitierung**) ist der Forfaitierungserlös passiv abzugrenzen und linear über den entsprechenden Zeitraum zu verteilen.²⁹¹

In der Praxis zahlt der Leasingnehmer häufig zusammen mit den Leasingraten Darlehensbeträge, die im Falle einer Kaufoption mit dem Kaufpreis verrechnet werden können (sog. **Mieterdarlehen**). Dieses stellt eine Verbindlichkeit dar und ist entsprechend auszuweisen.

²⁸⁹BMF v. 21.03.1972, BStBl. I 1972, S. 188 (Vollamortisations-Leasing-Verträge); sowie v. 23.12.1991, BStBl. I 1992, S. 13 (Teilamortisations-Leasing-Verträge).

²⁹⁰BFH v. 12.08.1982, BStBl. II 1982, S. 629.

²⁹¹BMF v. 09.01.1996, BStBl. I 1996, S. 9.

2.1.4.1.1.2 Bilanzierung beim Leasingnehmer

Der Leasingnehmer kann die Leasingraten als **Betriebsausgaben** gewinnmindernd berücksichtigen. Handelt es sich um degressive Leasingraten, so sind diese analog zum Leasinggeber zu linearisieren und in der Höhe des übersteigenden Teils abzugrenzen (RAP).

In Höhe eines Mieterdarlehens hat der Leasingnehmer eine Forderung auszuweisen. Die Leasingraten sind für **Gewerbesteuerzwecke** jedoch nicht volumnäßig abzugsfähig. Nicht abzugsfähig sind gem. § 8 Nr. 1 e) GewStG 25 % des **Zinsanteils der Leasingraten**. Der Zinsanteil wird typisierend mit **50 % der Leasingraten** angesetzt, sodass **12,5 %** der Leasingraten für gewerbesteuerliche Zwecke nicht abzugsfähig sind und dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden. Die Hinzurechnung erfolgt jedoch nur, wenn die Summe der Gesamtzinsen des Gewerbebetriebs den Freibetrag i. H. v. 100.000 € überschreitet. Die Hinzurechnung ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Leasingraten beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.

Die **Zinsschrankenregelung** findet auf die Leasingraten keine Anwendung.²⁹²

2.1.4.1.2 Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer

Erfolgt aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Leasingvertrags eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer, ist von einer entgeltlichen Veräußerung der Immobilie vom Leasinggeber an den Leasingnehmer auszugehen. Der Leasingvertrag wird demzufolge wie ein **Ratenkauf**, d. h. Kauf unter Gewährung eines Darlehens, behandelt.

2.1.4.1.2.1 Bilanzierung beim Leasingnehmer

Der Leasingnehmer hat die Immobilie mit ihren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zzgl. Nebenkosten zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten nach Auffassung der Finanzverwaltung²⁹³ die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des **Leasinggebers**, die der Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt worden sind, zuzüglich etwaiger weiterer Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nicht in den Leasingraten enthalten sind. Sind dem Leasingnehmer die Kosten des Leasinggebers nicht bekannt, kann als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der **Listenpreis** herangezogen werden. Ist dieser ebenso nicht bekannt, können diese durch Abzinsung der Summe aller Leasingraten ermittelt werden.²⁹⁴ Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind entsprechend fortzuführen; es gelten die allgemeinen Regelungen bezüglich AfA etc.

Gleichzeitig muss der Leasingnehmer eine **Leasingverbindlichkeit** ebenfalls in Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten passivieren. Die geleisteten **Leasingraten** werden in einen **Tilgungsanteil** und einen **Zins- und Kostenanteil** aufgeteilt. Der Zins- und Kostenanteil kann nach der Barwertvergleichs- oder der Zinsstaffelmethode ermittelt

²⁹²BMF v. 04.07.2008, a. a. O., Rn. 26 mit Ausnahmeregelung.

²⁹³BMF v. 19.04.1971 und 21.03.1972, a. a. O.

²⁹⁴Maus: Leasing im Handels – und Steuerrecht, 1. A., 1996, Rn. 568.

werden.²⁹⁵ Während der Tilgungsanteil erfolgsneutral gegen die Verbindlichkeiten zu buchen ist, stellt der Zins- und Kostenanteil Betriebsausgaben dar. Hinsichtlich der Zinsaufwendungen ist die **Zinsschrankenregelung** des § 4h EStG zu beachten.²⁹⁶ Auch stellen die Zinszahlungen Entgelt für Schulden i. S. d. § 8 Nr. 1 a) GewStG dar, sodass 25 % der Zinsaufwendungen für Zwecke der Gewerbesteuer nicht abzugsfähig sind.

2.1.4.1.2.2 Bilanzierung beim Leasinggeber

Obwohl der Leasinggeber der **zivilrechtliche Eigentümer** ist, darf er die Immobilie nicht in seiner Bilanz ausweisen. Der Leasinggeber hat eine **Leasingforderung** gegenüber dem Leasingnehmer in Höhe der den Leasingraten zugrunde gelegten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren. Dieser Betrag ist grundsätzlich mit der vom Leasingnehmer ausgewiesenen Verbindlichkeit identisch. Die vereinnahmten Leasingraten sind ebenso wie beim Leasingnehmer in einen **Tilgungsanteil**, mit dem die Forderung abgebaut wird und in einen erfolgswirksamen **Zins- und Kostenanteil** aufzuteilen. Die Aufteilung der Leasingraten erfolgt entsprechend der Aufteilung beim Leasingnehmer.

2.1.4.2 Umsatzsteuerliche Aspekte

Auch für die umsatzsteuerliche Beurteilung des Leasinggeschäfts ist die **ertragsteuerliche Zurechnung** der Immobilie ausschlaggebend.²⁹⁷

2.1.4.2.1 Wirtschaftliches Eigentum beim Leasinggeber

Ist das wirtschaftliche Eigentum dem Leasinggeber zuzurechnen, handelt es sich um eine steuerbare **sonstige Leistung** in Form einer Gebrauchsüberlassung des Leasinggebers an den Leasingnehmer.

Es gelten die allgemeinen Regelungen. Gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG ist die Nutzungsüberlassung grundsätzlich steuerfrei. Unter den Voraussetzungen des § 9 UStG kann der Leasinggeber jedoch zur Umsatzsteuerpflicht optieren, sofern der Leasingnehmer das Grundstück nicht ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Auch hier ist die Optionsmöglichkeit zur Umsatzsteuer von der konkreten Verwendung des Leasingnehmers abhängig. Optiert der Leasinggeber zur Umsatzsteuer, so kann er die Vorsteuer aus Eingangsleistungen innerhalb der Grenzen des § 15 UStG abziehen. Der Leasingnehmer kann die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer aus dem Leasinggeschäft ebenfalls nach den Regelungen des § 15 UStG geltend machen.

2.1.4.2.2 Wirtschaftliches Eigentum beim Leasingnehmer

Liegt das wirtschaftliche Eigentum beim Leasingnehmer, so handelt es sich umsatzsteuerlich nicht um eine sonstige Leistung, sondern um eine steuerbare **Lieferung** der Immobilie

²⁹⁵BMF v. 13.12.1973, DB 1973, S. 2485.

²⁹⁶BMF v. 04.07.2008, a. a. O., Rn. 25.

²⁹⁷Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE.

durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer. Da die Übertragung der Immobilie dem Grunde nach unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, ist die Lieferung nach § 4 Nr. 9 a) UStG steuerbefreit.²⁹⁸ Der Leasinggeber kann jedoch nach § 9 UStG unabhängig von der Nutzung des Leasinggebers zur Umsatzsteuer optieren. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach der Gegenleistung des Leasingnehmers, d. h. den kumulierten Leasingraten. Die Umsatzsteuer ist in voller Höhe im Zeitpunkt der Lieferung zu berechnen, d. h. regelmäßig zu Beginn des Leasingvertrages. Allerdings sollte hinsichtlich der noch ausstehenden Leasingraten von einer vorläufigen Uneinbringlichkeit i. S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auszugehen sein, sodass letztlich eine Versteuerung nach den zugeflossenen Leasingraten (Ist-Prinzip) erfolgt.²⁹⁹ Im Umkehrschluss kann der Leasingnehmer auch nur den Vorsteuerabzug nach Maßgabe seiner jeweiligen Zahlungen vornehmen.³⁰⁰

Die aus dem Ratenkauf resultierende **Kreditgewährung** ist nur dann als selbständige Hauptleistung neben der Lieferung zu werten, wenn für die Kreditgewährung ein gesondertes Entgelt vereinbart und berechnet wurde,³⁰¹ was regelmäßig bei Leasingverträgen nicht der Fall ist. Insofern teilen die Zinszahlungen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung „Lieferung.“³⁰²

2.2 Indirekte Investition

Im folgenden Abschnitt werden die indirekten Beteiligungsformen näher betrachtet. Damit sind die Fälle gemeint, in denen eine Immobilie indirekt über eine Gesellschaftsbeteiligung gehalten wird. Dargestellt werden die Beteiligungen über eine **Personengesellschaft**³⁰³ und eine **Kapitalgesellschaft**³⁰⁴ als die beiden Eckpunkte der systemtragenden Transparenz- und Trennungsprinzipien.

Bei der Personengesellschaft ist steuerlich zwischen einer **vermögensverwaltenden** und einer **gewerblichen Personengesellschaft** (originär gewerblich tätige, gewerblich infizierte, gewerblich geprägte) zu differenzieren. Im Rahmen der steuerlichen Beurteilung werden die steuerlichen Auswirkungen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene dargestellt. Zur besseren Übersichtlichkeit wird davon ausgegangen, dass die Gesellschaften ausschließlich über Immobilienvermögen verfügen und außer den Vermietungseinkünften über keine weiteren Einkünfte verfügen (Abb. 2.8).

²⁹⁸Rau/Dürrwächter, UStG Kommentar, § 4 Nr. 9, Rn. 66.5.

²⁹⁹Rau/Dürrwächter, a. a. O., § 17, Rn. 404.

³⁰⁰Rau/Dürrwächter, a. a. O., § 17, Rn. 405.

³⁰¹Abschn. 3.11 Abs. 2 UStAE.

³⁰²Z. B. Borutta/Fischer, 19. A., 2018, § 1 GrEStG, Rn. 587.

³⁰³OHG, KG, GbR als wesentliche Rechtsformen.

³⁰⁴GmbH, AG.

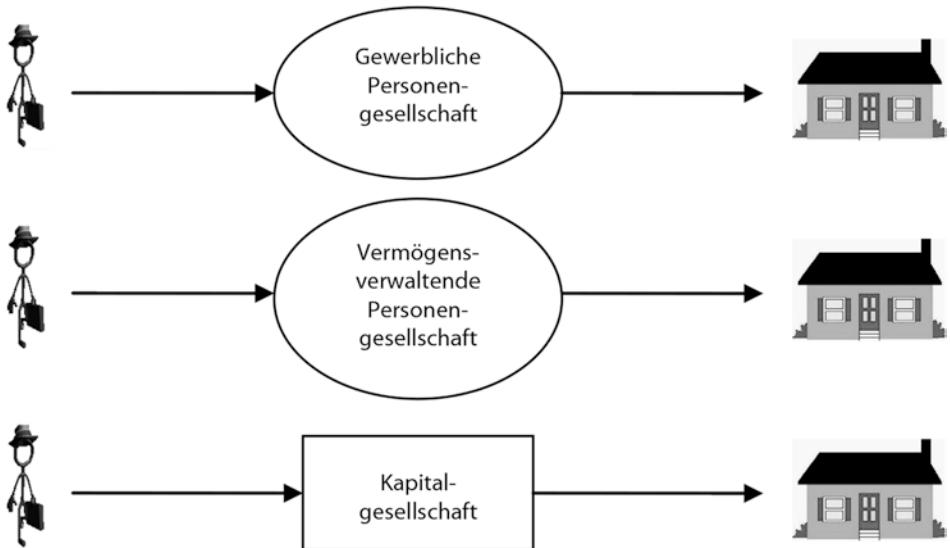


Abb. 2.8 Schaubild zu den dargestellten Fallkonstellationen

2.2.1 Immobilie im Vermögen einer Personengesellschaft

2.2.1.1 Abgrenzung gewerblicher von vermögensverwaltender Personengesellschaft

Bei der Besteuerung der Personengesellschaft ist zwischen gewerblichen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften zu differenzieren. Die Darstellung der Besteuerung folgt hierbei wiederum dem **Investitionszyklus** unter Berücksichtigung, dass auch die Anteile an der Personengesellschaft Gegenstand von Rechtsgeschäften sein können.

Allgemein kennzeichnen sich Personengesellschaften dadurch, dass immer mindestens zwei Personen (natürlich oder juristisch) in einer organisierten Form gemeinsam Einkünfte erzielen. Dabei kann es sich unter Berücksichtigung o. g. Prämissen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG oder Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG handeln. Liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, spricht man von einer sog. **Mitunternehmerschaft**.

Erwerben mehrere Personen z. B. Eheleute gemeinsam eine Immobilie und vermieten diese, so kann dies im Rahmen einer Gesamthandsgemeinschaft z. B. als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gem. §§ 705 ff. BGB (GbR) oder auch als Gemeinschaft nach Bruchteilen gem. §§ 741 BGB (Bruchteilsgemeinschaft) erfolgen. Bei einer Bruchteilsgemeinschaft hat jeder Beteiligte an der Immobilie einen ideellen Bruchteil, über den

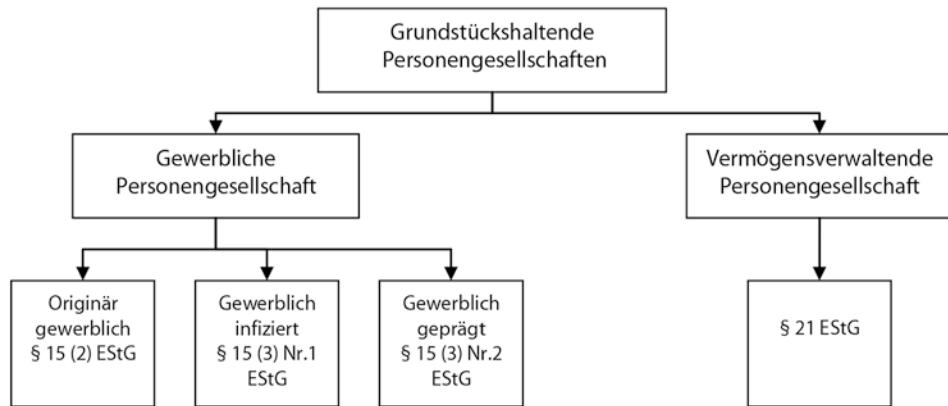


Abb. 2.9 Übersicht über die Einkünfte einer Personengesellschaft im Zusammenhang mit Immobilien

er frei verfügen kann.³⁰⁵ Entscheidend hierfür ist die Eintragung im Grundbuch.³⁰⁶ Die GbR wird steuerlich nach den Grundsätzen einer Personengesellschaft besteuert. Die Bruchteilsgemeinschaft hingegen wird steuerlich als nicht existent gewertet und die Einkünfte nach Bruchteilen bei den Beteiligten besteuert.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit Immobilien können entstehen, wenn die Personengesellschaft **originär gewerblich tätig** ist i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG, nur **partiell gewerblich tätig** ist (Abfärberegelung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) oder wenn die Personengesellschaft ungeachtet ihrer Tätigkeit **gewerblich geprägt** i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist.

Hinsichtlich der Abgrenzung ob die Vermietung Vermögensverwaltung oder Gewerbebetrieb darstellt, gelten die gleichen Regelungen wie bei einer Direktinvestition durch eine natürliche Person (Abb. 2.9).³⁰⁷

Als Unterfall der gewerblichen Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ist noch auf die immobilienspezifische Konstellation der sog. **Betriebsaufspaltung** und des gewerblichen **Grundstückshandels** hinzuweisen.

Ist keine Gewerblichkeit im o. g. Sinne gegeben, ist die Personengesellschaft **vermögensverwaltend** tätig.

Personengesellschaften sind weder körperschaft- noch einkommensteuerpflichtig. Steuerpflichtig sind vielmehr die Gesellschafter. Die Personengesellschaft hat die Funktion einer „**Durchleitstation**“. D. h., dass das gemeinschaftlich erwirtschaftete Ergebnis

³⁰⁵Vgl. § 747 S. 1 BGB.

³⁰⁶Regelmäßig wird in der Praxis bei Ehegatten ein Miteigentum nach Bruchteilen eingetragen. Vgl. hierzu aus umsatzsteuerlicher Sicht das Urteil vom 22.11.2018, DStR 2019, S. 265.

³⁰⁷Vgl. hierzu Abschn. 2.1.2.1.1.

der Personengesellschaft **einheitlich** und **gesondert festgestellt** und den Gesellschaftern zur Einkommensbesteuerung zugewiesen wird; sofern ein Gesellschafter eine juristische Person ist, tritt an die Stelle der Einkommen- die Körperschaftsteuer.

2.2.1.2 Gewerbliche Personengesellschaft

2.2.1.2.1 Formen der gewerblichen Personengesellschaft

Die Gewerblichkeit einer Personengesellschaft kann sich aus ihrer originären gewerblichen Tätigkeit, aus ihrer gewerblichen Infektion/Abfärbung, sowie einer gewerblichen Prägung ergeben.

2.2.1.2.1.1 Originär gewerbliche Personengesellschaft

Eine gewerblich tätige Personengesellschaft liegt dann vor, wenn es sich um eine Personengesellschaft handelt, deren wirtschaftliche Betätigung die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt. Erforderlich ist eine selbständige, nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht, die weder als land- und forstwirtschaftliche noch als selbständige Tätigkeit anzusehen ist und die Grenze zur reinen Vermögensverwaltung (s. o.) überschreitet. Die Grenze zur Vermögensverwaltung kann sowohl durch Nutzung (**gewerbliche Vermietung**) als auch bei der Veräußerung der Immobilien (**gewerblicher Grundstückshandel**) überschritten werden. Insofern wird auf die Ausführungen zur direkten Investition verwiesen. Die Ermittlung erfolgt für die Gesellschaft ausschließlich **gesellschaftsbezogen**.

So kommt es bspw. allein darauf an, wie viele Immobilien die Personengesellschaft selbst veräußert hat. Veräußerungen der Gesellschafter bleiben außer Acht. Darüber hinaus ist die originäre Gewerblichkeit auch bei einer Betriebsaufspaltung gegeben.

2.2.1.2.1.2 Teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (Abfärbtheorie/Infektionstheorie)

Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wird auch die gesamte Tätigkeit als gewerblich angesehen, wenn die Personengesellschaft neben der reinen Vermögensverwaltung mit Einkünften aus § 21 EStG noch **andere gewerbliche Tätigkeiten** i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ausübt oder gewerbliche Einkünfte aus einer **Beteiligung als Mitunternehmer** bezieht.

Beispiel

Die Personengesellschaft erzielt aus der Vermietung einer gewerblich genutzten Immobilie Vermietungseinkünfte und stellt auf Wunsch des Mieters einen Getränkeautomaten auf und bewirtschaftet diesen. Die Personengesellschaft erzielt daher zum einen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG und aus dem Getränkeverkauf gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 EStG, welche gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer Abfärbung, d. h. Umqualifizierung der Vermietungseinkünfte in solche aus Gewerbebetrieb führen. Die gewerbliche Tätigkeit färbt in diesem Fall auf die übrigen Tätigkeiten der Personengesellschaft ab bzw. infiziert diese (sog. Abfärbetheorie/Infektionstheorie).

Nach Rechtsprechung des BFH³⁰⁸ entfaltet entgegen des Wortlauts des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht jede gewerbliche Tätigkeit eine Abfärbwirkung. Eine Ausnahme soll für gewerbliche **Tätigkeiten von geringem Ausmaß** gelten. Dabei kommt es allein auf das Verhältnis der Tätigkeiten zueinander an. Allgemeine Kriterien zur Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs sind jedoch bislang nicht entwickelt worden. Insoweit besteht bei einer nur geringfügigen gewerblichen Tätigkeit im Hinblick auf deren Auswirkung auf die daneben ausgeübten vermögensverwaltenden Tätigkeiten Rechtsunsicherheit.

Die Abfärbwirkung kann dadurch vermieden werden, dass die gewerbliche Tätigkeit auf eine andere Personengesellschaft ausgeliert wird.

Des Weiteren ist zu beachten, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht Einkünfte aus einer gewerblichen Personengesellschaft beziehen darf, da diese gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG **ungeachtet deren Höhe** ebenfalls Abfärbwirkung entfalten, d. h. die vermögensverwaltende Personengesellschaft erzielt sodann ebenfalls in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte. Darüber hinaus darf die Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit nicht die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, insbesondere die der personellen Verflechtung erfüllen, da andernfalls ebenfalls eine Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte erfolgt.

Die Rechtsfolge der Abfärbwirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wäre neben einer **Gewerbesteuerpflicht** auch die **Steuerverstrickung** sämtlicher Wirtschaftsgüter als **Betriebsvermögen**, was im Falle einer Veräußerung zur Besteuerung eines Gewinns führt.

Die Abfärbwirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt dagegen bei Erbengemeinschaften und Gütergemeinschaften (z. B. Zugewinngemeinschaft unter Ehegatten) nicht zur Anwendung, da es sich hierbei um keine Personengesellschaften handelt.

2.2.1.2.1.3 Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Des Weiteren kann eine Personengesellschaft, die eine vermögensverwaltende und keine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübt, gewerbliche Einkünfte erzielen, wenn sie gewerblich geprägt ist. Dies ist gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gegeben, wenn ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter (Komplementär) sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung der Personengesellschaft befugt sind. Hauptanwendungsfall ist die typische **GmbH & Co. KG**.

Die gewerbliche Prägung kann dadurch vermieden werden, dass ein Kommanditist zur Geschäftsführung berufen wird. Nach **Auffassung der Finanzverwaltung** gilt dies unabhängig davon, ob der zur Geschäftsführung befugte Kommanditist eine natürliche Person oder eine Kapitalgesellschaft ist.³⁰⁹

³⁰⁸BFH v. 11.08.1999, BStBl. II 2000, S. 229; BFH v. 15.12.2010, BStBl. II 2011, S. 506 (1,25 % gewerbl. Umsatzerlöse unschädlich); BFH v. 27.08.2014, DStR 2015, S. 345 (3 % und weniger als 24.500 € gewerbl. Umsatzerlöse unschädlich).

³⁰⁹R 15.8 Abs. 6 EStH 2014.

Das Institut der gewerblichen Prägung erweist sich insbesondere hinsichtlich der Regelung der Geschäftsführerbefugnis als praktisches **Gestaltungsinstrument** um gewerbliche Einkünfte zu erhalten oder zu schaffen. So kann in bestimmten Konstellationen durch steuerneutrale Übertragung (§ 6 Abs. 5 EStG) in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eine Gewinnrealisation aufgeschoben werden.

2.2.1.2.2 Besteuerung des Erwerbsvorgangs

2.2.1.2.2.1 Erwerb der Immobilie durch die Personengesellschaft

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte

Der Erwerb der Immobilie durch eine Personengesellschaft ist gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar, sofern sie von einem Unternehmer i. S. d. § 2 UStG erworben wurde. Jedoch ist der Erwerb gem. § 4 Nr. 9 a) UStG grundsätzlich umsatzsteuerbefreit. Unter bestimmten Voraussetzungen kann gem. § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer optiert werden. Im Falle einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ist dieser Vorgang nicht umsatzsteuerbar. Da keine Abweichungen zum Erwerb durch eine natürliche Person bestehen, kann auf die Ausführungen in Punkt 2.1.1.2 verwiesen werden.

(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte

Da jede natürliche und juristische Person oder Personenmehrheit und damit auch die Gesamthandsgemeinschaft Eigentümerin eines Grundstücks sein kann, ist auch die gewerbliche Personengesellschaft eigenständiges **Steuersubjekt** der Grunderwerbsteuer. Dies ergibt sich auch aus § 13 Nr. 6 GrEStG, wonach die Personengesellschaft in bestimmten Fällen selbst Steuerschuldner der GrESt ist. Daher kann hinsichtlich der allgemeinen Voraussetzungen der Grunderwerbsteuerbarkeit des Erwerbsvorgangs auf Abschn. 2.1.1.1 verwiesen werden.

Erwirbt eine Personengesellschaft ein Grundstück von einem oder mehreren Gesellschaftern, so ist die **Befreiungsvorschrift** des § 5 GrEStG zu beachten. Geht ein Grundstück von mehreren Miteigentümern auf eine Personengesellschaft über, wird nach § 5 Abs. 1 GrEStG die GrESt insoweit nicht erhoben, wie der Anteil des Einzelnen am Vermögen der Gesamthand seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Voraussetzung ist, dass sich das bisherige Miteigentum tatsächlich am Gesamthandseigentum fortsetzt, d. h. dem Gesellschafter müssen die mit dem Grundstück in Zusammenhang stehende Chancen und Risiken als Gesamthandsberechtigtem weiterhin zukommen.

Beispiel

A und B sind zu je $\frac{1}{2}$ Miteigentümer eines Grundstücks. Dieses Grundstück wird auf eine KG übertragen an der A, B, C, D zu je $\frac{1}{4}$ beteiligt sind. Die GrESt wird zu $\frac{1}{2}$ (je $\frac{1}{4}$ für A und B) nicht erhoben.

Erwirbt die Personengesellschaft das Grundstück von einem Gesellschafter und Alleineigentümer ist § 5 Abs. 2 GrEStG einschlägig, wonach die GrESt in der Höhe des

Anteils nicht erhoben wird, zu der der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist.

Beispiel

A ist Eigentümer eines Grundstücks. Er veräußert es an eine KG an der er zu $\frac{1}{4}$ beteiligt ist. Die Grunderwerbsteuer wird gem. § 5 Abs. 2 GrEStG zu $\frac{1}{4}$ nicht erhoben.

Diese Steuerbefreiungen sind jedoch gem. **§ 5 Abs. 3 GrEStG** nicht anzuwenden, wenn sich der Anteil des Veräußerers an der Personengesellschaft innerhalb von 5 Jahren nach dem Grundstücksübergang auf die Personengesellschaft **vermindert**. Unter Verminderung ist die tatsächliche Einschränkung der Gesellschafterstellung und der damit verbundenen dinglichen Mitberechtigung am Grundstück zu verstehen.

Erwirbt die Personengesellschaft ein Grundstück von einer anderen Gesamthand, ist ggf. § 6 Abs. 3 GrEStG anzuwenden. Danach ist der Erwerb in dem Umfang steuerfrei, in dem die prozentuale Berechtigung der Beteiligten am gesamthänderischen Vermögen in beiden Gesamthandsgemeinschaften deckungsgleich ist.

Die Besonderheiten der Grundstücksübertragung von einer Gesamthand in das Eigentum einer an der Gesamthand beteiligten Person (§ 6 Abs. 1 und 2 GrEStG), werden bei der Veräußerung der Immobilie dargestellt.

Weitere Steuervergünstigungen werden nach § 6a GrEStG bei **Umstrukturierungen im Konzern** gewährt. Begünstigt sind hierbei Eigentumsübergänge, die Verschaffung der Verwertungsbefugnis, der Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft, die Anteilsvereinigung sowie die wirtschaftliche Anteilsvereinigung, sofern es sich um eine Umwandlung, Einbringung oder andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage handelt. Voraussetzung ist, dass an dem maßgeblichen Vorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Ein herrschendes Unternehmen liegt nach § 6a Satz 4 GrEStG vor, wenn die Beteiligung mindestens 95 % beträgt. Diese Beteiligung muss mindestens fünf Jahre vor und mindestens fünf Jahre nach der Umstrukturierungsmaßnahme bestehen.³¹⁰

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist gem. §§ 8 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i. d. R. der Wert der Gegenleistung (z. B. der Kaufpreis). Ist eine solche Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln, wird die Steuer gem. § 8 Abs. 2 GrEStG (Ersatzbemessungsgrundlage) nach den Grundbesitzwerten i. S. d. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG bemessen (Erbschaftsteuerliche Grundbesitzwerte).³¹¹

³¹⁰Borutta/Viskorf, 19. A., 2018, § 6a GrEStG, Rn. 86.

³¹¹Das BVerfG hatte mit Beschluss v. 23.06.2015 I BvL 13/11, I BvL 14/11, BewG § 138 (DStR 2015 S. 1678) die seit 1997 geltenden Bewertungsregeln (Bedarfsbewertung i. S. d. § 138 BewG) für verfassungswidrig erklärt. Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 hat der Gesetzgeber rückwirkend ab dem 01.01.2009 die bisher nur für die Erbschaftsteuer geltenden Grundbesitzwerte (§ 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1–3 BewG) für anwendbar erklärt.

(3) Ertragsteuerliche Aspekte

Erwirbt die gewerbliche Personengesellschaft ein Grundstück, so befindet sich dieses grundsätzlich im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft. Eine gesonderte Zurechnung der Immobilie über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu den Gesellschaftern ist wegen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht erforderlich, da das Ergebnis der gewerblichen Personengesellschaft über das Institut der Mitunternehmerschaft als Anteil am Gewinn den Gesellschaftern zugerechnet wird.

2.2.1.2.2.2 Besonderheiten bei Erwerb vom Gesellschafter

(1) Unentgeltlicher Übergang

Bei Betrachtung des unentgeltlichen Übergangs einer Immobilie aus dem **Privatvermögen** eines Gesellschafters, sind die allgemeinen **Einlagegrundsätze** nach § 4 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Die Einlage ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem **Teilwert**³¹² zu bewerten. Jedoch dürfen höchstens die **Anschaffungskosten** angesetzt werden, sofern die Immobilie innerhalb der letzten **drei Jahre** angeschafft oder hergestellt worden ist. War die Immobilie vor Einlage aus dem Privatvermögen heraus vermietet, so ist der Einlagewert nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG um die seit Anschaffung bzw. Herstellung bereits vorgenommene **AfA zu kürzen**. Dies bedeutet, Bemessungsgrundlage für die AfA nach der Einlage ist die Differenz zwischen dem Einlagewert und dem vor der Einlage bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bereits in Anspruch genommenen planmäßigen und außerplanmäßigen Absetzungen.³¹³

Wird die Immobilie jedoch nicht aus dem Privatvermögen des Gesellschafters, sondern aus dem **Betriebsvermögen** des Gesellschafters auf die Gesellschaft übertragen, so ist gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG die **Fortführung des Buchwerts** zwingend gefordert. D. h., es kommt nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven bzw. Lasten. Auf die Gewinnrealisierung wird verzichtet, wenn die Erfassung der stillen Reserven im Betriebsvermögen des Übertragungsempfängers gesichert ist. Jedoch wird der Gewinn der Gesellschaft nicht mehr allein durch betriebliche Vorgänge beeinflusst, da die stillen Reserven vom Gesellschafter auf die Gesellschaft übergehen. Dies hat bei Veräußerung einen zu hoch ausgewiesenen Gesamthandsgewinn zur Folge. Werden die stillen Reserven aufgedeckt, erhöhen sich die Gewinnanteile der übrigen Gesellschafter. Um dies zu vermeiden wird in der **Praxis** die eingelegte Immobilie in der Gesamthandelsbilanz mit dem **Teilwert** angesetzt. Für den einlegenden Gesellschafter wird eine sog. **Ergänzungsbilanz** gebildet, die die Wertkorrektur zwischen Teilwert und Buchwert erfasst. Somit wird sichergestellt, dass die stillen Reserven nicht auf die Mitgesellschafter nach dem Gewinnverteilungsschlüssel übergehen, sondern ausschließlich dem einlegenden Gesellschafter zugerechnet und auch von diesem besteuert werden.

³¹² Einzelheiten zum Teilwert im Allgemeinen Teil, Abschn. 1.6.1.4.

³¹³ BFH v. 18.08.2009, DStR 2009, S. 2655.

(2) Entgeltlicher Erwerb

Erfolgt der Erwerb der Immobilie durch die Personengesellschaft zu einem **marktüblichen** Preis, so ist dieser Vorgang so zu behandeln, als ob das Geschäft mit einem fremden Dritten zustande gekommen ist.³¹⁴ Auf der Ebene der Personengesellschaft ist die Immobilie mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

Erfolgt der Erwerb gegen einen **unangemessenen** Kaufpreis, so liegt, je nachdem ob ein zu geringes oder zu hohes Entgelt entrichtet wurde, eine **verdeckte Einlage** bzw. **Entnahme** i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG vor, die den steuerlichen Gewinn mindert bzw. erhöht. Um die Höhe dieser verdeckten Einlage bzw. Entnahme zu bestimmen, wird das Entgelt in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Vorgang aufgeteilt. Der Maßstab für die **Aufteilung** bestimmt sich nach dem Verhältnis von Kaufpreis zum gemeinen Wert. Der daraus resultierende unentgeltliche Teil stellt dann die verdeckte Einlage bzw. Entnahme dar.

2.2.1.2.2.3 Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft

Sofern der Steuerpflichtige nicht bereits bei Erwerb der Immobilie Gesellschafter der gewerblichen Personengesellschaft (Mitunternehmer) ist, kann er eine Immobilie auch indirekt dadurch erwerben, dass er einen Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft erwirbt, die eine Immobilie in ihrem Gesamthandsvermögen hält.

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte

Aus umsatzsteuerlicher Sicht stellt die Veräußerung regelmäßig einen nichtsteuerbaren Vorgang dar, da das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftlichen Beteiligungen **keine unternehmerische Tätigkeit** darstellt.³¹⁵ Etwas anderes gilt für den Fall, dass ein Zusammenhang mit einer anderen unternehmerischen Tätigkeit besteht.³¹⁶

(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte³¹⁷

Grundsätzlich löst die Übertragung des Anteils an einer grundbesitzenden gewerblichen Personengesellschaft **keine Grunderwerbsteuer** aus, da das Eigentum trotz der Anteilsveräußerung bei der Personengesellschaft verbleibt.

³¹⁴BFH v. 28.01.1976, BStBl. II 1976, S. 744.

³¹⁵EuGH v. 29.04.2004, DStRE 2004, S. 1095.

³¹⁶Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE; BMF v. 26.01.2007, BStBl. I 2007, S. 211.

³¹⁷Zur Eindämmung von Steuergestaltungen mittels Übertragung von Anteilen („share deals“) hat die Bundesregierung am 31.07.2019 den Gesetzentwurf zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes beschlossen. Es war vorgesehen, dass die Änderungen zum 01.01.2020 in Kraft treten sollen. Der Gesetzentwurf sieht im Wesentlichen eine Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 % (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) sowie die Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre (§ 1 Abs. 2a, § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 GrEStG) bzw. im § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG eine neue Vorbehaltensfrist von 15 Jahren im Fall von Übertragen nach § 1 Abs. 2a GrEStG vor. Des Weiteren sieht der Gesetzentwurf die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestand vor, wonach –wie bereits bei

Führt die Anteilsveräußerung jedoch dazu, dass unmittelbar oder mittelbar **95 %** oder mehr Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von **5 Jahren** auf **neue** Gesellschafter übergehen, handelt es sich um einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG, da in diesem Fall -zur Vermeidung von Steuer-gestaltungen- ein Rechtsträgerwechsel angenommen wird.

Unmittelbare Änderungen des Gesellschafterbestandes betreffen Änderungen bei den unmittelbar an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschaftern. Mittelbare Änderungen betreffen Änderungen im Gesellschafterkreis der unmittelbar beteiligten Gesellschafter. Die mittelbaren Änderungen im Gesellschafterbestand bei den an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligten **Personengesellschaften** werden durch **Multiplikation der Vomhundertsätze** der Anteil am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt. Bei unmittelbar oder mittelbar beteiligten **Kapitalgesellschaften** gilt diese in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschaften übergehen. Wird bei mehrstufigen Beteiligungen von Kapitalgesellschaften die 95 % – Grenze erreicht, ist die mittelbare Beteiligung in voller Höhe zu berücksichtigen.³¹⁸ Im Ergebnis ist daher bei Gesellschaftsstrukturen mit **Personengesellschaften durchzurechnen** und bei **Kapitalgesellschaften** die **95 % – Grenze** zu prüfen.

Als Grundstückserwerb wird die **Vereinigung von mindestens 95 %** der Anteile einer Gesellschaft in einer Hand oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen als Grundstückserwerb behandelt, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört. § 1 Abs. 3 GrEStG spricht nur von Gesellschaften, worunter grundsätzlich sowohl Kapitalgesellschaften, als auch Personengesellschaften zählen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften unter „Anteil an der Gesellschaft“ die **gesamthänderische Mitberechtigung** und nicht die vermögensmäßige Beteiligung am Gesellschaftskapital zu verstehen ist.³¹⁹ Eine unmittelbare Vereinigung von 95 % der Anteile in der Hand einer einzigen Person ist damit ausgeschlossen. Daher wird im Schrifttum³²⁰ auch die Auffassung vertreten, dass § 1 Abs. 3 GrEStG bei Personengesellschaften **leer laufe**, weil die gesamthänderische Beteiligung als Mitgliedschaftsrecht sich einer Quotierung entzieht. Allerdings ist insofern die Vorschrift des § 1 Abs. 3a GrEStG zu berücksichtigen. Eine grunderwerbsteuerliche Anteilsvereinigung wird aufgrund dieser Regelung schon dann angenommen, wenn

Personengesellschaften- auch die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an Kapitalgesellschaften auf neue Gesellschafter Grunderwerbsteuer auslösen soll. Gerade die letztgenannte Änderung ist im Hinblick auf u. a. börsennotierten Gesellschaften auf große Kritik gestoßen. Dies hat die Bundesregierung am 24.10.2019 veranlasst den Gesetzentwurf nochmals näher zu prüfen und die Reform auf das erste Halbjahr 2020 zu verschieben.

³¹⁸Vgl. § 1 Abs. 2a S. 3–5 GrEStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2015 v. 02.11.2015 BGBl. I 2015, S. 1834.

³¹⁹Siehe Erlass FinMin. Baden-Württemberg v. 18.12.2009, DStR 2010, S. 114.

³²⁰Z. B. Hofmann, 11.A., 2017, § 1 GrEStG, Rn. 142.

der Erwerber eine „wirtschaftliche Beteiligung“ von mindestens 95 % an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft innehat. Dies ist der Fall, wenn die Summe der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen am Kapital oder Vermögen der Gesellschaft die 95 %-Grenze erreicht. D. h. es werden die Beteiligungen quotal unabhängig von der Rechtsform „durchgerechnet“ und addiert.

Die personenbezogenen Befreiungsvorschriften der §§ 5,6 GrEStG sind zu beachten, die insbesondere Vor- bzw. Nachhaltefristen vorsehen.³²¹

(3) Ertragsteuerliche Aspekte

Der bloße **Erwerb** von Anteilen an einer gewerblichen Personengesellschaft löst keine Ertragsteuer aus. Werden die Anteile von einem bilanzierungspflichtigen Kaufmann erworben, sind sie im Zeitpunkt des Erwerbs in der **Handelsbilanz** als Vermögensgegenstand mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren beizulegenden Wert zu aktivieren.

Sind die Aufwendungen des Mitunternehmers für seine Beteiligung höher als der anteilige Buchwert, weil im Anteilskaufpreis **stille Reserven** mit vergütet werden, so sind die Buchwerte aufzustocken, da der Erwerber seinen Anteil gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den **Anschaffungskosten** aktivieren muss. Sind die Anschaffungskosten der Beteiligung unterhalb des Buchwerts, so ist eine Abstockung vorzunehmen. Die bilanzielle Erfassung der Auf-/Abstockung sind im Rahmen von sog. **Ergänzungsbilanzen** des jeweiligen neuen Mitunternehmers vorzunehmen.³²² Die Ergänzungsbilanzen sind bei der zweistufigen Gewinnermittlung in das Ergebnis der Personengesellschaft einzubeziehen, wobei die Gewinnauswirkungen nur bei dem **jeweiligen Gesellschafter** zum Tragen kommen. Der Differenzbetrag zwischen den Anschaffungskosten des Gesellschafters und seinem anteiligen Buchwert ist zunächst auf die stillen Reserven der in der Gesamthandelsbilanz erfassten Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Hierbei ist von den Teilwerten der Wirtschaftsgüter auszugehen. Erst, wenn die Summe der anteiligen Teilwerte nicht ausreicht, ist der verbleibende Differenzbetrag zum Kaufpreis als **derivater Firmenwert** in der Ergänzungsbilanz anzusetzen und gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG auf 15 Jahre zu verteilen.

In der Praxis liegen häufig stille Reserven in der Immobilie, die sodann auf die Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude zu verteilen sind. Die in der Ergänzungsbilanz erfassten Werte sind **analog** zur Steuerbilanz fortzuführen. Dies bedeutet, dass das in der Ergänzungsbilanz erfasste Gebäude nach der gleichen Methode, wie in der Gesamthandelsbilanz abgeschrieben wird. Die Gesellschaft ist bei Aufstellung der Ergänzungsbilanz nicht an Formvorschriften gebunden, da ein spezieller Vordruck der Finanzverwaltung nicht existiert. Die aus der Fortführung der Ergänzungsbilanzen resultierenden Ergebnisse wirken sich unmittelbar auf den steuerlichen Gewinnanteil des jeweiligen Gesellschafters aus und damit auch auf den **Gewerbeertrag** als gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage. Soweit der Aufstockungsbetrag in der Ergänzungsbilanz nicht durch erhöhte AfA während der Dauer der

³²¹Boruttau 19. A., 2018, § 5 GrEStG, Rn. 3.

³²²Schmidt/Wacker, 38. A., 2019, § 15 EStG, Rz. 460 ff.

Beteiligung verbraucht wird (z. B. da dieser auf Grund und Boden entfällt) mindert er das Ergebnis bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung.

2.2.1.2.3 Besteuerung der Nutzung

2.2.1.2.3.1 Umsatzsteuerliche Aspekte

Die Nutzung der Immobilie durch Vermietung und Verpachtung ist zwar umsatzsteuerbar, aber grundsätzlich gem. § 4 Nr. 12 a) UStG umsatzsteuerfrei, wobei unter bestimmten Voraussetzungen ein Optionsrecht zur Umsatzsteuer nach § 9 Abs. 1 UStG besteht. Da die Personengesellschaft Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist, ergeben sich hier keinerlei Unterschiede zum Einzelunternehmer. Für weitere Einzelheiten wird auf obige Ausführungen zu Direktinvestitionen verwiesen.

2.2.1.2.3.2 Grundsteuer

Hinsichtlich der Grundsteuer kann ebenfalls auf die oben genannten Ausführungen bezüglich Direktinvestitionen verwiesen werden. Insbesondere stellt die Personengesellschaft keinen von der Grundsteuer befreiten Rechtsträger i. S. d. § 3 GrStG dar.

2.2.1.2.3.3 Ertragsteuerliche Aspekte

(1) Gesellschaftsebene

Einkommensteuer Eine Personengesellschaft unterliegt, unabhängig davon, ob sie gewerblich oder vermögensverwaltend tätig ist, weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer, da sie weder eine natürliche Person i. S. d. § 1 EStG noch eine juristische Person i. S. d. § 1 KStG darstellt.

Dennoch unterliegt der Gewinn der Personengesellschaft einer Besteuerung. Diese erfolgt nach dem **Transparenzprinzip**, d. h. der Gewinn wird nicht auf Ebene der Personengesellschaft, sondern auf Ebene der Anteilseigner besteuert. Dazu wird der auf Ebene der Personengesellschaft ermittelte Gewinn den Anteilseignern entsprechend ihres Anteils **zugerechnet**.

Aus dem Umstand, dass die Personengesellschaft als solche weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig ist, sondern deren Gesellschafter, resultieren Besonderheiten. Zunächst muss der steuerliche Erfolg, den die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit erzielen, einheitlich und gesondert festgestellt werden. Hierfür muss die Personengesellschaft Steuerbilanzen aufstellen und das durch Bestandsvergleichsrechnung ermittelte positive oder negative Ergebnis des Wirtschaftsjahres ermitteln. Insofern ist die Personengesellschaft nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung, jedoch **Subjekt der Einkommensermittlung und Einkommenserzielung**. Sodann wird in einem weiteren Schritt dieses Ergebnis auf die einzelnen Mitunternehmer verteilt und auf deren Ebene als deren Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerveranlagung unterworfen.³²³

³²³Die §§ 179 bis 183 AO regeln welche Erklärungen abzugeben sind und die Feststellungsmaßnahmen, die dann der Finanzverwaltung obliegen.

In dem Bestreben die Besteuerung der Mitunternehmer möglichst an die Besteuerung gewerblicher **Einzelunternehmer** anzulegen, schreiben die Bestimmungen in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor, dass zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht nur das Ergebnis aus der Personengesellschaft gehört, sondern auch „die Vergütung, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine **Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft** oder für die **Hingabe von Darlehen** oder für die **Überlassung von Wirtschaftsgütern** bezogen hat“. Dies ist darin begründet, dass im Gegensatz zu einem Einzelunternehmer eine Personengesellschaft mit ihren Gesellschaftern Verträge abschließen kann, z. B. über die Vermietung und Verpachtung einer Immobilie. Die dafür verabredeten Vergütungen stellen Aufwendungen oder Erträge dar und haben so, das zuvor ermittelte Ergebnis aus der Gesamthandsrechnung beeinflusst, welches auf die Gesellschafter nach dem zwischen ihnen vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel verteilt worden ist. Daher ist in einer zweiten Stufe sicherzustellen, dass diese Aufwendungen oder Erträge zutreffend dem jeweils in Betracht kommenden Gesellschafter zugerechnet werden.

Derartige Zahlungen an den Gesellschafter stellen sog. **Sondervergütungen** dar. Die damit im Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter sind in der Sonderbilanz als **Sonderbetriebsvermögen** anzusetzen und der Vermögensphäre des Gesellschafters zuzuordnen. Erfasst werden alle Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter der Gesellschaft **entgeltlich** gegen eine Sondervergütung oder **unentgeltlich** zur betrieblichen Nutzung überlässt.³²⁴

Im Zusammenhang mit Immobilien kann sich z. B. eine Sondervergütung dadurch ergeben, dass der Mitunternehmer ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück an die Personengesellschaft **vermietet** (oder der Gesellschaft ein Darlehen zur Finanzierung einer Immobilie gewährt). Der Gesellschafter bezieht hierdurch Vergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (bzw. die Hingabe eines Darlehens), die **handelsrechtlich** auf Ebene der Personengesellschaft zunächst **Aufwand** darstellen und bei der zweistufigen Gewinnermittlung dann dem steuerrechtlichen Ergebnis der Personengesellschaft wieder **hinzuzurechnen** sind. Die Immobilie stellt ein Wirtschaftsgut dar, welches geeignet und bestimmt ist, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen. Insofern handelt es sich um **Sonderbetriebsvermögen I**. Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, der Beteiligung des Mitunternehmers zu dienen, bezeichnet man als sogenanntes **Sonderbetriebsvermögen II**. Klassisches Beispiel ist hierfür die Finanzierung des Anteils an der Mitunternehmerschaft durch den Gesellschafter.

Nach handelsrechtlichen Grundsätzen werden die im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter nicht in der Bilanz der Personengesellschaft berücksichtigt. Für die steuerliche Gewinnermittlung ist jedoch eine **Sonderbilanz** der betroffenen Gesellschafter aufzustellen. Für den Bereich seines Sonderbetriebsvermögens, d. h. in seiner Sonder-Steuerbilanz, kann der betreffende Gesellschafter bei entsprechenden Wahlrechten **allein entscheiden**, wie die Immobilie anzusetzen ist.

³²⁴Tipke/Lang, 23. A., 2018 a. a. O., § 10, Rn. 131 ff.

Allerdings ist das Ergebnis des Sonderbetriebsvermögensbereichs nach der gleichen steuerlichen Methode zu ermitteln, wie das des Gesamthandsbereichs.³²⁵

Bei der Beurteilung, ob die Einkünfte des Kommanditisten, die aus der Beteiligung an der Komplementärin in Form einer Kapitalgesellschaft stammen, dem Sonderbetriebs-einkünften zuzuordnen sind, ist zu beachten, dass eine Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH von weniger als 10 % nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen ist, wenn – ausgehend vom gesetzlich normierten Regelfall – in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Abstimmung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt. Dies gilt auch, wenn die Komplementär-GmbH außergewöhnlich hoch am Gewinn der KG beteiligt ist.³²⁶

Der für die Gewerbesteuer relevante Gesamtgewinn der Gesellschaft ergibt sich dann durch Addition des Gewinns aus der ersten Stufe und der Vergütung, die der Gesellschafter aus den schuldrechtlichen Beziehungen mit der Personengesellschaft empfängt (Sondervergütungen).

Gewerbesteuer Zu beachten ist jedoch, dass die gewerbliche Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG betreibt und mit ihren Einkünften der Gewerbesteuer unterliegt, sofern im Inland eine **Betriebsstätte** unterhalten wird. Dabei wird der gewerblichen Personengesellschaft gem. § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ein **Freibetrag** von 24.500 € gewährt.

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist gem. § 7 GewStG der **Gewerbeertrag**. Dieser ermittelt sich aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung von **Hinzurechnungen** i. S. d. § 8 GewStG und **Kürzungen** i. S. d. § 9 GewStG. Für Immobilienunternehmen sind die klassischen Hinzurechnungen Teile der **Finanzierungskosten** und als Kürzungen die sog. **Grundstückskürzungen**. Sowohl die Hinzurechnung als auch die Kürzungen dienen der Ermittlung eines **objektiven Gewerbeertrages** und somit der Verwirklichung des Objektsteuercharakters. Ausgangspunkt ist dabei ein gedachter Betrieb, der nur mit eigenen Wirtschaftsgütern und ohne Fremdkapital arbeitet.

Nachfolgend wird aus Vermietersicht auf die immobilienspezifischen Hinzurechnungen und Kürzungen eingegangen. Da Immobilieninvestitionen meist mittels Fremdkapital finanziert werden, ist auf die anteilige Hinzurechnung der Entgelte für Schulden i. S. d. § 8 Nr. 1 a) GewStG einzugehen. Im Bereich der Kürzungen i. S. d. § 9 GewStG wird die **einfache Grundstückskürzung** des § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG und die sog. **erweiterte Grundstückskürzung** des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG dargestellt. Zusätzlich wird kurz auf die gewerbesteuerliche Beurteilung von Mietaufwendungen auf der Ebene des Mieters eingegangen.

³²⁵Z. B. Erlass vom 20.12.1977, BStBl. I 1978, S. 8 (sog. „Mitunternehmer-Erlass“), der allerdings formal aufgrund von Änderungen des EStG aufgehoben wurde.

³²⁶BFH v. 16.04.2015, DStR 2015, S. 1362.

- **Hinzurechnungen**

Bestimmte Beträge, die bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb abgesetzt wurden, unterliegen für die Ermittlung des gewerblichen Gewinns gem. § 8 GewStG einer anteiligen gewerbesteuerlichen Hinzurechnung. Bei Immobilieninvestitionen ist vor allem § 8 Nr. 1 a) GewStG von Bedeutung, wonach Fremdfinanzierungsaufwendungen zu 25 % hinzuzurechnen sind, soweit die Summe der gesamten Finanzierungsanteile des § 8 Abs.1 a)-f) GewStG den Freibetrag von 100.000 € übersteigt.

Hierunter fallen gem. § 8 Nr. 1 a) S. 1 GewStG alle **Entgelte für Schulden**, d. h. jede Vergütung für die Erlangung von Fremdkapital (z. B. Zinsen, gewinnabhängige Vergütungen, gewinnabhängige Zinszuschläge, Damnum, Disagio).³²⁷ Auf die Dauerhaftigkeit der Schulden kommt es **nicht** an.

Gemäß § 8 Nr. 1 a) S. 2,3 GewStG unterliegen auch Diskontbeträge aus der Veräußerung von Forderungen (Factoring, Forfaitierung) der Hinzurechnung. Die Höhe der Hinzurechnung hängt z. B. bei der Forfaitierung von der Wertung als „echte“ oder „unechte“ Forfaitierung ab.³²⁸ Nicht hinzuzurechnen sind auch Avalprovisionen-, Gebühren, Bauzeitzinsen, die als Herstellungskosten aktiviert sind, Bereitstellungs- zinsen, Erbbauzinsen, sowie gezahlte Vergütungen im Zusammenhang mit einem Zins-Swap-Geschäft, da diese nicht für die Überlassung von Kapital, sondern für die Absicherung eines Zinsrisikos gezahlt werden. Gleiches gilt auch für negative Einlagezinsen.³²⁹ Instandhaltungsaufwendungen, die der Mieter oder Pächter eines Grundstücks aufgrund von vertraglichen Abmachungen und entgegen der gesetzlichen Lastenverteilung zu tragen hat, gehören zu den Miet- und Pachtzinsen i. S. von § 8 Nr. 1 e) GewStG, die ein Mieter hälftig dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen hat.³³⁰

- **Kürzungen**

Neben den Hinzurechnungen sind bei Ermittlung des Gewerbeertrags auch Kürzungen des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorzunehmen. Hierdurch soll z. B. eine **Doppelbelastung** durch die beiden Realsteuern Gewerbesteuer und Grundsteuer vermieden³³¹ bzw. eine Gleichstellung bei ausschließlicher Vermögensverwaltung erreicht werden. Insbesondere wird bei Immobilienunternehmen gem. § 9 Nr. 1 GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die sog. einfache bzw. erweiterte Kürzung gemindert.

³²⁷R 8.1 Abs. 1 GewStR 2009; koordinierter Ländererlass v. 02.07.2012, BStBl. I 2012, S. 630, Rn. 10.

³²⁸Koordinierter Ländererlass v. 02.07.2012, BStBl. I 2012, S. 630, Rn. 16 ff.

³²⁹H 8.1 (1) GewStH 2016.

³³⁰BFH v. 25.09.2018, DStRE 2019, S. 363.

³³¹BFH v. 11.04.2019, DStR 2019, S. 1859.

- **Einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG**

In § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG ist die pauschale Kürzung des Gewinns um 1,2 % von 140 % des zum 1. Januar 1964 maßgeblichen Einheitswerts³³² des Grundbesitzes i. S. d. §§ 19, 68–94 BewG, der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, geregelt.

Die Zugehörigkeit der Grundstücke zum Betriebsvermögen richtet sich gem. § 20 GewStDV nach den Grundsätzen des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz. Das bedeutet, dass die **wirtschaftliche Zurechnung** nach § 39 AO maßgebend ist. Auch ist ein Sonderbetriebsvermögen, bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen mit zu berücksichtigen. Die Zurechnung zum gewillkürten Betriebsvermögen kann vorteilhaft sein, wenn der Kürzungsbetrag höher ist, als die aus dem gewillkürten Grundbesitz erwirtschafteten Erträge.³³³

Eine Kürzung ist jedoch auch dann vorzunehmen, wenn einkommensteuerrechtlich ein Wahlrecht zur Zuordnung des Grundstücks zum Betriebsvermögen besteht (Grundstück von untergeordneter Bedeutung), der Gewerbetreibende von einer Zuordnung zum Betriebsvermögen jedoch absieht.³³⁴ Nur so kann eine Doppelbelastung mit Grund- und Gewerbesteuer vermieden werden.

Es ist für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG **nicht erforderlich**, dass der Grundbesitz auch tatsächlich der Grundsteuer unterworfen wird. Nur bei expliziter Befreiung durch die §§ 3–8 GrStG ist eine Kürzung ausgeschlossen.³³⁵ Steht das Grundstück im **Miteigentum** mehrerer, kann zur Einheitswertermittlung des Grundbesitzes nach §§ 19, 68–94 BewG nur der Anteil des Gewerbetreibenden herangezogen werden.

Ist einkommensteuerrechtlich nur ein **Teil des Grundstücks** dem **Betriebsvermögen** des Unternehmers zuzurechnen, ist für die Berechnung der Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG gem. § 20 Abs. 2 GewStDV ebenfalls nur der entsprechende **Teil des Einheitswerts** zugrunde zu legen. Dieser Teil des Einheitswerts ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Jahresrohmiete (§ 79 BewG) zu ermitteln. In Ausnahmefällen kann jedoch auch ein anderer Aufteilungsmaßstab, insbesondere das Verhältnis der Nutzfläche zum Rauminhalt angewendet werden.³³⁶

Die Frage, ob der Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört, ist grundsätzlich nach dem Stand zu **Beginn des Kalenderjahres** zu beurteilen.³³⁷ Es gilt daher das strenge **Stichtagsprinzip**, sodass die Kürzung selbst dann zu versagen ist, wenn das Grundstück nur wenige Tage nach dem 1. Januar eines Jahres zugeführt wurde. Umgekehrt besteht der Anspruch auf Kürzung auch dann noch, wenn das

³³²R 9.1 Abs. 2 GewStR 2009 i. V. m. § 121a BewG.

³³³Blümich/Gosch, § 9 GewStG, Rn. 22.

³³⁴R 9.1 Abs. 1 GewStR 2009; Blümich/Gosch, § 9 GewStG, Rn. 23.

³³⁵R 9.1 Abs. 1 GewStR 2009.

³³⁶R 9.1 Abs. 1 S. 9 GewStR 2009.

³³⁷R 9.1 Abs. 1 S. 10 GewStR 2009.

Grundstück kurz nach dem 1. Januar eines Jahres veräußert wird. Dies sollte bei einer Kaupreisfindung mit berücksichtigt werden. Beginnt die Steuerpflicht eines Gewerbebetriebs im Laufe eines Kalenderjahres, kommt für den in diesem Kalenderjahr endenden Erhebungszeitraum gem. § 20 GewStDV noch keine Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG in Betracht.³³⁸

- **Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG**

In § 9 Nr. 1 S. 2–5 GewStG ist für Grundstücksgesellschaften³³⁹ wahlweise eine erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung („erweiterte Kürzung“) vorgesehen. Hier nach erfolgt auf **Antrag** statt der o. g. einfachen Kürzung eine Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die **Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes** entfällt. Voraussetzung ist, dass die Grundstücksgesellschaft in **zeitlicher und sachlicher Dimension ausschließlich** vermögensverwaltend tätig ist und nur **unschädliche Nebenleistungen** erbracht werden. Weitere Ausschlussgründe werden untenstehend erläutert.

Durch diese Regelung wird erreicht, dass gewerbliche Grundstücksgesellschaften, die **kraft Rechtsform** gewerbesteuerpflchtig sind, in gleichem Umfang gewerbesteuertlich belastet werden wie Einzelpersonen oder Personengesellschaften, die ausschließlich nicht gewerbesteuerpflchtige Grundstücksverwaltung betreiben und daher auch nicht der Gewerbesteuer unterworfen sind.

Die erweiterte Kürzung kann von **allen Unternehmensformen**³⁴⁰ in Anspruch genommen werden. Daher sind sowohl gewerblich geprägte Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG begünstigt, als auch gewerbliche Personengesellschaften, deren Gewerbllichkeit sich aus den neben der Vermögensverwaltung ausgeführten erlaubten Tätigkeiten i. S. d. Katalogs des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ergibt, da diese Gesellschaften ohne die erweiterte Kürzung aufgrund der einheitlichen Zuordnung in vollem Umfang gewerbesteuerpflchtig wären, auch hinsichtlich der reinen Vermögensverwaltung.

Eigener **Grundbesitz** ist nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz i. S. d. BewG. **Eigener** Grundbesitz liegt nicht nur vor, wenn der Steuerpflichtige der zivilrechtliche Eigentümer ist, sondern auch dann, wenn der Grundbesitz zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen des Unternehmers gehört. Dies ist z. B. der Fall bei der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Grundbesitz hält. Es gelten dabei die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.³⁴¹ Dabei ist jegliche Art von Grundbesitz unabhängig von seiner Nutzung

³³⁸R 9.2 Abs. 1 S. 11 GewStR 2009.

³³⁹Dies gilt auch für Leasinggesellschaften, sofern diese Grundstücke an Dritte überlassen und ihre Betätigung für sich betrachtet ihrer Natur nach keinen Gewerbebetrieb darstellt, sondern als Vermögensverwaltung anzusehen ist, R 9.2 Abs. 2 GewStR 2009.

³⁴⁰Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften. Gilt jedoch nicht für die Betriebsaufspaltung; s. o.

³⁴¹Beschluss des Großen Senats vom 25.09.2018, DStR 2019, S. 672.

erfasst. Grundsätzlich nicht erfasst sind Bodenschätze und Betriebsvorrichtungen, auch wenn diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks darstellen. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn es sich um Grundstücksteile handelt, die nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen darstellen.³⁴² Zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG gehören auch das Erbbaurecht und die aufgrund eines solchen Rechts errichteten Gebäude. Das Kriterium des eigenen Grundbesitzes ist erfüllt, wenn dem Steuerpflichtigen das zivilrechtliche oder das **wirtschaftliche Eigentum** an dem Grundbesitz zusteht.

Streitig ist die Frage, wann sich der Grundbesitz in dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befinden muss, um eine erweiterte Kürzung beanspruchen zu können. Nach Ansicht der Finanzverwaltung³⁴³ gilt hier entgegen der Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG nicht das strenge Stichtagsprinzip. Ausreichend ist demnach, wenn der Grundbesitz **im** Erhebungszeitraum erworben wurde und im gesamten restlichen Erhebungszeitraum zum Betriebsvermögen gehört.

Die erweiterte Kürzung kann vom Grundstücksunternehmen nur für die begünstigte **Haupttätigkeit**, also die ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes beansprucht werden, nicht jedoch für die von dem Grundstücksunternehmen ausgeführten Nebentätigkeiten. Die Kürzung umfasst somit nur den Teil des Gewerbeertrags des Grundstücksunternehmens, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Die Tätigkeit der **Verwaltung und Nutzung** von eigenem Grundbesitz entspricht dem ertragsteuerlichen Begriff der **Vermögensverwaltung**, der von einer gewerblichen Tätigkeit abgrenzen ist, bei der die erweiterte Kürzung nicht vorgenommen werden kann.³⁴⁴ Die Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit erfolgt nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien des § 15 EStG.³⁴⁵ Ein **gelegentlicher** Grundstücksverkauf stellt die ausschließliche Tätigkeit als Grundstücksverwaltungsgesellschaft nicht infrage.³⁴⁶ Es gelten insofern die Grundsätze zum **gewerblichen Grundstückshandel**.

Eine erweiterte Kürzung kommt nicht in Betracht, wenn das Unternehmen im Hinblick auf seine Haupttätigkeit erst im Laufe des Erhebungszeitraums von der gewerblichen zur vermögensverwaltenden Tätigkeit übergegangen ist.³⁴⁷

Wird in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen, Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert, ist dies unschädlich, wenn das Gebäude zu mehr als 66⅔ % Wohnzwecken dient.

³⁴²Lenski/Steinberg/Roser, § 9 GewStG, Rn. 24.

³⁴³R 9.2 Abs. 1 GewStR 2009.

³⁴⁴BFH v. 29.04.1987, BStBl. II 1987, S. 603.

³⁴⁵Lenski/Steinberg/Roser, § 9 GewStG, Rn. 103 ff.

³⁴⁶BFH v. 24.02.1971, BStBl. II 1971, S. 338; H 9.2 Abs. 2 gewerblicher Grundstückshandel GewStH 2009.

³⁴⁷H 9.2 Abs. 1 GewStH 2009; BFH v. 29.03.1973, BStBl. II 1973, S. 563.

Für die Gewährung der erweiterten Kürzung ist es erforderlich, dass die begünstigte Tätigkeit der **Verwaltung und Nutzung eigenen Vermögens ausschließlich** ausgeübt wird. Dies bedeutet zunächst, dass die Grundstücksgesellschaft nur der Tätigkeit der Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz nachgehen darf. Erfolgen daneben noch weitere andersartige Tätigkeiten, führt dies unabhängig vom Umfang der Tätigkeit zu einer vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung.³⁴⁸ So kann beispielsweise bei einem Wohnungsunternehmen der Betrieb eines **Blockheizkraftwerks** eine schädliche Tätigkeit, die zur Versagung der erweiterten Kürzung führt darstellen, wenn der aus der Wärmeerzeugung entstehende Strom z. B. in das öffentliche Netz eingespeist wird oder an die Mieter veräußert wird. Zwar gehört die Versorgung von Mietwohnungen mit Wärme zu den mietrechtlichen Obliegenheiten eines Wohnungsunternehmens, welche unschädlich für die erweiterte Grundstückskürzung ist. Jedoch stellt die Erzeugung und Lieferung von Strom eine eigenständige nicht zu den Obliegenheiten des Vermieters zählende gewerbliche und damit kürzungsschädliche Tätigkeit dar.³⁴⁹

Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn z. B. eine mitvermietete Betriebsvorrichtung gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert ist oder auf diese nur ein geringer Teil der Miete oder der Pacht entfällt, kommt aufgrund des engen Gesetzeswortlaut nicht in Betracht.³⁵⁰

- **Ausnahmen** bestehen für untenstehende **unschädliche Nebentätigkeiten**. Darüber hinaus darf es sich ausnahmslos nur um die Verwaltung eigenen Grundbesitzes handeln, sodass die Verwaltung von in Miteigentum stehendem Grundbesitz bereits schädlich ist. Unschädlich ist jedoch z. B. die Überlassung eines betrieblichen Kfz an Gesellschafter bzw. Arbeitnehmer zu privaten Zwecken.³⁵¹ Die Ausschließlichkeit erfordert in **zeitlicher Hinsicht**, dass das Grundstücksunternehmen seiner ausschließlichen Begünstigung durchgängig während des gesamten Erhebungszeitraums nachgeht.³⁵² Der BFH machte allerdings beim Verkauf zum 31. Dezember, 23.59 Uhr eine **Ausnahme**, da es sich bei der fehlenden Minute um eine solche „rechtstechnischer“ Art handelt.³⁵³ Veräußert eine Personengesellschaft unterjährig ihre Grundstücke und stellt sie mit der Veräußerung ihre werbende Tätigkeit ein, so endet ihre sachliche Gewerbesteuerpflicht zu diesem Zeitpunkt. Bezogen auf diesen abgekürzten

³⁴⁸BFH v. 11.04.2019, DStR 2019, S. 1859, BFH v. 08.06.1987, BStBl. II 1987, S. 505.

³⁴⁹OFD Nordrhein-Westfalen v. 02.10.2015, DB 2015, S. 2420.

³⁵⁰BFH v. 11.04.2019, DStR 2019, S. 1859: „Eine Geringfügigkeitsgrenze hätte eine Formulierung wie „nahezu ausschließlich“, „überwiegend“ oder „hauptsächlich“ oder –wie in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG–zumindest das Fehlen des Wortes „ausschließlich“ erfordert.“

³⁵¹OFD Nordrhein-Westfalen v. 08.03.2019.

³⁵²BFH v. 29.03.1973, BStBl. II 1973, S. 563; Blümich/Gosch, § 9 GewStG, Rn. 69, 76.

³⁵³BFH v. 11.08.2004, BStBl. II 2004, S. 1080.

Erhebungszeitraum kann die Gesellschaft die erweiterte Grundstückskürzung – sofern keine schädlichen Tätigkeiten ausgeübt werden – geltend machen, auch wenn die Gesellschaft erst später aus dem Handelsregister gekürzt wird.³⁵⁴

Die Ausführung von Nebentätigkeiten führt jedoch nicht zwingend zu einer vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung. Je nach **Art der Nebentätigkeit** kann diese auch hinsichtlich der Haupttätigkeit begünstigungsunschädlich sein und lediglich selbst nicht der Begünstigung unterliegen.

Zu den erlaubten, d. h. begünstigungsunschädlichen, aber nicht begünstigten Nebentätigkeiten zählen abschließend gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG folgende Tätigkeiten:³⁵⁵

- Die Verwaltung und Nutzung eigenen **Kapitalvermögens**, sofern die Tätigkeit für sich betrachtet keine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit darstellt,
- die Betreuung von Wohngebäuden sowie
- die Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen und
- die Errichtung und Veräußerung von Teileigentum i. S. d. § 1 Abs. 3 WEG, sofern das Gebäude zu mehr als 66 $\frac{2}{3}$ % Wohnzwecken dient.

Die **erweiterte Kürzung** ist gem. § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1 GewStG **ausgeschlossen**, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil **dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient**. In diesem Fall bleibt es bei dem Pauschalabzug von 1,2 % von 140 % des Einheitswerts zum 1. Januar 1964.³⁵⁶ Dies betrifft z. B. den Fall, dass die Grundstücksgeellschaft ein Grundstück an eine gewerbliche Personengesellschaft überlässt, an der der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens als Mitunternehmer beteiligt ist. Etwas anderes gilt dann, wenn nur ein ganz unwesentlicher Teil des Grundbesitzes dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters dient.³⁵⁷ Darüber hinaus ist die erweiterte Kürzung bei **Sondervergütungen des Mitunternehmers** eingeschränkt. Gemäß § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG ist eine erweiterte Kürzung für Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, erhalten hat. Der Sinn und Zweck dieser Regelung³⁵⁸ ist es, einschlägige „steuerliche Gestaltungen“ zur Gewerbesteuerminimierung durch eine mitunternehmerische Beteiligung des Vergütungsgläubigers zu verhindern.³⁵⁹

³⁵⁴BFH v. 18.05.2017, BStBl. II 2017 – IV R 30/15.

³⁵⁵R 9.2 Abs. 2 GewStR 2009.

³⁵⁶BFH v. 08.06.1987, BStBl. II 1978, S. 505.

³⁵⁷BFH v. 26.06.2007, BStBl. II 2007, S. 893; H 9.2 Abs. 4 GewStR 2009 (Geringfügigkeit des überlassenen Grundbesitzes).

³⁵⁸Eingefügt durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, S. 2794; § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 1a GewStG ist gem. § 36 Abs. 6a S. 2 GewStG erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem **18.06.2008** erstmals vereinbart worden sind. Bei wesentlicher Änderung ist die Anwendung auch vor dem 19.06.2008 möglich.

³⁵⁹BT-Drucks. 16/11 108.

Ferner scheidet eine erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 2 GewStG aus, soweit der Gewerbeertrag **Gewinne** aus der **Aufdeckung stiller Reserven** aus dem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem **unter dem Teilwert** liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandenen stillen Reserven entfallen. Durch diese Regelung sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen Kapitalgesellschaften Grundbesitz in grundstücksverwaltende Personengesellschaften gem. § 6 Abs. 5 S. 2 EStG zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert einbringen und den Grundbesitz anschließend gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG gewerbesteuerfrei veräußern.

Schließlich ist gem. § 9 Nr. 1 S. 6 GewStG eine erweiterte Kürzung auch insoweit versagt, als der Gewinn auf den **Veräußerungs- und Aufgabegewinn des Anteils an einer Personengesellschaft** i. S. d. § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG entfällt. Betroffen sind also nur jene Konstellationen, in denen die Mitunternehmer-Anteile von Kapitalgesellschaften gehalten und veräußert werden. Durch diese Vorschrift soll eine Umgehung des § 7 S. 2 GewStG verhindert werden.

(2) Gewerbesteuerliche Behandlung von Mietaufwendungen auf der Ebene des Mieters

Ebenfalls der Hinzurechnung unterliegen gem. § 8 Nr. 1 e) GewStG $\frac{1}{4}$ der hälftigen **Miet- und Pachtzinsen** (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen.³⁶⁰ Wird eine Immobilie gegen Entgelt überlassen, unterliegen die als Betriebsausgaben abzugsfähigen Mietzahlungen somit zumindest teilweise der Gewerbesteuer. Auch gewerblich weitervermietete bzw. verpachtete Immobilien unterliegen der Hinzurechnung. Die Mieten sind hier sowohl beim Zwischenvermieter als auch beim Endmieter, sofern es sich hierbei um einen Gewerbebetrieb handelt, im Rahmen des § 8 Nr. 1 e) GewStG hinzuzurechnen.³⁶¹

Zu den Miet- und Pachtzinsen i. S. d. § 8 Nr. 1 e) GewStG gehören auch die Aufwendungen des Mieters oder Pächters für die Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherung des Miet- oder Pachtgegenstandes, die er über seine gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht **hinaus** (§§ 582 ff. BGB) aufgrund **vertraglicher Verpflichtungen** übernommen hat. Nicht hinzuzurechnen sind reine Betriebskosten wie Wasser, Strom und Heizung. Ist die Umlage der Grundsteuer vereinbart, stellen die diesbezüglichen Aufwendungen gleichermaßen hinzuzurechnende Miet- und Pachtzinsen dar. Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei Leasingverträgen mit der Folge, dass sich der Umfang der Hinzurechnung auf die den Gewinn mindernde Leasingrate erstreckt.³⁶²

³⁶⁰Die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen wurde durch den BFH als verfassungsgemäß beurteilt; BFH v. 04.06.2014, DStR 2014, S 1912.

³⁶¹BFH v. 04.06.2014, DStR 2014, S. 1916.

³⁶²Gleichlautendende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 02.07.2012, BStBl. I 2012, S. 654.

Ermittlung der Gewerbesteuer Hinsichtlich der Ermittlung der Gewerbesteuer ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

$$\begin{aligned}
 & \text{Gewinn aus Gewerbebetrieb} \\
 + & \text{ Hinzurechnungen (\$ 8 GewStG)} \\
 - & \text{ Kürzungen (\$ 9 GewStG)} \\
 = & \text{ Maßgebender Gewerbeertrag} \\
 - & \text{ Gewerbeverlust (\$ 10a GewStG)} \\
 - & \text{ Freibetrag für Personenunternehmen i.H.v. 24.500 € (\$ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG)} \\
 = & \text{ Steuerpflichtiger Gewerbeertrag} \\
 * & \text{ Steuermesszahl (3,5 %; \$ 11 Abs. 2 GewStG)} \\
 = & \text{ Steuermessbetrag} \\
 * & \text{ Hebesatz (mindestens 200 %; \$ 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG)} \\
 = & \text{ Gewerbesteuerschuld}
 \end{aligned}$$

Steuersubjekt ist gem. § 5 Abs. 1 GewStG die **Personengesellschaft**. Abweichend von der Einkommen-/Körperschaftsteuer kennt das GewStG nur einen **Verlustvortrag** (\\$ 10a GewStG) unter Berücksichtigung einer **Mindestbesteuerung** analog zur einkommensteuerlichen Regelung. Allerdings weicht die Höhe des vortragsfähigen Gewerbeverlusts nach § 10a GewStG infolge von Hinzurechnungen und Kürzungen gewöhnlich von der Größe ab, die nach § 10d EStG abzugsfähig ist. Die Gewerbesteuer ist gem. § 4 Abs. 5b EStG **nicht** als **Betriebsausgabe** abzugsfähig. Nach § 35 EStG kann die Gewerbesteuer mit dem 3,8-fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags auf die Einkommensteuer angerechnet werden.

(3) Gesellschafterebene (Mitunternehmerschaft)

Die Gesellschafter der gewerblichen Personengesellschaft erzielen durch das ihnen anteilig zugerechnete Ergebnis aus der gewerblichen Personengesellschaft, sowie durch die Sondervergütungen, die durch die Gesellschaft gewährt werden, **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sofern die Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren sind.

Für die Qualifizierung der Einkünfte als gewerblich, muss also neben der Gewerblichkeit der Personengesellschaft geprüft werden, ob dem Gesellschafter eine **Mitunternehmerstellung** zukommt. Von einer solchen ist dann auszugehen, wenn der Gesellschafter Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko entfaltet.

Das Entfalten von **Mitunternehmerinitiative**³⁶³ setzt voraus, dass der Gesellschafter an den unternehmerischen Entscheidungen teilnimmt, wie dies bei Gesellschaftern

³⁶³H 15.8 Abs. 1 Mitunternehmerinitiative EStH 2014.

bspw. in der Gesellschafterversammlung oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten der Fall ist. Da die Kommanditgesellschaft in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als typische Erscheinungsform der Mitunternehmerschaft ausdrücklich genannt ist, ist die Mitunternehmerinitiative eines Kommanditisten mit seinen Befugnissen aus §§ 161 HGB ausreichend. Die Mindestanforderungen an das Vorliegen der Mitunternehmerinitiative bestimmen sich daher nach dem Umfang der Mitwirkungsrechte eines Kommanditisten.

Mitunternehmerrisiko³⁶⁴ trägt ein Gesellschafter dann, wenn er sowohl am Gewinn und am Verlust, als auch am Vermögen, einschließlich der **stillen Reserven** und des **Geschäftswerts** der Gesellschaft beteiligt ist und nach **außeren persönlich** haftet. Je nach den Umständen des Einzelfalls können jedoch auch andere im Vordergrund stehende Gesichtspunkte, z. B. eine besonders ausgeprägte unternehmerische Initiative, verbunden mit einem bedeutsamen Beitrag zur Kapitalausstattung des Unternehmens ein Mitunternehmerrisiko begründen. Eine Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven lässt nur dann auf ein Mitunternehmerrisiko schließen, wenn die stillen Reserven für den Gesellschafter eine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung darstellen.

Bei beschränkt haftenden Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften, insbesondere bei Kommanditisten und bei atypisch stillen Gesellschaftern kommt es im Hinblick auf das Mitunternehmerrisiko auf die **gesellschaftsvertragliche Ausgestaltung** im **Einzelfall** insbesondere darauf an, inwiefern dem Gesellschafter bei zeitlicher Befristung seiner Position eine Gewinnerwartung zusteht. Anhaltspunkte sind dabei, ob dem Gesellschafter ein Anteil am entnahmefähigen laufenden Gewinn, ein die Einlage übersteigendes Abfindungsguthaben bei Ausscheiden des Gesellschafters oder der Gewinn aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils zusteht.³⁶⁵

(4) Besonderheiten bei Mietverhältnissen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter

Grundsätzlich kann die Personengesellschaft in einem neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehenden schuldrechtlichen Vertrag Leistungen an einen ihrer Gesellschafter erbringen. Diese Verträge werden steuerrechtlich genauso behandelt, wie Verträge mit Nichtgesellschaftern. Dies gilt allerdings nicht, wenn das Entgelt für die Vermietung keinem **Fremdvergleich** standhält.

Wird eine Immobilie von der Personengesellschaft **an** den **Gesellschafter** vermietet, so ist zu differenzieren: Ist das vereinbarte Entgelt als unangemessen zu beurteilen, liegt hinsichtlich der Differenz zwischen dem angemessenen und dem vereinbarten Preis bei einem überhöhten Entgelt eine **Einlage** und bei einem zu geringen Entgelt eine **Entnahme** vor. Hieraus ergeben sich entsprechende Korrekturen des steuerlichen Gewinns.

³⁶⁴H 15.8 Abs. 1 Mitunternehmerrisiko EStH 2014.

³⁶⁵H 15.8 Abs. 1 Mitunternehmerrisiko EStH 2014.

Die von einem Gesellschafter durch die Vermietung eines Grundstücks **an** seine **Personengesellschaft** entstehenden Mietzahlungen sind als **Sondervergütungen** den gewerblichen Einkünften aus der Mitunternehmerschaft zuzuordnen. Er erzielt somit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG. Diese Hinzurechnung ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 HS 2 EStG, wonach Einkünfte, die ein Gesellschafter, durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern für seine eigene Gesellschaft bezieht, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind.

Befindet sich die zur Nutzung überlassene Immobilie des Gesellschafters in seinem wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentum, so ist diese seinem **Sonderbetriebsvermögen** zuzuordnen und in seiner **Sonderbilanz** auszuweisen. Dadurch, dass die Immobilie in das Sonderbetriebsvermögen aufgenommen wurde, wird sie in die Gewinnermittlung des Gesellschafters eingeschlossen.

Solche Miet- und Pachtverhältnisse werden nur dann anerkannt, wenn die Durchführung einem Fremdvergleich standhält.³⁶⁶ Eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung einer Immobilie an die Personengesellschaft wäre im Grunde eine verdeckte Einlage. Aufgrund der **fehlenden Einlagefähigkeit der Nutzungsüberlassung** (vgl. § 4 Abs. 1 S. 7 EStG) wird sie jedoch nicht als solche qualifiziert.

2.2.1.2.4 Besteuerung der Veräußerung

2.2.1.2.4.1 Veräußerung der Immobilie durch die gewerbliche Personengesellschaft

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte

Da die Personengesellschaft hinsichtlich der Umsatzsteuer ein **selbständiges Steuerrechtssubjekt** darstellt und die Personengesellschaft Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist, unterliegen ihre Umsätze grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die Veräußerung der Immobilie durch eine Personengesellschaft ist somit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG mit Ausnahme der Geschäftsveräußerung im Ganzen umsatzsteuerbar, jedoch gem. § 4 Nr. 9 a) UStG grundsätzlich umsatzsteuerbefreit, wobei unter bestimmten Voraussetzungen ein Optionsrecht zur Umsatzsteuer nach § 9 Abs. 1 UStG besteht.

(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte

Die Veräußerung der Immobilie durch die gewerbliche Personengesellschaft stellt einen nach § 1 Abs. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar. Grundsätzlich ist die Veräußerung der Immobilie durch eine Personengesellschaft nicht steuerbefreit.

Etwas anderes gilt dann, wenn das Grundstück aus dem **Gesamthandseigentum** einer Personengesellschaft auf einen **Gesellschafter** übertragen wird. In diesem Fall kann der Erwerb des Grundstücks gem. § 6 GrEStG **steuerbefreit** sein. Geht die Immobilie in das Miteigentum mehrerer Gesellschafter über, ist die Übertragung gem. § 6 Abs. 1 GrEStG in

³⁶⁶Schmidt/Wacker, 38. A., 2019, § 15 EStG, Rz. 429.

der Höhe steuerfrei, wie der erworbene Miteigentumsanteil des einzelnen Gesellschafters seiner **Beteiligung an der Gesellschaft** entspricht. Geht das Grundstück in das Alleineigentum des Gesellschafters über, so wird die Steuer gem. § 6 Abs. 2 GrEStG in der Höhe nicht erhoben, zu der der Erwerber am **Vermögen** der Gesellschaft beteiligt ist.

Beispiel

A und B sind zu je 50 % an der AB-OHG beteiligt, die ein Grundstück hält. Das Grundstück wird auf den A übertragen. In Höhe von 50 % wird gem. § 6 Abs. 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer nicht erhoben.

Allerdings gelten die §§ 6 Abs. 1 und 2 GrEStG gem. **6 Abs. 4 GrEStG** dann nicht, wenn der Gesamthänder bzw. im Erbfall sein Rechtsnachfolger innerhalb von 5 Jahren vor dem Übertragungsvorgang seinen Anteil an der Gesamthand durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat. Hat die Personengesellschaft im Zeitpunkt der Übertragung der Immobilie noch nicht 5 Jahre bestanden, so steht dies einer Grunderwerbsteuerfreiheit nach § 6 GrEStG nicht im Wege.

(3) Ertragsteuerliche Aspekte

Veräußert die gewerbliche Personengesellschaft die in ihrem Gesamthandsvermögen befindliche Immobilie an einen Dritten, so handelt es sich bei der Veräußerung stets um einen **einkommensteuerpflichtigen Vorgang**. Der realisierte Gewinn, d. h. die Differenz zwischen dem Buchwert (Anschaffungskosten ./ AfA) und dem Veräußerungsnettoerlös erhöht somit den Gewinn der gewerblichen Personengesellschaft und damit auch anteilig die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer. Gleiches gilt hinsichtlich eines Verlusts. Darüber hinaus fällt auch ggf. Gewerbesteuer an.

Veräußert die gewerbliche Personengesellschaft die in ihrem Gesamthandsvermögen befindliche Immobilie entgeltlich an einen ihrer **Mitunternehmer**, ist dieser Vorgang, sofern die Veräußerung einem **Drittvergleich** stand hält, wie eine Veräußerung unter Dritten zu behandeln (s. o.); eine Behandlung als Sachentnahme oder Geldeinlage erfolgt nicht. Nur wenn die Veräußerung nicht zu marktüblichen Konditionen vorgenommen wird, sind die Vorschriften über die **Einlage bzw. Entnahme** anwendbar.

Da die gewerbliche Personengesellschaft ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, besteht grundsätzlich die Möglichkeit die Besteuerung der stillen Reserven durch Bildung einer steuerfreien Rücklage gem. § 6b EStG aufzuschieben. Für die **Anwendung des § 6b EStG** müssen die Voraussetzungen des § 6b EStG auf Ebene des Mitunternehmers vorliegen.³⁶⁷

³⁶⁷Schmidt/Loschelder, 38. A., 2019, § 6b EStG, Rz. 4.

2.2.1.2.4.2 Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte

Aus umsatzsteuerlicher Sicht stellt die Veräußerung regelmäßig einen nichtsteuerbaren Vorgang dar, da das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftlichen Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit darstellt.³⁶⁸ Etwas anderes gilt für den Fall, dass ein Zusammenhang mit einer anderen unternehmerischen Tätigkeit besteht.³⁶⁹

(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte³⁷⁰

Veräußert ein Gesellschafter seinen Anteil an einer Personengesellschaft, die in ihrem Vermögen eine Immobilie hält, löst dieser Vorgang grundsätzlich keine Grunderwerbsteuer aus. Begründet wird dies damit, dass davon ausgegangen wird, dass das Eigentum an der Immobilie trotz der Veräußerung des Anteils bei der Personengesellschaft verbleibt. Führt die Anteilsveräußerung jedoch dazu, dass **95 %** oder mehr Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von **fünf Jahren auf neue Gesellschafter** übergehen, handelt es sich um einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG. Gegenstand der Besteuerung ist in diesem Fall nicht der Erwerb der Anteile als solches, sondern die Erlangung der **tatsächlichen Sachherrschaft** an dem Gesellschaftsgrundstück durch die rechtliche Verfügungsmacht an den Gesellschafteranteilen. Es liegen mithin **fingierte** Grundstückserwerbe vor.³⁷¹ Die Anzahl der grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgänge richtet sich nach der Anzahl der sich im Vermögen der Gesellschaft befindlichen Grundstücke. Kontrovers diskutiert wird, ob die Vereinigung von mehr als 95 % der Anteile auch den Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt. Allerdings wird durch die Vorschrift des § 1 Abs. 3a GrEStG die Besteuerung einer Anteilsvereinigung auf die Übertragung von unmittelbar oder mittelbar 95 % der Anteile an einer Personen- oder

³⁶⁸EuGH v. 29.04.2004, EuGHE I, S. 4295.

³⁶⁹Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE; BMF v. 26.01.2007, BStBl. I 2007, S. 211.

³⁷⁰Zur Eindämmung von Steuergestaltungen mittels Übertragung von Anteilen („share deals“) hat die Bundesregierung am 31.07.2019 den Gesetzentwurf zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes beschlossen. Es war vorgesehen, dass die Änderungen zum 01.01.2020 in Kraft treten sollen. Der Gesetzentwurf sieht im Wesentlichen eine Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 % (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) sowie die Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre (§ 1 Abs. 2a, § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 GrEStG) bzw. im § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG eine neue Vorbehaltensfrist von 15 Jahren im Fall von Übertragen nach § 1 Abs. 2a GrEStG vor. Des Weiteren sieht der Gesetzentwurf die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestand vor, wonach –wie bereits bei Personengesellschaften– auch die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an Kapitalgesellschaften auf neue Gesellschafter Grunderwerbsteuer auslösen soll. Gerade die letztgenannte Änderung ist im Hinblick auf u. a. börsennotierten Gesellschaften auf große Kritik gestoßen. Dies hat die Bundesregierung am 24.10.2019 veranlasst den Gesetzentwurf nochmals näher zu prüfen und die Reform auf das erste Halbjahr 2020 zu verschieben.

³⁷¹Boruttau/Meffbacher-Hönsch, 19. A., 2018, § 1 GrEStG, Rn. 801 ff.

Kapitalgesellschaft erweitert. Es erfolgt insofern eine Durchrechnung der Beteiligungsquote anhand der Gesellschaftsbeteiligung.

(3) Ertragsteuerliche Aspekte

Ertragsteuerlich stellt die Übertragung eines Mitunternehmeranteils die Übertragung der ideellen Anteile an den einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern des ausscheidenden Gesellschafters dar. Mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt i. d. R. eine **Aufdeckung der stillen Reserven**. Der Gewinn/Verlust aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils stellt gewerbliche Einkünfte dar. Diese können sich entweder als laufender Gewinn/Verlust oder als Veräußerungsgewinn/-verlust gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG qualifizieren. Der Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG ermittelt sich als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert des übertragenen Anteils an der gewerblichen Personengesellschaft.

Ergibt sich aus der Veräußerung ein Gewinn, so ist dieser innerhalb gewisser Grenzen durch eine Freibetragsgewährung von der Besteuerung freigestellt, wenn der Veräußerer das **55. Lebensjahr vollendet** hat oder **dauernd berufsunfähig** ist.³⁷² Der Freibetrag wird nur einmal im Leben gewährt und beträgt (anteilig) 45.000 €; er vermindert sich insoweit, als der Veräußerungsgewinn (anteilig) 136.000 € übersteigt. Unter gleichen Voraussetzungen kann auf Antrag bis zu einem Betrag von 5 Mio. € ein Sondertarif gem. § 34 Abs. 3 EStG auf den Gewinn angewandt werden, der 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens jedoch 14 % beträgt.

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG und der damit ggf. einhergehenden Steuerbegünstigung setzt voraus, dass der Gesellschafter seinen Mitunternehmeranteil **einschließlich** seines **Sonderbetriebsvermögens** veräußert, sofern das Sonderbetriebsvermögen eine **wesentliche Betriebsgrundlage** der Personengesellschaft darstellt.

Veräußert der Gesellschafter nur einen **Teil** des Mitunternehmeranteils, so ist gem. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG stets von einem nicht nach § 16 Abs. 4, 34 EStG begünstigten **laufenden Gewinn** auszugehen.

Gewerbesteuerlich ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG nur dann zum Gewerbeertrag zu zählen, wenn dieser nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.³⁷³

2.2.1.3 Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Besteht die Tätigkeit der Personengesellschaft ausschließlich in der Vermietung und Verpachtung von Immobilien, so handelt es sich um eine reine Vermögensverwaltung i. S. d. § 14 S. 3 AO und nicht um eine gewerbliche Tätigkeit. Dies gilt auch dann, wenn die übrigen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG vorliegen.

³⁷²Auf die Ausnahme des § 16 Abs. 2 S. 3 EStG wird hingewiesen.

³⁷³R. 7.1 Abs. 3 GewStR 2009.

Es gelten die allgemeinen Abgrenzungskriterien zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb. Besonderheiten ergeben sich bei gewerblicher Prägung und gewerblicher Infizierung sowie die Einzelfälle des gewerblichen Grundstückshandels und der Betriebsaufspaltung. Insofern kann auf obige Ausführungen verwiesen werden.

Die Unterteilung zwischen vermögensverwaltenden und gewerblichen Personengesellschaft ist grundsätzlich nur für die Einkommensteuer relevant, sodass sich für die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Hinblick auf Umsatz-, Grunderwerb- oder Grundsteuer keine Abweichungen ergeben. Aufgrund dessen wird im Folgenden nur auf die ertragsteuerlichen Aspekte eingegangen.

2.2.1.3.1 Besteuerung des Erwerbs

2.2.1.3.1.1 Erwerb der Immobilie durch die Personengesellschaft

Ertragsteuerlich ist bei Erwerb der Immobilie durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft im Hinblick auf die Zuordnung der Immobilie § 39 AO zu beachten. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind Wirtschaftsgüter, die einer gesamthänderischen Bindung unterliegen den Beteiligten, abweichend von der zivilrechtlichen Zuordnung, anteilig zuzurechnen, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist.

Da die vermögensverwaltende Personengesellschaft als Gesamthand nicht selbst Steuersubjekt der Einkommensteuer ist und auch keine Zurechnung der Immobilie über § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfolgt, besteht die Notwendigkeit für Zwecke der Einkommensteuer die Immobilie bei Erwerb anteilig den Beteiligten zuzurechnen. Die Gesamthand wird dann für steuerliche Zwecke **wie eine Bruchteilsgemeinschaft** behandelt. Dies bedeutet, dass bei Erwerb der Immobilie durch die vermögensverwaltende Gesellschaft jeder Gesellschafter für ertragsteuerliche Zwecke in Höhe seiner Beteiligung die Immobilie einschließlich der auf Gesamthandsebene aufgenommenen Verbindlichkeiten erwirbt. Hält der Gesellschafter die Anteile im Betriebsvermögen, liegt eine sog. **Zebra-gesellschaft** vor. Die anteiligen positiven und negativen Wirtschaftsgüter wären nach der reinen Lehre in der Steuerbilanz des Gesellschafters zu erfassen.

2.2.1.3.1.2 Erwerb der Anteile an der Personengesellschaft

Der Erwerb von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft wird nicht als Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts angesehen, sondern ist als anteiliger Erwerb der immateriellen und materiellen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft anzusehen. Der Erwerbsvorgang selbst löst keine Ertragsteuern aus. Die Anschaffungskosten des Erwerbs sind auf die anteiligen Wirtschaftsgüter zu verteilen, woraus sich sodann die entsprechende Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung ergibt.

2.2.1.3.2 Besteuerung der Nutzung

2.2.1.3.2.1 Gesellschaftsebene

Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft unterliegt – ebenso wie die gewerbliche Personengesellschaft – als transparentes Steuergesetz weder der

Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Auch unterliegt sie mangels Gewerbebetrieb mit ihren Einkünften nicht der Gewerbesteuer, da sie keinen Gewerbebetrieb i. S. d. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG unterhält.

Auch bei den vermögensverwaltenden Personengesellschaften werden die Einkünfte auf Ebene der Gesellschaft ermittelt und den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Da die vermögensverwaltende Personengesellschaft gerade nicht gewerblich ist, ermittelt sie keinen Gewinn, sondern den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Dabei gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG.

Eine gewerbliche „Abfärbung“ der Gesellschaft durch den gewerblich tätigen Gesellschafter findet jedoch nicht statt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung werden unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Ebene der Personengesellschaft **einheitlich festgestellt**. In die Feststellung sind auch die Fälle des § 23 EStG einzubeziehen.³⁷⁴ Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn alle Gesellschaftsanteile im Betriebsvermögen gehalten werden, es sei denn, die Personengesellschaft ermittelt die Einkünfte insgesamt nach §§ 4 Abs. 1, 5 EStG oder der Steuerpflichtige ist zu weniger als 10 % an der Personengesellschaft beteiligt. In diesem Fall kann auf Antrag der anteilige Gewinn oder Verlust in Höhe des nach den Grundsätzen der Überschussermittlung ermittelten und festgestellten Überschussanteils geschätzt werden.³⁷⁵

2.2.1.3.2.2 Gesellschafterebene

Die Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft sind keine Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, sondern erzielen als Gesellschafter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft durch das ihnen anteilig zugerechnete Ergebnis, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG. Sofern die Personengesellschaft Einkünfte z. B. aus der Anlage liquider Mittel erzielt, liegen anteilig Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG vor. Dies gilt zumindest dann, wenn sich die Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befindet.

Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, so wandeln sich die dem Gesellschafter aus der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zuzurechnenden Einkünfte **außerhalb der Personengesellschaft** in gewerbliche Einkünfte um. Dies ergibt sich aus der einschränkenden Auslegung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a) AO.³⁷⁶

³⁷⁴BMF v. 29.04.1994, BStBl. I 1994, S. 282.

³⁷⁵BMF v. 29.04.1994, a. a. O., Rn. 7.

³⁷⁶BFH v. 11.04.2005, BStBl. II 2005, S. 679.

2.2.1.3.3 Besteuerung der Veräußerung

2.2.1.3.3.1 Veräußerung der Immobilie durch die Personengesellschaft

Veräußert die vermögensverwaltende Personengesellschaft die in ihrem Vermögen befindliche Immobilie, unterliegt der Veräußerungsgewinn bei natürlichen Personen als Gesellschafter gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht der Besteuerung, soweit die Veräußerung nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist erfolgt, ansonsten ist der Veräußerungsgewinn als sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 2 EStG zu versteuern.

Liegt eine **Zebragesellschaft** vor, so ist der Veräußerungsgewinn ungeachtet der Haltdauer immer der Besteuerung auf der Ebene des Gesellschafters zu unterwerfen. Neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegt dieser in der Regel auch der Gewerbesteuer.

2.2.1.3.3.2 Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft

Die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gilt gem. § 23 Abs. 1 S. 4 EStG als Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter, d. h. der Immobilie. Daher liegt ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 S. 4 i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, das nur bei Veräußerung innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2 EStG auf der Ebene der natürlichen Person als Gesellschafter einkommensteuerpflichtig ist.

Die Veräußerung von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Grundbesitz im Inland durch eine ausländische Kapitalgesellschaft gilt gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f. Satz 2 EStG als Veräußerung der anteiligen Immobilie zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.³⁷⁷ Die Finanzverwaltung wendet auch im Abkommensfall die Bruchteilsbetrachtung an, da die Veräußerung der Beteiligung an einer immobilienverwaltenden Personengesellschaft der anteiligen Veräußerung des Grundbesitzes gleichgestellt wird.³⁷⁸ Allerdings wird dies kontrovers diskutiert.³⁷⁹

Liegt eine **Zebragesellschaft** vor, so ist im Falle der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft als Gewinn der Unterschied zwischen dem Veräußerungsnettoerlös und dem bis dahin fortentwickelten Buchwert der „Beteiligung“ anzusetzen. Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb zu behandeln.³⁸⁰ Es handelt sich nicht um einen begünstigten Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, da der veräußernde Gesellschafter nicht Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist.

³⁷⁷eingefügt mit Wirkung ab dem VZ 2017 als Reaktion auf die Rechtsprechung des Finanzgerichts München, vom 29.07.2013, DStR 2014, S. 206.

³⁷⁸BMF-Schreiben betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften vom 26. September 2014 (BStBl. I S. 1258).

³⁷⁹Z. B. Haase, IStR 2014, S. 170.; Kraft/Hohage, IStR 2014, S. 605.

³⁸⁰BMF v. 29.04.1994, a. a. O., Rn. 8.

2.2.2 Immobilie im Vermögen einer Kapitalgesellschaft

2.2.2.1 Grundsätzliches

Eine indirekte Beteiligung an einer Immobilie kann auch durch Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erfolgen, die ihrerseits Immobilien in ihrem Betriebsvermögen hält. Hier sind vor allem Immobilien-AG's zu nennen, die vorrangig Erträge im Immobilienbereich erzielen. Dazu zählen die Vermietung/Verpachtung und Verwaltung von Immobilien, Projektentwicklung und der Handel mit Immobilien. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf inländische Kapitalgesellschaften mit in Deutschland belegtem Immobilienvermögen.

2.2.2.2 Besteuerung

Im Folgenden wird die Besteuerung der indirekten Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft sowohl auf Ebene der Gesellschaft, als auch auf Ebene der Gesellschafter hinsichtlich der drei Investitionsphasen dargestellt.

2.2.2.2.1 Besteuerung des Erwerbsvorgangs

2.2.2.2.1.1 Entgeltlicher Erwerb der Immobilie durch die Kapitalgesellschaft

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte

Der Erwerb der Immobilie durch eine Kapitalgesellschaft ist mit Ausnahme der Geschäftsveräußerung im Ganzen³⁸¹ gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar, sofern sie von einem Unternehmer i. S. d. § 2 UStG erworben wurde. Jedoch ist der Erwerb gem. § 4 Nr. 9 a) UStG umsatzsteuerbefreit. Der Veräußerer kann ungeachtet der Nutzung beim Erwerber gem. § 9 Abs. 1 UStG zur Umsatzsteuer optieren, sofern es sich beim Erwerber um einen Unternehmer i. S. d. § 2 UStG handelt und der Verzicht auf Steuerbefreiung gem. § 9 Abs. 3 UStG in dem notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt wird.

(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte

Kapitalgesellschaften sind grunderwerbsteuerlich eigenständige Rechtsträger. Der Erwerb einer Immobilie durch die Kapitalgesellschaft stellt somit einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar. Da die Steuerbefreiungsvorschriften der Personengesellschaften (§§ 5, 6 GrEStG) und die personenbezogenen Befreiungsvorschriften (§ 3 Nr. 2–7 GrEStG) keine Anwendung finden, ist der Erwerb durch eine Kapitalgesellschaft regelmäßig **grunderwerbsteuerpflichtig**.

(3) Ertragsteuerliche Aspekte

Erwirbt die Kapitalgesellschaft eine Immobilie, so ist diese zwingend dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen, da bei inländischen Kapitalgesellschaften gem.

³⁸¹§ 1 Abs. 1a UStG.

§ 8 Abs. 2 KStG alle Einkünfte als **Einkünfte aus Gewerbetrieb** zu behandeln sind. Die Immobilie ist -aufgeteilt in die Wirtschaftsgüter Grund/Boden und Gebäude- mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bilanzieren.

Die Kapitalgesellschaft kann im Rechtsverkehr in einen Leistungsaustausch mit dem Gesellschafter treten. Erfolgt die Übertragung der Immobilie zu angemessenen Konditionen ergeben sich keine ertragsteuerlichen Besonderheiten. Etwas anderes gilt, wenn der vereinbarte Kaufpreis keinem Drittvergleich standhält und unangemessen hoch oder niedrig ist. In diesen Fällen kann es sich im Falle des zu hohen Kaufpreises um eine **verdeckte Gewinnausschüttung**, die gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG den Gewinn erhöht oder im Falle eines zu niedrigen Kaufpreises, um eine **verdeckte Einlage**, welche den Gewinn mindert, handeln.

2.2.2.2.1.2 Erwerb der Anteile an der Kapitalgesellschaft durch die Gesellschafter

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgen des Erwerbs der Anteile an einer Kapitalgesellschaft bestehen keine Unterschiede zum Erwerb der Anteile an einer Personengesellschaft. Das heißt, dass die Veräußerung der Kapitalgesellschaftsanteile regelmäßig einen nichtsteuerbaren Vorgang darstellt, da das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftlichen Beteiligungen keine unternehmerische Tätigkeit darstellt.³⁸²

(2) Grunderwerbsteuerliche Aspekte³⁸³

Grundsätzlich löst die Übertragung des Anteils an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft keine Grunderwerbsteuer aus, da das Eigentum trotz der Anteilsveräußerung bei der Kapitalgesellschaft verbleibt.

Führt die Anteilsveräußerung jedoch dazu, dass **95 % oder mehr** der Anteile an der Kapitalgesellschaft **in einer Hand vereinigt** sind, handelt es sich nach § 1 Abs. 3 GrEStG dennoch um einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang. Die Vereinigung von

³⁸²Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE; BMF v. 26.01.2007, BStBl. I 2007, S. 211.

³⁸³Zur Eindämmung von Steuergestaltungen mittels Übertragung von Anteilen („share deals“) hat die Bundesregierung am 31.07.2019 den Gesetzentwurf zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes beschlossen. Es war vorgesehen, dass die Änderungen zum 01.01.2020 in Kraft treten sollen. Der Gesetzentwurf sieht im Wesentlichen eine Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 auf 90 % (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) sowie die Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre (§ 1 Abs. 2a, § 5 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 GrEStG) bzw. im § 6 Abs. 4 Nr. 3 GrEStG eine neue Vorbehaltensfrist von 15 Jahren im Fall von Übertragen nach § 1 Abs. 2a GrEStG vor. Des Weiteren sieht der Gesetzentwurf die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestand vor, wonach –wie bereits bei Personengesellschaften- auch die Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an Kapitalgesellschaften auf neue Gesellschafter Grunderwerbsteuer auslösen soll. Gerade die letztgenannte Änderung ist im Hinblick auf u. a. börsennotierten Gesellschaften auf große Kritik gestoßen. Dies hat die Bundesregierung am 24.10.2019 veranlasst den Gesetzentwurf nochmals näher zu prüfen und die Reform auf das erste Halbjahr 2020 zu verschieben.

95 % der Anteile kann entweder durch einzelne Anteilsübertragungen erfolgen oder dadurch, dass sich bereits 95 % der Anteile in einer Hand befunden haben und diese Anteile geschlossen auf einen Dritten übertragen werden.

Zu beachten ist, dass für die Frage der Vereinigung der Anteile von mindestens 95 % auch solche Anteile mit einzubeziehen sind, die nicht unmittelbar von demselben Rechtsträger gehalten werden, sondern sich in der Hand eines **grunderwerbsteuerlichen Organkreises** befinden (§ 1 Abs. 3 i. V. m. Abs. 4 GrEStG). Ein grunderwerbsteuerlicher Organkreis ist gem. § 1 Abs. 4 Nr. 2 b) GrEStG gegeben, wenn eine juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Um Gestaltungen zur Vermeidung einer Grunderwerbsteuer (sog. „RETT“³⁸⁴ – Blocker- Strukturen) entgegenzuwirken, hat der Gesetzgeber in 2013 die Vorschrift des § 1 Abs. 3a GrEStG eingeführt. Eine Anteilsvereinigung wird aufgrund dieser Neuregelung bereits dann angenommen, wenn der Erwerber eine „wirtschaftliche Beteiligung“ an der grundbesitzenden Gesellschaft von mindestens 95 % innehat. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Beteiligung ist über alle Beteiligungsstufen hinweg quotal auf die Gesamtbeteiligung des Erwerbers durchzurechnen.³⁸⁵ Erreicht diese die 95 % – Grenze, stellt dies als Anteilsvereinigung einen steuerbaren Vorgang dar. **Bemessungsgrundlage** sind bei Anteilsvereinigung i. S. d. § 1 Abs. 3, bzw. Abs. 3a GrEStG gem. § 8 Abs. 2 GrEStG die erbschaftsteuerlichen Grundbesitzwerte i. S. d. § 157 Abs. 1–3 BewG.

Ergänzend der Hinweis, dass bei bestimmten Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns trotz Rechtsäckerwechsel von Grundstücken keine Grunderwerbsteuer anfällt. Keine GrESt wird nach § 6a S. 1 GrEStG innerhalb einer Konzerns auf grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2, 2a, 3 oder Abs. 3a GrEStG erhoben, die aufgrund einer **Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung**, i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmWG ausgelöst werden.³⁸⁶ Für die aufgrund einer Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis wird die Steuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG insoweit nicht erhoben. Ebenfalls in die Regelung aufgenommen, und somit begünstigt, sind Anteilsübertragungen von Personengesellschaften innerhalb eines Konzerns.

Der § 6a S. 3 und 4 GrEStG umschreibt den hier maßgeblichen Konzernbegriff. Umwandlungsvorgänge sind demnach nur dann grunderwerbsteuerbefreit, wenn ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere abhängige Unternehmen, oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Unternehmen beteiligt sind. Dabei sind nicht die in § 1 Abs. 4 GrEStG Abhängigkeitsverhältnisse maßgebend. Das herrschende Unternehmen muss zu mindestens **95 %** mittel- oder unmittelbar am Kapital der betreffenden Gesellschaften beteiligt sein. § 6a S. 4 GrEStG sieht eine fünfjährige **Vor- und Nachbehaltensfrist** vor. Diese besagt, dass die

³⁸⁴Real Estate Transfer Tax.

³⁸⁵Gleichlautende Ländererlasse v. 19.09.2018 BStBl. I 2018, S. 1078.

³⁸⁶Gleichlautende Ländererlasse v. 01.12.2010 BStBl. 2010, S. 1321; sowie v. 19.06.2012 BStBl. 2012, S. 662.

95 %-Beteiligung des herrschenden Unternehmens an den betreffenden Gesellschaften fünf Jahre vor und fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang ununterbrochen bestehen muss.

(3) Ertragsteuerliche Aspekte

Beim Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft bleibt die Zuordnung aller aktiven und passiven Vermögenswerte des Unternehmens unverändert. Der Erwerb der Anteile bewirkt lediglich eine Veränderung der Inhaberschaft an den Gesellschafterrechten.

Der bloße Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft löst unmittelbar keine Ertragsteuer aus. Unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird, sind die Anschaffungskosten insbesondere im Hinblick auf eine spätere Veräußerung zu erfassen. Gegebenenfalls kann durch den Anteilserwerb ein Verlustvortrag (GewSt/KSt) oder ein Zinsvortrag i. S. d. § 4h EStG nicht mehr genutzt werden.³⁸⁷

2.2.2.2 Besteuerung der Nutzung

2.2.2.2.1 Umsatzsteuerliche Aspekte

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Immobilien Nutzung durch Vermietung und Verpachtung der Kapitalgesellschaft kann auf den Abschn. 2.1.2.2 verwiesen werden. Da die Kapitalgesellschaft durch die Vermietung Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist, ergeben sich hier keine Unterschiede zum Einzelunternehmer.

2.2.2.2.2 Grundsteuer

Da Gegenstand der Grundsteuer der Grundbesitz ist, ergeben sich gegenüber der Behandlung bei einem Direktinvestment keine Unterschiede. Insofern kann auf obige Ausführungen verwiesen werden.

2.2.2.2.3 Ertragsteuerliche Aspekte

(1) Ebene der Gesellschaft

Eine Kapitalgesellschaft mit **Sitz** oder **Ort der Geschäftsleitung** im Inland ist gem. § 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die erzielten Einkünfte sind gem. § 8 Abs. 2 KStG stets als Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** zu behandeln. Der Gewinn wird durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt. Die Körperschaftsteuer beträgt derzeit 15 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag (= 15,825 %) des zu versteuernden Einkommens. Das zu versteuernde Einkommen bemisst sich nach dem Ergebnis der Steuerbilanz unter Berücksichtigung bestimmter Modifikationen.

Darüber hinaus ist die inländische Kapitalgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 GewStG **gewerbesteuerpflichtig**. Die Gewerbesteuer variiert je nach Hebesatz zwischen

³⁸⁷Vgl. § 8c KStG, § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG.

7 %³⁸⁸ – 17,15 %³⁸⁹ des Gewerbeertrags. Dieser ermittelt sich aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG genannten Hinzurechnungen und Kürzungen. Bei Grundstücksgesellschaften ist hier insbesondere die einfache und die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu beachten. Insofern wird auf die obigen Ausführungen zur Personengesellschaft verwiesen.

(2) Ebene der Anteilseigner

Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft an ihre Anleger als natürliche Personen, die die Anteile im **Privatvermögen** halten, stellen bei diesen Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar. Diese Einkünfte unterliegen regelmäßig der Abgeltungsteuer und sind gem. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG mit 25 % (zzgl. SolZ und Kirchensteuer) zu versteuern. Die Steuerschuld ist durch die Kapitalertragsteuer **abgegolten**. Es handelt sich um einen gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen. Das bedeutet, dass die Dividende nicht mehr in die Summe der Einkünfte einbezogen und mit dem persönlichen Einkommensteuersatz besteuert wird. Allerdings dürfen gem. § 20 Abs. 9 EStG die Dividenden mit Ausnahme des Sparer-Pauschbetrags von 801 € (bei Zusammenveranlagung 1602 €) nicht um die tatsächlich angefallenen Werbungskosten gemindert werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen können Kapital-einkünfte nach § 32d Abs. 6 EStG auch zum normalen Einkommensteuersatz versteuert werden, wenn dies zu einer niedrigeren Einkommensteuer führt. Ein solcher **Antrag** ist sinnvoll, wenn der persönliche Einkommensteuersatz unter dem Abgeltungssteuersatz von 25 % liegt. Jedoch bleibt es bei der Versagung des Abzugs der Werbungskosten.

Ist der Gesellschafter zu mindestens 25 % oder zu mindestens 1 % beteiligt und gleichzeitig beruflich für die Kapitalgesellschaft tätig, so besteht gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG die Option zum **Teileinkünfteverfahren**, d. h. es erfolgt nur eine Besteuerung von 60 % der Dividenden. Hiernach werden 40 % der Dividenden von der Bemessungsgrundlage steuerbefreit und zugleich sind 60 % der tatsächlich angefallenen Werbungskosten gem. § 3c Abs. 2 EStG abziehbar. Es handelt sich weiterhin um Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ferner findet die Abgeltungsteuer in bestimmten in § 32d Abs. 2 Nr. 1 und 2 EStG genannten Fallkonstellationen keine Anwendung.

Werden die Anteile an der Kapitalgesellschaft im **Betriebsvermögen** eines Gewerbebetriebs des Gesellschafters gehalten, werden die Gewinnausschüttungen gem. § 20 Abs. 8 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Es gilt wiederum das oben beschriebene Teileinkünfteverfahren. Zusätzlich fällt Gewerbesteuer an. Sofern eine **gewerbesteuerliche Schachtelbeteiligung** i. H. v. 15 % bereits zu Beginn des Erhebungszeitraum vorliegt, werden die Dividenden bei der Gewerbeertragsermittlung gem. § 9 Nr. 2a GewStG gekürzt.

³⁸⁸Mindesthebesatz gem. § 16 Abs. 4 GewStG.

³⁸⁹Hebesatz München 490 % (Stand 2017).

Da die Beteiligung nicht abnutzbar ist, können die Anschaffungskosten für die Beteiligung folglich auch nicht planmäßig abgeschrieben werden. Lediglich bei Wertminderungen aufgrund einer schlechten Geschäftsentwicklung der Kapitalgesellschaft ist unter sehr engen Voraussetzungen eine Teilwertabschreibung möglich, sofern der Anteil im Betriebsvermögen eines Bilanzierenden gehalten wird.

Handelt es sich um einen **körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner** ist die Gewinnausschüttung gem. § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 4 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (körperschaftsteuerlicher Schachtelbeteiligung). Allerdings gelten gem. § 8b Abs. 5 KStG 5 % der Dividenden als nicht-abziehbare Betriebsausgaben, wodurch sich eine lediglich 95 %-ige Befreiung ergibt. Liegt keine Schachtelbeteiligung vor, ist die Gewinnausschüttung in vollem Umfang der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Die Dividende unterliegt der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 5 GewStG), sofern die Beteiligung keine Schachtelbeteiligung³⁹⁰ i. S. d. § 9 Nr. 2a GewStG darstellt.

2.2.2.2.3 Besteuerung der Veräußerung

2.2.2.2.3.1 Veräußerung der Immobilie durch die Kapitalgesellschaft

(1) Umsatzsteuerliche Aspekte/Grunderwerbsteuerliche Aspekte

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer als auch der Umsatzsteuer gelten die gleichen Regelungen wie bei der Erwerbsbesteuerung. Insofern kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.

(2) Ertragsteuerliche Aspekte

Die Veräußerung der Immobilie durch die Kapitalgesellschaft wird unabhängig von der Dauer des Besitzes grundsätzlich den laufenden Einnahmen zugerechnet. Gemäß § 6b Abs. 3 EStG ist jedoch unter gewissen Voraussetzungen eine Steuerstundung durch Bildung einer steuerfreien Rücklage möglich.

2.2.2.2.3.2 Veräußerung des Anteils an einer Kapitalgesellschaft

Für die steuerliche Behandlung bei der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch eine natürliche Person kommt es für die steuerliche Beurteilung zunächst darauf an, ob sich die Beteiligung im Privat- oder im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befindet. Ferner kann es gem. § 8c KStG auf der Ebene der Kapitalgesellschaft aufgrund einer Anteilsübertragung i. H. v. mindestens 25 % auf einen Erwerber zu einem Wegfall von körperschafts- und gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen kommen.

³⁹⁰Beteiligungshöhe in Abweichung zur Körperschaftsteuer mindestens 15 %.

(1) Anteil im Privatvermögen

Befindet sich die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen, so ist die steuerliche Behandlung abhängig von der Höhe der Beteiligung innerhalb der letzten 5 Jahre.

Bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, die **weniger als 1 %** des Gesellschaftskapitals ausmachen, handelt es sich gem. § 20 Abs. 2 EStG um **Einkünfte aus Kapitalvermögen**.³⁹¹ Die Veräußerungsgewinne unterliegen gem. § 32d Abs. 1 EStG somit der Abgeltungssteuer in Höhe von 25 % (zzgl. SolZ und Kirchensteuer).

Wurde die Beteiligungsquote von **1 %** binnen der letzten 5 Jahre durch den Veräußerer selbst oder einen Rechtsvorgänger **überschritten**, handelt es sich gem. § 17 EStG auch bei im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsanteilen kraft Fiktion um **gewerbliche Einkünfte**. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 17 Abs. 2 EStG aus der Differenz zwischen dem Netto-Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten der veräußerten Anteile. Er unterliegt nach dem **Teileinkünfteverfahren**³⁹² zu 60 % der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif. Gemäß § 17 Abs. 3 EStG wird auf den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinns ein Freibetrag gewährt. Dieser beträgt bei einer 100 % Beteiligung 9060 € und verringert sich entsprechend bei Veräußerung einer geringeren Beteiligungsquote. Ferner ermäßigt sich der Freibetrag in dem Umfang, in dem der Veräußerungsgewinn 36.100 € übersteigt. Verluste aus der Veräußerung sind in der Regel abzugsfähig, sowie rück- und vortragsfähig. Allerdings ist hier § 17 Abs. 2 S. 6 EStG zu berücksichtigen. Da es sich bei § 17 EStG lediglich um eine gewerbliche Fiktion handelt, unterliegt der Veräußerungsgewinn nicht der Gewerbesteuer.

(2) Anteil im Betriebsvermögen

Ist der Anleger eine natürliche Person und hält er seine Anteile im gewerblichen Betriebsvermögen, führt eine Veräußerung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 EStG. Der Veräußerungsgewinn ist nach dem **Teileinkünfteverfahren** zu 60 % steuerpflichtig. Ein Freibetrag bzw. eine Steuersatzermäßigung wird hier nicht gewährt, da es sich um laufende Einkünfte handelt. Bis zu einer Höhe von 500.000 € (bzw. 1.000.000 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) können Gewinne unter den Voraussetzungen des § 6b Abs. 10 EStG von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anderer Kapitalgesellschaftsanteile oder abnutzbarer Wirtschaftsgüter abgezogen werden.

Erzielt der Veräußerer einen Verlust, kann dieser mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.

Auf den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinns wird zusätzlich Gewerbesteuer erhoben.

³⁹¹Diese Vorschrift gilt gem. § 52a Abs. 10 S. 1 EStG lediglich für Anteile, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden.

³⁹²Gemäß §§ 3 Nr. 40 c), 3c Abs. 2 EStG.

Die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft durch einen **körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseigner** ist unabhängig von der Beteiligungshöhe gem. § 8b Abs. 2 KStG körperschaftsteuerfrei. Es gelten allerdings gem. § 8b Abs. 3 KStG wieder 5 % des Veräußerungsgewinns als nichtabziehbare Betriebsausgaben, sodass im Ergebnis lediglich **95 % körperschaftsteuerfrei** sind. Die 95 %-ige Steuerbefreiung gilt auch für die **Gewerbesteuer**.

2.3 Unentgeltliche Übertragung von Immobilien zu Lebzeiten oder von Todes wegen

2.3.1 Grundsätzliches

Der nachfolgende Abschnitt beschäftigt sich mit den steuerlichen Auswirkungen der unentgeltlichen Übertragung einer Immobilie entweder zu Lebzeiten oder von Todes wegen auf eine andere natürliche Person. Es wird dabei unterstellt, dass sowohl Erblasser/Schenker sowie Erwerber und auch die Immobilie im Inland ansässig bzw. belegen sind.

Wie jedes andere Vermögen auch, kann die Immobilie mit dem **Tod des Erblassers** oder bereits zu Lebzeiten in **vorweggenommener Erbfolge** übertragen werden. Eine Übertragung zu Lebzeiten kann durch Schenkung unter Lebenden, vorzeitigen Erbausgleich oder durch Abfindung für einen Erbverzicht erfolgen. Eine Übertragung von Todes wegen z. B. durch gesetzliche Erbfolge, Verfügung von Todes wegen (Testament), Erbvertrag, durch ein Vermächtnis oder durch Schenkung auf den Todesfall. Mit Eintritt des Erbfalls geht das gesamte Vermögen auf den Erben über. Der Erbe tritt somit in die Rechtsstellung des Erblassers ein, d. h. ihm obliegen alle Rechte und Pflichten des Erblassers (**Gesamtrechtsnachfolge**). Dies gilt nicht für den Vermächtnisnehmer; dieser hat lediglich einen Anspruch gegen den Erben.

Beide Fälle, sowohl der Erwerb von Todes wegen als auch die Schenkung unter Lebenden sind gem. § 1 ErbStG **erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtige Vorgänge**. Ob bzw. in welcher Höhe Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer anfällt, hängt von verschiedenen **Faktoren** ab u. a. von dem Wert des Grundvermögens, von zu übernehmenden Verbindlichkeiten des Erblassers, möglichen sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungen sowie dem Verwandtschaftsgrad, aus dem sich der persönliche Freibetrag und der anzuwendende Steuertarif ableitet (§§ 13 ff. ErbStG).

2.3.2 Direkte Übertragung

Die Übertragung von Grundvermögen kann entweder **direkt** auf den Erben als Zuwendung unter Lebenden bzw. von Todes wegen oder **indirekt** durch die Übertragung von Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften, welche wiederum Immobilien

halten, erfolgen. Nachfolgend werden zunächst die erbschaftsteuerlichen Auswirkungen der unmittelbaren, d. h. der direkten Immobilienübertragung dargestellt.

Darüber hinaus wird grundsätzlich von unentgeltlichen Übertragungen ausgegangen, d. h. entgeltliche oder auch teilentgeltliche Rechtsgeschäfte bleiben unberücksichtigt. Die Darstellung der erbschaftsteuerlichen Auswirkungen der Grundvermögensübertragung beschränkt sich auf die immobilienspezifischen Besonderheiten.

2.3.2.1 Verkehrsteuerliche Auswirkungen

Die unentgeltliche Übertragung einer Immobilie ist regelmäßig **nicht umsatzsteuerbar**, da es hier am Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit i. S. d. § 1 Abs. 1 UStG fehlt.³⁹³ Zwar stellen Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstückschenkungen unter Lebenden **grunderwerbsteuerbare Vorgänge** dar, jedoch sind diese nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen (**grunderwerbsteuerfrei**). Hierdurch soll eine Doppelbesteuerung von Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer vermieden werden.

Bei einer gemischten Schenkung ist jedoch nur der Teil von der Grunderwerbsteuer befreit, welcher unentgeltlich übertragen wurde.³⁹⁴

2.3.2.2 Erbschaft-/Schenkungsteuerliche Auswirkungen

Die direkte Übertragung von Immobilien kann sowohl von Todes wegen als auch durch Schenkung unter Lebenden erfolgen. Beide Fälle unterliegen gem. § 1 ErbStG grundsätzlich der Erbschaftsteuer.

Die Wertermittlung der übertragenen Immobilie ist nach den §§ 10 ff. ErbStG i. V. m. dem BewG vorzunehmen. Nach § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG gilt als steuerpflichtiger Erwerb die **Bereicherung des Erwerbers**, soweit diese nicht steuerfrei ist.

Hinsichtlich des Grundvermögens sind zahlreiche **Steuerbegünstigungen** zu beachten.³⁹⁵ In Fällen des Erwerbs von Todes wegen ist gem. § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG der Wert des gesamten dem Steuerpflichtigen zugeflossenen Vermögens, als Bereicherung anzusehen, abzüglich der **Nachlassverbindlichkeiten**. Abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten (z. B. Erblasserschulden, Erbfallschulden und Bestattungskosten) sind in § 10 Abs. 5 ErbStG genannt.

Nicht abzugsfähig sind hingegen gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG Kosten für die Verwaltung des Nachlasses. Kosten, die mit einem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, welches durch eine Verschonungsregel begünstigt ist, sind gem. § 10 Abs. 6 ErbStG nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des Werts dieses Vermögens nach der Verschonungsregelung zu dem Wert dieses Vermögens vor der Verschonungsregelung entspricht.

³⁹³Ausnahme: Unentgeltliche Wertabgabe aus dem Unternehmensvermögen.

³⁹⁴BFH v. 23.05.2012, BStBl. II 2012, S. 793.

³⁹⁵§§ 13, 13a, 13c ErbStG.

Die übertragende Immobilie ist gem. § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem nach dem § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG auf den **Bewertungsstichtag** festgestellten Wert anzusetzen. Bewertungsstichtag ist gem. § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, d. h. mit dem Tod des Erblassers bzw. mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Die Ermittlung der Grundbesitzwerte erfolgt gem. § 157 Abs. 3, i. V. m. § 159 und §§ 176 – 198 BewG in Abhängigkeit von der Grundstücksart nach dem **Vergleichswert-, Ertragswert-** oder dem **Sachwertverfahren**. Insofern kann auf die Ausführungen im Allgemeinen Teil verwiesen werden.

Abhängig von der Nutzung der Immobilie und dem Verwandtschaftsgrad des Erwerbers gibt es unterschiedliche **Steuerbefreiungen** für Grundvermögen, auf die nachfolgend eingegangen wird.

2.3.2.2.1 Steuerbefreiung bei Baudenkmälern

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 a ErbStG bleiben 85 % des Wertes von Grundbesitz steuerfrei, wenn die Erhaltung der Grundstücke wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Grundstücke in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. Allerdings ist die Steuerbefreiung an eine 10jährige Behaltensfrist geknüpft. Eine 100 %ige Befreiung greift, wenn darüber hinaus weitere in § 13 Abs. 1 Nr. 2b ErbStG genannte Regelungen des Denkmalschutz erfüllt sind.

2.3.2.2.2 Überlassung der selbst genutzten Immobilie an den Ehegatten

Die Übertragung der selbst genutzten Wohnimmobilie (z. B. Familienheim) **von Todes wegen** an den Ehegatten bzw. den eingetragenen Lebenspartner ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG **erbschaftsteuerfrei**. Als begünstigtes Familienheim gelten dabei bebaute Grundstücke i. S. d. § 181 Abs. 1 Nr. 1 – 5 BewG, soweit darin eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Somit sind auch Wohnungen in Mehrfamilienhäusern begünstigt.³⁹⁶ Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch dann noch vor, wenn der überlebende Ehegatte bzw. Lebenspartner mehrere Wohnsitze hat, solange das Familienheim seinen Lebensmittelpunkt bildet.³⁹⁷ Die Steuerbefreiung gilt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4b S. 2 ErbStG jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sie bis zum Erbfall durch den **Erblasser selbst genutzt** wurde und nach dem Erwerb **10 Jahre** lang vom **Erwerber selbst zu Wohnzwecken** genutzt wird. Die Steuerbefreiung ist aber unabhängig von der Größe oder dem Wert des Familienheimes.

Ebenfalls steuerbefreit ist gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG das Familienheim bei **Zuwendung unter Lebenden** zwischen Ehegatten. Nach dieser Vorschrift ist die Zuwendung einer selbstgenutzten Wohnung in einem Mehrfamilienhaus ebenso

³⁹⁶Brey/Metz/Neufang, BB 2009, S. 132 f.

³⁹⁷BT-Drs. 16/11107; BFH v. 18.07.2013.

steuerfrei gestellt. Begünstigt ist auch hier nur der Wohnsitz an dem sich der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet. Zweit- und Ferienwohnungen werden somit nicht berücksichtigt.³⁹⁸ Diese Steuerbefreiung ist im Gegensatz zur Überlassung von Todes wegen **nicht an Haltefristen oder Nutzungen** geknüpft.

2.3.2.2.3 Überlassung der selbst genutzten Immobilie von Todes wegen an Kinder oder Kinder verstorbener Kinder

Wird ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Familienheim von Todes wegen an die Kinder oder an die Enkel, deren Elternteil bereits verstorben ist, überlassen, so fällt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls keine ErbSt an. Zum einen muss der Erwerber das Familienheim die nächsten zehn Jahre selbst nutzen und zum anderen ist hierbei abweichend zu o. g. Bedingung erforderlich, dass die überlassene **Wohnfläche 200 qm** nicht übersteigt. Darüber hinaus darf das erworbene Vermögen nicht auf Veranlassung des Erblassers auf einen Dritten übertragen werden müssen.

Der **anteilige** Grundstückswert, der auf die übersteigende Wohnfläche entfällt, ist zu versteuern. Wird die 10-Jahres-Regelung durch einen Verkauf oder die Vermietung der Immobilie nicht gewahrt, so entfällt die Steuerbefreiung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 5 ErbStG **rückwirkend in voller Höhe**, es sei denn, es liegen „**zwingende Gründe**“ vor. In Bezug auf das Vorliegen „zwingender Gründe“ geht aus der Begründung des Finanzausschusses hervor, dass damit zwingende objektive Gründe gemeint sind, die das selbständige Führen eines Haushalts in dem erworbenen Familienheim unmöglich machen, z. B. **Pflegebedürftigkeit** oder **Tod**,³⁹⁹ **nicht** hingegen bei Wegzug aus beruflichen Gründen. In Fällen von zwingenden Gründen erfolgt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c S. 5 ErbStG keine Nachversteuerung.

2.3.2.2.4 Überlassung einer fremd genutzten Immobilie

Bei zu fremden Wohnzwecken genutzten Grundstücken oder Grundstücksteilen wird unter bestimmten Voraussetzungen die Immobilie nach § 13c ErbStG nur mit 90 % des Grundbesitzwerts angesetzt.

Begünstigt sind nur Grundstücke, die zu Wohnzwecken vermietet werden, welche im **Inland** oder in einem Mitgliedstaat der **EU** oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (**EWR**) belegen sind und nicht zum begünstigten Betriebsvermögen im Sinne des § 13a ErbStG gehören. Darüber hinaus darf der Erwerber das Grundstück nicht aufgrund einer Veranlassung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten übertragen müssen.

Die Rechtsfolge des § 13c Abs. 1 ErbStG ist, dass diese Grundstücke lediglich mit 90 % ihres Werts anzusetzen sind, d. h. es erfolgt ein 10-prozentiger Abschlag auf den gemeinen Wert (**Verschonungsabschlag**). Die Verschonungsregel ist nicht an

³⁹⁸BFH v. 18.07.2013, BStBl. II 2013, S. 1051.

³⁹⁹BT-Drs. 16/11107.

Haltefristen gekoppelt. Durch diese Regelung wollte der Gesetzgeber der Forderung des BVerfG Rechnung tragen, die Bevölkerung mit ausreichend Wohnraum zu versorgen, indem er das an Dritte vermietete Vermögen des Kleinanlegers begünstigt.⁴⁰⁰

Zusätzlich ordnet § 28 Abs. 3 ErbStG auf Antrag eine **Steuerstundung** bis zu zehn Jahren bei Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien im Sinne des § 13c ErbStG an, sofern der Erwerber die Steuer nur durch Veräußerung dieses Vermögens aufbringen kann.

2.3.3 Indirekte Übertragung

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einer Personen⁴⁰¹- oder Kapitalgesellschaft die Immobilien hält, stellt einen steuerbaren Vorgang i. S. d. Erbschaftsteuergesetz dar, der soweit er nicht steuerfrei ist nach § 10 ErbStG als steuerpflichtiger Erwerb gilt.

Im Folgenden wird zunächst kurz auf die Bewertung der Anteile eingegangen. Das Erbschaftsteuergesetz sieht bei der Übertragung von Unternehmensvermögen unter bestimmten Voraussetzungen Begünstigungen vor, die zu einer 85 %- oder 100 %-Befreiung führen können. Allerdings gelten diese Befreiungen nur bei begünstigungsfähigem Vermögen, welches von der Personen- bzw. Kapitalgesellschaft gehalten werden muss. Das einem Dritten entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassene Grundstück stellt grundsätzlich kein begünstigungsfähiges Vermögen dar, sondern sogenanntes Verwaltungsvermögen. Wird dieses allerdings im Rahmen eines Unternehmens genutzt, können wiederum in Einzelfällen Steuerbegünstigungen nach den §§ 13a, 13b ErbStG gewährt werden. Diese werden nachfolgend kurz erläutert.

2.3.3.1 Bewertung der Anteile

Die Anteile sind nach § 109 Abs. 2 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser ist nach § 11 BewG zunächst aus Verkäufen zu ermitteln, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Lässt sich der gemeine Wert hieraus nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Untergrenze der Bewertungen ist der Mindestwert, der sich aus der Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abzüglich der Schulden ergibt. Im Rahmen der Schätzung ist eine Unternehmensbewertung nach dem Ertragswertverfahren durchzuführen. Das Bewertungsgesetz räumt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, die Bewertung nach einem vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 199–203 BewG durchzuführen, sofern dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

⁴⁰⁰BT-Drs. 16/7918 S. 36; BT-Drs. 16/7918 S. 23.

⁴⁰¹Im Folgenden wird von einer Gewerblichkeit der Personengesellschaft ausgegangen.

2.3.3.2 Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG

2.3.3.2.1 Allgemein

Bei Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften werden unter bestimmten Bedingungen umfangreiche Begünstigungen nach den §§ 13a, 13b ErbStG gewährt.

Liegt sogenanntes begünstigtes Vermögen vor, bleiben 85 % außer Ansatz (sog. **Verschonungsabschlag** § 13a Abs. 1 ErbStG). Voraussetzung ist, dass die Ausgangslöhne innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren (Lohnsummenfrist) insgesamt 400 % der Ausgangslohnsummen nicht unterschreiten (Mindestlohnsumme). Wird der Betrieb nicht während der Lohnsummenfrist fortgeführt, wird der Verschonungsabschlag nur zeitanteilig gewährt (Behaltensfrist).

Zusätzlich besteht auch die Möglichkeit einer **Optionsverschonung** in Höhe von 100 %. Grundvoraussetzung hierfür ist, dass das begünstigte Vermögen höchstens zu 20 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Die vollständige Steuerbefreiung setzt darüber hinaus voraus, dass in einem 7 jährigen Lohnsummenzeitraum insgesamt 700 % der Ausgangslohnsumme erreicht werden und der Betrieb muss mindestens 7 Jahre (Behaltensfrist) fortgeführt werden.

Besonderheiten gelten nach § 13c, 28a ErbStG bei Erwerben von über 26 Mio. €, sowie nach § 13a Abs. 9 ErbStG bei für Familienunternehmen auf die hier nicht gesondert eingegangen wird.

Die Verschonungsregelungen greifen nicht, soweit das begünstigte Vermögen aus Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen gehören nach § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 1 ErbStG insbesondere Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke.⁴⁰² D. h., hält eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ein vermietetes Grundstück handelt es sich regelmäßig um Verwaltungsvermögen, sodass weder ein Verschonungsabschlag von 85 % noch eine Optionsverschonung von 100 % zur Anwendung kommt.

2.3.3.2.2 Begünstigte Grundstücksüberlassungen

Allerdings gibt es hiervon –wenn auch sehr spezielle– Ausnahmen. Begünstigtes Vermögen im Zusammenhang mit Immobilien liegt nämlich bei nachfolgenden Grundstücksüberlassungen⁴⁰³ vor:

Begünstigt ist die Überlassung von Grundstücken, wenn die Tätigkeit nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten insgesamt als **originär gewerbliche Tätigkeit** einzustufen ist, wie dies z. B. bei Beherbergungsbetrieben, wie z. B. Hotels, Pensionen oder Campingplätzen der Fall ist.

Grundstücke, die im Rahmen einer sog. **Betriebsaufspaltung** überlassen werden, gehören nach § 13b Abs. 4 Nr. 1a ErbStG nicht zum Verwaltungsvermögen. Das Erbschaftsteuerrecht folgt insofern der ertragsteuerlichen Wertung als Betriebsaufspaltung.

⁴⁰²Das Verwaltungsvermögen von Tochtergesellschaften wird nach § 13b Abs. 9 ErbStG anteilig berücksichtigt.

⁴⁰³Vgl. § 13b Abs. 4 Nr. 1 S. 2 a-f ErbStG; R 13b 13-19 ErbStR 2019.

Gleiches gilt bei einem einer Gesellschaft überlassenen Grundstück durch einen Gesellschafter, wenn es sich um **Sonderbetriebsvermögen** handelt, sowie bei Grundstücksüberlassungen im Rahmen einer **Betriebsverpachtung** im Ganzen und bei Grundstücksüberlassungen im einem **Konzern i. S. d. § 4h EStG**.

Darüber hinaus sind **Grundstücksüberlassungen i. Z. m. Lieferungsverträgen**, wie diese z. B. bei Brauereigaststätten, die von einer Brauerei bei gleichzeitigem Abschluss eines Getränkelifferungsvertrags verpachtet werden und in denen vorrangig die von der Brauerei hergestellten Getränke ausgeschenkt werden unschädlich und die Grundstücke stellen kein Verwaltungsvermögen dar. Gleiches gilt für **verpachtete land- und fortwirtschaftliche Grundstücke**.

Keine Verwaltungsvermögen stellen überlassene Grundstücke dar, die zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs der Gesellschaft in der **Vermietung von Wohnungen⁴⁰⁴** besteht, dessen Erfüllung ein **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** i. S. d. § 14 AO erfordert (**Wohnungsunternehmen**). Wann ein derartiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bei einer Vermietung vorliegt, lässt der Gesetzgeber offen. In Auslegung dessen vertritt die Finanzverwaltung⁴⁰⁵ hierzu die folgende Auffassung:

Der Hauptzweck des Betriebs besteht in der Vermietung von eigenen Wohnungen, wenn diese den überwiegenden Teil der betrieblichen Tätigkeit ausmacht. Das gilt auch dann, wenn Grundstücke oder Grundstücksteile vermietet werden, die nicht zu Wohnzwecken, sondern z. B. auch zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecken genutzt werden. Maßstab ist die Summe der Grundbesitzwerte, der zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücke oder Grundstücksteile im Verhältnis zur Summe der Grundbesitzwerte aller vermieteten Grundstücke. Dient der Betrieb danach im Hauptzweck der Vermietung von eigenen Wohnungen, sind auch solche Grundstücke oder Grundstücksteile kein Verwaltungsvermögen, die nicht zu Wohnzwecken, sondern zu gewerblichen, freiberuflichen oder öffentlichen Zwecke genutzt werden. Die Prüfung dieser Voraussetzung ist betriebsbezogen und nicht für das gesamte auf den Erwerber übergehende Vermögen vorzunehmen.

Folgende Indizien sprechen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb:

- Umfang der Geschäfte
- Unterhalten eines Büros
- Buchführung zur Gewinnermittlung
- Umfangreiche Organisationsstruktur zur Durchführung der Geschäfte
- Bewerbung der Tätigkeit
- Anbieten der Dienstleistung/der Produkte einer breiten Öffentlichkeit gegenüber.

⁴⁰⁴Wohnung iSd § 181 Abs. 9 BewG, d. h. insbesondere die Wohnfläche muss mindestens 23 qm betragen.

⁴⁰⁵Vgl. R 13b.13-19 ErbStR 2019.

Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig anzunehmen, wenn das Unternehmen mehr als **300** eigene Wohnungen hält. Die Anknüpfung an die Anzahl der Wohnungen ist willkürlich und wird auch im Fachschrifttum kritisiert.⁴⁰⁶

Verfügt eine gewerbliche Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft über den o. g. unschädlichen Grundbesitzumfang, so kann für die bei Übertragung der Anteile (Kapitalgesellschaft mind. 25 %) der o. g. Verschonungsabschlag gewährt werden bzw. die Optionsverschonung beantragt werden.

2.3.4 Freibeträge

Bei der Immobilienübertragung sind hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage für Zwecke der Erbschaftsteuer die allgemeinen persönlichen Freibeträge zugunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Diese betragen gem. § 16 Abs. 1 ErbStG beispielsweise für Ehegatten und eingetragene Lebenspartner 500.000 €, Kinder 400.000 €, Enkel 200.000 €, Eltern 100.000 €, Geschwister und alle übrigen Erwerber 20.000 €.

2.3.5 Steuertarif

Die Steuersätze sind gem. § 19 Abs. 1 ErbStG zum einen abhängig von der Steuerklasse des Erwerbers und zum anderen von der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs. Dabei werden die Steuerklassen dargestellt in Tab. 2.2 unterschieden.

Abhängig von der Steuerklasse und der Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs ergeben sich gem. § 19 Abs. 1 ErbStG⁴⁰⁷ die Steuersätze wie in Tab. 2.3 dargestellt.

Liegt die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbs nur knapp über der jeweiligen Grenze, so kann gem. § 19 Abs. 3 ErbStG ein Härteausgleich erfolgen.

⁴⁰⁶Vgl. z. B. Spiegelberger/Schallmoser Immobilien im Zivil- und Steuerrecht. 3. Auflage Rz. 1.1010. Der BFH vertritt mit Urteil vom 24.10.2017, BStBl. II 2018, S. 358, die Auffassung, dass der für die Begünstigung als Wohnungsunternehmen erforderliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nur dann vorliegt, wenn die Gesellschaft neben der Vermietung von Wohnungen Zusatzleistungen erbringt, die das bei langfristige Vermietungen übliche Maß überschreiten und damit eine originäre gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG begründet wird. Die Anzahl der vermieteten Wohnungen hat dem BFH zufolge keine entscheidende Bedeutung. Die Finanzverwaltung hat das Urteil mit einem Nicht-anwendungserlass belegt (vgl. Erlass v. 23.04.2018, BStBl. I 2018, S. 692) und hält auch an seiner Auffassung in den ErbStR 2019 fest (vgl. R 13b.17 Abs. 3 Satz 2 ErbStR 2019).

⁴⁰⁷Ab 01.01.2010, zuletzt geändert durch das Gesetz v. 22.12.2009, BGBI. I 2009, S. 3956.

Tab. 2.2 Steuerklassen

Steuerklasse I	Ehegatten und eingetragene Lebenspartner, Kinder, Stiefkinder, Urenkel und weitere Abkömmlinge in gerader Linie sowie Eltern und Voreltern bei Erwerb von Todes wegen (§ 15 ErbStG)
Steuerklasse II	Eltern und Voreltern bei Zuwendung unter Lebenden, Geschwister, Neffen und Nichten, Stiefeltern, Schwiegereltern und Kinder geschiedener Ehegatten (§ 15 ErbStG)
Steuerklasse III	Die übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen (§ 15 ErbStG)

Tab. 2.3 Steuersätze

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs bis einschließlich: (€)	Für Angehörige der Steuerklasse I (%)	Für Angehörige der Steuerklasse II (%)	Für Angehörige der Steuerklasse III (%)
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
>26.000.000	30	43	50

2.3.6 Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer

Die Erbschaft-/Schenkungsteuer ermittelt sich sodann aus der Multiplikation von steuerpflichtiger Bemessungsgrundlage und dem anzuwendenden Steuersatz. Die Steuer **entsteht** gem. § 9 ErbStG mit dem Eintritt des Todes des Erblassers, bzw. mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, d. h. mit Einigung über den Eigentumsübergang und Eintragungsbewilligung. Die Erbschaftsteuer ist eine **Veranlagungssteuer**. Es bestehen umfangreiche Anzeige- und Erklärungspflichten für Personen, die mit dem steuerpflichtigen Vorgang in Beziehung kommen (z. B. Erwerber, Notare, Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Gerichte). Die festgesetzte Erbschaftsteuer ist nach gängiger Praxis innerhalb **eines Monats** nach der Zustellung des Steuerbescheids zu entrichten.

2.4 Immobilienprodukte

Neben dem direkten Investment, bietet sich aus unterschiedlichen Gründen auch die indirekte Immobilienanlage über ein Immobilienprodukt an. Am Markt haben sich indirekte Immobilienanlagen (offene/geschlossene Fonds, G-REIT, Immobilien-AG) herausgebildet, welche im Vergleich zu einer Direktanlage in Immobilien wesentlich

fungibler und mit geringeren Transaktionskosten verbunden sind. Indirekte Immobilienanlagen ermöglichen auch gegenüber einer Direktanlage eine bessere Risikostreuung und eine Beteiligung an Immobilienvermögen auch mit kleinerem Kapitaleinsatz.

Nachfolgend werden kurz die steuerlichen Auswirkungen auf Fonds- bzw. Gesellschaftsebene und auf Anlegerebene von geschlossenen und offenen Immobilienfonds, sowie G-REIT's erläutert. Die Immobilien-AG weist gegenüber einer „normalen“ Kapitalgesellschaft keine steuerlichen Besonderheiten auf, sodass diese nicht gesondert erläutert wird.

Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass es sich beim Anleger um eine natürliche Person handelt, die im Inland ansässig ist. Im Hinblick auf die steuerlichen Besonderheiten, die sich bei Beteiligung von institutionellen Investoren ergeben, wird auf die weiterführende Literatur verwiesen.⁴⁰⁸

2.4.1 Geschlossene Immobilienfonds

2.4.1.1 Grundsätzliches

Unter einem Fonds ist allgemein ein bestimmter Geldvorrat zur Finanzierung bestimmter Zwecke zu verstehen.⁴⁰⁹ Bei Immobilienfonds besteht die Kapitalanlage im Wesentlichen aus Grundstücken und Gebäuden. Das Kapital für die Finanzierung wird durch Zeichnung von Anlegern einmalig aufgelegt. Die zu finanzierenden Immobilien stehen von vornherein fest. Auch die Gruppe der Anleger ist nach vollständiger Platzierung des Eigenkapitals feststehend; daher ergibt sich die Begrifflichkeit „geschlossen“.

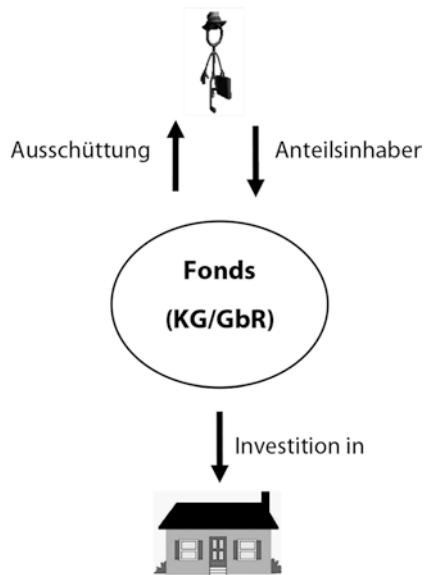
Die Fondsgesellschaft hat meist aufgrund der Haftungsbeschränkungen die Rechtsform einer **Kommanditgesellschaft**. Die Anleger beteiligen sich entweder direkt oder indirekt (z. B. über einen Treuhänder) an der Fondsgesellschaft und erbringen eine Bareinlage in Höhe ihrer jeweiligen Beteiligung. Für die Anteile werden regelmäßig **Mindestanlagebeträge** festgelegt, wobei der Anlagehorizont in der Regel zwischen 10 und 20 Jahren liegt. Gegebenenfalls erfolgt der Erwerb der Immobilien zusätzlich unter Aufnahme einer Fremdfinanzierung.

Die Fondsbranche war ursprünglich primär steuerorientiert. Dem Anleger wurden steuerliche (Buch-)Verluste zugewiesen, die dieser zur Verrechnung mit anderen Einkünften nutzen konnte. Möglich war dies bspw. durch erhöhte AfA von Immobilien in den neuen Bundesländern (Fördergebiets-AfA). Insofern waren diese Fonds auch politisch erwünscht. Nachdem die Fondsbranche immer neue Verlustzuweisungsmodelle mit unterschiedlichen Wirtschaftsgütern kreierte und sich zwischenzeitlich der politische Wille gewandelt hatte, wurden weitergehende Verlustverrechnungsbeschränkungen im

⁴⁰⁸Z. B. Jesch/Schilder: Rechtshandbuch Immobilien-Investitionen, 1. A., 2009, S. 233 ff.

⁴⁰⁹§ 1 KAGB (InvG seit 2013 außer Kraft).

Abb. 2.10 Konstruktion eines Geschlossenen Immobilienfonds



EStG⁴¹⁰ verankert bzw. einschränkende Verwaltungsanweisungen⁴¹¹ erlassen, die alleamt auf eine Eindämmung der Verlustzuweisungsmodelle gerichtet waren. Die Mehrzahl der nunmehr aufgelegten Fonds ist ausschüttungsorientiert (renditeorientiert bzw. eigenkapitalorientiert) und Verlustzuweisungen spielen keine wesentliche Rolle mehr. Zum einen kommt als Rechtsform die Personengesellschaft (GbR, KG, GmbH & Co. KG) in Betracht und zum anderen auch eine Kapitalgesellschaft (GmbH oder AG).⁴¹² Jedoch hat sich die GmbH & Co. KG in den letzten Jahren am Markt etabliert.

Geschlossene Immobilienfonds werden sowohl mit inländischen als auch ausländischen Immobilien aufgelegt. Nachfolgende Ausführungen beschränken sich auf inländische Immobilien. Im Vordergrund steht die Darstellung der ertragsteuerlichen Besonderheiten. Auf die grunderwerb- und umsatzsteuerlichen Fragestellungen wird nicht gesondert eingegangen (Abb. 2.10).

2.4.1.2 Besteuerung der Fondsgesellschaft

Geschlossene Immobilienfonds werden in der Rechtsform von inländischen **Personengesellschaften** (meist als GmbH & Co. KG) betrieben. Spezielle Rechtsvorschriften für die Ausgestaltung existieren nur in geringem Umfang. Seit dem 21. Juli 2013 unterliegen

⁴¹⁰Z. B. §§ 2b, 15b, 4 Abs. 3, 10d EStG.

⁴¹¹Z. B. Medienerlass, 5. Bauherrenerlass, Verfügung zu US-Lebensversicherungsfonds, Verfügung zu Prozesskostenfonds.

⁴¹²Usinger/Minuth: Immobilien, Recht und Steuern, 4. A., 2014, Rn. 11, S. 394.

mittlerweile Initiatoren und Verwalter von geschlossenen Immobilienfonds, welche nach dem 21. Juli 2013 aufgelegt wurden oder nach diesem Stichtag Neuinvestitionen oberhalb einer Bagatellgrenze von 20 % des jeweiligen Portfoliowerts tätigen, den Regelungen des Kapitalanlagegesetzbuchs (KAGB).

Geschlossene Fonds in der Rechtsform von Personengesellschaften werden nicht anders besteuert als „gewöhnliche“ Personengesellschaften und sind daher in Deutschland **weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig** (vgl. § 1 EStG, § 1 KStG). Allerdings bestehen einige Besonderheiten auf die nachfolgend eingegangen wird.

Da es sich bei dem Fonds um eine Personengesellschaft handelt, werden dessen Einkünfte nicht auf Ebene der Fondsgesellschaft, sondern erst auf **Gesellschafterebene** der deutschen **Einkommensteuer** unterworfen.

Bei den Einkünften, die der geschlossene Fonds erzielt, wird es sich i. d. R. um **Ein-künfte aus Vermietung und Verpachtung** sowie ggf. aus **Kapitalvermögen** handeln, welche auf Ebene der Gesellschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden. Dabei handelt es sich auch dann noch um eine bloße Vermögensverwaltung, wenn das vermietete Grundvermögen sehr umfangreich ist, der Verkehr mit vielen Mietparteien eine erhebliche Verwaltungsarbeit erfordert oder die vermieteten Räumlichkeiten gewerblichen Zwecken dienen.

Handelt es sich bei den Einkünften der Fondsgesellschaft um solche aus **Gewerbe-betrieb**, was derzeit bei geschlossenen Immobilienfonds eher die Ausnahme ist, werden diese als Gewinn nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG ermittelt. Das Ergebnis der Gewinnermittlung ist dann auf die einzelnen Anleger entsprechend den Regelungen des Gesellschaftsvertrags zu verteilen. Zusätzlich ist die Fondsgesellschaft **gewerbe-steuerpflichtig**. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wird um bestimmte Hinzurechnungen i. S. d. § 8 GewStG und Kürzungen i. S. d. § 9 GewStG modifiziert. Hervorzuheben sind hierbei als Hinzurechnung 25 % der Finanzierungsaufwendungen und als Kürzung die sog. erweiterte Grundstückskürzung, die dazu führt, dass das Vermietungsergebnis der Fondsgesellschaft nicht der Gewerbesteuer unterworfen wird. Fällt ungeachtet dessen Gewerbesteuer an, kann der Anleger diese innerhalb der Grenzen des § 35 EStG bei seiner tariflichen Einkommensteuer anrechnen.

Auch müssen die Fondsgesellschaft bzw. die Gesellschafter die Absicht haben, einen **Totalüberschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten/Betriebsausgaben zu erzielen.⁴¹³ An einer solchen Absicht fehlt es z. B., wenn die Fondsgesellschaft aufgrund einer bereits bei Beginn der Vermietungstätigkeit absehbaren Überschuldung nicht dauerhaft überlebensfähig ist und mit einem Ausscheiden ihrer Gesellschafter zu einem Zeitpunkt rechnen muss, zu dem nach der Konzeption des Fonds kein Gesamtüberschuss erzielt werden kann oder wenn die Fondsgesellschaft anhaltende negative Entwicklungen ohne mögliche Eingriffe hinnimmt.⁴¹⁴

⁴¹³BFH v. 21.11.2000, BStBl. II 2001, S. 789.

⁴¹⁴Spiegelberger/Spindler/Wälzholz: Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2. A., 2015, Kap. 10, Rz. 82.

2.4.1.3 Besteuerung des Anlegers

Wie bereits eingangs dargelegt, wurden in der Vergangenheit geschlossene Fonds häufig als Steuerstundungsmodelle eingesetzt, d. h. die Fonds wurden mit kalkulierten hohen Anfangsverlusten der Gesellschaft aufgelegt, um den Investoren dadurch steuerliche Verlustzuweisungen zu verschaffen. Investoren, die einen hohen Grenzsteuersatz hatten, konnten durch Beteiligung an solchen Fonds den Zeitpunkt der Versteuerung in die Zukunft verschieben.

Der Gesetzgeber hat diese Gestaltungsmöglichkeit jedoch mit dem 5. Bauherren-erlass⁴¹⁵, sowie der Einführung von § 2b EStG und dem späteren § 15b EStG⁴¹⁶ weitgehend eingeschränkt.

Anleger eines geschlossenen Immobilienfonds, der in der Rechtsform einer Personengesellschaft aufgelegt wurde und sein Vermögen durch Vermietung und Verpachtung von Immobilien nutzt, erzielen **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** i. S. d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Daneben erzielen die Anleger auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn die Gesellschaft ihre Liquiditätsreserve verzinslich anlegt. Diese werden dann gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Saldogröße aus Einnahmen und Werbungskosten ermittelt.

Unterhält der Fonds einen Gewerbebetrieb oder ist sonst gewerblich geprägt, erzielen die Anleger aus der Mitunternehmerschaft **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**. Die auf Ebene des Fonds anfallende **Gewerbesteuer** wird innerhalb der Grenzen des § 35 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer des Investors angerechnet.

Hat der Fonds z. B. die Rechtsform einer Kommanditgesellschaft, ist sowohl bei gewerblichen Einkünften i. S. d. § 15 EStG als auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG die Vorschrift des § 15a EStG zu beachten. Hiernach darf der einem Anleger (Kommanditist) zuzurechnende Anteil am Verlust des Fonds (KG) nicht mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit durch die Verlustzuweisungen ein negatives Kapitalkonto des Anlegers entsteht oder sich erhöht. Daraus folgt, dass der Anleger Verluste aus seiner Fonds-beteiligung auch nur mit positiven Einkünften aus diesem Fonds verrechnen kann.

Vorrangig vor der Anwendung des § 15a EStG ist aber die Vorschrift des § 15b EStG, der bei den Einkünften i. S. d. § 21 EStG sinngemäß anzuwenden ist. Danach dürfen Verluste im Zusammenhang mit **Steuerstundungsmodellen** nur mit Einkünften aus derselben Einkunftsquelle ausgeglichen werden, vgl. § 15b Abs. 1 S. 1 EStG. Um ein Steuerstundungsmodell handelt es sich gem. § 15b Abs. 2, 3 EStG, wenn dem Steuerpflichtigen aufgrund einer **modellhaften** Gestaltung zumaldest innerhalb der **Anfangsphase** der Investition die Möglichkeit verschafft werden soll, steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte zu erzielen und das Verhältnis der Summe der prognostizierten

⁴¹⁵BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, S. 546; im Schrifttum auch 5. Bauherren-erlass genannt.

⁴¹⁶§ 15b EStG wurde durch Art. 1 Nr. 4 VerlustBeschrG vom 22.12.2005, BGBl. I 2005, S. 3683 eingeführt und hob den bis dahin geltenden § 2b EStG auf.

Verluste zum **Eigenkapital (10 %)** übersteigt. Die Verlustverrechnung ist jedoch nur zu beschränken, wenn die prognostizierten Verluste 10 % des gezeichneten und nach dem Konzept auch aufzubringenden Kapitals übersteigen.⁴¹⁷ Immobilienfonds überschreiten diese 10 %-Grenze in der Regel aufgrund der Begrenzungen der jährlich möglichen Absetzungen für Abnutzung und des Abzugs sonstiger Kosten jedoch regelmäßig nicht und fallen daher nicht unter die Verlustabzugsbeschränkung des § 15b EStG.

Steuerlich abzugsfähig sind neben Werbungskosten/Betriebsausgaben, welche auf Ebene der Gesellschaft anfallen auch **Werbungskosten/Betriebsausgaben**, die beim Anleger/Gesellschafter persönlich im Zusammenhang mit seiner Fondsbe teiligung entstanden sind (sog. **Sonderwerbungskosten/-betriebsausgaben**).

2.4.1.4 Steuerliche Besonderheiten

In der **Anlaufphase** eines geschlossenen Fonds entstehen u. a. Baukosten, Bereitstellungs zinsen, Modernisierungskosten, Baubetreuungsgebühren, Courtage, Agio, Kosten für die Ausarbeitung der technischen, wirtschaftlichen und steuerlichen Grundkonzeption, Finanzierungsvermittlungsgebühren, Zinsaufwendungen für die Zwischen- oder Endfinanzierung, Zinsfreistellungsgebühren, Vorauszahlung von Schuldzinsen, Damnum, Dis agio, Bearbeitungs- und Auszahlungsgebühren, Kosten der Darlehenssicherung, Gebühren im Zusammenhang mit der Vermietung oder der Endfinanzierung, Vergütungen an Steuer und Rechtsberater oder Beiträge zu Sach- und Haftpflichtversicherungen etc.

Die steuerliche Beurteilung dieser Kosten als Werbungskosten/Betriebsausgaben oder Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten orientiert sich an der Frage, ob die Fonds gesellschaft die Hersteller- oder die Erwerbereigenschaft erfüllt. Die Finanzverwaltung regelt dies sehr detailliert im sog. 5. Bauherrenerlass,⁴¹⁸ der abgrenzt, ob der Fonds sich als Hersteller- oder Erwerber qualifiziert.

2.4.1.4.1 Hersteller- oder Erwerbereigenschaft des Fonds

Abhängig von der Einordnung des Fonds als Hersteller oder Erwerber, können unterschiedliche Aufwendungen teilweise sofort als Werbungskosten/Betriebsausgaben berücksichtigt werden oder sind zu aktivieren und wirken sich dann erst über die AfA oder bei Veräußerung steuerlich aus.

Erwerber ist ein Fonds immer dann, wenn der Initiator der Gesellschaft ein einheitliches Vertragswerk vorgibt und die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit keine Möglichkeit besitzen, hierauf Einfluss zu nehmen.⁴¹⁹ Ein **einheitliches Vertragswerk** ist anzunehmen, wenn sich der Fonds aufgrund eines von den Projektinitiatoren **vorformulierten Vertragswerks** beteiligt und sich bei den damit

⁴¹⁷BMF v. 17.07.2007, DStR 2007, S. 1347.

⁴¹⁸A. a. O., Rn. 14.

⁴¹⁹BMF v. 20.10.2003, a. a. O., Rn. 33.

zusammenhängenden Rechtsgeschäften durch die Projektanbieter oder von ihnen eingeschalteten sonstigen Personen (z. B. Treuhänder) umfassend vertreten lässt.⁴²⁰

Für die **Herstellereigenschaft** ist erforderlich, dass die Mitwirkungsrechte der Gesellschafter über die zur Anerkennung der Mitunternehmereigenschaft nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG geforderte Initiative hinausgehen; auch bei vermögensverwaltenden Fonds müssen die Mitwirkungsrechte weiter gehen als die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehenden Rechte. Eine ausreichende **Einflussnahmemöglichkeit** ist gegeben, wenn der Fonds rechtlich und tatsächlich in der Lage ist, wesentliche Teile des Konzepts zu ändern und die Gesellschafter über die wesentlichen Vertragsgestaltungen und deren Umsetzung tatsächlich selbst bestimmen können.⁴²¹

Die steuerliche Einordnung von Aufwendungen in der Investitionsphase (also Werbungskosten/Betriebsausgaben oder Anschaffungs-/Herstellungskosten) richtet sich bei geschlossenen Fonds folglich danach, ob die Gesellschafter über wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten verfügen oder nicht.

2.4.1.4.2 Einordnung der Kosten bei Fehlen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Erwerbereigenschaft)

Zu den **Anschaffungskosten** des Fonds gehören hier grundsätzlich alle Aufwendungen, die aufgrund des vorformulierten Vertragswerks an die Anbieterseite geleistet werden und die auf den Erwerb des Grundstücks mit dem bezugsfertigen Gebäude gerichtet sind. Der **5. Bauherrenerlass** regelt in Rn. 9 ff. ausführlich, welche Aufwendungen bei Erwerbereigenschaft als Anschaffungskosten zu qualifizieren sind. Danach zählen z. B. folgende Aufwendungen zu den Anschaffungskosten des Gebäudes bzw. Grund und Bodens: Die Baukosten, Baubetreuungskosten, Treuhandgebühren, Gebühren für wirtschaftliche Beratung, Entgelte für Finanzierungs- oder Höchstpreisgarantien sowie für Finanzierungsvermittlung.

Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die nicht auf den Erwerb des ggf. sanierten oder modernisierten Wirtschaftsguts gerichtet sind und die der Erwerber auch außerhalb einer Fondsgestaltung als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehen könnte.⁴²² Abziehbar sind als solche insbesondere Zinsen der Zwischen- und Endfinanzierung, Vorauszahlung von Schuldzinsen, Zinsfreistellungsgebühren, Damnum, Disagio, sowie Bearbeitungs- und Auszahlungsgebühren in Höhe marktüblicher Beträge, Gebühren im Zusammenhang mit der Vermietung soweit sie die ortsübliche Maklerprovision nicht überschreiten (in der Regel i. H. v. bis zu 2 Monatsmieten) und Gebühren für die Mietgarantie.⁴²³

⁴²⁰BFH v. 14.11.1989, BStBl. II 1990, S. 299.

⁴²¹BMF v. 20.10.2003, a. a. O., Rn. 35.

⁴²²BMF v. 20.10.2003, a. a. O., Rn. 39.

⁴²³BMF v. 20.10.2003, a. a. O., Rn. 12–19.

2.4.1.4.3 Einordnung der Kosten bei Vorliegen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit (Herstellereigenschaft)

Auch bei Vorliegen einer wesentlichen Einflussnahmemöglichkeit zählen große Teile der Aufwendungen nicht zu den sofort abzugsfähigen Werbungskosten, sondern zu den aktivierungspflichtigen **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**. Hierzu zählen z. B. Gebühren für die Vermittlung des Objekts oder des Eigenkapitals, Abschlussgebühren, Courtage, Agio, Beratungs- und Bearbeitungsgebühren, Platzierungsgarantiegebühren, Kosten für die Ausarbeitung der technischen, wirtschaftlichen und steuerlichen Grundkonzeption, für die Werbung der Bauinteressenten, für die Prospektprüfung und sonstige Vorbereitungskosten, Baubetreuungskosten, Bürgschaftsgebühren sowie Gebühren für eine Kosten- und Fertigstellungsgarantie.⁴²⁴

Zu den **Werbungskosten/Betriebsausgaben** zählen bei Vorliegen einer wesentlichen Einflussmöglichkeit der Gesellschafter insbesondere Eigenkapitalvermittlungsprovisionen, d. h. Provisionen für die Vermittlung des Eintritts von Gesellschaftern i. H. v. bis zu 6 % des vermittelten Eigenkapitals (der darüber hinausgehende Teil ist ggf. anteilig den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objekts zuzurechnen), Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen für Komplementäre sowie Geschäftsführungsvergütungen bei schuldrechtlichem Leistungsaustausch.⁴²⁵

2.4.1.5 Besteuerung der Veräußerung

Veräußert die Fondsgesellschaft ihre Immobilie, so ist die Besteuerung abhängig davon, ob der Fonds gewerblich oder vermögensverwaltend tätig war. Auch hier gilt, dass die Fondsgesellschaft für Zwecke der Einkommensteuer als transparent zu werten ist.

Veräußerungsgewinne/-verluste eines **vermögensverwaltenden Fonds** sind grundsätzlich nicht steuerbar, es sei denn, der Immobilienfonds veräußert eine Immobilie innerhalb der 10-Jahres-Frist. Ist dies der Fall, handelt es sich gem. § 23 Abs. 1 S. 1 EStG um ein privates Veräußerungsgeschäft und ein Veräußerungsgewinn/-verlust ist steuerbar. Gleichermaßen gilt für die Veräußerung der Beteiligung an dem vermögensverwaltenden Fonds, da dies gem. § 23 Abs. 1 S. 4 EStG als Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt.

Bei einer **gewerblichen Fondsgesellschaft** sind Veräußerungsgewinne grundsätzlich steuerbar. Wenn die Veräußerung einer Fondssimmobilie im Zuge der Auflösung der Fondsgesellschaft erfolgt, ist der Veräußerungsgewinn/-verlust ein Aufgabegewinn/-verlust i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG, für den unter bestimmten Voraussetzungen ein persönlicher Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG gewährt wird. Da Einkünfte i. S. d. § 16 EStG gem. § 34 Abs. 2 EStG als außerordentliche Einkünfte gelten, sind diese unter bestimmte Voraussetzungen (Vollendung des 55. Lebensjahres oder dauernde Berufsunfähigkeit) nach §§ 34 Abs. 1, Abs. 3 EStG tarifbegünstigt. Regelmäßig unterliegt der Aufgabegewinn gem. § 7 S. 2 GewStG nicht der **Gewerbesteuer**, sofern dieser auf eine natürliche Person entfällt.

⁴²⁴BMF v. 20.10.2003, a. a. O., Rn. 21 ff.

⁴²⁵BMF v. 20.10.2003, a. a. O., Rn. 43–45.

Gleiches gilt für die Veräußerung der Beteiligung an dem gewerblichen Fonds (Mitunternehmeranteil). Ist jedoch die Veräußerung Bestandteil des Konzepts und wird erst hierdurch ein Totalgewinn erzielt, liegen nach der Rechtsprechung des BFH⁴²⁶ laufende Einkünfte vor, die weder einkommensteuerlich (keine §§ 16, 34 EStG) noch gewerbesteuerlich begünstigt sind.

2.4.2 Offene Immobilienfonds

Bei einem offenen Immobilienfonds handelt es sich um ein durch eine Kapitalverwaltungsgesellschaft (KVG) treuhänderisch verwaltetes, rechtlich unselbständiges **Immobiliensondervermögen**, das unter Beachtung der Aspekte Risikostreuung⁴²⁷ und Gewinnerzielung vor allem in Immobilien und immobiliengleiche Rechte investiert.

Die KVG verwaltet das Fondsvermögen zwar, bewirtschaftet die Gebäude jedoch meist nicht selbst. Die Kosten, die der KVG entstehen, werden durch einen Ausgabeaufschlag abgedeckt.

Ein wesentliches Merkmal des Immobiliensondervermögens ist die „offene“ Gestaltung, sog. „**Open-End-Prinzip**“. Dies bedeutet einerseits die Nicht-Beschränkung der Höhe des Fondsvolumens (Sondervermögens) und der Anlegerzahl, sowie das Recht der Anteilscheininhaber, ihre Anteile gem. § 98 Abs. 1 S. 1 KAGB jederzeit an die KVG zum aktuellen Anteilswert zurückgeben zu können, wobei der KVG jedoch nach §§ 98 Abs. 2 KAGB, 257 KAGB ein Rücknahmeaufschub zugestanden wird.

Bei Offenen Immobilienfonds ist zwischen Publikums- und Spezialfonds zu unterscheiden. An einem **Publikumsfonds (steuerlich: Investmentfonds)** können sich unbeschränkt viele Anleger beteiligen, wobei es sich in erster Linie um Privatanleger handelt. Daneben beteiligen sich aber auch institutionelle Anleger.

An **Spezialfonds (steuerlich: Spezial-Investmentfonds)** können sich sowohl professionelle Anleger (§ 1 Abs. 19 Nr. 32 KAGB) als auch semi-professionelle Anleger (§ 1 Abs. 19 Nr. 33 KAGB) beteiligen. Investmentrechtlich ist die Anzahl der Anleger eines Spezialfonds nicht begrenzt. Steuerlich gelten die speziellen Vorschriften des InvStG für Spezialfonds dann, wenn die Anzahl der Anleger vertraglich oder in der Satzung auf nicht mehr als 100 Anleger beschränkt ist.

Offene Immobilienfonds verdanken ihre Attraktivität speziell der – im Vergleich zu direkten Immobilieninvestitionen – hohen Fungibilität und den niedrigen **Mindestanlagebeträgen** (ab ca. 50 €).

⁴²⁶BFH v. 31.05.2007, DStR 2007, S. 1674; BFH v. 26.06.2007, DStR 2007, S. 1574.

⁴²⁷Risikostreuung bedeutet hierbei, dass die Immobilien des Fonds nach Region, Größe, Nutzungsart und Mieter diversifiziert sind.

2.4.2.1 Gesellschaftsrechtlicher Rahmen

Immobilien-Investmentvermögen sind **Sondervermögen**,⁴²⁸ die nach den Vertragsbedingungen, nach denen sich das Rechtsverhältnis der KVG zu den Anlegern bestimmt, über die Ausgabe von Anteilen Geldmittel einsammeln und diese in Immobilien, sowie Beteiligungen an Immobiliengesellschaften anlegen (§§ 1 Abs. 10 KAGB i. V. m. §§ 231 Abs. 1 KAGB und 234 KAGB). Für sie gelten die allgemeinen Regelungen des Kapitalanlagegesetzbuchs.

Es existieren zwei Arten von Kapitalverwaltungsgesellschaften. Zum einen die **internen** KVG's (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 KAGB) und zum anderen die **externen** KVG's (§ 18 Abs. 1 KAGB).

Nähere Informationen bezüglich der Kapitalanforderungen lassen sich aus § 2 KAGB entnehmen. Zudem ist eine Erlaubnis der BaFin gem. § 17 Abs. 1 KAGB erforderlich. In Deutschland muss die KVG die Rechtsform einer **GmbH, AG oder KG**, bei der der **persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich eine GmbH ist**, (§ 18 KAGB) haben und über ausreichend Eigenkapital verfügen (Abb. 2.11).

Die Investitionen des Fonds erstrecken sich auf Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke sowie Grundstücke im Zustand der Bebauung und unbebaute Grundstücke, wobei eine Investition in die beiden letzteren

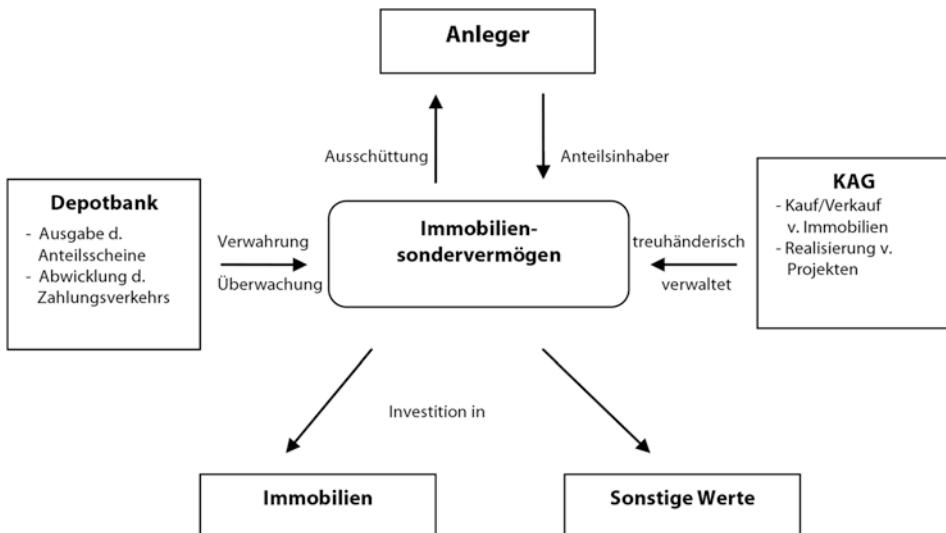


Abb. 2.11 Konstruktion eines Offenen Immobilienfonds

⁴²⁸Inländische Immobilien-Investmentvermögen sind nur in der Rechtsform von Sondervermögen zulässig, wobei dessen Investitionsmöglichkeiten durch die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen der §§ 230 ff. KAGB eingeschränkt werden. Dies ist insbesondere aus Gründen des Anlegerschutzes notwendig; Feyerabend/Schmidt, Besteuerung privater Kapitalanlagen, 1. A., 2009, S. 208, Rn. 16 f.

jeweils gem. § 231 Abs. 1 KAGB nur einen Wert von maximal 20 % des Sondervermögens erreichen darf. Daneben sind auch entsprechende Erbbaurechte, sowie (unter gewissen Voraussetzungen) Beteiligungen an anderen Fonds oder an Wertpapieren gestattet. Die nicht direkt in Immobilien investierten Werte dürfen jedoch 49 % des gesamten Sondervermögens nicht überschreiten. Gleichzeitig müssen sie mindestens 5 % des Fondswerts darstellen, der täglich verfügbar ist.⁴²⁹

Da der Fonds nach § 98 Abs. 1 KAGB zur **Rücknahme ausgegebener Anteile** und zur Auszahlung des Rücknahmepreises verpflichtet ist, muss eine Reserve an täglich verfügbarem Kapital vorhanden sein. Dazu halten offene Immobilienfonds i. d. R. schnell liquidierbare Anlagen, d. h. nicht nur Gebäude und Grundstücke, sondern auch Anleihen. Allerdings können die Anlagebedingungen gem. § 98 Abs. 2 KAGB vorsehen, dass die KVG die Rücknahme der Anteile aussetzen darf, wenn außergewöhnliche Umstände vorliegen, die eine Aussetzung unter Berücksichtigung der Interessen der Anleger erforderlich erscheinen lassen.

2.4.2.2 Besteuerung von Investmentfonds

2.4.2.2.1 Besteuerung auf der Fondsebene

Gem. § 6 Abs. 1 S. 1 InvStG gelten inländische Investmentfonds als Zweckvermögen iSd § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Dem gegenüber gelten gem. § 6 Abs. 1 S. 2 InvStG ausländische Investmentfonds als Vermögensmassen iSd § 2 Nr. 1 KStG. Sowohl die inländischen als auch die ausländischen Investmentfonds unterliegen in Deutschland mit ihren inländischen Einkünften der Körperschaftsteuer i. H. v. 15 % zzgl. SolZ i. H. v. 5,5 % (= 15,825 %). Das InvStG unterwirft jedoch nicht sämtliche Einkünfte eines Investmentfonds der **Körperschaftsteuer**, sondern nur bestimmte. Hierunter fallen inländische Beteiligungseinnahmen⁴³⁰, inländische Immobilienerträge sowie sonstige inländische Einkünfte⁴³¹ (vgl. § 6 Abs. 3–5 InvStG).

Bei den inländischen Immobilienerträgen, die der Besteuerung auf Ebene des Fonds unterworfen werden, handelt es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Gewinne aus der Veräußerung von im Inland belegenen Grundstücken oder grundstücksähnlichen Rechten (§ 6 Abs. 4 Nr. 1,2 InvStG).

⁴²⁹§ 253 KAGB.

⁴³⁰Hierunter fallen im Wesentlichen inländische Dividenden, Werbungskosten, die mit diesen Einnahmen anfallen, können nach § 6 Abs. 7 InvStG nicht zum Abzug gebracht werden. In gleicher Weise wird auch eine Verlustverrechnung ausgeschlossen. § 8b KStG findet unabhängig von der Beteiligungshöhe nach § 6 Abs. 6 InvStG keine Anwendung.

⁴³¹Dies umfasst insbesondere alle Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG soweit es sich nicht um inländische Beteiligungseinnahmen oder Immobilienerträge handelt. In der Praxis handelt es sich häufig um Zinsen auf Fremdkapital, das durch deutschen Grundbesitz besichert ist.

Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien werden dabei unabhängig von der Haltedauer erfasst. In Abweichung zu privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 EStG muss der Investmentfonds auch solche Veräußerungsgewinne versteuern, bei denen er die Immobilie mehr als zehn Jahre gehalten hat. Steuerfrei bleiben jedoch für vor dem 01.01.2018 eingetretene Wertveränderungen, sofern der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als zehn Jahre betragen hat. Verluste können in diesem Fall ebenso nicht berücksichtigt werden. Hat der Fonds die Immobilien weniger als zehn Jahre gehalten, werden auch solche Wertsteigerungen besteuert, die auf den Zeitraum bis zum 31.12.2017 entfallen.⁴³²

Die Einkünfte werden nach § 6 Abs. 7 InvStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einkünften stehen ermittelt.

Soweit an dem Fonds „steuerbegünstigte Anleger“ beteiligt sind, kann der Fonds nach § 8 InvStG einen Antrag auf Steuerbefreiung stellen. Als steuerbegünstigte Anleger kommen insbesondere steuerfreie Körperschaften wie z. B. gemeinnützige Stiftungen oder juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit die Investmentanteile nicht einem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen sind infrage.

Grundsätzlich ist ein Investmentfonds nach § 15 Abs. 2 S. 1 InvStG von der **Gewerbesteuer befreit**, wenn sein objektiver Geschäftszweck auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnungen der Anteils- oder Aktieninhaber beschränkt ist und er seine Vermögensgegenstände nicht im wesentlichen Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet. Hierbei wird ein Umsatzanteil von weniger als 5 % der gesamten Einnahmen nach § 15 Abs. 3 InvStG als nicht wesentlich gewertet. Eine Ausnahme sieht das Gesetz für Beteiligungen an Immobiliengesellschaften i. S. d. § 1 Abs. 19 Nr. 22 KAGB vor.⁴³³ Hierdurch wird das Halten von Immobiliengesellschaft wie z. B. in der Rechtsform einer GmbH, wie es bei Immobilienfonds aufsichtsrechtlich zulässig und üblich ist, als gewerbesteuerunschädlich eingestuft.

Sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht erfüllt, unterliegt der Investmentfonds mit den inländischen gewerblichen Einkünften grundsätzlich der Gewerbesteuer. Eine Infektion des gesamten Fonds findet jedoch nicht statt.⁴³⁴ Ausländische gewerbliche Einkünfte des Investmentfonds werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG gekürzt.

⁴³²Wie die bis zum 31.12.2017 eingetretene Wertsteigerung abzugrenzen ist, lässt der Gesetzeswortlauf offen; eine zeitanteilige Aufteilung anhand der Gesamthaltedauer wäre ein pragmatischer Ansatz.

⁴³³Vgl. § 15 Abs. 2 Satz 2 InvStG.

⁴³⁴Dies ergibt sich auch im Umkehrschluss aus § 15 Abs. 4 InvStG, wonach die gewerbliche Tätigkeit des Fonds einen gesonderten Geschäftsbetrieb darstellt.

2.4.2.2 Besteuerung auf Ebene der Anleger

Grundsätzlich versteuert der Anleger nur die Ausschüttungen des Investmentfonds sowie die Gewinne aus der Veräußerung der Investmentanteile. Bei den Ausschüttungen handelt es sich gem. § 2 Abs. 11 InvStG um die dem Anleger gezahlten oder gutgeschriebenen Beträge einschließlich des Steuerabzugs auf den Kapitalertrag. Schüttet der Investmentfonds Kapitalrücklagen aus, stellen diese ebenfalls Ertrag dar. Hinzutritt noch eine sog. „Vorabpauschale“ nach § 18 InvStG, die ohne unmittelbaren Mittelzufluss beim Anleger als Ertrag aus dem Investmentfonds gewertet werden (siehe Tab. 2.4).

Die Besteuerung der Ausschüttungen erfolgt beim Privatanleger als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit der Abgeltungssteuer zu 25 % (zzgl. SolZ/KiSt). Werden die Fondsanteile im Betriebsvermögen gehalten, erzielt der Anleger nach § 20 Abs. 8 EStG Betriebseinnahmen. Ausländische Anlegern unterliegen in Deutschland im Hinblick auf ihre Einkünfte aus einem deutschen Investmentfonds nicht der deutschen beschränkten Einkommensteuerpflicht.⁴³⁵

Auf die Investmenterträge kann gem. § 16 Abs. 3 InvStG der Anleger weder das Teileinkünfteverfahren i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG noch bei körperschaftsteuerpflichtigen Anlegern das Beteiligungsprivileg nach § 8b KStG anwenden. Auch kann der Anleger die auf Ebene des Investmentfonds gezahlte Körperschaftsteuer nicht auf seine eigene Steuerschuld anrechnen. Diese Doppelbelastung auf Ebene des Fonds und des Anlegers wird nach § 20 InvStG durch eine prozentuale Freistellung bestimmter Erträge beim Anleger reduziert (siehe nachfolgend Teilverfestellung).

Als Investmenterträge hat der Anleger auch die sog. Vorabpauschale zu versteuern. Dies führt dazu, dass unabhängig von den tatsächlichen Ausschüttungen beim Anleger eine pauschal bemessene Mindestbesteuerung in Höhe einer risikolosen Marktverzinsung besteuert wird (Tab. 2.5).

Die Vorabpauschale ist der Betrag, um den die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahres den Basisertrag für dieses Kalenderjahr unterschreiten. Der Basisertrag wird durch Multiplikation des Rücknahmepreises des Investmentanteils zu Beginn des Kalenderjahres mit 70 % des Basiszinssatzes ermittelt (vgl. § 18 Abs. 1 S. 2 InvStG). Durch diesen Abschlag von 30 % werden Verwaltungskosten auf Fonds-ebene pauschal berücksichtigt.

Tab. 2.4 Steuerpflichtige Investmenterträge

1.	Ausschüttungen des Investmentfonds
2.	Vorabpauschalen i. S. d. § 18 InvStG
3.	Gewinne aus der Veräußerung von Investmentanteilen nach § 19 InvStG

⁴³⁵Vgl. fehlender Verweis des § 49 EStG auf § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Tab. 2.5 Ermittlung Vorabpauschale:

Rücknahmepreis des Investmentanteils zu Beginn des Kalenderjahres

$\times 70\%$ Basiszins i. S. d. § 18 Abs. 4 InvStG

= Basisertrag

maximal Wertsteigerung während des Kalenderjahres zzgl. der Ausschüttung

– Ausschüttung während des Kalenderjahres

= Vorabpauschale (Fondsebene)

– 1/12 pro vollen Monat Erwerb

= Vorabpauschale (Anlegerebene)

Der Basiszinssatz ist aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen gem. § 18 Abs. 4 InvStG abzuleiten.⁴³⁶ Die Vorabpauschale gilt nach § 18 Abs. 3 InvStG als am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres zugeflossen und stellt ebenso Erträge aus Investmentfonds i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG dar.⁴³⁷

Die Vorabpauschale unterliegt dem Kapitalertragsteuerabzug i. H. v. 25 % (zzgl. SolZ).⁴³⁸ Die für den Steuerabzug erforderlichen Geldbeträge sind vom Konto des Anlegers einzuziehen.⁴³⁹ Die bereits in Form der Vorabpauschale während der Besitzzeit berücksichtigten Fondserträge mindern nach § 19 Abs. 1 S. 3 InvStG den Gewinn aus der Veräußerung der Investmentanteile.

Teilfreistellung

Zur Kompensation der Vorbelastung des Fonds mit inländischer Körperschaftsteuer sowie der fehlenden Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuer wird gem. 20 InvStG eine pauschale Teilfreistellung den Investmenterträgen auf Ebene des Anlegers gewährt.

Die Höhe der Teilfreistellung richtet sich nach dem Anlageschwerpunkt des Investmentfonds. Hierbei wird zwischen Aktienfonds, Immobilien- und Mischfonds unterschieden. Tab. 2.6 zeigt, welche Teilfreistellungen sich ergeben.

Die Teilfreistellung beträgt bei einem Immobilienfonds mit mehr als 50 % Immobilien im Inland pauschal 60 % und bei solchen mit Immobilien mit mehr als 50 % im Ausland 80 %.⁴⁴⁰

⁴³⁶Der Basiszins zum 02.01.2019 beträgt z. B. 0,52 % und gilt für die Vorabpauschale für das Jahr 2019, siehe BMF-Schreiben vom 09.01.2019 (www.bundesfinanzministerium.de).

⁴³⁷Von der Vorabpauschale befreit sind Investmentanteile, die im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung und unter bestimmten Voraussetzungen von Versicherungs-, Kranken- und Pflegeversicherungsunternehmen gehalten werden, siehe § 16 Abs. 2 S. 2 InvStG.

⁴³⁸Vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 5, § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG.

⁴³⁹Vgl. § 44 Abs. 1 Satz 8 InvStG.

⁴⁴⁰Bei bestimmten Anlegern z. B. Lebensversicherungsunternehmen bei dem der Investmentanteil den Kapitalanlagen zuzurechnen ist, gelten die Teilfreistellungen nicht, vgl. § 20 Abs. 1 S. 4 InvStG.

Tab. 2.6 Teilstellung nach Fondstypen

	Typ des Fonds			
	Aktienfonds	Mischfonds	Immobilienfonds	
Anlegerkreis	>50 % Kapitalbeteiligungen (%)	≥25 % Kapitalbeteiligungen (%)	>50 % Immobilien im Inland (%)	Ausland (%)
Privatanleger	30	15	60	80
Betriebliche Anleger	60	30		
Körperschaften	80	40		

Bei gewerbesteuerpflichtigen Anlegern sind die Teilstellungen für die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 20 Abs. 5 InvStG nur zur Hälfte zu berücksichtigen. Die Teilstellung kommt beim Kapitalertragsteuerabzug gem. § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG nur bei Privatanleger mit Aktienfonds zur Anwendung. Etwaige höhere Teilstellungssätze wie bei Immobilienfonds sind im Wege der Veranlagung geltend zu machen. Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben des Anlegers sind nach § 21 InvStG im Umfang der Teilstellung anteilig nicht zu berücksichtigen.

Für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage auf Ebene des Anlegers ist dann nur noch als Information erforderlich um welche Art von Investmentfonds es sich handelt (Aktien- Misch- Immobilienfonds bzw. sonstiger Fonds) eine Angabe über die Höhe der Ausschüttung, den Wert des Fondsanteils am Jahresanfang sowie am Jahresende.

2.4.2.3 Besteuerung von Spezialinvestmentfonds

Erfüllt ein Investmentfonds die Voraussetzung des § 26 InvStG erfolgt die Besteuerung nach dem semitransparenten Besteuerungsverfahren. D. h., dass im Gegensatz zu Personengesellschaften nicht alle Einkünfte dem Anleger zugerechnet werden. Vielmehr bedarf es für die Zurechnung einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung.

Welche Einkünfte beim Anleger zu besteuern sind, ist in § 34 InvStG geregelt. Hierbei handelt es sich um

1. ausgeschüttete Erträge nach § 35 InvStG
2. ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 Abs. 1 InvStG und
3. Gewinne aus der Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen nach § 49 InvStG.

Im Einzelnen muss ein Investmentfonds folgende Voraussetzungen erfüllen, um nach § 26 InvStG als Spezial-Investmentfonds gewertet zu werden:

Der Investmentfonds muss zunächst die Voraussetzungen der Gewerbesteuerbefreiung für Investmentfonds nach § 15 Abs. 2 InvStG erfüllen. Dies ist der Fall, wenn sein objektiver Geschäftszweck auf die Anlage und Verwaltung seiner Mittel für gemeinschaftliche Rechnung der Anteils- oder Aktieninhaber beschränkt und zusätzlich eine aktive

unternehmerische Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände ausgeschlossen ist. Die 5 %-ige Bagatellgrenze findet ebenso Anwendung.

Die Rechtsform des Spezial-Investmentfonds ist nach § 27 InvStG auf das Sondervermögen nach § 1 Abs. 10 KAGB und die Investmentaktiengesellschaft i. S. d. § 108 KAGB beschränkt.

Des Weiteren muss der Fonds die Anlagebestimmungen nach § 26 InvStG kumulativ erfüllen. Hierunter fallen unter anderem ein jährliches Rückgabeberecht des Anlegers, die Anlage in mindestens 90 % von bestimmten im Gesetz genannten Vermögensgegenständen (sog. „10 %-Schmutzgrenzen“), die Erfüllung einer Beteiligungsgrenze im Hinblick auf die Anlage in Kapitalgesellschaften (maximal bis zu 10 %, ausgenommen sind Immobilienfonds, die auch 100 % einer Immobiliengesellschaft halten dürfen); Beschränkung der Darlehensfinanzierung (kurzfristig max. 30 % des Wertes des Investmentfonds, Ausnahme für Immobilienfonds, bei langfristigen Darlehen bis zu max. 50 % des Verkehrswertes der Immobilien), Beschränkung des Anlegerkreises auf maximal 100 Personen, sowie Beschränkungen für natürliche Personen als Anleger.

2.4.2.3.1 Besteuerung auf der Fondsebene

Das InvStG räumt dem Spezialfonds ein faktisches Wahlrecht im Hinblick auf seine Besteuerung ein. Im Grundsatz unterliegen wie bei einem Investmentfonds die inländischen Beteiligungseinnahmen, die inländischen Immobilienerträge und die sonstigen inländischen Einkünfte nach § 29 Abs. 1 InvStG der Körperschaftsteuer.

Der Spezial-Investmentfonds kann jedoch die Körperschaftsteuerpflicht vermeiden, wenn er sich selbst nach den Regelungen der §§ 30,33 InvStG als transparent behandelt bzw. einen Steuerabzug auf Fondausgangsseite vornimmt (sog. Transparenzoption).

Der Spezial-Investmentfonds wird sodann als vollständig transparent behandelt und ist neben der Körperschaftsteuer auch nach § 29 Abs. 4 InvStG von der Gewerbesteuer befreit.

Für inländische Immobilienerträge und sonstige inländische Einkünfte ohne Steuerabzug entfällt nach § 33 Abs. 1, 3 InvStG die Körperschaftsteuerpflicht auf Ebene des Fonds, wenn der Fonds bei Ausschüttungen auf diese Kapitalertragsteuer erhebt und den Anlegern entsprechende Steuerbescheinigungen nach § 45a Abs. 2 EStG ausstellt.

2.4.2.3.2 Besteuerung auf Ebene der Anleger

Beim Anleger sind ausgeschüttete Erträge, ausschüttungsgleiche Erträge und Gewinne aus der Veräußerung, Rückgabe oder Entnahme des Spezial-Investmentfonds nach § 34 InvStG zu besteuern.

Bei den ausschüttungsgleichen Erträgen handelt es sich u. a. nach § 36 Abs. 1 Nr. 2 InvStG mit Blick auf die Immobilie um thesaurierte Vermietungserträge, sowie Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken. Diese werden ungeachtet einer Haltefrist und ungeachtet einer Ausschüttung beim Anleger der Besteuerung unterworfen.

Die Einkünfte ermitteln sich als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Der Spezial-Investmentfonds ermittelt die Einkünfte und gliedert sie nach den steuerlichen Wirkungen beim Anleger.

Die Erträge sind als Spezial-Investmenterträge bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu versteuern, wenn die Anteile im steuerlichen Privatvermögen gehalten werden.

Liegt Betriebsvermögen vor, so handelt es sich um Betriebseinnahmen (§ 20 Abs. 8 EStG). Sofern es sich um einen natürlichen Person als Anleger handelt, ist die Anwendung der Abgeltungssteuer allerdings ausgeschlossen.⁴⁴¹ Vielmehr unterliegen die Einkünfte sodann der Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif.

Ist der Anleger eine Kapitalgesellschaft unterliegen die Spezial-Investmenterträge unter Berücksichtigung etwaige Befreiungen z. B. nach § 8b KStG⁴⁴² der Körperschafts- und Gewerbesteuer.

Weitere Besonderheiten ergeben sich aus den §§ 34 ff. InvStG auf die hier nicht gesondert eingegangen wird.

2.4.3 German REIT

2.4.3.1 Grundsätzliches

Der REIT (Real Estate Investment Trusts) als Anlageform entstand in den 60er Jahren in den USA. Nach der Einführung REIT-ähnlicher Strukturen in den Niederlanden, Frankreich, Großbritannien und anderen europäischen Ländern, wurde 2007 auch in Deutschland durch Verabschiedung des **REIT-Gesetzes**⁴⁴³ (REITG) die Grundlage für einen deutschen REIT, den sog. German-REIT (auch **G-REIT** genannt) geschaffen.

REIT's erwirtschaften ihre Gewinne aus dem Verkauf und der Vermietung bzw. Verpachtung von Immobilien sowie aus Liquiditätsanlagen. Der REIT muss die Rechtsform einer Aktiengesellschaft haben (REIT-AG). Bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen (s. dazu unten) ist die REIT-AG von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit, andernfalls sind Sonderabgaben zu entrichten. Beim Anteilseigner sind dagegen die Ausschüttungen und Gewinne aus Anteilsveräußerungen voll steuerpflichtig.

Gemäß § 2 REITG kann sich eine Aktiengesellschaft mit Sitz im Inland beim BZSt⁴⁴⁴ als „**Vor-REIT**“ registrieren lassen, was insbesondere der Vorbereitung auf die Anforderungen an den geplanten REIT-Status, sowie der Erleichterung und Beschleunigung des späteren Anerkennungsprozesses dienlich ist. Spätestens zum Ende

⁴⁴¹Vgl. § 34 Abs. 2 InvStG.

⁴⁴²Vgl. § 42 InvStG.

⁴⁴³Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (Real Estate Investment Trust-Gesetz – REIT-Gesetz) v. 30.05.2007, BGBl. I 2007, S. 914.

⁴⁴⁴Bundeszentralamt für Steuern.

des auf die Registrierung folgenden Geschäftsjahres muss der Vor-REIT dann nachweisen, dass sein Unternehmensgegenstand i. S. d. § 1 Abs. 1 HS. 1 REITG beschränkt ist und er bestimmte Vermögens- und Ertragsanforderungen i. S. d. § 12 REITG erfüllt. Erfüllt der Vor-REIT diese Voraussetzungen nicht, entfällt der Status als Vor-REIT.

Die **Geschäftstätigkeit** der REIT-AG umfasst gem. § 1 Abs. 1 REITG den Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Eigentum oder dinglichen Nutzungsrechten an in- und ausländischen Immobilien sowie Anteilen an Immobilienpersonengesellschaften, REIT-Dienstleistungsgesellschaften, Auslandsobjektgesellschaften sowie Komplementär-Kapitalgesellschaften, sofern diese nicht am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt sind.

2.4.3.2 Voraussetzungen zur Erlangung des REIT-Status

Damit die Aktiengesellschaft den Status eines G-REIT und damit auch die Steuerbefreiung erlangt, sind Vorgaben zum Grundkapital (mindestens 15 Mio. €), zum inländischen Sitz und zur Geschäftsleitung, zur Börsennotierung, zum Streubesitz und zu den Vermögens- und Ertragsanforderungen zu erfüllen. Des Weiteren muss die REIT-AG den Mindestausschüttungsanforderungen genügen. Schließlich darf die REIT-AG keinen Immobilienhandel betreiben und muss bestimmte Eigenkapitalanforderungen erfüllen.

2.4.3.2.1 Börsenzulassung

Die Aktien der REIT-AG müssen gem. § 10 Abs. 1 REITG zum Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem EWR-Vertragsstaat zugelassen sein, vgl. § 10 Abs. 1 REITG. Der Antrag auf Börsenzulassung muss dabei gem. § 10 Abs. 2 REITG innerhalb von drei Jahren nach Anmeldung der Aktiengesellschaft als Vor-REIT beantragt werden. Diese Frist kann jedoch von der BaFin⁴⁴⁵ auf Antrag um ein Jahr verlängert werden, wenn Umstände außerhalb des Verantwortungsbereichs des Vor-REIT eine solche Verlängerung rechtfertigen.⁴⁴⁶

2.4.3.2.2 Streuung der Aktien der REIT-AG

Gemäß § 11 Abs. 1 REITG müssen sich mindestens 15 % der Aktien einer REIT-AG im Streubesitz befinden, im Zeitpunkt der Börsenzulassung mindestens 25 %. Den Streubesitz bilden gem. § 11 Abs. 1 REITG dabei die Aktien derjenigen Aktionäre, denen jeweils weniger als 3 % der Stimmrechte an der REIT-AG zustehen. Hierbei sind die §§ 22 und 23 WpHG entsprechend anzuwenden, vgl. § 11 Abs. 1 REITG. Darüber hinaus darf kein Anleger gem. § 11 Abs. 4 REITG direkt 10 % oder mehr der Aktien oder Aktien in einem Umfang halten, dass er über 10 % oder mehr der Stimmrechte verfügt. Ihre Streubesitzquote muss die REIT-AG der BaFin gem. § 11 Abs. 2 REITG jedes Jahr zum 31. Dezember mitteilen.

⁴⁴⁵Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht.

⁴⁴⁶§ 10 Abs. 2 REITG.

2.4.3.2.3 Vermögens- und Ertragsanforderungen

Zum Ende eines jeden Geschäftsjahres müssen gem. § 12 Abs. 2 a)-b) REITG mindestens 75 % der **Aktiva** der REIT-AG aus Immobilien bestehen, wobei das Vermögen von in den Konzernabschluss der REIT-AG einzubeziehenden REIT-Dienstleistungsgesellschaften höchstens 20 % der Aktiva der REIT-AG ausmachen darf. Des Weiteren müssen gem. § 12 Abs. 3 a) REITG mindestens 75 % der **Umsatzerlöse** zzgl. der sonstigen Erträge aus Immobilien eines Geschäftsjahres aus Vermietung, Leasing, Verpachtung, immobiliennahen Tätigkeiten oder Veräußerung von Immobilien stammen.

2.4.3.2.4 Ausschüttung an die Anleger

Ihre Gewinne muss die REIT-AG gem. § 13 Abs. 1 REITG zu mindestens 90 % an die Aktionäre als **Dividende** ausschütten. Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens können nach § 13 Abs. 3 REITG auch bis zur Hälfte in eine **Rücklage** eingestellt werden. Diese Rücklage ist dann bis zum Ablauf des zweiten auf das Jahr der Einstellung folgenden Geschäftsjahres aufzulösen und erhöht den ausschüttungsfähigen Betrag nach § 13 Abs. 1 REITG, soweit die Rücklage nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von im ersten oder zweiten auf das Jahr der Einstellung folgenden Geschäftsjahres angeschafften oder hergestellten unbeweglichen Vermögens abgezogen worden ist, vgl. § 13 Abs. 3 REITG.

2.4.3.2.5 Immobilienhandel

Nach § 14 Abs. 1 REITG ist der REIT-AG ein Handel mit Immobilien untersagt. Ein **Immobilienhandel** liegt gem. § 14 Abs. 2 REITG vor, wenn der G-REIT innerhalb von fünf Jahren Erlöse aus der Veräußerung von Immobilien erzielt, die mehr als die Hälfte des Werts des durchschnittlichen Immobilienbestandes innerhalb desselben Zeitraums ausmachen. Daneben sind auch Erlöse aus einem Finanzierungsleasing grundsätzlich als Veräußerungserlöse zu behandeln, was bedeutet, dass ein entsprechendes Leasinggeschäft zu einem o. g. Immobilienhandel führen kann. Sale-and-lease-back-Gestaltungen sind davon nicht beeinträchtigt.⁴⁴⁷

2.4.3.2.6 Mindesteigenkapitalanforderungen

Gemäß § 15 REITG darf das am Ende eines Geschäftsjahres im Einzel- bzw. Konzernabschluss ausgewiesene **Eigenkapital** der REIT-AG 45 % des Betrags, mit dem das unbewegliche Vermögen im Einzel- bzw. Konzernabschluss angesetzt ist, nicht unterschreiten.

2.4.3.3 Steuerlicher Rahmen

2.4.3.3.1 Steuerbefreiung der REIT-AG

Der G-REIT genießt – wie ausländische REIT-Gesellschaften – steuerliche Vergünstigungen. Eine REIT-AG, welche die Voraussetzungen der §§ 8 bis 15 REITG (s. o.)

⁴⁴⁷Bron, BB 2007, S. 2 (15 f.).

erfüllt, ist gem. § 16 Abs. 1 REITG sowohl von der **Körperschaftsteuer** als auch von der **Gewerbesteuer befreit**. Der Gesetzgeber erhoffte sich durch die Einführung dieses steuerlichen Sonderstatus für indirekte Immobilienakquisitionen eine Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des Investitionsstandortes Deutschland.

Die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch **nicht** auf andere Steuerarten, wie z. B. die Grunderwerb-, Umsatz- und Grundsteuer. Die Steuerbefreiung tritt gem. § 17 Abs. 1 REITG zu **Beginn** desjenigen Wirtschaftsjahres ein, in dem die REIT-AG nach ihrer Anmeldung ins Handelsregister eingetragen wird. Zu berücksichtigen ist noch, dass sich die Steuerbefreiung gem. § 16 Abs. 1 REITG nur auf die REIT-AG selbst bezieht, d. h. Tochterkapital- und Tochterpersonengesellschaften der REIT-AG unterliegen den allgemeinen Besteuerungsregeln.

Der § 18 Abs. 2 bis 5 REITG nennt Gründe, welche zum **Verlust der Steuerbefreiung** der REIT-AG führen können. Die Steuerbefreiung endet mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, das dem Verlust der Börsenzulassung vorausgeht, in dem Wirtschaftsjahr, in dem Immobilienveräußerungen als Grundstückshandel anzusehen sind, oder die Investitions-, Ertrags-, Ausschüttungs-, Streubesitz- bzw. Höchstbeteiligungsquoten in **drei aufeinanderfolgenden Jahren** nicht eingehalten wurden.

2.4.3.3.2 Erwerbsphase

Um die Gründung zu erleichtern sah § 3 Nr. 70 a) EStG im Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31.12.2009 für den Veräußerer einer Immobilie an eine REIT-AG eine sog. Exit-Tax vor. Gemäß § 3 Nr. 70 a) EStG waren Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden sowie Gebäuden an REIT-AG's **hälftig steuerbefreit**. Das zu veräußernde Grundstück/Gebäude musste zum 1. Januar 2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebsvermögens⁴⁴⁸ des Veräußerers gehört haben, d. h. der Veräußerer musste das Grundstück oder das Gebäude spätestens am 31. Dezember 2001 erworben oder hergestellt und seit dem ununterbrochen im Besitz gehabt haben. **Betriebsausgaben und Veräußerungskosten**, die mit o. g. begünstigten Veräußerungen in Zusammenhang standen, konnten gem. § 3c Abs. 3 EStG im Umkehrschluss nur zur Hälfte von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Hierdurch wurde erreicht, dass der Veräußerungsgewinn nur hälftig der Besteuerung unterworfen wurde.

Die gewährten **Steuerbegünstigungen entfallen rückwirkend**, wenn innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Abschluss des obligatorischen Vertrages der Vor-REIT dieser nicht als REIT-AG in das Handelsregister eingetragen wird (§ 3 Nr. 70 S. 3 b) EStG) oder der Vor-REIT-Status vom Bundeszentralamt für Steuern bestandskräftig aberkannt wurde (§ 3 Nr. 70 S. 3 e) EStG). Diese Folge tritt insbesondere dann ein, wenn der Vor-REIT innerhalb von drei Jahren keinen Antrag auf Börsenzulassung stellt, bzw. ein gestellter Antrag bestandskräftig abgelehnt wurde (§ 10 Abs. 3 REITG). Allerdings kann gem. § 10 Abs. 2 S. 2 REITG diese 3-Jahres-Frist von der

⁴⁴⁸Ist der Veräußerer lediglich vermögensverwaltend tätig, wird die Begünstigung nicht gewährt.

BaFin auf Antrag um ein Jahr verlängert werden, wenn **Umstände außerhalb des Verantwortungsbereichs des Vor-REIT** eine solche Verlängerung rechtfertigen. Ein rückwirkender Wegfall der hälftigen Steuerbefreiung hätte schließlich eine **Nachversteuerung** der nicht voll besteuerten Veräußerungsgewinne zur Folge.

2.4.3.3 Besteuerung laufender Erträge

Da die REIT-AG -wie erwähnt- von den Ertragsteuern befreit ist, unterliegen die Erträge grundsätzlich auf Ebene des REIT's nicht der Besteuerung. Allerdings werden die Ausschüttungen der REIT-AG an ihre Anleger auf deren Ebene voll besteuert.

Die REIT-AG ist gem. § 13 Abs. 1 REITG verpflichtet, mindestens 90 % ihres Gewinns an die Anleger auszuschütten. Die **Ausschüttungen** der REIT-AG sowie sonstige Vorteile die neben oder an Stelle der Ausschüttungen gewährt werden, gehören zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen** i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn sie nicht Betriebseinnahmen des Anteilseigners darstellen. Die Einkommen- oder Körperschaftsteuer wird nach § 20 Abs. 1 REITG durch Abzug vom Kapitalertrag (25 % zzgl. 5,5 % SolZ) erhoben.

§ 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) und **§ 8b KStG** (Steuerbefreiung) finden gem. § 19 Abs. 3 REITG grundsätzlich **keine Anwendung**. Hinter dieser Regelung steckt der Gedanke, dass aufgrund der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbefreiung der REIT-AG keine zu kompensierende steuerliche Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne vorliegt. Mit dem Steuerabzug ist die Einkommensteuer grundsätzlich abgegolten. Dem Anteilseigner steht für seine sämtlichen Einkünfte aus Kapitalertrag nur der **Sparer-Pauschbetrag** i. H. v. 801 € (1602 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) zu. Der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist gem. § 20 Abs. 9 EStG ausgeschlossen.

Soweit Einkünfte einer REIT-AG dennoch steuerlich vorbelastet sind, führte diese Regelung zu einer steuerlichen Doppelbelastung. Dies galt namentlich für Einkünfte einer REIT-AG aus **ausländischem Immobilienvermögen**, die im Belegenheitsstaat der Steuer unterliegen, sowie für ausgeschüttete Gewinne der steuerpflichtigen REIT-Dienstleistungsgesellschaften und ausländische Objektgesellschaften.

Dieser Problematik trägt § 19a REITG Rechnung. Hiernach ist das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG bzw. die Steuerbefreiung des § 8b KStG anzuwenden, soweit die Dividenden einer REIT-AG oder einer anderen REIT-AG aus **vorbelasteten Teilen des Gewinns** stammen. Folglich unterliegen lediglich 60 % der o. g. Dividenden der Besteuerung. Findet § 8b KStG Anwendung und beträgt die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres mindestens 10 % des Grund – oder Stammkapitals, so sind die Dividenden im Ergebnis zu 95 % körperschaftsteuerbefreit. Dividenden stammen aus vorbelasteten Teilen des Gewinns, wenn hierfür Einkünfte der REIT-AG als verwendet gelten, die mit mindestens 15 % deutscher Körperschaftsteuer oder einer mit dieser vergleichbaren ausländischen Steuer für den jeweiligen Veranlagungszeitraum belastet sind.

Trotz der Regelungen in § 19a REITG verbleiben einige steuerliche Vorbelastungen, welche von dieser Vorschrift nicht erfasst werden. Dazu zählen u. a. steuerliche Vorbelastungen von Gewinnen, die die REIT-AG vor Erlangung des REIT-Status

erwirtschaftet und versteuert, aber noch nicht ausgeschüttet hat. Von § 19a REITG bleiben ferner gewerbesteuerliche Vorbelastungen von Immobilienpersonengesellschaften unberücksichtigt, die keine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG geltend machen können sowie solche Fälle, in denen es bei der Veräußerung von Immobilien durch die REIT-AG zur Aufdeckung von stillen Reserven kommt, die bereits bei Erlangung des REIT-Status bestanden haben und auch zu diesem Zeitpunkt nach § 13 KStG besteuert wurden.⁴⁴⁹

2.4.3.3.4 Besteuerung der Veräußerung

2.4.3.3.4.1 Veräußerung von Immobilien durch die REIT-AG

Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien können gem. § 13 Abs. 3 REITG bis zur Hälfte in eine sog. „**Reinvestitionsrücklage**“ eingestellt werden. Die Rücklage funktioniert ähnlich wie die § 6b EStG-Rücklage. Die Auflösung erfolgt dann durch Abzug von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des neu erworbenen bzw. hergestellten unbeweglichen Vermögens oder durch Hinzurechnung zum Gewinn bis zum Ablauf des zweiten auf das Jahr der Bildung folgenden Geschäftsjahres. Die **Ausschüttung** bemisst sich gem. § 13 Abs. 1 REITG dementsprechend am handelsrechtlichen Jahresüberschuss, gemindert um die Dotierung der Reinvestitionsrücklage und erhöht um die Beträge aus der Auflösung dieser Rücklage. Erwirtschaftet die REIT-AG **Verluste**, können diese auf Ebene des Anlegers regelmäßig nicht genutzt werden. Verluste haben daher nur indirekt Auswirkungen auf den grundsätzlich voll steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.⁴⁵⁰

2.4.3.3.4.2 Besteuerung von Veräußerungsvorgängen auf Anlegerebene

Auf die Veräußerung von Aktien an REIT-AG's sind gem. § 19 Abs. 2 REITG die §§ 17 sowie 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG anzuwenden. Seit dem VZ 2009 gilt die Abgeltungssteuer. Hält ein Anleger seine Anteile im **Privatvermögen**, richtet sich die Steuerpflichtigkeit nach dem Zeitpunkt der Anschaffung der Anteile. Die Veräußerung von Anteilen, die **vor 2009 erworben** wurden, unterliegt nur dann der Besteuerung nach § 17 EStG, wenn der Anteilseigner innerhalb der letzten fünf Jahre zu irgendeinem Zeitpunkt am Grundkapital der REIT-AG direkt oder indirekt zu mindestens 1 % beteiligt war. Ist dies zu bejahen, wird der Veräußerungsgewinn den gewerblichen Einkünften des Veräußerers zugerechnet, womit die Vorschriften über die Gewinnermittlung Anwendung finden. Sind die o. g. Voraussetzungen des § 17 EStG nicht erfüllt, kann es sich bei Veräußerungsgewinnen um **Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften** handeln, § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Das Teileinkünfteverfahren ist jedoch in beiden Fällen nicht anzuwenden.⁴⁵¹ Gewinne aus der Veräußerung von REIT-Anteilen,

⁴⁴⁹Gummel/Kaiser, DStR 2009, S. 1346 (1348).

⁴⁵⁰Feyerabend/Schmidt, a. a. O., S. 257, Rn. 155.

⁴⁵¹Seibt/Conradi: Handbuch REIT-AG, 1. A., 2008, S. 276, Rn. 784 f.

die **nach dem 31. Dezember 2008 erworben** wurden und nicht unter § 17 EStG fallen, werden mit 25 % Abgeltungsteuer (zzgl. SolZ) unabhängig von der Haltedauer besteuert.

Für Anteilseigner, die ihre **Beteiligung im Betriebsvermögen** halten, gelten gem. § 19 Abs. 2 REITG die allgemeinen Regeln, d. h. Veräußerungsgewinne/-verluste sind gem. § 5 bzw. § 4 EStG zu ermitteln und wirken sich auch gewerbesteuerlich aus. Veräußerungsgewinne unterliegen damit der vollen Besteuerung.

2.5 Internationale Immobilienbesteuerung

2.5.1 Einführung

Immobilieninvestitionen sind nicht nur auf den Sitzstaat des Investors beschränkt, sondern können auch **grenzüberschreitend** erfolgen. Damit wird der Investor zusätzlich mit dem Steuerrecht eines anderen Staates konfrontiert.

Regelmäßig erheben sowohl der **Wohnsitzstaat** (Welteinkommensprinzip) als auch der **Belegenheitsstaat** (Quellenprinzip) der Immobilie Steuern im Rahmen des Immobilieninvestments. Hieraus können **Doppelbesteuerungen** resultieren oder im umgekehrten Fall auch Minderbesteuerungen, was jedoch weniger häufig vorkommt. In jedem Fall ergibt sich bei einer grenzüberschreitenden Immobilieninvestition eine **zweifache Steuerdeklaration**, nämlich im Wohnsitzstaat und im Belegenheitsstaat.

Nachfolgend werden sowohl die steuerlichen Auswirkungen von **Inbound-Immobilieninvestments**, d. h. Steuerausländer investieren in eine deutsche Immobilie als auch **Outbound-Immobilieninvestments**, d. h. Steuerinländer investieren in eine ausländische Immobilie, dargestellt. Bei dem Investor wird unterschieden nach in- oder ausländischen **natürlichen Personen** oder **Kapitalgesellschaften**. Des Weiteren wird unterstellt, dass der Investor im Belegenheitsstaat der Immobilien keine weiteren Einkünfte erzielt, insbesondere dort keine Betriebsstätte unterhält.

Abweichend von der bisherigen Struktur erfolgt keine Darstellung der Verkehrsteuern, d. h. insbesondere der Grunderwerb- bzw. Umsatzsteuer, da diese an Verkehrsvorgänge innerhalb des Staatsgebiets anknüpfen und regelmäßig keine Doppelbesteuerungen auftreten. So unterliegt beispielsweise der Erwerb einer ausländischen Immobilie nicht der deutschen Umsatzsteuer und auch nicht der deutschen Grunderwerbsteuer.

Schwerpunkt bilden daher die **ertragsteuerlichen Besonderheiten**, unterteilt nach der Besteuerung der **Nutzung** und der Besteuerung der **Veräußerung**.

Zur Vermeidung bzw. Milderung der o. g. Doppelbesteuerung können sowohl unilaterale als auch bilaterale Maßnahmen zur Anwendung gelangen. Bei den **unilateralen** Maßnahmen handelt es sich um autonom einsetzbare Instrumente der souveränen Staaten, die letztlich einen (partiellen) einseitigen Steuerverzicht beinhalten. Hierunter fallen unter Berücksichtigung von ausländischen Immobilieneinkünften aus deutscher Sicht gem. § 34c EStG die **Anrechnung** der ausländischen Steuer bzw. der **Abzug** der

ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte. Auf diese wird bei der Darstellung des Outbound-Investments eingegangen.

Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung sind die zwischen zwei Staaten ausgehandelten **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA). Die bisher abgeschlossenen Abkommen sind weitgehend mit dem **OECD-Musterabkommen** (OECD-MA) identisch. Da ein Doppelbesteuerungsabkommen sowohl Regelungen für den Steuerausländer enthält, der in eine deutsche Immobilie investiert, als auch solche für den Steuerinländer, der in eine ausländische Immobilie investiert, werden die für Immobilien spezifischen Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen vorangestellt.

2.5.2 Immobilieneinkünfte in den Doppelbesteuerungsabkommen

2.5.2.1 Grundsätzliches

Ein Steuerinländer unterliegt mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer im Ausland belegenen Immobilie neben der ausländischen beschränkten Steuerpflicht der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht (Welteinkommensprinzip). Gleichermaßen gilt regelmäßig für einen Steuerausländer mit inländischen Immobilieneinkünften. Die Einkünfte unterliegen daher grundsätzlich einer **Doppelbesteuerung**. Ob diese verhindert wird, richtet sich danach, ob zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen bzw. Belegungsstaat der Immobilie ein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung besteht bzw. ob der Ansässigkeitsstaat entsprechende nationale Regelungen zur Minderung bzw. Beseitigung einer Doppelbesteuerung vorsieht.

Die Bundesrepublik Deutschland (BRD) verfügt auf dem Gebiet der **Besteuerung von Einkommen und Vermögen** über ein dichtes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen. So bestehen mit allen wichtigen Industrienationen, nahezu allen Ländern Europas und vielen Entwicklungsländern Doppelbesteuerungsabkommen. Insgesamt sind derzeit über 90 Abkommen auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen in Kraft.⁴⁵²

Inhalt und **Aufbau** der von Deutschland abgeschlossenen Abkommen orientieren sich wesentlich an dem **OECD-MA**. Die Doppelbesteuerungsabkommen schaffen keine neuen innerstaatlichen Besteuerungsrechte, sondern können nur bestehende Besteuerungsrechte einschränken.

Gemäß Art. 59 Nr. 2 GG bedarf ein Doppelbesteuerungsabkommen als **völkerrechtlicher Vertrag**, der sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung bezieht, der parlamentarischen Zustimmung in Form eines Zustimmungsgesetzes. Durch dieses Zustimmungsgesetz wird der Inhalt des DBA unmittelbar anwendbares **innerstaatliches Recht**. § 2 AO bestimmt, dass Doppelbesteuerungsabkommen, soweit diese unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vorgehen.

⁴⁵²Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 01.01.2019 gem. BMF v. 17.01.2019, IV B 2, S. 1301.

Wichtig ist an dieser Stelle bereits der Hinweis, dass ein DBA nur regelt, welchem Staat das **Besteuerungsrecht** zusteht. Es regelt jedoch nicht, wie die Besteuerung erfolgt, d. h. die Ermittlung der Einkünfte richtet sich ausschließlich nach innerstaatlichem Recht.

2.5.2.2 Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 OECD-MA)

Art. 6 OECD-Musterabkommen regelt die Besteuerung von Einkünften, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen, welches in einem anderen Vertragsstaat liegt, bezieht.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 OECD-MA steht dem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zu, in dem das unbewegliche Vermögen belegen ist, aus dem die Einkünfte bezogen werden (**Belegenheitsprinzip**). Wörtlich heißt es:

„Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.“

Es handelt sich hierbei um eine **Schrankennorm mit offener Rechtsfolge**. Dem **Quellenstaat**, in dem das Vermögen belegen ist, wird hiernach das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zugewiesen. Parallel dazu steht auch dem **Wohnsitzstaat** das uneingeschränkte Besteuerungsrecht zu. Deshalb wird erst durch das Zusammenspiel von Art. 6 OECD-MA und Anwendung des **Methodenartikels** (Art. 23 OECD-MA Anrechnung, Freistellung) durch den Wohnsitzstaat eine Doppelbesteuerung vermieden bzw. gemildert. In den mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen wird sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode angewandt.

Der Art. 6 Abs. 2 OECD-MA erläutert, was unter dem Ausdruck „**unbewegliches Vermögen**“ zu verstehen ist. Hiernach ist die Begriffsdefinition des **nationalen Rechts** des **Belegenheitsstaates** heranzuziehen. Dadurch sollen Qualifikationskonflikte vermieden werden, wenn beispielsweise ein Vermögensgegenstand nach dem Recht eines Staats nicht zum unbeweglichen Vermögen zählt.

Des Weiteren enthält Art. 6 Abs. 2 OECD-MA einen **Katalog** von Vermögenswerten, die „in jedem Fall“ unbewegliches Vermögen darstellen. Hierunter fällt das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütung für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und andern Bodenschätzen. Schiffe und Luftfahrzeuge gehören gem. Art. 6 Abs. 2 S. 2 OECD-Musterabkommen klarstellend nicht zum unbeweglichen Vermögen.

Darüber hinaus konstituiert Art. 6 Abs. 4 OECD-MA den **Vorrang des Belegenheitsprinzips**, was bedeutet, dass stets dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, unabhängig davon, ob das unbewegliche Vermögen zu einem Betriebsstättenvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Hierdurch kann der Belegenheitsstaat unbewegliches Vermögen selbst dann besteuern, wenn er Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA mangels Betriebsstätte nicht besteuern könnte.

2.5.2.3 Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Art. 13 OECD-MA)

Die Veräußerung unbeweglichen Vermögens fällt nicht unter Art. 6 OECD-MA, sondern unter Art. 13 OECD-MA, der als „lex specialis“ vorrangig ist.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 OECD-MA können Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im **Belegenheitsstaat** besteuert werden. Hieraus folgt, dass der Staat, der zuvor die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen besteuern durfte, auch die Gewinne aus dessen Veräußerung besteuert. Wörtlich heißt es:

„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Art. 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.“

Es handelt sich wiederum um eine **Schrankennorm mit offener Rechtsfolge**, sodass der Wohnsitzstaat die Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels (Art. 23 OECD-MA) vermeidet. In diesen Fällen wendet Deutschland die **Freistellungsmethode** an.⁴⁵³

2.5.2.4 Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Artikel 23 OECD-MA)

Art. 23 A und B OECD-MA sehen **zwei Methoden** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat vor: Zum einen die Freistellungsmethode -mit Progressionsvorbehalt- nach Art. 23 A OECD-MA und zum anderen die Anrechnungsmethode nach Art. 23B OECD-MA.

Nach der **Freistellungsmethode** werden im Wohnsitzstaat die Einkünfte von der inländischen Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen, die im Quellenstaat besteuert werden können. Damit führt die Freistellungsmethode zu einer Belastung der ausländischen Einkünfte in Höhe des ausländischen Steuerniveaus. Art. 23 A OECD-MA räumt dem Wohnsitzstaat die Möglichkeit ein, die freigestellten Einkünfte zur Berechnung des Steuersatzes, der auf die restlichen Einkünfte zur Anwendung kommt, zu berücksichtigen (sog. **Progressionsvorbehalt**). Der Progressionsvorbehalt hat nur Auswirkungen auf die

⁴⁵³Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. A., 2015, Art. 23B, Rn. 63.

Einkommensteuer. Für die Körperschaftsteuer spielt er keine Rolle, da der Körperschaftsteuersatz ein linearer Tarif ist. Der Artikel bestimmt nicht, wie der Progressionsvorbehalt zu berechnen ist. Bei einem deutschen Investor mit ausländischen Immobilieneinkünften finden insofern die nationalen Vorschriften des § 32b EStG Anwendung. Allerdings braucht das DBA die Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht ausdrücklich einzuräumen, da es dem Wohnsitzstaat freisteht, wie die verbleibenden steuerpflichtigen Einkünfte besteuert werden.⁴⁵⁴

Art. 23B OECD-MA beinhaltet die **Anrechnungsmethode** als zweite Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat. Der Artikel bestimmt in der Regel jedoch nicht, wie das innerstaatliche Anrechnungsverfahren technisch ausgestaltet sein soll. In Deutschland erfolgt dies gem. den Regelungen des § 34c EStG bzw. § 26 KStG.

2.5.3 Investition in inländische Immobilien durch Steuerausländer

Soweit natürliche Personen, die weder ihren gewöhnlichen Aufenthalt noch ihren Wohnsitz im Inland haben, bzw. Körperschaften, die weder Sitz- noch Geschäftsleitung im Inland haben, Einkünfte im Sinne des § 49 EStG im Inland erzielen, sind sie mit diesen inländischen Einkünften in Deutschland gem. § 1 Abs. 4 EStG, § 2 KStG **beschränkt steuerpflichtig**. Deutschland besteuert **grundsätzlich** die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer inländischen Immobilie.⁴⁵⁵ Bei Vorlage eines Doppelbesteuerungsabkommens wird, wie oben dargelegt, dieses Recht gleichfalls nicht eingeschränkt. Das DBA regelt insofern lediglich, wie die Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Investors gemildert bzw. vermieden wird.

2.5.3.1 Investition durch eine natürliche Person

2.5.3.1.1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus im Inland belegenen Grundstücken führen bei einer **beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person**⁴⁵⁶ zu **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

⁴⁵⁴Tipke/Lang, a. a. O., § 8, Rn. 809.

⁴⁵⁵Auf die Eigennutzung der Immobilie z. B. in Form einer Ferienwohnung durch den Steuerausländer wird nicht gesondert eingegangen, da hierdurch kein Einkunftsstatbestand erfüllt wird; jedoch fällt der Steuerausländer hierdurch in die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG, da er einen inländischen Wohnsitz innehalt.

⁴⁵⁶Gemäß § 1 Abs. 3 EStG können natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben und inländische Einkünfte im Sinne von § 49 EStG erzielen, unter gewissen Voraussetzungen seit dem 1. Januar 1996 die unbeschränkte Steuerpflicht beantragen. Im Folgenden werden jedoch nur die nach § 1 Abs. 4 EStG **beschränkt steuerpflichtigen** in die Betrachtung miteinbezogen.

Aufgrund der **isolierenden Betrachtungsweise** des § 49 Abs. 2 EStG liegen auch Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines inländischen Grundstücks i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG vor, wenn das Grundstück zum ausländischen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört, da hiernach im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte nicht angenommen werden könnten. Grundsätzlich könnten Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks vom deutschen Fiskus nicht besteuert werden, solange der Steuerausländer bei gewerblichen Einkünften im Inland keine Betriebsstätte unterhält, was Voraussetzung zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG ist. Ein Grundstück begründet jedoch für sich keine Betriebsstätte.⁴⁵⁷ Die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG bewirkt, dass die Zugehörigkeit des Grundstücks zum ausländischen Betriebsvermögen außer Betracht bleibt, womit die Einkünfte des Steuerausländer solche aus Vermietung und Verpachtung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG darstellen.

2.5.3.1.1.1 Einkünfteermittlung

Die Ermittlung der laufenden Einkünfte bei natürlichen Personen erfolgt durch die Berechnung des **Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten** gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Folglich stellt der inländische Grundbesitz des Steuerausländer kein Betriebsvermögen dar. Dies hat zur Folge, dass nur die **lineare AfA** für Gebäude nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 EStG in Anspruch genommen werden kann, die Vornahme von Teilwertabschreibungen bei dauernder Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG nicht zulässig ist, und die Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter oder die Bildung eines Einkommens mit den Rücklagen nach § 6b EStG nicht statthaft ist. Auch findet die Zinsschrankenregelung des § 4h EStG keine Anwendung, da insoweit der § 9 EStG keinen Verweis vorsieht. Hinsichtlich der inländischen **Werbungskosten** darf der Steuerausländer diese nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften gem. § 50 Abs. 1 EStG in **wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen. Im Hinblick auf die Einkünfteermittlung gelten darüber hinaus die gleichen Regelungen wie für Inländer. Insfern kann auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden.

2.5.3.1.1.2 Steuertarif

Es gilt der allgemeine Einkommensteuertarif von derzeit 14 bis 45 % zzgl. 5,5 % SolZ. Allerdings findet der **Grundfreibetrag** gem. § 50 Abs. 1 Nr. 2 keine Anwendung.⁴⁵⁸ Gleiches gilt für das **Splitting-Verfahren** bei Ehegatten gem. § 32a Abs. 5 EStG, da eine

⁴⁵⁷Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, BStBl. I, S. 1076, Rz. 1.2.1.1.; sowie BMF-Schreiben v. 16.05.2011, BStBl. I, S. 530, Rz. 15.

⁴⁵⁸Die Nichtgewährung des Grundfreibetrages ist nach den Ausführungen des EuGH im Fall Gerritse v. 12. Juni 2003 (BStBl. II 2003, S. 859) konsequent, da dieser Freibetrag der Steuerfreistellung des Existenzminimums und damit der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen dient, sodass Unvergleichbarkeit vorliegt.

Zusammenveranlagung die unbeschränkte Steuerpflicht beider Ehegatten voraussetzt. Der **Progressionsvorbehalt** im Sinne von § 32b EStG ist grundsätzlich nicht anwendbar, da dies ebenso die unbeschränkte Steuerpflicht voraussetzt.

2.5.3.1.1.3 Anordnung des Steuerabzuges nach § 50 a Abs. 7 EStG

Zur Sicherstellung der Steuerrealisierung kann die Finanzverwaltung bei einer vermuteten Gefährdung des Steueranspruchs von der Anordnung des Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 7 EStG Gebrauch machen. Der Vergütungsschuldner (Mieter, Pächter, Grundstückserwerber) ist dann auf Anordnung des Finanzamtes verpflichtet, für Rechnung des beschränkt Steuerpflichtigen einen Steuerabzug in Höhe von 25 % der gesamten Einnahmen (Miete, Pacht, Veräußerungspreis) einzubehalten und abzuführen. Unterlässt der Vergütungsschuldner pflichtwidrig die Vornahme des angeordneten Steuerabzugs, haftet er nach § 50 a Abs. 5 Satz 4 EStG für die Einbehaltung und Entrichtung der Steuer.⁴⁵⁹

2.5.3.2 Investition durch eine Kapitalgesellschaft

2.5.3.2.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) aa) EStG

Handelt es sich bei dem Steuerausländer um eine **ausländische Kapitalgesellschaft** oder vergleichbar einer sonstigen juristischen Person im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG, so führen die Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung des inländischen Grundbesitz ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) aa) EStG zu **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.⁴⁶⁰ Bis zum Veranlagungszeitraum 2008 erzielte die ausländische Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Der Gesetzgeber begründet die Änderung im Wesentlichen damit, dass hierdurch die einer gewerblichen Tätigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnenden Einkünfte aus der zeitlichen Überlassung von Grundbesitz und Rechten künftig unabhängig von einer inländischen Betriebsstätte oder einem ständigen Vertreter im Inland als gewerbliche Einkünfte besteuert werden sollen, sodass in solchen Fällen sowohl die laufenden Vermietungseinkünfte als auch der Veräußerungserlös den gleichen Gewinnermittlungsvorschriften unterliegen.⁴⁶¹ Zu den bei ausländischen Kapitalgesellschaften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f. Satz 2 EStG als gewerblich fingierten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung inländischen Grundbesitzes gehört nicht der Ertrag aus einem Darlehensverzicht, mit dem die ausländische Kapitalgesellschaft den Erwerb der Immobilie finanziert hatte.⁴⁶²

⁴⁵⁹OFD Nordrhein-Westfalen v. 05.09.2017, EStG-Kartei NW § 49 EStG Nr. 802 II.

⁴⁶⁰BMF v. 16.05.2011, BStBl. I 2011, S. 530.

⁴⁶¹Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Entwurf eines JStG 2009, Begründung zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) bb) EStG-E in der Fassung v. 08.08.2008.

⁴⁶²BFH v. 07.12.2016 – I R 76/14, BStBl. II 2017, S. 704.

2.5.3.2.1.1 Einkünfteermittlung

Als steuerliche Bemessungsgrundlage ist daher nicht mehr der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, sondern der **Gewinn** heranzuziehen, sodass die §§ 4 bis 7k EStG zur Gewinnermittlung Berücksichtigung finden.

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern richtet sich nach § 140, § 141 AO. Nach § 140 AO sind für die Besteuerung Bücher zu führen, wenn diese bereits nach „anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ zu führen sind, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung⁴⁶³ auch ausländische Rechtsnormen eine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen können.

Überschreitet der beschränkt Steuerpflichtige eine der in § 141 AO genannten Grenzen, weist die zuständige Finanzbehörde regelmäßig auf das Vorliegen der Buchführungspflicht nach § 141 AO hin und ordnet mit Steuer- oder Feststellungsbescheid an, ab wann die Buchführungspflicht zu erfüllen ist.

Die Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen sind im Inland zu führen und aufzubewahren (§ 146 Absatz 2 AO). Abweichend hiervon kann unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a AO das Führen und Aufbewahren der elektronischen Bücher und der sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in einem anderen Staat bewilligt werden.

Demnach erfolgt die Gewinnermittlung in Abhängigkeit von den Vorschriften der §§ 140, 141 AO entweder durch **Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG** oder aber die **Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG**. Im letztgenannten Fall ist der Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Das Zufluss-/Abflussprinzip gem. § 11 EStG ist bei der Einnahme-Überschuss-Ermittlung zu berücksichtigen. Im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG hat der ausländische Steuerpflichtige auch ohne Vorlage einer Betriebsstätte eine E-Bilanz i. S. d. § 5b EStG einzureichen.⁴⁶⁴ Kann der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden, ist § 5b EStG (E-Bilanz) nicht anzuwenden. Allerdings bestimmt § 60 Abs. 4 EStDV, dass die Einnahme-Überschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch zu übermitteln ist.

Die ausländische Kapitalgesellschaft hat darüber hinaus die Möglichkeit den **AfA-Satz** im Sinne des § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG in Höhe von 3 % in Anspruch zu nehmen, sofern die Voraussetzung (u. a. nicht Wohnzwecke dienend) erfüllt sind. Im Falle einer Einkünfteermittlung durch Bestandsvergleich sind dauernde Wertminderungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG über **Teilwertabschreibung** zu berücksichtigen. Die Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter und die Bildung einer einkommensmindernden Rücklage nach § 6b EStG ist mangels inländischer Betriebsstätte grundsätzlich nicht zulässig.

Auch ist bei beschränkt Steuerpflichtigen ungeachtet der Rechtsform innerhalb der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte im Falle der Veranlagung sowohl der **Verlusttauschgleich** nach § 2 Abs. 3 EStG, als auch der **Verlustabzug** nach § 10d EStG ohne Einschränkung möglich.

⁴⁶³BMF v. 16.05.2011 a. a. O.

⁴⁶⁴KPMG, E-Bilanz 2. A. 2014, Rn. 2.2.

Es gilt der **Körperschaftsteuersatz** von derzeit 15 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag.

2.5.3.2.1.2 Anordnung des Steuerabzuges nach § 50 a Abs. 7 EStG

Zur Sicherstellung der Steuerrealisierung kann die Finanzverwaltung wie bei natürlichen Personen bei einer vermuteten Gefährdung des Steueranspruchs von der Anordnung des Steuerabzugs nach § 50 a Abs. 7 EStG Gebrauch machen. Der Vergütungsschuldner (Mieter, Pächter, Grundstückserwerber) ist auf Anordnung des Finanzamtes verpflichtet, für Rechnung der beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft einen Steuerabzug in Höhe von **15 %** der gesamten Einnahmen (Miete, Pacht, Veräußerungspreis) einzubehalten und abzuführen.

Unterlässt der Vergütungsschuldner pflichtwidrig die Vornahme des angeordneten Steuerabzugs, haftet er nach § 50 a Abs. 5 Satz 4 EStG für die Einbehaltung und Entrichtung der Steuer.⁴⁶⁵

2.5.3.2.1.3 Gewerbesteuer

Hinsichtlich der Gewerbesteuer gilt, dass ausländische grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht nach § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG als „Gewerbebetrieb kraft Rechtsform“ zu qualifizieren sind.⁴⁶⁶ Mangels **Betriebsstätte**⁴⁶⁷ im Inland liegt kein Gewerbebetrieb im Sinne § 2 Abs. 1 GewStG vor, sodass die laufenden Vermietungseinkünfte weiterhin nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

2.5.3.3 Besteuerung der Veräußerung

Veräußert eine im Ausland ansässige **natürliche Person** eine in Deutschland belegene Immobilie, so gelten für die Art der Einkünfte die gleichen Regeln wie für inländische Steuerpflichtige, insbesondere ist die Veräußerung durch Steuerausländer wie bei Inländern grundsätzlich nur vor Ablauf der **10-Jahres-Frist** gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 EStG steuerpflichtig.

Bei natürlichen Personen ist noch darauf hinzuweisen, dass diese auch im Inland gewerbliche Einkünfte erzielen können, sofern die Tatbestandsmerkmale des **gewerblichen Grundstückhändlers** erfüllt sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sie bei der Veräußerung von Immobilien die Drei-Objekt-Grenze überschreiten. Für die Beurteilung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, sind alle inländischen und ausländischen Grundstücksverkäufe heranzuziehen.⁴⁶⁸ Dem steht auch die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG nicht entgegen, weil ausländische Besteuerungsmerkmale danach nur ausscheiden, sobald bei ihrer Berücksichtigung keine inländischen

⁴⁶⁵OFD Nordrhein-Westfalen v. 05.09.2017, EStG-Kartei NW § 49 EStG Nr. 802 II.

⁴⁶⁶OFD Nordrhein-Westfalen v. 05.09.2017, a. a. O.

⁴⁶⁷BMF-Schreiben v. 16.05.2011 Rz. 15, a. a. O.

⁴⁶⁸Blümich/Reimer, § 49 EStG, Rn. 184; Bornheim, DStR 1998, S. 1773 ff.; Kirchhof/Gosch: EStG, 17. A., 2018, § 49 EStG, Rn. 43.

Einkünfte angenommen werden können. Folglich kann bereits die Veräußerung einer einzigen inländischen Immobilie einen gewerblichen Grundstückshandel begründen, wenn der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat weitere Immobilienveräußerungen vornimmt. Da jedoch Veräußerungen innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums ohnehin einkommensteuerpflichtige sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. 23 EStG darstellen und außerhalb des 10-Jahres-Zeitraums regelmäßig nicht von einem gewerblichen Grundstückshändler ausgegangen wird, des Weiteren auch regelmäßige keine Gewerbesteuer mangels Vorlage einer Betriebsstätte anfällt, ist diese Frage von geringer Praxisrelevanz.

Sofern der Steuerausländer eine **Kapitalgesellschaft** ist, erzielt dieser durch die Veräußerung der Immobilie ungeachtet der Haltedauer Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) bb) EStG aus Gewerbebetrieb. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG. Zu den **Einkünften aus der Veräußerung** von inländischem unbeweglichen Vermögen gehören gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) bb) Satz 3 EStG auch **Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern**, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Damit soll in erster Linie ein Ertrag aus einem gläubigerseitigen Verzicht auf die Rückzahlung eines Darlehens zu inländischen Einkünften des Darlehensnehmers führen.⁴⁶⁹

Die German S.à r.l. hat eine in Deutschland belegene Immobilie zu einem Preis i. H. v. 500.000 € veräußert. Die fortgeführten Anschaffungskosten sollen ebenfalls 500.000 € betragen. Die Gesellschaft hatte die Immobilie mit einem Gesellschafterdarlehen i. H. v. 600.000 € finanziert. Nach Veräußerung und anteiliger Tilgung des Gesellschafterdarlehens bleibt noch ein Verbindlichkeit i. H. v. 100.000 €. Verzichtet der Gesellschafter auf die Rückzahlung des Darlehens stellt der sich hieraus ergebende Ertrag nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) bb) Satz 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.

Gewinne aus der Veräußerung von **Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften** stellen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) cc) EStG beschränkt steuerpflichtige Einkünfte dar, wenn deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte. Weitere Voraussetzung ist, dass die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt steuerlich zuzurechnen waren. Die Regelung betrifft sowohl die Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die das Immobilienvermögen selbst besitzen („Property Corporation“; „PropCo“), als auch nur mittelbar über eine

⁴⁶⁹Die Regelung ist eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des BFH vom 07.12.2016, BStBl. II 2017, S. 704 worin der BFH entschieden hatte, dass der gläubigerseitige Verzicht auf Rückzahlung eines Darlehens nicht zu inländischen Einkünften des Darlehensnehmers führt, auch wenn die zuvor mit diesem Darlehen finanzierte Immobilie der Erzielung von Einkünften diente.

Beteiligung an der PropCo, wenn der Anteilswert der veräußerten Beteiligung mittelbar überwiegend auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht. Hierdurch kann die Besteuerung durch Zwischenschaltung einer weiteren Gesellschaft nicht vermieden werden. Allerdings werden nur Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG berücksichtigt, d. h. die innerhalb der letzten 5 Jahre zu irgendeinem Zeitpunkt mit 1 % gehalten wurden. Für die Ermittlung, ob das Vermögen der PropCo zu mehr als 50 % aus inländischem Vermögen besteht sind die **deutschen steuerlichen Buchwerte** der aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zugrunde zu legen.

Die German S.à r.l. hält im Inland belegene Immobilien mit einem aktuellen Buchwert von 500.000 € und einer Bilanzsumme von 550.000 €. Gesellschafter der German S.à r.l. ist die in Luxemburg ansässige Holding S.à r.l. Die German S.à r.l. hat die Immobilien mit einem Darlehen i. H. v. 450.000 € und 50.000 € finanziert. Im Jahr 2019 veräußert die Holding S.à r.l. 100 % ihrer Beteiligung an der German S.à r.l. an einen Dritten zu einem Kaufpreis i. H. v. 1 Mio. €.

Die Holding S.à r.l. erzielt Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und die Beteiligung beträgt mehr als 1 %. Damit erzielt die Holding S.à r.l. Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) cc) EStG, da der Anteilswert zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte. Für die Ermittlung der Quote von 50 % werden nur die Buchwerte der aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zugrunde gelegt. Der Buchwert der aktiven Wirtschaftsgüter beträgt ca. 91 % ($500.000/550.000$) und ist damit größer als 50 %. Da auch das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Luxemburg nach Art. 13 Abs. 2 Deutschland das Besteuerungsrecht zuweist, führt der Veräußerungsgewinn zu körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften in Deutschland. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns erfolgt jedoch auf Ebene des Veräußerers nach den allgemeinen Grundsätzen, sodass § 8b KStG zur Anwendung kommt und der Veräußerungsgewinn gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei bleibt.⁴⁷⁰

2.5.3.4 Investition von Steuerausländern über eine inländische Immobilienkapitalgesellschaft

2.5.3.4.1 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Wählt der Steuerausländer als natürliche Person diese Investitionsform, hält er Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft. Es wird vorausgesetzt, dass die Anteile nicht

⁴⁷⁰Gem. BFH-Urteil v. 31.05.2017 (BStBl. II 2018, S. 144) findet die 5 %-Schachtelstrafe des § 8b Abs. 3 S. 1 KStG bei der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft keine Anwendung, wenn der Veräußerer im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt. Dies sollte entsprechend für die Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Immobiliengesellschaft gelten (ebenso Adrian./Fey/Yilmaz, StuB 16/2018 S. 573).

zu einer inländischen Betriebsstätte gehören. Mit den laufenden Einkünften aus dieser Investition in Form von Gewinnausschüttungen ist er gemäß § 49 Abs.1 Nr. 5 EStG im Inland beschränkt steuerpflichtig. Erhoben wird die Steuer regelmäßig durch Steuerabzug, es gilt in der Regel der Steuertarif von 25 % auf die Bruttobeträge.

Das OECD-MA sieht durch Art. 10 eine Aufteilung des Besteuerungsrechtes zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners und dem Quellenstaat vor. Die Besteuerung im Quellenstaat ist der Höhe nach begrenzt auf 5 % im Falle von Schachteldividenden und 15 % für Streubesitzdividenden.⁴⁷¹ Die Mehrzahl der deutschen DBAs folgt dem Quellensteuerhöchstsatz von 15 % für Streubesitzdividenden.⁴⁷² Umgesetzt wird das begrenzte Besteuerungsrecht in Deutschland so, dass zunächst der deutsche Steuertarif von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag einbehalten wird. Auf Antrag des Dividendenempfängers wird die übersteigende Kapitalertragsteuer erstattet.⁴⁷³

2.5.3.4.2 Besteuerung der Veräußerungsgewinne

Der Steuerausländer ist mit einem Gewinn, den er aus der Veräußerung seiner inländischen Beteiligung erzielt, unter bestimmten Voraussetzungen beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 e) aa) EStG. Voraussetzung ist dabei, dass der Veräußerer innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % am Kapital beteiligt war (§ 17 EStG). Ob die Beteiligung im ausländischen Privatvermögen gehalten wird oder zu einer ausländischen Betriebsstätte gehört ist unerheblich, da im Fall der Betriebsstätte die isolierende Betrachtungsweise zu gleichen Einkünften führt.⁴⁷⁴

Eine Besonderheit ergibt sich in dieser Konstellation bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens. Veräußerungsgewinne sind in Art. 13 OECD-MA geregelt. Nach Art. 13 Abs. 5 werden Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Anteilsinhabers zugewiesen. Etwas anderes ergibt sich allerdings aus den in den neueren Doppelbesteuerungsabkommen häufig enthaltenen Grundbesitzklauseln gemäß Art. 13 Abs. 4 OECD-MA. Danach steht das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn von Immobiliengesellschaften dem Belegenheitsstaat der Immobilie zu. Als Immobiliengesellschaft ist eine Gesellschaft zu qualifizieren, deren Wert zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht. Zur Ermittlung, ob eine solche vorliegt, ist der Wert des unbeweglichen Vermögens der Gesellschaft, mit dem Wert ihres gesamten Vermögens zu vergleichen.⁴⁷⁵ Bei mittelbarer Beteiligung über eine zwei- oder mehrstöckige Gesellschaftsstruktur ist

⁴⁷¹Vogel/Lehner: Doppelbesteuerungsabkommen, 6. A., 2015, Art. 10. Rn. 2.

⁴⁷²Vogel/Lehner: a. a. O., Art. 10 Rn. 80,150.

⁴⁷³Schönfeld/Ditz: Doppelbesteuerungsabkommen, 1. A., 2013, Rn. 107.

⁴⁷⁴Kirchhof/Gosch: EStG, 17. A., 2018, § 49 EStG Rz. 35 ff; Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG, Rz. 575 ff.

⁴⁷⁵OECD-MK zu Art. 13 Abs. 4 OECD-MA Rz 28.4. Zu missverständlichen Formulierungen der DBA Jacob, Das neue DBA Deutschland-Luxemburg 2012, IStR 2012, S. 749.

die Grundbesitzquote anhand einer Konsolidierung der Wirtschaftsgüter analog zu einer fiktiven Verschmelzung der Untergesellschaften auf ihre Obergesellschaft zu ermitteln. Hierbei sind zwar aktive Wirtschaftsgüter einzubeziehen, Schulden bleiben außer Ansatz. Die einzubeziehenden Wirtschaftsgüter sind dabei auf Basis von Verkehrswerten zu berechnen.⁴⁷⁶ Bei der praktischen Durchführung der Besteuerung ergeben sich Fragen u. a. aus dem Wechsel vom Ansässigkeits- zum Belegenheitsprinzip hinsichtlich der Besteuerung von Wertzuwächsen⁴⁷⁷, der Ver- und Entstrickung,⁴⁷⁸ der Gefahr daraus resultierender Doppelbesteuerung⁴⁷⁹ oder der Bewertung⁴⁸⁰.

2.5.4 Investition in ausländische Immobilien durch Steuerinländer

Im Folgenden werden die steuerlichen Auswirkungen des Investments von Steuerinländern in ausländische Immobilien dargestellt (sog. Outbound-Investments).

Es wird wiederum davon ausgegangen, dass es sich bei dem Investor entweder um eine in Deutschland ansässige **natürliche Person** oder eine inländische **Kapitalgesellschaft** handelt, die aus dem Belegenheitsstaat der Immobilie keine weiteren Einkünfte bezieht (Direktinvestment).

2.5.4.1 Besteuerung der Nutzung von Auslandsimmobilien

Erzielt ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Einkünfte aus einer im Ausland belegenen Immobilie, so ist er mit diesen Einkünften in Deutschland **unbeschränkt steuerpflichtig** (Welteinkommensprinzip). Daneben ist der Steuerpflichtige mit den Einkünften aus dem Grundstück im Ausland **beschränkt steuerpflichtig** (Quellenbesteuerung). Die beschränkte Steuerpflicht im Ausland ergibt sich hier nach der jeweiligen ausländischen Vorschrift entsprechend § 49 EStG, die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland aus § 1 EStG bzw. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

Bei den Einkünften kann es sich aus deutscher Sicht um solche aus Vermietung oder Verpachtung i. S. v. § 21 EStG handeln oder wenn sich die Nutzungsüberlassung gewerblich darstellt, um Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. v. § 15 EStG (z. B. teilweise⁴⁸¹ bei Ferienwohnungen). Da der Belegenheitsstaat der Immobilie Einkünfte aus dieser i. d. R. besteuern wird, kommt es hier zu einer Doppelbesteuerung.

⁴⁷⁶vgl. FSen Berlin, RdErl. v. 08.05.2017, DStR 2017, 1826.

⁴⁷⁷Lindauer/Kutschka, BB 2016, S. 669.

⁴⁷⁸Töben/Reckwardt, FR 2007, 159; Wagner/Lievenbrück, IStR 2012, S. 593; Bron, IStR 2012, S. 904.

⁴⁷⁹Pietrek/Busch/Mätzig, Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, IStR 2014, S. 660.

⁴⁸⁰Fischer, in: FS Wassermeyer 2015, S. 231.

⁴⁸¹BFH v. 16.04.2013, DStR 2013, S. 1534.

Die mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sehen zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung für den Steuerinländer sowohl die **Freistellungsmethode** als auch -in geringer Anzahl- die **Anrechnungsmethode** vor.

Tab. 2.7⁴⁸² gibt einen Überblick über die in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland bestehenden Regelungen für eine in Deutschland ansässige Person.

Tab. 2.7 Abkommensübersicht der Methoden zur Vermeidung bzw. Minderung einer Doppelbesteuerung bei Einkünften aus ausländischem unbeweglichen Vermögen die eine in Deutschland ansässige Person erzielt

Tabelle zu Art. 23 OECD-Musterabkommen

Länder, bei denen die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt:

• Ägypten, Albanien, Algerien, Armenien, Aserbaidschan, Australien
• Belarus (Weißrussland), Belgien, Bulgarien, Bolivien
• China, Costa Rica
• Dänemark
• Ecuador, Estland
• Frankreich
• Georgien, Ghana, Griechenland, Großbritannien
• Indien, Indonesien, Iran, Irland, Island, Israel, Italien
• Jamaika, Japan, Jugoslawien (Bosnien-Herzegowina, Serbien, Kosovo, Montenegro) (Nach dem Zerfall der sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien wurden mit den Republiken Bosnien und Herzegowina, Serbien, Kosovo und Montenegro Vereinbarungen über die Fortgeltung des DBA geschlossen.)
• Kanada, Kasachstan, Kenia, Kirgisistan, Korea, Kroatien
• Lettland, Liechtenstein, Liberia, Litauen, Luxemburg
• Malaysia, Malta, Marokko, Mexiko, Moldawien, Mazedonien
• Neuseeland, Niederlande, Norwegen
• Österreich
• Pakistan, Philippinen, Polen, Portugal
• Rumänien, Russische Föderation
• Sambia, Schweden, Simbabwe, Singapur, Slowenien, Sri Lanka, Südafrika, Syrien
• Tadschikistan, Taipeh, Thailand, Trinidad und Tobago, Tschechien, Turkmenistan
• Tschechoslowakei (Slowakei), Türkei
• Ukraine, Ungarn
• Uruguay, USA, Usbekistan,
• Vietnam

(Fortsetzung)

⁴⁸²Vogel/Lehner: Doppelbesteuerungsabkommen, 6. A., 2015, Art. 23 A,B, Rn. 16.; s. auch Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 2015, BMF IV B 2, v. 17.01.2019.

Tab. 2.7 (Fortsetzung)

Tabelle zu Art. 23 OECD-Musterabkommen

Länder, bei denen die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt:

Länder, bei denen die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt:

• Argentinien
• Bangladesch
• Elfenbeinküste
• Finnland
• Kuwait
• Mauritius, Mongolei
• Namibia
• Schweiz, Spanien
• Tunesien
• Venezuela, Ver. Arab. Emirate
• Zypern

Wichtig ist an dieser Stelle der Hinweis, dass die in einem DBA geregelten Methoden nicht für Steuerinländer und -ausländer deckungsgleich sind. So gilt bspw. für einen Inländer mit UK-Immobilieneinkünften die Freistellungsmethode.⁴⁸³ Im umgekehrten Fall des UK-Inländers mit deutschen Immobilieneinkünften jedoch die Anrechnungsmethode.⁴⁸⁴

Das **deutsche Steuerrecht** sieht als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung bzw. Milderung einer Doppelbesteuerung im Bereich der Immobilieninvestitionen die **Anrechnung** nach § 34c EStG bzw. § 26 KStG vor. Die **Freistellungsmethode** kommt nur zur Anwendung, wenn dies in einem **DBA** geregelt ist. Gleichfalls sehen, wie oben dargestellt, einige Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vor. Der Methodenartikel bestimmt in der Regel nicht, wie das innerstaatliche Anrechnungsverfahren **technisch ausgestaltet** ist. Dies erfolgt nach den Regelungen des nationalen Rechts. So ist sowohl bei der Anrechnungs- als auch bei der Freistellungsmethode das ausländische Einkommen nach den **nationalen Steuervorschriften** zu ermitteln, was teilweise zu erheblichen Mehraufwendungen gegenüber einem reinen Inlandsfall führt.

Nachfolgend werden die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode nach den nationalen Regelungen erläutert.

2.5.4.1.1 Anrechnungsmethode

Besteht zwischen Deutschland und dem Belegenheitsstaat **kein DBA** oder sieht das DBA die **Anrechnungsmethode** vor, so ist die ausländische Steuer gem. § 34c Abs.

⁴⁸³DBA Großbritannien-Deutschland v. 30.03.2010, Art. 23 Abs. 1.

⁴⁸⁴DBA Großbritannien-Deutschland v. 30.03.2010, Art. 23 Abs. 2.

1 EStG auf den Teil der inländischen Einkommensteuer anzurechnen, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Hierbei ist maximal die festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer anrechenbar. Das bedeutet, wenn z. B. die Steuer nicht festgesetzt oder gezahlt wurde, ergibt sich kein inländischer Anrechnungsanspruch. Ein Ermäßigungsanspruch kann sich z. B. durch ein DBA ergeben, in dem eine pauschale Steuer festgelegt wird.

Des Weiteren setzt eine Anrechnung Steuersubjektdentität, ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG, gleichartige Steuer⁴⁸⁵ im Ausland und einen identischen Abgabezzeitraum voraus. Stammen die Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten, so sind die Höchstbeträge der anrechenbaren ausländischen Steuern gem. § 68a EStDV für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert zu berechnen (**per-country-limitation**).

Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer wird gem. § 34c Abs. 1 S. 2 EStG in der Weise ermittelt, dass der auf das zu versteuernde Einkommen (einschließlich ausländischer Einkünfte) entfallende **durchschnittliche Steuersatz** auf die ausländischen Einkünfte angewandt wird.

Ist die ausländische Steuer geringer als der sich nach o. g. Formel ergebende anrechenbare Höchstbetrag, so kann die gesamte ausländische Steuer angerechnet werden.

Ist die ausländische Steuer höher als der Höchstbetrag, so bleibt der den Höchstbetrag übersteigende Teil der ausländischen Steuer unberücksichtigt. Eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO ist hier nicht gerechtfertigt.⁴⁸⁶ Auch ein Vor- oder Rücktrag dieses Überschusses ist nicht möglich.

Alternativ zu o. g. Anrechnungsmethode, kann der Steuerpflichtige gem. § 34c Abs. 2 EStG beantragen, die ausländische Steuer bei der Ermittlung seiner Einkünfte **abzuziehen**. Grundsätzlich müssen dazu die Voraussetzungen von § 34c Abs. 1 EStG vorliegen, d. h. die ausländische Steuer kann insbesondere nur dann angerechnet werden, wenn die Einkünfte nicht steuerfrei sind. Im Gegensatz zu § 34 Abs. 1 EStG vermindert sich hier aber nicht die Steuer, sondern deren **Bemessungsgrundlage**, d. h. das zu versteuernde Einkommen. Grundsätzlich ist die Anrechnungsmethode günstiger. Vorteilhaft kann jedoch die Abzugsmethode nach § 34c Abs. 2 EStG bei sehr hohen ausländischen Steuern oder negativen inländischen Einkünften sein, da in diesem Fall eine Anrechnung „leerlaufen“ würde.

Materiell-rechtlich setzt der Abzug bzw. Anrechnung gem. § 68b EStDV voraus, dass der Steuerpflichtige einen **Nachweis** über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern durch Vorlage entsprechender Urkunden (z. B. Steuerbescheid, Quittung über die Zahlung) führt. Sind diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden.

⁴⁸⁵Verzeichnis ausländischer Steuern in Nicht-DBA-Staaten, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen H 34c Abs. 1 EStH 2014, Anhang 12 II EStH 2014.

⁴⁸⁶BFH v. 26.10.1972, BStBl. II 1973, S. 271.

Erwirtschaftet der Steuerpflichtige **Verluste** aus der Vermietung von im Ausland belegenen Immobilien, so ist in den Fällen ohne DBA bzw. wenn dieses die Anrechnung vorsieht, im Hinblick auf die Verrechnung dieser mit inländischen Einkünften zu differenzieren, ob diese Einkünfte aus EU-Staaten bzw. EWR-Staaten (sofern mit Deutschland ein gegenseitiges Auskunfts- und Amtshilfeabkommen besteht) oder einem Drittstaat stammen. Verluste aus der Vermietung von in einem **Drittstaat** belegenen Grundstück, dürfen gem. § 2a Abs. 1 Nr. 6 a) EStG nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Die am Schluss eines Veranlagungsjahres nicht berücksichtigten negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen und mindern die positiven Einkünfte derselben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt. Für Einkünfte aus dem **EU/EWR-Raum** gilt die Verrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Nr. 6 a) EStG **nicht**.⁴⁸⁷

2.5.4.1.2 Freistellungsmethode

Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Belegenheitsstaat der Immobilie und sieht dieses die Freistellung der Einkünfte im Inland vor, so werden die ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der inländischen Einkünfteermittlung nicht berücksichtigt.

Zusätzlich ist hier der **Progressionsvorbehalt** zu beachten, welcher vorsieht, dass auf die Bemessungsgrundlage, die der inländischen Besteuerung unterliegt, der Steuersatz angewandt wird, der auf das Welteinkommen entfallen würde. Sieht das DBA die Freistellung vor, so findet der Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 2 Nr. 3 EStG keine Anwendung für Einkünfte aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen, wenn diese in einem EU/EWR-Staat belegen sind. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass der Progressionsvorbehalt bei Einkünften aus Vermietung einer Immobilie nur zu berücksichtigen ist, wenn diese in einem **Drittstaat** belegen ist und mit diesem ein DBA abgeschlossen ist, welches die Freistellungsmethode vorsieht. Im Hinblick auf die Berücksichtigung negativer Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts ist wiederum die Regelung des § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG zu berücksichtigen, sodass negative Drittstaateneinkünfte aus der Vermietung einer Immobilie nicht den Steuersatz reduzieren.⁴⁸⁸ Da positive Vermietungseinkünfte aus in EU/EWR-Staaten belegenen Immobilien nicht in den Progressionsvorbehalt fallen, gilt dies im Umkehrschluss auch für die negativen Vermietungseinkünfte aus solchen.

2.5.4.1.3 Besonderheiten der Besteuerung von über eine Kapitalgesellschaft gehaltenen Ferienimmobilien

Wird eine im Ausland belegene Ferienimmobilie über eine inländische oder ausländische Kapitalgesellschaft gehalten, ergibt sich nach dem BFH-Urteil vom 12.06.2013⁴⁸⁹ die

⁴⁸⁷Neuregelung durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BStBl. I 2009, S. 74; BMF v. 30.08.2008, BStBl. I 2008, S. 810; dazu auch EuGH v. 29.03.2007, BStBl. II 2007, S. 492.

⁴⁸⁸H 2a Allgemeines 2014 i. V. m. H 32b Ausländische Verluste EStH 2014.

⁴⁸⁹BFH v. 12.06.2013, DStRE 2013, S. 1341.

Besonderheit, dass bei einer unentgeltlichen Nutzung der Ferienwohnung die ausländische oder inländische Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter eine **verdeckte Gewinnausschüttung** in Form einer verhinderten Vermögensmehrung zuwendet. Der BFH geht davon aus, dass der Mietverzicht eine verhinderte Vermögensmehrung darstellt, die nur durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die Immobilie keinem Dritten unentgeltlich überlassen würde. Der BFH hatte eine **Kostenmiete** zum Ansatz gebracht und hierbei unterstellt, dass das Ferienhaus ganzjährig zur Verfügung steht, mithin auch eine Miete für das ganze Jahr unabhängig von der Anzahl der tatsächlich genutzten Tage als verdeckte Gewinnausschüttung zu berücksichtigen war. Die verdeckte Gewinnausschüttung führt beim Gesellschafter zu **steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen** i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, obwohl diesem nichts zugeflossen ist. Diese unterliegen beim Gesellschafter der Abgeltungssteuer i. H. v. 25 %.⁴⁹⁰ Wird die ausländische Ferienimmobilie unmittelbar oder durch Zwischenschaltung einer Personengesellschaft gehalten, ergibt sich die Thematik der verdeckten Gewinnausschüttung nicht. Gleiches gilt, wenn ein angemessenes Entgelt vom Gesellschafter für die Nutzung jährlich an die Kapitalgesellschaft gezahlt wird.

2.5.4.2 Besteuerung der Veräußerung von Auslandsimmobilien

Bei der Veräußerung von im Ausland belegenen Immobilien fallen in Abhängigkeit der jeweiligen Vorschriften des Belegenheitsstaates sowohl Verkehr- als auch Ertragsteuern an. Art. 13 OECD-MA weist das Besteuerungsrecht dem Belegenheitsstaat zu. Deutschland hat auch ein Besteuerungsrecht, sieht jedoch in den abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die **Freistellungsmethode** vor.⁴⁹¹

Der Veräußerer erzielt entweder Einkünfte aus **privatem Veräußerungsgeschäft** i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn er die Immobilie innerhalb von **10 Jahren** nach deren Anschaffung veräußert oder **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** i. S. d. § 15 EStG, wenn das Grundstück zum gewerblichen Betriebsvermögen gehört. Mit diesen Einkünften ist der Inländer im Ausland beschränkt (Quellensteuer) und im Inland unbeschränkt (Welteinkommensprinzip) steuerpflichtig. Insofern findet auch hier grundsätzlich eine Doppelbesteuerung der Einkünfte des Steuerinländer statt.

Zu beachten ist weiterhin, dass die Veräußerung von mehr als drei (inländischer oder ausländischer) Immobilien innerhalb von fünf Jahren regelmäßig einen **gewerblichen Grundstückshandel** begründet.⁴⁹² Grundstücksverkäufe werden in Ländern mit DBA dabei nur mittelbar berücksichtigt, d. h. nur für die Frage, ob überhaupt die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist. In Ländern ohne DBA sind Immobilienveräußerungen hingegen unmittelbar zu berücksichtigen, d. h. sie werden zusätzlich auch uneingeschränkt der

⁴⁹⁰ zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

⁴⁹¹ Vogel/Lehner, a. a. O., Art. 23, Rn. 16.

⁴⁹² Ebenda.

Besteuerung im Inland unterworfen, sofern ein gewerblicher Grundstückshandel bzw. ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorliegt.⁴⁹³

Besteht zwischen Deutschland und dem Belegenheitsstaat der Immobilie **kein DBA**, so kann eine Doppelbesteuerung auch hier nur durch **Anrechnung bzw. Abzug** der ausländischen Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer nach § 34c Abs. 1 bis 3 EStG reduziert werden.

Wie bereits oben dargelegt, werden Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens bei Vorlage eines Doppelbesteuerungsabkommens i. d. R. im Belegenheitsstaat der Immobilie besteuert, vgl. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA. In Deutschland werden die Einkünfte dann freigestellt, jedoch im Rahmen des **Progressionsvorbehalts** berücksichtigt, sofern es sich um einen steuerpflichtigen Vorgang handelt (§§ 15, 23 EStG). Der Progressionsvorbehalt ist gem. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 2 Nr. 3 EStG jedoch -in Abweichung zu den Vermietungseinkünften- nicht nur bei Einkünften aus Drittstaaten beachtlich, sondern aus allen Staaten, einschließlich dem EU-/EWR-Raum, da im § 32b Abs. 1 S. 2 EStG der Verweis auf Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilien fehlt.

2.5.4.3 Besteuerung der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit Immobilienbesitz

Nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA werden Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. In den neueren Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland sind allerdings häufig Grundbesitzklauseln gem. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA verankert.⁴⁹⁴ Hiernach kann bei Immobiliengesellschaften eine Besteuerung im Belegenheitsstaat der Immobilien durchgeführt werden.⁴⁹⁵ Art. 13 Abs. 4 des OECD-MA qualifiziert als Immobiliengesellschaft Gesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 % aus unbeweglichem Vermögen besteht. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung hat durch den Ansässigkeitsstaat zu erfolgen. In Deutschland erfolgt dies regelmäßig durch die Anrechnung der ausländischen Steuer.⁴⁹⁶ Durch diese Grundbesitz- bzw. Immobilienklausel wird verhindert, dass durch die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht entzogen wird.

Ungeklärt ist, welche Folgen der Übergang des Besteuerungsrechtes vom Ansässigkeits- auf den Belegenheitsstaat durch den Abschluss eines DBA mit Grundbesitzklausel i. S. d. Art 13 Abs. 4 OECD-MA hat. So ist bislang noch nicht durch die höchstrichterliche Rechtsprechung geklärt, inwieweit die Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes durch den Abschluss bzw. die Änderung eines DBA eine Entstrickungsbesteuerung auslöst.⁴⁹⁷

⁴⁹³OFD Nürnberg v. 15.07.1993, DStR 1993, S. 1481.

⁴⁹⁴Siehe auch wie oben unter 1.5.3.4.

⁴⁹⁵Pietrek/Busch/Mätzig, IStR 2014, S. 660.

⁴⁹⁶Vgl. § 34d Nr. 4 b) EStG; Schönfeld/Ditz/Lieber: Doppelbesteuerungsabkommen, 1. A., 2013, Art. 13 DBA, Rz. 81,97.

⁴⁹⁷Lindauer/Kutschka, BB 2016, S. 669; Bron, IStR 2014, S. 918; Herbert/Sendke, IStR 2014, S. 499; Bron, IStR 2012, S. 904; Töben/Reckwardt, FR 2007, S. 159.

Literatur

- Beermann, Gosch. Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, EUGH-Verfahrensrecht/Kommentar, Loseblattausgabe. Bonn
- Biergans (1992) Einkommensteuer, Systematische Darstellung und Kommentar, 6. Aufl. München
- Blümich. Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz/Kommentar, Loseblattausgabe. München
- Boruttau (2018) Grunderwerbsteuergesetz/Kommentar, 19. Aufl. München
- Feyerabend, Schmidt (2009) Besteuerung privater Kapitalanlagen, 1. Aufl. München
- Frotscher, Geurts. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattausgabe. Freiburg
- Gottwald, Behrens (2015) Grunderwerbsteuer/Handbuch für die Gestaltungs- und Beratungspraxis, 5. Aufl. Köln
- Grasmück (2009) Reisekosten, Bewirtung und Repräsentationskosten im Steuerrecht, 2. Aufl. Stuttgart
- Herrmann, Heuer, Raupach. Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz/Kommentar Loseblattausgabe. Köln
- Hofmann (2017) Grunderwerbsteuergesetz/Kommentar, 11. Aufl. München
- Hübschmann, Hepp, Spitaler, Fischer. Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung/Kommentar, Loseblattausgabe. Köln
- Jesch, Schilder, Striegel (2009) Rechtshandbuch Immobilien-Investitionen, 1. Aufl. München
- Kirchhof (2019) Einkommensteuergesetz/Kompaktkommentar, 18. Aufl. Heidelberg
- Knobbe-Keuk (1993) Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. Köln
- Korn, Strahl (2010) Steuergesetzesänderungen 2010, 1. Aufl. Bonn
- Lenski, Steinberg. Gewerbesteuergesetz/Kommentar, Loseblattausgabe. Köln
- Lippross, Seibel. Basiskommentar Steuerrecht, Loseblattausgabe. Köln
- Maus (1996) Leasing im Handels- und Steuerrecht, 1. Aufl. Herne
- Pahlke, König (2014) Abgabenordnung, 3. Aufl. München
- Pilz (2007) Immobilienaktien und REIT's, 1. Aufl. München
- Prinz, Kanzler (2018) NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 3. Aufl. Herne
- Rau, Dürrwächter. UStG/Kommentar, Loseblattausgabe. Köln
- Rose, Watrin (2017) Ertragsteuern, 21. Aufl. Berlin
- Rössler, Troll, Halaczinsky. Bewertungsgesetz/Kommentar, Loseblattausgabe. München
- Seibt, Conradi (2008) Handbuch REIT-AG, 1. Aufl. Köln
- Schmidt L (2019) Einkommensteuergesetz/Kommentar, 38. Aufl. München
- Schreiber (2011) Immobilienrecht Handbuch, 3. Aufl. Berlin
- Schönenfeld, Ditz (2013) Doppelbesteuerungsabkommen, 1. Aufl. Köln

- Söffing, Söffing, Thonemann-Micker (2014) Gewerblicher Grundstückshandel und private Veräußerungsgeschäfte mit Grundstücken, 4. Aufl. Herne
- Sölch, Ringleb. Umsatzsteuergesetz, Loseblattausgabe. München
- Spiegelberger, Spindler, Wälzholz (2015) Die Immobilie im Zivil- und Steuerrecht, 2. Aufl. Köln
- Tipke, Lang (2018) Steuerrecht, 23. Aufl. Köln
- Tonner (2013) Leasing im Steuerrecht, 6. Aufl. Heidelberg
- Usinger, Minuth. Immobilien, Recht und Steuern/Handbuch für die Immobilienwirtschaft, 4. A. Stuttgart
- Vogel, Lehner (2015) Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. München
- Weber, Küting. Handbuch der Rechnungslegung, Loseblattausgabe. Stuttgart
- Winnefeld (2015) Bilanzhandbuch, 5. Aufl. München
- Wöhe, Bilstein, Häcker (2013) Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 11. Aufl. München

Stichwortverzeichnis

A

Abbruchkosten, 63
Abgeltungsteuer, 241
Abkommensübersicht, 287
Abschreibung, 70
AfA-Arten, 72
 außerordentliche, 82
 außerplannmäßige, 83
 erhöhte AfA, 78
 planmäßige, 78, 83
 Sonder-AfA, 72
 Teilwert-AfA, 72, 162
AfA-Berichtigung, 82
AfA-Methoden, 76
 degressive, 77
 lineare, 76
AfA-Objekte, 74
Angehörige, 147, 158
Anrechnung, 288
Anrechnungsmethode, 277, 288
Anschaffungskosten, 52, 258
 Ansatz, 55
 Anschaffungsnebenkosten, 52
 Anschaffungspreis, 53
 Anschaffungspreisminderungen, 55
 Aufteilung, 55
 für den Mietvertrag, 57
 nachträgliche, 54
Arbeitskosten, 138
Arbeitszimmer, häusliches, 37, 140, 185
 Arbeitsecke, 37
 Aufwendungen, 162
Aufkommensneutralität, 8
Aufteilungsmaßstab, sachgerecht, 168
Aufwandsverteilungsthese, 70

Aufwendungen

 fehlgeschlagene, 155
 vergebliche, 155
Ausfall einer privaten Darlehensforderung, 22
Außenanlage, 28, 33, 75

B

Baudenkmäler gem. § 7i EStG, 80
Bauherrenerlass, 258
Bauträgermodell, 119
Bedarfsbewertung, 84
Beherrschung, faktische, 130
Beherrschungsidentität, 130
Belegenheitsprinzip, 276
Belegenheitsstaat, 277, 290
Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG, 170
Besteuerung
 der Veräußerung, 184, 230, 242, 259, 273, 282, 291
 Ersatzbeschaffung, 186
 höhere Gewalt, 82
 steuerfreie Rücklage, 186
Beteiligungsidentität, 130
Betrachtungsweise, isolierende, 279
Betriebsaufgabe, 132
Betriebsaufspaltung, 129
 Besitzunternehmen, 132
 Betriebsunternehmen, 129
 sachliche und personelle Verflechtung, 9, 129
 wesentliche Betriebsgrundlage, 129
Wiesbadener Modell, 131

- Betriebsvermögen, 159
 gewillkürtes, 15
 notwendiges, 133
- Betriebsvermögensvergleich, 160, 175
- Betriebsvorrichtung, 28, 32
- Bewertung
 Bewertungsmaßstäbe nach HGB/EStG, 52
 Ertragswertverfahren, 87
 für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer, 97
 nach dem Bewertungsgesetz, 84
 Sachwertverfahren, 56, 88
 Vergleichswertverfahren, 99
 von Immobilien, 50
- Bewertungsmaßstab, 3, 50–52, 67, 97
- Bewirtschaftungskosten, 99
- Blockheizkraftwerk, 32, 225
- Bodenwert, 88
- Börsenzulassung, 269
- Bruchteilsgemeinschaft, 234
- Buchführungspflicht, 281
- Buchwert, 122, 187
- C**
- Campingplätze, 164
- D**
- Damnum, 153, 257
- Darlehen, unverzinsliches, 23
- Darlehensaufnahme durch Ehegatten, 20
- Direktinvestition, 107
- Disagio, 153, 257
- Doppelbesteuerung, 274
- Doppelbesteuerungsabkommen, 275
- Doppelgesellschaft, 129
- Drei-Objekt-Grenze, 189, 282
- Drei-Objekt-Theorie, 188
- Drittaufwand, 71
- E**
- Eigennutzung zu Wohnzwecken, 2, 6, 199
- Eigentum, zivilrechtliches und wirtschaftliches, 3, 39
- Einheitsbilanz, 83
- Einheitswert, 8, 84, 85, 176, 222
 Ermittlung, 85
- Einkünfte
 aus Gewerbebetrieb, 209, 228, 240
 aus Vermietung und Verpachtung, 8, 126, 133, 151, 235, 278
 Einnahmen, 8, 152
 Werbungskosten, 152, 200
- Einkünfteermittlung, 160, 279
 Betriebsausgaben, 258
 Betriebseinnahmen, 160, 161
- Einkünftezielungsabsicht, 145, 160
 fehlende, 160
 nicht auf Dauer angelegte Vermietung, 146
 Totalüberschussprognose, 147, 150
 unbebaute Grundstücke, 98, 146
 verbilligte Überlassung einer Wohnung, 147
- Vermietung
 einer Ferienwohnung, 148
 eines aufwendig gestalteten Wohngebäudes, 148
- Einnahmen-Überschussrechnung, 9, 175
- Einzelveräußerung, 185
- Emäßigung des Einkommensteuertarifs
 Handwerkerleistungen, 137
 Haushaltsnahe Dienstleistungen, 137
- Entnahme, 124, 186
- Entnahmewillen, 187
- Entwicklungsreich, städtebaulicher gem. § 7h EStG, 80
- Erbbaurecht, 88, 102
- Erbschaftsteuer
 Festsetzung und Entrichtung, 252
 Freibeträge, 251
 Steuerstundung, 248
 Steuertarif, 251
 Überlassung Familienheim, 5, 246
 Verschonungsabschlag, 247
- Ergänzungsbilanz, 214
- Ergebnisermittlung, periodengerechte, 83
- Erhaltungsaufwand, 66
- Ermittlung der Einkünfte
 AfA, 153
 Einnahmen, 152
 Erhaltungsaufwendungen, 153
 Finanzierungskosten, 153
 Grundsteuer, 154
 Räumungskosten, 154
 Reisekosten, 154
 Schönheitsreparaturen, 154
 Steuerberaterkosten, 155

- Umlagen (Nebenkosten), 152
Umsatzsteuer, 155
vergebliche bzw. fehlgeschlagene Aufwendungen, 155
Versicherungsbeiträge, 155
Werbungskosten, 152
bei verbilligter Überlassung, 155
Ersatzwirtschaftsgüter, 186
Erschließungskosten, 53
Ertragsteuer, 5, 8, 10
Ertragswertverfahren, 87, 98
Erwerb
entgeltlicher, 121, 215, 237
durch Tausch, 122
unentgeltlicher, 123
gemischte Schenkung, 124
Erwerbskosten, 122
Erwerbsnebenkosten, 122
Escape-Klausel, 18
- F**
Fahrstuhl, 31, 74
Familienheim, 37, 246
Ferienwohnung, 146, 148
Feststellungslast, 62, 149, 151
Finanzierung der Immobilie, 16
Finanzierungsleasing, 41
Mietkauf, 45
Sale-and-lease-back, 46
Spezialleasing, 42
Teilamortisationsvertrag, 42
Vollamortisationsvertrag, 45
Forderungsausfall, 23
Freibetrag, 51, 251
Freistellung der ausländischen Einkünfte, 11, 12, 277, 290
Freistellungsmethode, 277, 287, 290
Drittstaat, 13, 290
Progressionsvorbehalt, 12, 290
Fremdnutzung, 6, 163
- G**
Garage, 29, 191
Gebäude, 25
auf fremdem Grund und Boden, 90
Aufwandsverteilungsposten, 48
selbständige Gebäudeteile, 32
unselbständige Gebäudeteile, 31
Gebäudeertragswert, 99, 104
Gebäuderegelherstellungswert, 102
Gebäudereinertrag, 100
Gebäudesachwert, 88, 104
Gebäudefeil, 31
Gebrauchsüberlassung, 157, 165
Gebrauchswertsteigerung, 60
German REIT, 108, 268
Ausschüttung an die Anleger, 270
Börsenzulassung, 269
Immobilienhandel, 270
Mindesteigenkapitalanforderungen, 270
Streuung der Aktien der REIT-AG, 269
Vermögens- und Ertragsanforderungen, 270
Gesamthandsvermögen, 192, 231
Gesamtrechtsnachfolge, 195, 244
Gestaltungsmisbrauch, 159
Gewerbesteuer, 163
einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1
GewStG, 220, 222
Ermittlung, 220
erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2
GewStG, 220, 223
Hinzurechnungen, 220
Kürzungen, 221
Gewinnerzielungsabsicht, 160, 189
Großraumbüro, 142
Grund und Boden, 6, 27, 54, 198
Grundbesitzwert, 85
Grunderwerbsteuer, 4, 108
Anzeigepflicht, 116
Bemessungsgrundlage, 213
einheitliches Vertragswerk, 111
Entstehung, Festsetzung und Zahlung, 114
grunderwerbsteuerlicher Organkreis, 239
Steuerbefreiungen, 112, 213

- Steuersatz, 114
 Steuerschuldner, 114
 Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns, 213, 239
 Vereinigung von 95 % der Anteile, 215, 238
G
 Grundfreibetrag, 279
 Grundsteuer, 7, 85, 175
 Bemessung, 7, 177
 Erhebung, 178
 Erlass, 178
 Festsetzung, 178
 Haftungsschuldner, 176
 Steuerbefreiung, 176
 Steuergegenstand, 175
 Steuerschuldner, 176
 Grundsteuermesszahl, 177
 Grundsteuerreform
 bebaute Grundstücke, 92
 Erbaurecht, 96
 Ertragswertverfahren, 93
 Gebäude auf fremden Grund und Boden, 96
 Ländermodell, 96
 Sachwertverfahren, 95
 unbebaute Grundstücke, 91
 Grundsteuer-Reformgesetz, 90
 Grundsteuerwert, 8, 36, 85, 91
G
 Grundstück, 25
 bebautes, 87, 98
 unbebautes, 86, 98, 146
 Zerlegung, 25
 Grundstückshändler, gewerblicher, 282
 Grundstückserwerb, 114, 216
 durch Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartner, 114
 Grundstücksschenkung, 114, 123
 Teilung des Nachlasses, 114
 von Todes wegen, 114, 244
 Grundstückshandel, gewerblicher, 135, 188, 291
 Grundstückshändler, gewerblicher, 188

H
 Haftungsschuldner, 176
 Haltefrist, 194
 Haushaltsführung, doppelte, 182
 Heizungsanlage, 31, 74
 Herstellungskosten, 58, 200
 Abbruchkosten, 63
 Abgrenzung
 zu Anschaffungskosten, 58
 zum Erhaltungsaufwand, 59
 Ansatz, 65
 Ermittlung, 64
 Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen, 59

I
 Immobilie
 im Betriebsvermögen, 159, 185
 im Privatvermögen, 135, 194
 Veräußerung, 230
 Immobilien-Leasing, 203
 degressiv gestaffelte Leasingraten, 204
 Forfaitierung, 204
 Mieterdarlehen, 204
 Mietvertrag, 46
 Ratenkauf, 205
 Immobilienbesteuerung, internationale, 274
 Immobilienfonds, 253
 geschlossene, 253
 offene, 260
 Immobilienprodukt, 252
 Inbound-Immobilieninvestments, 274
 Instandhaltungsrücklage, 154
 Investition
 indirekte, 207
 Investitionszyklus, 208

J
 Jahresrohmiete, 87, 181

K
 Kapitalgesellschaft, 237
 Kaufpreis, symbolischer, 111
 Kaufpreisaufteilung, 28, 56, 57

L

- Ladeneinbauten, 34
Leasing, 40
Liegenschaftszinssatz, 100

M

- Materialkosten, 65
Mieterneinbauten, 34, 48
Mieterumbauten, 34, 48
Mieterzuschuss, 157
Mietforderung, 152
Mietvertrag zwischen Angehörigen, 158
Mitunternehmerinitiative, 228
Mitunternehmerrisiko, 229
Mitunternehmerschaft, 228
Mitunternehmerstellung, 228

N

- Nachbehaltensfrist, 239
Nachhaltigkeit, 126, 189
Nachlassverbindlichkeit, 245
Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts, 105
Nebenkosten, 152
Nebentätigkeit, 226
Nießbrauch, 47
Nutzung, betriebliche und private, 124
Nutzungsänderung, 169
Nutzungsdauer, 49, 83

O

- OECD-Musterabkommen, 275
Öffnungsklausel, 105
Open-End-Prinzip, 260
Operating-Leasing, 40
Optionsklausel, 43
Organschaft, 132
Outbound-Immobilieninvestments, 274, 286

P

- Personengesellschaft
gewerblich geprägte, 132, 209, 210
originär gewerbliche, 209, 210
vermögensverwaltende, 208, 233
Poolarbeitsplatz, 142
Privatvermögen, 13, 16, 135

- Progressionsvorbehalt, 277
Publikumsfonds, 260

Q

- Quellenstaat, 276

R

- Räumungskosten, 154
Recht, grundstückgleiches
Erbbaurecht, 26, 27
Teileigentum, 26, 27
Wohnungseigentum, 26, 27
Regelherstellungskosten, 102
Reinertrag, 99
Reisekosten, 154
Restnutzungsdauer, 162
Restwertmethode, 57
Riester-Rente, 136
Rolltreppe, 31
Rücklage gem. § 6b EStG, 273

S

- Sachwertverfahren, 5, 56, 57, 87, 88, 90–92, 95, 96, 98, 99, 101, 103
Wertermittlung, 101
Sanierung, energetische, 66
Sanierungsaufwendungen, 66, 139
Sanierungsgebiet gem. § 7h EStG, 80
Schachtelbeteiligung, 241
Scheinbestandteil, 33, 164
Schenkung, gemischte, 124
Schenkungsteuer, 5, 10
Schönheitsreparatur, 154
Schornsteinfegerleistungen, 137
Schrankennorm, 276
Schuldzinsen, 19, 153
Seeling-Modell, 121, 188
Sicherheitszuschlag, 150
Sonderabschreibung für den
Mietwohnungsneubau, 78
Sonderausgabenabzug gem. § 10 f. EStG, 135
Sonderbetriebsvermögen, 219
Sonderbilanz, 219
Sonderleistung, 128
Sondervergütung, 219, 230
Sonderwerbungskosten, 257

- Sparer-Pauschbetrag, 241, 272
 Spezialfonds, 260
 Splitting-Verfahren, 279
 Steuerbefreiung
 der REIT-AG, 270
 nach § 3 GrEStG, 112
 Steuerberaterkosten, 155
 Steuerinländer/ausländer, 4, 10, 274, 282
 Steuermesszahl, 177
 Steuersatz, 4, 174, 252
 Steuerstundung, 248, 256
 Substanzsteuer, 2
- T**
 Teileigentum, 27, 90
 Teileinkünfteverfahren, 241
 Teilwert, 67
 Telearbeitsplatz, 142
 Transparenzprinzip, 218
 Treuhandverhältnis, 50
- U**
 Überkreuzvermietung, 159
 Übertragung, unentgeltliche, 244
 Festsetzung und Entrichtung der Erbschaftsteuer, 252
 Gesamtrechtsnachfolge, 195, 200, 244
 vorweggenommene Erbfolge, 192, 244
 Umsatzsteuer, 4, 116
 Bemessungsgrundlage, 119
 Geschäftsveräußerung im Ganzen, 116, 230
 Nutzungsänderung, 169
 Optionsrecht, 7, 119, 166, 218, 230
 Schuldner der Umsatzsteuer bei Verkauf mit Option, 120
 Steuerbarkeit des Erwerbsvorgangs, 116
 Steuersatz, 174
 Umsatzsteuerbarkeit des Vermietungs-umsatzes, 163
 Umsatzsteuerbefreiung des Vermietungs-umsatzes, 163
 Verkauf mit Option, 119
 Unbedenklichkeitsbescheinigung, 108
 Unterkunft, 36
- V**
 Veräußerung der Immobilie, 230, 242
 Veräußerungsgeschäft, privates, 10, 194
 Anschaffungsvorgang, 52, 195
 Fiktion des Anschaffungsvorgangs, 195
 Freigrenze, 203
 Haltefrist, 195
 Herstellung, 58, 195
 unentgeltlicher Erwerb, 123
 Veräußerung, 196
 Veräußerungsfiktion, 197, 203
 Veräußerungsgewinn, 200
 Verlustberücksichtigung, 203
 zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke, 195, 197
 Vergleichswertverfahren, 99
 Verkehrsteuer, 12, 245
 Verkehrswert, 55
 Verkehrswertermittlung, 57
 Verlustausgleich
 horizontaler, 194, 203
 vertikaler, 194, 203
 Vermietung, gewerbliche, 126, 209
 Vermögensverwaltung, 126
 Verpflichtungsgeschäft, 195
 Verschonungsregelung, 5, 245
 Versicherungsbeiträge, 155
 Vertragswerk, einheitliches, 257
 Vervielfältiger, 87, 102
 Vorfalligkeitsentschädigung, 21
 Vorkaufsrecht, 109
 Vorsteuer, 7, 121, 187
 Vorsteuerabzug, 121, 167
 Vorsteuerkorrektur, 170, 188
- W**
 Welteinkommensprinzip, 11, 274
 Wert, gemeiner, 69, 201
 Wertverzehrthese, 70
 Wirtschaftsgut, selbständiges, 75
 Wohn- und Schlafräume, 174
 Wohnförderkonto, 136
 Wohnrecht, 110
 Wohnsitzstaat, 274, 277
 Wohnung, 35
 Wohnungseigentum, 27

Z

- Zebragesellschaft, 234
Zerlegung eines Grundstücks, 25
Zinsschranke, 17
Zinsschrankenregelung, 17
Zuordnungswahlrecht, 120, 167
- Zuschuss, 156
echter, 174
unechter, 174
Zuwendung, freigebige,
 Darlehensgewährung, 24
Zweitwohnungsteuer, 180