

# Steuerliche Grundregeln für grenzüberschreitende Immobilieninvestitionen



# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Deutschland</b>	<b>3</b>
1. Erwerb einer Immobilie in Deutschland	3
2. Laufende Besteuerung	4
3. Übertragung von Immobilien	5
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	7
<b>Österreich</b>	<b>8</b>
1. Erwerb einer Immobilie in Österreich	8
2. Laufende Besteuerung	9
3. Übertragung von Immobilien	11
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	11
<b>Schweiz</b>	<b>13</b>
1. Erwerb einer Immobilie in der Schweiz	13
2. Laufende Besteuerung	14
3. Übertragung von Immobilien	15
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	16
<b>Italien</b>	<b>18</b>
1. Erwerb einer Immobilie in Italien	18
2. Laufende Besteuerung	19
3. Übertragung von Immobilien	21
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	23
<b>Frankreich</b>	<b>24</b>
1. Erwerb einer Immobilie in Frankreich	24
2. Laufende Besteuerung	24
3. Übertragung von Immobilien	26
4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	27

# Deutschland

## 1. Erwerb einer Immobilie in Deutschland

### a) *Rechtliche Rahmenbedingungen*

Der Erwerb einer in Deutschland belegenen Immobilie kann nur nach den Vorschriften des deutschen 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 Deutschland natürliche Personen sowie rechtsfähige und teilrechtsfähige Gesellschaften (GbR, KG, GmbH, AG). Auch Kapitalgesellschaften, die nach ausländischem Recht gegründet wurden, können in Deutschland Immobilien erwerben und im Grundbuch als Eigentümer eingetragen werden.

### b) *Grunderwerbssteuer / Sonstige Erwerbskosten*

Die steuerlichen Regeln für Immobilien insgesamt gelten im Wesentlichen auch für einzelne Wohnungen wie etwa vermietete Eigentumswohnungen oder Ferienwohnungen. Diese Wohnungen werden im Folgenden daher nicht einzeln erwähnt.

In Deutschland unterliegt der Erwerb einer Immobilie der Grunderwerbssteuer. Soweit zum Vermögen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft inländische Immobilien gehören, unterliegen auch unmittelbare und mittelbare Übertragungen von mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile sowie – unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen – die Vereinigung von mindestens 95 % der Gesellschaftsanteile in der Hand eines Erwerbers der Grunderwerbssteuer.

Ausnahmen von der Grunderwerbssteuerpflicht bestehen insbesondere bei einem Immobilienerwerb von Todes wegen oder einer Immobilienschenkung unter Lebenden beim Erwerb vom Ehegatten und bei Umstrukturierungen im Konzern. Hier kann allerdings Erbschafts- oder Schenkungssteuer anfallen.

Die Grunderwerbssteuer bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung, also grundsätzlich nach dem Kaufpreis. Der Steuersatz beträgt in den meisten Bundesländern

3,5 % der Bemessungsgrundlage; die Bundesländer Berlin, Hamburg und Sachsen-Anhalt haben den Steuersatz auf 4,5 % angehoben.

Neben der Grunderwerbssteuer 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.

### c) *Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)*

Der Verkauf einer Immobilie 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 dann z. B. sinnvoll sein, wenn der Käufer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der bei Immobilienveräußerungen im Falle einer Option zur Umsatzsteuer anzuwendende Umsatzsteuersatz beträgt derzeit 19 %.

### d) *Erwerb von Immobiliengesellschaften*

Um im Veräußerungsfall die Wahl zwischen der Veräußerung der Immobilien und der Veräußerung der Anteile der Gesellschaft, die die Immobilien hält, zu haben, erwerben viele Investoren Grundbesitz durch eine Kapitalgesellschaft (Immobiliengesellschaft) oder Personengesellschaft. Kommt es später im Zuge der Anteilsübernahme zu einer Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile an der Gesellschaft in der Hand eines Erwerbers, unterliegt dies der Grunderwerbssteuer mit den oben genannten Steuersätzen. Die Grunderwerbssteuer wird jedoch nur auf den Wert der Immobilien erhoben. Bemessungsgrundlage ist nicht der Kaufpreis der Anteile, sondern der sog. Bedarfswert der Immobilien nach dem Bewertungsgesetz. Dieser liegt in der Regel unter dem Verkehrswert der Immobilie allerdings geht der Bundesfinanzhof von dessen Verfassungswidrigkeit aus und beabsichtigt eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht.

Vorsicht:

Auch die Übertragung der Anteile von ausländischen Muttergesellschaften

deutscher Immobiliengesellschaften ist unter Umständen grunderwerbsteuerpflichtig, selbst wenn der Vorgang der Übertragung ertragsteuerlich neutral ist.

## 2. Laufende Besteuerung

### a) Einkommenssteuer

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 Einkommenssteuer.

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 gemischter Vermietung / 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 Ausgaben berücksichtigt, die im Zusammenhang mit der Immobilie stehen. Hierzu gehören auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Immobilie und die Fremdkapitalzinsen für die Finanzierung des Erwerbs.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten können jedoch nicht sofort in vollem Umfang, sondern nur anteilig durch planmäßige 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 zwi-

schen 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 Betriebs 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 drei Millionen Euro 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.

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

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

In Deutschland gilt ein progressiver Steuersatz. Der Höchstsatz der Einkommenssteuer beträgt derzeit 42,0 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die Einkommenssteuer. Bei einem zu versteuernden Einkommen von über Euro 250.000 bei Ledigen bzw. Euro 500.000 bei Zusammenveranlagten steigt der Höchststeuersatz um weitere 3,0 %.

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

Die Einkünfte einer Kapitalgesellschaft

aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen nicht der Einkommens-, sondern der Körperschaftssteuer. Die Gewinnermittlung erfolgt bei inländischen Kapitalgesellschaften durch Betriebsvermögensvergleich. Auch bei der Körperschaftssteuer gilt die sog. Zinsschrankenregelung.

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

#### b) *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 nach dem Einheitswert des Grundstücks, der regelmäßig unter dem Verkehrswert liegt. Der zur Anwendung kommende Hebesatz ist von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich.

Sollte der Eigentümer die Immobilie vermieten, ist er jedoch berechtigt, die Grundsteuer vollständig als Betriebskosten auf die Mieter umzulegen. Voraussetzung ist eine entsprechende Regelung im Mietvertrag.

#### c) *Umsatzsteuer*

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

#### d) *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.

Gesellschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben dem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, können auf Antrag die gewerbesteuerliche 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 Gewerbesteuer befreit, auch wenn sie aufgrund ihrer Rechtsform (z. B. GmbH) eigentlich gewerbesteuerpflichtig wären.

Vorsicht: Beinhaltet die Vermietung auch eine Vermietung von Betriebsvorrichtungen (z. B. Laderampen oder Ähnliches), ist die Steuerfreiheit verloren.

Der maßgebende Gewerbeertrag ermittelt sich anhand des nach dem Einkommenssteuergesetz oder Körperschaftssteuergesetz ermittelten Gewinns mit einigen gewerbesteuerlichen Abweichungen. Ausgehend von einem durchschnittlichen Hebesatz von 400 %, der aber von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich ist, ergibt sich eine Gewerbesteuerbelastung von ca. 14 % des Unternehmensgewinns. Die Gewerbesteuer kann nicht mehr von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftssteuer abgezogen werden.

### 3. **Übertragung von Immobilien**

#### a) *Veräußerung von Immobilien*

Als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gelten auch Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Immobilien, die zum Privatvermögen des 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 Personengesell-



schaft 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. 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 Einkommens- und möglicherweise auch der Gewerbesteuer. Gewerbesteuer 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.

#### b) *Veräußerung von Anteilen an Immobilien-gesellschaften*

Ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nach dem sog. Teileinkünfteverfahren nur zu 60 % mit dem persönlichen Einkommenssteuersatz zu versteuern. 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. Abgeltungssteuer, d. h., der Veräußerungsgewinn ist pauschal mit 25 % Kapitalertragssteuer plus Solidaritätszuschlag (insgesamt 26,4 %) 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. a).

#### c) *Erbschafts- und Schenkungssteuer*

Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 vorweg genommenen Erbfolge.

Auch bei Ansässigkeit aller Beteiligten im Ausland unterliegt die Übertragung von Inlandsvermögen durch Schenkung oder Erbfall der beschränkten Erbschafts- / Schenkungssteuerpflicht in Deutschland. Zum Inlandsvermögen gehören neben den Immobilien selbst auch Anteile an vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die inländische Immobilien halten. Mit Inkrafttreten der Erbschaftssteuerreform zum 01.01.2009 wurde die erbschafts- / schenkungssteuerliche 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. Eigen genutzte Immobilien („Familienheime“) können unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei übertragen werden. Steuervergünstigungen können unter bestimmten Voraussetzungen auch für fremdvermietete Wohnimmobilien in Anspruch genommen werden, sofern es sich um sog. wohnwirtschaftliche Unternehmen handelt. Für Gewerbeimmobilien ist grundsätzlich keine Begünstigung vorgesehen.

Im Falle der unbeschränkten Erbschaftssteuerpflicht unterliegt der gesamte Vermögensanfall der deutschen Erbschaftssteuer. Dies gilt unabhängig davon, in welchen Ländern sich die einzelnen Vermögensgegenstände befinden. Die unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht 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 Erbschafts- / Schenkungssteuerpflicht 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, insbesondere bei kleineren Vermögen, 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.

##### a) Einkommenssteuer

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.

Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit deutschem Immobilienvermögen dürfen aufgrund der deutschen DBA mit Österreich, Frankreich, 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.

##### b) Erbschafts- und Schenkungssteuer

Deutschland hat bislang nur wenige DBA für die Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 Erbschafts- oder Schenkungssteuer 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 Erbschafts- / Schenkungssteuer auf die im Wohnsitzstaat zu zahlende Steuer vorsieht.

# Österreich

## 1. Erwerb einer Immobilie in Österreich

### a) 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:

#### aa) Titel ist das Verpflichtungsgeschäft (z. B. Kaufvertrag oder Schenkungsvertrag)

#### ab) Der Eigentumserwerb erfolgt erst mit dem Modus. Der ist bei Immobilien die Eintragung im Grundbuch.

Um als Eigentümer ins Grundbuch zu kommen, braucht 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.

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.

### b) Grunderwerbssteuer/Sonstige Erwerbskosten

In Österreich unterliegt der Erwerb einer Immobilie der Grunderwerbssteuer. Soweit zum Vermögen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft inländische Immobilien gehören, unterliegen qualifizierte Übertragungen von Anteilen an den Gesellschaften sowie die Vereinigung von Anteilen an den Gesellschaften in einer Hand der Grunderwerbssteuer.

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

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

Sonderregelungen bestehen insbesondere bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Bei einem Immobilienerwerb von Todes wegen oder bei einer Immobilienschenkung unter Lebenden gibt es keine Befreiung von der Grunderwerbssteuer seit dem Auslaufen von Erbschafts- und Schenkungssteuer (31.07.2008).

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

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbssteuer ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung, sodass neben dem Kaufpreis auch alle übrigen Leistungen wie z. B. Vermessungs- und Erschließungskosten, Reallasten und Übernahme der Maklerprovision oder die Übernahme von Verbindlichkeiten des Verkäufers zu berücksichtigen sind.



Gibt es keine Gegenleistung, ist die Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert.

Die formwechselnde Umwandlung ist bis auf wenige Ausnahmen Grunderwerbssteuerfrei.

Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 3,5 % der Bemessungsgrundlage, bei Grundstückserwerben zwischen nahen Angehörigen 2 %.

Steuerschuldner sind regelmäßig die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Bei den Grunderwerbssteuerbaren Vorgängen im Wege der Anteilsübertragung von Gesellschafts- und Geschäftsteilen ist die Gesellschaft Steuerschuldner.

#### c) Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)

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 zehn 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 %.

#### d) 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 Anteilen in einer Hand, unterliegt dies der Grunderwerbssteuer. Die Grunderwerbssteuer wird jedoch nur auf die Immobilien erhoben. Bemessungsgrundlage ist nicht der Kaufpreis der Anteile.

## 2. Laufende Besteuerung

### a) 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.

### b) Einkommenssteuer

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, die eine natürliche Person selbst oder als Gesellschafter einer Personengesellschaft erzielt, unterliegen in Österreich der Einkommenssteuer. 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 aus Vermietung und Verpachtung zu den gewerblichen Einkünften, die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich. Dies gilt auch für alle ausländischen Investoren, unabhängig von deren Rechtsform. Unabhängig von der Gewinnermittlungsmethode sind von den Brutto-Mieteinnahmen (Miete zuzüglich Betriebskosten) alle laufenden Ausgaben, wie Fremdkapitalzinsen, abzuziehen.

Österreich kennt derzeit keine Zinsschranke.

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 hat die Finanzverwaltung keine eigene Berechnungsmethode entwickelt. Die Aufteilung hat im Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen. Die Angemessenheit kann durch

ein Gutachten untermauert werden. Aus der Erfahrung der Finanzverwaltung kann der Grundanteil grundsätzlich mit 20 % geschätzt werden.

Für Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und unmittelbar der Betriebsausübung dienen, beträgt die jährliche AfA bis zu 3 %.

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 zehn Jahre verteilt werden.

Instandsetzungsaufwendungen sind zwingend auf zehn Jahre zu verteilen.

Alle Aufwendungen, die innerhalb von drei Jahren nach dem Kauf eines Gebäudes in vernachlässigtem Zustand aufgewendet werden, erhöhen als anschaffungsnahe Herstellungskosten die Anschaffungskosten des Gebäudes und können nur mit diesem einheitlich abgeschrieben werden. Dies gilt nicht für „mietengeschützte“ Gebäude.

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

Die Steuersätze sind dieselben wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen. Österreich hat einen progressiven Einkommenssteuertarif mit drei Stufen.

Die Grenzsteuersätze betragen bis Euro 11.000 0,00 %, bis Euro 25.000 36,50 % und bis Euro 60.000 43,21 %. Über Euro 60.000 beträgt die Einkommenssteuer 50 %. Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist

das Einkommen um 9.000 Euro zu erhöhen, sodass sich de facto die Progressionsgrenzen auf Euro 2.000/16.000/51.000 nach unten verschieben.

Verluste aus Vermietung und Verpachtung können nicht vorgetragen werden. Einen Verlustrücktrag kennt Österreich nicht.

Die Einkünfte einer Kapitalgesellschaft aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen in Österreich der Körperschaftsteuer. Die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich.

Die Gewinne einer Kapitalgesellschaft aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb derzeit in Österreich einer Körperschaftsteuer von 25 %.

#### c) *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.

#### d) *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 zehnjährigen Beobachtungszeitraum.

### 3. Übertragung von Immobilien

#### a) *Privates Veräußerungsgeschäft*

Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Grundstücken, die zum Privatvermögen des Verkäufers zählen und innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags verkauft werden, sind als Spekulationsgewinne als sonstige Einkünfte steuerpflichtig. Maßgeblich für die Spekulationsfrist ist auch für den Verkauf das Datum des Abschlusses des Kaufvertrags, also die Frist zwischen den beiden Verträgen. Die Frist verlängert sich auf 15 Jahre, wenn innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen abgesetzt wurden.

Spekulationsgewinne sind von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Eigenheim oder die Eigentumswohnung seit der Anschaffung (oder dem unentgeltlichen Erwerb unter Lebenden) mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat.

Im Fall des Erwerbs von Todes wegen werden die Besitzzeiten zusammenge-rechnet.

#### b) *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 notwendiges Betriebsvermögen, und zwar Umlaufvermögen, unabhängig von der Vermietung. Infolge der Qualifizierung als Umlaufvermögen kann keine Abschreibung geltend gemacht werden.

Der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke unterliegt der Einkommenssteuer.

#### c) *Gewerbliche Veräußerung*

Hinsichtlich der Besteuerung des Veräußerungsgewinns einer zum Betriebsvermögen gehörenden Immobilie bestehen keine Besonderheiten. Eine Beschränkung der Besteuerung, wie bei natürlichen Personen im Privatvermögen, auf Veräußerungsgeschäfte innerhalb von zehn Jahren gibt es bei Gewerbebetrieben nicht. Die Gewinne sind als steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern, sie unterliegen der Einkommenssteuer.

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 Anlagenvermögen des Betriebs gehört haben. In Sonderfällen gibt es eine Frist von 15 Jahren.

#### d) *Im Ausland ansässige Immobilieneigentümer*

Auch Österreich unterwirft im Ausland ansässige Eigentümer von in Österreich bestehendem Grundbesitz einer umfassenden Steuerpflicht bezüglich der Einkünfte aus der laufenden Nutzung der Immobilien und deren Veräußerung. 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 solchen 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 Einkommenssteuerberechnung zu berücksichtigen. Diese Regelung entspricht dem OECD-Musterabkommen und wird von den meisten Staaten angewendet.

# Schweiz

## 1. Erwerb einer Immobilie in der Schweiz

### a) *Rechtliche Rahmenbedingungen*

#### aa) *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.

#### ab) *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 (Betriebsstätte), 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 von 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.

### b) *Grunderwerbssteuer / 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. Sie 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.

### c) *Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)*

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 7,6 % des Kaufpreises.



d) *Erwerb einer Immobiliengesellschaft*

Der Erwerb von Anteilen einer Kapitalgesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus Immobilien besteht (sog. Immobiliengesellschaft), unterliegt nur dann einer Grunderwerbssteuer (Handänderungssteuer, siehe oben) wenn eine Mehrheitsbeteiligung erworben wird (sog. wirtschaftliche Handänderung). Der Erwerb einer Minderheitsbeteiligung unterliegt nicht der Handänderungssteuer, und zwar auch dann nicht, wenn der Erwerber der Minderheitsbeteiligung nach dem Erwerb eine Mehrheit erhält.

## 2. Laufende Besteuerung

a) *Einkommenssteuer / Gewinnsteuer*

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien unterliegen in der Schweiz der Einkommenssteuer (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 wertvermehrnde 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 Fabrikgebäuden Abschreibungen bis 8 % vom Buchwert zulässig.

Einkommenssteuersätze 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 Einkommenssteuersätze variieren zwischen 10 und 40 %.

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

Die Gewinnsteuersätze variieren zwischen 16 und 33 %.

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

b) *Besitzsteuern*

In etwa der Hälfte der Kantone wird zusätzlich zur Vermögens- und/oder Kapitalsteuer eine sog. Liegenschaftssteuer erhoben. Der

Bund erhebt keine Liegenschaftssteuern.

Der Liegenschaftsteuer 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.

c) *Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)*

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

a) *Veräußerung von Immobilien*

aa) *Grundstückgewinnsteuer*

In der Schweiz unterliegt die Veräußerung einer Immobilie der Grundstückgewinnsteuer.

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 Einkommens- 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 Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst. In einigen Kantonen werden

Gewinne auf Geschäftsimmobilien mit einer separaten Grundstückgewinnsteuer 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 Grundstückgewinnsteuer 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.

ab) *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 fortdauernd, 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.

b) *Veräußerung einer Immobiliengesellschaft*

Die Übertragung von Anteilspapieren einer Kapitalgesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus Immobilien besteht (sog. Immobiliengesellschaft), unterliegt 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.

c) *Erbschafts- und Schenkungssteuer*

In 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 Schenkungs- und Erbschaftssteuern nur von den Kantonen erhoben. Ausnahmen bestehen im Kanton Schwyz, der weder Schenkungs- noch Erbschaftssteuern erhebt, und im Kanton Luzern, der keine Schenkungssteuern kennt.

Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 Erbschafts- oder Schenkungssteuer 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 allen 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

a) *Einkommenssteuer*

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.

b) *Erbschafts- und Schenkungssteuer*

Die Schweiz hat bisher mit Deutschland, Österreich, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Norwegen, den Niederlanden, Schweden und den USA Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern 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 gezahlte Steuern auf die Erbschafts- oder Schenkungssteuern dieses Staates anrechnen.

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

# Italien

## 1. Erwerb einer Immobilie in Italien

### a) *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 Regionen in Italien hingegen 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).

### b) *Erwerbskosten*

#### ba) *Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühr)*

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 168,00 Anwendung, bei einem umsatzsteuerfreien Erwerb in proportionaler Höhe.

Beim Erwerb eines Baugrundstückes fallen – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – Übertragungsgebühren von insgesamt Euro 504,00 an; ist der Verkäufer hingegen eine

Privatperson, dann fallen Übertragungsgebühren von insgesamt 11 % an. Beim Erwerb von landwirtschaftlichen Grundstücken fallen Übertragungsgebühren von insgesamt 18 % an.

Beim Erwerb von Wohneinheiten – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – sind Übertragungsgebühren in Höhe von insgesamt Euro 504,00 zu entrichten; ist der Verkäufer hingegen eine Privatperson, dann fallen Übertragungsgebühren von insgesamt 10 % an (Begünstigung im Falle der Verwendung der Wohnung in Italien als Hauptwohnung: Registergebühr 3 %, Hypothekar- und Katastergebühr insgesamt Euro 336,00). Beim Erwerb von gewerblichen Einheiten ist im Allgemeinen eine Registergebühr in fixer Höhe von Euro 168,00 zu entrichten, während die Hypothekar- und Katastergebühr insgesamt 4 % beträgt.

Bemessungsgrundlage für die Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühr) beim Erwerb der Immobilie ist im Allgemeinen der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis. Dabei zu beachten ist, 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.



bb) *Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)*

Beim Erwerb eines Baugrundstücks kommt – sofern der Verkäufer eine Gesellschaft ist – Umsatzsteuer in Höhe von 20 % 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 20 % (in allen anderen Fällen).

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

c) *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 Katastergebühr) 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 ebenso die Übertragungsgebühren (Register-, Hypothekar- und Katastergebühr) in selber Höhe an wie bei einem direkten Kauf der Immobilie. Ist die Immo-

bilie Teil eines Betriebsvermögens (Betriebs oder Betriebszweigs), das eingebracht wird, so findet hingegen die Register-, Hypothekar- und Katastergebühr in fixer Höhe von jeweils Euro 168,00 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 168,00 an; die Hypothekar- und die Katastergebühr entfallen vollständig.

## 2. **Laufende Besteuerung**

a) *Einkommenssteuer*

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien, die von einer natürlichen Person direkt gehalten werden, unterliegen in Italien der Einkommenssteuer der natürlichen Personen IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche). Dabei ist zu beachten, dass Einkommenssteuer auch dann anfällt, wenn die Immobilie nicht vermietet ist.

Ist die Immobilie nicht vermietet, so wird als Bemessungsgrundlage der sog. aufgewertete Katasterertrag (rendita catastale) – ein theoretischer Mietertrag auf Basis eines amtlich festgelegten fiktiven Nutzungswerts der Immobilie – herangezogen. Bei Verwendung der Immobilie als Hauptwohnung und nicht als Zweitwohnsitz unterliegt diese nicht der Besteuerung, da Abzug in Höhe des Katasterertrags gewährt wird. Bei Vermietung und Verpachtung der Immobilie wird der höhere Betrag aus dem aufgewerteten Katasterertrag und den pauschal um 15 % reduzierten vertraglich festgelegten Miet- oder Pachteinnahmen besteuert (in der Regel übersteigen die um 15 % pauschal reduzierten Miet- oder Pachteinnahmen den Katasterertrag).

Neben diesem Pauschalabzug in Höhe von 15 % 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 3.615,20 von der Bruttosteuer abziehbar.

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 Einkommenssteuer der natürlichen Personen IRPEF. Die Einkommenssteuer 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 Körperschaftssteuer IRES und der regionalen Wertschöpfungssteuer IRAP. Der Steuersatz für die regionale Wertschöpfungssteuer IRAP beträgt je nach Region zwischen 2,98 und 3,9 %; hierbei gilt es zu beachten, dass Zinsaufwendungen nicht als Abzug geltend gemacht werden können. Der Steuersatz für die Körperschaftssteuer IRES beträgt 27,5 %.

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 15 % 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.).

Mit der Unternehmenssteuerreform 2007 wurde in Italien für Kapitalgesellschaften die sog. Zinsschranke eingeführt, 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 mit der Unternehmenssteuerreform 2007 wurden 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.

#### b) *Besitzsteuern*

Landwirtschaftliche Grundstücke, Baugrundstücke und Gebäude – unabhängig davon, ob Wohneinheiten oder gewerbliche Einheiten – unterliegen in Italien der Gemeindeimmobiliensteuer ICI (Imposta comunale sugli immobili). Landwirtschaftliche Grundstücke in Berggebieten sind von der Gemeindeimmobiliensteuer ICI befreit.

Die Bemessungsgrundlage für die Steuer entspricht einem konventionellen Marktwert der Immobilie, der anhand eines fiktiven Mietertrags, des sog. Katasterer-

trags, ermittelt wird. Der Steuersatz variiert je nach Gemeinde und beträgt zwischen 0,4 % und 0,7 %.

c) *Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)*

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 20 %, 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.

d) *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

a) *Veräußerung von Immobilien*

Bei direkt von der 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 20 % auf den Veräußerungsgewinn Anwendung.

Bei einer Gesellschaft mit gewerblichem Immobilienhandel erfolgt die Gewinnermittlung bei der Gesellschaft in Italien unter Anwendung der üblichen Bestimmungen zur Ermittlung der Unternehmenseinkünfte, 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 Körperschaftssteuer 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 gelten diese als beschränkt

steuerpflichtige Kapitaleinkünfte in Italien und fließen in die Bemessungsgrundlage der natürlichen Person in Italien ein.

b) *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 wie folgt besteuert:

- Bei einer nicht qualifizierten Beteiligung (Stimmrechte von unter 20 % oder Beteiligung am Kapital von unter 25 % bei nicht börsennotierten Gesellschaften bzw. von 2 % oder von 5 % bei börsennotierten Gesellschaften) wird eine Ersatzsteuer in Höhe von 12,5 % auf den Veräußerungsgewinn erhoben.
- Bei einer qualifizierten Beteiligung (bei Überschreiten der Grenzen einer nicht qualifizierten Beteiligung wie oben beschrieben) fließt der Veräußerungsgewinn in das Gesamteinkommen ein; die Bemessungsgrundlage ist auf 49,72 % des Veräußerungsgewinns festgesetzt.

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.

c) *Erbschafts- und Schenkungssteuer*

Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist der Erwerb von Todes wegen (in der Regel durch Erbfall) sowie die Schenkung unter Lebenden. Als Anknüpfungspunkt für die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht 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 Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 die Immobilien hält, unterliegt das anteilige bilanzielle Reinvermögen der Gesellschaft der Erbschafts- und Schenkungssteuer. 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 10 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 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 Erbschafts- und Schenkungssteuer die Hypothekar- und die Katasterg Gebühr von insgesamt 4 % (bzw. insgesamt Euro 336,00 im Falle der Hauptwohnung in Italien) anfällt.

Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt der gesamte Vermögensanfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien. Dies gilt unabhängig davon, in welchen Ländern sich die einzelnen Vermögensgegenstände befinden. Die unbeschränkte Steuerpflicht für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 Erbschafts- und Schenkungssteuer 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.

##### a) Einkommenssteuer

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 Einkommenssteuerberechnung 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.

##### b) Erbschafts- und Schenkungssteuer

Italien hat bislang nur wenige DBA für die Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die im Wohnsitzstaat zu zahlende Steuer vorsieht.



# Frankreich

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 Immobilien erwerbs ausreichend an die erbschaftssteuerrechtlichen 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. Erwerb einer Immobilie in Frankreich

### a) Grunderwerbssteuer / Sonstige Erwerbskosten

In der Regel unterliegt der Erwerb einer Immobilie in Frankreich einer Grunderwerbssteuer 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 Grunderwerbssteuer.

Ferner sind beim Erwerb zusätzliche Kosten und Gebühren wie Notarhonorare, Maklerprovision etc. zu berücksichtigen.

### b) Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)

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 19,6 % aus. 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.

### c) 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

### a) Die Einkommenssteuer

Nach dem französischen Steuergesetz kann ein ausländischer Immobilieneigentümer einer pauschalen Einkommenssteuer 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 Einkommenssteuer nur auf der Basis der Einkünfte aus der Vermietung der französischen Immobilie erhoben (Belegenheitsprinzip).

Die Einkommenssteuererklärung 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 Einkommenssteuer beträgt bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 40 %. Bei ausländischen Steuerpflichtigen gilt ein Mindeststeuersatz von 20 %.

b) *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.

c) *Vermögenssteuer (Impôt de solidarité sur la fortune – ISF)*

Ausländische Steuerpflichtige unterliegen der französischen Vermögenssteuer, sobald der Nettoverkehrswert ihrer in Frankreich belegenen Immobilien (einschließlich der Anteile an Immobiliengesellschaften) eine gewisse Höchstgrenze übersteigt (Euro 790.000 in 2009). Der rasante Wertanstieg auf dem Immobilienmarkt in den letzten zehn Jahren (mehr als 80 % Anstieg) hat dazu geführt, dass die Zahl der ISF-Zahler erheblich zugenommen hat. Bisher hat sich die Regierung aus sozialpolitischen Gründen geweigert, den Hauptwohnsitz aus dem Anwendungsbereich der ISF herauszunehmen, wie dies seit Jahren gefordert wird.

Die Vermögenssteuerbelastung wird auf der Basis des Nettomarktwerts bemessen, d. h. unter Abzug aller Verbindlichkeiten (Steuern, Darlehen ...), die sich auf das steuerpflichtige Vermögen beziehen. Für ausländische Investoren kann deshalb der fremdfinanzierte Erwerb einer Immobilie steuerlich sinnvoll sein.

Anders als für die Berechnung der Erbschaftssteuerbelastung 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 Vermögenssteuer befreit.

Ein Immobilienvermögen von Euro 1,5 Mio. (ohne Fremdfinanzierung und andere abzugsfähige Ausgaben) würde beispielsweise zu einer jährlichen Vermögenssteuer von ca. Euro 4.000 führen.

Ausländische Steuerpflichtige sind zur Abgabe einer jährlichen Steuererklärung verpflichtet, die in der Regel spätestens am 15. 07. zu erfolgen hat. Bei Nichteinhalten der Erklärungspflichten sind Geldstrafen (Verzugszinsen von bis zu 4,8 % pro Jahr, 10 % bis 40 % Steuerstrafe für verspätete Abgabe) fällig. Es bestehen lange Verjährungsfristen; die Finanzverwaltung darf die Vermögenssteuersituation eines Steuerpflichtigen sechs Jahre lang rückwirkend prüfen.

d) *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 Erklärungs-pflichten 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 Vermögenssteuer zu unterwerfen.

e) *Sonstige Steuern*

Das Eigentum an einer französischen Immobilie löst noch eine Vielzahl anderer Abgaben wie die lokalen Grundsteuern (Taxe foncière und Taxe d'habitation) aus, die jährlich von den Gemeinden und Départements erhoben werden. Die Steuersätze werden auf lokaler Ebene festgelegt.

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

### 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.

#### a) Veräußerung von Immobilien

Die von ausländischen Investoren aus dem Verkauf französischer Immobilien erzielten Nettogewinne unterliegen grundsätzlich einer Quellensteuer, die für EU-ansässige natürliche Personen 16 % und in anderen Fällen 33 % 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 Immobilie vom Verkäufer weniger als 15 Jahren gehalten wurde.

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 (Grunderwerbssteuer, Schenkungs- oder Erbschaftssteuer, 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 auf den Anschaffungspreis angesetzt werden, wenn die Immobilie nach mehr als fünf Jahren nach ihrem Erwerb veräußert wird.

Bei der Ermittlung der Steuerbasis wird in der Regel ein jährlicher Abschlag von 10 % ab dem sechsten Besitzjahr zugelassen, was dazu führt, dass die Veräußerungserlöse nach einer Besitzdauer von 15 Jahren völlig steuerfrei sind. Damit unterliegt die Veräußerung einer 1995 erworbenen Immobilie

im Jahre 2010 nach dem derzeit geltenden Recht keinerlei Gewinnbesteuerung.

Unter bestimmten Bedingungen können auch Veräußerungen von Immobilien, die EU-ansässigen Steuerpflichtigen als französischer Wohnsitz dienen, von der Gewinnbesteuerung befreit werden. Diese Freistellung setzt aber u. a. voraus, dass der Eigentümer zu irgendeinem Zeitpunkt vor der Veräußerung zwei Jahre lang ununterbrochen in Frankreich steueransässig war und zum Zeitpunkt der Übertragung die freie Verfügungsmacht über die Immobilie besitzt.

#### b) Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die französischen Erbschaftssteuerfolgen 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 Erbschaftssteuer 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 erbschaftssteuerliche 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 Erbschaftssteuer reduziert. Im Todesfall der Eltern erfolgt dann die Übertragung des Nießbrauches und damit des vollen Eigentums an die Kinder ohne zusätzliche Erbschaftssteuern.

Es gilt ein progressiver Steuersatz von 5 % bis 40 % (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 160.000 pro Kind. Die Vererbung unter Ehegatten ist nach der heutigen Rechtslage erbschaftssteuerfrei.

Bei der Schenkungssteuer gelten dieselben Tarife wie bei der Erbschaftssteuer. 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 Erbschaftssteuerlast zu reduzieren.

#### 4. Aspekte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

##### a) Einkommenssteuer

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.

##### b) Erbschaftssteuer

In der Regel und nach den meisten DBA mit erbschaftssteuerlichen Regelungen unterliegt das in Frankreich belegene Immobilienvermögen eines ausländischen Erblassers der französischen Erbschaftssteuer. Die gleiche Regelung findet grundsätzlich auch für Anteile an französischen oder ausländischen Gesellschaften Anwendung, deren Anlagevermögen zu mehr als 50 % aus französischen Immobilien besteht. Für die Bestimmung der 50 %igen Grenze werden jedoch Immobilien, die zum Betreiben einer Geschäftstätigkeit dienen, nicht berücksichtigt.

#### Rechtlicher Hinweis:

Gedruckt und veröffentlicht von der MOORE STEPHENS Europe Ltd, Mitglied von MOORE STEPHENS International Ltd (MSIL). Alle in dieser Broschüre erwähnten Mitglieder von MSIL sind rechtlich selbstständige Unternehmen, die sowohl eigene Gesellschafter als auch eine eigene Geschäftsführung aufweisen. Weder durch ihre Mitgliedschaft bei MSIL noch durch ihre Beiträge zu dieser Broschüre sind sie gesellschaftsrechtlich miteinander oder mit MOORE STEPHENS Europe Ltd oder MSIL verbunden.

Die in dieser Broschüre enthaltenen Angaben wurden sorgfältig recherchiert. Dennoch kann für die Richtigkeit der Angaben keine Haftung übernommen werden. Diese Broschüre kann eine rechtliche oder steuerliche Beratung nicht ersetzen.

© Moore Stephens Europe Ltd, Juni 2010

Für weitere Informationen wenden  
Sie sich bitte an:

**Deutschland**

MOORE STEPHENS DEUTSCHLAND AG

Gerhard Schmitt  
Prof. Dr. Günther Strunk  
Stefan Thissen  
Hohenzollerndamm 123  
DE - 14199 Berlin  
gerhard.schmitt@moorestephens.de  
office@strunk-kolaschnik.de  
stefan.thissen@moorestephens.de

+49 (0) 30 825021-0

**Österreich**

SCHWARZ KALLINGER ZWETTLER

Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH  
Andreas Zwettler  
Volksgartenstraße 32  
A - 4020 Linz  
a.zwettler@skz-moorestephens.at

+43 (0) 50206 7-0

**Schweiz**

REFIDAR MOORE STEPHENS AG

Hélène Staudt  
Europastrasse 13  
CH - 8152 Glattbrugg/Zürich  
hstaudt@ms-zurich.com

+41 (0) 44 828 18 18

**Italien**

BUREAU PLATTNER

Peter Karl Plattner  
Via Leonardo da Vinci 12  
IT - 39100 Bolzano  
peterkarl.plattner@bureauplattner.com

+39 (0471) 222 500

**Frankreich**

Société Juridique & Fiscale  
Franco-Allemande (SOFFAL)

Pascal Ngatsing  
153, Bd Haussmann  
F - 75008 Paris  
pngatsing@soffal.fr

+33 (1) 53 93 94 00