

Besteuerung des gewerblichen Grundstückshandels

Besonderheiten eines auf Immobilienverkäufe
gerichteten Geschäftsmodells



Mandanten-Informationen

Besteuerung des gewerblichen Grundstückshandels

Inhalt

1	Hintergrund	1
2	Immobilienverkauf aus der betrieblichen Sphäre	2
3	Immobilienverkauf aus der privaten Sphäre	2
4	Gewerblicher Grundstückshandel	3
4.1	Hintergrund	3
4.2	„Drei-Objekt-Grenze“	3
4.3	Zählobjekte	4
4.4	Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreiten der „Drei-Objekt-Grenze“	5
5	Grunderwerbsteuer beim Immobilienverkauf	6
6	Umsatzsteuer beim Immobilienverkauf	6
6.1	Verkauf der Immobilie	7
6.2	Verkauf von Mobilien	7
6.3	Besonderheiten bei Vorsteuerabzug	1

1 Hintergrund

Der Erwerb und anschließende Verkauf von Immobilien (Immobilien- und Grundstückshandel) stellt ein in den vergangenen Jahren zunehmendes Geschäftsmodell dar, dessen steuerliche Behandlung einige Besonderheiten nach sich zieht. Dies gilt sowohl in den Fällen, in denen Immobilien unverändert durchgehandelt werden, als auch in den Fällen, in denen zwischen An- und Verkauf weitergehende Leistungen, z. B. Projektierungs-, Planungs-, Renovierungs- oder Bauleistungen erbracht werden.

In Abhängigkeit von der Zurechnung zur betrieblichen oder privaten Sphäre können Gewinne aus dem Immobilienverkauf generell der Besteuerung unterliegen (betriebliche Sphäre) oder auch grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen sein (private Sphäre). Bei Vorliegen besonderer Umstände ist jedoch auch die Veräußerung aus der privaten Sphäre ausnahmsweise steuerpflichtig, wenn ein sog. gewerblicher Grundstückshandel besteht. Ferner können sich in Abhängigkeit von der Haltefrist und der Nutzung auch aus der Veräußerung privater Immobilien steuerliche Folgen ergeben.

Im Rahmen einer Immobilienveräußerung fällt regelmäßig Grunderwerbsteuer an. Zusätzlich können sich Auswirkungen auf die Umsatzsteuer ergeben, die sich sowohl auf den Verkauf als auch auf bezogene Leistungen beziehen. Dies ist insbesondere dann zu beachten, wenn die Immobilienverkäufe in der betrieblichen Sphäre erfolgen. Das Zusammenspiel zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer sollte auch bei einer Kaufpreisaufteilung im Rahmen der Notarurkunde berücksichtigt werden.

Da es sich bei Immobiliengeschäften betragsmäßig zumeist nicht um Peanuts handelt und damit auch die steuerlichen Auswirkungen spürbare Folgen nach sich ziehen können, sollten Sie bereits dann steuerliche Beratung hinzuziehen, wenn ein Immobilienkauf bzw. Immobilienverkauf geplant ist. So können ungünstige steuerliche Folgen zusammen mit Ihrem Steuerberater¹ vermieden werden.

2 Immobilienverkauf aus der betrieblichen Sphäre

Werden Immobilien zu betrieblichen Zwecken genutzt, z. B. im Rahmen eines Immobilienhandels, aber auch im Rahmen einer unternehmerischen Vermietung/Verpachtung oder im Rahmen einer eigenen betrieblichen Nutzung, unterliegt der Verkauf stets der Besteuerung mit den Ertragsteuern des Unternehmens. Der Zeitraum, über den die Immobilie dem Eigentümer zuzurechnen war, ist dabei unbedeutend.

Hierzu ist der Gewinn aus der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis, abzüglich Veräußerungskosten und dem Buchwert der Immobilie zu ermitteln. Begünstigungen, wie die Bildung einer steuerfreien Rücklage,

¹ In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

bestehen nur dann, wenn die Immobilie langfristig im Unternehmen genutzt wird und somit als sog. Anlagevermögen zu behandeln ist.

Die Besteuerung richtet sich nach der Rechtsform des Unternehmens, sodass bei Kapitalgesellschaften (insb. GmbH und AG) neben Körperschaftsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) auch Gewerbesteuer anfällt. Einzelunternehmer unterliegen im Falle einer Einstufung als Gewerbebetrieb neben der Gewerbesteuer auch der Einkommensteuer (ggf. zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer), wobei die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Bei einer Personengesellschaft fällt auf Gesellschaftsebene Gewerbesteuer an, die Besteuerung der Gesellschafter richtet sich danach, ob diese eine Kapitalgesellschaft oder natürliche Person sind.

3 Immobilienverkauf aus der privaten Sphäre

Werden Immobilien zu eigenen Wohnzwecken genutzt oder zu fremden Zwecken – insb. Wohnzwecken – vermietet, liegt aus steuerlicher Sicht sog. Privatvermögen vor. Eine Veräußerung der Immobilie unterliegt nur dann der Besteuerung mit Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als 10 Jahre beträgt. Davon ausgenommen sind Fälle, in denen die betreffende Immobilie überwiegend durch den Steuerpflichtigen selbst zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Dies erfasst zum einen den Fall, in dem die Immobilie im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung **ausschließlich** zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Ferner ist der Fall erfasst, in dem die Nutzung durch den Steuerpflichtigen nicht durchgängig, sondern lediglich **im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren** erfolgte. Hierzu ist es nicht erforderlich, dass die eigene Wohnnutzung über einen zusammenhängenden Zeitraum erfolgt, der sich über drei Zeitjahre erstreckt. Ausreichend für die Ausnahme der Steuerbarkeit ist vielmehr, wenn die Immobilie durch den Steuerpflichtigen im Jahr der Veräußerung zumindest am 01.01., im Jahr vor der Veräußerung durchgängig und im zweiten Jahr vor der Veräußerung zumindest am 31.12. zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (drei Kalenderjahre).

Ist keine dieser Ausnahmen erfüllt, unterliegt der Veräußerungsgewinn – nicht der Veräußerungspreis – der Einkommensteuer (ggf. zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer), sofern dieser die Freigrenze von 600 Euro übersteigt, was bei Immobilien zumeist der Fall ist. Wurde die Immobilie vor der Veräußerung vermietet, ist zu berücksichtigen, dass in der Vergangenheit geltend gemachte Abschreibungen bei der Gewinnermittlung rückgängig gemacht werden. Hierbei ist Ihnen ihr Steuerberater gerne behilflich.

4 Gewerblicher Grundstückshandel

4.1 Hintergrund

Werden Immobilien nicht aus einem Unternehmen, sondern privat veräußert, ohne dass bereits von vornherein eine Veräußerungsabsicht besteht, kann dies dennoch steuerlich als unternehmerische Tätigkeit betrachtet werden. Zu diesem sog. gewerblichen Grundstückshandel besteht eine umfangreiche Steuerrechtsprechung und Verwaltungsauffassung. Die Besonderheiten eines gewerblichen Grundstückshandels sind unbedeutend, sofern Immobilien bereits mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben werden bzw. der Zweck einer unternehmerischen Tätigkeit in der Ausführung eines Grundstücks- bzw. Immobilienhandels besteht. Ein beabsichtigter Verkauf einer Immobilie ist als gewerblich zu behandeln.

4.2 „Drei-Objekt-Grenze“

Zur Beurteilung dessen, ob eine Immobilienveräußerung aus dem Privatvermögen als gewerblicher Grundstückshandel oder als privates Veräußerungsgeschäft zu behandeln ist, hat die Rechtsprechung die sog. „Drei-Objekt-Grenze“ als wesentliches Abgrenzungsmerkmal herausgearbeitet. Diese besagt, dass die Veräußerung von **mehr als 3 Objekten**, die mit bedingter Veräußerungsabsicht erworben oder errichtet wurden, grundsätzlich als gewerblich einzustufen ist, wenn die Veräußerung innerhalb eines **Zeitraums von 5 Jahren** erfolgt.

Als **Veräußerungen** sind, neben dem Grundstücksverkauf im zivilrechtlichen Sinne, auch Vorgänge zu berücksichtigen, die ertragsteuerlich einer Anschaffung bzw. Veräußerung gleichgestellt werden. Somit ist auch die Einbringung einer Immobilie in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft sowie die Einbringung einer Immobilie in eine Kapitalgesellschaft als Veräußerung im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels zu sehen, sofern dafür eine Gegenleistung in Gesellschaftsrechten gewährt wird.

Eine einzelfallbezogene, generelle Ausnahme von der Anwendung der „Drei-Objekt-Grenze“ besteht in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass **von Beginn an keine Veräußerungsabsicht** in Bezug auf das veräußerte Objekt bestand. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, wird in Abhängigkeit des Einzelfalls geprüft. Hierbei ist Ihnen Ihr Steuerberater gerne behilflich.

4.3 Zählobjekte

Als relevante Objekte, die in die Prüfung der „Drei-Objekt-Grenze“ einfließen, sind Grundstücke sämtlicher Erscheinungsformen unabhängig deren Größe, Wert oder Nutzungsart zu berücksichtigen. Ebenfalls unbedeutend auf den Einbezug in die Prüfung ist der Bauzustand der Immobilie, sodass neben unbebauten Grundstücken auch bebaute Grundstücke den Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels bilden können.

Die sog. Zählobjekte müssen dabei selbst jeweils einen **engen zeitlichen Zusammenhang** zwischen Errichtung, Erwerb, Modernisierung und Veräußerung aufweisen, sodass auf eine **bedingte Veräußerungsabsicht** zum Errichtungs-, Erwerbs- oder Modernisierungszeitpunkt geschlossen werden kann. Als zeitlich absolute Obergrenze sind hierbei 10 Jahre zu sehen. Eine Beurteilung erfolgt jedoch stets einzelfallbezogen unter Berücksichtigung der branchenspezifischen Kenntnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen.

Keine Zählobjekte sind hingegen grundsätzlich Immobilien, die

- im Rahmen einer **Erbfolge** übergegangen sind,
- **eigenen Wohnzwecken** des Veräußerers dienen,
- **ohne Gewinnerzielungsabsicht** (insb. teilentgeltlich) veräußert werden,
- im Wege der **Realteilung** einer Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft zum Alleineigentum übertragen werden

wovon jedoch wiederum Ausnahmen bestehen. Ob Ihre veräußerten Immobilien Zählobjekte im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels darstellen, prüft Ihr Steuerberater gerne.

4.4 Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreiten der „Drei-Objekt-Grenze“

In besonderen Konstellationen kann bereits ohne Veräußerung von 4 Objekten ein gewerblicher Grundstückshandel in Bezug auf veräußerte Wohnobjekte entstehen. Diese Fallkonstellationen haben gemeinsam, dass aufgrund bestimmter Indikatoren von einer **unbedingten Veräußerungsabsicht** ausgegangen wird:

- Verkauf vor Fertigstellung des Gebäudes
- Bebauung nach Vorstellung des Erwerbers
- personelle Verflechtung zwischen durchführendem Bauunternehmen und Veräußerer bei Nichteinhaltung des Fremdvergleichs
- kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens
- Beauftragung eines Maklers zur Veräußerung bereits während der Bauzeit
- Abschluss eines Vorvertrags vor Fertigstellung
- Übernahme unüblicher Gewährleistungspflichten durch den Verkäufer
- Zeitnähe zwischen Baubeginn und Ankauf sowie Bauabschluss und Veräußerung

Hinweis

Werden Immobilienveräußerungen steuerlich als gewerblicher Grundstückshandel klassifiziert, ist der Gewinn nach bestimmten, auf Unternehmensgewinne ausgerichteten Methoden zu ermitteln. In der Regel ist hierzu auch eine Bilanz zu erstellen. Lassen Sie sich deshalb von Ihrem Steuerberater beraten, wenn Sie vermuten, einen gewerblichen Grundstückshandel zu betreiben.

5 Grunderwerbsteuer beim Immobilienverkauf

Sowohl im Rahmen des Immobilienerwerbs als auch im Rahmen des Immobilienverkaufs fällt im Regelfall Grunderwerbsteuer an. Dies gilt unabhängig davon, ob die Transaktion aus unternehmerischen oder privaten Motiven erfolgt. Eine oftmals nicht bekannte Befreiung von der Grunderwerbsteuer liegt dabei in allen Fällen vor, in denen der Verkauf zwischen Ehegatten, Lebenspartnern oder in gerader Linie verwandter Personen (insb. Kinder

und Enkelkinder) erfolgt. In diesen Fällen besteht eine generelle Grunderwerbsteuerbefreiung (§ 3 Nr. 4, 6 GrEStG).

Die Grunderwerbsteuer wird nach dem Kaufpreis, soweit dieser den Immobilien zuzurechnen ist, bemessen. Übernimmt der Käufer jedoch auch noch andere Leistungen, wie z. B. eine Freistellung des Verkäufers von Verbindlichkeiten, gehört auch das zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Soweit der Kaufpreis auf Mobilien oder andere mitverkaufte Gegenstände entfällt, entsteht darauf keine Grunderwerbsteuer, jedoch unter Umständen Umsatzsteuer. Wenngleich vertraglich zumeist eine individuelle Regelung getroffen wird, wonach der Erwerber die Grunderwerbsteuer an das Finanzamt zahlt, haftet auch der Verkäufer im Falle einer ausbleibenden Zahlung gegenüber dem Finanzamt.

Da die Grunderwerbsteuer eine Steuerart darstellt, die den einzelnen Bundesländern zusteht, die auch über die Höhe des Steuersatzes entscheiden dürfen, weicht der Steuersatz im Bundesgebiet deutlich voneinander ab. Der **Steuersatz** richtet sich danach, wo die Immobilie gelegen ist, unabhängig von Wohnsitz des Käufers oder des Verkäufers.

Baden-Württemberg	5,0 %	Niedersachsen	5,0 %
Bayern	3,5 %	Nordrhein-Westfalen	6,5 %
Berlin	6,0 %	Rheinland-Pfalz	5,0 %
Brandenburg	6,5 %	Saarland	6,5 %
Bremen	5,0 %	Sachsen	5,5 %
Hamburg	5,5 %	Sachsen-Anhalt	5,0 %
Hessen	6,0 %	Schleswig-Holstein	6,5 %
Mecklenburg-Vorpommern	6,0 %	Thüringen	6,5 %

6 Umsatzsteuer beim Immobilienverkauf

6.1 Verkauf der Immobilie

In den meisten Fällen der Veräußerung von Immobilien findet die **Steuerbefreiung** nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG Anwendung, sodass der An- und Verkauf nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Damit geht jedoch einher, dass ein Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen, die in Zusammenhang mit der Immobilie stehen, nicht geltend gemacht werden kann. Somit sind im Regelfall insb. Vorsteuern aus Bau- oder Renovierungsleistungen nicht abziehbar.

Ein **Vorsteuerabzug** kann hingegen erfolgen, wenn die Immobilie steuerpflichtig veräußert wird, was im Rahmen eines Verzichts auf die Steuerbefreiung bei Abschluss des notariellen Kaufvertrags optional möglich ist. Diese

sog. Umsatzsteuroption setzt jedoch voraus, dass die Veräußerung der Immobilie an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Ob die Voraussetzungen einer Option zur Umsatzsteuer bei Ihren Immobilienveräußerungen erfüllt sind, kann Ihr Steuerberater gerne für Sie überprüfen.

Sofern die Umsatzsteuroption ausgeübt wird, geht die **Steuerschuldnerschaft** auf den Immobilienerwerber über. Diese ist also nicht – wie ansonsten bei der Umsatzsteuer üblich – durch den Verkäufer, sondern durch den Käufer selbst an das Finanzamt zu zahlen. Aufgrund dieser verfahrensrechtlichen Besonderheit ist eine Beratung durch Ihren Steuerberater empfohlen.

6.2 Verkauf von Mobilien

Auch im Bereich des Immobilien- und Grundstückshandels können sich steuerpflichtige Vorgänge bei der Mitveräußerung von Mobilien ergeben, die aktuell vermehrt durch die Finanzbehörden aufgegriffen werden. Der Aufgriff wird zumeist durch die **separate Kaufpreisaufteilung** in den Kaufverträgen ausgelöst, die den Finanzämtern von den Notaren übermittelt werden. Die Umsatzsteuer wird in solchen Fällen aus dem separaten Kaufpreis herausgerechnet und ist nicht zusätzlich zum anteiligen Mobilienkaufpreis zu entrichten, jedoch mindert sich dadurch wirtschaftlich betrachtet der Veräußerungsgewinn des Verkäufers. Lassen Sie sich deshalb möglichst bereits im Rahmen der Vertragsverhandlungen durch Ihren Steuerberater unterstützen und legen Sie ihm die notariellen Vertragsentwürfe vor.

In besonderen Fällen eines planmäßigen Immobilienhandels können die Voraussetzungen der sog. Differenzbesteuerung in Bezug auf das mitveräußerte Mobilien erfüllt sein. Bei Anwendung der **Differenzbesteuerung** wird die Umsatzsteuer auf den Differenzbetrag zwischen Veräußerungspreis und Anschaffungspreis des Mobilien bemessen, worin eine deutliche Steuerersparnis gegenüber der Besteuerung des Brutto-Betrages besteht. Auch wird dadurch, sofern kein Gewinn aus der Veräußerung des Mobilien erzielt wird, eine Besteuerung mit Umsatzsteuer gänzlich vermieden werden. Ob die Anwendung der Differenzbesteuerung bei Ihnen möglich ist und zu einer günstigeren Besteuerung als die reguläre Besteuerung führt beantwortet Ihr Steuerberater gerne für Sie.

6.3 Besonderheiten bei Vorsteuerabzug

Sofern Sie ihren Immobilien- oder Grundstückshandel im gleichen Unternehmen betreiben, in dem Sie auch umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführen, wie z. B. Beratungsleistungen oder Vermittlungsleistungen, ist für einen zutreffenden Vorsteuerabzug, der bezogen auf die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zulässig ist, eine besondere Betrachtung vorzunehmen (sog. **Vorsteueraufteilung**). Um eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung zu finden ist eine sachgerechte Schätzung erforderlich, bei deren Erstellung Ihnen Ihr Steuerberater gerne behilflich ist. Ein einfaches Abstellen auf das Verhältnis der Ausgangsumsätze ist nur in Ausnahmefällen zulässig.

Auch wenn sich Ihre Veräußerungsabsichten bzgl. der umsatzsteuerlichen Behandlung des Immobilienverkaufs ändern, da Sie ursprünglich z. B. von einer umsatzsteuerfreien Veräußerung ausgegangen sind, und dann

umsatzsteuerpflichtig verkaufen, kann eine Nachholung des Vorsteuerabzugs möglich sein. Allerdings kann es auch erforderlich werden, dass Sie eine erhaltene Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen müssen, wenn Sie bei einer geplant umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung tatsächlich umsatzsteuerfrei veräußern. Lassen Sie sich in jedem Fall steuerlich beraten, sofern sich Ihre Veräußerungsmöglichkeiten ändern und eine Vorsteuerkorrektur nötig ist.

Holger Raasch, Alt-Kaulsdorf 51, 12621 Berlin,
Telefon: 0 30/7 20 21 22 60, Telefax: 0 30/7 20 21 22 68
E-Mail: holger.raasch@stb-raasch.de, Internet: www.stb-raasch.de

Impressum

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe des E-Books an Dritte ist nicht erlaubt.

Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV eG.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © Platzhalter/www.adobe.stock.com

Stand: Juni 2023

DATEV-Artikelnummer: 12662

E-Mail: literatur@service.datev.de

Belbook, Satzweiss.com GmbH, 66121 Saarbrücken (E-Book-Konvertierung)

Holger Raasch, Alt-Kaulsdorf 51, 12621 Berlin,
Telefon: 0 30/7 20 21 22 60, Telefax: 0 30/7 20 21 22 68
E-Mail: holger.raasch@stb-raasch.de, Internet: www.stb-raasch.de