

# Real Estate

Law & Tax Consulting  
Global network **Quality**  
Interdisciplinary



BAKER TILLY  
ROELFS

## Newsletter Real Estate

Ausgabe September 2015

### Inhalt

A.	Baker Tilly Roelfs & TPW auf der Expo Real 2015 .....	2
B.	Erste Erfahrungen zur Verwahrstelle nach dem KAGB.....	2
C.	Marktumfeld nutzen und Buchgewinne realisieren .....	5
D.	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen an Bauträger – Rückwirkende Nacherhebung der Umsatzsteuer beim bauleistenden Unternehmer verfassungswidrig?.....	7
E.	„Wiesbadener Modell“ ist ohne Gegenleistung sittenwidrig .....	9
F.	Ersatzbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 2 GrEStG verfassungswidrig .....	10
G.	Erwerb mit Abbruchabsicht.....	12
H.	Gute Nachrichten für ausländische, private Immobilieneigentümer? .....	14

## **A. Baker Tilly Roelfs & TPW auf der Expo Real 2015**

Besuchen Sie Baker Tilly Roelfs & TPW dieses Jahr auf der Expo Real! Vom 5. bis 7. Oktober 2015 findet die größte deutsche Immobilienmesse in München statt - Sie finden uns in **Halle A2 am Stand 32**.

Wir heißen Sie herzlich an unserem Stand willkommen und diskutieren mit Ihnen gerne aktuelle Entwicklungen der Branche wie z. B.:

- Immobilien-Kreditfonds auf dem Vormarsch
- Trends und Entwicklungen am Markt für geschlossene Publikums-AIF
- Wichtige KAGB-Fragen bei geschlossenen Publikums-AIF
- Neues Erbschaftsteuerrecht: Welche Vergünstigungen voraussichtlich abgeschafft werden

Wir haben unser Know-how über alle Disziplinen hinweg im Competence Center Real Estate gebündelt und stellen Ihnen den auf Ihren Bedarf zugeschnittenen Baker Tilly Roelfs Ansatz vor: Vier Perspektiven – Eine Lösung!

Vereinbaren Sie noch heute einen Gesprächstermin mit uns unter:  
[BT-CC-Real-Estate@bakertilly.de](mailto:BT-CC-Real-Estate@bakertilly.de)

Wir freuen uns auf Sie!

## **B. Erste Erfahrungen zur Verwahrstelle nach dem KAGB**

### **Die Bedeutung der Verwahrstelle**

Mit Inkrafttreten des Kapitalanlagegesetzbuches (KAGB) am 22. Juli 2013 wurde die AIFM-Richtlinie in deutsches Recht umgesetzt. Damit fanden auch die Regelungen zur Einrichtung einer externen Verwahrstelle bei alternativen Investmentfonds (AIF) Eingang in das deutsche Recht. Durch die gesetzliche Vorgabe, eine Verwahrstelle einbinden zu müssen, soll im Wesentlichen die Transparenz und der Schutz für Investoren verbessert werden.

Der Gesetzgeber hat dabei grundsätzlich die Möglichkeit geschaffen, dass sowohl Depotbanken als auch Treuhänder gemäß § 80 Abs. 3 KAGB als Verwahrstelle fungieren können. Der Treuhänder muss dabei berufsständischen Regeln unterliegen, d. h. es kann sich bspw. um Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Rechtsanwälte handeln. Außerdem sind die dort genannten Einschränkungen bezüglich der Beauftragung der alternativen Verwahrstelle zu beachten, wie die Mindestlaufzeit des AIF von 5 Jahren und Einschränkungen in der Hauptanlagestrategie bezüglich verwahrfähiger Finanzinstrumente.

## Umfang der Verwahrstellentätigkeit

Der Umfang der Verwahrstellentätigkeit ist unabhängig von der Wahl der Verwahrstelle. Sowohl für die Depotbank als auch für die alternative Verwahrstelle gelten die §§ 80 ff KAGB. Das Aufgabenspektrum umfasst im Wesentlichen die Kernfelder Kontrollieren, Zustimmung und Verwahren. Es soll somit die ordnungsgemäße und zweckgebundene Verwendung der Anlegergelder überwacht werden.

Für den Umfang der Verwahrstellentätigkeit ist es vielmehr von Bedeutung, ob die Tätigkeit für einen Publikums-AIF oder einen Spezial-AIF ausgeführt wird. Hier hat der Gesetzgeber deutliche Unterschiede im Bereich der zustimmungspflichtigen Geschäfte vorgesehen. Diese sind bei einem Publikums-AIF umfangreicher als bei einem Spezial-AIF.

Bei einem Spezial-AIF muss die Verwahrstelle nur der Belastung von Vermögensgegenständen sowie der Abtretung und Belastung von Forderungen aus Rechtsverhältnissen, die sich auf diese Vermögensgegenstände beziehen, zustimmen. Bei Publikums-AIF hat der Gesetzgeber hingegen eine Vielzahl an zustimmungspflichtigen Geschäften in § 84 KAGB verankert. So ist bspw. der Aufnahme von Krediten, der Anlage von Mittel in Bankguthaben oder der Verfügung über zum Immobilien-Sondervermögen gehörende Immobilien zuzustimmen.

Investitionsphase	Bestandsphase	Liquidationsphase 
<b>Prüfung:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zulässigkeit des jeweiligen Erwerbs nach den allgemeinen gesetzlichen Vorgaben und konkreten Anlagenbedingungen</li> <li>• Einhaltung der Leverage-Grenzen</li> <li>• Marktüblichkeit der abschließenden Verträge</li> <li>• Sicherstellung des Eigentumserwerbs für Zahlungsmodalitäten mit den gesetzlichen und vertraglichen Vorgaben</li> </ul>	<b>Wesentliche Aufgaben:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prüfung analog der Investitionsphase bei Änderung/Prolongation/Beendigung von Verträgen</li> <li>• Prüfung analog der Vertriebsphase bei Wechsel/Ausscheiden von Anlegern</li> <li>• Verwahrung im eigentlichen Sinne (Bestandserfassung und Führung)</li> <li>• Mitwirkung bei zustimmungspflichtigen Geschäften</li> <li>• Überwachung der Verwendung von Erträgen</li> <li>• Laufende Bewertung der Vermögensgegenstände</li> <li>• Cash-Monitoring</li> </ul>	<b>Wesentliche Aufgaben:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Überwachung der Auszahlung des Liquidationserlöses an die Anleger</li> </ul>
<b>In allen Phasen hat die Verwahrstelle Anweisungen der KVG zu befolgen, soweit diese nicht gegen gesetzliche Vorschriften oder die Anlagenbedingungen verstoßen - § 83 Abs. 5 KAGB</b>		

## Auswahl der Verwahrstelle

Anders als bei der vorher im Fondsgeschäft weitverbreiteten Mittelverwendungskontrolle erstreckt sich die Arbeit der Verwahrstelle nicht nur auf die Investitionsphase des AIF, sondern umfasst stattdessen den gesamten Lebenszyklus. Idealerweise sollte die Verwahrstelle bereits in der Konzeptionsphase eingebunden werden, um die Prozesse der Zusammenarbeit bereits in diesem Stadium zu definieren. Die Verwahrstellentätigkeit erstreckt sich daher über die Konzeptions-/Vertriebs- und Investitionsphase zur

Bestands- bis hin zur Liquidationsphase. Aufgrund dieser langen Zusammenarbeit zwischen Kapitalverwaltungsgesellschaft (KVG), AIF und Verwahrstellen kommt der Auswahl einer geeigneten Verwahrstelle besondere Bedeutung zu. Des Weiteren ist bei der Auswahl einer Verwahrstelle auf die entsprechende Assetklassenkompetenz zu achten. Die KVG hat die Auswahl der Verwahrstelle von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) genehmigen zu lassen. In diesem Zusammenhang muss auch die Assetklassenkompetenz der Verwahrstelle dargestellt und nachgewiesen werden.

### Aufgaben der Verwahrstelle

Aus Sicht der BaFin hat die Verwahrstelle aufsichtsrechtlich eine herausragende Bedeutung. Sie ist sowohl zeitlich als auch sachlich die nächste Kontrollinstanz der KVG.

Im Rahmen der laufenden Arbeit der Verwahrstelle hat der Gesetzgeber eine ganze Reihe von Aufgaben definiert. Diese sind in der nachfolgenden Grafik dargestellt.



Eine der zentralen Aufgaben der Verwahrstelle ist die Eigentumsverifikation. Dabei müssen die Eigentumsrechte des AIF auf alle erworbenen Vermögensgegenstände geprüft werden. Um eine verlässliche Eigentumsverifikation seitens der Verwahrstelle gewährleisten zu können, ist eine entsprechende Assetklassenkompetenz unerlässlich. Sollte es sich zudem um Transaktionen außerhalb Deutschlands handeln, müssen die jeweiligen Spezifika des Eigentumsübergangs des jeweiligen Investmentlandes geprüft werden. Die Verwahrstelle haftet für den wirksamen Eigentumsübergang in das Portfolio des AIF. Dies ist mit einem entsprechenden Haftungspotenzial verbunden.

Ein weiterer wesentlicher Punkt der Arbeit der Verwahrstelle ist das tägliche Cash-Monitoring der Bankkonten des AIF. Dafür ist ein elektronischer Zugang zu den Bankkonten des AIF erforderlich. Die getätigten Transaktionen auf den Bankkonten des AIF sind täglich zu prüfen. Des Weiteren darf der AIF nur nach vorheriger Zustimmung der Verwahrstelle über die Bankkonten verfügen.

Zu den weiteren Aufgaben der Verwahrstelle gehört die Begleitung des AIF in Krisensituationen. Sie hat unter anderem Ansprüche der Anleger wegen Verletzung von KAGB-Vorschriften oder Anlagebedingungen gegen die KVG geltend zu machen.

### **Informationsaustausch zwischen Verwahrstelle und KVG**

In der täglichen Zusammenarbeit zwischen KVG und Verwahrstelle sollte der Informationsaustausch standardisiert werden. Dies bedarf detaillierter vorheriger Absprachen, um die jeweiligen Möglichkeiten des Datentransfers in die Arbeitsprozesse der KVG oder auch des Registertreuhänders zu integrieren. Dabei bieten sich die unterschiedlichsten Systeme wie VPN-Zugänge, FTP-Server, Cloud-Lösungen oder Datenräume an. Die Datensicherheit ist dabei, unter Beachtung der deutschen Datenschutzbestimmungen, zu gewährleisten. Hier können vor allem kleinere Verwahrstellen ihren Vorteil nutzen, da sie in der Regel individuellere Lösungen anbieten.

Durch das Einbinden der Verwahrstelle kommen auf den AIF neben veränderten Arbeitsprozessen und -abläufen auch andere Kostenstrukturen zu. Im Rahmen der Mittelverwendung wurde in der Regel eine einmalige Vergütung für die Tätigkeit vereinbart, da die Investitionsphase in einem überschaubaren Zeitraum endete. Dagegen wird für die Verwahrstellentätigkeit eine jährliche Vergütung, in der Regel mit Mindestvergütung in den Verträgen, vereinbart, die sich zudem über die gesamte Fondslaufzeit erstreckt. Dies erfordert bereits in der Fondskonzeption eine entsprechende Planung.

Zumindest die alternative Verwahrstelle hat das Risiko aus der Verwahrstellentätigkeit separat zu versichern, sofern es mit der Berufshaftpflichtversicherung nicht abgegolten ist.

### **Fazit**

Nachdem das KAGB nun seit mehr als 2 Jahren in Kraft getreten ist, haben sich die Prozesse zwischen Verwahrstelle und KVG zum größten Teil standardisiert. Gerade vor dem Hintergrund einer effizienten Zusammenarbeit bei einer komplexen Aufgabenstellung führen standardisierte Prozesse für alle Beteiligten zu einem kalkulierbaren Arbeitsaufwand. Damit kann die Verwahrstelle die ihr obliegenden Aufgaben effizient durchführen.

*Autor und Kontakt:*



**Christina Niebuhr**  
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin  
BLS Verwahrstelle GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Tel.: +49 40 348096-501  
[christina.niebuhr@bls-hamburg.de](mailto:christina.niebuhr@bls-hamburg.de)

## **C. Marktumfeld nutzen und Buchgewinne realisieren**

Die Nachfrage nach Immobilien war seit langem nicht mehr so groß wie heute, das gilt insbesondere für Immobilien in Deutschland. Jeden Tag gibt es neue Meldungen in der Tages- und Fachpresse, dass Objekte zu Höchstpreisen den Eigentümer wechseln und mittlerweile sogar wieder Aufschläge für größere Investments und Portfolien gezahlt werden.

Gründe für Höchstpreise und Aufschläge gibt es genug – allen voran das stabile wirtschaftliche und politische Umfeld in Deutschland sowie historisch niedrige Zinsen, die eine Fremdkapitalaufnahme erleichtern und attraktive Alternativenanlagen zur Mangelware machen. Hinzu kommt der Wunsch vieler privater Investoren, ihr Geld langfristig zu sichern sowie die Aufgabe der institutionellen Anleger, große Volumina investieren zu müssen. Nicht selten setzt dann noch der bekannte Herdentrieb ein, wie man ihn auch an der Börse in euphorischen Zeiten beobachten kann, im Sinne von „Was alle kaufen (wollen), kann wohl nicht so schlecht sein und man will ja schließlich nicht leer ausgehen“.

Bei einer derart hohen Nachfrage steigen naturgemäß die Kaufpreise. Steigen die Mieten in einem ähnlichen Verhältnis wie die Kaufpreise, kann man davon ausgehen, dass es zu keiner sogenannten Blasenbildung kommt und sich der Trend fortsetzt. Bleiben die Mieten an einzelnen oder allen Standorten deutlich zurück, steigt die Gefahr einer Blasenbildung und damit einer Preisüberhitzung. Diese kann mit dem Zusammenspiel weiterer Faktoren zu einer abrupten Abkühlung – also einem Preissturz – oder zumindest zu einem Preis- und/oder Investitions-Stopp führen, was zuletzt sehr eindrucksvoll und nachhaltig im Zuge der Wirtschafts- und Immobilienkrise 2007/2008 zu beobachten war. Es hat im Anschluss viele Jahre gedauert, bis sich der Immobilienmarkt in Deutschland wieder von diesem Schock erholt hat.

Niemand vermag verbindlich einzuschätzen, ob und wann die nächste Krise kommt. Die aktuelle Marktsituation bietet jedoch in hohem Maße Anlass, um über den Verkauf von Immobilien nachzudenken. Seien es als Investment gekaufte Objekte, Unternehmensimmobilien, die nicht mehr benötigt werden oder selbstgenutzte Immobilien, die verkauft und bei Bedarf zurück gemietet werden.

Aufgrund der hohen Nachfrage nach Immobilien in den Top-Standorten steigen die Preise weiter und die Renditen geraten unter Druck. Aus diesem Grund haben viele Investoren ihre Investitionskriterien angepasst und kaufen nicht mehr ausschließlich in A-Lagen, sondern inzwischen verstärkt stabilisierte oder opportunistische Objekte in B- und C-Lagen, sofern diese nachhaltig Potenzial haben. Hier ist es zudem auch noch möglich, einen Ankauf in kurzer Zeit erfolgreich zu realisieren, und nicht wie so häufig in mehrstufigen zeit- und kostenintensiven Bieterverfahren am Schluss leer auszugehen.

Diese Entwicklung bietet somit auch Immobilienverkäufern mit Objekten in bislang nur moderat nachgefragten Lagen die Chance für einen Exit.

*Autor und Kontakt:*



**Sonja Bischoff**  
MRICS

Tel.: +49 30 885928-45  
sonja.bischoff@bakertilly.de



**Rainer Schoenau**  
MRICS

Tel.: +49 30 885928-11  
rainer.schoenau@bakertilly.de

## **D. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen an Bauträger – Rückwirkende Nacherhebung der Umsatzsteuer beim bauleistenden Unternehmer verfassungswidrig?**

Die umsatzsteuerliche Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen bietet seit ihrer Einführung im Jahr 2004 durch das Haushaltsbegleitgesetz Grund für Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung. In einem aktuellen Beschluss befasst sich das Finanzgericht Münster (15 V 2153/15 U vom 12.08.2015, veröffentlicht am 01.09.2015) mit der Umsatzsteuer eines leistenden Bauunternehmens, das entsprechend der seinerzeitigen Verwaltungsauffassung von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen an einen Bauträger ausgegangen war und dementsprechend seine Leistungen ohne Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat. Da der Leistungsempfänger die bisher durch ihn an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurück verlangt hat, forderte das Finanzamt diese Umsatzsteuer beim leistenden Bauunternehmen nach. Das Finanzgericht stellt sich nunmehr auf die Seite des Bauunternehmens und äußert verfassungsrechtliche Bedenken gegen die maßgebende Vorschrift des Umsatzsteuergesetzes.

### **Zum Hintergrund**

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen greift grundsätzlich nur dann, wenn der Leistungsempfänger ebenfalls entsprechende Bauleistungen in Form von Werklieferungen oder sonstigen Leistungen erbringt. Bei Leistungen an Bauträgern, d. h. Unternehmen die eigene Grundstücke bebauen (lassen), um sie anschließend zu veräußern, hatte die Finanzverwaltung in den Jahren 2009 bis 2011 mit mehreren Verlautbarungen die Auffassung vertreten, dass ein Bauträger ebenfalls Werklieferungen erbringe, sofern der spätere Käufer des Grundstücks maßgeblich Einfluss auf die Bauausführung nehmen könne. Sofern mehr als 10 % der Umsätze des Bauträgers diese Kriterien erfüllten, ging die Finanzverwaltung davon aus, dass der Bauträger ebenfalls bauleistender Unternehmer sei und daher die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Leistungen an ihn anzuwenden sei.

Diese Auffassung wurde durch den Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 22.08.2013, V R 37/10, verworfen. Nach dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung erbringen Bauträger in der Regel keine Werklieferungen, da sie ein eigenes Grundstück bebauen und der nachfolgende Verkauf eine – grundsätzlich umsatzsteuerfreie – Grundstückslieferung darstellt. Auf die Einflussnahme des späteren Käufers auf die Bauausführung kommt es hiernach nicht an. Entscheidendes Kriterium ist insofern die Bebauung eines eigenen Grundstücks in Abgrenzung zu den Leistungen eines Generalunternehmers, der fremde Grundstücke bebaut.

Die Finanzverwaltung hat auf Basis dieses Urteils mit Schreiben vom 05.02.2014 ihre Verwaltungsanweisungen angepasst und klargestellt, dass Bauleistungen an Bauträger grundsätzlich nicht zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Bau-

träger führen. Soweit die handelnden Unternehmer sich zuvor entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung verhalten haben, wurde nicht beanstandet, wenn die Beteiligten keine Korrektur der bisherigen Handhabung vornehmen würden. Sofern jedoch der Leistungsempfänger sich auf die Rechtsprechung des BFH berufe und die bisher durch ihn an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer zurückfordere, genieße der leistende Unternehmer, bei dem die Steuer dann nachzufordern wäre, keinen Vertrauensschutz im Sinne der Abgabenordnung.

Zur Vermeidung von Steuerausfällen hat der Gesetzgeber im Sommer 2014 zudem durch Einfügung von § 27 Abs. 19 UStG die Nachforderung der Umsatzsteuer beim leistenden Bauunternehmer gesetzlich verankert, sofern der Leistungsempfänger die Erstattung der bisher zu Unrecht abgeführten Umsatzsteuer beim Finanzamt beantragt. Die Vertrauensschutzregelung nach § 176 Abs. 2 AO, wonach bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides nicht zuungunsten eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden darf, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet worden ist, soll der Änderung der Steuerbescheide nach der Gesetzeslage ausdrücklich nicht entgegen stehen. Ebenfalls wurde gesetzlich festgelegt, dass der leistende Unternehmer seine Umsatzsteuerschuld durch Abtretung seines Anspruchs auf Zahlung der Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger an Zahlungs statt erfüllen kann, wenn er gewisse Mitwirkungspflichten erfüllt. Die flankierende Verwaltungsanweisung verpflichtet die Finanzämter, Anträge auf Erstattung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger zurückzustellen, bis die Voraussetzungen der Abtretung beim leistenden Unternehmer vorliegen.

Das Finanzgericht Münster hat nunmehr in seinem aktuellen Beschluss ernsthafte Zweifel dazu geäußert, ob die Vorschrift des § 27 Abs. 19 UStG in Form der gesetzlich normierten Aushebelung des Vertrauensschutzes des § 176 AO gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstößt und die Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuernachforderung beim leistenden Bauunternehmer, der sich einer hohen Umsatzsteuernachforderung des Finanzamts ausgesetzt sah, ohne Sicherheitsleistung angeordnet. Das Finanzgericht nennt hierbei seinen Zweifel, ob die rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung beim leistenden Unternehmer unter Suspendierung des aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz) abgeleiteten Vertrauensschutzes gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen verstößt. Der entscheidende Senat erkennt insbesondere nach summarischer Prüfung keine von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes anerkannte Ausnahmen für die Zulässigkeit rückwirkender belastender Gesetze. Das Gericht zitiert zudem die Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg in seinem Beschluss vom 03.06.2015 (5 V 5026/15), dass bereits verfassungsrechtliche Zweifel geäußert hatte und hierbei ausführte, dass „die beliebige Abbedingung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO je nach Kassenlage“ nicht „mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und mit der Rechtsstaatlichkeit staatlichen Handelns“ vereinbar sei.

Auch wenn es sich bei beiden Entscheidungen der Finanzgerichte bisher lediglich um Entscheidungen im Rahmen der Gewährung der Aussetzung der Vollziehung handelte und noch keine Entscheidungen in Hauptsachverfahren vorliegen, ist die kritische Auffassung der Gerichte zur Gesetzesänderung deutlich erkennbar. Betroffene Unternehmen, die sich mit Nachforderungen der Finanzverwaltung konfrontiert sehen, sollten unter Hinweis auf die Entscheidungen der Finanzgerichte gegen entsprechende Steuerfestsetzungen vorgehen und insbesondere die Veranlagungen verfahrensrechtlich offen halten.

*Autor und Kontakt:*



**Lars Lesser**  
Steuerberater

Tel.: +49 231 77666-135  
lars.lesser@bakertilly.de



**Kai Helesch**  
Steuerberater

Tel.: +49 231 77666-190  
kai.helesch@bakertilly.de

## **E. „Wiesbadener Modell“ ist ohne Gegenleistung sittenwidrig**

Grundstücksrecht. Die Verpflichtung zur Grundstücksübertragung im Rahmen eines Steuersparmodells kann sittenwidrig sein, wenn sie ohne Gegenleistung und unter Fortbestehen der Haftung für Darlehensverbindlichkeiten erfolgt.

### **Der Fall - BGH, Urteil vom 30.01.2015, Az.: V ZR 171/13**

Im Bestreben, seine steuerlichen Verhältnisse günstig zu gestalten, hat ein Ehepaar zwei per Darlehen gesamtschuldnerisch finanzierte Grundstücke auf nur einen Ehegatten überschrieben, der diese wiederum an die Einzelfirma des anderen zurückvermietet hat („Wiesbadener Modell“). Dabei haben die Eheleute notariell beurkundete und per Vormerkung gesicherte Verträge mit dem Inhalt geschlossen, dass unter anderem im Scheidungsfall die Grundstücke auf den Firmeninhaber übertragen werden sollen. Bei entsprechenden Übereignungsverlangen wäre dieser lediglich zur Übernahme der im Rang vor seiner Vormerkung eingetragenen Belastungen verpflichtet. Nach Anhängigkeit des Scheidungsverfahrens hat die Grundstückseigentümerin unter Bezugnahme auf § 138 BGB Klage gegen die Vertragsgestaltung erhoben, welche in allen Instanzen abgewiesen wurde. Der BGH hat anlässlich seines Urteils jedoch konkrete Ausführungen zu der Frage gemacht, wann Sittenwidrigkeit bei derartigen Verträgen in Betracht kommen kann.

### **Die Folgen**

Der BGH konkretisiert die Anforderungen an die Gestaltung von Grundstücksübertragungsverträgen bei Anwendung des Wiesbadener Modells. Dabei ist von einer sittenwidrigen Übervorteilung des Eigentümers auszugehen, wenn dieser nach geplanter Grundstücksübertragung an den Ehegatten ohne eine Gegenleistung von diesem zu erhalten, weiter im Außenverhältnis für ein zur Grundstücksfinanzierung gemeinsam

aufgenommenes Darlehens haften soll. Bei der Frage nach einem wirtschaftlichen Ungleichgewicht ist auf den Abschlusszeitpunkt des Vertrages abzustellen. Daher ist einerseits zu prüfen, ob ein entsprechendes Darlehen aus den laufenden Mieterträgen getilgt werden könnte, und andererseits, ob der Grundstücksempfänger im Übertragungsfall Zug um Zug Freistellung von den entstehenden Darlehensverbindlichkeiten oder eine entsprechende Sicherungsleistung zu gewähren hätte.

### **Was ist zu tun?**

Um die Nichtigkeitsfolge des § 138 BGB zu vermeiden, ist bei Ausgestaltung des Wiesbadener Modells darauf zu achten, dass der Eigentümer-Ehegatte für den Fall des Übertragungsverlangens durch den anderen Ehegatten von den im Zusammenhang mit dem Grundstück stehenden (Rest-)Verbindlichkeiten freigestellt oder ihm entsprechend Sicherheit geleistet wird. Ist geplant, die Übertragungsverpflichtung an die Einreichung eines Scheidungsantrags zu koppeln, sollte die Grundstücksfinanzierung bereits bei Vertragschluss im Wesentlichen durch Mieteinnahmen und nicht bloß durch Eigenmittel gesichert sein.

*Autor und Kontakt:*



**Stephan Zuber**  
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels-  
und Gesellschaftsrecht  
Tel.: +49 89 55066-317  
stephan.zuber@bakertilly.de

## **F. Ersatzbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 2 GrEStG verfassungswidrig**

Das Bundesverfassungsgericht hat am 23. Juni 2015 entschieden, dass § 8 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996 sowie in allen seitherigen Fassungen mit Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar ist.

Gem. § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung. Der Tatsache, dass oft keine Gegenleistung konkret zugerechnet werden kann, z. B., wenn Grundstücke im Rahmen eines Share Deals veräußert werden oder im Rahmen von Umwandlungen, trägt § 8 Abs. 2 GrEStG Rechnung. Als Ersatzbemessungsgrundlage wird in diesen Fällen der sog. Bedarfswert i. S. des § 138 Abs. 2 bis 4 des Bewertungsgesetzes (BewG) herangezogen.

Während die für die Regelbemessungsgrundlage maßgebliche Gegenleistung (insbesondere bei einem Kauf oder Tausch) regelmäßig den gemeinen Wert des Grundstücks widerspiegelt, weichen die sog. Bedarfswerte sowohl im Durchschnitt als auch in vielen Einzelfällen gravierend von dem gemeinen Wert ab. Dadurch ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer für ein und dasselbe Grundstück davon abhängig, ob das Grundstück selbst verkauft wird (dann die Regelbemessungsgrundlage) oder ob es im Rahmen eines Share Deals verkauft wird (dann Ersatzbemes-

sungsgrundlage). Dies ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt, da eine gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen verlangt, dass für die von einer Steuer erfassten Wirtschaftsgüter eine Bemessungsgrundlage gefunden wird, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbildet.

Das BVerfG sah auch den Zweck der Verfahrensvereinfachung nicht als Rechtfertigung für die erheblichen Abweichungen zwischen der Regelbemessungsgrundlage nach den gemeinen Werten und der Ersatzbemessungsgrundlage nach den Bedarfswerten an. Vielmehr fordert das BVerfG, dass die Regelbemessungsgrundlage (für den Normalfall eines Grundstückskaufes) und die Ersatzbemessungsgrundlage (für den Ausnahmefall, dass eine Gegenleistung nicht zu ermitteln ist oder ein Share Deal vorliegt) weitgehend ähnlich sind.

Diese Abweichung der Bedarfswerte von den gemeinen Werten hatte das Bundesverfassungsgericht bereits in seinem Beschluss zur Erbschaftsteuer vom 7. November 2009 festgestellt und beruft sich in dem nun vorliegenden Beschluss auf die damaligen Erkenntnisse auch für die Grunderwerbsteuer. Ab 2009 hatte der Gesetzgeber die Bewertung von Grundvermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer in den §§ 157 ff BewG neu geregelt und damit den tatsächlichen Werten weitgehend angenähert. Bezüglich der Ersatzbemessungsgrundlage für die GrESt blieb es damals jedoch bei den Bedarfswerten, die seinerzeit (ab 1996) die völlig überalterten Einheitswerte abgelöst hatten. Ganz überraschend kam daher die Entscheidung über die schon im Jahr 2011 dem höchsten deutschen Gericht zur Entscheidung vorgelegten Fälle für die Fachwelt nicht.

Die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG durch § 8 Abs. 2 GrEStG führt nicht zur Nichtigkeit dieser Norm, sondern lediglich zur Feststellung ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass das bisherige Recht nur noch bis zum 31. Dezember 2008 weiter anwendbar ist. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis spätestens 30. Juni 2016 rückwirkend zum 1. Januar 2009 eine Neuregelung zu treffen.

Dies bedeutet, dass die Finanzverwaltung die noch umzusetzende Neuregelung anschließend rückwirkend auf alle ab 1. Januar 2009 noch offenen Fälle anwenden muss. Bis zur Neuregelung werden laufende Verfahren ausgesetzt.

Freuen können sich alle diejenigen Steuerpflichtigen, deren Festsetzungen bereits bestands- und rechtskräftig veranlagt sind. In diesen Fällen können keine Änderungen auf Grund der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mehr vorgenommen werden.

Für Steuerpflichtige jedoch, die seit 1. Januar 2009 grunderwerbsteuerpflichtige Transaktionen durchgeführt haben, für die die Ersatzbemessungsgrundlage gem. § 8 Abs. 2 GrESt gilt und deren Grunderwerbsteuerfestsetzung noch nicht endgültig bestands- oder rechtskräftig abgeschlossen ist, bedeutet dies, dass sie für diesen Zeitraum mit (möglicherweise erheblichen) Nachforderungen zur Grunderwerbsteuer rechnen müssen. So liegen die Werte für bebaute Grundstücke, die bisher im Rahmen

der Ersatzbemessungsgrundlage nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren gem. § 146 Abs. 2 BewG zu ermitteln waren, nach den Feststellungen des Bundesverfassungsgerichts im Durchschnitt 50 % unter den Kaufpreisen und damit unter dem gemeinen Wert. Entsprechend hoch können die Nachzahlungen ausfallen. Insgesamt differieren die Einzelwerte zwischen weniger als 20 % und über 100 % des gemeinen Werts.

Für die Share Deals, bei denen keine GrEST anfiel, weil weniger als 95 % der Anteile übertragen wurden, ändert sich nichts; diese Regelung bleibt von dem Beschluss unberührt.

Die Anordnung der rückwirkenden Änderung wurde vielfach mit „Überraschung“ aufgenommen, da bereits die steuerliche Gestaltung auf Basis des derzeit geltenden Rechts vorgenommen wurde und nun eine geänderte Rechtslage zugrunde zu legen sein wird. Das Bundesverfassungsgericht hingegen rechtfertigt die Rückwirkung damit, dass dem Gesetzgeber, der Verwaltung und den Steuerpflichtigen nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2006 (s. o.) hätte erkennbar sein müssen, dass die Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG auch zu erheblichen Ungleichheiten bei der Grunderwerbsteuerermittlung führen. Dies stehe bereits einer Fortgeltungsanordnung über den 31. Dezember 2008 hinaus entgegen. Ferner argumentiert das Gericht damit, dass nur eine geringe Zahl von Fällen betroffen sein dürfte.

Es wird damit gerechnet, dass die kommende Regelung an die Bewertungsmaßstäbe bei der Erbschaftsteuer anknüpfen, die ebenfalls seit 1. Januar 2009 gelten.

Einen kleinen Hoffnungsschimmer gibt es in den Fällen, in denen Grunderwerbsteuerbescheide bereits erlassen wurden, die jedoch noch nicht rechtskräftig sind. Der Vertrauensschutz gem. § 176 Abgabenordnung könnte helfen, doch noch ein Schlupfloch gegen die Rückwirkung in der Hand zu haben, die Hoffnung ist allerdings nicht allzu groß. Im Falle des erstmaligen Erlasses von Grunderwerbsteuerbescheiden hilft auch der Vertrauensschutz nicht mehr.

*Autor und Kontakt:*



**Dr. Peter Eggers**  
Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt,  
Steuerberater  
Tel.: +49 30 885928-10  
peter.eggerts@bakertilly.de



**Kerstin Baudisch**  
Steuerberaterin  
Tel.: +49 69 366002-257  
kerstin.baudisch@bakertilly.de

## **G. Erwerb mit Abbruchabsicht**

Allein im Jahr 2013 wurden in Deutschland 7.447 Wohngebäude abgerissen. Nicht selten entstehen dabei erhebliche Abbruchkosten. Doch wie sind diese Kosten und ein möglicher Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes bilanziell zu behandeln?

Eine Richtschnur zur Beantwortung dieser Frage bieten diverse BFH-Urteile sowie die Einkommensteuerrichtlinien (vgl. H 6.4. „Abbruchkosten“ EStH), die auch in der Handelsbilanz analog angewendet werden (vgl. WP Handbuch 2012 E 520 ff.).

Nach diesen Grundsätzen ist zunächst zu klären, ob der Erwerb mit Abbruchabsicht erfolgt ist. Da es sich hierbei um eine „innere Tatsache“ handelt, gilt das Indiz des engen zeitlichen Zusammenhangs: beginnt der Erwerber drei Jahre nach Abschluss des notariellen Kaufvertrags mit dem Abbruch, spricht der Beweis des ersten Anscheins für einen Erwerb in Abbruchabsicht (vgl. BFH v. 06.02.1979). Weitere Indizien können darüber hinaus eine entsprechende Bemessung des Kaufpreises sein oder sich bereits aus dem Kaufvertrag ergeben, wenn die Beteiligten vereinbaren, dass der Kauf zum Abbruch geschehe.

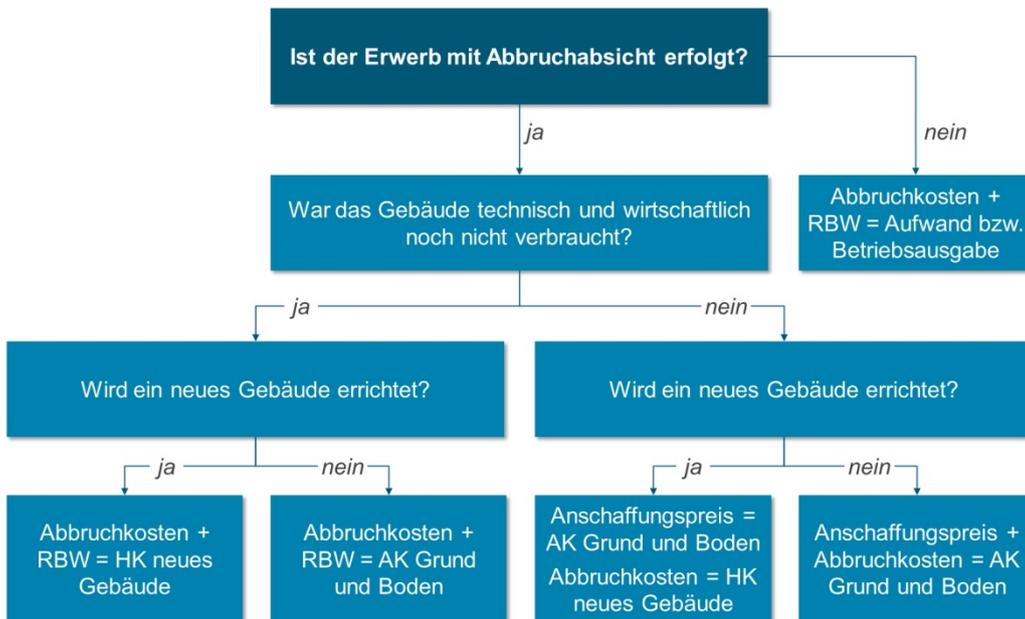
Im Falle eines Erwerbs in Abbruchabsicht, ist weiterhin zu unterscheiden, ob das Gebäude technisch und wirtschaftlich noch nicht verbraucht oder aber objektiv wertlos war.

Wird anstelle eines wertlosen Gebäudes ein neues Gebäude errichtet, entfallen die gesamten Anschaffungskosten auf den Grund und Boden und die Abbruchkosten sind Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des neuen Gebäudes. Für den Fall, dass ein verbrauchtes Gebäude abgerissen wird, aber dies in keinen Zusammenhang mit der Errichtung eines neuen Gebäudes steht, sind die Abbruchkosten in voller Höhe den Anschaffungskosten für den Grund und Boden zuzurechnen (vgl. BFH v. 15.02.1989).

War ein abgerissenes Gebäude hingegen noch nicht verbraucht, gehören die Abbruchkosten und darüber hinaus auch der Buchwert des abgebrochenen Gebäudes zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten des neuen Gebäudes (vgl. BFH v. 20.04.1993).

Lediglich im Falle eines Erwerbs ohne Abbruchabsicht sind die Abbruchkosten sowie ein möglicher Restbuchwert Aufwand bzw. Betriebsausgaben, weil das Gebäude aus dem Vermögen des Kaufmanns ausscheidet (vgl. BFH v. 01.12.1992). Dies erfolgt in der Steuerbilanz im Wege einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 S. 7 EStG (vgl. BFH v. 31.08.1993).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Beweis des ersten Anscheins weitreichende Konsequenzen für die Handels- und Steuerbilanz nach sich zieht. Gelingt es dem Bilanzierenden den Gegenbeweis zu führen, z. B. indem er nachweist, dass sich der Abbruch aus einem ungewöhnlichen Geschehensablauf ergeben hat, kann er hierdurch in vielen Fällen erhebliche Einsparpotenziale realisieren.



Autor und Kontakt:



**René Witzel**  
Wirtschaftsprüfer

Tel.: +49 69 366002-217  
rene.witzel@bakertilly.de

## H. Gute Nachrichten für ausländische, private Immobilieneigentümer?

Eines der Risiken, die sich aus dem Eigentum von ausländischem Immobilienvermögen ergeben, lag schon immer in den unterschiedlichen Erbschaftsregelungen der verschiedenen Länder im Hinblick auf den Eigentumsübergang im Todesfall. Es hat sich daher seit jeher bewährt, diesbezüglich einen ortsansässigen Berater hinzuzuziehen und einen nach den Regelungen des jeweiligen Landes geltenden letzten Willen zu verfassen, um im Todesfall etwaige Komplikationen zu verringern.

Die ab 17. August 2015 geltende Änderung des Europarechts – genannt Brüssel 4 – wird womöglich den Besitz von Immobilien in anderen EU-Staaten vereinfachen. Nach den neuen Regelungen kann jeder die für die Übertragung seines Eigentums geltende EU-Rechtsordnung frei wählen. Während Großbritannien (gemeinsam mit Irland und Dänemark) sich für einen Ausstieg aus dieser Regelung entschieden haben, gelten die neuen Vorschriften für in anderen EU-Staaten gelegene Immobilien. Standardmäßig greifen die Rechtsvorschriften des Landes, in dem der Verstorbene seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Diese Standardregelung kann jedoch außer Kraft gesetzt werden, durch die oben genannte Wahlmöglichkeit oder in Fällen, in denen die Ver-

bindungen des Verstorbenen zu einem anderen Staat bedeutend stärker sind als zu dem Staat seines gewöhnlichen Aufenthalts.

Die Einführung von Brüssel 4 ist eine willkommene und pragmatische Vereinfachung, die jedoch mögliche Fragestellungen aufwirft, die aus den Normen zur Behandlung der Übertragung im Todesfalle der unterschiedlichen Staaten stammen.

Einer der größten daraus resultierenden Vorteile besteht darin, dass britische Staatsbürger mit Immobilien in Europa nicht mehr länger durch die Vorschriften des in vielen europäischen Ländern geltenden „Pflichtteilsrechts“ wie z. B. in Frankreich gebunden sind, nach denen die Immobilie nur an bestimmte Familienmitglieder (für gewöhnlich die Kinder) vererbbar ist. Dies eröffnet unter Umständen die Möglichkeit einer bis dato nicht möglichen britischen Erbschaftsteuerplanung.

Während es sich bei Brüssel 4 eindeutig um gute Nachrichten handelt, ist nach wie vor Sorgfalt geboten um sicherzustellen, dass sowohl die regionalen steuerrechtlichen Vorschriften als auch die britische Erbschaftsteuer ordnungsgemäße Anwendung finden. Professionelle Berater sind sich darüber einig, dass zum momentanen Zeitpunkt noch nicht abgeschätzt werden kann, welche Auswirkungen einige Aspekte der Neuregelung auf die Praxis haben werden. Vom Standpunkt nicht-britischer Investoren mit Immobilien in Großbritannien die Opt-Out-Ausübung durch Großbritannien bedeutet die keinerlei Änderungen, so dass für diesen Fall immer noch britisches Recht relevant ist.

Brüssel 4 ist daher ein guter Anlass, die im Hinblick auf Ihr im EU-Ausland liegendes Immobilienvermögen getroffene Regelung zu überprüfen.

### **MHA MacIntyre Hudson**

MHA MacIntyre Hudson hat sich auf die Immobilien- und Baubranche spezialisiert. Wir glauben, dass die Zusammenarbeit mit Finanzberatern und Strategen mit einem umfassenden Verständnis dieser Branche Ihnen nicht nur zu einem schnelleren Wachstum verhelfen wird, sondern auch dazu beitragen wird, Ihr Vermögen zu sichern. Weitere Informationen erhalten Sie unter [www.macintyreHUDSON.co.uk](http://www.macintyreHUDSON.co.uk).

*Autor und Kontakt:*



**Jay Boyce**  
Partner  
MHA MacIntyre Hudson  
Tel.: +44 121 2360465  
[jay.boyce@mhllp.co.uk](mailto:jay.boyce@mhllp.co.uk)

---

#### **Impressum**

Baker Tilly Roelfs AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Cecilienallee 6-7, 40474 Düsseldorf

#### **Hinweis**

Die in diesem Newsletter enthaltenen Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst. Eine Haftung kann trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden. Die Ausführungen dienen ausschließlich der allgemeinen Information und können daher eine qualifizierte, fachliche Beratung im Einzelfall weder ganz noch teilweise ersetzen. Baker Tilly Roelfs steht Ihnen dazu gerne zur Verfügung.

#### **Über Baker Tilly Roelfs**

Baker Tilly Roelfs gehört zu den größten partnerschaftlich geführten Beratungsgesellschaften Deutschlands und ist unabhängiges Mitglied im weltweiten Netzwerk Baker Tilly International. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater sowie Unternehmensberater bieten gemeinsam mittelständischen Unternehmen, öffentlichen Institutionen und vermögenden Personen ein breites Spektrum individueller und innovativer Beratung an.

Baker Tilly Roelfs entwickelt Lösungen, die exakt auf jeden einzelnen Mandanten ausgerichtet sind und setzt diese mit höchsten Ansprüchen an Effizienz und Qualität um. Auf Basis einer unternehmerischen Beratungsphilosophie stellen die mandatsverantwortlichen Partner interdisziplinäre Teams aus Spezialisten zusammen, die den jeweiligen Projektanforderungen genau entsprechen. Die interdisziplinären Kompetenzen sind gebündelt in den Competence Centern Financial Services, Fraud • Risk • Compliance, Health Care, Private Clients, Public Sector, Real Estate, Restructuring, Schifffahrt, Sport, Transactions, Valuation sowie Versorgungseinrichtungen. In Deutschland ist Baker Tilly Roelfs mit 1.050 Mitarbeitern an zwölf Standorten vertreten. Für die Beratung auf globaler Ebene sorgen 154 Partnerunternehmen mit über 27.000 Mitarbeitern in 133 Ländern innerhalb des weltweiten Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften Baker Tilly International.

[www.bakertilly.de](http://www.bakertilly.de)