



Zeitschrift für immobilienwirtschaftliche Forschung und Praxis (ZfiFP).

Ausgabe 21 vom 20.01.2012
ISSN 1854-3655 (Printausgabe)

Impressum Zeitschrift für immobilienwirtschaftliche Forschung und Praxis (ZfiFP):

Herausbergremium: Dr. Thomas Beyerle - Head of CSR & Research, IVG Immobilien AG; Prof. Dr. Josef Dinauer - Hochschule München; Prof. Dr. Hanspeter Gondring, FRICS - Studiendekan Studienzentrum Finanzwirtschaft, Duale Hochschule Baden-Württemberg Stuttgart (DHBW) / Wissenschaftlicher Leiter, ADI Akademie der Immobilienwirtschaft); Dr. Ruprecht Hellauer - Managing Director, Lohnbach Investment Partners GmbH; Prof. Dr. Karl-Georg Loritz - Universität Bayreuth; Dr. Mathias Müller - Präsident der IHK Frankfurt am Main; Werner Rohmert - Hrsg. Der Immobilienbrief / Immobilienspezialist von "Der Platow Brief"; Prof. Dr. Guido Spars - Bergische Universität Wuppertal.

Chefredaktion: Marion Götza (V.i.S.d.P.)

Wissenschaftliche Leitung: Prof. Dr. Hanspeter Gondring, FRICS, (DHBW/ADI)

Verlag: Research Medien AG, Postfach 22 03, 33350 Rheda-Wiedenbrück, T.: 05242 - 901-250, E: info@rohmert.de, www.rohmert-medien.de

Vorstand: Werner Rohmert, **Aufsichtsrat:** Senator E. h. Volker Hardegen (Vorsitz).

HRB 6598 Amtsgericht Gütersloh, USt-Idnr DE 217501781

Namensbeiträge geben die Meinung des Autors und nicht unbedingt der Redaktion wieder. Das Copyright der Fachbeiträge liegt bei den Verfassern oder den genannten Institutionen und Unternehmen.

Sehr geehrte Damen und Herren,

die (Umsatz-)Steuerproblematik bei Immobilientransaktionen ist in Deutschland ein Aspekt, der bei den meisten Renditen- und Wertberechnungen außen vor bleibt.

Wir haben uns deshalb entschlossen, zu diesem Themenkomplex in der 1. ZfiFP-Ausgabe des Jahres 2012 einen umfassenden Aufsatz zu veröffentlichen.

Herr Klaus Heining hat einen auch für Nicht-Steuerfachleute verständlichen Aufsatz zum Thema Renditefaktor Steuer im Zusammenhang mit Immobilien verfasst.

Das ZfiFP-Team wünscht seinen Lesern ein erfolgreiches und gesundes neues Jahr.



Prof. Dr. Hanspeter Gondring FRICS
Duale Hochschule Baden-Württemberg
ADI Akademie der Immobilienwirtschaft



Werner Rohmert
Herausgeber ZfiFP

und

Renditefaktor Steuern im Zusammenhang mit Immobilien

von

Klaus Heining, Christine Kauffmann und Henning-Günther Wind

A. Vorwort

Deutschland gehört nicht erst jüngst zu den Ländern mit hoher Attraktivität für Immobilieninvestitionen. Dabei wird nicht nur Hoffnung in eine überdurchschnittliche Entwicklung der Renditen gesetzt, sondern auch die attraktiven Marktpreise haben in- und ausländische Investoren angezogen. Gerade in wirtschaftlichen Zeiten mit EURO-Krise und erheblichen Unsicherheitsfaktoren setzen institutionelle Investoren - oft gebündelt über Fondsstrukturen - als auch private Anleger auf den Wertstabilitäts- und Inflationsschutzeffekt. Vor diesem Hintergrund müssen die Renditemöglichkeiten bei Immobilieninvestitionen im Verhältnis zu anderen Anlageobjekten genau betrachtet werden.

Bislang wurden meist steuerliche Aspekte außer Acht gelassen, welche die Rendite in entscheidender/unmittelbarer Art und Weise beeinflussen können.

Dies gilt sowohl für den Investor als auch sonstige bei einem Immobilieninvestment engagierte Unternehmen, beispielsweise Immobilienverwalter, Projektentwickler, Makler, Bauträger oder Finanzdienstleister.

In diesem Beitrag legen wir den Fokus auf eine Auswahl der wichtigsten umsatzsteuerlichen Fragestellungen, die sich über den gesamten Lebenszyklus einer Immobilie hinweg ergeben und zeigen auf, wie diese optimal gelöst werden können. Zudem geben wir Hinweise zu einigen außerumsatzsteuerlich relevanten Fragestellungen, denn vom Kauf über die Besitzzeit und Investitionsphase bis hin zum Verkauf der Immobilie sehen sich Eigentümer, Käufer und Verkäufer vielfältigen steuerlichen Fragestellungen ausgesetzt, deren frühzeitige Beachtung sich regelmäßig auszahlt.

B. Renditefaktor Steuern in diversen Konstellationen

1. Immobilientransaktionen

a. Asset-Deal versus Share-Deal

Der Lebenszyklus einer Immobilie beginnt im Normalfall mit deren Errichtung oder einer vorgelagerten Investition in Form eines Asset- oder Sharedeals. Die Ausgestaltung der Transaktion hängt dabei von unterschiedlichen Parametern auf Verkäufer- und Erwerberseite ab mit mitunter gegenläufigen wirtschaftlichen Interessen. Es ergeben sich daraus unterschiedliche in diesem Zusammenhang zu beachtende Fragestellungen. In der Transaktionspraxis stehen hierbei vor allem die nachfolgend skizzierten Themen immer wieder im Fokus der Überlegungen und Verhandlungen.

- Rechtsform des Investors (natürliche Person, Institutioneller Anleger, Steuerausländer)
- Geplantes Geschäftsmodell (Bestandsimmobilie, Projektentwicklung, geplante Bebauung, Sanierung, Erweiterung)
- Sofortige oder nachgelagerte Einbringung in (offene oder geschlossene) Fondsstrukturen
- Geplante Haltedauer (kurz-, mittel-, langfristig)
- Investitionsvolumen (Einzelimmobilie, Portfolio)
- Nutzungsabsichten (Gewerbe-, Büro-, Wohnraum-, Eigen-, Fremdnutzung)
- Finanzierungsabsichten (Eigen- oder Fremdkapital)
- Exit-Szenarien
- Gesamtsteuerliche Einordnung (ertrag-, substanz- und verkehrssteuerlich)

Unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen können sich u.a. in folgenden Bereichen ergeben und sind gegebenenfalls gegeneinander abzuwägen:

aa. Transaktionsgegenstand

Während im Rahmen des Share Deals die Anteile an der grundbesitzhaltenden Gesellschaft übertragen werden, erfolgt im Rahmen des Asset Deals die Übertragung der einzelnen Assets (Gebäude, Grund und Boden, Betriebsvorrichtungen, Photovoltaikanlagen, Kunst, etc.) als solche.

ab. Ertragsteuerlicher Behandlung

Die Art der Übertragung hat Konsequenzen für die ertragsteuerliche Behandlung. Während die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in der Regel zu 95 % steuerfrei erfolgen kann (bei der Übertragung einer Personengesellschaft kommt es für die ertragsteuerlichen Konsequenzen auf die beteiligten Gesellschafter an), führt die Übertragung im Rahmen eines Asset Deals grundsätzlich zu einer Besteuerung auf Ebene der veräußernden Gesellschaft. Dabei erfolgt die Versteuerung eines jeden Wirtschaftsguts auf Basis der Differenz des Kaufpreises und des steuerlichen Restbuchwertes nach den individuellen Gegebenheiten des Verkäufers.

Die überwiegende Steuerfreiheit des Share Deals kann insbesondere für den Verkäufer von Interesse sein. Der Erwerber hingegen übernimmt eine existierende Gesellschaft und alle damit verbundenen Risiken. Dem gilt es im Rahmen der Due Diligence und den Vertragsverhandlungen Rechnung zu tragen.

ac. Grunderwerbsteuer

Für den Erwerber kann der Share Deal wiederum aus grunderwerbsteuerlichen Gesichtspunkten von Interesse sein. Bei entsprechender Gestaltung kann die Übertragung im Rahmen des Share Deals grunderwerbsteuerfrei erfolgen. Demgegenüber unterliegt die Transaktion bei der Übertragung der Einzelwirtschaftsgüter grundsätzlich der Grunderwerbsteuer, es sei denn es werden bewegliche Gegenstände oder Betriebsvorrichtungen übertragen.

ad. Umsatzsteuerliche Fragestellungen

Umsatzsteuerlich ist in beiden Gestaltungen zu überprüfen, ob gegebenenfalls ein nicht steuerbarer Vorgang in Form einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) vorliegt, mit der Folge, dass der Erwerber umsatzsteuerlich in die Position des Verkäufers eintritt. Im Rahmen des Share Deals kann dies insbesondere bei Übertragung von 100 % der Anteile oder von Anteilen an einer umsatzsteuerlichen Organgesellschaft zu bejahen sein. Im Rahmen des Asset Deals ist eine Übertragung im Rahmen der Geschäftsveräußerung im Ganzen insbesondere bei der Übertragung eines Vermietungsübernehmens denkbar.

Stellt die Übertragung demgegenüber keine Geschäftsveräußerung im Ganzen dar, ist sowohl die Übertragung der Anteile als auch die Übertragung der Immobilie grundsätzlich steuerfrei. Im Falle der Anteilsübertragung wird die Option in der Praxis selten ausgeübt, bei der Übertragung der Assets kann die Ausübung der (Teil-) Option immer wieder ein Thema zwischen den Vertragsparteien werden.

Unabhängig von der Frage, ob die Transaktion als umsatzsteuerbarer oder nicht umsatzsteuerbarer Vorgang qualifiziert wird, sind Vorsteuerkorrekturen gemäß § 15a UStG und daraus resultierende Risiken immer Diskussionspunkt zwischen den Vertragsparteien.

Vor dem Hintergrund, dass die Behandlung der Transaktion als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen oder steuerbare und ggf. steuerpflichtige Transaktion nicht als Wahlrecht ausgestaltet ist und zudem im Einzelfall (bspw. bei hohen Leerstandsquoten) eine eindeutige Beurteilung schwierig ist, empfiehlt es sich und hat sich auch als Marktstandard herausgestellt, in Verträgen beide Alternativen zu regeln. Insbesondere seit der geänderten Verwaltungsauffassung zur Rücknahme der Option zur Umsatzsteuer ist die Regelung beider Alternativen fast unerlässlich.

Hinweis:

Die Rechtsprechung zur Geschäftsveräußerung im Ganzen ist im Fluss. So hat der europäische Gerichtshof jüngst entschieden, dass eine GiG auch dann vorliegen kann, wenn zwar Einrichtung und Warenbestand verkauft werden, das Ladenlokal dem Erwerber jedoch lediglich vermietet wird. Das gilt selbst dann, wenn der Mietvertrag kurzfristig kündbar ist, sofern die übertragenen Sachen für eine dauerhafte selbständige wirtschaftliche Tätigkeit des Erwerbers ausreichen.

ae. Haftungsfragen

Notwendig sind typischerweise transaktionsbezogene vertragliche Haftungs- und Freistellungsklauseln bezogen auf die zu erwerbenden Anteile, sowie Garantien für die in der Gesellschaft vorhandenen Assets. Der neue Eigentümer der Anteile tritt wegen des unveränderten Fortbestands der Gesellschaft mittelbar, vollumfänglich und unbegrenzt in die Fußstapfen des Veräußerers. Daher ist insbesondere eine sorgfältige und umfangreiche Due Dilligence Prüfung und Absicherung durch vertragliche Klauseln wichtig. Auch beim Asset Deal kann den Erwerber eine zeitlich beschränkte Haftung für Betriebssteuern treffen (sog. Haftung des Betriebsübernehmers gem. § 75 AO), so dass auch insoweit Freistellungsklauseln Vertragsbestandteil sein sollten.

Schon die vorstehend aufgeführten Aspekte zeigen, dass die Entscheidung Asset- versus Share-Deal komplex ist. Insbesondere beim Share-Deal ergeben sich die unterschiedlichsten (ertrag-) steuerlichen Konsequenzen je nach Ausprägung der Gesellschaftsformen der beteiligten Akteure. Im Einzelfall sollten daher der Kaufgegenstand und die Transaktionsstruktur frühzeitig hinsichtlich der Vor- und Nachteile sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich gewürdigt werden. Zumeist empfiehlt sich verkäuferseitig die Durchführung einer sogenannten „Vendor Due Diligence“, um vor Marktantritt die relevanten Risiken identifizieren und späteren Kaufpreisabschlägen so weit als möglich vorzubeugen.

Tipp: Bereits im vergangenen Jahr haben einzelnen Bundesländer die Grunderwerbsteuer als Einkunftsquelle erkannt und die Grunderwerbsteuersätze angehoben. Mit weiteren Erhöhungen ist zu rechnen. Vor diesem Hintergrund können sich Share-Deal-Gestaltungen empfehlen, um erhöhten Grunderwerbsteuern als Kostenfaktor zu begegnen.

Erwerberseitig ist neben Vorteilen im Hinblick auf mögliche Grunderwerbsteueroptimierungen die Variante Share-Deal heutzutage insbesondere auch im Hinblick auf eine vorteilhafte ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) zu analysieren.

Der Share-Deal kann u. U. ertragsteuerlich dann vorteilhaft sein, wenn Immobilien in Zeiten des Immobilienbooms entsprechend teuer gekauft wurden und als Folge der Finanzkrise erhebliche Preisrückgänge über sich ergehen lassen mussten. In diesem Fall kann es für einen Investor nach der Neuregelung durch BilMoG gegebenenfalls günstiger sein, steuerlich die höhere historische Abschreibungsbasis im Rahmen eines Share-Deals fortzuführen, als durch einen Asset-Deal eine neue niedrigere Bemessungsgrundlage zu kreieren.

Andererseits kann der Share-Deal bei einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft ertragsteuerlich sinnvoll sein, weil damit i. d. R. zumindest eine teilweise Abschreibung des Kaufpreises sichergestellt werden kann.

Bestehen bei der veräußernden Gesellschaft jedoch relevante Verlustvorträge wird der Verkäufer ein Interesse daran haben, die Immobilie als solche im Asset-Deal zu veräußern.

Tipp: Die Entscheidungsfindung zwischen Asset-Deal und Share-Deal ist frühzeitig in den Transaktionsprozess einzubeziehen, weil sich bei den einzelnen Steuerarten unterschiedliche, teilweise gegenläufige Konsequenzen ergeben können, die jeweils zu betrachten und gegeneinander abzuwägen sind.

b. Geschäftsveräußerung im Ganzen versus umsatzsteuerfreier/-pflichtiger Veräußerung

Eine Immobilienübertragung stellt eine umsatzsteuerlich nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) dar, wenn folgende Tatbestandsmerkmale vorliegen:

- Die Immobilie stellt als wesentliche Grundlage für eine unternehmerische Verwendung ein Unternehmen im Ganzen oder einen in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten (Teilbetrieb) dar,
- und
- das Unternehmen/der Teilbetrieb wird von dem Erwerber in nahezu unveränderter Form fortgeführt.

Konsequenz des kumulativen Vorliegens der obigen Voraussetzungen ist, dass der Veräußerungsvorgang nicht der Umsatzbesteuerung unterliegt und für den Verkäufer kein Nachversteuerungsrisiko bezüglich seiner bislang in Anspruch genommenen Vorsteuern besteht. Vielmehr tritt der Erwerber in die Rechtsstellung des Verkäufers ein und führt dessen 10-Jahres-Korrekturzeitraum im Sinne des § 15a UStG fort.

Beispiel: Für eine in 2008 von Unternehmer V erworbene Immobilie wurde aus dem Erwerb (Kaufpreis insgesamt € 11,9 Mio.) Vorsteuer in Höhe von € 1,9 Mio. geltend gemacht, da V die Immobilie in vollem Umfang für umsatzsteuerpflichtige (vorsteuerunschädliche) Zwecke zu verwenden beabsichtigte. Die tatsächliche Vermietung erfolgte auch an einen in voller Höhe zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter. In 2010 wurden umfangreiche Instandhaltungsmaßnahmen in Höhe von € 1,19 Mio. durchgeführt, wofür V eine Vorsteuer in Höhe von T€ 190 in Anspruch nahm. Im Jahr 2011 veräußert V die Immobilie an K im Rahmen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen.

K hat als Rechtsnachfolger insoweit die jeweiligen Korrekturzeiträume (verbleibende 7 Jahre für das Gebäude, verbleibende 9 Jahre für die Instandhaltungsmaßnahme) des V bis in die Jahre 2018 bzw. 2020 fortzuführen.

Fortsetzung Beispiel: 2015 kündigt der Mieter und K ist gezwungen an den Folgiemietler steuerfrei (vorsteuerschädlich) zu vermieten. Die seinerzeit von V in Anspruch genommene Vorsteuer für dieses Objekt in Höhe von € 1,9 Mio. für das Gebäude und T€ 190 für die Instandhaltung muss nun von K für die verbleibenden Jahre der jeweiligen Korrekturzeiträume (für das Gebäude: T€ 570 [3/10 von € 1,9 Mio.]; für die Instandhaltung: T€ 95 [5/10 von T€ 190]) an das Finanzamt auf die nachfolgenden Jahre verteilt nachentrichtet werden.

Dieses Beispiel verdeutlicht das Nachversteuerungsrisiko des Erwerbers von bereits in Anspruch genommenen Vorsteuern des Verkäufers. In einer GiG können jedoch auch Chancen für den Erwerber liegen, wenn der Umfang seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze bei ihm höher ist als beim Verkäufer. Hier kann der Erwerber bislang nicht abzugsfähiges Vorsteuerpotenzial des Verkäufers für die Zukunft vom Fiskus erstattet bekommen. In der Transaktionspraxis liegt es daher im Interesse des Erwerbers durch möglichst weitreichende Vertragsklauseln Schutz in Bezug auf ein § 15a UStG-Korrekturrisiko zu erlangen. Nicht selten muss dann aber im Umkehrschluss die Herausgabe etwaiger Vorteile aus der Vorsteuerkorrektur in Bezug auf vor Übertragung der Immobilie liegende Zeiträume gewährt werden. Am besten geschieht dies durch eine in die monatlichen Prozesse integrierte fortlaufende § 15a UStG-Dokumentation.

Achtung - Dokumentationspflichten § 15a UStG!

Löst die Veräußerung eine GiG aus, trifft den Verkäufer die Verpflichtung, dem Erwerber die für die Fortführung des Vorsteuerberichtigungszeitraums und die Durchführung der Vorsteuerberichtigung erforderlichen Angaben zu machen. Eine lückenhafte oder gar fehlende Dokumentation verursacht bei dem Erwer-

ber hohe Kosten, um der Fortführung des Berichtigungszeitraums und hiermit einhergehender Vorsteuerkorrekturpflichten nachkommen zu können.

Hinweis: Die Praxis zeigt, dass eine ordnungsgemäße Fortführung von Berichtigungszeiträumen und die korrekte Besteuerung bei Verwendungsänderungen in vielen Fällen nicht geleistet werden kann. Zumeist ist die vom Verkäufer übernommene Dokumentation mangelbehaftet. Hier trägt der Erwerber das volle, betragsmäßig häufig nur schwer oder nicht kalkulierbare Vorsteuerkorrekturrisiko. Dies führt häufig zu Diskussionen über Kaufpreisabschläge, im institutionellen Bereich können mangelhafte Dokumentationen sogar einen Hinderungsgrund für eine Immobilientransaktion darstellen.

c. Keine GiG: Umsatzsteuerfreiheit von Grundstücksumsätzen als Grundregel

Stellt die Veräußerung eines Grundstücks keine GiG dar, ist der Verkauf des Grundstücks grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit, da dieser Vorgang bereits mit Grunderwerbsteuer belastet wird (Vermeidung einer Doppelbesteuerung).

Achtung: Ausgenommen von dieser Steuerfreiheit sind auf dem Grundstück befindliche Betriebsvorrichtungen oder Photovoltaikanlagen. Durch den Immobilienverkauf wird bei dem Verkäufer die Schlussrendite dieser Anlage beeinflusst. Die Freude über einen guten Veräußerungserlös kann schnell durch unerwünschte Steuerfolgen getrübt werden. Eine nach den Grundregeln steuerfrei behandelte Immobilienveräußerung kann als letzter maßgeblicher Verwendungsumsatz eine Nachversteuerung der bislang für dieses Objekt in Anspruch genommenen Vorsteuern auslösen. Dieses Nachversteuerungsrisiko nimmt wirtschaftlich innerhalb des 10-Jahres-Korrekturzeitraums ratierlich ab.

Beispiel: Der ursprüngliche Vorsteuerabzug bei Anschaffung einer Immobilie beträgt € 1,2 Mio. Der Berichtigungszeitraum beläuft sich auf 120 Monate (= 10 Jahre). Daraus ergibt sich ein potenzielles Vorsteuerkorrekturvolumen von T€ 10/Monat (€ 1,2 Mio. / 120 Monate). Nach 4 Jahren erfolgt eine vorsteuerschädliche Verwendung der Immobilie, z. B. eine Vermietung an einen (nicht umsatzsteuerpflichtigen) Arzt. Die vorzunehmende Vorsteuerkorrektur errechnet sich wie folgt:

Steuerunschädliche Verwendung für 4 Jahre (48 Monate). Darauf entfallen an Vorsteuerbeträgen: T€ 480.

Steuerschädlicher Zeitraum: Ab der Vermietung an den Arzt hat monatlich eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen. 100 % von T€ 10 sind monatlich dem Fiskus wieder zu erstatten, maximal 6 Jahre lang, bis der Betrag von T€ 720 an Vorsteuer zurückgezahlt ist. Würde ab dem 6. Jahr wieder eine voll umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgen, endete zu diesem Zeitpunkt die monatlich vorzunehmende Vorsteuerkorrektur wieder. Bei etwa nur hälftiger steuerfreier Verwendung der Immobilie wäre auch nur 50 % des Vorsteuerbetrages monatlich (im Beispiel T€ 5) wieder zu korrigieren.

d. Option zur Umsatzsteuerpflicht zur Vermeidung der Grundregel der Umsatzsteuerfreiheit

da. Formen und Fristen

Die Option zur Steuerpflicht ist für viele Verkäufer der Rettungsanker zur Sicherung ihrer bislang mit der Immobilie in Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzugsbeträge. Hierbei sind sowohl Form- als auch Fristvorschriften zu beachten. Die Ausübung der Option umfasst stets das Gebäude und den anteiligen Grund und Boden und hat innerhalb des notariell zu beurkundenden Kaufvertrags zu erfolgen. Eine nach-

trägliche Option ist daher nach Beurkundung des Kaufvertrages nur noch über einen notariell zu beurkundenden Nachtrag zum Kaufvertrag möglich. Im Falle von angenommenen GiG-Sachverhalten sollte im notariellen Kaufvertrag bereits eine Regelung für den Fall enthalten sein, dass die Finanzverwaltung die Voraussetzungen der GiG nicht anerkennt (Hilfsklausel). Des Weiteren sollte sich der Verkäufer das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für eine Option (Unternehmereigenschaft des Erwerbers und Erwerb für das Unternehmen) in der Optionsklausel zusichern lassen und Schadensersatzansprüche aus Falschangaben vorbehalten.

Ordnet der Erwerber die Immobilie trotz Zusicherung im Kaufvertrag später nicht seinem Unternehmen zu, so führt dies zur Aberkennung der Option auf Seiten des Verkäufers und zum Verlust von Vorsteueranspruchnahmen bis zum Veräußerungszeitpunkt bei diesem. Solche Steuerrisiken sollte der Verkäufer im Rahmen der Steuerklausel ebenfalls abdecken.

db. Teilloption

Wird die Immobilie vom Erwerber nur teilweise dem Unternehmensvermögen zugeordnet, kann die Option nur auf diesen Anteil begrenzt werden. Zur Vermeidung bzw. Reduzierung von Vorsteuerkorrekturen auf Seiten des Verkäufers kann die Option auch auf einzelne von dem Erwerber steuerpflichtig genutzte Flächen begrenzt werden. Hier ist in der Praxis der Optionssatz auf der Grundlage einer genauen räumlichen Zuordnung zu ermitteln. Flächen, die von dem Erwerber sowohl steuerfrei wie auch steuerpflichtig genutzt werden (Gemeinschaftsflächen) sind mit einem Mischoptionssatz entsprechend ihrem wirtschaftlichen Funktionszusammenhang zu berücksichtigen.

Achtung: Steuerfalle für den Erwerber

Nach neuer Verwaltungsauffassung soll im Fall der Teilloption die Vorsteuer beim Erwerber nicht direkt den steuerpflichtig genutzten Gebäudeanteilen zugeordnet und somit in vollem Umfang abgezogen, sondern nur einheitlich auf das Gesamtgebäude bezogen werden können, so dass die Vorsteuerbeträge nur insoweit abzugsfähig wären, als das Gebäude quotal zu steuerpflichtigen Umsätzen genutzt wird.

Hinweis: Widerstreitendes Interesse des Erwerbers

Die Option stößt regelmäßig auf Widerstand auf Erwerberseite, wenn erkennbar ist, dass dieser die Immobilie in seinem Unternehmensvermögen nicht in vollem Umfang zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen nutzen kann. Hier entwickelt sich die Optionssteuer mangels Vorsteuerabzugsberechtigung unmittelbar zum echten Kostenfaktor beim Erwerber und wird regelmäßig Streitpunkt bei Kaufpreisverhandlungen sein. Eine Teilentlastung des nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Erwerbers wird dadurch erzielt, dass die auf das Gebäude entfallende Umsatzsteuer über die Nutzungsdauer der Immobilie ertragsteuermindernd abgeschrieben werden kann.

Sollte im Due Diligence Prozess erkennbar werden, dass die Errichtung der Immobilie schon länger als 10 Jahre zurückliegt und die übrigen Investitionsaufwendungen, die zu möglichen § 15a UStG Berichtigungen führen könnten, sich im Rahmen gehalten haben, könnte es für den Erwerber durchaus von Vorteil sein einen steuerfreien Erwerb unter Hinnahme eines Kaufpreisaufschlages anzustreben, um sich für die Zukunft ausreichend Flexibilität für die Nutzung zu erhalten.

Beispiel: Eine eigenbetrieblich genutzte Immobilie wurde 1995 errichtet, die erstmalige Verwendung war im Jahr 1996. Ende 2006 wurden kleinere Instandhaltungen erforderlich, die Vorsteuern hierauf betragen TEUR 20. Zum 1.1.2011 wird die Immobilie veräußert. Der Kaufpreis beträgt EUR 20 Mio. die hierauf resultierende Umsatzsteuer EUR 3,8 Mio. Ab dem 1.1.2016 ist eine steuerfreie Vermietung einer Einheit geplant.

Bei einem steuerpflichtigen Erwerb müsste der Käufer ab 2016 jährlich Vorsteuerberichtigungen in Höhe von TEUR 190 vornehmen; demgegenüber stünde ein Kaufpreisaufschlag von schätzungsweise TEUR 12 (verbleibendes Korrekturvolumen aus den Instandhaltungsmaßnahmen) bei einem steuerfreiem Erwerb.

dc. Unternehmerischer, teilunternehmerischer und nichtunternehmerischer Bereich

Der Unternehmer hat bei Kauf einer Immobilie aktiv eine Zuordnungsentscheidung zu einer Vermögenssphäre zu treffen. Bei einer Immobilie als einheitliches Wirtschaftsgut hat er hierbei ein Zuordnungswahlrecht. Eine Immobilie kann vollumfänglich dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen (bei mindestens 10 % unternehmerischer Nutzung) oder dem Privatvermögen zugeordnet werden. Auch eine nur teilweise Zuordnung entsprechend der Verwendungsabsicht (teilunternehmerisch) ist zulässig. Die Zuordnungsmöglichkeit zur jeweiligen Vermögenssphäre (unternehmerisch oder nichtunternehmerisch) ist unabhängig von der späteren tatsächlichen Verwendung zu treffen. Denn auch ein nichtunternehmerisch genutzter Grundstücksteil – wie ein zu privaten Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil – kann grundsätzlich der Unternehmenssphäre zugeordnet werden. Die Zuordnung hat unmittelbar bei Leistungsbezug zu erfolgen und ist auf Erwerberseite Einstiegsvoraussetzung für den hiermit in Zusammenhang stehenden späteren Vorsteuerabzug.

Eine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht stets nur insoweit als die Immobilie dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde. Bei einem steuerpflichtigen Erwerb erfolgt die Zuordnung in konkludenter Form über den Umfang der in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldung. Bei steuerfreien Immobilienerwerben hat die Zuordnung jedoch durch eine gesonderte Mitteilung an die Finanzbehörde zu erfolgen.

Achtung: Das freie Zuordnungswahlrecht besteht nur für einheitliche Gegenstände, die sowohl unternehmerisch wie nichtunternehmerisch genutzt werden können (z.B. ein Gebäude, bestehend aus einer Arztpraxis und einer Arztwohnung). Bei getrennten Wirtschaftsgütern ist das Wahlrecht ausgeschlossen. Ein solches liegt vor, wenn beide Gebäudeteile räumlich voneinander abgrenzbar sind und der jeweilige Gebäudeteil ausschließlich unternehmerisch oder nichtunternehmerisch genutzt wird (z.B. ein privat genutztes Einfamilienhaus als Anbau an eine Werkshalle auf dem Betriebsgrundstück).

Achtung Fristen: Nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH sind hierbei besondere Fristen zu beachten. So hat der BFH in einer im Dezember 2011 veröffentlichten Entscheidung dargelegt, dass zwar grundsätzlich die Ausübung der Zuordnungsentscheidung in der Jahressteuererklärung noch zulässig sein soll. Hierbei sei aber zwingend die Frist für die Abgabe der Jahressteuererklärung zu beachten. So könne eine in der Voranmeldung (nicht) getroffene Zuordnungsentscheidung nur innerhalb der für die Jahresfestsetzung maßgeblichen Dokumentationsfrist (31. Mai des Folgejahres) korrigiert werden. Für die Abgabe der Steuererklärung gewährte Fristverlängerungen sind dabei unbeachtlich.

Tipp: Für nach dem 31.12.2010 angeschaffte bzw. errichtete Immobilien entfällt für Steuerpflichtigen zwar die Möglichkeit bei teilunternehmerisch genutzten Gebäuden Liquidationsvorteile im Rahmen des sog. Seeling-Modells zu nutzen. (Geltendmachung des vollen Vorsteuerabzugs in der Investitionsphase und nachgelagerte Versteuerung der privaten Nutzung über unentgeltliche Wertabgaben). Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen sollte dennoch rechtzeitig erfolgen, um die Möglichkeit der Nutzung von positiven § 15a UStG Korrekturvolumina bei einer späteren steuerpflichtigen Verwendung innerhalb eines 10-Jahreszeitraumes zu wahren.

dd. Vorsteuerabzug bei Erwerb

Ein Vorsteuerabzug auf den Immobilienerwerb ist grundsätzlich nur möglich, wenn die Immobilien im Rahmen des Zuordnungswahlrechts dem unternehmerischen oder teilunternehmerischen Bereich (Aufteilung) zugeordnet worden sind. Der Vorsteuerabzug auf dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordneten Immobilien ist grundsätzlich ausgeschlossen.

Wie unter Punkt B, 1. Immobilientransaktionen näher dargestellt wird, können Immobilienübertragungen

grundsätzlich in Form von Geschäftsveräußerungen im Ganzen, steuerfreien Grundstückslieferungen oder zur Steuerpflicht optierten Grundstückslieferungen stattfinden.

Bei Vorliegen einer zur Steuerpflicht optierten Grundstückslieferung kann der Vorsteuerabzug auf die Anschaffungskosten einer Immobilie vorgenommen werden.

Achtung: Auch bei ausgeübter Option zur Steuerpflicht sind Nettorechnungen zu erteilen, da Immobilientransaktionen dem sog. Reverse-Charge-Verfahren gem. § 13b UStG unterliegen. Entsprechend geht die Steuerschuld auf den Erwerber über. Soweit neben der Immobilie auch noch andere Gegenstände übertragen werden, greift die Reverse-Charge-Regelung nicht, so dass insoweit Umsatzsteuer gesondert in Rechnung zu stellen ist.

Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer. Ein Vorsteuerabzug auf die Anschaffungskosten kommt daher mangels Steuerbarkeit der Transaktion nicht in Betracht.

2. Besitz- und Investitionsphase

a. Steuerpflichtige/-freie Verwendung und Optionsausübung

Die entgeltliche Nutzungsüberlassung einer Immobilie (Vermietung oder Verpachtung) stellt grundsätzlich einen gem. § 4 Nr. 12a UStG von der Umsatzsteuer befreiten Vorgang dar. Ein Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen im Zusammenhang mit steuerfreien Umsätzen ist grundsätzlich gem. § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen.

Im Hinblick auf die eigene Vorsteuerabzugsoptimierung aus Kauf und weiteren Eingangsleistungen wird der Immobilienbesitzer daher die gesetzgeberisch vorgesehenen Optionsmöglichkeiten des § 9 UStG zur Steuerpflicht während der Verwendungsphase nutzen wollen. Hier gilt der Grundsatz, dass nur eigene steuerpflichtige Vermietungs- und Verpachtungsausgangsumsätze insoweit zum entsprechenden Vorsteuerabzug aus den empfangenen Eingangsleistungen berechtigen.

Bei der Optionsausübung zu einer steuerpflichtigen Vermietung hat sich der Vermieter über das Vorliegen der notwendigen gesetzlichen Tatbestandsmerkmale zu vergewissern. Diese sind,

- Vermietung an einen anderen umsatzsteuerlichen Unternehmer,
- für dessen Unternehmen und
- das Grundstück wird ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll eine geringfügig steuerfreie Verwendung unschädlich sein (sog. Bagatellgrenze), diese wäre anzunehmen, wenn die auf den Mietzins entfallende Vorsteuer maximal zu 5 % vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre. Bei Kettenvermietungen ist hierbei bis auf die Verwendung beim letzten Mieter in der Kette abzustellen.

Hinweis: Bei bestimmten Gebäuden „Altfällen“ ist das Ausschließlichkeitskriterium für die Ausübung der Option nicht zu beachten (§ 27 Abs. 2 UStG). D. h. eine Option zur Steuerpflicht kann auch in Fällen erfolgen, in denen an einen umsatzsteuerfreien Mieter vermietet wird, soweit dieser als Unternehmer qualifiziert und die Anmietung für sein Unternehmen erfolgt.

Kann das Merkmal der Ausschließlichkeit nicht von dem Mieter erfüllt werden, so sollte der Vermieter seine Vorsteuerabzugsberechtigung zumindest durch eine Teiloption optimieren. Hierbei kann der Vermieter seine Optionsmöglichkeit für ausschließlich unternehmerisch genutzte Gebäudeflächen (Gebäudeteile bis hin zu einzelnen Räumen als kleinste Optionseinheit) ausüben.

Beispiel: Ein Teil einer Immobilie wird an einen Arzt vermietet, der in diesem Gebäudeteil drei Räume (60 % der Fläche) für ärztliche Behandlungen (umsatzsteuerfreie Verwendung) und zwei Räume (40 % der Fläche) für laborähnliche Leistungen (umsatzsteuerpflichtige Verwendung) nutzt. Diesbezüglich sollte der Vermieter den maximalen Optionsumfang ausschöpfen und daher in Höhe von 40 % der Flächen zur Umsatzsteuerpflicht optieren.

Die Option zur umsatzsteuerpflichtigen Verwendung, wird durch gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer im Mietvertrag oder in einer entsprechenden Dauerrechnung ausgeübt. Werden keine separaten Abrechnungen über die monatlichen Mietzahlungen erstellt (Regelfall), sollte der Mieter zur Wahrung der eigenen Vorsteuerabzugsberechtigung unbedingt darauf achten, dass bereits der Mietvertrag sämtliche formellen Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erfüllt.

Tip: Die Optionsvoraussetzungen auf Seiten des Mieters (Unternehmereigenschaft, Leistungsbezug für das Unternehmen, Ausschließlichkeit der Verwendung) sollten bereits im Mietvertrag durch eine entsprechende Versicherung des Mieters und durch eine entsprechende Schadensersatzklausel bei Zuwiderhandlungen des Mieters zu Gunsten des Vermieters abgesichert werden. Schließlich trifft die Nachweispflicht der genannten Voraussetzungen den Vermieter und sein Vorsteuerabzug hängt hiervon maßgeblich ab.

Tip: Sollte die Optionsausübung im Mietvertrag verpasst worden sein, ist diese noch bis zum Ablauf der Rechtsbehelfsfrist der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung nachholbar. Gleiches gilt auch für den Widerruf einer Optionsausübung.

aa. Vorsteuerabzug bei Investitionen

Der Vermieter hat jeden Eingangsumsatz aus Investitionen (Anschaffungskosten, Herstellungskosten) und Instandhaltungen danach zu prüfen, inwieweit dieser einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz zugeordnet werden kann. Beim Vorsteuerabzug ist grundsätzlich das Prinzip der direkten Zuordnung vorherrschend, nur wenn diese nicht möglich ist, ist ein Mischoptionssatz nach der Maßgabe zu bilden, dass der Anteil der Vorsteuern, der Ausschlussumsätzen zuzurechnen ist, nicht abzugsfähig ist.

Hinweis: Gemäß der gesetzlichen Regelung soll die Anwendung eines Umsatzschlüssels nur zulässig sein, wenn kein anderer Aufteilungsmaßstab möglich ist. Da bei Immobilien regelmäßig ein Flächenschlüssel verfügbar wäre, bedeutet dies faktisch einen Ausschluss des Umsatzschlüssels. Die Frage der Zulässigkeit der deutschen Regelung hat der Bundesfinanzhof dem EuGH zur Überprüfung vorgelegt. Steuerpflichtige sollten insoweit die Veranlagung offen halten. Allerdings ist hierbei die Methodenbindung an einen einmal gewählten Aufteilungsmaßstab zu beachten, so dass die Entscheidung zur Anwendung des Umsatzschlüssels faktisch nur im Erstjahr der Investition getroffen werden kann.

Die Finanzverwaltung hat in den letzten Jahren basierend auf höchstrichterlicher Rechtsprechung diese Grundsätze zum Vorsteuerabzug konkretisiert, die zu mitunter überraschenden Ergebnissen geführt haben.

Für den Umfang des Vorsteuerabzugs bei Gebäuden, ist vornehmlich danach zu unterscheiden, ob es sich bei den Investitionen um

- (nachträgliche) Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder
- Erhaltungsaufwendungen handelt.

ab. Mischumsätze

Bei Investitionen in Immobilien, die für Mischumsätze (umsatzsteuerpflichtige und -freie Umsätze) genutzt werden, hat eine Aufteilung der Vorsteuern grundsätzlich unmittelbar nach dem Nutzflächenschlüssel zu erfolgen. Eine direkte Zuordnung sieht die Finanzverwaltung nur noch für Erhaltungsaufwendungen vor.

Erhaltungsaufwendungen

Ist der jeweilige Eingangsumsatz als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren, so hat die direkte unmittelbare Zuordnung zu dem jeweiligen wirtschaftlichen Funktionszusammenhang (steuerpflichtige/-freie Nutzung) Vorrang. Geht der jeweilige Erhaltungsaufwand sowohl in steuerpflichtige als auch in steuerfreie Umsätze ein, so hat eine Aufteilung zu erfolgen. Der Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwendungen und (nachträglichen) Anschaffungs- und Herstellungskosten (siehe hierzu nachfolgend) kommt hierbei insbesondere in Sanierungs- und aufwendigen Renovierungsfällen besondere Brisanz zu. Ebenfalls wichtig ist diese Unterscheidung in Fällen energetisch bedingter Sanierungsmaßnahmen (Stichwort: „Green Building“). Die Abgrenzung zwischen Erhaltungsaufwendungen und (nachträglichen) Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgt grundsätzlich nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten. Dies gilt jedoch umsatzsteuerlich nicht für sogenannte anschaffungsnahe Aufwendungen, d. h. Ausgaben innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb, die mehr als 15 % des Kaufpreises betragen.

Hinweis: Erhaltungsaufwendungen können aus ertragsteuerlicher Sicht unmittelbar im Jahr der Veräußerung steuermindernd abgezogen werden. Hingegen können nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten nur über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt als Abschreibung steuermindernde Wirkung entfalten. In der Praxis bereitet die Abgrenzung zwischen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen und nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten oftmals Probleme.

Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die Anwendung der oben genannten Grundsätze führt bei Anschaffungs- und Herstellkosten zu mitunter nicht zu erwarteten Ergebnissen und sofern dies nicht entsprechend schon bei der Planung berücksichtigt wurde, kann dies für den Investor Einfluss auf die Rendite haben. Eine direkte Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu einzelnen Verwendungsbereichen (steuerpflichtig oder steuerfrei) ist auch dann nicht zulässig, wenn diese anhand eindeutiger Kriterien möglich wäre. Für die Zurechnung sämtlicher Vorsteuerbeträge ist die Aufteilung nach der Gesamtgebäudeverwendung maßgeblich (Nutzflächenaufteilung). Dementsprechend sind sämtliche bei Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes angefallenen Vorsteuerbeträge zusammenzufassen und nach einem einheitlichen Gesamtmaßstab aufzuteilen.

Beispiel: Bei der Errichtung einer Immobilie, bei der 40 % der Nutzfläche zu Wohnzwecken vermietet werden sollen (vorsteuerschädlich) und 60 % zu steuerpflichtigen gewerblichen Ausgangsumsätzen (vorsteuerunschädlich) genutzt werden sollen, ist die Vorsteuer aus der erstmaligen Verlegung des Fußbodenbelages des Gewerbeteils aufgrund der Bezugnahme auf das einheitliche Gesamtobjekt als Bezugsgröße nur zu 60 % möglich.

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten

Wird durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein neuer Gebäudeteil geschaffen, der einer eigenständigen Nutzung unterliegt, so ist bei der Vorsteueraufteilung auf die Gesamtnutzung dieses nachträglich geschaffenen Gebäudeteils abzustellen. Eine Gebäudeaufstockung und ein erstmaliger Dachausbau zur Schaffung eines Architektenbüros führen beispielsweise zu einem vollständigen Vorsteuerabzug aus den nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten.

Wird der neue Gebäudeteil in Zusammenhang mit den Altflächen genutzt, hat die Vorsteuerzuordnung entsprechend der Verwendung des gesamten Gebäudes als einheitliches Wirtschaftsgut zu erfolgen. Ein neuer Hauseingangsbereich und Hausflur eines Gebäudes mit Rechtsanwaltswohnung und Rechtsanwaltspraxis führen beispielsweise zur Aufteilung der Vorsteuern entsprechend der Verwendung des Gesamtgebäudes.

b. Vorsteuerabzug bei Leerstandsflächen

Der Vorsteuerabzug des Unternehmers bei Leistungsbezügen ist von der Verwendung abhängig. Da in vielen Fällen dem Leistungsbezug nicht unmittelbar eine direkte Realisation von Ausgangsumsätzen (Verwendung) folgt (z. B. aufgrund von Leerstandszeiten), nutzt die Finanzverwaltung diesen Umstand gerne zur Versagung von in Anspruch genommenen Vorsteuern.

Tipp: Daher ist insbesondere bei Vorliegen von Leerstandsflächen die steuerpflichtige Verwendungsabsicht sorgfältig und in geeigneter Form zu dokumentieren. Dies kann bspw. durch Zusammenstellung der ergriffenen Maßnahmen (Maklerauftrag, Mietvertragsentwürfe, Inserate, Vertriebskonzepte, Kalkulationsgrundlagen) erfolgen.

Tipp: Wenn der Rohertrag einer Immobilie in einem Jahr um mehr als 50% gemindert ist und dies nicht durch den Steuerpflichtigen zu vertreten ist, sind grundsätzlich Grundsteuererlassanträge möglich. Achtung! Ausschlussfrist für Grundsteuererlassantrag beachten (jeweils 31. März des Folgejahres).

c. Umsatzsteuer bei bauleistenden Unternehmern

Ein besonderes Augenmerk auf Eingangs- und Ausgangsleistungen sollten bauleistende Unternehmer haben, da diese bei der Einschaltung von Subunternehmern oder bei sonstigen Eingangsumsätzen aus Bauleistungen grundsätzlich Steuerschuldner der Umsatzsteuer gemäß § 13b UStG werden.

Bauleistender Unternehmer im Sinne des § 13b UStG ist, wer Werklieferungen oder sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, ausführt. Ausgenommen von der Definition der bauleistenden Unternehmer sind jedoch Unternehmer, die nur Planungs- und Überwachungsleistungen tätigen.

Werden Bauleistungen an andere Bauleistende erbracht, muss grundsätzlich eine Netto-Rechnungsstellung mit dem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers erfolgen („Reverse-Charge-Verfahren“). Eine Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers besteht dahingehend dann nicht mehr.

Bei fehlerhafter Rechnungsstellung des Leistenden (hier: gesonderter Ausweis der Umsatzsteuer) hat der Leistende die Umsatzsteuer trotz grundsätzlicher Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens an die Finanzverwaltung abzuführen, ohne dass dem Leistungsempfänger hieraus ein Vorsteueranspruch zusteht (Vorsteuerabzug kann grundsätzlich nur auf die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer vorgenommen werden).

Riskant ist diese Situation insbesondere für den Bauleistungsempfänger, der selbst Bauleistender im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Zahlt er irrtümlich dem anderen Bauleistenden den Bruttobetrag der Rechnungssumme aus (obwohl eigentlich eine Netto-Rechnung auszustellen wäre), schuldet er weiterhin die Umsatzsteuer gegenüber der Finanzverwaltung, auch wenn der leistende Unternehmer diese Umsatzsteuer ordnungsgemäß an die Finanzverwaltung abgeführt hat.

In Einzelfällen kann es in solchen Situationen zu gravierenden Liquiditätsproblemen kommen, wenn der Leistungsempfänger seiner eigenen Zahlungsverpflichtung gegenüber der Finanzverwaltung aus diesem Eingangsumsatz nachkommen muss (Reverse-Charge-Verfahren), ohne den irrtümlich an den leistenden Unternehmer gezahlten Umsatzsteuerbetrag zurück zu erhalten. Zudem besteht die Möglichkeit, sollte

der Fall erst Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgegriffen werden, dass Rückzahlungsansprüche gegen den ursprünglichen Vertragspartner bspw. aufgrund einer Insolvenz nicht mehr durchsetzbar sind.

Hinweis: Besonderes Augenmerk sei in diesem Zusammenhang auch auf Bauträger gelegt. Auch wenn die Veräußerung der von ihnen entwickelten Objekte grundsätzlich eine Grundstückslieferung darstellt, qualifizieren diese nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig als Bauleistung mit der Folge dass der Bauträger für Eingangsumsätze die Reverse-Charge-Regelung zu beachten hat. Bauträger qualifizieren immer dann als Bauleistende im Sinne der Vorschrift des § 13b UStG, wenn die Verträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen werden, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung hat.

C. Resümee/Ausblick

Steuerliche Gesichtspunkte werden bei Renditeberechnungen von Immobilieninvestitionen in der Praxis meist zu zurückhaltend behandelt. Wie in dieser kurz gehaltenen Darstellung der steuerlichen Auswirkungen auf Renditegesichtspunkte bei Immobilieninvestitionen deutlich wird, sind unterschiedlichste Fallkonstellationen bei Immobilientransaktionen zu berücksichtigen.

Beginnend mit den Zuordnungswahlrechten zum unternehmerischen, teilunternehmerischen oder nicht-unternehmerischen Vermögen bei Immobilieninvestitionen und den Entscheidungen für umsatzsteuerpflichtige oder umsatzsteuerfreie Verwendungen, werden die Grundsteine für die späteren Vorsteuerabzugsberechtigungen und Vorsteuerkorrekturen, die wesentliche Bestandteile einer Renditeberechnung sein müssen, gelegt. Ebenso die unzutreffende Rechnungsausstellung und unzutreffende Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens können sich wesentlich auf die Rendite einer Immobilieninvestition auswirken.

Die grundsätzliche Entscheidung, über welche Form der Immobilientransaktion investiert oder deinvestiert werden soll, ist vielschichtig und hat unterschiedlichste steuerliche Folgen. Die Beachtung der dargestellten Unterschiede und Szenarien bei Immobilientransaktionen haben wesentliche Auswirkungen auf ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlagen. Die Kenntnis der dargestellten Sachverhalte ist für die Berücksichtigung von Renditegesichtspunkten eines Immobilienengagements unabdingbar.

Autoren:



Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, LL.M. (Intern. Taxation), Henning-Günther Wind:

Partner bei Ebner Stolz Mönning Bachem. Mitbegründer des Centre of Competence Immobilien und Mitglied im Steering Board des Fachbereichs Real Estate im weltweiten Nexia Verbund. Tätigkeitsschwerpunkte sind insbesondere Inbound Investments in den Bereichen Real Estate und Private Equity sowie die internationale Steuergestaltungs- und steuerliche Transaktionsberatung.



Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Christine Kauffmann:

Prokuristin bei Ebner Stolz Mönning Bachem. Mitglied des Centre of Competence Umsatzsteuer und der Nexia European VAT Group. Tätigkeitsschwerpunkte sind insbesondere nationale und internationale Steuergestaltungen, steuerliche Transaktionsberatung (M&A) und umsatzsteuerliche Beratung in allen Industriesektoren.



Dipl. Betriebswirt (FH), Steuerberater, Klaus Heining:

Senior Manager bei Ebner Stolz Mönning Bachem. Tätigkeitsschwerpunkte sind insbesondere Deklarationsberatung für nationale und internationale Immobiliengesellschaften, Beratung in Fragen zu Reporting und Payroll-Accounting sowie transaktionsnahe Beratung (M&A).

