

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 51

Übertragung von Immobilien im Steuerrecht

Vorteilhafte Gestaltungsvarianten und
risikobasierte Steuerplanung

Von

Dipl.-Finw. Bernd Meyer

Steuerberater

Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. Dornbach Treuhand GmbH

und

Dipl.-Kfm. Jochen Ball

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Gesellschafter-Geschäftsführer der Dr. Dornbach Treuhand GmbH

2., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 15488 3](http://ESV.info/978_3_503_15488_3)

1. Auflage 2011

2. Auflage 2013

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15488 3

eBook: ISBN 978 3 503 15489 0

Alle Rechte vorbehalten.

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Vorwort zur 2. Auflage

Dem Leser sei Dank, dass er innerhalb kurzer Zeit eine Neuauflage unseres Werkes ermöglicht hat. Es wurde allerdings Zeit. Denn Stillstand ist dem Steuerrecht fremd, erst recht, wenn es um die Übertragung von Immobilien geht, die aus ertrag-, schenkungs-, umsatz- sowie grunderwerbsteuerlicher Sicht zu beleuchten sind. So mussten wir umfangreiche Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen sowie Schrifttum einarbeiten, was über Tausend Fußnoten augenfällig belegen.

Besonderes Augenmerk haben wir auf die Übertragung von Immobilien in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG gerichtet (Rz. 22 f.). Hier sind neue Spielregeln zu beachten, wenn der Vorgang entweder als Einlage oder Veräußerung behandelt werden soll, eine Unterscheidung, die im Einzelfall mit gravierenden steuerlichen Folgen verbunden sein kann. Die Grenzlinie hat sich hier zugunsten der Veräußerung verschoben. Eine schlichte Einlage gelingt nur noch unter engen Voraussetzungen. Bemerkenswert ist auch, dass nach der Rechtsprechung des BFH die Einbringung verlustintensiver Immobilien wegen des damit einhergehenden Wechsels der Einkunftsart die Einkunftszielungsabsicht beenden kann, was zur Streichung von Vermietungsverlusten führt (Rz. 39). Neues ist ebenso zur Übertragung von § 6b-Rücklagen zu berichten. Sie scheidet, wenn die Rücklage in der beim Finanzamt eingereichten Bilanz des veräußernden Betriebes, auch versehentlich, nicht aufgelöst wurde (Rz. 68). Ein kaum noch steigerungsfähiger Formalismus. Andererseits hat sich der BFH mit dem Thema teilentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen sowie der Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach vorheriger Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen beschäftigt und eine für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Position bezogen (Rz. 115 f.). Hier mussten wir jedoch kurz vor Drucklegung feststellen, dass die Finanzverwaltung wegen anhängiger Verfahren derzeit nicht bereit ist, dieser Rechtsprechung zu folgen. Damit kann in einschlägigen Fällen eine gestaltungssichere Vermögensübertragung nicht erreicht werden. Der weiteren Entwicklung ist mit Spannung entgegenzusehen.

Im Umsatzsteuerrecht haben wir die Behandlung des Vorbehalts- sowie Zuwendungsnißbrauchs aufgenommen (Rz. 259 f. und Rz. 265 f.). Sie führt in der Literatur ein Schattendasein, sollte jedoch nicht völlig vernachlässigt werden. Abschließend war über die gesetzgeberische Entwicklung von Immobilien zu berichten, die teilweise eigenen Wohnzwecken dienen. Ihre Behandlung hat sich seit dem 1. 1. 2011 grundlegend geändert (Rz. 413 f.). Der betroffene Personenkreis muss nunmehr vor allem darauf achten, betreffende Immobilien vorsorglich

Vorwort

vollständig dem Unternehmensvermögen zuzuordnen. Andernfalls entstehen beim späteren Nutzungswechsel Nachteile durch Wegfall der Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG (Rz. 382).

Wir bitten abschließend um Nachsicht, dass trotz gesteigerten Umfangs des Werkes auf rund 500 Seiten nicht alle Übertragungsvarianten berücksichtigt werden konnten. Für Anregungen aus dem Leserkreis sind wir daher sehr verbunden.

Bad Homburg v.d.H., im Oktober 2013

Bernd Meyer
Jochen Ball

Vorwort zur 1. Auflage

Immobilien sind häufig Gegenstand von Vermögenübertragungen. Die Beteiligten haben dabei neben zivilrechtlichen vor allem steuerliche Fragestellungen zu bewältigen, die sich in ihrer Bedeutung nicht immer vollständig und insbesondere rechtzeitig offenbaren. Für eine Rückkehr zum früheren Rechtszustand ist es dann häufig zu spät. Das gilt vor allem, wenn das Finanzamt nach Jahren eine als richtig empfundene und tatsächlich gelebte Rechtsauffassung ganz oder teilweise verwirft.

Das vorliegende Werk will die Intensität solcher Enttäuschungen, verbunden mit evtl. erheblichen finanziellen Risiken, spürbar reduzieren. Daher bleibt es nicht aus, gelegentlich tief in materiell-rechtliche Detailfragen einzudringen und die erwogenen Gestaltungsmöglichkeiten gegeneinander abzuwägen. Hilfreich ist in diesem Zusammenhang die Orientierung an konkreten, in unserer Beratungspraxis tatsächlich erprobten Übertragungsvarianten, zahlreichen praxisbezogenen Beispielen sowie die Verwendung zusammenfassender Übersichten und Schaubilder.

Die Palette potentieller Übertragungsvarianten ist breit gefächert. Immobilien können zunächst als solche schlichtweg verschenkt, entgeltlich oder teilentgeltlich übertragen werden. Dabei ist die Versorgung des Übergebers im Bedarfsfall durch Nießbrauch bzw. Quotennießbrauch oder lebenslängliche wiederkehrende Leistungen gewährleistet. Dabei muss unterschieden werden, ob die Immobilie im Übertragungszeitpunkt zum Privat- oder Betriebsvermögen gehört und ob im letztgenannten Fall diese Eigenschaft bislang evtl. nicht erkannt wurde. Besondere Aufmerksamkeit verdient die unentdeckte Betriebsaufspaltung. Sie kann mit Vollzug der Immobilienübertragung neben einer ungewollten Entnahme der Immobilie auch eine Entnahme der ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehörenden GmbH-Anteile bewirken. Die mit einer solchen Gewinnrealisierung verbundenen steuerlichen Folgen können zu gravierenden finanziellen Belastungen führen, falls sich über Jahrzehnte hinweg stille Reserven angesammelt haben, die zu allem Unglück nicht in eine § 6b-Rücklage eingestellt werden dürfen. Vermögenübertragungen müssen daher routinemäßig die Prüfung einschließen, ob die betreffende Immobilie in Form einer Betriebsaufspaltung steuerverstrickt ist.

Je nach Sachverhalt und Zielvorstellungen der Beteiligten bietet sich alternativ an, die Immobilie nicht „nackt“ zu übertragen, sondern zunächst in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG einzubringen mit erst anschließender Übertragung der gesamten KG-Beteiligung oder nur eines Teiles davon. Wiederum eröffnet sich

Vorwort

die breite Gestaltungspalette einer Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt bzw. lebenslängliche wiederkehrende Veräußerungs- sowie Versorgungsleistungen. Besonders attraktiv ist hier, dass der Eigentümer bei entsprechender teil- oder vollentgeltlicher Einbringung die Immobilie praktisch an sich selbst veräußert. Dadurch kann neues AfA-Potential geschaffen oder private Verbindlichkeiten als Kaufpreisbestandteil in den einkunftsrelevanten Bereich verlagert werden. Allerdings tangieren derartige Dispositionen den Regelungsbereich privater Veräußerungsgeschäfte, so dass ggf. eine unentgeltliche Übertragung angeraten ist. Schließlich hat sich die GmbH & Co. KG bewährt, potentiell drohende Gewinnrealisierungen durch Wegfall der Betriebsaufspaltung zu vermeiden. Als solche überlagert sie die Betriebsaufspaltung und vermeidet überraschende Steuerbelastungen aufgrund sachlicher oder personeller Entflechtung von Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft.

Besonders diffizil ist die Übertragung von KG-Anteilen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge. Der Weg erwünschter Steuerneutralität ist mitunter vermint, wenn vorhandenes Sonderbetriebsvermögen quotal, unter- oder überquotal mit übertragen wird bzw. gänzlich beim Schenker verbleibt oder von diesem zuvor in ein anderes Betriebsvermögen ausgelagert wurde (Gesamtplanrechtssprechung!). Hinzu kommen interessante schenkungsteuerliche Aspekte, die hinreichend bedacht werden müssen. Nur eine umfassende Betrachtung aller relevanten Steuerarten führt hier zu sinnvollen Übertragungsergebnissen.

Das vorliegende Werk richtet sich an denjenigen, der aus Beratungssicht Immobilienübertragungen begleitet. Möge es in dieser Eigenschaft nach Maßgabe der Zielvorstellungen der Vertragsparteien den Weg für eine steuerlich risikofreie Übertragung ebnen. Dazu haben wir die vorhandene Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen und das einschlägige Schrifttum intensiv ausgewertet, wie die nahezu 1.000 Fußnoten dokumentieren. Natürlich ist uns bewusst, dass die Rechtsentwicklung gerade im Immobilienbereich nicht stillsteht, wie die jüngst verhinderten Restriktionen zu § 6b EStG im Jahressteuergesetz 2010 augenfällig belegen. Der Berater bleibt daher gefordert, stets die aktuellen Entwicklungen zu verfolgen.

Die Idee zu unserem Werk geht auf Frau Rechtsanwältin Dipl.-Ök. Brigitte Batke-Spitzer M.A. zurück, der wir besonderen Dank schulden. Ihre unermüdlichen Anregungen im Rahmen einer gleichnamigen Seminarreihe haben es letztlich geprägt und die Zuversicht gestärkt, sich diesem anspruchsvollen Thema zu stellen. Ob es erfolgreich bewältigt wurde, muss der Leser entscheiden.

Anregungen und Kritik aus dem Leserkreis nehmen wir gerne entgegen.

Bad Homburg, im Januar 2011

Bernd Meyer
Jochen Ball

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	25
A. Immobilien in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG im Ertrag- und Schenkungsteuerrecht	29
I. Übertragung privater Immobilien in das Betriebsvermögen einer GmbH & Co. KG	29
1. Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG	31
1.1. Erfordernis gewerblicher Prägung im Zeitpunkt der Immobilien- einbringung	31
1.1.1. Kriterien gewerblicher Prägung	31
1.1.2. Bedeutung der Eintragung ins Handelsregister für die gewerbliche Prägung	31
1.1.3. Rechtsfolgen der Immobilieneinbringung vor oder nach Eintragung der KG ins Handelsregister	32
1.1.3.1. Einbringung der Immobilie vor Eintragung ins Handelsregister	32
1.1.3.2. Einbringung der Immobilie nach Eintragung ins Handelsregister	33
1.2. Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am KG-Vermögen ..	33
2. Überführung von Privatimmobilien ins Betriebsvermögen	34
2.1. Varianten der Immobilieneinbringung in die Personengesellschaft ..	34
2.2. Übertragung als privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG	35
2.2.1. Zum sachlichen Anwendungsbereich des § 23 EStG	35
2.2.2. Behandlung eigengenutzter sowie gemischt-genutzter Immobilien gem. § 23 EStG	36
2.2.3. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	37
2.3. Einlage in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG vor dem 1. 7. 2009	39
2.3.1. Übertragung in das Gesamthandsvermögen als steuerneutrale Sacheinlage	39
2.3.2. Zur Höhe der AfA nach Einlage des Wirtschaftsguts ins Betriebsvermögens	41
2.4. Einlage ins Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG nach dem 30. 6. 2009	44

Inhaltsverzeichnis

2.4.1.	Entwicklung in der jüngeren BFH-Rechtsprechung	44
2.4.2.	Übernahme der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	45
2.4.2.1.	Zur Entwicklung der Verwaltungsauffassung	45
2.4.2.2.	Abgrenzung der Veräußerung von einer (verdeckten) Einlage nach dem BMF-Schreiben vom 11.7.2011	46
2.4.3.	Verbleibende Fälle potentieller Einlage (anstatt Veräußerung) in die KG	52
2.4.3.1.	Einlage nur gegen Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto	52
2.4.3.2.	Einlage in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der KG-Gründung oder einer Kapitalerhöhung	53
2.4.3.3.	Immobilieneinbringung gegen Gutschrift auf dem Rücklagenkonto bei mehreren Gesellschaftern	55
2.4.4.	Immobilieneinbringung in eine Familien-KG	55
2.4.4.1.	Einbringung in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	55
2.4.4.2.	Einbringung in eine nicht gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	57
2.5.	Veräußerung an die GmbH & Co. KG	59
2.5.1.	Schöpfung neuen AfA-Potentials als positiver Nebeneffekt der Veräußerung	59
2.5.2.	Begründet die Übertragung von Immobilien auf die GmbH & Co. KG einen gewerblichen Grundstückshandel?	60
2.5.3.	Beendigung der Einkünfterzielungsabsicht durch Übertragung einer Immobilie auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	63
2.5.3.1.	Keine Fortsetzung der Einkünfterzielung durch gewerblich geprägte Personengesellschaft	63
2.5.3.2.	Fortbestehende Einkünfterzielung durch eine nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft	64
2.6.	Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG	65
2.6.1.	Latentes Besteuerungsrisiko der Betriebsaufspaltung	65
2.6.2.	Bedeutung der Betriebsaufspaltung für eine Umstruk- turierung	68
2.6.3.	Übertragung der zum Besitzunternehmen gehörenden Immobilie auf die GmbH & Co. KG	69
2.6.3.1.	Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 EStG	69
2.6.3.2.	Risiko der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens?	70
2.6.3.3.	Einbringung des gesamten Besitzunternehmens in eine GmbH & Co. KG gem. § 24 UmwStG	73
2.6.3.4.	Übertragung der Betriebsgesellschaft in das Gesamthands- vermögen einer GmbH & Co. KG	77
2.6.3.4.1.	Zwingende Einbringung zum Buchwert	77

Inhaltsverzeichnis

2.6.3.4.2. Beginn einer dreijährigen Sperrfrist bei Buchwertfortführung	78
2.6.3.4.3. Rechtsfolgen der Anteilsübertragung auf die GmbH & Co. KG	78
2.6.4. Behandlung von Verbindlichkeiten des Besitzunternehmens	79
2.6.5. Zugehörigkeit von Grundstücken zum Besitzunternehmen	80
2.6.6. Immobilien im Miteigentum des Besitzunternehmers	81
2.6.7. Entstehung einer Betriebsaufspaltung durch Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	83
3. Bildung und Übertragung von § 6b-Rücklagen durch die GmbH & Co. KG	85
3.1. Grundzüge der Bildung von § 6b-Rücklagen	85
3.2. Die bilanzielle Darstellung der § 6b-Rücklage	87
3.2.1. Bisherige Verwaltungsauffassung (Bilanzerstellung bis zum 31.3.2008)	87
3.2.2. Zwischenzeitliche Änderung der Verwaltungsauffassung (Bilanzerstellung nach dem 31.3.2008)	88
3.2.3. Erneute Änderung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	90
3.2.4. Fortschreibung negativer Ergänzungsbilanzen in Folgejahren	90
3.2.5. Rücklagenübertragung bei Identität von veräußertem und angeschafftem Wirtschaftsgut	90
3.2.6. Ausübung des Wahlrechts steuerfreier Übertragung von § 6b-Rücklagen auf ein Reinvestitionsgut	92
4. Behandlung von Erhaltungsaufwendungen	93
4.1. Entstehung des Erhaltungsaufwandes vor Immobilienübertragung auf die GmbH & Co. KG	93
4.2. Entstehung des Erhaltungsaufwandes nach Immobilienübertragung auf die GmbH & Co. KG	94
4.3. Bagatellgrenze von 4.000 € für jede einzelne Baumaßnahme	95
5. Übertragung von Immobilien ins Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der GmbH & Co. KG	96
6. Behandlung von Verbindlichkeiten des Gesellschafters	97
6.1. Verbindlichkeiten mit Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie	97
6.1.1. Übernahme der Verbindlichkeiten ins Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen	97

Inhaltsverzeichnis

6.1.2.	Zinsabzug bei Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	99
6.1.3.	Behandlung teilwertüberschreitender Verbindlichkeiten ..	100
6.1.4.	Bedeutung teilentgeltlicher Veräußerung für § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.....	102
6.1.5.	Abzugsbegrenzung gem. § 15a EStG	103
6.2.	Verbindlichkeiten ohne Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie	104
7.	Vorbehaltsnießbrauch als Sonderform der Immobilienübertragung auf die KG.....	105
7.1.	Ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchers	106
7.1.1.	Verbleib der KG-Anteile beim einbringenden Gesellschafter	106
7.1.2.	Spätere Übertragung der KG-Anteile	108
7.1.2.1.	Nießbrauch unter fremden Dritten	108
7.1.2.2.	Nießbrauch unter nahen Angehörigen	110
7.2.	Ertragsteuerliche Behandlung der aufnehmenden GmbH & Co. KG	110
7.3.	Empfehlungen zur Immobilienübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	111
8.	Zusammenfassung der ertragsteuerlichen Ergebnisse.....	111
9.	Umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG	113
9.1.	Unterscheidung zwischen steuerpflichtig und steuerfrei vermieteten Immobilien	113
9.2.	Vorsteuerkorrektur gem. § 15 a UStG beim einbringenden Gesellschafter.....	115
9.3.	Behandlung der unentgeltlichen Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG als umsatzsteuerbare Lieferung	115
9.3.1.	Rechtsfolgen für den einbringenden Gesellschafter	115
9.3.2.	Rechtsfolgen für die übernehmende GmbH & Co. KG	116
9.3.3.	Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuer sowie der Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG	117
9.4.	Gewährung von Gesellschaftsrechten als umsatzsteuerbarer Vorgang?	119
10.	Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Einbringung von Immobilien in die GmbH & Co. KG	120
11.	Gewerbsteuerliche Beurteilung der GmbH & Co. KG	120
11.1.	Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht.....	121
11.2.	Voraussetzung erweiterter Kürzung von Grundstückserträgen	122