



STEUERLICHE
GRUNDREGELN FÜR
GRENZÜBERSCHREITENDE
IMMOBILIENINVESTITIONEN



INHALT

Deutschland	1		
1. Erwerb einer Immobilie in Deutschland	1		
1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	1		
1.2 Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten	1		
1.3 Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	1		
1.4 Erwerb von Grundstücksgesellschaften	1		
2. Laufende Besteuerung	1		
2.1 Einkommensteuer	1		
2.2 Besitzsteuern	3		
2.3 Umsatzsteuer	3		
2.4 Sonstige Steuern	3		
3. Übertragung von Immobilien	4		
3.1 Veräußerung von Immobilien	4		
3.2 Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften	4		
3.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	4		
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	5		
4.1 Einkommensteuer	5		
4.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	5		
Österreich	6		
1. Erwerb einer Immobilie in Österreich	6		
1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	6		
1.2 Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten	6		
1.3 Umsatzsteuer	7		
1.4 Erwerb einer Immobiliengesellschaft	7		
2. Laufende Besteuerung	7		
2.1 Abgrenzung der Besteuerungsrechte	7		
2.2 Einkommensteuer	7		
2.3 Besitzsteuern	8		
2.4 Umsatzsteuer	8		
3. Übertragung von Immobilien	8		
3.1 Privates Veräußerungsgeschäft	8		
3.2 Gewerblicher Grundstückshandel	9		
3.3 Gewerbliche Veräußerung	9		
3.4 Im Ausland ansässige Immobilieneigentümer	9		
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	9		
Schweiz	10		
1. Erwerb einer Immobilie in der Schweiz	10		
1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	10		
1.2 Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten	10		
1.3 Umsatzsteuer	10		
1.4 Erwerb einer Immobiliengesellschaft	10		
2. Laufende Besteuerung	11		
2.1 Einkommensteuer / Gewinnsteuer	11		
2.2 Besitzsteuern	12		
2.3 Umsatzsteuer	12		
3. Übertragung von Immobilien	12		
3.1 Veräußerung von Immobilien	12		
3.2 Veräußerung einer Immobiliengesellschaft	13		
3.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	13		
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	13		
4.1 Einkommensteuer	13		
4.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	13		
Italien	14		
1. Erwerb einer Immobilie in Italien	14		
1.1 Rechtliche Rahmenbedingungen	14		
1.2 Erwerbskosten	14		
1.3 Umsatzsteuer	15		
1.4 Erwerb von Immobiliengesellschaften	15		
2. Laufende Besteuerung	15		
2.1 Einkommensteuer	15		
2.2 Besitzsteuern	16		
2.3 Umsatzsteuer	16		
2.4 Sonstige Steuern	16		
3. Übertragung von Immobilien	16		
3.1 Veräußerung von Immobilien	16		
3.2 Veräußerung von Immobiliengesellschaften	17		
3.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	17		
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	18		
4.1 Einkommensteuer	18		
4.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	18		
Frankreich	19		
1. Erwerb einer Immobilie in Frankreich	19		
1.1 Einleitung	19		
1.2 Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten	19		
1.3 Umsatzsteuer	19		
1.4 Erwerb von Immobiliengesellschaften	19		
2. Laufende Besteuerung	19		
2.1 Einkommensteuer	19		
2.2 Umsatzsteuer	20		
2.3 Immobilienvermögensteuer (<i>Impôt de Solidarité sur la Fortune Immobilière – IFI</i>)	20		
2.4 Abgabe auf den Immobilienbesitz juristischer Personen	21		
2.5 Sonstige Steuern	21		
3. Übertragung von Immobilien	21		
3.1 Veräußerung von Immobilien	21		
3.2 Erbschaft- und Schenkungsteuer	22		
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	23		
4.1 Einkommensteuer	23		
4.2 Erbschaftsteuer	23		
Kontaktdaten	24		

1. ERWERB EINER IMMOBILIE IN DEUTSCHLAND

1.1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Der Erwerb einer in Deutschland belegenen Immobilie kann nur nach den Vorschriften des deutschen Rechts erfolgen. Die häufigste Form des Immobilien-geschäfts ist der Grundstückskauf. Der Kaufvertrag muss notariell beurkundet werden.

Für den rechtsgeschäftlichen Eigentumserwerb ist zwingend die Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch erforderlich. Grundbuchfähig sind in Deutschland natürliche Personen sowie rechtsfähige und teilrechtsfähige Gesellschaften (GbR, OHG, KG, GmbH, AG). Auch Kapitalgesellschaften, die nach ausländischem Recht gegründet wurden, können in Deutschland Immobilien erwerben und im Grundbuch als Eigentümer eingetragen werden.

1.2. Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten

In Deutschland unterliegt der Erwerb eines bebauten und unbebauten Grundstücks der Grunderwerbsteuer. Die grunderwerbsteuerlichen Regeln für Grundstücke gelten im Wesentlichen auch für Eigentumswohnungen (z.B. vermietete oder selbstgenutzte Ferienwohnungen). Diese Wohnungen werden im Folgenden daher nicht einzeln erwähnt.

Soweit zum Vermögen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft inländische Immobilien gehören, unterliegen auch unmittelbare und mittelbare Übertragungen von mindestens 95 % (künftig wohl 90 %) der Gesellschaftsanteile sowie – unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen – die Vereinigung von mindestens 95 % (künftig wohl 90 %) der Gesellschaftsanteile in der Hand eines Erwerbers der Grunderwerbsteuer.

Ausnahmen von der Grunderwerbsteuerpflicht bestehen insbesondere bei einem Grundstückserwerb von Todes wegen oder einer Grundstücksschenkung unter Lebenden, beim Erwerb vom Ehegatten und bei Umstrukturierungen im Konzern. In solchen Fällen kann allerdings Erbschaft- oder Schenkungsteuer anfallen.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung, also grundsätzlich nach dem Kaufpreis für das Grundstück. Der Steuersatz beträgt in Bayern und Sachsen 3,5 %, in Hamburg 4,5 %, in Baden-Württemberg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz und

Sachsen-Anhalt 5 %, in Berlin und Hessen 6 % und in den übrigen Bundesländern 6,5 %.

Neben der Grunderwerbsteuer fallen in Deutschland noch Kosten für den Notar und Kosten für die Grundbucheintragung in Höhe von ca. 1,5 bis 2 % des Kaufpreises an. Falls ein Makler beauftragt wurde, kommt auch das Honorar für den Makler hinzu.

1.3. Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)

Der Verkauf eines Grundstücks ist in Deutschland in der Regel von der Umsatzsteuer befreit. Der Verkäufer hat jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren und auf die Steuerbefreiung zu verzichten. Dies kann etwa dann sinnvoll sein, wenn der Käufer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der bei Grundstücksveräußerungen im Falle einer Option zur Umsatzsteuer anzuwendende Umsatzsteuersatz beträgt derzeit 19 %.

1.4. Erwerb von Grundstücksgesellschaften

Um sich im Veräußerungsfall die Wahl zwischen der Veräußerung des Grundstücks und der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen offenzuhalten, erwerben viele Investoren Grundstücke durch eine Kapital- oder Personengesellschaft (Grundstücksgesellschaft). Kommt es später im Zuge der Anteilserwerbe zu einer Vereinigung von mindestens 95 % (künftig wohl 90 %) der Anteile an der Gesellschaft in der Hand eines Erwerbers, unterliegt dies der Grunderwerbsteuer mit den oben genannten Steuersätzen. Die Grunderwerbsteuer wird jedoch nur auf den Wert des Grundstücks erhoben.

Bemessungsgrundlage ist dabei nicht der Kaufpreis der Anteile, sondern ein nach dem Bewertungsgesetz zu ermittelnder Wert, der dem Verkehrswert der Immobilie regelmäßig sehr nahe kommt.

Vorsicht: Auch die Übertragung von Anteilen an ausländischen Muttergesellschaften deutscher Grundstücksgesellschaften ist unter Umständen in Deutschland grunderwerbsteuerpflichtig, selbst wenn der Vorgang der Übertragung ertragsteuerlich neutral ist.

2. LAUFENDE BESTEUERUNG

2.1. Einkommensteuer

Natürliche Personen, die ihre Immobilie nur privat nutzen oder unentgeltlich Dritten überlassen, erzielen in Deutschland keine Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung und unterliegen insoweit auch nicht der deutschen Einkommensteuer.

Bei einer Vermietung müssen die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung in Deutschland versteuert werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Vermietungstätigkeit nicht dazu geeignet ist, auf Dauer gesehen Überschüsse zu erzielen (z. B. bei Eigennutzung von Ferienwohnungen).

Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt bei natürlichen Personen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten, bei gewerblich geprägten Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften durch Betriebsvermögensvergleich (Gewinn).

Als Werbungskosten / Betriebsausgaben werden alle Aufwendungen berücksichtigt, die im Zusammenhang mit der Immobilie stehen. Hierzu gehören auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Immobilie sowie die Fremdkapitalzinsen für die Finanzierung des Erwerbs. Bei einer verbilligten Vermietung unterhalb von 66 % der ortsüblichen Marktmiete sind die Aufwendungen allerdings nur anteilig abzugsfähig.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten können zudem nicht sofort in vollem Umfang, sondern nur anteilig durch Abschreibungen abgezogen werden. Grundlage für die Ermittlung der Absetzungen für Abnutzungen (AfA) sind nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudeanteils. Der Grund und Boden wird nicht (planmäßig) abgeschrieben.

Abhängig von der Fertigstellung des Gebäudes, der Zugehörigkeit zum Privat- oder Betriebsvermögen und dem Vermietungszweck beträgt die jährliche AfA zwischen 2 und 3 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes.

Gerade bei größeren fremdfinanzierten Investitionen ist zu beachten, dass mit der Unternehmenssteuerreform 2008 in Deutschland die sog. Zinsschranke eingeführt wurde, nach der Zinsaufwendungen eines Betriebes steuerlich nur bis zur Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des EBITDA (Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) abziehbar sind. Zinsaufwendungen, die im Veranlagungszeitraum nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Veranlagungszeiträume vorzutragen und erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Veranlagungszeiträume. Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke sieht das Gesetz u. a. vor, wenn die

Zinsaufwendungen abzüglich der Zinserträge im Wirtschaftsjahr weniger als Euro 3 Mio. betragen. Das nicht ausgeschöpfte Abzugsvolumen (30 % des EBITDA) wird vorgetragen und kann in den nächsten fünf Jahren verbraucht werden. Gerade Immobilieninvestitionen, die traditionell in hohem Maße fremdfinanziert werden, sind von der Regelung betroffen. Ob die Zinsschranke allerdings verfassungsgemäß ist, prüft derzeit das Bundesverfassungsgericht auf Vorlage des Bundesfinanzhofs.

Auf natürliche Personen und vermögensverwaltende Personengesellschaften findet die Zinsschranke jedenfalls keine Anwendung, weil diese keinen Betrieb im steuerlichen Sinne unterhalten.

Ausländische Investoren, die keine Kapitalgesellschaften sind, haben für die Immobilieneinkünfte des abgelaufenen Kalenderjahres eine Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige einzureichen.

In Deutschland gilt ein progressiver Steuersatz. Der Höchstsatz der Einkommensteuer beträgt derzeit 42 % auf die Einkommensteuer. Darüber hinaus gibt es eine sog. "Reichensteuer". Dies bedeutet, der Teil des zu versteuernden Einkommens, der über Euro 270.500 bei Ledigen, bzw. über Euro 541.000 bei Zusammenveranlagten liegt, unterliegt dem sog. Reichensteuersatz von 45 %. Darüber hinaus gibt einen sog. Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer in Höhe von bis zu maximal 5,5 %. Ob und in welcher Höhe der Solidaritätszuschlag anfällt, hängt – seit 2021 – von der Höhe des zu versteuernden Einkommens ab.

Verluste aus Vermietung und Verpachtung können unbeschränkt vorgetragen, aber nicht vererbt werden. Ein beschränkter Verlustrücktrag auf das vorangegangene Kalenderjahr ist möglich.

Die Einkünfte einer Kapitalgesellschaft aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen nicht der Einkommen-, sondern der Körperschaftsteuer. Die Gewinnermittlung erfolgt bei inländischen Kapitalgesellschaften durch Betriebsvermögensvergleich. Auch bei der Körperschaftsteuer gilt die sog. Zinsschrankenregelung.

Die Gewinne einer Kapitalgesellschaft aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen derzeit in Deutschland einer Körperschaftsteuer von 15 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer, insgesamt 15,825 %.

2.2. Besitzsteuern

Der Grundbesitz, d. h. das Grundstück und dessen Bebauung, unterliegt in Deutschland der Grundsteuer. Die Erhebung der Grundsteuer erfolgt durch die Gemeinden und Städte.

Die Höhe der Grundsteuer bemisst sich aktuell nach dem Einheitswert des Grundstücks, der regelmäßig unter dem Verkehrswert liegt. Der zur Anwendung kommende Hebesatz ist von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht die aktuelle Berechnungsmethode als unvereinbar mit dem Grundgesetz erklärt hatte, wird die Grundsteuer ab 01.01.2025 neu berechnet. In die Bemessungsgrundlagen sollen dann insbesondere der tatsächliche Wert des Bodens, die Höhe der statistischen Nettokaltmiete, die Grundstücksfläche, die Immobilienart sowie das Gebäudealter einfließen. Allerdings werden die einzelnen Bundesländer in Zukunft auch abweichende Regelungen treffen können, sodass sich eine zutreffende Belastungsprognose zum jetzigen Zeitpunkt als schwierig erweist.

Sollte der Eigentümer die Immobilie jedoch vermieten, ist er berechtigt, die Grundsteuer vollständig als Betriebskosten auf die Mieter umzulegen. Voraus-

setzung ist eine entsprechende Regelung im Mietvertrag.

2.3. Umsatzsteuer

Die Vermietung und Verpachtung von Immobilien ist umsatzsteuerfrei. Eine Option zur Umsatzsteuer ist zulässig, wenn der Mieter Unternehmer ist und das Grundstück fast ausschließlich zur Erbringung zum Vorsteuerabzug berechtigender Leistungen nutzt.

2.4. Sonstige Steuern

Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen unterliegen ferner der Gewerbesteuer. Privatpersonen und (vermögensverwaltende) Personengesellschaften, bei denen die Grundstücke nicht im Betriebsvermögen gehalten werden und deren Tätigkeit nicht als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren ist, unterhalten keinen Gewerbebetrieb und unterliegen somit mit ihren Einkünften nicht der Gewerbesteuer.

Bei ausländischen Gesellschaften besteht die Besonderheit, dass sie so lange keine Gewerbesteuer zahlen müssen, wie sie in Deutschland keine Betriebsstätte unterhalten. Eine Betriebsstätte kann etwa durch eine Photovoltaikanlage begründet werden.

Gesellschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben dem Grundbesitz eigenes Kapitalver-



mögen verwalten und nutzen, können auf Antrag die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage um den auf die Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes entfallenden Gewerbeertrag kürzen (sog. erweiterte Kürzung). Grundstücksgesellschaften, die ihren Immobilienbestand langfristig halten, werden hierdurch vollständig von der Gewerbebesteuerung befreit, auch wenn sie aufgrund ihrer Rechtsform (z. B. GmbH) eigentlich gewerbsteuerpflichtig wären.

Vorsicht: Beinhaltet die Vermietung auch eine Vermietung von Betriebsvorrichtungen (z. B. Lagereinrichtung, Hotelausstattung, Photovoltaikanlage, deren Strom in das allgemeine Stromnetz gespeist wird), ist die Steuerfreiheit verloren.

Der maßgebende Gewerbeertrag ermittelt sich anhand des nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinns mit einigen gewerbsteuerlichen Abweichungen. Ausgehend von einem durchschnittlichen Hebesatz von 400 %, der aber von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich ist, ergibt sich eine Gewerbebesteuerungslast von ca. 14 % des Unternehmensgewinns. Die Gewerbebesteuerung kann nicht mehr von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abgezogen werden

3. ÜBERTRAGUNG VON IMMOBILIEN

3.1. Veräußerung von Immobilien

Zu versteuern sind auch Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Immobilien, die zum Privatvermögen des beschränkt steuerpflichtigen Verkäufers zählen und innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags verkauft werden. Entsprechendes gilt auch für die Veräußerung von Anteilen einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft.

Wird die Immobilie oder der Anteil an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nach Ablauf der zehn Jahre verkauft, so bleibt der Veräußerungsgewinn in Deutschland steuerfrei.

Soweit die Veräußerung von Grundstücken über die private Vermögensverwaltung hinausgeht, also ein sog. gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sind die daraus erzielten Gewinne als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

Ein gewerblicher Grundstückshandel wird von der Rechtsprechung im Allgemeinen dann angenommen, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mehr als drei Objekte verkauft werden, wobei zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als fünf Jahre liegen dürfen. Die Rechtsprechung zum gewerblichen

Grundstückshandel ist aber sehr differenziert, sodass jeder Einzelfall geprüft werden muss.

Im Falle eines gewerblichen Grundstückshandels gehören alle zur Veräußerung bestimmten Objekte zum Umlaufvermögen, unabhängig von der Vermietung. Infolge der Qualifizierung als Umlaufvermögen kann keine Abschreibung geltend gemacht werden. Der Veräußerungsgewinn unterliegt der Einkommen- und möglicherweise auch der Gewerbebesteuerung. Gewerbebesteuerung entsteht nur, soweit auch eine Betriebsstätte in Deutschland unterhalten wird. Hierbei ist zu beachten, dass die Immobilie als solche in der Regel keine Betriebsstätte darstellt.

3.2. Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften

Ein Veräußerungsgewinn eines beschränkt steuerpflichtigen Verkäufers aus dem Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland ist nach dem sog. Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % mit dem persönlichen Einkommensteuersatz zu versteuern. Die Veräußerung ausländischer Kapitalgesellschaften ist gleichermaßen zu 60 % zu versteuern, wenn deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte. Die verbleibenden 40 % sind steuerfrei. Dies gilt in den Fällen, in denen die Anteile im Privatvermögen gehalten werden und der Steuerpflichtige in den letzten fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt war.

Bei einer Beteiligung von weniger als 1 % gilt die sog. Abgeltungsteuer, d. h., der Veräußerungsgewinn ist pauschal mit 25 % Kapitalertragsteuer plus Solidaritätszuschlag (insgesamt 26,375 %) zu versteuern.

Werden Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Grundbesitz veräußert, gilt dies als anteilige Veräußerung der Immobilien. Bei einem Verkauf innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist muss der Veräußerungsgewinn versteuert werden (siehe oben 3.1.).

3.3. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Gegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der Erwerb von Todes wegen (in der Regel durch Erbfall) sowie die Schenkung unter Lebenden, also u. a. auch die Vermögensübergabe ohne Gegenleistung bei der vorweggenommenen Erbfolge.

Auch bei Ansässigkeit aller Beteiligten im Ausland unterliegt die Übertragung von Inlandsvermögen durch Schenkung oder Erbfall der beschränkten Erbschaft- / Schenkungsteuerpflicht in Deutschland. Zum Inlandsvermögen gehören neben den Immo-

lien selbst auch Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die inländische Immobilien halten. Mit Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform zum 01.01.2009 wurde die erbschaft- / schenkungsteuerliche Wertermittlung des Grundvermögens geändert. Der für die Besteuerung maßgebliche Wert wurde nunmehr an den Verkehrswert der Immobilien angenähert.

Es gilt ein progressiver Steuersatz. Abhängig von den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum Erblasser oder Schenker und der Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage kann der Steuersatz bis zu 50 % betragen. Beim Erwerb durch Personen in der Steuerklasse I (insbesondere Kinder, Ehegatten) ist der Steuersatz auf 30 % begrenzt. Dieser Höchststeuersatz wird jedoch erst ab einem Vermögensübergang von Euro 26 Mio. erhoben. Für wertmäßig geringere Vermögensübergänge finden niedrigere Steuersätze Anwendung. Eigengenutzte Immobilien („Familienheime“) können unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei übertragen werden. Auch für fremdvermietete Wohnimmobilien können unter Umständen Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Für Gewerbeimmobilien ist grundsätzlich keine Begünstigung vorgesehen. Allerdings können Immobilien auch zum begünstigten Betriebsvermögen gehören, wenn es sich um ein Wohnungsunternehmen oder eine Betriebsimmobilie handelt.

Im Falle der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterliegt der gesamte Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer. Dies gilt unabhängig davon, in welchen Ländern sich die einzelnen Vermögensgegenstände befinden. Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht tritt ein, wenn einer der Beteiligten zur Zeit der Entstehung der Steuer Inländer ist, d. h. im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Schon die regelmäßige Nutzung von Ferienwohnungen über einen Zeitraum, der über einen üblichen längeren Urlaub hinausgeht, kann zur Begründung eines Wohnsitzes in Deutschland und damit zur unbeschränkten Steuerpflicht führen.

Dies ist jedoch nicht in jedem Fall nachteilig, da bei der unbeschränkten Erbschaft- / Schenkungsteuerpflicht wesentlich höhere Freibeträge in Anspruch genommen werden können. Gerade in Fällen, bei denen die Immobilie in Deutschland einen wesentlichen Teil der Vermögenswerte ausmacht, kann es vorteilhaft sein, einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland zu begründen.

4. ASPEKTE ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

Bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Investitionen knüpfen die steuerlichen Regelungen der beteiligten Staaten oft an dieselben Punkte an, sodass es zu Überschneidungen und Doppelbesteuerungen

kommen kann. Die Doppelbesteuerung wird zum Teil durch bilaterale Abkommen zwischen zwei Staaten vermieden, zum Teil auch durch einseitige Regelungen im nationalen Recht der beteiligten Staaten. Eine Doppelbesteuerung lässt sich dennoch nicht in allen Fällen vermeiden.

4.1. Einkommensteuer

Für Einkünfte aus der laufenden Bewirtschaftung von Immobilien gilt nach den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Belegenheitsprinzip, d. h., die Einkünfte sind in dem Land zu versteuern, in dem die Immobilie liegt. Für eine deutsche Immobilie hat somit Deutschland als Quellenstaat das Besteuerungsrecht. Gleiches gilt für Einkünfte aus der Veräußerung von deutschen Immobilien und Beteiligungen an Gesellschaften, deren Vermögen hauptsächlich aus deutschen Immobilien besteht.

Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit deutschem Immobilienvermögen dürfen aufgrund der deutschen DBA mit Italien und der Schweiz hingegen nur im Wohnsitzstaat des Verkäufers besteuert werden.

Soweit Deutschland als Quellenstaat das Besteuerungsrecht für die oben genannten Einkünfte hat, muss der Wohnsitzstaat die Doppelbesteuerung vermeiden. Dies geschieht je nach der individuellen Regelung im DBA durch Freistellung (Steuerfreiheit im Wohnsitzstaat) oder durch Anrechnung der in Deutschland gezahlten Steuer auf die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer.

4.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Deutschland hat bislang nur wenige DBA für die Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschlossen. DBA existieren mit Frankreich, Dänemark, Griechenland, Schweden, den USA und der Schweiz. Nach diesen DBA gilt für Immobilienvermögen ebenfalls das Belegenheitsprinzip, d. h., für eine in Deutschland belegene Immobilie eines Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Ausland hat Deutschland das Besteuerungsrecht. Der jeweilige Wohnsitzstaat des Erblassers / Schenkers muss hingegen die in Deutschland gezahlte Steuer auf die Erbschaft- oder Schenkungsteuer dieses Staates anrechnen.

Falls für den konkreten Fall kein DBA besteht, muss untersucht werden, ob das nationale Recht des Wohnsitzstaats möglicherweise eine Anrechnung der deutschen Erbschaft- / Schenkungsteuer auf die im Wohnsitzstaat zu zahlende Steuer vorsieht.

1. ERWERB EINER IMMOBILIE IN ÖSTERREICH

1.1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Der Erwerb einer österreichischen Immobilie kann nur nach den Vorschriften des österreichischen Rechts erfolgen. Es besteht keine Möglichkeit, den Erwerb nach den Vorschriften einer anderen Rechtsordnung durchzuführen. Die häufigste Form des Immobiliengeschäfts ist der Grundstückskauf. Der Erwerb einer österreichischen Immobilie erfolgt quasi zweistufig. Titel und Modus sind erforderlich:

- 1). Titel ist das Verpflichtungsgeschäft (z. B. Kaufvertrag oder Schenkungsvertrag)
- 2). Der Eigentumserwerb erfolgt erst mit dem Modus. Dieser ist bei Immobilien die Eintragung im Grundbuch.

Um als Eigentümer ins Grundbuch eingetragen zu werden, benötigt man eine grundbuchfähige Urkunde. Das ist eine Urkunde, auf der die Unterschriften der Vertragsparteien von einem Gericht oder Notar beglaubigt sind. Ein Kaufvertrag muss nicht immer von einem Notar errichtet werden, jedoch ist die gerichtliche oder notariell beglaubigte Unterschrift sämtlicher Vertragsparteien erforderlich.

Notariatspflicht besteht bei Schenkung auf den Todesfall, Schenkung ohne Übergabe und Kaufvertrag zwischen Ehegatten.

Grundbuchfähig sind in Österreich grundsätzlich natürliche Personen sowie juristische Personen. Eine Sonderbehandlung erfährt die Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Sie kann nicht unter ihrem Namen eingetragen werden. Nur die Namen der Gesellschafter können im Grundbuch eingetragen werden. Auch eine Kapitalgesellschaft, die nach ausländischem Recht gegründet wurde, kann in Österreich Immobilien erwerben und im Grundbuch eingetragen werden.

Bei ausländischen Staatsangehörigen und Gesellschaften, an denen überwiegend Ausländer beteiligt sind, benötigt man für eine Eintragung ins Grundbuch eine Genehmigung nach dem Ausländergrunderwerbsgesetz.

1.2. Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten

In Österreich unterliegt der Erwerb einer Immobilie der Grunderwerbsteuer. Soweit zum Vermögen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft inländische Immobilien gehören, unterliegen qualifizierte Übertragungen von Anteilen an den Gesellschaften, wie etwa die Vereinigung von 95 % aller Anteile am Gesellschaftsvermögen in einer Hand, der Grunderwerbsteuer.

Bei einer Personengesellschaft und bei einer Kapitalgesellschaft unterliegt beispielsweise ebenfalls die unmittelbare Anteilsvereinigung von 95 % der Gesellschaftsanteile in einer Hand der Grunderwerbsteuer. Auch die Übertragung von 100 % der Anteile auf einen neuen Gesellschafter unterliegt der Grunderwerbsteuer.

Neben Kaufverträgen über Grundstücke und Anteilsübertragungen an Gesellschaften unterliegt auch die Einbringung einer Immobilie in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der Grunderwerbsteuer.

Sonderregelungen bestehen insbesondere bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Bei einem Immobilienerwerb von Todes wegen oder bei einer Immobilienschenkung unter Lebenden gibt es ebenfalls keine Befreiung von der Grunderwerbsteuer.

Der grunderwerbsteuerliche Grundstücksbegriff weicht erheblich von der Definition im zivilrechtlichen Sinne ab. Zu den Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes gehören auch Erbbaurechte, Wohnungs- und Miteigentum, Gebäude auf fremdem Grund und Boden sowie Nutzungsrechte, sofern es sich um Zugehör zum Grundstück handelt.

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch der Grundstückswert. Der Grundstückswert kommt etwa auch bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen zur Anwendung. Dieser kann auf drei verschiedene Arten berechnet werden, wobei es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht auf welche Form der Berechnung er zurückgreifen möchte.

Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 3,5 % der Be-

messungsgrundlage. Jedoch bestehen diverse Ausnahmen von diesem festen Steuersatz: Kommt es etwa zu einem unentgeltlichen Grundstückserwerb, wie es etwa das österreichische Grunderwerbsteuergesetz stets im Familienband unterstellt, ist auf einen Stufentarif zurückzugreifen: Die ersten Euro 250.000 der Bemessungsgrundlage (dem Grundstückswert) unterliegen dann einer Steuer in Höhe von 0,5 %. Die nächsten Euro 150.000 der Bemessungsgrundlage unterliegen einem Steuersatz in Höhe von 2 %. Geht die Bemessungsgrundlage über Euro 400.000 hinaus, ist der darüberhinausgehende Anteil der Bemessungsgrundlage dem Steuersatz von 3,5 % zu unterwerfen.

Weitere geringere Steuersätze sind etwa auch im land- und forstwirtschaftlichen Bereich, oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz im Grunderwerbsteuergesetz vorgesehen.

Steuerschuldner sind regelmäßig die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, wobei die Wirksamkeit der Steuerschuld erst entsteht, wenn die Übertragung verwirklicht ist und die Eintragung ins Grundbuch vorgenommen wurde.

Bei den grunderwerbsteuerbaren Vorgängen im Wege der Anteilsübertragung von Gesellschafts- und Geschäftsteilen ist die Gesellschaft Steuerschuldner.

1.3. Umsatzsteuer

Der Verkauf einer Immobilie, auch bei einem Verkauf durch einen Unternehmer, ist in Österreich in der Regel von der Umsatzsteuer befreit.

Der Verkäufer hat jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren und auf die Steuerbefreiung zu verzichten. Dies wird der Verkäufer regelmäßig dann in Erwägung ziehen, wenn er innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Verkauf Anschaffungs- und Herstellungskosten, die mit Umsatzsteuer belastet waren, getragen und hieraus den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, da er anderenfalls zur teilweisen Rückerstattung der erhaltenen Vorsteuer verpflichtet wäre.

Der bei Immobilienveräußerungen anzuwendende Umsatzsteuersatz beträgt derzeit 20 %.

1.4. Erwerb einer Immobiliengesellschaft

Um im Veräußerungsfall die Wahl zwischen der Veräußerung der Immobilien oder der Veräußerung der Anteile der Gesellschaft, die die Immobilien hält, zu haben, schalten viele Investoren eine Kapitalgesellschaft (Immobiliengesellschaft) oder Personengesellschaft zwischen sich und den Grundbesitz. Kommt es im Zuge der Anteilserwerbe zu einer Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile in einer Hand, unterliegt dies der Grunderwerbsteuer. Die Grunderwerbsteuer wird jedoch nur auf den Wert der Immobilien erho-

ben (Bemessungsgrundlage: Grundstückswert) und nicht auf den Wert des gesamten Kaufpreises der Gesellschaftsanteile.

2. LAUFENDE BESTEUERUNG

2.1. Abgrenzung der Besteuerungsrechte

Einkünfte, die aus einer in Österreich befindlichen Immobilie erzielt werden, sind in Österreich steuerpflichtig.

Diesbezüglich macht es auch keinen Unterschied, ob ein Investor die Immobilie in eigener Person oder über eine Immobiliengesellschaft hält. Ungeachtet dessen gilt für den Investor in den meisten Ländern das sog. „Welteinkommensprinzip“, wonach auch im Ausland erzielte Einkünfte im jeweiligen Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind.

2.2. Einkommensteuer

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, die eine natürliche Person selbst oder als Gesellschafter einer Personengesellschaft erzielt, unterliegen in Österreich der Einkommensteuer. Die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt bei natürlichen Personen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten.

Ist die Personengesellschaft gewerblich, gehören die Einkünfte zu den gewerblichen Einkünften; die Form der Gewinnermittlung ist abhängig von der konkreten Rechtsform und der Höhe der Umsatzerlöse. Unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode sind von den Brutto-Mieteinnahmen (Miete zuzüglich Betriebskosten) alle laufenden Ausgaben, wie Fremdkapitalzinsen, abzuziehen.

Auch die Absetzungen für Abnutzungen (AfA) mindern die laufenden Einkünfte. Da nur der Gebäudeanteil Grundlage für die Ermittlung der AfA ist, sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten in einen Gebäudeanteil und einen Grundstücksanteil aufzuteilen. Für die Aufteilung zwischen Gebäude und Grund und Boden sieht das Einkommensteuergesetz grundsätzlich ein Aufteilungsverhältnis von 60 % (Gebäudeanteil) zu 40 % (Anteil des Grund und Bodens) vor, sofern die tatsächlichen Verhältnisse nicht offenkundig erheblich hiervon abweichen. Davon abweichend kann auch ein Verhältnis von 70:30 oder von 80:20 zur Anwendung kommen, wobei dieser Aufteilungsschlüssel vom Ort der Liegenschaft und von der Anzahl der Wohneinheiten abhängt.

Für Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und unmittelbar der Betriebsausübung dienen, beträgt die jährliche AfA grundsätzlich 2,5 %, wobei

bei Gebäuden die im betrieblichen Bereich zu Wohnzwecken vermietet werden eine jährliche AfA in Höhe von 1,5 % zur Anwendung kommt.

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der tatsächlichen Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Für vor 1915 errichtete Gebäude ist auch ohne Gutachten ein AfA-Satz von 2 % zulässig.

Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, muss beim Erhaltungsaufwand zwischen Instandhaltung und Instandsetzung unterschieden werden. Jährlich regelmäßig anfallende Instandhaltungsaufwendungen sind sofort abzusetzen. Nicht regelmäßig jährlich anfallender Instandhaltungsaufwand kann auf Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt werden. Instandsetzungsaufwendungen sind zwingend auf fünfzehn Jahre zu verteilen.

Ausländische Investoren haben für die Immobilieneinkünfte für das abgelaufene Kalenderjahr eine Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige einzureichen, wenn die inländischen Einkünfte mehr als Euro 2.000 betragen haben.

Die Steuersätze sind für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich gleich, wobei bei beschränkt Steuerpflichtigen das steuerpflichtige Einkommen um Euro 9.000 erhöht wird. Das österreichische Einkommensteuergesetz sieht einen progressiven Einkommensteuertarif mit derzeit sieben Stufen vor:

Die Grenzsteuersätze lauten wie folgt:

Einkommen von	Einkommen bis	Grenzsteuersatz
0	11.000	0%
>11.000	18.000	25%
>18.000	31.000	35%
>31.000	60.000	42%
>60.000	90.000	48%
>90.000	1.000.000	50%
>1.000.000		55%

Verluste aus Vermietung und Verpachtung können nicht vorgetragen werden. Einen Verlustrücktrag ist in Österreich derzeit nicht möglich.

Die Einkünfte einer Kapitalgesellschaft aus Vermietung von Immobilien unterliegen in Österreich der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz liegt derzeit in Österreich bei 25 %. Die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich. Eine Gewerbesteuer existiert in Österreich nicht.

2.3. Besitzsteuern

Der Grundbesitz, d. h. das Grundstück und Gebäude, unterliegt in Österreich der Grundsteuer. Die Erhebung der Grundsteuer erfolgt durch die Gemeinden und Städte.

Die Höhe der Grundsteuer wird auf Grundlage des Einheitswertes des Grundstücks, der regelmäßig unter dem Verkehrswert liegt, festgestellt. Der zur Anwendung kommende Hebesatz ist von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich.

Der Eigentümer einer Immobilie ist jedoch berechtigt, die Grundsteuer vollständig als Betriebskosten im Rahmen der Nebenkostenabrechnung auf die Mieter umzulegen, wenn im Mietvertrag eine entsprechende Regelung getroffen wurde.

2.4. Umsatzsteuer

Die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke unterliegt dem ermäßigten Steuersatz von 10 %. Die Vermietung für andere Zwecke ist grundsätzlich steuerbefreit, es kann aber auf die Steuerpflicht mit einem Satz von 20 % optiert werden, um den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können.

Umsätze aus der Veräußerung von Grundstücken sind steuerfrei. Eine Option zur Steuerpflicht ist möglich.

Die Option zur Umsatzsteuer ist dann von Interesse, wenn bei Neubauten oder umfangreichen Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde. Ohne Option käme es zu einer anteiligen Berichtigung der abgezogenen Vorsteuer aus einem zwanzigjährigen Beobachtungszeitraum.

3. ÜBERTRAGUNG VON IMMOBILIEN

3.1. Privates Veräußerungsgeschäft

Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Grundstücken, die dem Privatvermögen des Verkäufers zuzurechnen sind, sind als Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung zu klassifizieren und seit 01.04.2012 unabhängig vom Zeitpunkt ihres Erwerbs steuerpflichtig.

Der Steuersatz für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen beträgt 30 % („Immobilienveräußerungsteuer“).

Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten, wobei Investitionen die Anschaffungskosten erhöhen und die bereits geltend gemachte Absetzungen für Abnutzung die Anschaffungskosten vermindern. Wurde das Grundstück vor dem 31.03.2002 angeschafft, können die Anschaffungskosten grundsätzlich pauschal in Höhe von 86 %

des Veräußerungserlöses angesetzt werden, wobei in diesem Fall einige Besonderheiten zu beachten sind.

Von der Besteuerung ausgenommen sind – unter gewissen Voraussetzungen – die Veräußerung von Eigenheimen, die als Hauptwohnsitz gedient haben, der Gebäudeanteil von selbst hergestellten Gebäuden und Übertragungen infolge behördlichen Eingriffs oder infolge von Flurbereinigungsverfahren.

Die Berechnung und Einhebung der Steuer erfolgt in aller Regel durch einen Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt), wobei die Steuer auf die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung als abgegolten gelten und nicht bei der Berechnung der Einkommensteuer nach dem Einkommensteuertarif berücksichtigt werden müssen. Eine Möglichkeit von der 30 %-Immobilienverertragsteuer in die progressive Einkommensteuer zu optieren besteht im Wege der Veranlagung, wobei die Vorteilhaftigkeit im Einzelfall zu untersuchen ist.

3.2. Gewerblicher Grundstückshandel

Soweit die Veräußerung von Grundstücken über die private Vermögensverwaltung hinausgeht, sind die daraus erzielten Gewinne als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt dann vor, wenn die Kriterien des § 23 EStG erfüllt sind. Die österreichische Rechtslage hat sich nicht der deutschen „3-Objekt-Grenze“ des BFH hinsichtlich des Umfangs angeschlossen. Vielmehr kommt es in Österreich auf das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles an. Generelle Aussagen bezüglich des notwendigen Umfangs für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels sind schwer zu treffen. Sogar der Verkauf von nur zwei Grundstücken kann unter Umständen zur Gewerblichkeit führen.

Ist ein gewerblicher Grundstückshandel begründet, sind alle zur Veräußerung bestimmten Objekte, unabhängig davon ob die Objekte vermietet sind oder nicht, dem Umlaufvermögen zuzurechnen. Infolge der Qualifizierung als Umlaufvermögen kann keine AfA geltend gemacht werden.

Bei Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels sind die Gewinne aus der Veräußerung der Grundstücke nicht der Immobilienverertragsteuer, sondern der progressiven Einkommensteuer zu unterwerfen.

3.3. Gewerbliche Veräußerung

Ein durch die Veräußerung einer zum Betriebsvermögen gehörenden Immobilie erzielter Gewinn ist der zugrundeliegenden (betrieblichen) Einkunftsart zuzuordnen. Es kommt bei natürlichen Personen auch in diesem Fall zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit dem besonderen Steuersatz von

30 %, sofern kein gewerblicher Grundstückshandel betrieben wird.

Österreich kennt bei der Ermittlung des Einkommens von natürlichen Personen eine Übertragung stiller Reserven auf eine Übertragungsrücklage. Das veräußerte Grundstück oder Gebäude muss aber sieben Jahre zum Anlagevermögen des Betriebs gehört haben. In Sonderfällen gibt es eine Frist von 15 Jahren.

3.4. Im Ausland ansässige Immobilieneigentümer

Sofern eine im Ausland ansässige Person über Grundbesitz in Österreich verfügt, ist diese Person mit ihren Einkünften aus der laufenden Vermietung und Verpachtung des Grundstücks, aber auch mit einem entstehenden Veräußerungsgewinn in Österreich einkommensteuerpflichtig.

Nach den meisten Doppelbesteuerungsabkommen, die Österreich geschlossen hat, können die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung der Anteile von immobilienhaltenden Gesellschaften in Österreich besteuert werden.

4. ASPEKTE ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung hat Österreich mit zahlreichen Ländern bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, wonach das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, einschließlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dem Staat zusteht, in dem sich die Immobilie befindet (Belegenheitsstaat). Der Wohnsitzstaat behält sich in der Regel vor, diese ausländischen Einkünfte bei der Einkommensteuerberechnung zu berücksichtigen. Diese Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen und wird von den meisten Staaten angewendet.



1. ERWERB EINER IMMOBILIE IN DER SCHWEIZ

1.1. Rechtliche Rahmenbedingungen

1.1.1. Allgemein

Der direkte Erwerb einer in der Schweiz belegenen Immobilie kann nur nach den Vorschriften des Schweizer Rechts erfolgen. Die häufigste Form des Immobiliengeschäfts ist der Grundstückskauf. Der Kaufvertrag muss notariell beurkundet werden.

Für den Eigentumserwerb ist zwingend die Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch erforderlich. Grundbuchfähig sind in der Schweiz grundsätzlich natürliche Personen, Personengesellschaften (Kollektiv-, Kommanditgesellschaft) sowie juristische Personen (AG, GmbH, Genossenschaft). Auch eine Kapitalgesellschaft, die nach ausländischem Recht gegründet wurde, kann in der Schweiz Immobilien erwerben und im Grundbuch eingetragen werden.

Der mittelbare Immobilienerwerb, d. h. der Anteilserwerb einer Gesellschaft, die ihrerseits Eigentümerin von Schweizer Immobilien ist, kann auch nach den Vorschriften einer anderen Rechtsordnung erfolgen. Dies gilt auch für den Fall, dass diese Gesellschaft ihren Sitz in der Schweiz hat. Der Käufer erwirbt somit die Immobilie nur mittelbar, der formelle Eigentümer ändert sich mit diesem Vorgang nicht.

1.1.2. Erwerb von Immobilien in der Schweiz durch Personen im Ausland

Der Erwerb von Immobilien in der Schweiz durch Personen im Ausland ist unter bestimmten Umständen bewilligungspflichtig.

Staatsangehörige der EU-Staaten, die ihren rechtmäßigen und tatsächlichen Wohnsitz in der Schweiz haben, gelten nicht als Personen im Ausland und dürfen Immobilien jeglicher Art zum Eigen- und Drittgebrauch erwerben. Ihnen stehen die gleichen Rechte wie Schweizer Bürgern zu.

Staatsangehörige von EU-Staaten ohne Hauptwohnsitz in der Schweiz (inkl. Grenzgängern, aber nur innerhalb ihres Rayons), sind – sofern sie in der Schweiz aufenthaltsberechtigt sind – Schweizer Bürgerinnen und Bürgern nur hinsichtlich des Erwerbs von Immobilien, die der Berufsausübung dienen (Betriebs-

stätte), gleichgestellt. Der Erwerb von Zweit- und Ferienwohnungen ist bewilligungspflichtig. Solche Bewilligungen werden in der Regel nur äußerst restriktiv erteilt.

Für Ausländer, die nicht die Staatsangehörigkeit eines EU-Mitgliedstaats besitzen, bestehen weitere Restriktionen – teilweise auch für den Erwerb von Anteilen an Immobiliengesellschaften –, die vom Aufenthaltsstatus der Person, Zweck der Immobilie und Motivation des Erwerbs abhängig sind. In allen Fällen ist die Rechtslage vor dem Erwerb einer Immobilie in der Schweiz genau zu prüfen

1.2. Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten

In der Schweiz unterliegt der Erwerb von Grundeigentum der Handänderungssteuer. Mit der Handänderungssteuer wird nicht der Grundstücksgewinn, sondern die Handänderung als solche besteuert. Die Handänderungssteuer wird in der Schweiz von den Kantonen und / oder den Gemeinden, nicht aber vom Bund erhoben. Sie wird je nach kantonalem Steuergesetz als „Steuer“, „Abgabe“ oder „Gebühr“ bezeichnet. Dennoch besteht sie in den meisten Kantonen neben einer Grundbuchgebühr (in der Regel wenige Promille des Kaufpreises). Im Kanton Zürich ist die Handänderungssteuer gänzlich abgeschafft worden.

Besteuert wird der Kaufpreis einschließlich aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Die Handänderungssteuer ist in der Regel vom Erwerber zu tragen. Im Steuertarif bestehen in den Kantonen teilweise große Unterschiede; er beträgt zwischen 0,2 und 3,3 % des Kaufpreises.

1.3. Umsatzsteuer

Der Kauf oder Verkauf von Immobilien erfolgt in der Schweiz grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Der Veräußerer hat jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren und damit auf die Steuerbefreiung zu verzichten. Der hierbei anzuwendende Umsatzsteuersatz beträgt derzeit 7,7 % des Kaufpreises.

1.4. Erwerb einer Immobiliengesellschaft

Der Erwerb von Anteilen einer Kapitalgesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus Immobilien besteht (sog. Immobiliengesellschaft), unterliegt in den meisten Kantonen nur dann einer Grunderwerb-

steuer (Handänderungssteuer, siehe oben) wenn eine Mehrheitsbeteiligung erworben wird (sog. wirtschaftliche Handänderung). Der Erwerb einer Minderheitsbeteiligung unterliegt in den meisten Kantonen nicht der Handänderungssteuer, und zwar auch dann nicht, wenn der Erwerber der Minderheitsbeteiligung nach dem Erwerb eine Mehrheit erhält.

2. LAUFENDE BESTEUERUNG

2.1. Einkommensteuer / Gewinnsteuer

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen in der Schweiz der Einkommensteuer (natürliche Personen) oder der Gewinnsteuer (juristische Personen). Bund und Kantone wenden dabei die gleichen Richtlinien an. Immobilieneinkünfte von Personen oder Gesellschaften mit (Wohn-)Sitz in der Schweiz werden gemeinsam mit dem übrigen Einkommen oder Gewinn besteuert. Im Ausland wohnhafte Immobilieneigentümer haben für ihre Immobilieneinkünfte für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige einzureichen.

Nach dem schweizerischen Steuerrecht ist der Mietwert von Immobilien, die eine natürliche Person selbst bewohnt (inkl. Ferienwohnungen), als steuerbarer Einkommensbestandteil zu berücksichtigen. Dieser Eigenmietwert berechnet sich in der Regel nach dem Mietzins, der bei einer Vermietung an Dritte vom Vermieter verlangt und vom Mieter bezahlt werden würde (Vergleichsmiete).

Sowohl von den effektiv erzielten Einkünften als auch vom Eigenmietwert können Fremdkapitalzinsen (grundsätzlich vollumfänglich) und Immobilienkosten (teilweise) abgezogen werden. Bezüglich Immobilienkosten wird unterschieden zwischen Immobilienunterhaltskosten und wertvermehrenden Kosten. Während werterhaltende Unterhaltskosten vollumfänglich abzugsfähig sind, dürfen wertvermehrende Kosten nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Die wertvermehrenden Kosten können jedoch bei der Veräußerung der Immobilie berücksichtigt werden. Die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten ist in der Praxis nicht immer einfach und führt oft zu „Diskussionen“ zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen.

Abschreibungen dürfen nur auf Immobilien im Geschäftsvermögen vom steuerbaren Einkommen (bei selbstständig erwerbstätigen natürlichen Personen) oder vom steuerbaren Gewinn (bei juristischen Personen) abgesetzt werden. Die Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung hängt von der Art und von der Nutzung der Immobilie ab. Während z. B. bei Wohnhäusern (im Geschäftsvermögen) jährlich nur 2 % abgeschrieben werden dürfen, sind bei Fabrik-



gebäuden Abschreibungen bis 8 % vom Buchwert zulässig.

Einkommensteuersätze sind in allen Kantonen progressiv ansteigend ausgestaltet und unterscheiden sich in der Höhe von Kanton zu Kanton teilweise massiv. Zur Bestimmung des Steuersatzes wird das weltweite Einkommen der betreffenden Person herangezogen, d. h., die Immobilieneinkünfte werden zum Satz des gesamten Einkommens besteuert.

Die Einkommensteuersätze variieren zwischen 10 und 40 %.

Die Steuersätze für die Gewinnsteuer für juristische Personen sowie für die Vermögen- (natürliche Personen) und Kapitalsteuer (juristische Personen) sind in den meisten Kantonen linear. Sind sie es nicht, wird wie bei der Einkommensteuer der weltweite Gewinn, das weltweite Vermögen oder das weltweite Kapital zur Satzbestimmung herangezogen.

Die Gewinnsteuersätze variieren zwischen 12 und 20 %.

Die Vermögenssteuersätze bewegen sich zwischen 0,15 und 0,85 %; die Kapitalsteuersätze zwischen 0,001 und 0,5 %.

2.2. Besitzsteuern

In etwa der Hälfte der Kantone wird zusätzlich zur Vermögen- und / oder Kapitalsteuer eine sog. Liegenschaftssteuer erhoben. Der Bund erhebt keine Liegenschaftssteuern.

Der Liegenschaftssteuer beruht auf dem Steuerwert der Immobilie und beträgt je nach Kanton zwischen 0,05 % und 0,3 %.

Einige Kantone kennen eine Minimal- bzw. Mindeststeuer für das Grundeigentum juristischer Personen. Diese Steuer wird nur erhoben, wenn sie die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer übersteigt, und tritt in diesem Fall an die Stelle der ordentlichen Steuern. Davon betroffen sind in der Regel nur Unternehmen, die keinen oder einen geringen Unternehmensgewinn erzielen.

Die Minimalsteuer beträgt je nach Kanton maximal 0,2 % des Liegenschaftswerts.

2.3. Umsatzsteuer

Die Vermietung und Verpachtung von Immobilien ist grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Eine Option zur Umsatzsteuer ist zulässig, wenn der Mieter Unternehmer ist und selbst fast ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt.

3. ÜBERTRAGUNG VON IMMOBILIEN

3.1. Veräußerung von Immobilien

3.1.1. Grundstücksgewinnsteuer

In der Schweiz unterliegt die Veräußerung einer Immobilie der Grundstücksgewinnsteuer.

Die Besteuerung des Immobiliengewinns erfolgt im Bund und in den 26 Kantonen sehr unterschiedlich. Der Bund erhebt keine separate Steuer auf den Immobiliengewinn und erfasst nur Immobiliengewinne im Geschäftsvermögen mit der Einkommen- oder Gewinnsteuer. Gewinne auf Immobilien im Privatvermögen sind bei der direkten Bundessteuer ausdrücklich steuerfrei.

Auch die Kantone unterscheiden zwischen Immobilien im Geschäftsvermögen und Immobilien im Privatvermögen. Immobiliengewinne des Geschäftsvermögens werden in den meisten Kantonen von der ordentlichen Einkommen- oder Gewinnsteuer erfasst. In einigen Kantonen werden Gewinne auf Geschäftsimmobilien mit einer separaten Grundstücksgewinn-

steuer erfasst. Das Gleiche gilt für Immobiliengewinne des Privatvermögens in sämtlichen Kantonen. Besteuert werden die Immobiliengewinne in der Gemeinde oder im Kanton, in der bzw. in dem das betreffende Grundstück liegt.

Steuerpflichtig ist immer der Veräußerer der Immobilie, im Falle einer wirtschaftlichen Handänderung diejenige Person, die eine Verfügungsgewalt über ein Grundstück entgeltlich überträgt. Die Besteuerung eines Immobiliengewinns kann in bestimmten Fällen aufgeschoben werden (z. B. im Falle eines Grundstückserwerbs durch Erbschaft oder Schenkung).

Gegenstand der Besteuerung ist jeder Gewinn aus der Veräußerung der Immobilie. Besteuert wird der Reingewinn, der bei einer Handänderung der Immobilie realisiert wird. Er berechnet sich aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten (Kaufpreis zuzüglich der wertvermehrenden Aufwendungen) und dem Verkaufspreis.

Soweit Immobiliengewinne der Besteuerung unterliegen, können diese Gewinne mit Immobilienverlusten verrechnet werden. Werden die Immobiliengewinne mit einer separaten Steuer erfasst, ist eine Verlustverrechnung in der Regel nicht möglich, da die Grundstücksgewinnsteuer in diesem Fall eine Objektsteuer ist. Einige Kantone lassen den Abzug von Grundstücksverlusten dennoch zu.

Der Steuertarif hängt in den meisten Kantonen von zwei Faktoren ab, nämlich von der Höhe des Gewinns und der Besitzdauer. Der Tarif von bis zu 40 % ist je nach Kanton entweder linear oder progressiv ausgestaltet. Meist werden Zuschläge für kurzfristig erzielte Gewinne erhoben; Gewinne, die nach langer Besitzdauer anfallen, sind in der Regel privilegiert.

3.1.2. Gewerbsmäßiger Grundstückshandel (Liegenschaftshandel)

Soweit die Veräußerung von Grundstücken über die private Vermögensverwaltung hinausgeht, sind die daraus erzielten Gewinne als steuerpflichtige Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern.

Gewerbsmäßigkeit wird angenommen, wenn fort-dauernd, planmäßig und im Streben nach Gewinn mit Immobilien gehandelt wird. Sie kann sich aus der Häufung von Grundstückskäufen und -verkäufen sowie durch erneute Investition des Veräußerungserlöses in Immobilien ergeben. Auf ein professionelles Vorgehen deutet auch die Tatsache, wenn die gekauften Immobilien vor der Weiterveräußerung umgebaut oder renoviert werden.

Die Qualifikation von Immobilienverkäufen als gewerbsmäßiger Grundstückshandel hat zur Folge, dass der Immobiliengewinn auch vom Bund besteuert sowie von der Sozialversicherungsabgabe erfasst wird.

3.2. Veräußerung einer Immobiliengesellschaft

Die Übertragung von Anteilspapieren einer Kapitalgesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus Immobilien besteht (sog. Immobiliengesellschaft), unterliegt in den meisten Kantonen nur dann der Grundstückgewinnsteuer, wenn eine Mehrheitsbeteiligung veräußert wird (sog. wirtschaftliche Handänderung). Die Übertragung einer Minderheitsbeteiligung unterliegt nicht der Grundstückgewinnsteuer, und zwar auch dann nicht, wenn der Erwerber der Minderheitsbeteiligung nach dem Erwerb eine Mehrheit erhält.

3.3. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im Falle eines Immobilienerwerbs durch Schenkung oder Erbschaft wird die Besteuerung eines Immobiliengewinns aufgeschoben, d. h. erst bei der nächsten Handänderung besteuert. Die für die Tarifbemessung der Steuer maßgebliche Besitzdauer wird ohne Berücksichtigung der Handänderung durch Schenkung oder Erbschaft berechnet.

In der Schweiz werden Schenkung- und Erbschaftsteuern nur von den Kantonen erhoben. Ausnahmen bestehen in den Kantonen Obwalden und Schwyz, die weder Schenkung- noch Erbschaftsteuern erheben, und im Kanton Luzern, der keine Schenkungsteuern kennt.

Gegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der Erwerb von Todes wegen (in der Regel durch Erbfall) sowie die Schenkung unter Lebenden, also u. a. auch die Vermögensübergabe ohne Gegenleistung bei der vorweggenommenen Erbfolge.

Auch bei Ansässigkeit aller Beteiligten im Ausland unterliegt die Übertragung von in der Schweiz belegenen Immobilien durch Erbfall oder Schenkung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer in der Schweiz bzw. im Kanton des betroffenen Grundstücks.

Der Steuersatz ist in allen Kantonen progressiv ausgestaltet. Abhängig von den persönlichen Verhältnissen des Erben oder Beschenkten zum Erblasser oder Schenker und der Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage (Verkehrswert) kann der Steuersatz bis zu 50 % betragen.

In den meisten Kantonen sind Schenkungen und Erbschaften unter Ehegatten und an direkte Nachkommen – in einigen Kantonen auch an die Eltern – von der Steuer befreit.

4. ASPEKTE ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

4.1. Einkommensteuer

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat die Schweiz mit zahlreichen Ländern bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschlossen, wonach das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, einschließlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dem Staat zusteht, in dem sich die Immobilie befindet (Belegenheitsstaat). Der Wohnsitzstaat behält sich in der Regel vor, diese ausländischen Einkünfte bei der Bestimmung des maßgeblichen Steuersatzes zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt). Diese Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen und wird von den meisten Staaten angewendet.

Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit in der Schweiz gelegenen Immobilien dürfen aufgrund der DBA mit Deutschland, Österreich und Italien nur im Wohnsitzstaat des Veräußerers besteuert werden.

Soweit die Schweiz als Quellenstaat das Besteuerungsrecht für die oben genannten Einkünfte hat (z. B. im Verhältnis zu Frankreich), muss der Wohnsitzstaat eine Doppelbesteuerung vermeiden. Je nach der Regelung im entsprechenden DBA wird dies durch Freistellung (keine Besteuerung der entsprechenden Einkünfte im Wohnsitzstaat) oder durch Anrechnung der in der Schweiz gezahlten Steuer auf die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer erreicht.

4.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die Schweiz hat bisher mit Deutschland, Österreich, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Norwegen, den Niederlanden, Schweden und den USA Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuern abgeschlossen. Nach diesen DBA gilt für Immobilienvermögen ebenfalls das Belegenheitsprinzip, d. h., für eine in der Schweiz belegene Immobilie eines Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Ausland hat die Schweiz das Besteuerungsrecht. Der Wohnsitzstaat des Erblassers oder Schenkers muss hingegen die in der Schweiz gezahlten Steuern auf die Erbschaft- oder Schenkungsteuern dieses Staates anrechnen.

Falls für den konkreten Fall kein DBA besteht, muss geprüft werden, ob das interne Recht des Wohnsitzstaats eine Anrechnung der schweizerischen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuern auf die im Wohnsitzstaat zu zahlenden Steuern vorsieht.

1. ERWERB EINER IMMOBILIE IN ITALIEN

1.1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Der Erwerb einer in Italien belegenen Immobilie kann nur nach den Vorschriften des italienischen Rechts erfolgen. Es besteht keine Möglichkeit, den Erwerb nach den Vorschriften einer anderen Rechtsordnung durchzuführen. Die häufigste Form des Immobiliengeschäfts ist der Grundstückskauf. Der Kaufvertrag muss notariell beurkundet werden.

Für den Eigentumserwerb ist in den Regionen Trentino-Südtirol und Friaul-Julisch Venetien die Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch (*libro fondiario*) erforderlich. Grundbuchfähig sind grundsätzlich in- und ausländische natürliche Personen sowie in- und ausländische rechtsfähige bzw. teilrechtsfähige Gesellschaften (OHG, KG, GmbH, AG).

Für den Eigentumserwerb in allen anderen italienischen Regionen erfolgt der Eigentumsübergang mit Abschluss des Kaufvertrags. Zum Zwecke der Wirksamkeit Dritten gegenüber ist die Eintragung des Erwerbers bei den sog. Verwahrstellen der Immobilienregister (*conservatoria dei registri immobiliari*) zwingend notwendig. Als Eigentümer eingetragen werden können grundsätzlich in- und ausländische natürliche Personen sowie in- und ausländische rechtsfähige bzw. teilrechtsfähige Gesellschaften (OHG, KG, GmbH, AG).

1.2. Erwerbskosten

In Italien fallen beim Erwerb einer Immobilie Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühr) und / oder Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) an. Wenn der Erwerb der Umsatzsteuer unterliegt, findet die Registergebühr in fixer Höhe von Euro 200 Anwendung, bei einem umsatzsteuerfreien Erwerb in proportionaler Höhe.

Beim Erwerb eines Baugrundstückes fallen – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – Übertragungsgebühren von insgesamt Euro 600 an; ist der Verkäufer hingegen eine Privatperson, dann fallen Übertragungsgebühren von insgesamt 9 % zuzüglich einer Fixgebühr von Euro 100 an. Beim Erwerb von landwirtschaftlichen Grundstücken fallen Übertragungsgebühren von insgesamt 15 % zuzüglich einer Fixgebühr von Euro 100 an.

Beim Erwerb von Wohneinheiten – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – sind Übertragungsgebühren in Höhe von insgesamt Euro 600 zu entrichten; ist der Verkäufer hingegen eine Privatperson, dann fallen Übertragungsgebühren von insgesamt 9 % zuzüglich einer Fixgebühr von Euro 100 an (Begünstigung im Falle der Verwendung der Wohnung in Italien als Hauptwohnung: Registergebühr 2 %, Hypothekar- und Katastergebühr insgesamt Euro 100). Beim Erwerb von gewerblichen Einheiten ist im Allgemeinen eine Registergebühr in fixer Höhe von Euro 200 zu entrichten, während die Hypothekar- und Katastergebühr insgesamt 4 % beträgt.

Bis einschließlich 31.12.2021 ist beim Erwerb von gesamten Gebäudeeinheiten (Wohn- oder Gewerbeimmobilien) für Bauunternehmen eine Begünstigung der Übertragungsgebühren vorgesehen. Vorausgesetzt, innerhalb 10 Jahren ab Erwerb wird das gesamte Gebäude neu errichtet nach Klimastandard A oder B, und anschließend mindestens 75 % des Gebäudes weiterverkauft, so beträgt die Übertragungsgebühr insgesamt Euro 600. Diese Begünstigung schafft einen bedeutenden Vorteil beim Kauf von Privatpersonen, wo ansonsten eine Übertragungsgebühr von 9 % anfallen würde.

Bemessungsgrundlage für die Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühr) beim Erwerb der Immobilie ist im Allgemeinen der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis. Dabei ist zu beachten, dass, wenn der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis der Immobilie unter ihrem Marktwert (*valore venale*) liegt, der Marktwert als Bemessungsgrundlage herangezogen wird – außer der Steuerpflichtige ist in der Lage zu beweisen, dass der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis unter Heranziehung von objektiv nachvollziehbaren Kriterien gerechtfertigt ist (z. B. spezifischer Zustand oder Lage der Immobilie).

Ausschließlich bei Verkäufen von Wohneinheiten an Privatpersonen wird als Bemessungsgrundlage für die Übertragungsgebühren stets der Katasterwert (= auf Basis von amtlich festgelegten Koeffizienten ermittelter fiktiver Verkehrswert) der Immobilie herangezogen, der im Allgemeinen deutlich unter dem Marktwert der Immobilie liegt.

Neben obigen Erwerbskosten fallen in Italien noch Kosten für den Notar und Kosten für die Grundbucheintragung bzw. Eintragung in das Immobilienregister in Höhe von ca. 1,5 % bis 2 % des Kaufpreises an.

Falls ein Makler beauftragt wurde, kommt auch das Honorar für den Makler hinzu.

1.3. Umsatzsteuer

Beim Erwerb eines Baugrundstücks kommt – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – Umsatzsteuer in Höhe von 22 % zur Anwendung; ist der Verkäufer hingegen eine Privatperson, dann unterliegt der Erwerb nicht der Umsatzsteuer. Der Erwerb von landwirtschaftlichen Grundstücken unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

Der Erwerb von Wohneinheiten unterliegt – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – der Umsatzsteuer in Höhe von 10 % (Begünstigung im Falle der Verwendung der Wohnung in Italien als Hauptwohnung: Umsatzsteuersatz 4 %); ist der Verkäufer hingegen eine Privatperson, dann ist der Erwerb nicht umsatzsteuerpflichtig. Der Erwerb von gewerblichen Einheiten unterliegt im Allgemeinen der Umsatzsteuer von 10 % (Wiedergewinnung) oder 22 % (in allen anderen Fällen).

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist im Allgemeinen der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis.

1.4. Erwerb von Immobiliengesellschaften

Grundsätzlich gibt es als Alternative zum direkten Kauf der Immobilie die Möglichkeit, das Immobilienvermögen über eine Gesellschaft (Kapital- oder Personengesellschaft) zu erwerben.

Bei Gründung einer neuen Gesellschaft, die eine Immobilie erwirbt (*asset deal*), fallen grundsätzlich die Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühren) in selber Höhe an wie bei einem direkten Kauf der Immobilie. Ist die Immobilie Teil eines Betriebsvermögens (Betriebs oder Betriebszweigs), das erworben wird, so kann hierbei für Zwecke der Registergebühr der Nettowert der erworbenen Güter (Wert der Immobilie nach Abzug direkt zurechenbarer Verbindlichkeiten) als Bemessungsgrundlage herangezogen werden.

Bei Gründung einer neuen Gesellschaft, in die man eine Immobilie einbringt, fallen grundsätzlich Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühren) in selber Höhe an wie bei einem direkten Kauf der Immobilie. Ist die Immobilie Teil eines Betriebsvermögens (Betriebs oder Betriebszweigs), das eingebracht wird, so findet hingegen die Register-, Hypothekar- und Katastergebühren in fixer Höhe von jeweils Euro 200 Anwendung.

Bei Ankauf von Anteilen an einer Gesellschaft (*share deal*), die die Immobilien hält, fällt als Übertragungsgebühr ausschließlich die Registergebühr in fixer Höhe von Euro 200 an; die Hypothekar- und die Katastergebühren entfallen vollständig.

2. LAUFENDE BESTEUERUNG

2.1. Einkommensteuer

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, die von einer natürlichen Person direkt gehalten werden, unterliegen in Italien der Einkommensteuer der natürlichen Personen IRPEF (*Imposta sul reddito delle persone fisiche*).

Ist die Immobilie nicht vermietet, so fällt in der Regel keine Einkommensteuer an, nachdem die Besitzsteuer (Gemeindeimmobiliensteuer – siehe folgender Punkt 2.2.) diese bereits ersetzt.

Bei Vermietung und Verpachtung der Immobilie wird der höhere Betrag aus dem aufgewerteten Katasterertrag und den pauschal um 5 % reduzierten vertraglich festgelegten Miet- oder Pachteinahmen besteuert (in der Regel übersteigen die um 5 % pauschal reduzierten Miet- oder Pachteinahmen den Katasterertrag). Neben diesem Pauschalabzug in Höhe von 5 % können keine weiteren angefallenen Kosten betreffend die Immobilie steuerlich geltend gemacht werden. Nur für den Fall, dass für den Erwerb einer Hauptwohnung ein hypothekarisch gesichertes Darlehen aufgenommen wird, sind die entsprechenden Passivzinsen und Nebenkosten zu 19 % bis zu einem Betrag von Euro 4.000 von der Bruttosteuer abziehbar.

Alternativ zur Einkommensteuer IRPEF können Einkünfte aus Vermietung von Wohn-Immobilien, die von einer natürlichen Person direkt gehalten werden, mit der Ersatzsteuer „*cedolare secca*“ besteuert werden. Diese beträgt pauschal 21 % und kann in bestimmten Gemeinden mit einer hohen Wohndichte auf 10 % reduziert werden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, die eine natürliche Person als Gesellschafter einer Personengesellschaft hält, unterliegen in Italien auf Ebene der Personengesellschaft der regionalen Wertschöpfungssteuer IRAP (*Imposta regionale sulle attività produttive*) und auf Ebene des Gesellschafters – als Einkünfte aus Beteiligung an Personengesellschaften – der Einkommensteuer der natürlichen Personen IRPEF. Die Einkommensteuer der natürlichen Person IRPEF wird unter Anwendung progressiver Steuersätze auf das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen erhoben. Die progressiven Steuersätze für natürliche Personen in Italien beginnen beim Mindeststeuersatz von 23 % (bei Einkünften bis zu Euro 15.000) und enden beim Höchststeuersatz von 43 % (bei Einkünften, die den Betrag von Euro 75.000 überschreiten).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, die eine natürliche Person als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hält, unterliegen bei der Gesellschaft der Körperschaftsteuer IRES und der

regionalen Wertschöpfungssteuer IRAP. Der Steuersatz für die regionale Wertschöpfungssteuer IRAP beträgt je nach Region zwischen 2,68 % und 3,9 %; hierbei gilt es zu beachten, dass Zinsaufwendungen nicht als Abzug geltend gemacht werden können. Der Steuersatz für die Körperschaftsteuer IRES beträgt 24 %.

Die Gewinnermittlung bei der Personen- und bei der Kapitalgesellschaft erfolgt unter Anwendung der üblichen Bestimmungen zur Ermittlung der Unternehmenseinkünfte, d. h., der steuerrechtliche Gewinn ergibt sich als Differenz zwischen betrieblich erzielten Umsatzerlösen (Mieteinnahmen, weiterbelastete Betriebskosten usw.) und steuerlich absetzbaren Betriebsausgaben (Immobilienverwaltungskosten, Instandhaltungskosten, Abschreibungen, Zinsen usw.).

Wenn es sich bei der Personen- oder Kapitalgesellschaft um eine Immobilienverwaltungsgesellschaft handelt, die Wohneinheiten vermietet, wird der steuerrechtliche Gewinn nicht als Differenz zwischen Umsatzerlösen und steuerlich absetzbaren Betriebsausgaben errechnet; Bemessungsgrundlage ist der höhere Betrag aus dem aufgewerteten Katasterertrag und den vertraglich festgelegten Miet- oder Pachteinnahmen, die bis zu einer Höhe von maximal 5 % um getätigte Ausgaben der ordentlichen Instandhaltung an der Immobilie reduziert werden können. Es können keinerlei weitere Kosten steuerlich geltend gemacht werden (z. B. Immobilienverwaltungskosten, Abschreibungen, Zinsen usw.).

In Italien gibt es für Kapitalgesellschaften die sog. Zinsschranke, nach der Zinsaufwendungen abzüglich der Zinserträge eines Betriebs steuerlich nur bis zur Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des EBITDA (Betriebsergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) abziehbar sind. Zinsaufwendungen, die im Veranlagungszeitraum nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Veranlagungszeiträume vorzutragen und erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Veranlagungszeiträume.

Es wurde jedoch geklärt, dass die Bestimmungen zur Zinsschranke bei Immobilienverwaltungsgesellschaften in Bezug auf die Passivzinsen aus Hypothekendarlehen, die für den Ankauf der Immobilie aufgenommen wurden, keine Anwendung finden. In diesem Fall sind also die Zinsen uneingeschränkt abziehbar.

Ebenfalls sind in Italien die Bestimmungen in Bezug auf die sog. nichtoperativen Gesellschaften (*dummy companies*) verschärft. Bei Nichterreichen dieser Umsatzrenditen (Wohneinheiten 4 %, Büros 5 %, alle anderen Immobilien 6 %) wird die Steuer unter Anwendung pauschaler Koeffizienten ermittelt, unabhängig vom tatsächlich erzielten steuerlichen Ergebnis.

2.2. Besitzsteuern

Landwirtschaftliche Grundstücke, Baugrundstücke

und Gebäude – unabhängig davon, ob Wohneinheiten oder gewerbliche Einheiten – unterliegen in Italien der Gemeindeimmobiliensteuer IMU / IMI (*Imposta municipale unica / immobiliare*). Landwirtschaftliche Grundstücke in Berggebieten sind von der Gemeindeimmobiliensteuer befreit.

Die Bemessungsgrundlage für die Steuer entspricht einem konventionellen Marktwert der Immobilie, der anhand eines fiktiven Mietertrags, des sog. Katasterertrags, ermittelt wird. Der Steuersatz variiert je nach Gemeinde und beträgt zwischen 0,2 % und 1,26 %.

2.3. Umsatzsteuer

Die Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegt in Italien entweder der Umsatzsteuer oder alternativ der Registergebühr.

Die Vermietung und Verpachtung von Baugrundstücken unterliegt – sofern der Vermieter eine Gesellschaft ist – der Umsatzsteuer von 22 %, in allen anderen Fällen fällt keine Umsatzsteuer an. Die Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Grundstücken unterliegt nie der Umsatzsteuer.

Die Vermietung und Verpachtung von Wohneinheiten und von gewerblichen Einheiten ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Jedoch kann im Falle der Vermietung von gewerblichen Einheiten der Vermieter – sofern er die Tätigkeit z. B. in Form einer Kapital- oder Personengesellschaft ausübt – für die Anwendung der Umsatzsteuer optieren.

2.4. Sonstige Steuern

Die Vermietung und Verpachtung von Baugrundstücken unterliegt – sofern der Vermieter eine Gesellschaft ist – keiner Registergebühr, in allen anderen Fällen fällt eine Registergebühr in Höhe von 2 % an. Bei der Vermietung und Verpachtung von landwirtschaftlichen Grundstücken kann eine Registergebühr bis zu 0,5 % anfallen. Als Bemessungsgrundlage für die Registergebühr wird der vertraglich vereinbarte jährliche Miet- oder Pachtzins herangezogen.

Die Vermietung und Verpachtung von Wohneinheiten und von gewerblichen Einheiten ist grundsätzlich der Registergebühr unterworfen, wobei diese zwischen 1 % und 2 % betragen kann. Als Bemessungsgrundlage für die Registergebühr wird auch hier der vertraglich vereinbarte jährliche Miet- oder Pachtzins herangezogen.

3. ÜBERTRAGUNG VON IMMOBILIEN

3.1. Veräußerung von Immobilien

Bei direkt von einer natürlichen Person gehaltenen Immobilien in Italien sind Gewinne aus der Veräußerung von Baugrundstücken (ohne Einschränkung) sowie Gewinne aus der Veräußerung von Gebäuden und landwirtschaftlichen Grundstücken (wenn vor Ablauf

der Spekulationsfrist von fünf Jahren veräußert wird) als beschränkt steuerpflichtige sonstige Einkünfte in Italien zu versteuern und fließen in die Bemessungsgrundlage der natürlichen Person ein. Hierbei gilt jedoch, dass der Steuerpflichtige beim Veräußerungsgewinn alternativ für die Ersatzbesteuerung optieren kann; in diesem Fall findet eine Ersatzsteuer in Höhe von 26 % auf den Veräußerungsgewinn Anwendung (bis zum 31.12.2019 waren es 20 %).

Bei einer Gesellschaft mit gewerblichem Immobilienhandel erfolgt die Gewinnermittlung bei der Gesellschaft in Italien unter Anwendung der üblichen Bestimmungen zur Ermittlung der Unternehmens-einkünfte, d. h., der steuerrechtliche Gewinn ergibt sich als Differenz zwischen betrieblich erzielten Umsatzerlösen (Veräußerungsgewinne usw.) und steuerlich absetzbaren Betriebsausgaben (Personalkosten, Verwaltungskosten, sonstige betriebliche Aufwendungen, Zinsen usw.).

Bei einem gewerblichen Immobilienhandel stellen alle zur Veräußerung bestimmten Immobilien notwendiges Betriebsvermögen dar und werden im Umlaufvermögen ausgewiesen. Infolge der Klassifizierung als Umlaufvermögen kann keine Abschreibung geltend gemacht werden. Der Veräußerungsgewinn unterliegt im Rahmen der Bestimmung der Körperschaftsteuer IRES und der regionalen Wertschöpfungssteuer IRAP.

Einkünfte aus einer Personengesellschaft mit gewerblichem Immobilienhandel in Italien gelten bei einer natürlichen Person als Gesellschafter als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Beteiligungen an einer Personengesellschaft und fließen in die Bemessungsgrundlage der natürlichen Person in Italien ein. Werden Dividenden von einer Kapitalgesellschaft mit gewerblichem Immobilienhandel in Italien an den Gesellschafter (natürliche Person) ausgeschüttet, dann werden diese mit einer Ersatzsteuer von 26 % endbesteuert. Betreffen die Dividenden noch Gewinne, welche bis 2017 angereift sind, so gelten diese als beschränkt steuerpflichtige Kapitaleinkünfte in Italien und fließen in die Bemessungsgrundlage der natürlichen Person in Italien ein.

3.2. Veräußerung von Immobiliengesellschaften

Werden die Immobilien von einer natürlichen Person über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft in Italien gehalten, dann werden die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der Gesellschaft in Italien mit einer Ersatzsteuer von 26 % endbesteuert – unabhängig davon, ob es sich um qualifizierte oder nicht qualifizierte Beteiligungen handelt.

Werden die Anteile an der italienischen Immobilienverwaltungsgesellschaft (unabhängig davon, ob

Wohneinheiten oder gewerbliche Einheiten vermietet werden) von einer Kapital- oder Personengesellschaft gehalten, dann gilt es zu beachten, dass die im Allgemeinen in Italien geltende teilweise Steuerbefreiung des Veräußerungsgewinns (*participation exemption*) nicht greift. Wenn also eine Kapital- oder Personengesellschaft eine Beteiligung an einer Immobilienverwaltungsgesellschaft in Italien veräußert, unterliegt der Veräußerungsgewinn der ordentlichen Besteuerung.

3.3. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Gegenstand der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der Erwerb von Todes wegen (in der Regel durch Erbfall) sowie die Schenkung unter Lebenden. Als Anknüpfungspunkt für die Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Italien ist ausschließlich die Ansässigkeit des Erblassers bzw. Schenkenden ausschlaggebend; nicht relevant ist hingegen die Ansässigkeit der Erben bzw. Vermächtnisnehmer. Ist der Erblasser bzw. Schenkende zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Schenkung in Italien ansässig, unterliegen alle Vermögensgegenstände der Steuerpflicht in Italien (unbeschränkte Steuerpflicht). Ist der Erblasser bzw. Schenkende zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Schenkung hingegen im Ausland ansässig, unterliegen nur die sich zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Schenkung in Italien befindlichen Vermögensgegenstände der Steuerpflicht in Italien (beschränkte Steuerpflicht).

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist der Gegenwert der Erb- bzw. Schenkungsmasse als Differenz zwischen dem Verkehrswert der Güter und Rechte und den abzugsfähigen Schulden und Ausgaben. Zum Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind die von den Erben bzw. Vermächtnisnehmern zu Lebzeiten des Erblassers bzw. Schenkenden bereits erhaltenen Schenkungen zu berücksichtigen.

Für Immobilien und dingliche Rechte an Immobilien ist deren Verkehrswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen; es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass das italienische Finanzamt keine Berichtigung des Wertes vornehmen kann, sofern zumindest der Katasterwert der Immobilie besteuert wird. In der Praxis wird also der in der Regel deutlich niedrigere Katasterwert der Immobilie für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage herangezogen.

Bei Anteilen an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, die Immobilien hält, unterliegt das anteilige bilanzielle Reinvermögen der Gesellschaft der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Bei börsennotierten Gesellschaften ist hingegen der Kurswert der Aktie ausschlaggebend.

Bei Erbschaften und Schenkungen zugunsten

des Ehegatten und der Verwandten in direkter Linie findet ein Steuersatz von 4 % Anwendung, wobei jedem Begünstigten ein Freibetrag in Höhe von Euro 1 Mio. zusteht. Bei Erbschaften und Schenkungen zugunsten von Geschwistern findet ein Steuersatz von 6 % Anwendung mit einem Freibetrag in Höhe von Euro 100.000 für jeden Begünstigten. Für alle anderen Verwandten findet ebenso ein Steuersatz von 6 % Anwendung, aber es wird kein Freibetrag gewährt. Bei Erbschaften und Schenkungen zugunsten anderer Begünstigter findet der Steuersatz in Höhe von 8 % ohne Freibetrag Anwendung. Bei Erbschaften und Schenkungen von Immobilien gilt es zu berücksichtigen, dass zusätzlich zur Erbschaft- und Schenkungsteuer die Hypothekar- und die Katastergebühr von insgesamt 3 % (bzw. insgesamt Euro 400 im Falle der Hauptwohnung in Italien) anfällt.

Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt der gesamte Vermögensanfall der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Italien. Dies gilt unabhängig davon, in welchen Ländern sich die einzelnen Vermögensgegenstände befinden. Die unbeschränkte Steuerpflicht für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer tritt ein, wenn der Erblasser bzw. Schenkende zum Zeitpunkt des Todes bzw. der Schenkung in Italien seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Schon die regelmäßige Nutzung von Ferienwohnungen über einen Zeitraum, der über einen üblichen längeren Urlaub hinausgeht, kann zur Begründung eines Wohnsitzes in Italien und damit zur unbeschränkten Steuerpflicht für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer führen.

4. ASPEKTE ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

Bei der Besteuerung von grenzüberschreitenden Investitionen knüpfen die steuerlichen Regelungen der beteiligten Staaten oft an dieselben Punkte an, sodass es zu Überschneidungen und Doppelbesteuerungen kommen kann. Die Doppelbesteuerung wird zum Teil durch bilaterale Abkommen zwischen zwei Staaten vermieden, zum Teil auch durch einseitige Regelungen im nationalen Recht der beteiligten Staaten. Eine Doppelbesteuerung lässt sich dennoch nicht in allen Fällen vermeiden.

4.1. Einkommensteuer

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung hat Italien mit zahlreichen Ländern bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschlossen, wonach das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, einschließlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, dem Staat zusteht, in dem sich die Immobilie befindet (Belegenheitsstaat). Der Wohnsitzstaat behält sich in der Regel vor, diese ausländischen Einkünfte bei der Einkommensteuer-

berechnung zu berücksichtigen. Diese Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen und wird von den meisten Staaten angewendet.

Auf Basis der DBA, die Italien abgeschlossen hat, gilt bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung der Anteile von immobilienhaltenden Kapitalgesellschaften im Allgemeinen das Prinzip der Besteuerung des Veräußerungsgewinns im Ansässigkeitsstaat des Verkäufers. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt beispielsweise das DBA mit Frankreich dar: In diesem Fall unterliegt der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Anteile von immobilienhaltenden Kapitalgesellschaften der Besteuerung in dem Land, in dem sich die Immobilie befindet, also in Italien.

Auf Basis der DBA, die Italien abgeschlossen hat, gilt bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an immobilienhaltenden Personengesellschaften hingegen im Allgemeinen das Prinzip der Besteuerung des Veräußerungsgewinns in dem Land, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, also in Italien.

4.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Italien hat bislang nur wenige DBA für die Erbschaft- und Schenkungsteuer abgeschlossen. DBA existieren mit Frankreich, Dänemark, Griechenland, Schweden, Großbritannien, Israel und den USA. Nach diesen DBA gilt für Immobilienvermögen im Allgemeinen ebenfalls das Belegenheitsprinzip, d. h., für eine in Italien belegene Immobilie eines Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Ausland hat Italien das Besteuerungsrecht. Der jeweilige Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. Schenkers muss hingegen die in Italien gezahlte Steuer auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer dieses Staates anrechnen. Das DBA mit Frankreich sieht hierbei vor, dass auch für Anteile an immobilienhaltenden Kapitalgesellschaften das Belegenheitsprinzip gilt.

Falls für den konkreten Fall kein DBA besteht, muss untersucht werden, ob das nationale Recht des Wohnsitzstaats möglicherweise eine Anrechnung der in Italien gezahlten Erbschaft- und Schenkungsteuer auf die im Wohnsitzstaat zu zahlende Steuer vorsieht.

1. ERWERB EINER IMMOBILIE IN FRANKREICH

1.1. Einleitung

Frankreich war schon immer ein beliebter Standort für ausländische Immobilieninvestoren, etwa durch Erwerb einer Wohnung in Paris oder eines Ferienhauses in den sonnigen Gegenden der Provence in Südfrankreich oder durch Investition in einen der zahlreichen neuen Gebäudekomplexe in den französischen Großstädten.

Ein Immobilieninvestor sollte jedoch im Vorfeld einer Investition die steuerlichen Folgen und die damit verbundenen finanziellen Risiken analysieren. Das Eigentum an einer französischen Immobilie, und sei es nur für den privaten Gebrauch, löst eine Vielzahl an steuerlichen Verpflichtungen aus.

Ebenso wird selten im Vorfeld eines Immobilienerwerbs ausreichend an die erbschaftsteuerrechtlichen Auswirkungen gedacht, was in extremen Fällen dazu führen kann, dass den Erben zur Tilgung der Steuerschuld nichts anderes übrig bleibt, als das geerbte Immobilienvermögen zu verkaufen.

1.2. Grunderwerbsteuer / Sonstige Erwerbskosten

Kauf einer Bestandsimmobilie:

In der Regel unterliegt der Erwerb einer Immobilie in Frankreich einer Grunderwerbsteuer in Form der sogenannten Registersteuer (*droit d'enregistrement*) in Höhe von ca. 5 %, die normalerweise vom Käufer geschuldet ist und vom Notar bei der Grundbuchregistrierung der Transaktion zu entrichten ist. Es besteht aber gegenüber der Finanzverwaltung eine Gesamtschuldnerschaft des Käufers und des Verkäufers zur Zahlung der Grunderwerbsteuer.

Die Registersteuer setzt sich zusammen aus der sog. Liegenschaftspublizitätssteuer (*taxe de publicité foncière*), der sog. Gemeindesteuer (*taxe communale*) und dem sog. *prélèvement pour frais d'assiette* auf die Liegenschaftspublizitätssteuer.

Seit dem 01.03.2014 (LOI 2013 – 1278 vom 29.12.2013, art. 77) haben die meisten Verwaltungsbezirke (*Départements*) von der Möglichkeit, die Liegenschaftspublizitätssteuer um maximal 0,7 % auf 4,5 % zu erhöhen, Gebrauch gemacht. Die Gesamtsteuer erhöht sich somit auf maximal 5,8 %.

Ferner sind beim Erwerb zusätzliche Kosten und Ge-

bühren wie Notarhonorare, Maklerprovision etc. zu berücksichtigen.

1.3. Umsatzsteuer

Kauf einer neuen Immobilie:

Der Verkauf einer Immobilie ist grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn beispielsweise das Gebäude vor weniger als fünf Jahren fertiggestellt wurde. Dies löst Umsatzsteuer in Höhe von 20 % (seit 2014) aus, welche durch den Käufer zu zahlen ist. Zusätzlich fällt noch eine Publizierungssteuer (*taxe de publicité foncière*) von 0,6 % bzw. inklusive der sog. *frais d'assiette* i.H.v. 0,715 % an.

Da die Umsatzsteuer in der Regel für Privatinvestoren nicht abgezogen oder erstattet werden kann, ist die umsatzsteuerliche Behandlung bei der Einschätzung der potenziellen Investitionskosten wichtig. Häufig ist die Umsatzsteuer schon im angegebenen Kaufpreis enthalten.

1.4. Erwerb von Immobiliengesellschaften

Nach französischem Steuerrecht werden Anteile an Gesellschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 % aus in Frankreich belegenen Grundstücken besteht, wie Immobilien behandelt. Der Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften unterliegt somit einer Kapitalverkehrssteuer von 5 %. Da diese Anteile zivilrechtlich keine Immobilien darstellen, ist weder eine notarielle Beurkundung noch eine Grundbucheintragung des Erwerbs bzw. Verkaufs notwendig.

2. LAUFENDE BESTEUERUNG

2.1. Einkommensteuer

Nach dem französischen Steuergesetz kann ein ausländischer Immobilieneigentümer einer pauschalen Einkommensteuer auf der Basis des Mietwerts der Immobilie unterworfen sein, auch wenn die Immobilie tatsächlich nicht vermietet ist. Diese Regel findet aber nur Anwendung, sofern kein DBA zwischen Frankreich und dem Staat des Investors besteht, so dass z. B. Investoren aus Ländern wie Liechtenstein, Jersey, Guernsey oder Andorra von dieser Vorschrift betroffen sein können.

In den übrigen Fällen, in denen die Investoren in der EU oder in DBA-Staaten ansässig sind, wird die französische Einkommensteuer nur auf der Basis der Einkünfte aus der Vermietung der französischen Immobilie erhoben (Belegenheitsprinzip).

Die Einkommensteuererklärung ist jährlich zwischen März und April abzugeben. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens können Kosten wie Zinsen, Versicherungsprämien, Verwaltungskosten, Grundsteuern, Erhaltungs- und Renovierungskosten etc. berücksichtigt werden. Abschreibungen sind im Regelfall nicht zulässig.

Eventuelle Verluste aus der Vermietung (negativer Differenzbetrag zwischen Mieteinkünften und Kosten) können zehn Jahre vorgetragen und mit künftigen Mieteinkünften verrechnet werden. Unter bestimmten Voraussetzungen können solche Verluste von den anderen Einkünften bis maximal Euro 10.800 p. a. abgezogen werden.

In Frankreich gilt ein progressiver Steuersatz. Der Höchstsatz der Einkommensteuer beträgt bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 40 %.

Bei ausländischen Steuerpflichtigen gilt ein Mindeststeuersatz von 20 %. Für den Teil der steuerbaren Einkünfte, der Euro 27.519 übersteigt, gilt seit dem Jahr 2019 sogar ein Mindeststeuersatz von 30 % (der Steuerfreibetrag der Einkünfte gilt hier nicht).

2.2. Umsatzsteuer

Die Vermietung von möblierten oder unmöblierten Immobilien zu Wohnzwecken ist in der Regel von der Umsatzsteuer befreit. Eine freiwillige Option zur Umsatzsteuer wie bei der Vermietung von betrieblich genutzten Grundstücken ist hier nicht möglich. Sofern die Vermietung umsatzsteuerfrei erfolgt, kann auch kein Vorsteuerabzug für Renovierungs- und sonstige Kosten geltend gemacht werden.

2.3. Immobilienvermögensteuer (*Impôt de Solidarité sur la Fortune Immobilière* – IFI) (ersetzt seit 2018 die Vermögensteuer (*Impôt de solidarité sur la fortune* – ISF))

Die bisher bestehende Vermögenssteuer betraf natürliche Personen, deren Vermögen am 01.01. die Freigrenze von Euro 1,3 Mio. überschritten hatte. Dasselbe galt für ausländische Steuerpflichtige, wenn ihre Vermögenswerte in Frankreich diesen Betrag überstiegen.

Mit Wirkung zum 01.01.2018 ist die Vermögenssteuer in eine reine Immobilienvermögensteuer (IFI – *Impôt sur la Fortune Immobilière*) umgewandelt worden. Der Schwellenwert, welcher die Steuer auslöst, verbleibt unverändert bei Euro 1,3 Mio., wie auch die Steuersätze, welche zwischen 0,5 und 1,5 % gestaffelt sind. Die Immobiliensteuer ist somit zu zahlen, wenn der Nettowert des Immobilienvermögens zum 01.01. eines Jahres Euro 1,3 Mio. übersteigt.

Die Vorschriften über die Ermittlung des Vermögens wurden erheblich verändert. Diesen Vermögenswerten unterfallen grundsätzlich alle direkt und indirekt gehaltenen Immobilien und Eigentumsrechte. Der Vermögenssteuer auf der Aktivseite unterliegt jedoch nur noch das Vermögen, welches nicht der Berufsausübung des Eigentümers gewidmet ist. Ziel ist die Besteuerung nur desjenigen Immobilienbesitzes, der nicht einer wirtschaftlichen Tätigkeit dient.

Da die Vermögensteuerbelastung auf Basis des Nettomarktwerts bemessen wird, sind Verbindlichkeiten, auf die sich das Vermögen bezieht, abzugsfähig. Ausländische Investoren sollten jedoch insbesondere beachten, dass Darlehensschulden zwar weiterhin abzugsfähig sind, in ihrer Abzugsfähigkeit jedoch teilweise stark eingeschränkt wurden. Der fremdfinanzierte Erwerb einer Immobilie kann nun steuerlich weniger sinnvoll sein als vor der Neuregelung.

Bei endfälligen Darlehen darf ein Abzug nur nach Maßgabe eines sog. Jahresabzugsberichtigungskoeffizienten (*coefficient annuel de dépréciation*) erfolgen. Zudem werden bestimmte Darlehen als nicht abzugsfähig angesehen, wie beispielsweise ein Darlehen, welches direkt oder indirekt durch Familienmitglieder des Steuerpflichtigen im weiten Sinne gewährt wurde, außer dieses hält einem Fremdvergleich stand. Des Weiteren gilt eine Höchstbetragsgrenze der Abzugsfähigkeit i.H.v. 50 % des Darlehens, wenn das steuerbare Aktivvermögen Euro 5 Mio. überschreitet und die Darlehensschuld mehr als 60 % dieses Aktivvermögen ausmacht.

Sobald der Steuerpflichtige der IFI unterstellt ist, beginnt die Berechnung für diese Steuer bei Euro 800.000.

Bisher hat sich die Regierung aus sozialpolitischen Gründen geweigert, den Hauptwohnsitz aus dem Anwendungsbereich der ISF herauszunehmen, wie dies gefordert wird. Jedoch wird auf den Wert einer Immobilie, die tatsächlich als Hauptwohnsitz genutzt wird, ein Steuerabschlag von 30 % gewährt.

Anders als für die Berechnung der Erbschaftsteuerbelastung ist die Aufteilung des Immobilieneigentums in Nießbrauch und (Rest-)Eigentum kein Vorteil. Die Vermögenssteuerpflicht liegt nämlich allein beim Nießbraucher, und die Steuerhöhe wird auf der Grundlage des Volleigentums bemessen. Im Gegenzug wird der Eigentümer von der Vermögensteuer befreit.

Ausländische Steuerpflichtige sind zur Abgabe einer jährlichen Steuererklärung verpflichtet, die in der Regel spätestens im Mai / Juni zu erfolgen hat. Die IFI

ist gleichzeitig mit der Einkommensteuer zu erklären. Bei Nichteinhalten der Erklärungspflichten sind Geldstrafen (Verzugszinsen von bis zu 2,4 % pro Jahr, 10 % bis 40 % Steuerstrafe für verspätete Abgabe) fällig. Es bestehen lange Verjährungsfristen; die Finanzverwaltung darf die Vermögensteuersituation eines Steuerpflichtigen u.U. sechs Jahre lang rückwirkend prüfen.

Für die Steuerausländer, die bisher nur für in Frankreich belegene Immobilien oder für Anteile, die sie an einer französischen Gesellschaft mit vorwiegendem Immobiliencharakter („*société à prépondérance immobilière*“) hielten der alten Vermögensteuer („ISF“) unterworfen waren, ergibt sich aus der neuen IFI eine Erweiterung ihrer steuerlichen Bemessungsgrundlage.

2.4. Abgabe auf den Immobilienbesitz juristischer Personen

In der Regel unterliegen juristische Personen (Kapital- bzw. Personengesellschaften, Vereine, Stiftungen, Treuhänder usw.) einer jährlichen Abgabe von 3 %, die auf der Basis des Verkehrswerts ihrer in Frankreich belegenen Immobilien bemessen wird. Eine Befreiung von dieser Abgabe kann aber in den meisten Fällen erreicht werden, soweit die juristische Person spezifische Erklärungspflichten beachtet und die jeweiligen Anschriften ihrer Gesellschafter oder Mitglieder der Finanzverwaltung mitteilt.

Das Ziel dieser Abgabe liegt u. a. darin, die hinter den juristischen Personen stehenden natürlichen Personen aufzudecken und sie direkt der Vermögensteuer zu unterwerfen.

2.5. Sonstige Steuern

Das Eigentum an einer französischen Immobilie löst noch eine Vielzahl anderer Abgaben wie die lokalen Grundsteuern (Grundsteuer - *Taxe foncière* und Wohnsteuer - *Taxe d'habitation*) aus, die jährlich von den Gemeinden und Départements erhoben werden. Die Steuersätze werden auf lokaler Ebene festgelegt auf der Grundlage eines sog. Wohnwertes (*valeur locative*).

Die Wohnsteuer wurde durch das Finanzgesetz 2018 in Form einer progressiven Steuersenkung geändert: 80 % der Franzosen müssen bereits ab dem Jahr 2020 keine Wohnsteuer mehr bezahlen, für die übrigen 20 % wird dies bis spätestens zum Jahr 2023 der Fall sein. Ab 2023 soll die Wohnsteuer für alle Hauptwohnsitze damit ganz wegfallen.

Das französische Wirtschaftsministerium hat einen Kaufkraftsimulator auf seiner Internetseite zur Verfügung gestellt, der berechnet, wer betroffen ist und

gibt einen Richtwert über die Höhe der Einsparungen an:

<https://www.economie.gouv.fr/particuliers/suppression-taxe-habitation-combien-allez-vous-gagner#>.

Die Steuer für Besitzer von Zweit- bzw. Ferienwohnungen hingegen wird wohl aufrechterhalten bleiben. Diese unterliegen in der Regel dem Höchstarif der Wohnsteuer. Seit 2017 erlaubt der Gesetzgeber Gemeinden mit knappem Wohnraum einen Aufschlag von 5 bis 60 %.

Für die Vermietung von Büro- oder Geschäftsräumlichkeiten in Paris und der Umgebung ist zudem eine spezielle Abgabe fällig.

Seit 01.01.2012 müssen Nichtansässige, die Eigentümer einer Wohnung in Frankreich sind, eine jährliche Steuer von 20 % des theoretischen Mietwertes (*valeur locative cadastrale*) entrichten. Wie auch die Grundsteuern wird diese für das gesamte Jahr geschuldet, wenn zum 01.01. eines Jahres Nichtansässigkeit vorliegt. Sie wird auf die gleiche Weise erhoben und kontrolliert wie die Wohnsteuer.

Betroffen sind alle Personen, deren steuerlicher Wohnsitz sich nicht in Frankreich befindet und die Eigentümer einer Immobilie in Frankreich sind, die sie zur freien Verfügung haben. Es muss sich also um die Zweitwohnung des Steuerpflichtigen handeln und nicht um eine angemietete Wohnung. Das Einkommen des Steuerpflichtigen, welches aus französischen Quellen stammt, darf nicht mehr als 75 % des Gesamteinkommens (in Frankreich und im Ausland) betragen.

3. ÜBERTRAGUNG VON IMMOBILIEN

Je nach dem Nutzungszweck der Investition (persönlicher Gebrauch oder Vermietung) sollte der Käufer bereits beim Erwerb die steuerlichen Folgen einer späteren Übertragung des Eigentums durch Verkauf, Schenkung oder Gesamtrechtsnachfolge bedenken und eventuell vorhandene Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht ziehen.

3.1. Veräußerung von Immobilien

Die von ausländischen Investoren aus dem Verkauf französischer Immobilien erzielten Nettogewinne unterliegen grundsätzlich einer Quellensteuer, die für natürliche Personen 19 % des Erlöses beträgt. Die Steuerschuld wird vom Kaufpreis einbehalten und unmittelbar vom Notar bei der Registrierung der Transaktion an die Finanzverwaltung abgeführt. Die Bestellung eines von der Finanzverwaltung akkreditierten Fiskalvertreters ist erforderlich, wenn der Transaktionswert über Euro 150.000 liegt und die Im-

moblie vom Verkäufer weniger als 15 Jahre gehalten wurde. Seit dem 01.01.2015 gilt diese Pflicht für Bürger aus der EU und dem EWG-Raum nicht mehr.

Der zu versteuernde Erlös ist die positive Differenz zwischen Verkaufspreis und Erwerbskosten, wobei der Verkaufspreis um bestimmte vom Erwerber entrichtete Kosten reduziert werden kann (Maklerprovision, Kosten der Aufhebung der bestehenden Sicherheiten und Garantien usw.). Die zugrunde zu legenden Erwerbskosten können um die vom Verkäufer beim Erwerb der Immobilie getragenen Ausgaben (Gründerwerbsteuer, Schenkung- oder Erbschaftsteuer, Notargebühren etc.) erhöht werden. Ferner können Renovierungs- und Umbaukosten dem Anschaffungspreis zugerechnet werden, soweit sie durch entsprechende Belege, wie z. B. Rechnungen, nachgewiesen werden. Für diese Kosten kann auch eine Pauschale (i.H.v. 15 %) auf den Anschaffungspreis angesetzt werden, wenn die Immobilie nach mehr als fünf Jahren nach ihrem Erwerb veräußert wird.

Bei Verkauf der Immobilie nach fünf Jahren wird noch der Höchstsatz der Wertzuwachssteuer fällig. Bei der Ermittlung der Steuerbasis wird in der Regel ein jährlicher Abschlag von 6 % ab dem sechsten Besitzjahr zugelassen, was dazu führt, dass die Veräußerungserlöse nach einer Besitzdauer von 22 Jahren völlig steuerfrei sind. Für die Sozialabgaben entfällt die Abgabepflicht erst nach 30 Jahren.

Unter bestimmten Bedingungen können auch Veräußerungen von Immobilien, die EU-ansässigen Steuerpflichtigen als französischer Wohnsitz dienen, von der Gewinnbesteuerung befreit werden. Seit 2014 gibt es einen Sonderfreibetrag i.H.v. Euro 150.000 auf Immobilienwertzuwächse, unter der Bedingung, dass der Eigentümer zu irgendeinem Zeitpunkt vor der Veräußerung zwei Jahre lang ununterbrochen in Frankreich steueransässig war. Zudem muss der Verkauf innerhalb von 10 Jahren nach Aufgabe des französischen Wohnsitzes erfolgen. Unabhängig von diesem Fristenfordernis kann die Steuerbefreiung auch dann erfolgen, wenn der verkaufende ehemalige Steuerinländer seit dem 01.01. des Jahres, das dem Jahr des Verkaufs vorausgeht, ununterbrochen die freie Verfügungsmacht über die Immobilie besitzt.

Eine vollständige Befreiung liegt weiterhin vor, wenn die verkaufte Immobilie der Erstwohnsitz ist oder der Preis der Immobilie unterhalb oder genau bei Euro 15.000 liegt.

Seit 2019 müssen keine französischen Sozialabgaben mehr auf in Frankreich erzielte Vermögenserträge

(Mietträge oder Wertzuwachs durch Immobilienverkauf) gezahlt werden, sofern zwar nicht in Frankreich, aber in Deutschland oder einem anderen EU-Land eine Sozialversicherung besteht. Weiterhin gezahlt werden muss das sog. *prélèvement unique de solidarité* i.H.v. 7,5 %, welches nicht als Sozialabgabe, sondern als Steuer angesehen wird.

3.2. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Die französischen Erbschaftsteuerfolgen sind bei einem privaten Immobilienprojekt in Frankreich besonders zu beachten, und zwar unabhängig davon, ob die erworbene Immobilie zum persönlichen Gebrauch oder überwiegend als Mietobjekt dienen soll. Die französische Erbschaftsteuer im Todesfall des Eigentümers ist derzeit noch so hoch, dass die Erben die Steuer oft nicht ohne die Veräußerung der geerbten Immobilie entrichten können.

Bereits beim Erwerb sind spezifische Gestaltungen vorzunehmen, die eine erbschaftsteuerliche Besserstellung gewährleisten. Hier ist z. B. an die Aufteilung in Nießbrauch, der den Eltern (Erwerbern) einzuräumen ist, und Eigentum, das den Kindern geschenkt wird, zu denken. Hiermit wird die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer reduziert; im Todesfalle der Eltern erfolgt dann die Übertragung des Nießbrauches und damit des vollen Eigentums an die Kinder ohne zusätzliche Erbschaftsteuern.

Es gilt ein progressiver Steuersatz von 5 bis 45 % (für den Teil des vererbten oder geschenkten Vermögens über Euro 1,8 Mio.). Der Freibetrag bei Erbschaften oder Schenkungen in gerader Linie liegt bei ca. Euro 100.000 pro Kind. Die Vererbung unter Ehegatten ist nach der heutigen Rechtslage erbschaftsteuerfrei.

Bei der Schenkungsteuer gelten dieselben Tarife wie bei der Erbschaftsteuer. Die Höhe kann jedoch je nach Alter des Schenkenden erheblich reduziert werden: Je früher die Schenkung erfolgt, desto niedriger ist die steuerliche Belastung. Die Steuer wird um 50 % reduziert, wenn der Schenker unter 70 Jahre alt ist, und um 30 %, wenn er über 70 Jahre und unter 80 Jahre alt ist. Die Übertragung von Immobilien an Kinder im Wege einer Schenkung ist damit ein geeignetes Mittel, um die spätere Erbschaftsteuerlast zu reduzieren.



4. ASPEKTE ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

4.1. Einkommensteuer

Das Gewinnbesteuerungsrecht Frankreichs bestimmt sich in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nach dem Belegenheitsprinzip, d. h., Gewinne aus Immobilien sind in dem Land zu besteuern, in dem die Immobilie liegt. Dieses Prinzip findet Anwendung sowohl auf unmittelbar gehaltene Immobilien als auch auf Anteile an Immobiliengesellschaften.

4.2. Erbschaftsteuer

In der Regel und nach den meisten DBA mit erbschaftsteuerlichen Regelungen unterliegt das in Frankreich belegene Immobilienvermögen eines ausländischen Erblassers der französischen Erbschaftsteuer. Die gleiche Regelung findet grundsätzlich auch für Anteile an französischen oder ausländischen Gesellschaften Anwendung, deren Anlagevermögen zu mehr als 50 % aus französischen Immobilien be-

steht. Für die Bestimmung der 50%-Grenze werden jedoch Immobilien, die zum Betreiben einer Geschäftstätigkeit dienen, nicht berücksichtigt.

Neu eingeführt wurde das europäische Nachlasszeugnis. Es ergänzt den Erbschein, wenn der Erbe seine Erbberechtigung im europäischen Ausland nachweisen muss.

KONTAKTDATEN

Deutschland

Moore Deutschland AG
Alliance Management
Sistenichstraße 3
40597 Düsseldorf
T +49 211 2613 0822
www.moore-germany.com

Wolfgang Löhr
wolfgang.loehr@sonntag-partner.de

Österreich

MOORE connect
Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH
Gonzagagasse 15 / Top 2a
1010 Wien
www.mooreconnect.at

Michael Brightwell
T +43 50 206 6 1600
m.brightwell@mooreconnect.at

Schweiz

8152 Glattbrugg
www.moore-zurich.com

Hélène Staudt
T +41 44 828 1818
helene.staudt@moore-zurich.com

Italien

BUREAU PLATTNER
Via Leonardo da Vinci 12 39100 Bolzano
www.bureauplattner.com

Peter Karl Plattner
T +39 471 222500
peterkarl.plattner@bureauplattner.com

Frankreich

COFFRA – Compagnie Fiduciaire Franco-
Allemande
155, boulevard Haussmann
75008 Paris
www.coffra.fr

Nikolaj Milbradt
T +33 1 4359 3388
nmilbradt@coffra.fr

MOORE GLOBAL NETWORK

Seit mehr als 100 Jahren betreuen wir erfolgreich unsere Mandanten aus dem Mittelstand – auf einer sehr persönlichen Ebene und mit allen Vorteilen Ihrer Kanzlei vor Ort. Dabei profitieren wir von der langjährigen Erfahrung und den vielfältigen Kontakten ebenso wie vom internationalen Know-how und den Spezialisierungen innerhalb unseres Netzwerks.

Für weitere Informationen darüber, wie wir Ihr Unternehmen in über 100 Ländern unterstützen können, nehmen Sie einfach Kontakt mit uns auf.