HAV
HAMBURGISCHER
ANWALTVEREIN e.V.

HAV-SEMINARE



Grundlagen des Immobiliensteuerrechts

29. Mai 2024 von 15:00 bis 18:15 Uhr

Rechtsanwalt Dr. Marc Schacht, Steuerberater, Hamburg

Grundlagen des Immobiliensteuerrechts

Skript

Seminar beim Hamburgischen Anwaltsverein e.V.

29. Mai 2024

Dr. Marc Schacht, Rechtsanwalt, Steuerberater, Hamburg

Inhalt

A. Einleitung 5
I. Immobiliensteuerrecht 5
II. Steuerarten 5
III. Rechtsquellen 5
IV. Ziel des Skripts / Aufbau 6
B. Erwerb von Immobilien 7
I. Grunderwerbsteuer 7
1. Allgemeines 7
2. Verhältnis zu anderen Steuern 8
3. Höhe der Grunderwerbsteuer / Zeitpunkt / Fälligkeit 8
4. Rückgängigmachung 10
5. Kauf vom Bauträger / Einheitliches Vertragswerk 10
6. Erwerb von Gesellschaftsanteilen 11
7. Konzernklausel 12
8. Steuerschuldner 12
9. Ausnahmen von der Besteuerung und Rückgängigmachung 13
10. Unbedenklichkeitsbescheinigung und Eintragung ins Grundbuch 13
11. Sonstiges 13
II. Umsatzsteuer bei Erwerb von Immobilien 14
1. Allgemeines 14
2. Steuerbefreiung 14
3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers 15
4. Vorsteuerkorrektur 15
5. Aufteilung 16
6. Zuordnung der Immobilie 16
7. Geschäftsveräußerung im Ganzen 17

8. Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer 17
C. Halten und Nutzen von Immobilien, insbes. durch Privatpersonen 18
I. Ertragsteuern – Allgemeines 18
II. Privatvermögen vs. Betriebsvermögen 18
III. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 18
IV. Steuerliche Abschreibung (AfA) bei privat vermieteten Wohnimmobilien 19
1. Anwendungsbereich der Absetzung für Abnutzung 19
2. Grundsätzliches/ Allgemeines zur AfA 19
3. Bestandsimmobilien 20
4. Wohnungsbauförderung nach § 7 Abs. 5a EStG n. F. (Degressive AfA) 20
5. Erweiterte Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b EStG) (nach WachstumschancenG) 20
6. Denkmalgeschützte Objekte 21
V. Bauliche Änderungen an Immobilien („Anschaffungsnahe Aufwendungen“) 21
VI. Umsatzsteuer bei Vermietung 22
VII. Erbbaurecht 22
VIII. Gewerbesteuer 23
1. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzins 23
2. Erweiterte Gewerbesteuerkürzung 23
IX. Denkmal-Afa bei selbstgenutztem Wohneigentum 24
X. Grundsteuer 24
1. Grundsätzliches zur Grundsteuer 24
2. Besteuerungsvorgang (noch aktuell) 25
3. Ausnahmen von der Besteuerung und Rückgängigmachung 26
4. Grundsteuer (ab 2025) 26
XI. Vermögensteuer 27
XII. Eigenheimzulage 27
XIII. „Bauabzugsteuer“ 27
1. Allgemeines 27
2. Voraussetzungen des Abzugs 27
3. Ausnahmen 27
D. Veräußerung von Immobilien 29
I. Entgeltlichkeit 29
II. Veräußerung von Immobilien 29
1. Privatvermögen 29
2. Betriebsvermögen 29

3. Gewerblicher Grundstückshandel 29
E. Unentgeltliche Übertragung 32
1. Bewertung 32
2. Unbebaute Grundstücke 32
3. Bebaute Grundstücke 32
4. Erbbaurechte 33
5. Schenken/Vererben 33
6. Steuerbefreiung des Familienheims 34
F. Sonstiges - Allgemeines zum Besteuerungsverfahren 35
I. Rechtsschutz 35
II. Betriebsprüfung 35

Der Inhalt dieser Unterlagen stellt keine individuelle Beratung dar und kann eine solche nicht ersetzen. Bei der Erstellung der Unterlagen wurde mit größtmöglicher Sorgfalt gearbeitet, Fehler sind trotzdem nicht auszuschließen. Daher wird für den Inhalt und die Richtigkeit und Vollständigkeit der Unterlagen keine Haftung übernommen.

Anmerkung: Markierungen innerhalb eines zitierten Gesetzestextes stammen vom Verfasser dieses Skripts.

A. Einleitung

I. Immobiliensteuerrecht

Unter Immobiliensteuerrecht versteht man die Zusammenfassung all der Steuerrechts(teil)disziplien, die sich unmittelbar oder mittelbar mit

- Erwerb
- Halten / Nutzung
- Veräußerungkauf
- Unentgeltlicher Übertragung

von Immobilien befassen. Einige Steuerarten, z. B. die Grunderwerb- oder die Grundsteuer, betreffen nur (die Übertragung bzw. das Halten von) Immobilien, während andere Steuern (z. B. Einkommen- oder Umsatzsteuer) allgemein ausgerichtet sind, aber eben auch auf „Immobilienfälle“ Anwendung finden.

II. Steuerarten

Prinzipiell unterscheidet man, bezogen auf den Besteuerungstatbestand bzw. die Belastungswirkungen, mehrere **Arten von Steuern**:

- **Ertragsteuern**: Besteuert wird ein erzielter Gewinn oder Überschuss. Hierzu zählen die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer, die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag (letztere als sog. Zuschlagsteuern).
- **Substanzsteuern**: Besteuert wird das Innehaben / Besitzen eines bestimmten Besteuerungsgegenstandes. Hierzu zählen die Grundsteuer, die Erbschaftsteuer (str.) und (früher) die Gewerbekapital- und die Vermögensteuer.
- **Verkehrsteuern**: Besteuert wird der Güter- / Dienstleistungsverkehr. Hierzu zählen u.a. die Umsatzsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Versicherungsteuer.
- **Verbrauchsteuern** und Zölle: Besteuert wird der Verbrauch bestimmter Waren, z.B. Tabaksteuer, Energiesteuer, bzw. die Einfuhr von Waren in den europäischen Binnenmarkt

Mitunter wird die Differenzierung auch etwas anders vorgenommen, z.B. wenn zwischen direkten und indirekten, oder zwischen Personal- und Realsteuern unterschieden wird.

III. Rechtsquellen

Steuerrecht ist ein **Massengeschäft**. Um eine einheitliche Anwendung des Steuerrechts zu gewährleisten, gibt es neben den einzelnen **Steuergesetzen** eine

Vielzahl von **Verwaltungsanweisungen** um eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten. Diese binden zwar grundsätzlich nur die Verwaltung, sind jedoch im Rahmen der Gestaltung unbedingt zu berücksichtigen, da man sich ansonsten auf längere Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung einstellen kann. Verwaltungsanweisungen ergehen in Form von Richtlinien, Schreiben des Bundesfinanzministeriums und Erlassen der Oberfinanzdirektionen.

Von nicht zu unterschätzender Bedeutung sind europäische Verordnungen und Richtlinien, insbesondere, aber nicht ausschließlich, auf dem Gebiet der indirekten Steuern.

IV. Ziel des Skripts / Aufbau

Das vorliegend Kurzskript greift – überblicksartig – die Themen heraus, die im Zusammenhang mit Immobilien mittelbar oder unmittelbar von Bedeutung sein können. Dabei soll nur ein kurzer Überblick gegeben werden, um ein Gefühl für mögliche Problemfelder zu vermitteln, die sich im Zusammenhang mit Immobilien und Immobilientransaktionen ergeben können. Das Skript kann eine individuelle Beratung nicht ersetzen.

Die Gliederung des Skripts ist historisch orientiert. An die mit dem Erwerb der Immobilie verbundenen steuerlichen Themen knüpfen Halten und Nutzung der Immobilie an. Danach werden die Steuerthemen der Veräußerung bzw. unentgeltlichen Übertragung dargestellt. Abschließend geht es, zum weiterführenden Verständnis, um allgemeine Grundsätze des Besteuerungsverfahrens, insbesondere um die Frage des Rechtsschutzes.

B. Erwerb von Immobilien

I. Grunderwerbsteuer

1. Allgemeines

Die Grunderwerbsteuer fällt beim Erwerb eines **inländischen Grundstückes** an und ist eine **Verkehrsteuer**, das heißt, sie knüpft an Akte des Rechtsverkehrs an, also an den Leistungsaustausch i.d.R. auf Grundlage zivilrechtlicher Rechtsgeschäfte.

§ 1 GrEStG zählt die der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgänge auf:

> **§ 1 GrEStG - Erwerbsvorgänge**
>
> (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:
>
> 1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
>
> 2. die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
>
> 3. der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. 2Ausgenommen sind
>
> a) der Übergang des Eigentums durch die Abfindung in Land und die unentgeltliche Zuteilung von Land für gemeinschaftliche Anlagen im Flurbereinigungsverfahren sowie durch die entsprechenden Rechtsvorgänge im beschleunigten Zusammenlegungsverfahren und im Landtauschverfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz in seiner jeweils geltenden Fassung,
>
> b) der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch in seiner jeweils geltenden Fassung, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist,
>
> c) der Übergang des Eigentums im Zwangsversteigerungsverfahren;
>
> 4. das Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren;
>
> 5. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs oder der Rechte aus einem Meistgebot begründet;
>
> 6. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufangebot begründet. Dem Kaufangebot steht ein Angebot zum Abschluss eines anderen Vertrags gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann;
>
> 7. die Abtretung eines der in den Nummern 5 und 6 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte begründet.
>
> (2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Die Einräumung einer Kaufoption als solcher unterliegt noch nicht der Grunderwerbsteuer, erst deren Ausübung. Den Grundstücken stehen Erbbaurechte, Gebäude auf fremden Boden und Wohnungen nach dem WEG gleich.

Die Grunderwerbsteuer ist im **Grunderwerbsteuergesetz** geregelt. Kompliziertere Fallkonstellationen (insbesondere: Immobiliengesellschaften, Treuhändermodelle, Einheitliches Vertragswerk) sind in bundesweit abgestimmten Ländererlassen geregelt.

2. Verhältnis zu anderen Steuern

Zur Vermeidung einer Doppelbelastung sind Vorgänge, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, von der **Umsatzsteuer** befreit.

> **§ 4 UStG - Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen**
>
> Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:
>
> […]
>
> 9. a) die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Diese Umsatzsteuerbefreiung kann jedoch erhebliche Nachteile mit sich bringen, so dass der Verkäufer hierauf unter gewissen Voraussetzungen verzichten kann. Dann fallen sowohl GrESt als auch USt an.

Auch die Doppelbelastung mit **Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer** wird durch eine Steuerbefreiung vermieden:

> **§ 3 GrEStG - Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung**
>
> Von der Besteuerung sind ausgenommen:
>
> […]
>
> 2. der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. Schenkungen unter einer Auflage unterliegen der Besteuerung jedoch hinsichtlich des Werts solcher Auflagen, die bei der Schenkungsteuer abziehbar sind;

3. Höhe der Grunderwerbsteuer / Zeitpunkt / Fälligkeit

Die Grunderwerbsteuer nach § 11 GrEStG beträgt 3,5%. Von der Möglichkeit, **höhere Steuersätze** festzulegen (Art. 105 Abs. 2a GG), haben mittlerweile nahezu alle Bundesländer Gebrauch gemacht:

Bundesland	**Letzte Erhöhung**	**auf**
Schleswig-Holstein	01.01.2014	6,5 %
Brandenburg	01.07.2015	6,5 %
Nordrhein-Westfalen	01.01.2015	6,5 %
Saarland	01.01.2015	6,5 %
Berlin	01.01.2014	6,0 %
Hessen	01.08.2014	6,0 %
Mecklenburg-Vorpommern	01.01.2020	6.0 %
Hamburg	01.01.2023	5,5 %
Sachsen	01.01.2023	5,5 %
Thüringen	01.01.2024	5,0 %
Baden-Württemberg	05.11.2011	5,0 %
Bremen	01.01.2014	5,0 %
Niedersachsen	01.01.2014	5,0 %
Rheinland-Pfalz	01.03.2012	5,0 %
Sachsen-Anhalt	01.03.2012	5,0 %
Bayern	n/a	3,5 %

Hamburg plant, in bestimmten Fällen (Junge Familien beim Erwerb einer selbstgenutzten Immobilie; Erbbaurechtsgrundstücke, Sozialwohnungen) der Steuersatz auf 3,5 % sinken. Eine solche Differenzierung muss vom Bund jedoch erst im Grunderwerbsteuergesetz ermöglicht werden.

Die Grunderwerbsteuer wird normalerweise **auf die Gegenleistung**, in der Regel also auf den Kaufpreis, erhoben. In die Gegenleistung wird alles eingerechnet, was der Erwerber aufwendet, um das Grundstück zu erhalten. So werden in den Wert der Gegenleistung etwa eingeräumte Nießbrauchsrechte, übernommene Grundpfandrechte oder die vom Erwerber übernommene Verpflichtung, die Maklerkosten zu zahlen, eingerechnet. Letzteres aber nur insoweit, als nach dem Maklervertrag der Verkäufer eigentlich verpflichtet wäre, die Maklerkosten zu tragen, und der Käufer sie, aufgrund der Vereinbarung mit dem Verkäufer, übernimmt.

§ 8 GrEStG - Grundsatz

Die Steuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung.

…

§ 9 Gegenleistung

(1) Als Gegenleistung gelten

1. bei einem Kauf: der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen;

2. bei einem Tausch: die Tauschleistung des anderen Vertragsteils einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung;

3. bei einer Leistung an Erfüllungs Statt: der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen wird;

4. beim Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren: das Meistgebot einschließlich der Rechte, die nach den Versteigerungsbedingungen bestehen bleiben;

[…]

(2) Zur Gegenleistung gehören auch

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt;

2. die Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen. Zur Gegenleistung gehören jedoch nicht die auf dem Grundstück ruhenden dauernden Lasten. Der Erbbauzins gilt nicht als dauernde Last;

3. Leistungen, die der Erwerber des Grundstücks anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß sie auf den Erwerb des Grundstücks verzichten;

4. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt.

[…]

Nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zählt die **Umsatzsteuer**. Sofern der Verkäufer zur Steuerpflicht optiert (=Verzicht auf die Steuerbefreiung), ist Steuerschuldner der Leistungsempfänger. Er schuldet die Steuer nicht gegenüber dem Käufer, sondern gegenüber dem Finanzamt, daher gehört die Umsatzsteuer nicht zur grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage.

Kaufpreis ist der für das Grundstück zzgl. aller wesentlichen Bestandteile zu zahlende Preis. Zu den **wesentlichen Bestandteilen** zählen insbesondere die Gebäude, Bepflanzung, Grunddienstbarkeiten und Überbaurechte. Dagegen zählen zum Grundstück weder **Maschinen** noch **Betriebsvorrichtungen**, ebensowenig das Recht auf den Erbbauzins oder Instandhaltungsrückstellungen nach dem WEG. Insofern ist bei der Vertragsgestaltung unbedingt darauf zu achten, dass für diese letztgenannten Gegenstände der **Kaufpreis gesondert ausgewiesen** wird. Da diese Gegenstände nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, nehmen sie allerdings auch nicht an der Umsatzsteuerbefreiung teil (s.o.). Auf sie ist also ggf., wenn der Verkäufer Unternehmer ist, zusätzlich Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Bei einem Kaufvertrag **entsteht die Steuer**, wenn ein wirksamer notarieller Vertrag vorliegt, in dem sich der Käufer zur Zahlung des Kaufpreises sowie zur Abnahme des Grundstückes und der Verkäufer zur Übereignung des Grundstückes an den Käufer verpflichtet. Ob der Kaufpreis schon entrichtet wurde, ist für die Entstehung der Steuerschuld unerheblich, ebenso die Eintragung des Käufers ins Grundbuch. Unter einer Bedingung stehende oder von einer Genehmigung abhängige Erwerbsvorgänge lassen die die Steuer **mit dem Eintritt der Bedingung** beziehungsweise der Erteilung der Genehmigung entstehen (§ 14 GrEStG).

Die Grunderwerbsteuer ist erst zu zahlen, wenn ein Grunderwerbsteuerbescheid ergangen ist. Dann ist die Steuer innerhalb eines Monats zur Zahlung **fällig**.

4. Rückgängigmachung

Wird ein Kauf rückgängig gemacht, kann auch die Grunderwerbsteuer erstattet werden. Dies geschieht nur auf Antrag, der nur zulässig ist:

- bei vertraglich vereinbartem Rücktrittsrecht bzw. Wiederkaufsrechts: innerhalb von zwei Jahren;
- bei Rückgängigmachung aufgrund von Nichterfüllung der Vertragsbedingungen.

§ 16 GrEStG

[…]

(2) Erwirbt der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben,

1. wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. Ist für den Rückerwerb eine Eintragung in das Grundbuch erforderlich, so muß innerhalb der Frist die Auflassung erklärt und die Eintragung im Grundbuch beantragt werden;

2. wenn das dem Erwerbsvorgang zugrundeliegende Rechtsgeschäft nichtig oder infolge einer Anfechtung als von Anfang an nichtig anzusehen ist;

3. wenn die Vertragsbedingungen des Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Übereignung begründet hat, nicht erfüllt werden und das Rechtsgeschäft deshalb auf Grund eines Rechtsanspruchs rückgängig gemacht wird.

5. Kauf vom Bauträger / Einheitliches Vertragswerk

Besonderheiten bestehen in Fällen, in denen der Erwerber ein **unbebautes Grundstück** erwirbt und gleichzeitig oder kurz danach aufgrund vorheriger Pläne / Verpflichtungen ein

Gebäude hierauf errichtet („**einheitliches Vertragswerk**"). Richtet sich die Grunderwerbsteuer in diesem Fall nach dem Kaufpreis für das unbebaute Grundstück oder sind in die Bemessungsgrundlage auch die Kosten für den Bau des Gebäudes einzubeziehen? Nicht in die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind jedenfalls solche Kosten, die der Erwerber aus eigener Veranlassung nach Erwerb des Grundstücks aufbringt. Andererseits sind die Baukosten in folgenden Fällen in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen:

- Gebäude**errichtungsvertrag** wurde bereits **vor** dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen; hier liegt ein enger zeitlicher Zusammenhang vor. Zur Vermeidung der Einbeziehung müssen Verkäufer und Bauträger unterschiedliche Personen sein und zwischen diesen Personen darf kein einvernehmliches Zusammenwirken vorliegen
- Wird der Gebäudeerrichtungsvertrag nach dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen, sind die Kosten hierfür einzubeziehen, wenn der Erwerber rechtlich oder faktisch gezwungen war, den Gebäudeerrichtungsvertrag abzuschließen (z.B.: Bau einer Eigentumswohnung). Auch dann, wenn der gesamte Geschehensablauf vom Veräußerer geplant und vorbereitet war, ist dies schädlich.

Bei gleichzeitigem Abschluss ist ein sachlich enger Zusammenhang in der Regel zu bejahen. Folge: Grunderwerbsteuerbarkeit auch der späteren Baukosten. Für den privaten Bauherrn ergibt sich dabei in der Regel eine Doppelbelastung mit Umsatz- und mit Grunderwerbsteuer, die nach einem jüngeren Urteil des EuGH (Urteil vom 27.11.2008) aber jedenfalls mit EU-Recht vereinbar ist.

> Vgl. Gleichlautende Ländererlasse vom 20.09.2017 zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs (Einheitliches Vertragswerk/Einheitlicher Erwerbsgegenstand)

6. Erwerb von Gesellschaftsanteilen

Unter bestimmten Voraussetzungen ist auch der Erwerb von Anteilen an bzw. der Eintritt in oder der Austritt aus einer Gesellschaft, die Grundvermögen hält, grunderwerbsteuerpflichtig.

> **§ 1 Abs. 2a GrEStG**
>
> (2a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, daß mindestens 90 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand von den an einer Personengesellschaft beteiligten Personengesellschaften werden durch Multiplikation der Vomhundertsätze der Anteile am Gesellschaftsvermögen anteilig berücksichtigt. Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt, gelten die Sätze 4 und 5. Eine unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als neue Gesellschafterin, wenn an ihr mindestens 90 vom Hundert der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mehrstufigen Beteiligungen gilt Satz 4 auf der Ebene jeder mittelbar beteiligten Kapitalgesellschaft entsprechend. Bei der Ermittlung des Vomhundertsatzes bleibt der Erwerb von Anteilen von Todes wegen außer Betracht. Hat die Personengesellschaft vor dem Wechsel des Gesellschafterbestandes ein Grundstück von einem Gesellschafter oder einer anderen Gesamthand erworben, ist auf die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ermittelte Bemessungsgrundlage die Bemessungsgrundlage für den Erwerbsvorgang, für den auf Grund des § 5 Abs. 3 oder des § 6 Abs. 3 Satz 2 die Steuervergünstigung zu versagen ist, mit dem entsprechenden Betrag anzurechnen.

§ 1 Abs. 3 GrEStG

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden; […]

§ 1 Abs. 2a GrEStG enthält die Fiktion eines auf Übereignung an eine neue Personengesellschaft gerichteten Rechtsgeschäfts („Transportfunktion" der Anteilsübertragung)

Bei § 1 Abs. 3 GrEStG geht es um den Erwerb der Verwertungsmöglichkeit für das Grundstück. Der 90%-Gesellschaft wird so behandelt, als gehöre ihm jetzt das Grundstück.

Diese Fälle sind im Einzelfall sehr schwierig und sollten unbedingt vorher geprüft werden.

7. Konzernklausel

Um zu vermeiden, dass konzerninterne Umstrukturierungen durch den Anfall von Grunderwerbsteuer erschwert werden, sieht § 6a GrEStG vor, dass die Steuer nicht erhoben wird, wenn die Steuerentstehung auf bestimmten Umwandlungsvorgängen beruht. Es sind aber nur solche Rechtsvorgänge begünstigt, an denen ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind und bestimmte Vor- oder Nachbehaltensfristen eingehalten werden.

8. Steuerschuldner

Steuerschuldner sind gemäß § 13 GrEStG die an dem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen. Hierbei ist zu beachten, dass die Beteiligten **Gesamtschuldner** sind. Das Finanzamt wird sich zwar zunächst an denjenigen wenden, der sich im Innenverhältnis – also im Verhältnis zwischen Veräußerer und Erwerber – zur Zahlung der Steuer verpflichtet hat. Jedoch ist eine solche vertragliche Vereinbarung im Außenverhältnis ohne Bedeutung und das Finanzamt kann sich bei Nichtleistung des vertraglich Verpflichteten an die andere Partei halten. Für Abreden im Innenverhältnis trägt daher die vom Finanzamt in Anspruch genommene Person das Insolvenzrisiko der jeweiligen Vertragspartei.

§ 13 GrEStG - Steuerschuldner

Steuerschuldner sind

1. regelmäßig: die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen;

2. beim Erwerb kraft Gesetzes: der bisherige Eigentümer und der Erwerber;

3. beim Erwerb im Enteignungsverfahren: der Erwerber;

4. beim Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren: der Meistbietende;

5. bei der Vereinigung von mindestens 90 vom Hundert der Anteile an einer Gesellschaft in der Hand

a) des Erwerbers: der Erwerber;

b) mehrerer Unternehmen oder Personen: diese Beteiligten;

6. bei Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft: die Personengesellschaft;

[…]

9. Ausnahmen von der Besteuerung und Rückgängigmachung

Die §§ 3 ff. GrEStG zählen eine Reihe von **Ausnahmen** auf, bei deren Vorliegen die Grunderwerbsteuer nicht oder nicht in voller Höhe entsteht:

§ 3 GrEStG - Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung

Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1. der Erwerb eines Grundstücks, wenn der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert (§ 8) 2 500 Euro nicht übersteigt;

2. der **Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden** im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes. […]

3. der Erwerb eines zum Nachlaß gehörigen Grundstücks durch Miterben zur **Teilung des Nachlasses**. […];

4. der Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers;

5. der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung;

5a. der Grundstückserwerb durch den früheren Lebenspartner des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Aufhebung der Lebenspartnerschaft;

6. **der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind** oder deren Verwandtschaft durch die Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist. Den Abkömmlingen stehen die Stiefkinder gleich. Den in den Sätzen 1 und 2 genannten Personen stehen deren Ehegatten oder deren Lebenspartner gleich;

7. der Erwerb eines zum Gesamtgut gehörigen Grundstücks durch Teilnehmer an einer fortgesetzten Gütergemeinschaft zur Teilung des Gesamtguts. Den Teilnehmern an der fortgesetzten Gütergemeinschaft stehen ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich;

8. der Rückerwerb eines Grundstücks durch den Treugeber bei Auflösung des Treuhandverhältnisses. Voraussetzung ist, daß für den Rechtsvorgang, durch den der Treuhänder den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks oder das Eigentum an dem Grundstück erlangt hatte, die Steuer entrichtet worden ist. Die Anwendung der Vorschrift des § 16 Abs. 2 bleibt unberührt.

Beachte: nicht alle Übertragungen im Rahmen der Familie sind grunderwerbsteuerfrei, nur bei Verwandtschaft in gerader Linie (nicht: Geschwister!).

10. Unbedenklichkeitsbescheinigung und Eintragung ins Grundbuch

Der Käufer darf erst dann in das Grundbuch eingetragen werden, wenn das Finanzamt eine sog. Unbedenklichkeitsbescheinigung erteilt hat. Diese muss vom Finanzamt erteilt werden, wenn die Steuer gezahlt, sichergestellt oder gestundet worden ist, und auch dann, wenn eine Steuerbefreiungsvorschrift eingreift. Für den Erwerber bedeutet das, dass er nicht schon mit Erfüllung seiner Pflichten gegenüber dem Verkäufer eingetragen wird, sondern erst wenn die Grunderwerbsteuer gezahlt wurde.

11. Sonstiges

Vorgänge, die Grunderwerbsteuer auslösen können, sind entweder vom Gericht, dem Notar oder der zuständigen Behörde oder von den Beteiligten selbst beim Grunderwerbsteuerfinanzamt anzuzeigen, damit dieses davon erfährt, §§ 18, 19 GrEStG.

II. Umsatzsteuer bei Erwerb von Immobilien

1. Allgemeines

Die Umsatzsteuer belegt als Verkehrsteuer Umsätze mit Waren und Dienstleistungen mit einer Steuer von 19 % bzw. 7 % (ermäßigter Steuersatz). Die Steuer wird grundsätzlich von dem Leistenden, also dem ausführenden **Unternehmer**, gegenüber dem Finanzamt geschuldet, sofern der Umsatz **im Inland** erfolgt und keine Steuerbefreiung eingreift. Jedoch wird die Umsatzsteuer zuvor vom Leistungsempfänger an den leistenden Unternehmer bezahlt („Brutto-Rechnung"). In bestimmten Ausnahmefällen wird die Umsatzsteuer jedoch nicht von dem leistenden Unternehmer, sondern von dem *Leistungsempfänger* direkt gegenüber dem Finanzamt geschuldet.

Die Umsatzsteuer soll **zwischen Unternehmern** grundsätzlich **neutral** sein, und im Ergebnis erst den Endverbraucher belasten. Dies wird dadurch erreicht, dass dem unternehmerischen Leistungsempfänger (unter bestimmten Voraussetzungen) das Recht eingeräumt wird, die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als sog. Vorsteuer abzuziehen, d. h., sie vom Finanzamt erstattet zu bekommen.

Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine sog. „Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug"

Zur Umsatzsteuerpflicht kommt es, wenn auf einen steuerbaren Umsatz (Umsatz durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens, im Inland, gegen Entgelt) keine Steuerbefreiung Anwendung findet. Dann spricht man von einem steuerpflichtigen Umsatz. Ein steuerbarer Umsatz, auf den eine Steuerbefreiung Anwendung findet, wird als steuerbarer, aber steuerfreier Umsatz bezeichnet.

Auch die Veräußerung von Immobilien im Inland gegen Entgelt stellt in der Regel einen steuerbaren Umsatz dar. Fraglich ist dies nur insoweit, als die Immobilie „von Privat" veräußert wird, und diese Immobilie vorher nicht zur Einkünfteerzielung verwendet wurde (z. B. privat genutzte Wohnimmobilie).

Bei **Grundstücksveräußerungen** sind insbesondere **zwei Besonderheiten** zu beachten:

- es handelt sich um einen **steuerfreien Umsatz**, da der Umsatz unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt (s. u.). Unter Umständen kann auf diese Steuerbefreiung jedoch **verzichtet** werden; und
- die Steuerschuldnerschaft geht vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser ein Unternehmer ist.

2. Steuerbefreiung

Die Möglichkeit, eine Immobilie umsatzsteuerfrei zu veräußern kann auf den ersten Blick erfreulich sein. Problematisch ist dies jedoch, wenn der Veräußerer als Unternehmer zuvor in dem maßgeblichen Korrekturzeitraum (bei Immobilien: 10 Jahre) Aufwendungen auf die Immobilie vorgenommen hat (z. B. Erweiterung, Umbau, Sanierung) und diese Leistungen (wie in der Regel der Fall) mit Umsatzsteuer belastet sind. In diesem Fall entfällt nämlich nachträglich die Vorsteuerabzugsberechtigung und der Verkäufer muss (zeitanteilig) die bereits abgezogene Vorsteuer an das Finanzamt erstatten. Dies können, z. B. bei einer

umfangreichen Sanierung, erhebliche Beträge sein. Daher kann es sinnvoll sein, auf die Steuerfreiheit zu verzichten, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Ein solcher **Verzicht** (§ 9 UStG; Option zur Steuerpflicht) ist jedoch nur unter bestimmten Voraussetzungen **zulässig**:

- Die Veräußerung muss **an einen Unternehmer** für dessen Unternehmen erfolgen, der Erwerber muss also das Grundstück seinem Unternehmen zuordnen (kein Erwerb nur für private Zwecke).
- **Ganz wichtig:** Die Option kann nur **bis zum Abschluss** des notariell beurkundeten Kaufvertrages ausgeübt werden und muss mit diesem **beurkundet** werden.
- Anders als bei der (durch Option steuerpflichtigen) Vermietung kommt es bei der Grundstückslieferung nicht darauf an, ob der Erwerber das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet (verwenden will), die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Ist der Leistungsempfänger, also der Käufer der Immobilie ein Unternehmer, schuldet er, nicht der Verkäufer gegenüber dem Finanzamt die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 5 UStG). Sofern und soweit der Käufer seinerseits vorsteuerabzugsberechtigt ist, schuldet er gegenüber dem Finanzamt nur den Saldo aus Umsatzsteuer und abziehbarer Vorsteuer. Dieser kann, wenn das Grundstück vollumfänglich zur Erzielung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, verwendet werden, 0 EUR betragen.

§ 13b UStG - Leistungsempfänger als Steuerschuldner

(1) Für nach § 3a Absatz 2 im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

(2) Für folgende steuerpflichtige Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats:

[…]

3. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen;

[…]

(5) In den in den Absätzen 1 und 2 Nummer 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist;

4. Vorsteuerkorrektur

Ändern sich innerhalb des Berichtigungszeitraums (bei Immobilien: 10 Jahre) die Verhältnisse, die ursprünglich für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, ist die Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt (zeitanteilig) zu korrigieren. Eine solche Änderung der Verhältnisse liegt bei Immobilien insbesondere dann vor, wenn, abweichend von der ursprünglichen Vermietung oder Vermietungsabsicht, ein Mieter einzieht, der das Objekt nicht ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den

Vorsteuerabzug nicht ausschließen (z. B.: Vermietung für Wohnzwecke oder Vermietung an einen Arzt, Behörde, Versicherung).

Der Vermieter hat in einem solchen Fall für jedes Jahr des verbleibenden Berichtigungszeitraums eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Diese Korrektur kann in Bagatellfällen unterbleiben.

5. Aufteilung

Ganz wesentlich für die Frage des Vorsteuerabzugs ist die Frage der Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Aufwendungen zu einzelnen Mieteinheiten. So stellt sich insbesondere die Frage, ob Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei einer Immobilie nach einem **Größenschlüssel** (m^2) oder einem **Umsatzschlüssel** zugeordnet werden können. Ein Umsatzschlüssel hätte bei gemischten Immobilien den Vorteil, dass aufgrund der bei gewerblichen Mietverhältnissen regelmäßig höheren Miete/qm den umsatzsteuerpflichtigen Mietumsätzen ein höherer Anschaffungskostenanteil und damit ein höherer Vorsteueranteil zugeordnet und abgezogen werden könnte als bei den zu Wohnzwecken vermieteten Einheiten. Früher war, insbesondere nach der Rechtsprechung des BFH, eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze als sachgerechte Schätzung anzuerkennen. Seit 2004 wird eine solche Aufteilung nur noch dann als zulässig erachtet, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 S. 3 UStG). Eine andere wirtschaftliche Zurechnung ist aber, insbesondere eine solche nach Quadratmetern, fast immer möglich.

Die Frage ist nach wie vor umstritten, mehrere Finanzgerichte haben unter Berufung auf die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie eine Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel zugelassen. Der Bundesfinanzhof hat im Juli 2010 die Frage dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt.

Der EuGH hat mit Beschluss vom 8.11.2012 festgestellt, dass „es den Mitgliedstaaten erlaubt ist, zum Zweck der Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Abzug der Vorsteuern aus einem bestimmten Umsatz wie der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsschlüssel als den in Art. 19 Abs. 1 dieser Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorzuschreiben, vorausgesetzt, die herangezogene Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes“ (EuGH C-511/10).

6. Zuordnung der Immobilie

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Erwerber die Immobilie ganz oder teilweise seinem unternehmerischen Bereich zuordnet. Hierfür ist **Mindestvoraussetzung**, dass er die Immobilie zu mindestens **10 % für unternehmerische Zwecke** nutzt. Dabei kann der Unternehmer, sofern er die 10-Prozent-Grenze beachtet, grundsätzlich die gesamte Immobilie seinem unternehmerischen Bereich zuordnen (auch den privat genutzten Bereich) muss jedoch die private Nutzung dann als Verwendung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, versteuern. Der Europäische Gerichtshof hatte klargestellt, dass eine solche 100-Prozent-Zuordnung möglich ist, da die eigene Nutzung nicht gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei ist und damit nicht zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt. Hieraus resultierte ein Liquiditätsvorteil, da der Erwerber zunächst den gesamten Vorsteuerabzug geltend machen kann, und dann anteilig – bezogen auf 10 Jahre Korrekturzeitraum – die auf den nicht unternehmerischen Nutzenteil entfallende Vorsteuer berichtigen muss.

Seit 2011 ist diese Gestaltungspraxis aufgrund des neuen § 15 Abs. 1b UStG nicht mehr möglich. Danach ist ein **Vorsteuerabzug von vornherein ausgeschlossen**, soweit er nicht auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke entfällt.

7. Geschäftsveräußerung im Ganzen

Kraft gesetzlicher Fiktion sind bestimmte Geschäfte von vorn herein aus dem Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes ausgenommen. Hierzu zählt die Veräußerung von Betrieben oder Teilen von Betrieben (also Gesamtheiten), die zur Erzielung von Einnahmen verwendet werden. Auch bei Immobilien stellt sich häufig die Frage, ob hier eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** vorliegt. Dies wird in der Regel dann angenommen, wenn es sich um eine **eigenständige Immobilie** handelt, die zum Anlagevermögen des Veräußerers zählt. Zählt sie vielmehr hingegen zum Umlaufvermögen, scheidet eine Geschäftsveräußerung im Ganzen in aller Regel aus.

Folge einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ist, dass es auf die Frage des Verzichts auf die Steuerfreiheit nicht ankommt, da der Anwendungsbereich der Umsatzsteuer nicht tangiert ist. Der Erwerber wird allerdings „umsatzsteuerlicher Rechtsnachfolger“ des Veräußerers und muss ggf. die Vorsteuerkorrektur durchführen. Hierzu ist es unerlässlich, dass er sich vom Veräußerer alle Unterlagen über den ursprünglichen Vorsteuerabzug geben lässt.

8. Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer

Immobilientransaktionen unterliegen sowohl der Grunderwerbsteuer als auch (bei Verzicht auf die Steuerbefreiung und sofern keine Geschäftsveräußerung i.G. vorliegt) der Umsatzsteuer. Früher zählte die Hälfte der Grunderwerbsteuer zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, während gleichzeitig die (nicht erhöhte) Umsatzsteuer zum Entgelt für die Grunderwerbsteuer zählte. Diese Rechtsprechung hat der BFH Ende 2005 aufgegeben. Seither zählt die beiden Steuern jeweils nicht (anteilig oder ganz) zur Bemessungsgrundlage der anderen Steuer.

C. Halten und Nutzen von Immobilien, insbes. durch Privatpersonen

I. Ertragsteuern – Allgemeines

Der Besitz bzw. das Halten und die Nutzung von Immobilien wirkt sich bei den sog. Ertragsteuern aus, bei natürlichen Personen also insbesondere bei der Einkommensteuer, bei juristischen Personen (u.a. GmbH, AG) bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Zu den Einkünften, die mit einer Immobilie erzielt werden können, zählen einerseits die sog. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG), andererseits die sog. gewerblichen Einkünfte (§ 15 EStG).

§ 15 EStG – Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. Dazu gehören auch […]

2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, […]

§ 21 EStG

(1) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);

II. Privatvermögen vs. Betriebsvermögen

Bei natürlichen Personen unterscheidet man – steuerlich gesehen – danach, ob Vermögen als Privatvermögen oder als Betriebsvermögen gehalten wird. Diese Zuordnung kann vom Steuerpflichtigen nicht willkürlich vorgenommen werden, sondern hängt von Art und Umfang seiner Tätigkeit ab, und, wenn auch nur in gewissem Maße, von seiner bewussten Willensentscheidung.

Als Betriebsvermögen ist das Vermögen anzusehen, das (mittelbar oder unmittelbar) genutzt wird zur Erzielung von:

- gewerblichen Einkünften (§ 15 ff EStG)
- Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) und
- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 EStG).

Bei Personengesellschaften gelten Besonderheiten.

III. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Das Einkommensteuergesetz zählt als eine der sieben Einkommensarten die sog. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf. Einkünfte erzielt derjenige, der den Tatbestand der

Einkünfteerzielung erfüllt, also Gegenstände vermietet; das muss nicht zwingend der Eigentümer sein. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) erzielt nur, wer die Immobilie im Privatvermögen hält; wird sie im Betriebsvermögen gehalten, handelt es sich z.B. um gewerbliche Einkünfte (Folge u.a.: Gewerbesteuer).

Zu den Einnahmen aus V+V gehört auch das einmalige oder laufende Entgelt, das der Grundstückseigentümer für die Bestellung eines Erbbaurechts, Nießbrauchrechts oder sonstige obligatorischen Nutzungsrechte von einem Dritten erhält. Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Zu den Werbungskosten zählen all die Aufwendungen, die der Vermieter hat im Bezug auf die Vermietung, insbesondere auch die AfA, wenn die Wertminderung bei ihm eintritt (z. B. nicht: bei Zwischenvermietung).

IV. Steuerliche Abschreibung (AfA) bei privat vermieteten Wohnimmobilien

Wenn im allgemeinen Sprachgebrauch von Abschreibung gesprochen wird, ist in der Regel die jährliche AfA (Absetzung für Abnutzung) gemeint. Jedoch umfasst der Begriff Abschreibung neben der jährlichen AfA noch eine Reihe anderer Wertabsetzungen.[1] Vorliegend beziehen sich die Ausführungen jedoch auf die Absetzung für Abnutzung, wenn der Begriff Abschreibung benutzt wird.

1. Anwendungsbereich der Absetzung für Abnutzung

Als Absetzung für Abnutzung wird die steuerrechtlich zu ermittelnde Wertminderung von Anlagevermögen bezeichnet. Das Anlagevermögen umfasst das Vermögen, dass dazu bestimmt ist, dem Unternehmen dauerhaft zur Verfügung zu stehen. Übersteigt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen ein Jahr, sind die Anschaffungskosten nicht als (sofort ergebniswirksame) Aufwendungen abzusetzen, sondern über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Immobilien, die dauerhaft zur Erzielung von Einnahmen genutzt werden (sollen), zählen zum Anlagevermögen. Aufwendungen zur Anschaffung eines Gebäudes sind nicht als Werbungskosten / Betriebsausgaben abziehbar, sondern als Anschaffungskosten im Wege der AfA auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung zu verteilen. Die anzusetzende Nutzungsdauer und die maximal zulässige AfA sind gesetzlich vorgeschrieben.

2. Grundsätzliches/ Allgemeines zur AfA

Bei der Nutzungszeit des Wirtschaftsgutes ist zwischen der wirtschaftlichen und der technischen Nutzungsdauer zu unterscheiden. Die technische Nutzungsdauer ist die Zeit, in der ein Anlagegut eine betrieblich nutzbare Leistung erbringt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer bezeichnet den Zeitraum, in welchem das Gut in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise eingesetzt werden kann.[2]

Die AfA können nach der jährlichen Quote, die abgesetzt wird, in lineare (gleich bleibende), degressive (fallende), progressive (steigende) und schwankende Absetzungen eingeteilt werden.

---

[1] Zu nennen sind etwa die Absetzung für Substanzverringerung (AfS), Absetzung wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung (AfaA) oder etwa die Teilwertabschreibung.

[2] Vgl. hierzu die AfA-Tabellen der Finanzverwaltung, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/cln_03/nn_3792/DE/Steuern/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/Betriebspruefung/005.html.

Berechtigt zur Absetzung ist derjenige, der die Abnutzung wirtschaftlich trägt, in der Regel ist dies der bürgerlich-rechtliche Eigentümer.

Die AfA für Gebäude richtet sich nach § 7 IV (Bestandsimmobilien: lineare AfA) und V (Neubauten: degressive AfA) EStG. Hierbei kommt insbesondere neben einer linearen AfA, für die feste Vomhundertsätze bestimmt sind, eine degressive AfA mit fallenden Staffelsätzen in Betracht.

3. Bestandsimmobilien

Bestandsimmobilien werden gemäß § 7 Abs. 4 EStG abgeschrieben; die Höhe der AfA richtet sich nach der Zugehörigkeit zum Betriebs- bzw. zum Privatvermögen.

a) Betriebsvermögen

Gebäude im Betriebsvermögen, die nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt wurde, werden mit einem AfA-Satz von 3% abgeschrieben. Das unterstellt eine Nutzungsdauer von 33 1/3 Jahren.

b) Privatvermögen

Gebäude im Privatvermögen und solche im Betriebsvermögen, die die o.g. Kriterien nicht erfüllen:

vor Fertigstellung	**nach**	**AfA-Satz**
01.01.1925		2,5 %
01.01.2023	31.12.1924	2,0 %
	31. 12.2022	3,0 %

Der Nachweis einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer des Gebäudes als 33 1/3, 40 bzw. 50 Jahre ist möglich.

4. Wohnungsbauförderung nach § 7 Abs. 5a EStG n. F. (Degressive AfA)

Unabhängig von der Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen können Immobilien, soweit sie Wohnzwecken dienen, und bei denen

- nach dem 30.09.2023,
- vor dem 01.10.2029

mit der Herstellung begonnen wird oder die Anschaffung (Abschluss Kaufvertrag) erfolgt, eine degressive AfA i. H. v. 5 % des jeweiligen Restbuchwerts abgeschrieben werden. Es kann jederzeit von der degressiven AfA auf die lineare AfA (3,0 %, s.o.) gewechselt werden. Die degressive AfA setzt keine Vermietung der Immobilie voraus.

Wichtig ist die eigene Herstellung oder die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung. Die degressive AfA kann neben der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (s.u.) in Anspruch genommen werden.

5. Erweiterte Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b EStG) (nach WachstumschancenG)

Die Sonderabschreibung beträgt:

- 5% im Jahr der Anschaffung (bis zum Ende des Jahres der Herstellung) bzw. Herstellung, sowie in den folgenden drei Jahren.

Die Immobilie muss dazu folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Herstellung auf Grund eines Bauantrags, der nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.10.2029 gestellt wurde.
- Wohnungen befinden sich in einem Haus der Effizienzhaus-40-Klasse
- Wohnung dient im Jahr der Anschaffung / Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Wohnraumüberlassung (nicht: Beherbergungsbetrieb)
- AK/HK betragen nicht mehr als EUR 5.200/m²

Die Sonderabschreibung ist begrenzt auf EUR 4.000/m², der Rest unterliegt nur der normalen linearen AfA (3,0 %) bzw. der degressiven AfA(5,0 %), s.o.

6. Denkmalgeschützte Objekte

Für Baudenkmäler sieht § 7i EStG eine erhöhte Abschreibung vor. Nach der Regelung wird hierbei auf die jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften abgestellt, um die Qualifikation eines Gebäudes als Baudenkmal festzustellen. Die erhöhte Absetzung tritt dabei nicht neben die Absetzung nach § 7 IV, V EStG, sondern ersetzt diese.

Der Steuerpflichtige kann abweichend von den Ausführungen zu bestehenden Gebäuden und Neubauten im Jahr der Herstellung und den folgenden 7 Jahren jeweils **bis zu 9 % für Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind**, absetzen. In den darauffolgenden 4 Jahren beträgt die Abschreibung je 7 %. Eine sinnvolle Nutzung ist nach § 7i Abs. 1 S. 3 EStG eine solche, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist.

Bei nicht vermieteten, sondern eigengenutzten Wohngebäuden ist unter den o.g. Voraussetzungen der Erhaltungsaufwand als Sonderausgaben abziehbar. Die Abzugsmöglichkeit beginnt mit dem Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und beträgt je 9% der Aufwendungen für dieses Jahr und die folgenden 9 Jahre.

Beim Erwerb einer Immobilie ist also auch aus steuerlichen Gründen immer zu prüfen, ob ein Gebäude vom Denkmalschutz erfasst ist beziehungsweise welche Anforderungen die landesrechtlichen Vorschriften an die Qualifikation als ein solches stellen.

V. Bauliche Änderungen an Immobilien („Anschaffungsnahe Aufwendungen“)

Aufwendungen, die für ein bestehendes Gebäude erbracht werden, können sofort abziehbare Werbungskosten / Betriebsausgaben sein oder als sog. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Bemessungsgrundlage der AfA hinzuzurechnen sein. Dann werden sie erst über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Das EStG zählt nunmehr zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten auch solche Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die

- innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden,
- wenn die Aufwendungen (ohne USt) **15% der Anschaffungskosten** des Gebäudes übersteigen.

Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die üblicherweise anfallen, sind keine Herstellungs-/Anschaffungskosten.

VI. Umsatzsteuer bei Vermietung

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Dies gilt nicht für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden (Hotels, Jugendherbergen), ebenso wenig für die Vermietung von Pkw-Parkplätzen sowie die kurzfristige Vermietung von Campingplätzen und die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen (s. o.). Auf diese Steuerfreiheit kann der Vermieter unter folgenden Voraussetzungen verzichten:

- der Umsatz wird an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt
- Der Leistungsempfänger/Erwerber muss das Grundstück ausschließlich (min zu 95%) für Umsätze verwenden, die ihrerseits den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Gemeint ist damit, dass der Käufer mit der erworbenen Immobilie solche Umsätze ausführen muss, die ihrerseits umsatzsteuerpflichtig sind oder aus anderen Gründen den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Dies ist nicht der Fall bei Heilberufen (Ärzten, Zahnärzten), Erwerb durch Behörden oder andere Stellen der öffentlichen Hand, Banken, Versicherungen und eine ganze Reihe anderer Unternehmer. In solchen Fällen ist eine Option nicht möglich, es bleibt zwingend bei der Steuerbefreiung.

Letztgenannte Einschränkung gilt nicht, für Gebäude, die

- Wohnzwecken dienen und vor dem 1.4.1985 fertig gestellt worden sind,
- anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienen und vor dem 1.1.1986 fertig gestellt worden sind, oder
- anderen Zwecken dienen und vor dem 1.1.1998 fertiggestellt worden sind.

Ist keine Umsatzsteueroption möglich, ist der Vermietungsvorgang zwingend steuerfrei, mit der Folge (Reflex), dass der Vermieter seinerseits die Vorsteuer, die auf seinen Eingangsumsätzen lastet, nicht abziehen kann und ggf. sogar eine Vorsteuerkorrektur durchführen muss.

VII. Erbbaurecht

Das Erbbaurecht räumt dem Erbbauberechtigten das veräußerliche und vererbliche Recht ein, auf dem Grundstück (oder auch darunter) eines fremden Eigentümers ein Bauwerk zu besitzen, § 1 I ErbbRVO.[3] Dies schließt das Recht, ein Gebäude auf dem Grundstück zu errichten, mit ein; häufig wird die Bebauung sogar vertraglich geschuldet. Aus der Sicht des Eigentümers des Grundstücks lastet das Erbbaurecht wie ein beschränkt dingliches Recht auf seinem Grundstück. Bei dem Erbbaurecht handelt es sich um ein grundstücksgleiches Recht, das heißt, dass es selbst mit einer Hypothek oder einer Grundschuld belastet werden kann

[3] Zum Teil wird die Erbbauverordnung auch als Erbbaurechtsverordnung (ErbbRVO) bezeichnet.

und ebenso wie ein Grundstück selbst in Abteilung II des Grundbuches eingetragen wird und mit dieser Eintragung entsteht.

In der Regel werden Erbbaurechte von öffentlichen oder privaten Institutionen vergeben, etwa Kirchen, Stiftungen oder Gemeinden. Sinn und Zweck des Erbbaurechtes ist es den Kleinwohnungsbau zu fördern und die Bodenspekulation zu bekämpfen. Denn der Erbbauberechtigte spart den Kaufpreis für das Grundstück und wird dennoch Eigentümer des Bauwerkes, das mit dem Erbbaurecht veräußerlich und vererblich ist.[4]

Der Vertrag über ein Erbbaurecht läuft bei Wohnimmobilien in der Regel über 75 und 99 Jahre, bei Gewerbeimmobilien beträgt die Laufzeit hingegen häufig nur 40 bis 50 Jahre. Der Erbbauberechtigte zahlt dem Grundstückseigentümer für das ihm eingeräumte grundstücksgleiche Recht ggf. eine Einmalzahlung sowie einen regelmäßigen Erbbauzins. Dieser Erbbauzins ist schon bei Vertragsschluss für die gesamte Laufzeit eindeutig festzulegen; oft wird eine Gleitklausel vereinbart, um eine Anpassung des Erbbauzinses an die Lebenshaltungskosten zu ermöglichen.[5]

Nach Zeitablauf geht das Eigentum an dem Gebäude auf den Grundstückseigentümer über („Heimfall"). Der Erbbauberechtigte hat dafür einen Anspruch auf eine angemessene Entschädigung, die in der Regel dem Verkehrswert entspricht, vgl. § 27 ErbbRVO.

Die Bestellung eines Erbbaurechts löst Grunderwerbsteuer aus; Bemessungsgrundlage für die Steuer sind evtl. Einmalzahlungen sowie der abgezinste Erbbauzins.

Die Einräumung sowie die laufende Überlassung ist prinzipiell umsatzsteuerfrei; der Erbbaurechtsverpflichtete (=Grundstückseigentümer) kann jedoch zur Steuerpflicht optieren. Dabei sind die gleichen Beschränkungen zu beachten wie bei der Vermietung (s.o.).

VIII. Gewerbesteuer

1. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzins

Für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrages wird die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Abs. 1 lit. e) GewStG für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Voraussetzung für die Hinzurechnung ist:

- das Nutzungsverhältnis entspricht einem Miet- oder Pachtverhältnis i. S. d. bürgerlichen Rechts,
- die überlassenen Wirtschaftsgüter (Immobilien) wären, würde der Mieter sie selbst besitzen, seinem Anlage- nicht seinem Umlaufvermögen zuzuordnen sein.

2. Erweiterte Gewerbesteuerkürzung

Sofern Immobilien in einem gewerblichen Betriebsvermögen gehalten werden, unterliegen die Erträge zusätzlich der Gewerbesteuer. Allerdings wird die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage unter bestimmten Umständen gekürzt und zwar entweder um

[4] Siehe hierzu Palandt/ Bassenge, Einleitung zur ErbbRVO Rdnr. 1, in: Palandt, Kommentar zum BGB, 64. Auflage 2005.

[5] Siehe zu Gleit- bzw. Anpassungsklauseln sowie dem Leistungsumfang Palandt/ Bassenge, § 9 ErbbRVO Rdnr. 4 und 15.

- 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes (Normalfall) (ab 2025: 0,11% des Grundsteuerwertes), oder
- um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (**erweiterte Gewerbesteuerkürzung**).

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung kann jedoch nur in Anspruch genommen werden bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen i. S. d. WEG errichten und veräußern.

Seit 2021 können Immobilienunternehmen neben der ausschließlichen Vermietung im Rahmen eng gefasster Bagatell- bzw. Unschädlichkeitsgrenzen nunmehr Mietnebenleistungen anbieten, ohne die erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu gefährden. Einnahmen aus den folgenden Nebenleistungen sind zwar gewerbesteuerpflichtig, infizieren aber nicht die Immobilienerträge, so dass es bei der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für diese bleibt:

- 10 %-Grenze für Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus erneuerbaren Energien oder dem Betrieb von E-Ladestationen in Verbindung mit dem Grundbesitz; und
- 5 %-Grenze für Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes.

Bei Unternehmen, die eigenen Grundbesitz ausschließlich zur Vermietung nutzen, wird damit de facto der gesamte Ertrag aus der Vermietung von der Gewerbesteuer befreit. Von dieser Regelung gibt es einige Ausnahmefälle, die im Einzelfall zu beachten sind; hierzu zählt der Fall, dass der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. In einem solchen Fall ist die erweiterte Gewerbesteuerkürzung ausgeschlossen.

IX. Denkmal-Afa bei selbstgenutztem Wohneigentum

Immobilieneigentümer, die in einer denkmalgeschützten Immobilie selbst wohnen, können steuerlich die Aufwendungen für Erhaltung des Gebäudes geltend machen (§ 10f EStG), und zwar:

- im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent
- insgesamt also bis zu 90%

Die Aufwendungen werden als Sonderausgaben geltend gemacht.

X. Grundsteuer

1. Grundsätzliches zur Grundsteuer

Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine Objektsteuer für im Inland liegenden Grundbesitz. Sie bezieht sich auf die Beschaffenheit sowie den Wert eines Grundstückes und ist daher von den wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnissen des Eigentümers unabhängig. Die Grundsteuer wird von dem Lagefinanzamt erhoben, in dessen Zuständigkeitsbereich das betroffene Grundstück liegt. Als Gemeindesteuer kommt ihr Aufkommen den Gemeinden zugute.

Unterschieden wird zwischen der Grundsteuer A (agrarisch) für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und der Grundsteuer B (baulich) für alle übrigen bebauten und unbebauten Grundstücke. Zukünftig wird es eine Grundsteuer C geben für unbebaute aber bebaubare Grundstücke (Brachen). Letztere ist eine Art Strafsteuer und soll der Bodenspekulation entgegenwirken.

Hintergrund der Grundsteuerreform 2020/2025 ist, dass das **BVerfG** mit Urteil vom 10.04.2018 die Vorschriften zur **Einheitsbewertung** für die Bemessung der Grundsteuer für **verfassungswidrig** erklärt und dem Gesetzgeber aufgegeben hat, bis spätestens zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen. Eine solche Neuregelung ist mittlerweile verabschiedet worden, sie tritt jedoch erst 2025 in Kraft. Aufgrund der Öffnungsklausel können die Bundesländer sich außerdem für eine vom Bundesgesetz abweichende Regelung entscheiden (vgl. Art. 72 Abs. 3 Nr. 7; Art. 105 Abs. 2, Art. 125b Abs. 3 GG).

Die erste Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte erfolgt auf den 1.1.2022, d. h. ihr sind sowohl die tatsächlichen Verhältnisse als auch die Wertverhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres 2022 (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde zu legen.

Die elektronisch abzugebenden Feststellungserklärungen können ab 1.7.2022 über die Steuer-Onlineplattform "ELSTER" eingereicht werden. Die ursprüngliche Abgabefrist bis zum 31.10.2022 (BMF v. 20.12.2021) ist mittlerweile bis zum 31.01.2023 verlängert worden. Innerhalb dieser Frist sind ca. 35 Mio. inländische Grundstücke zu bewerten.

2. Besteuerungsvorgang (noch aktuell)

Die Erhebung der Steuer ist in den §§ 13 ff. GrStG geregelt und erfolgt in drei selbständigen, aufeinander folgenden Verfahrensstufen.

Zunächst wird vom Lagefinanzamt der **Wert des Grundstücks** ermittelt, vgl. §§ 9 II und 19 BewG.

Sodann errechnet das Finanzamt den Grundsteuermessbetrag durch eine Multiplikation des Wertes mit einer im Grundsteuergesetz festgelegten **Steuermesszahl**. Die Steuermesszahl differiert derzeit noch zwischen 2,6 °% und 6,0 °% und wird zukünftig etwa auf 1/10 dieses Betrages gesenkt werden, um den nach der Grundsteuerreform angesetzten deutlich höheren Grundstückswerten Rechnung zu tragen.

Dann wird der errechnete Grundsteuermessbetrag mit einem von der jeweiligen Gemeinde aufgestellten Hebesatz multipliziert. Hierbei können deutliche Unterschiede der Hebesätze je nach Beliebtheitsgrad und Größe der jeweiligen Gemeinde oder Stadt gegeben sein.

Grundsätzlich wird die Grundsteuer vierteljährlich fällig. Ihre Festsetzung erfolgt hingegen zum 1. Januar des jeweiligen Kalenderjahres. Dies bedeutet, dass Grundstücksveränderungen nach dem Stichtag erst für das nächste Kalenderjahr berechnet werden können. Ebenso wirkt sich ein nach dem 01. Januar vollziehender Eigentümerwechsel nicht auf die Steuerschuld für das laufende Jahr aus. Wer zum Stichtag Eigentümer ist, bleibt für das gesamte Jahr Steuerschuldner. Abweichende Vereinbarungen im Innenverhältnis zwischen Veräußerer und Erwerber haben auf das Außenverhältnis zwischen Gemeinde und Steuerschuldner keinerlei Auswirkungen.

3. Ausnahmen von der Besteuerung und Rückgängigmachung

Vermieter und Verpächter einer Immobilie können die Grundsteuer vollständig als Betriebskosten auf die Nebenkostenabrechnung setzen und somit auf die Miete bzw. Pacht umlegen, soweit sich eine solche Regelung im Miet- bzw. Pachtvertrag findet.

Die §§ 32 bis 34 GrStG halten schließlich Regelungen parat, wonach die Grundsteuer erlassen werden kann. So besteht gemäß § 32 I Nr. 1 GrStG ein Anspruch auf Erlass für unter Denkmalschutz stehenden Grundbesitz, wenn die Erträge aus dem Grundstück die Kosten nicht mehr zu tragen vermögen. Ebenso sieht § 33 GrStG die Möglichkeit einer Minderung der Grundsteuer vor, wenn sich die Erträge um mindestens 20 % mindern. Ein Erlass (bzw. eine Minderung) erfolgt nur auf Antrag, § 34 II GrStG.

4. Grundsteuer (ab 2025)

Modell	Bundesland
Bundesmodell	Schleswig-Holstein, Mecklenburg-Vorpommern, Brandenburg, Berlin, Sachsen-Anhalt, Thüringen, Bremen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen (mit Abweichungen), Saarland (mit Abweichungen)
Wohnlagenmodell	Hamburg
Flächen-Lage-Modell	Niedersachsen
Bodenwertmodell	Baden-Württemberg
Flächenmodell	Bayern
Flächen-Faktor-Modell	Hessen



XI. Vermögensteuer

Vermögensteuer wird für Zeiträume ab 1997 nicht mehr erhoben.

XII. Eigenheimzulage

Eigenheimzulage wird nur noch gewährt für Objekte, über deren Anschaffung vor dem 1.1. 2006 ein wirksamer Vertrag geschlossen wurde, oder mit deren Herstellung vor diesem Termin begonnen wurde.

XIII. „Bauabzugsteuer“

1. Allgemeines

Die Bauabzugsteuer ist keine eigene Steuerart, sondern eine besondere Form der Erhebung der Einkommensteuer. Unter speziellen Voraussetzungen ist der Auftraggeber einer Bauleistung verpflichtet, von den Zahlungen an den Leistenden einen Steuerabzug in Höhe von 15 % für Rechnung des Leistenden vorzunehmen und an das Finanzamt abzuführen. Der abgeführte Betrag wird u. a. auf die einbehaltene und angemeldete Lohnsteuer und die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Leistenden (Handwerker/Bauunternehmer) angerechnet. Damit soll, nach der Gesetzesbegründung, die Steuerzahlung durch den Erbringer von Bauleistungen sichergestellt werden. Die Bauabzugsteuer betrifft Bauleistungen, die **sowohl von In- als auch von Ausländern erbracht werden**.

2. Voraussetzungen des Abzugs

Zum Abzug ist der Leistungsempfänger nur dann verpflichtet, wenn er entweder Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechtes ist. Als Bauleistungen zählen alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

3. Ausnahmen

Ein Steuerabzug muss nicht vorgenommen werden, wenn der Leistende einem für ihn vom zuständigen Finanzamt ausgestellte sog. Freistellungsbescheinigung vorlegt, die er nur bekommt, wenn er seine steuerlichen Pflichten zuverlässig erfüllt und daher der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint. Ohne eine solche Freistellungsbescheinigung ist der Steuerabzug zwingend vorzunehmen, anderenfalls haftet der Leistungsempfänger für die Steuer des Handwerkers/Bauunternehmers.

Eine weitere Ausnahme besteht nur dann, wenn die Gegenleistungen im laufenden Kalenderjahr die Freigrenze von € 15.000,00 bzw. € 5.000,00 nicht überschreiten. Die Freigrenze von € 15.000,00 gilt nur dann, wenn der Leistungsempfänger ausschließlich umsatzsteuerfreie Vermietungsumsätze ausführt, führt er daneben andere umsatzsteuerfreie oder umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus, gilt, wie in allen übrigen Fällen auch, die Freigrenze von € 5.000,00.

Für die Frage, ob die genannten Freigrenzen überschritten werden, ist eine Prognoseentscheidung zu treffen, deren Risiko, im Falle der Fehleinschätzung, der Leistungsempfänger trägt.

Die Freigrenzen beziehen sich auf das Kalenderjahr; bei der Ermittlung des Betrags sind die für denselben Leistungsempfänger erbrachten und voraussichtlich zu erbringenden Bauleistungen zusammenzurechnen.

D. Veräußerung von Immobilien

I. Entgeltlichkeit

Die Übertragung von Immobilien kann entgeltlich (z.B.: Tausch / Verkauf) oder unentgeltlich erfolgen. Letzteres ist der Fall bei der Übertragung im Erbfall und im Rahmen der sog. Vorweggenommenen Erbfolge und der Schenkung. Die Unterscheidung ist für die Besteuerung von erheblicher Bedeutung.

Bei Geschäften, die nicht zwischen nahestehenden Personen (Angehörige, Verwandte, Mutter-/Tochtergesellschaften) erfolgen, spricht die Vermutung zunächst dafür, dass Leistung und Gegenleistung ausgewogen sind, das Geschäft somit voll entgeltlich erfolgte. Bei Geschäften zwischen Nahestehenden verlangt das Finanzamt im Vorhinein abgeschlossene schriftlich Verträge, die auch gemäß dem Wortlaut umgesetzt worden sind.

II. Veräußerung von Immobilien

Ob Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken steuerpflichtig sind, richtet sich zunächst danach, ob diese im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten werden.

1. Privatvermögen

Veräußerungen aus dem Privatvermögen heraus sind grundsätzlich steuerfrei, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von mind. 10 Jahren liegt (früher: sog. Spekulationsfrist). Wird das Grundstück unentgeltlich erworben (Erbfall, Schenkung) ist als Zeitpunkt der Anschaffung der Zeitpunkt der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger (=Schenker, Erblasser) zu nehmen. Wurde das Grundstück oder die Wohnung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder zumindest im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist ein Veräußerungsgewinn, unabhängig von der Frage der 10-Jahres-Frist, steuerfrei.

2. Betriebsvermögen

Veräußerungsgewinne, die aus der Veräußerung von Immobilien, die im Betriebsvermögen gehalten werden, erzielt werden, sind grundsätzlich steuerpflichtig.

3. Gewerblicher Grundstückshandel

Im Idealfall gelingt die Abgrenzung von Privat- zu Betriebsvermögen eindeutig. In der Praxis stellen sich hier größere Probleme, insbesondere dann, wenn der Veräußerer innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums mehr als 3 Objekte veräußert. In einem solchen Fall kann, obwohl eigentlich kein Gewerbebetrieb vorliegt, unter bestimmten Voraussetzungen ein sog. gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, der dazu führt, dass die gesamte Veräußerungstätigkeit als gewerblich eingestuft und damit die Grundstücke dem Betriebsvermögen zugeschlagen werden. Dies hat nicht nur die Besteuerung der Veräußerungsgewinne zur Folge, sondern auch die Belastung dieser Gewinne zusätzlich mit Gewerbesteuer.

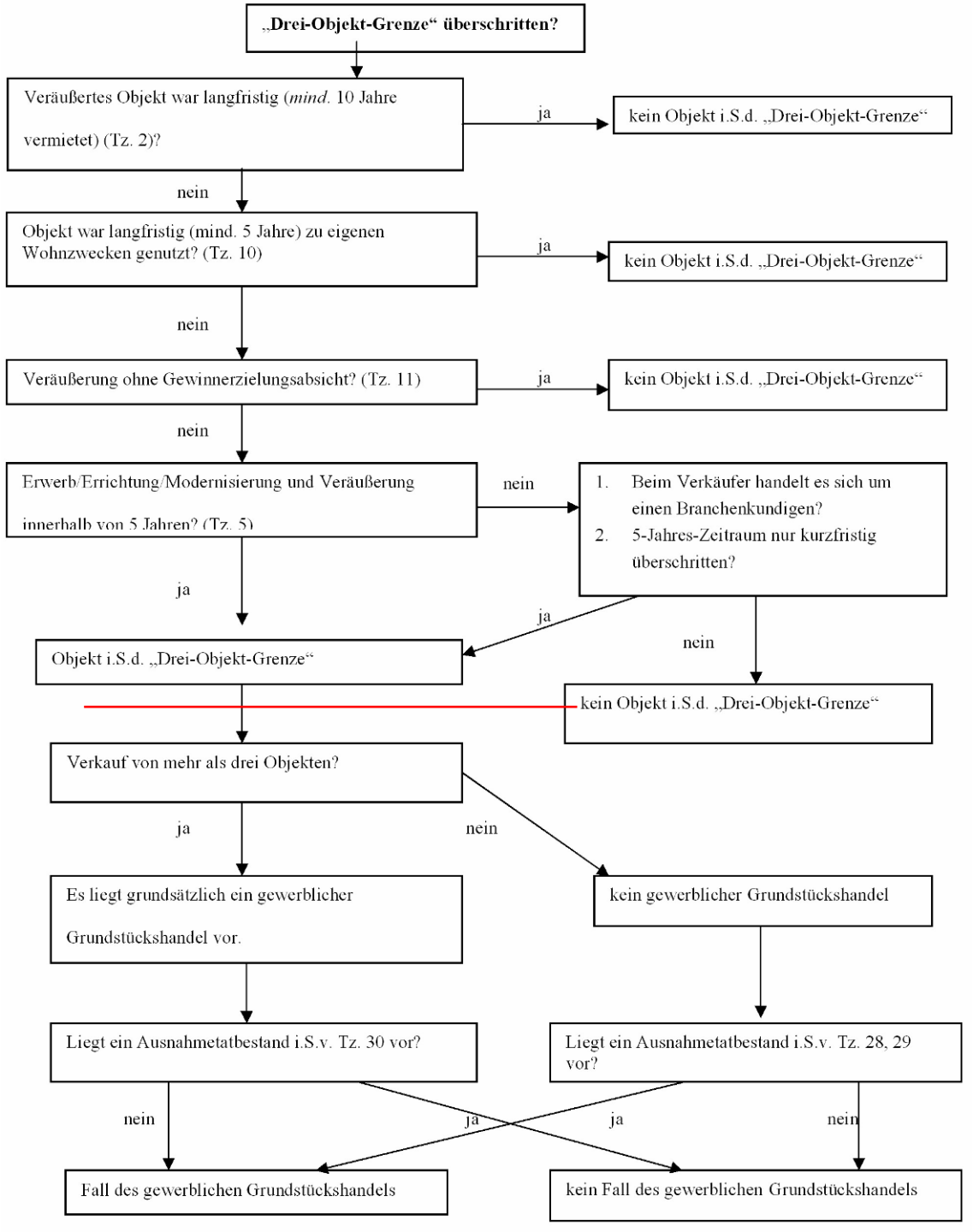
Die Rechtsfigur des gewerblichen Grundstückshandels ist von dem BFH in seiner Rechtsprechung über mehrere Jahre entwickelt worden. Der gewerbliche Grundstückshandel verlangt – ganz allgemein – das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit

und ist somit von der privaten Vermögensverwaltung abzugrenzen. Eine (nur) private Vermögensverwaltung liegt danach vor, wenn sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der gerichtsbekannten, nicht beweisbedürftigen Verkehrsanschauung,

- die Tätigkeit als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt, und
- die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt; denn die gelegentliche Veräußerung und Umschichtung von Grundbesitz gehört grundsätzlich ebenso wie der Vermögenserwerb noch zur Vermögensverwaltung.

Zur Prüfung hat die Finanzverwaltung ein vereinfachtes Prüfschema entwickelt (s. nachfolgendes Schaubild, Textziffern (Tz.) beziehen sich auf das BMF-Schreiben vom 26. März 2004).

Vereinfachtes Prüfschema „Gewerblicher Grundstückshandel“



E. Unentgeltliche Übertragung

Die unentgeltliche Übertragung, sei es im Wege der Schenkung, der Vererbung oder der vorweggenommenen Erbfolge löst in der Regel, bei Überschreitung der persönlichen Freibeträge, Erbschafts- bzw. Schenkungsteuer aus. Dies führt zu der Frage, wie die Immobilien, die auf diese Art und Weise übertragen werden, zu bewerten sind und welche Steuersätze anzuwenden sind.

1. Bewertung

Seit 1997 werden für die Bewertung von Immobilien bei Schenkungen oder Erbfällen nicht mehr die sog. Einheitswerte herangezogen. Nachdem viele Jahre lang als Wert ein sog. Bedarfswert verwendet wurde, ist seit der Neuregelung des Erbschaftsteuerrechts zum 1. Januar 2009 grundsätzlich der „gemeine Wert" als Ausgangsgröße anzusetzen. Dieser soll die tatsächlichen Verhältnisse und die Wertverhältnisse zum Besteuerungszeitpunkt repräsentieren.

Exkurs: Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu mit Beschluss vom 7. November 2006 festgestellt, dass die alte Regelung – Bewertung mit einem typisierten Bedarfswert – verfassungswidrig sei, weil sie, in gleichheitswidriger Weise, die Verschenkung/Vererbung von Immobilienvermögen anders als andere Vermögensarten begünstigte. Das Bundesverfassungsgericht hatte daher den Gesetzgeber aufgerufen, bis zum 31. Dezember 2008 eine Neuregelung zu schaffen. Bis dahin galt die alte - verfassungswidrige! - Regelung weiter.

Bei der Bewertung ist zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken zu unterscheiden.

2. Unbebaute Grundstücke

Zu den unbebauten Grundstücken zählen Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden oder zur Nutzung vorgesehene Gebäude lediglich in Bau sind.

Zur Bewertung sind die Bodenrichtwerte und die Grundstücksfläche heranzuziehen. Der früher geltende pauschale Abschlag von 20 % auf den Bodenrichtwert entfällt. Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts durch den Steuerpflichtigen ist zulässig.

3. Bebaute Grundstücke

Zur Ermittlung des gemeinen Werts bebauter Grundstücke für schenkungs- und erbschaftsteuerliche Zwecke sieht das Gesetz folgende Methoden vor:

- Vergleichswertverfahren
- Ertragswertverfahren
- Sachwertverfahren

Das **Vergleichswertverfahren** ermittelt den Wert durch die Ableitung aus Vergleichskaufpreisen einerseits und die Anwendung von Vergleichsfaktoren (z.B. Flächeneinheiten) andererseits. Das Verfahren findet Anwendung auf Wohnungseigentum, Geschäftsobjekte im Teileigentum und Ein- und Zweifamilienhäuser.

Mittels des **Ertragswertverfahrens** werden insbesondere Mietwohn- und Geschäftsgrundstücke sowie gemischt genutzte Gebäude bewertet. Der Wert ergibt sich aus zwei anteiligen Werten, dem Boden- und dem Gebäudeertragswert. Der Bodenwert ergibt

sich hier wieder aus dem Produkt von Fläche und Bodenrichtwerten. Der Grundbesitzwert wird nach folgendem Schema ermittelt:

Rohertrag (Jahresmiete bzw. übliche Bruttomiete)

./. Bewirtschaftungskosten

= Reinertrag Grundstück

./. Bodenwertverzinsung (Bodenwert x Liegenschaftszinssatz)

= Gebäudereinertrag

x Vervielfältiger lt Anlage 21 zum BewG

= Gebäudeertragswert

+ Bodenwert

= Grundbesitzwert

Mindestwert für bebaute Grundstücke ist der nach den oben genannten Vorschriften ermittelte Wert für das *unbebaute* Grundstück.

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes darf geführt werden.

Das **Sachwertverfahren** findet Anwendung, wenn ein Vergleichswert nicht vorliegt oder wenn bei Geschäftsgrundstücken oder gemischt genutzten Grundstücken keine übliche Miete ermittelt werden kann. Für Mietwohngrundstücke ist es nicht vorgesehen.

Dabei ist von den Regelherstellungskosten auszugehen (Kosten/Flächeneinheit), die mit der Anzahl Flächeneinheiten zu multiplizieren sind. Ein Abschlag für Alterswertminderung ist vorzunehmen. Dazu kommt der Bodenwert.

Beachte: Bei der Bewertung sind im Einzelfall viele weitere Details zu beachten. Hier geht es nur um die Grundstrukturen.

Zum 01.01.2023 sind die Regeln für das Ertrags- und das Sachwertverfahren an die geänderte ImmoWertV angepasst worden. Beim Ertragswertverfahren werden die Bewirtschaftungskosten nicht mehr pauschal, sondern anhand der tatsächlichen Verwaltungs- und Instandhaltungskosten und dem Mietausfallwagnis ermittelt.

4. Erbbaurechte

Für die Bewertung ist wichtig, dass zwei selbständige wirtschaftliche Einheiten vorliegen, nämlich das Erbbaurecht und das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück. Selbst wenn die Laufzeit des Erbbaurechts abgelaufen ist, liegen noch zwei wirtschaftliche Einheiten bis zur Löschung des Erbbaurechts im Grundbuch vor.

Auf weitere Einzelheiten wird an dieser Stelle verzichtet.

5. Schenken/Vererben

Der Schenkungs- bzw. Erbschaftsteuer unterliegen sowohl der Erwerb von Todes wegen (Erbeinsetzung, Vermächtnis, Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruchs), Schenkungen auf den Todesfall wie auch Schenkungen unter Lebenden. Besteuert wird die Bereicherung des Erwerbers im Zeitpunkt der Steuerentstehung (Tod des Erblassers bzw. Ausführung der Schenkung). Dabei ist das übergegangene Vermögen zu bewerten (Aktiva abzüglich Passiva).

Folgende Freibeträge sind zu berücksichtigen (Auswahl):

	Freibetrag
- Ehegatten:	€ 500.000
- Kinder und Stiefkinder:	€ 400.000
- Enkelkinder:	€ 200.000
- Eltern und Großeltern (Erbfall):	€ 100.000
- Eingetragener Lebenspartner:	€ 500.000
- sonstige Personen:	€ 20.000

Daneben gibt es unter bestimmten Voraussetzungen einen bestimmten Versorgungsfreibetrag bei Ehegatten und Kindern im Falle des Erwerbs von Todes wegen. Derzeit gibt es Bestrebungen innerhalb der Ampelkoalition, diese Freibeträge nach oben hin anzupassen.

Die Steuersätze, die auf das errichtete Vermögen abzüglich der Freibeträge erhoben werden, richten sich nach der Steuerklasse (Steuerklassen I bis III) und nach dem Wert des steuerpflichtigen Erwerbs. In Steuerklasse I (Ehegatten, (Stief-)kinder, Enkel, Eltern und Großeltern (beim Erwerb von Todes wegen) beträgt der Steuersatz zwischen 7% und 30%, in den Steuerklassen II und III beträgt der Steuersatz 30%/50%. Die vorgenannten Freibeträge können alle 10 Jahre ausgenutzt werden, daneben gibt es besondere Bewertungsabschläge für Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften.

6. Steuerbefreiung des Familienheims

Steuerfrei sind nach der Neuregelung:

- die schenkweise Übertragung des Familienheims auf den Ehegatten;
- der Erwerb von Todes wegen durch den Ehegatten einer vom Erblasser bis zum Erbfall zu Wohnzwecken selbstgenutzten Immobilie; Voraussetzungen:
  - der Erbe nutzt die Wohnung unverzüglich nach dem Erbfall selbst…
  - … für mindestens 10 Jahre (Ausnahme: zwingende Gründe hindern den Erben daran)
- der Erwerb von Todes wegen durch die Kinder einer vom Erblasser bis zum Erbfall zu Wohnzwecken selbstgenutzten Immobilie; Voraussetzungen:
  - der Erbe nutzt die Wohnung unverzüglich nach dem Erbfall selbst…
  - … für mindestens 10 Jahre (Ausnahme: zwingende Gründe hindern den Erben daran)
  - die Steuerbefreiung gilt nur soweit die Wohnfläche 200m² nicht übersteigt.

In allen Fällen gilt: die Immobilie muss in Deutschland oder in einem Mitgliedstaat der EU / des EWR belegen sein.

F. Sonstiges - Allgemeines zum Besteuerungsverfahren

I. Rechtsschutz

Steuern werden regelmäßig durch Steuerbescheide festgesetzt und sind erst dann zu zahlen. Eine wichtige Ausnahme ist die Steueranmeldung im Rahmen der Umsatzsteuer. Hier sind monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen und eine Jahressteuererklärung vom Unternehmer abzugeben, ohne dass das Finanzamt immer einen Steuerbescheid erlässt. Diese Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen wirken wie ein Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Der Steuerpflichtige kann gegen Steuerbescheide, mit denen er nicht einverstanden ist, binnen der Frist von 1 Monat **Einspruch** beim Finanzamt einlegen. Das Finanzamt überprüft den Steuerbescheid dann erneut. Hält es den Einspruch (teilweise) für berechtigt, hilft es diesem ab und erlässt einen neuen Bescheid. Hält es den Einspruch für unberechtigt, weist es den Einspruch zurück (als unzulässig oder unbegründet).

Hiergegen steht dem Steuerpflichtigen dann die Möglichkeit der **Klage** beim Finanzgericht gegen den Steuerbescheid zu. Auch hier besteht eine Klagfrist von 1 Monat. Das Finanzgericht entscheidet dann über die streitigen Punkte. In Fällen von allgemeiner Bedeutung, lässt das Finanzamt ggf. die Revision gegen die Entscheidung des Finanzgerichts zum Bundesfinanzhof zu. Dann hat der Steuerpflichtige/das Finanzamt die Möglichkeit, im Falle des Unterliegens, die Frage beim höchsten Finanzgericht, dem Bundesfinanzhof, noch einmal überprüfen zu lassen. In den meisten Fällen ist es aber so, dass beim Finanzgericht die Revision nicht zugelassen wird. Dann besteht nur die Möglichkeit gegen diese Nichtzulassung der Revision die sog. Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof einzulegen. Dieser prüft dann, ob

- in dem Rechtsstreit Verfahrensfehler verletzt worden sind und die Entscheidung hierauf beruht,
- die Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, oder
- das Finanzgericht in seiner Entscheidung von anderen Entscheidungen abweicht.

Liegt eine dieser Gründe vor, wird die Revision zugelassen und der Bundesfinanzhof verhandelt über die Entscheidung in der Sache. Ansonsten wird die Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen. Das Urteil des Finanzgerichts wird dann rechtskräftig.

II. Betriebsprüfung

Das Finanzamt kann zur Feststellung der für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhalte eine Prüfung bei einem Steuerpflichtigen vornehmen (sog. Betriebsprüfung). Hierfür gibt es eine sog. Prüfungsanordnung, die dem Steuerpflichtigen eine angemessene Zeit vor Beginn der Prüfung bekannt gegeben werden soll. Im Rahmen der Betriebsprüfung werden Akten, Korrespondenz und sonstige Unterlagen, aber auch tatsächliche Verhältnisse (Bebauung) überprüft und in einem abschließenden Prüfungsbericht, der dem Steuerpflichtigen ggf. vorab im Entwurf zugeleitet wird, festgehalten. Aufgrund des Prüfungsberichts ändert das

zuständige Finanzamt ggf. die Steuerfestsetzung oder leitet sogar ein Ermittlungsverfahren (wegen Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung) ein.

Es empfiehlt sich dringend, in Fällen der Betriebsprüfung, einen Berater hinzuzuziehen, der mit solchen Prüfungen vertraut ist.

Die Betriebsprüfung als solche ist ein wesentlicher Punkt, bis zu der eine Selbstanzeige im Falle einer Steuerhinterziehung möglich ist. Ist ein Amtsträger zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen, ist eine Selbstanzeige nicht mehr möglich. Die Strafbefreiung tritt auch dann nicht ein, wenn dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist oder die Tat bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder damit hätte rechnen müssen.

Steht der Betriebsprüfer also vor der Tür, ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich.

Stand: Mai 2024

***