

STEUERRECHT UND  
STEUERBERATUNG



Meyer/Ball

# Übertragung von Immobilien im Steuerrecht

Vorteilhafte Gestaltungsvarianten  
und risikobasierte Steuerplanung

2., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG



# 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**

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter  
[ESV.info/978 3 503 15489 0](http://ESV.info/978_3_503_15489_0)

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](http://www.ESV.info)

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks  
und dem gedruckten Werk Abweichungen,  
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

## 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 Einkunftserzielungsabsicht beenden kann, was zur Streichung von Vermietungsverlusten führt (Rz. 39). Neues ist ebenso zur Übertragung von § 6b-Rücklagen zu berichten. Sie scheitert, 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 Umsatzsteuerteil haben wir die Behandlung des Vorbehalts- sowie Zuwendungsnießbrauchs 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 Vermögensübertragungen. 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. Vermögensübertragungen 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
<b>A. Immobilien in der Rechtsform einer GmbH &amp; Co. KG im Ertrag- und Schenkungsteuerrecht .....</b>	<b>29</b>
<b>I. Übertragung privater Immobilien in das Betriebsvermögen einer GmbH &amp; Co. KG .....</b>	<b>29</b>
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 Betriebsvermögen .....	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 Einkunftserzielungsabsicht durch Übertragung einer Immobilie auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG . . . . .	63
2.5.3.1.	Keine Fortsetzung der Einkünfteerzielung durch gewerblich geprägte Personengesellschaft . . . . .	63
2.5.3.2.	Fortbestehende Einkünfteerzielung 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 Grundstückübertragung 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

## *Inhaltsverzeichnis*

11.3. Zum Merkmal „ausschließlicher“ Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes .....	122
11.4. Schädlichkeit der Beteiligung an Personengesellschaften .....	123
11.4.1. Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft .....	123
11.4.2. Beteiligung an einer nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft .....	124
12. Schenkungsteuerliche Beurteilung der Immobilieneinbringung .....	126
<b>II. Ertragsteuerliche Behandlung der Übertragung von Kommanditanteilen auf die nachfolgende Generation .....</b>	<b>127</b>
1. Einkommensteuerliche Behandlung unentgeltlicher Übertragung von KG-Anteilen .....	128
1.1. Varianten der Anteilsübertragung .....	128
1.2. Der Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG .....	128
1.2.1. Sonderbetriebsvermögen als zwingender Bestandteil des Mitunternehmeranteiles .....	129
1.2.2. Sonderbetriebsvermögen als wesentliche Betriebsgrundlage .....	131
1.2.3. Bedeutung der fünfjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG .....	133
1.2.4. Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ..	135
1.2.4.1. Risiken überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen bei Existenz von Verbindlichkeiten .....	135
1.2.4.2. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach der Trennungs- oder Einheitstheorie .....	137
1.2.4.3. Vorrangige Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nach der Rechtsprechung des BFH .....	139
1.2.5. Schädliche Verfügungen im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung bei zurückbehaltenem Sonderbetriebsvermögen .....	140
1.2.5.1. Wegfall der Buchwertübertragung .....	140
1.2.5.2. Überführung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen .....	140
1.2.5.3. Entwicklung der Rechtsprechung zur schädlichen Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen .....	142
1.2.5.4. Unschädliche Auslagerungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften .....	143
1.2.5.5. Exkurs – Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei qualifizierter Nachfolgeklausel .....	144
1.2.6. Vermeidung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG durch Vorbehaltsnießbrauch am Sonderbetriebsvermögen ..	144

## *Inhaltsverzeichnis*

1.2.6.1.	Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen des Vorbehaltsnießbrauchs .....	145
1.2.6.1.1.	Behandlung während der Dauer des Nießbrauchs .....	145
1.2.6.1.2.	Der ertragsteuerlich neutrale Tod des Vorbehaltsnießbrauchers .....	146
1.2.6.2.	Nießbrauch zugunsten Gesamtberechtigter gem. § 428 BGB .....	148
1.2.6.3.	Zur vertraglichen Ausgestaltung des Nießbrauchs .....	151
1.2.7.	Gestaltungsrisiko bei wirtschaftlichem Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers. ....	151
1.3.	Behandlung betrieblicher (Alt-)Verbindlichkeiten des Übergebers. .	153
1.4.	Sonderbetriebsvermögen als Chance oder Steuerrisiko .....	155
1.4.1.	Drohende Besteuerung eines Entnahmegewinnes beim Erblasser .....	155
1.4.2.	Maßnahmen zur Vermeidung eines Entnahmegewinnes beim Erblasser .....	156
1.4.3.	Das sog. „Ausgliederungsmodell“ als Gestaltungsalternative? .....	157
1.4.3.1.	Gewinnrealisierung aufgrund der sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH .....	157
1.4.3.2.	Erleichterte Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen vor Übertragung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteiles .....	158
1.4.4.	Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (Doppelgesellschaft) .....	162
1.4.4.1.	Steuerneutrale Vermögensübertragung auf die neue Besitz-Personengesellschaft. ....	162
1.4.4.2.	Nachgelagerte Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung .....	163
1.4.4.3.	Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist durch nachgelagerte Entstehung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung? .....	164
1.4.4.4.	Vor- und Nachteile einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung .....	165
1.5.	Spätere Übertragung des beim Schenker verbliebenen Mitunternehmeranteiles .....	167
1.5.1.	Bedeutung des früher zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens. ....	167
1.5.2.	Gestufte generationenübergreifende teilentgeltliche Veräußerung von KG-Anteilen .....	170
1.6.	Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragung von KG-Anteilen .....	171
1.6.1.	Übernahme eines negativen Kapitalkontos als Schenkung oder teilentgeltlicher Erwerb .....	172

## *Inhaltsverzeichnis*

1.6.2.	Teilentgelt bis zur Höhe des Buchwerts des Kapitalkontos .....	174
1.6.3.	Bedeutung teilentgeltlichen Erwerbs für den Beschenkten .....	174
1.7.	Einkommensteuerliche Behandlung der Übertragung von KG-Anteilen unter Nießbrauchvorbehalt .....	175
1.7.1.	Nießbrauchsvorbehalt steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen .....	175
1.7.2.	Der nießbrauchbelastete Kommanditist als Mitunternehmer .....	176
1.7.3.	Die laufende Besteuerung von Kommanditist und Nießbraucher .....	178
1.7.3.1.	Die Gewinnverteilung zwischen Nießbraucher (Schenker) und Kommanditist (Beschenkter) .....	178
1.7.3.2.	Die Behandlung des Kommanditisten (Beschenkter) .....	179
1.7.3.3.	Ertragsteuerliche Folgen bei Wegfall des Nießbrauchs ..	179
1.7.3.4.	Der Vorbehaltsnießbraucher als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG .....	180
1.7.3.4.1.	Notwendigkeit der Bestellung eines Vollrechtsnießbrauchs .....	180
1.7.3.4.2.	Rechtsfolgen bei fehlender Mitunternehmereigenschaft ..	181
1.7.3.4.3.	Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 EStG beim Vorbehaltsnießbraucher .....	182
1.7.4.	Sukzessiver Hinzuerwerb nicht privilegierter Kommanditanteile aus schenkungsteuerlicher Sicht .....	182
1.7.4.1.	Die Auffassung des Hessischen Finanzgerichts im Urteil vom 2. Juli 2008 .....	183
1.7.4.2.	Getrennte Beurteilung geschenkter und vorhandener Gesellschaftsanteile im BFH-Urteil vom 23. Februar 2010 ..	183
1.8.	Die Versorgung des Übergebers durch wiederkehrende Leistungen ..	184
1.8.1.	Die wiederkehrenden Leistungen im Überblick .....	184
1.8.2.	Versorgung durch Veräußerungsrente .....	185
1.8.2.1.	Das Besteuerungswahlrecht des Veräußerers .....	185
1.8.2.1.1.	Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung und laufender Besteuerung .....	186
1.8.2.1.2.	Wahlrechtsausübung zugunsten einer Sofortbesteuerung ..	187
1.8.2.1.3.	Wahlrechtsausübung zugunsten laufender Besteuerung ..	189
1.8.2.2.	Risiken bei der Ausübung des Wahlrechtes .....	189
1.8.2.3.	Anwendungsbereich des Wahlrechtes .....	190
1.8.3.	Behandlung ausländischer Leistungsempfänger bei Sofortbesteuerung der wiederkehrenden Leistungen .....	191
1.8.3.1.	Besteuerung von Veräußerungsleibrenten ab 1. Januar 2005 .....	192

## *Inhaltsverzeichnis*

1.8.3.2.	Besteuerung von dauernden Lasten . . . . .	192
1.8.3.3.	Behandlung in Fällen laufender Besteuerung der wiederkehrenden Leistungen . . . . .	193
1.8.4.	Versorgung durch wiederkehrende Bezüge . . . . .	193
1.8.4.1.	Kriterien der Behandlung als Versorgungsleistung . . . . .	193
1.8.4.2.	Versorgungsleistungen bei Übertragung von Anteilen an einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG. . . . .	194
1.8.4.3.	Steuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen . . . . .	196
1.8.4.3.1.	Behandlung des Versorgungsberechtigten . . . . .	196
1.8.4.3.2.	Behandlung beim Versorgungsverpflichteten . . . . .	196
1.8.4.4.	Nachträgliche Umschichtung des übertragenen Vermögens	197
1.8.4.4.1.	Begünstigte Vermögensumschichtungen . . . . .	197
1.8.4.4.2.	Übertragung von Teilen des übernommenen Vermögens .	198
1.8.4.4.3.	Unterbrechung bzw. Ablösung der Zahlungs- verpflichtung . . . . .	199
1.8.5.	Behandlung bei fehlendem inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers bzw. Leistungsverpflichteten . . . . .	199
1.8.6.	Risiken der dauernden Last und ihre Abgrenzung zur Leibrente . . . . .	201
1.8.7.	Durchführung des Versorgungsvertrages . . . . .	202
2.	Umsatzsteuerliche Folgen aus der Übertragung von KG-Anteilen. . . . .	203
3.	Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Anteilsübertragung . . . . .	203
<b>III.</b>	<b>Schenkungssteuerliche Behandlung der Übertragung von Anteilen an einer GmbH &amp; Co. KG . . . . .</b>	<b>204</b>
1.	Die schenkungssteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen. . . . .	204
2.	Grundzüge schenkungssteuerlicher Privilegierung von Betriebsvermögen. .	207
2.1.	Privilegierung durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag . . . . .	207
2.2.	Keine Privilegierung bei Existenz schädlichen Verwaltungs- vermögens . . . . .	208
2.3.	Was gehört zum schädlichen Verwaltungsvermögen? . . . . .	209
2.4.	Der Verwaltungsvermögenstest (50%-Grenze) . . . . .	210
2.4.1.	Zum Verwaltungsvermögenstest dem Grunde nach . . . . .	211
2.4.2.	Entnahme fremdfinanzierten Verwaltungsvermögens als Gestaltungsrisiko. . . . .	212
2.4.3.	Verwaltungsvermögenstest mit Sonderbetriebsvermögen . . . . .	214
2.5.	Zum Phänomen sog. „nicht betriebsnotwendigen“ Vermögens. . . . .	216
3.	Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist (Regelverschonung) . . . . .	217
3.1.	Wegfall der steuerlichen Privilegien . . . . .	217
3.2.	Gestaltungsmöglichkeiten trotz Verletzung der Sperrfrist . . . . .	219

## *Inhaltsverzeichnis*

4.	Die Bewertung des Betriebsvermögens .....	221
4.1.	Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens .....	221
4.2.	Eckpunkte des vereinfachten Ertragswertverfahrens .....	222
4.3.	Die Bewertung des betrieblichen Grundbesitzes .....	224
4.4.	Bewertung des Betriebes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren .....	225
4.5.	Bildung von Sonderbetriebsvermögen im Zuge der Anteilsübertragung .....	229
4.5.1.	Verbleib der Immobilie beim Schenker .....	229
4.5.2.	Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen .....	230
4.5.3.	Keine Nachsteuer bei vorzeitigem Wegfall des Nießbrauchs .....	230
4.5.4.	Steuerbelastungen bei gesonderter Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt. ....	231
4.5.5.	Ermittlung der Schenkungsteuerbelastung bei Anwendung des § 13a ErbStG .....	233
5.	Übertragung des beim Schenker verbliebenen Mitunternehmeranteiles. . .	234
5.1.	Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen .	234
5.2.	Steuervorteile durch Vermeidung der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen .....	236
<b>B.</b>	<b>Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt .....</b>	<b>239</b>
<b>I.</b>	<b>Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs an Privatimmobilien aus einkommensteuerlicher sowie schenkungsteuerlicher Sicht. ....</b>	<b>239</b>
1.	Steigerung oder Vernichtung von AfA-Potential .....	241
1.1.	Steigerung der Gebäude-AfA beim unentgeltlichen Erwerber durch entgeltliche Nießbrauchsablösung .....	241
1.1.1.	Behandlung von Ablösezahlungen in der Rechtsprechung des BFH .....	241
1.1.2.	Zur abweichenden Auffassung des Bayerischen Landesamtes für Steuern. ....	243
1.1.3.	Kritik an der Auffassung des Bayerischen Landesamts für Steuern .....	244
1.2.	Nießbrauchsvorbehalt zugunsten von Ehegatten als potentiell AfA-Problem .....	246
1.3.	Exkurs – Schenkungsteuerliche Behandlung des Ehegatten-Nießbrauchs .....	248
1.4.	Vernichtung von AfA-Potential durch teilentgeltliche Immobilienübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt .....	250
2.	Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG. ....	252

## *Inhaltsverzeichnis*

2.1.	Erhöhung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne durch Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs .....	252
2.1.1.	Nießbrauch als steuerpflichtige Wertschöpfungskomponente .....	252
2.1.2.	Entgeltliche Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs .....	254
2.1.3.	Verzicht auf die Ausübung des Nießbrauchs als Alternative zum Nießbrauchsverzicht .....	257
2.2.	Beseitigung des Privilegs steuerfreier Veräußerung eigengenutzter Immobilien durch Vorbehaltsnießbrauch .....	258
2.3.	Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes .....	261
2.3.1.	Behandlung von Schuldzinsen als Werbungskosten dem Grunde nach .....	261
2.3.2.	Zum Abzugszeitpunkt von Werbungskosten .....	265
2.3.3.	Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten durch die Gebäude-AfA .....	265
3.	Vorbehaltsnießbrauch an Immobilien des Betriebsvermögens .....	266
3.1.	Vorbehaltsnießbrauch am Grundbesitz unentgeltlich übertragener Einzelunternehmen .....	266
3.2.	Nießbrauchsvorbehalt bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen .....	268
3.2.1.	Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen .....	268
3.2.2.	Rechtsfolgen des Vorbehaltsnießbrauchs am Sonderbetriebsvermögen .....	269
3.2.2.1.	Buchwertübertragung ohne Anwendung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG .....	269
3.2.2.2.	Behandlung der Immobilie beim Beschenkten im Falle vollständiger Übertragung des Mitunternehmeranteiles. . .	269
4.	Schenkungssteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs .....	270
4.1.	Nießbrauchsvorbehalt zu Gunsten des Schenkers .....	270
4.2.	Nießbrauchsvorbehalt auch zugunsten des Schenker-Ehegatten . . .	274
5.	Schuldzinsenabzug beim Vorbehaltsnießbrauch .....	277
5.1.	Behandlung des Eigentümers während der Dauer des Vorbehaltsnießbrauchs .....	278
5.2.	Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchers .....	279
5.2.1.	Fortbestehender Zinsabzug bei unentgeltlicher Grundstücksübertragung .....	279
5.2.2.	Exkurs: Grundstücksfinanzierung beim Zuwendungsnießbrauch .....	280
5.2.3.	Zinsabzug bei entgeltlicher bzw. teilentgeltlicher Grundstücksübertragung .....	281
5.3.	Zinsabzug nach Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs durch Tod des Berechtigten .....	284

## *Inhaltsverzeichnis*

5.3.1.	Behandlung beim Nießbraucher verbliebener Verbindlichkeiten .....	284
5.3.2.	Späterer Schuldenübergang in Fällen des Mischnachlasses .....	285
5.3.3.	Schuldübernahme anlässlich früherer Immobilienübertragung .....	286
5.3.4.	Aufschiebend befristete Kaufpreiszahlungen .....	287
5.4.	Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs durch Abstandszahlung .....	288
5.4.1.	Bedeutung der Ablösung für die Gebäude-AfA .....	288
5.4.2.	Bedeutung der Ablösung für den weiteren Zinsabzug .....	291
<b>II.</b>	<b>Umsatzsteuerliche Behandlung des Nießbrauchsvorbehalts .....</b>	<b>292</b>
1.	Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs .....	292
1.1.	Keine Grundstückslieferung mangels Verschaffung der Verfügungsmacht .....	292
1.2.	Späterer Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs .....	294
2.	Behandlung des Zuwendungsnießbrauchs .....	298
2.1.	Nießbrauchbestellung als Entnahmetatbestand .....	298
2.2.	Der Zuwendungsnießbrauch im Grenzbereich zur Geschäftsveräußerung .....	299
<b>III.</b>	<b>Exkurs – Vorbehaltsnießbrauch und Grunderwerbsteuer .....</b>	<b>301</b>
<b>C.</b>	<b>Die Immobilie als Gegenstand privater Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG .....</b>	<b>303</b>
<b>I.</b>	<b>Steuerliche Privilegierung ganz oder teilweise eigengenutzter Immobilien .....</b>	<b>303</b>
1.	Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ .....	303
2.	Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ für die Steuerbefreiung des Grund u. Bodens .....	304
3.	Behandlung gemischt-genutzter Grundstücke .....	306
3.1.	Quotale Begünstigung des eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteiles .....	306
3.2.	Nachträgliche Erweiterung des eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteiles .....	307
3.3.	Nutzung von Gebäudeteilen durch Angehörige .....	308
4.	Behandlung im Miteigentum befindlicher Grundstücke .....	310
5.	Zur Intensität der gebotenen Eigennutzung .....	312

## *Inhaltsverzeichnis*

5.1.	„Ausschließliche“ Eigennutzung zwischen Anschaffung/ Fertigstellung und Veräußerung . . . . .	313
5.1.1.	Durchgehende Eigennutzung bis zur Veräußerung (bzw. ab Anschaffung/Fertigstellung)? . . . . .	313
5.1.2.	Zur Schädlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers . . . . .	314
5.2.	Eigennutzung im Jahr der Veräußerung sowie in den beiden vorangegangenen Jahren . . . . .	315
5.2.1.	Eigennutzung in den beiden vorangegangenen Jahren . . . . .	315
5.2.2.	Eigennutzung im Veräußerungsjahr . . . . .	316
5.2.3.	Entbehrlichkeit „ausschließlicher“ Eigennutzung . . . . .	317
5.3.	Räumliche Verlagerung eigengenutzter Flächen innerhalb desselben Gebäudes . . . . .	319
<b>II.</b>	<b>Einbringung von Grundstücken in ein Betriebsvermögen mit späterer Veräußerung aus dem Betriebsvermögen heraus. . . . .</b>	<b>320</b>
1.	Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen . . . . .	321
1.1.	Bedeutung des Einlagezeitpunktes . . . . .	321
1.2.	Einlage ins Betriebsvermögen . . . . .	322
1.3.	Einlage von „Wirtschaftsgütern“ . . . . .	325
1.4.	Einlage gemischt-genutzter Immobilien ins Betriebsvermögen . . . . .	325
2.	Ermittlung und Besteuerungszeitpunkt des Veräußerungsgewinnes. . . . .	327
2.1.	Teilwert als Ersatzbemessungslage . . . . .	327
2.2.	Besteuerungszeitpunkt . . . . .	328
2.3.	Sonderfälle der Gewinnermittlung . . . . .	330
2.3.1.	Abzug von Werbungskosten . . . . .	331
2.3.2.	Behandlung von Veräußerungskosten . . . . .	331
2.3.3.	Behandlung des Forderungsausfalls . . . . .	332
3.	Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft . . . . .	332
4.	Entnahme zuvor eingelegter Wirtschaftsgüter – Gesetzeslücke? . . . . .	333
5.	Zusammenfassung der Ergebnisse . . . . .	334
<b>III.</b>	<b>Die Einbeziehung von Neubauten in die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG . . . . .</b>	<b>335</b>
1.	Gebäudefertigstellung „innerhalb“ der 10-Jahresfrist . . . . .	336
2.	Einbeziehung „fertiggestellter Gebäude“ in die Besteuerung . . . . .	336
2.1.	Zum Begriff des Gebäudes . . . . .	336
2.2.	Veräußerung des fertiggestellten Gebäudes . . . . .	337
2.2.1.	Teilfertigstellung gemischt-genutzter Gebäude . . . . .	337
2.2.2.	Zum Begriff „Fertigstellung“ . . . . .	338
2.2.3.	Bedeutung der Gebäudeerrichtung in Bauabschnitten . . . . .	340

## *Inhaltsverzeichnis*

2.2.4. Nachträgliche Erweiterung fertiggestellter Bauabschnitte . . . . .	341
3. Behandlung im Miteigentum befindlicher Grundstücke . . . . .	341
4. Besonderheiten bei teilentgeltlich erworbenen Grundstücken . . . . .	343
<b>D. Schenkungsteuerliche Gestaltungen mit Immobilien . . . . .</b>	<b>345</b>
<b>I. Übertragung des selbstgenutzten Familienheims unter Ehegatten . . . . .</b>	<b>345</b>
1. Lebzeitige schenkweise Übertragung . . . . .	345
2. Übergang des Familienheimes durch Erbfall . . . . .	346
3. Soll das Familienheim verschenkt oder vererbt werden? . . . . .	348
4. Überkreuzschenkung als Gestaltungsalternative . . . . .	348
<b>II. Wertreduzierte Immobilienübertragung mit Hilfe eines KG-Nießbrauchs . . . . .</b>	<b>350</b>
1. Errichtung einer „Nießbrauchs-KG“ als Gestaltungsalternative. . . . .	350
2. Bewertung der Anteile an der Nießbrauchs-KG . . . . .	353
2.1. Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens. . . . .	353
2.2. Bedeutung der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens für die Nießbrauchs-KG . . . . .	355
3. Der „Verwaltungsvermögenstest“ bei der Nießbrauchs-KG. . . . .	357
4. Anwendung der Verschonungsregelung auf die Nießbrauchs-KG . . . . .	359
<b>E. Die Immobilie im Umsatz- und Grunderwerbsteuerrecht . . . . .</b>	<b>361</b>
<b>I. Die Umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilie . . . . .</b>	<b>361</b>
1. Übertragung von Immobilien im Umsatzsteuerrecht . . . . .	361
1.1. Die Grundstückslieferung . . . . .	362
1.1.1. Verzicht im Notarvertrag und Hinweise zur Vertragsgestaltung . . . . .	363
1.1.2. § 13b-Risiken für Kleinunternehmer . . . . .	363
1.2. Die Übertragung von Grundstücken als Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG). . . . .	365
1.2.1. Tatbestandsvoraussetzungen der Geschäftsveräußerung . . . . .	365
1.2.2. Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber trotz zurückbehaltener Wirtschaftsgüter des Veräußerers. . . . .	367
1.2.3. Geschäftsveräußerung bei vermieteten Immobilien . . . . .	370
1.2.3.1. Veräußerung der einzigen Immobilie des Verkäufers. . . . .	371

## *Inhaltsverzeichnis*

1.2.3.2.	Veräußerung einer von mehreren Immobilien des Verkäufers . . . . .	371
1.2.3.3.	Veräußertes Grundstück hat den Charakter von Vorratsvermögen . . . . .	371
1.2.3.4.	Vollständige oder nur teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie . . . . .	372
1.2.4.	Identität zwischen bisheriger und künftiger Immobilienutzung . . . . .	373
1.2.4.1.	Schädlichkeit fehlender Übernahme bestehender Pachtverträge . . . . .	374
1.2.4.2.	Übertragung von Rohbauten sowie (teilweise) leerstehenden Immobilien . . . . .	375
1.2.5.	Sonderfall Betriebsaufspaltung . . . . .	377
1.2.6.	Übertragung von Miteigentumsanteilen als Geschäfts- veräußerung . . . . .	378
1.2.6.1.	Anteilsübertragung bei fremd vermieteten Immobilien . . .	378
1.2.6.2.	Anteilsübertragung bei teilweise eigenunternehmerisch genutzten Immobilien . . . . .	378
1.2.7.	Geschäftsveräußerungen bei Immobilien im Überblick . . .	381
1.2.8.	Auskunftspflicht des Veräußerers und Überwachung durch die Finanzverwaltung . . . . .	382
2.	Fehlerhafte Beurteilung von Veräußerungsvorgängen . . . . .	383
2.1.	Irrtümliche Behandlung der Geschäftsveräußerung als Grundstückslieferung . . . . .	383
2.1.1.	Umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch den Veräußerer . . .	383
2.1.1.1.	Umsatzsteuerpflichtige Weiterveräußerung durch den Käufer . . . . .	384
2.1.1.2.	Umsatzsteuerfreie Weiterveräußerung durch den Käufer . .	386
2.1.2.	Umsatzsteuerfreie Nutzung durch den Verkäufer . . . . .	386
2.1.2.1.	Rechtsirrtümliche Behandlung als umsatzsteuerfreie Veräußerung . . . . .	386
2.1.2.2.	Rechtsirrtümliche Behandlung als umsatzsteuerpflichtige Veräußerung . . . . .	387
2.1.2.3.	Entdeckung des Rechtsirrtums erst nach Verjährungseintritt . . . . .	388
2.2.	Irrtümlich unterstellte Geschäftsveräußerung anstelle einer Grundstückslieferung . . . . .	391
2.2.1.	Umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch den Verkäufer . . .	391
2.2.2.	Nachträgliche Option als Ausweichgestaltung . . . . .	393
2.2.3.	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 3 UStG . . . . .	394
2.3.	Behandlung unentgeltlicher Geschäftsveräußerungen . . . . .	395
2.4.	Bedeutung einer Verkäufergarantie . . . . .	396

## *Inhaltsverzeichnis*

2.5.	Empfehlungen zu Grundstückslieferungen im Grenzbereich zur Geschäftsveräußerung .....	397
2.5.1.	Empfehlungen aus Sicht des Veräußerers .....	397
2.5.2.	Empfehlungen aus Sicht des Käufers .....	398
2.5.3.	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 1 UStG .....	399
2.5.3.1.	Aufgabe der bisherigen Verwaltungsauffassung .....	399
2.5.3.2.	Risikovermeidung durch vorsorgliche Option .....	401
2.6.	Zusammenfassung der Rechtsfolgen und Risiken rechtsirrtümlicher Behandlung als Lieferung oder Geschäftsveräußerung .....	402
3.	Vorsteuerabzug bei der Herstellung und Anschaffung von Immobilien ...	405
3.1.	Allgemeine Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs .....	405
3.2.	Vorsteuerabzug bei gescheiterter Unternehmensgründung .....	406
3.3.	Die Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei gemischtgenutzten einheitlichen Gegenständen .....	406
3.3.1.	Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers .....	406
3.3.1.1.	Inhalt und Grenzen des Zuordnungswahlrechtes .....	406
3.3.1.1.1.	Unzulässigkeit einer Zuordnungsentscheidung .....	409
3.3.1.1.2.	Bedeutung der 10%-Grenze für die Zuordnungsentscheidung .....	409
3.3.1.1.3.	Eigenständige Zuordnung von Anbauten und Umbauten ..	410
3.3.1.2.	Zuordnung bei fehlendem Vorsteuerabzug im Erwerbsjahr .....	412
3.3.2.	Form der Zuordnungsentscheidung .....	415
3.3.3.	Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung .....	417
3.3.4.	Rechtsfolge der Zuordnungsentscheidung im Falle späterer Veräußerung bzw. Nutzungswechsels .....	425
3.3.5.	Änderung der Zuordnungsentscheidung .....	431
3.4.	Bedeutung der Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug .....	433
3.4.1.	Rechtsentwicklung und Bedeutung der Verwendungsabsicht .....	433
3.4.2.	Verwendungsabsicht vor und im Veranlagungszeitraum tatsächlichen Nutzungsbeginns .....	435
3.4.2.1.	Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge vor dem Veranlagungszeitraum tatsächlicher Verwendung .....	435
3.4.2.2.	Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge im Veranlagungszeitraum tatsächlicher Verwendung .....	438
3.4.3.	Verwendungsabsicht und Geschäftsveräußerung .....	440
3.4.4.	Änderung der Verwendungsabsicht .....	441
3.4.5.	Nachweis der Verwendungsabsicht .....	443
3.4.6.	Zusammenfassende Übersicht zur Bedeutung der Verwendungsabsicht .....	448

## *Inhaltsverzeichnis*

4.	Vorsteuerabzug für eigenen Wohnzwecken dienenden Wohnraum . . . . .	449
4.1.	Zur Rechtsentwicklung . . . . .	449
4.2.	Hinweise zur Behandlung eigengenutzter Wohnungen . . . . .	450
4.2.1.	Die Bewertung der unentgeltlichen Wertabgabe bei laufender Nutzung. . . . .	450
4.2.2.	Sind Grundstücksentnahmen umsatzsteuerpflichtig? . . . . .	452
4.3.	Neuregelung der Besteuerung eigengenutzten Wohnraums durch das Jahressteuergesetz 2010. . . . .	454
4.3.1.	Wegfall des Vorsteuerabzugs . . . . .	454
4.3.2.	Besonderheiten beim Erwerb teilweise eigengenutzter Immobilien . . . . .	455
4.3.3.	Erfordernis der Zuordnung zum Unternehmen . . . . .	460
4.3.4.	Veräußerung oder „Entnahme“ des nicht unternehmerischen Zwecken dienenden Gebäudeteils . . . . .	462
4.4.	Alte und neue Rechtslage im Vergleich . . . . .	462
5.	Die Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt . . . . .	464
6.	Behandlung von Immobilien im Erbfall . . . . .	464
<b>II.</b>	<b>Die Immobilie im Grunderwerbsteuerrecht.</b> . . . . .	<b>467</b>
1.	Immobilienübertragung auf eine Gesamthand mit späterem Gesellschafterwechsel . . . . .	467
2.	Behandlung der Anwachsung von Gesellschaftsanteilen beim verbleibenden Gesellschafter . . . . .	469
3.	Formwechsel als Instrument steuerneutralen Immobilientransfers. . . . .	473
4.	Übertragung von Gesellschaftsanteilen nach vorheriger Umschichtung von Immobilien. . . . .	476
5.	Vermeidung schädlicher Anteilsvereinigung durch Zuwendungsnießbrauch . . . . .	479
	Literaturverzeichnis . . . . .	485
	Stichwortverzeichnis. . . . .	489

## Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Auffassung
aaO	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. F.	Alte Fassung
AfA	Absetzungen für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AV	Anlagevermögen
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, Stollfuß Verlag GmbH & Co. KG, Bonn
BFH/NV	Sammlung veröffentlichter und nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BundesbergG	Bundesberggesetz
BV	Betriebsvermögen
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)

## *Abkürzungsverzeichnis*

DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStB	Einkommensteuerberater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f./ff.	folgende/fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GBO	Grundbuchordnung
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-Stpr.	GmbH-Steuerpraxis
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat (des Bundesfinanzhofs)
GstB	Gestaltende Steuerberatung
H	Hinweis
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Entscheidungssammlung)
h. M.	herrschende Meinung
Halbs.	Halbsatz

## *Abkürzungsverzeichnis*

Inf.	Die Information (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LAN	Local area network
MdF	Ministerium der Finanzen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht (Zeitschrift)
mwN	mit weiteren Nachweisen
MWStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Mio.	Millionen
MietRRG	Mietrechtsreformgesetz
NATO-ZAbk	NATO-Zusatzabkommen
Nieders.	Niedersächsisches
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
Rev.	Revision
rkr.	rechtskräftig
R	Richtlinie
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Satz oder Seite
Slg.	Sammlung
sog.	so genannte, -, -en -es
Stbg.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StEK	Steuerrecht in Karteiform (Entscheidungssammlung)
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

## *Abkürzungsverzeichnis*

StuB	Steuer und Betrieb
Tz.	Textziffer
u. E.	unseres Erachtens
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinie
UV	Umlaufvermögen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
v.	vom
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VOB	Verdingungsordnung für Bauleistungen
VZ	Veranlagungszeitraum
WEG	Wohnungseigentumsgesetz/Wohnungseigentümergeinschaft
WG	Wirtschaftsgut
Wistra	Zeitschrift für Wirtschaft – Steuer – Strafrecht
Wj.	Wirtschaftsjahr
WK	Werbungskosten
z. B.	zum Beispiel
Zerb	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZSteu	Zeitschrift für Steuern und Recht

## **A. Immobilien in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG im Ertrag- und Schenkungsteuerrecht**

### **I. Übertragung privater Immobilien in das Betriebsvermögen einer GmbH & Co. KG**

Es gibt eine Reihe von Anlässen, zum Privatvermögen gehörende Immobilien in das steuerliche Betriebsvermögen einer – üblicherweise gewerblich geprägten – GmbH & Co. KG zu transferieren.<sup>1</sup> Motiv einer Übertragung kann sein

- Vorbereitung der Immobilienübertragung auf die nachfolgende Generation im Rahmen vorweggenommener Erbfolge,<sup>2</sup>
- steuerneutrale Aufdeckung „stiller Reserven“ zwecks Erhöhung des vorhandenen AfA-Potentials,
- Umqualifizierung privat veranlasster Verbindlichkeiten (etwa aus der Finanzierung des eigengenutzten Familienwohnheimes) in die betriebliche Sphäre zwecks Erlangung des Zinsabzugs,
- Einbringung durch Betriebsaufspaltung steuerverstrickter Immobilien in eine GmbH & Co. KG zwecks Vermeidung potentieller Gewinnrealisierung mit Wegfall der (ggf. zunächst nicht erkannten) Betriebsaufspaltung,<sup>3</sup>
- Erwerb von Privatimmobilien durch die GmbH & Co. KG zum Zwecke der Übertragung vorhandener oder künftig zu bildender § 6b-Rücklagen.

Es sprechen also eine Reihe von Gründen dafür, Immobilien in das steuerliche Betriebsvermögen zu transferieren und zwar in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Diese Rechtsform ist besonders geeignet, die obigen Ziele zu verwirklichen. Die Einlage von Immobilien in ein Einzelunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft<sup>4</sup> wird dieser Zielsetzung nicht immer gerecht. Entscheidend ist freilich

---

1 Davon zu trennen ist die Frage einer Überführung von Immobilien in das umsatzsteuerliche Unternehmensvermögen.

2 Die GmbH & Co. KG hat allerdings mit Inkrafttreten der Erbschaftsteuerreform zum 1. 1. 2009 an Bedeutung verloren, insbesondere deshalb, weil sie nicht mehr per se steuerlich privilegiert ist (§§ 13a, b ErbStG).

3 In diesem Fall wird die Immobilie nicht vom Privat- in das Betriebsvermögen überführt. Vielmehr erfolgt der Vermögenstransfer hier nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 EStG von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen.

4 Freilich sind auch Situationen vorstellbar, in denen die Beteiligung von Kapitalgesellschaften an Immobilien durchaus Vorteile bringt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft aufgrund erweiterter gewerbesteuerlicher Kürzung der Grundstückserträge (siehe Rz. 98f.) keine Gewerbesteuer zahlt.

stets die Situation des konkreten Einzelfalles und die individuelle Gewichtung einzelner steuerlicher Aspekte.

Die Überführung von Privatimmobilien ins Betriebsvermögen einer GmbH & Co. KG bedarf freilich gründlicher Vorbereitung, zumal im Einzelfall gravierende **Nachteile** drohen können. Dazu gehören insbesondere die

- Entstehung eines einbringungsbedingten privaten Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, falls zwischen Anschaffung und Einbringung der Immobilie noch keine zehn Jahre vergangen sind und die Einbringung als voll- oder teilentgeltlicher Erwerb ausgestaltet wurde,
- Steuerverhaftung stiller Reserven, die andernfalls im Privatvermögen nach Ablauf der 10-Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerneutral realisiert werden können,<sup>5</sup>
- grundsätzliche Belastung von Immobilienerträgen mit Gewerbesteuer, falls die sog. erweiterte Kürzung von Grundstückserträgen gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG keine Anwendung findet und die
- Bildung schädlichen Verwaltungsvermögens im Sinne des § 13a ErbStG mit der evtl. Folge einer „Vernichtung“ von schenkung- und erbschaftsteuerlichen Privilegien, sollte die GmbH & Co. KG bereits existieren und die Förderkriterien der §§ 13a, 13b ErbStG grundsätzlich erfüllen (siehe Rz. 184 f.)

Letztendlich müssen Vor- und Nachteile sorgfältig gegeneinander abgewogen werden.

Einen entscheidenden Vorteil bietet allerdings die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG: Sie gestattet dem Mandanten, ohne Fremdbeteiligung steuerliches Privatvermögen in Betriebsvermögen umzuqualifizieren. Er muss seine uneingeschränkte Verfügungsgewalt über das betreffende Vermögen weder ganz noch teilweise aufgeben. Auch ist die Rückkehr zur Ausgangssituation durch Umqualifizierung in Privatvermögen möglich, sollte sich die betreffende Maßnahme in späteren Jahren als Irrweg erweisen. Der Mandant bleibt hier weiterhin Herr des Geschehens. Das ist bei Vermögensübertragungen auf nahe Angehörige nicht immer der Fall, sollten sich diese später als voreilig vollzogen erweisen.

---

<sup>5</sup> Es ist jedoch nicht für alle Zeit garantiert, dass Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien nach Fristablauf stets steuerneutral bleiben.

## **1. Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG**

### **1.1. Erfordernis gewerblicher Prägung im Zeitpunkt der Immobilien-einbringung**

#### *1.1.1. Kriterien gewerblicher Prägung*

Die Umschichtung zum Privatvermögen gehörender Immobilien in steuerliches Betriebsvermögen im hier erwünschten Sinne erfordert die Existenz einer GmbH & Co. KG in der Erscheinungsform einer sog. gewerblich geprägten GmbH & Co. KG gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die Tätigkeit einer solchen KG gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, unabhängig davon, ob und in welchem Maße sie originär gewerblich tätig ist. Auch eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit erlangt den Status gewerblicher Einkünfte. 2

Eine **gewerblich geprägte Personengesellschaft** liegt ungeachtet ihrer tatsächlichen Betätigung vor, wenn

- a) die Gesellschaft keine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt;
- b) allein eine Kapitalgesellschaft persönlich haftender Gesellschafter ist;
- c) nur die Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung befugt ist oder Personen, die nicht Gesellschafter sind und
- d) die Tätigkeit der Gesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird.

Sollte die Gesellschaft bereits originär im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG gewerblich tätig sein, gilt ihre **gesamte Betätigung** nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb (Verfärbungstheorie). In diesem Fall ist die ausschließliche Beteiligung einer Kapitalgesellschaft als Komplementärin zwar zur Begründung von Betriebsvermögen entbehrlich. Gleichwohl sollte darauf nicht verzichtet werden, weil nur eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG die Existenz fortbestehenden Betriebsvermögen ungeachtet individueller Entwicklung ihrer tatsächlichen Betätigung garantiert.

#### *1.1.2. Bedeutung der Eintragung ins Handelsregister für die gewerbliche Prägung*

Die GmbH & Co. KG entsteht im Außenverhältnis erst mit ihrer **Eintragung ins Handelsregister**. Bis dahin ist sie schlichte vermögensverwaltende GbR<sup>6</sup> mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Allein aufgrund der Eintragung erlangt sie die steuerrechtliche Qualität eines Gewerbebetriebs in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.<sup>7</sup> So gesehen begründet die Eintragung ins 3

---

<sup>6</sup> Pauli, DB 2005, 1022.

<sup>7</sup> Siehe aber H 2.5. Abs. 1 GewStH: Gewerbesteuerpflicht beginnt mit Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit.

Handelsregister den Tatbestand der Betriebseröffnung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG.<sup>8</sup>

**Klarstellung durch den BFH:** Der BFH<sup>9</sup> hat diese Rechtsauffassung in Zusammenhang mit der Anwendung des § 13a ErbStG a.F. inzwischen bestätigt und in späteren Entscheidungen diese Rechtsprechung fortgeführt.<sup>10</sup> Im Streitfall waren im Zeitpunkt des Erbfalles weder die Komplementär-GmbH noch die KG selbst im Handelsregister eingetragen gewesen. Damit haftete der Erblasser persönlich für die Verbindlichkeiten der in Gründung befindlichen GmbH und deshalb auch für diejenigen der KG. Die Wirksamkeit der KG tritt gem. §§ 123 Abs. 1 und 2, 161 Abs. 2 HGB im Verhältnis zu Dritten erst mit ihrer Eintragung ins Handelsregister ein. Einem früheren Beginn der Geschäftstätigkeit kommt insoweit keine Bedeutung zu. Die KG ist bis dahin schlichte GbR.<sup>11</sup> Für Schulden einer GbR aber haften die Gesellschafter grundsätzlich persönlich.<sup>12</sup> Damit können je nach Bearbeitungsdauer des Handelsregisters unterschiedliche Rechtsfolgen eintreten. Das muss angesichts der insoweit eindeutigen zivilrechtlichen Regelungen in Kauf genommen werden. Die Entscheidung des BFH hat auch für das zum 1. 1. 2009 in Kraft getretene neue Erbschaftsteuerrecht Bedeutung, weil gewerblich geprägte Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG ausdrücklich als begünstigtes Betriebsvermögen in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG genannt sind.<sup>13</sup> Diesen Status erlangen sie erst mit Eintragung ins Handelsregister.

### *1.1.3. Rechtsfolgen der Immobilieneinbringung vor oder nach Eintragung der KG ins Handelsregister*

Der **Zeitpunkt der Eintragung** von GmbH und KG ins Handelsregister hat nach den obigen Ausführungen entscheidende Bedeutung für die steuerliche Behandlung der Immobilieneinbringung.

#### *1.1.3.1. Einbringung der Immobilie vor Eintragung ins Handelsregister*

- 4 Wird die Immobilie bereits vor Eintragung der KG ins Handelsregister eingebracht, liegt ertragsteuerlich gesehen eine schlichte Überführung aus dem Alleineigentum des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. GbR

---

8 Schmidt/Wacker 32. Aufl., § 15 EStG Rz. 227 unter Hinweis auf BFH vom 4. 2. 2009, BStBl. II 2009, 600.

9 Urt. vom 4. 2. 2009, BStBl. II 2009, 600.

10 Vgl. BFH vom 23. 2. 2011, BFH/NV 2011, 1354; siehe dazu auch Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach § 15 EStG Anm. 1455 (Stand Mai 2013).

11 BGH vom 13. 7. 1972 – II ZR 11/70, BGHZ 59, 179 und vom 13. 6. 1977 – II ZR 232/75, BGHZ 69, 95.

12 BGH vom 29. 1. 2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341.

13 Vgl. auch die Urteilsanmerkung von Schm., DStR 2009, 1312.

vor (falls nur die KG noch nicht eingetragen ist). Daraus folgt eine unveränderte steuerliche Zurechnung der übertragenen Wirtschaftsgüter gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO beim einbringenden Gesellschafter.<sup>14</sup> Damit scheidet eine im Einzelfall erwünschte Veräußerung an die GmbH & Co. KG. Im Zeitpunkt späterer Eintragung der KG ins Handelsregister wiederum werden die zunächst im Gesamthandsvermögen der GbR befindlichen Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG in das steuerliche Betriebsvermögen der KG eingelegt und zwar nach den Spielregeln des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG (= grundsätzlich Teilwertansatz). Die KG ist folglich nicht Käufer der Immobilie. Damit scheidet beispielsweise die Möglichkeit einer Anwendung des § 6b EStG. § 6b-Rücklagen können nur auf angeschaffte, nicht hingegen auf eingelegte Immobilien übertragen werden.<sup>15</sup>

#### 1.1.3.2. Einbringung der Immobilie nach Eintragung ins Handelsregister

Die Einbringung der Immobilie erst nach Eintragung der KG ins Handelsregister bewirkt, dass sich dem Einbringenden die gesamte Gestaltungspalette des BMF-Schreibens vom 26. 11. 2004<sup>16</sup> eröffnet (zur Einschränkung der Gestaltungsmöglichkeiten durch die BFH-Rechtsprechung siehe aber Rz. 18). Er kann folglich die Immobilie an die KG veräußern und zwar gegen Barzahlung, Darlehen oder im Tausch gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Schließlich darf er den Immobilienwert auch vollständig in eine Kapitalrücklage einstellen. In diesem Fall unterliegt der Vorgang als Einlage der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.<sup>17</sup> Die unterschiedlichen Einbringungsvarianten sind von erheblicher gestalterischer Bedeutung (siehe Rz. 88).

Die **nicht gewerblich geprägte** GmbH & Co. KG<sup>18</sup> ist ungeeignet, steuerliches Privat- in Betriebsvermögen umzuqualifizieren und die angestrebten Gestaltungsziele (siehe oben Rz. 4) zu verwirklichen. Mangels gewerblicher Prägung gehören die KG-Anteile weiterhin zum steuerlichen Privatvermögen des Gesellschafters.

### 1.2. Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am KG-Vermögen

Die Beteiligung der Komplementär-GmbH am KG-Vermögen ist regelmäßig nachteilig und daher grundsätzlich zu unterlassen. Solche Nachteile enthält etwa § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG, der eine Gewinnrealisierung im Umfange der Vermögensübertragung auf die GmbH anordnet. Ebenso besteht Grunderwerbsteuerpflicht.

---

14 Siehe dazu OFD Berlin vom 23. 4. 2004 – St 122 - S 2241 - 3/03, DB 2004, 1235.

15 Siehe dazu im Einzelnen Rz. 48 f.

16 BMF-Schreiben vom 26. 11. 2004, BStBl. I 2004, 1190.

17 BMF-Schreiben vom 20. 5. 2009, BStBl. I 2009, 671.

18 Sie liegt z. B. vor, wenn einer der Kommanditisten zusätzlich zur Geschäftsführung berufen wird.

Schließlich gilt es, den Umfang potentieller verdeckter Gewinnausschüttungen auf möglichst niedrigem Niveau zu halten.

Ein Teilwertansatz der eingebrachten Immobilie kommt auch dann in Betracht, wenn die GmbH nicht im Zuge der KG-Gründung am Gesellschaftsvermögen beteiligt wird, sondern erst später innerhalb von sieben Jahren nach Einbringung des betreffenden Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG).<sup>19</sup> Die Erfassung der stillen Reserven ist dabei rückwirkend im Einbringungsjahr gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO unter Ansatz des seinerzeit maßgebenden Teilwertes vorzunehmen. Auf die aktuelle Wertentwicklung kommt es dabei nicht an.<sup>20</sup> Eine Beteiligung der GmbH am KG-Vermögen ist daher auch unter diesem Gesichtspunkt wenig empfehlenswert.

## **2. Überführung von Privatimmobilien ins Betriebsvermögen**

### **2.1. Varianten der Immobilieneinbringung in die Personengesellschaft**

- 7 Die Übertragung privater Immobilien in das steuerliche Betriebsvermögen einer Personengesellschaft kann in der Weise erfolgen, dass die aufnehmende Gesellschaft
- a) dem Gesellschafter einen am Verkehrswert der eingebrachten Immobilien orientierten Kaufpreis zahlt;
  - b) im Tauschwege Gesellschaftsrechte in Höhe des Verkehrswerts der eingebrachten Immobilien gewährt;
  - c) die auf den Immobilien lastenden Verbindlichkeiten übernimmt, ggf. in Verbindung mit a) oder b);
  - d) eine Einlage der Immobilien in das steuerliche Betriebsvermögen (Gesamthandsvermögen) der Gesellschaft gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG vornimmt. Der Wert der eingebrachten Immobilien wird in die Kapitalrücklage eingestellt;
  - e) die Immobilien gegen Gewährung von **Gesellschaftsrechten und Aufnahme in die Kapitalrücklage** übernimmt.

Die Fälle a) und b) stellen typische Veräußerungsgeschäfte dar, die mit Blick auf § 23 EStG Bedeutung haben.<sup>21</sup> Im Fall c) wiederum liegt ggf.<sup>22</sup> nur in Höhe der Schuldübernahme ein Entgelt vor, das bei unterstelltem höheren Verkehrswert der Immobilien den Tatbestand teilentgeltlichen Erwerbs erfüllt. Damit unterliegt der

---

19 Taggenaue Fristberechnung gem. §§ 187, 188 BGB erforderlich; vgl. Strahl in Korn, § 6 EStG Rz. 513.41.

20 Zu weiteren Aspekten siehe van Lishaut, DB 2001, 1719, 1722; Reiß, BB 2000, 1965, 1969.

21 Schmidt/Kulosa, 32. Aufl. § 6 EStG Rz. 569; Ettinger/Eberl, GmbHR 2004, 548, 551.

22 Falls nicht kumulativ ein Kaufpreis gezahlt oder Gesellschaftsrechte gewährt werden.

Vorgang sowohl den Regeln der Schenkung als auch der Veräußerung und zwar nach Maßgabe der Entgeltsquote. Fall d) stellt einen schlichten steuerneutralen Transfer von der privaten in die betriebliche Vermögenssphäre und Fall e) schließlich einen teilentgeltlichen Vorgang (teilentgeltliche Veräußerung) dar. Wegen der zu d) und e) inzwischen eingetretenen Rechtsänderung siehe jedoch Rz. 18.

**Verbindlichkeiten verbleiben beim einbringenden Gesellschafter:** Werden in diesem Zusammenhang vorhandene Verbindlichkeiten nicht von der Gesellschaft übernommen, richtet sich deren weitere Behandlung danach, ob zwischen eingebrachter Immobilie und Verbindlichkeit ein Finanzierungszusammenhang besteht (ausführlich dazu Rz. 73 f.). 8

- a) *Bestehender Finanzierungszusammenhang:* In diesem Fall erlangen die Verbindlichkeiten zwingend die Rechtsqualität negativen Sonderbetriebsvermögens des einbringenden Gesellschafters (Kommanditist). Der steuerliche Zinsabzug geht damit nicht verloren.<sup>23</sup> Die Zinsen stellen nunmehr (Sonder-)Betriebsausgaben anstatt wie bisher Werbungskosten dar.
- b) *Fehlender Finanzierungszusammenhang:* Verbindlichkeiten ohne Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie können naturgemäß weder negatives Sonderbetriebsvermögen noch einen Betriebsausgabenabzug begründen. Sie werden vom Einbringungsvorgang nicht tangiert. Ist dieses Ergebnis unerwünscht, muss eine Schuldübernahme durch die KG erfolgen mit Passivierung als Gesamthandsschuld. Damit wechselt die unentgeltliche Einbringung zur voll- bzw. teilentgeltlichen Veräußerung. Vor- und Nachteile müssen hier gegeneinander abgewogen werden. Entscheidend dürfte sein, ob und in welcher Höhe evtl. ein privater Veräußerungsgewinn im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG entsteht.

## **2.2. Übertragung als privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG**

### *2.2.1. Zum sachlichen Anwendungsbereich des § 23 EStG*

Zum Privatvermögen gehörende Immobilien können bei entsprechender Gestaltung (siehe Rz. 14 f. u. 18 f.) grundsätzlich steuerneutral auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG übertragen werden. § 22 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 23 EStG fordert eine Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nur, wenn 9

- a) der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Immobilie an die KG nicht mehr als zehn Jahre beträgt, wobei hier maßgebend auf die

---

23 R 4.2 Abs. 15 Satz 2 EStÄR 2012: Mit der Einlage eines fremdfinanzierten Wirtschaftsgutes wird die zur Finanzierung des Wirtschaftsgutes aufgenommene private Schuld zur betrieblichen Schuld.

- obligatorischen (nicht dinglichen) Rechtsgeschäfte abzustellen ist (**Anschaffung und Veräußerung**);<sup>24</sup>
- b) eine Immobilie bei unentgeltlichem Erwerb innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung durch den Rechtsvorgänger vom Rechtsnachfolger veräußert wird. Die Anschaffung ist dem Rechtsnachfolger zuzurechnen (**Schenkung und Veräußerung**);<sup>25</sup>
  - c) eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach der Entnahme aus einem steuerlichen Betriebsvermögen veräußert wird. Die Entnahme gilt gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG als erneute Anschaffung (**Entnahme und Veräußerung**);
  - d) eine Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung verdeckt in eine GmbH eingelegt wird. Die verdeckte Einlage gilt als Veräußerung (**Einlage in eine GmbH**);<sup>26</sup>
  - e) eine Immobilie in ein Betriebsvermögen (Betrieb, Sonderbetriebsvermögen, Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft; nicht: GmbH, siehe d) eingelegt und innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung (im Privatvermögen) aus dem Betriebsvermögen heraus veräußert wird (**Einlage und Verkauf aus dem Betriebsvermögen heraus**).<sup>27</sup>

Aufstehende Gebäude und Außenanlagen werden in die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einbezogen. Dabei setzt allerdings die Fertigstellung des Gebäudes keine neue Zehn-Jahresfrist in Gang.

### *2.2.2. Behandlung eigengenutzter sowie gemischt-genutzter Immobilien gem. § 23 EStG*

- 10 Eine Besteuerung innerhalb der 10-Jahresfrist entfällt gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, wenn der Mandant ein Wirtschaftsgut veräußert, welches er
- a) entweder im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung
  - b) oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren

ausschließlich zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt hat. Zu Einzelheiten dieses Steuerprivilegs siehe Rz. 271 f.

Bei Immobilien, die sowohl zu eigenen Wohnzwecken genutzt als auch vermietet werden, kommt nur eine partielle Steuerbefreiung in Betracht. Damit ergeben sich

---

24 § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.

25 § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG.

26 § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG.

27 § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG. Zu besonderen Problemen in diesem Zusammenhang siehe Hartmann/Meyer, Korrektur des § 23 EStG durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, StBp. 2000, 214. Siehe im Einzelnen auch Rz. 285 f.

Gestaltungsmöglichkeiten für den Fall, dass die Immobilie noch mit Verbindlichkeiten belastet ist. Im Einzelnen wird dazu auf Rz. 271 f. verwiesen.

### 2.2.3. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Veräußerungsgewinn ist gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits sowie den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie und den Werbungskosten andererseits. Dazu bestimmt § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG: 11

*„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 abgezogen worden sind.“*

Damit erhöht sich im Ergebnis ein Veräußerungsgewinn um die früher als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachte **Gebäude-AfA**. Entscheidend ist, dass die AfA tatsächlich als Werbungskosten abgezogen wurde. Das ist nicht der Fall, wenn sie versehentlich nicht geltend gemacht oder nicht anerkannt wurde. Nach Auffassung von Musil<sup>28</sup> gilt dies sogar in Fällen fehlender Auswirkung auf die Höhe der Steuerschuld.<sup>29</sup> Rechtsprechung dazu liegt bislang nicht vor. Keine Hinzurechnung erfolgt auch bei Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen im Sinne des § 10e EStG sowie des § 10f EStG. Insoweit mangelt es bereits am Werbungskostenabzug dem Grunde nach.

**Wohnungsausstattung:** Private Veräußerungsgeschäfte liegen bei Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines 10-Jahreszeitraums grundsätzlich nur vor, wenn Gegenstand der Veräußerung ein Grundstück oder ein grundstücksgleiches Recht ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Bei anderen Wirtschaftsgütern beträgt der relevante Zeitraum lediglich ein Jahr. § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG enthält dazu jedoch eine interessante Ergänzung:

*„Bei Wirtschaftsgütern im Sinne von Nummer 2 Satz 1, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre.“*

Die gesetzliche Neuregelung<sup>30</sup> könnte in nachstehendem Fall relevant werden.

---

28 Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Anm. 306.

29 Dieser Auffassung ist nicht zu folgen, auch wenn sie für den Mandanten vorteilhaft ist. Entscheidend ist, dass die Gebäude-AfA im Rahmen der Einkunftsermittlung berücksichtigt wurde. Auf eine (zufällige) Auswirkung auf die Höhe der Steuerschuld kann es nicht ankommen.

30 Die Neuregelung findet erst Anwendung, wenn das betreffende Wirtschaftsgut nach dem 31. 12. 2008 angeschafft wurde; vgl. § 52a Abs. 11 Satz 3 EStG.

**Beispiel 1**

A vermietet ein zum 1. 1. 01 erworbenes möbliertes Einfamilienhaus. Die Anschaffungskosten des Mobiliars betragen 100.000 € (AfA jährlich 10.000 €). Die Immobilie wird zum 1. 1. 09 veräußert. Der Kaufpreis entfällt in Höhe von 40.000 € auf das Mobiliar (Grunderwerbsteuerersparnis 3,5% v. 40.000 €).

**Abwandlung:** Das Einfamilienhaus wurde bis zum 31. 12. 05 zu eigenen Wohnzwecken genutzt und erst ab 1. 1. 06 vermietet.

Im Grundfall entsteht ein Veräußerungsgewinn gem. § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in Höhe von

Veräußerungserlös	40.000 €
- Anschaffungskosten	100.000 €
+ AfA 01 bis 08	80.000 €
Veräußerungsgewinn	20.000 €

Im Fall der **Abwandlung** wiederum entsteht ein Veräußerungsverlust:

Veräußerungserlös	40.000 €
- Anschaffungskosten	100.000 €
+ AfA 06 bis 08	30.000 €
Veräußerungsverlust	30.000 €

Die Entstehung eines Veräußerungsverlustes ist hier dem Umstand geschuldet, dass abweichend vom Grundfall AfA lediglich für den Zeitraum der Vermietung (= Jahre 06 – 08) als Werbungskosten abgesetzt wurden. Darauf aber nimmt das Gesetz keine Rücksicht. Es zwingt zur Einbeziehung in die Besteuerung, wenn mindestens in einem Kalenderjahr aus dem betreffenden Wirtschaftsgut Einkünfte erzielt wurden. Welche Bedeutung in diesem Zusammenhang dem Tatbestandsmerkmal „Einkunftsquelle“ zukommt, ist nicht ohne weiteres ersichtlich. Vermietetes Mobiliar jedenfalls dürfte diese Qualifikation erfüllen, weil es ebenfalls – wie die Immobilie selbst – der Einkunftserzielung dient. Auf die Eigenschaft der Nutzungsüberlassung als Haupt- oder Nebenleistung kommt es u. E. nicht an.

- 12 **Ausnahmen vom Hinzurechnungsgebot der Gebäude-AfA:** Von der obigen Berechnung gibt es zwei bedeutsame Ausnahmen. Gem. § 52 Abs. 39 EStG entfällt eine Hinzurechnung der AfA, wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut entweder vor dem 1. 8. 1995 angeschafft oder vor dem 1. 1. 1999 fertig gestellt hat.

Diese wichtige Ausnahmeregelung greift unabhängig davon, wann der Steuerpflichtige nach den genannten Stichtagen die betreffende Immobilie veräußert. Seit 2009 kommt ihr wegen der genannten Termine keine praktische Bedeutung mehr zu.

**Keine Besteuerung von Gegenständen des „täglichen Gebrauchs“:** Von der Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Gegenstände des täglichen Gebrauchs ausgenommen (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Regelung findet auf Gegenstände Anwendung, die nach dem 13.12.2010 angeschafft wurden (§ 52a Abs. 1 Satz 3 2. Halbs. EStG). Darunter fallen nach im Schrifttum<sup>31</sup> vertretener Auffassung insbesondere Möbel, Hausrat, Fahrräder sowie marktübliche Gebrauchtwagen. Gleichwohl bleibt fraglich, ob nunmehr bei Veräußerung einer möbliert vermieteten Immobilie die Besteuerung eines auf das Mobiliar entfallenden Veräußerungserlöses unterbleibt. Daran bestehen u. E. Zweifel, weil aus Sicht des Vermieters das mitvermietete Mobiliar nicht die Qualität eines Gegenstandes des täglichen Gebrauchs hat. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten. Jedenfalls ist vorsorglich von einer steuerlichen Erfassung auszugehen. 13

### **2.3. Einlage in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG vor dem 1. 7. 2009**

Die Behandlung der Einlage von Wirtschaftsgütern – auch von Immobilien – in das Gesamthandsvermögen einer mitunternehmerischen Personengesellschaft hat aufgrund der jüngeren Rechtsprechung des BFH<sup>32</sup> einschneidende Änderungen erfahren. Die Finanzverwaltung<sup>33</sup> wendet die neue Rechtsprechung auf Übertragungen an, die nach dem 30. 6. 2009 vorgenommen wurden. Bis dahin verbleibt es bei der im BMF-Schreiben vom 26. 11. 2004<sup>34</sup> dargestellten Rechtslage. 14

#### *2.3.1. Übertragung in das Gesamthandsvermögen als steuerneutrale Sacheinlage*

Wird eine Immobilie **ohne Gegenleistung** in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft überführt, liegt darin eine Einlage im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Sie tritt bilanziell als schlichte Kapitalrücklage in Erscheinung und erfüllt nicht den Tatbestand der Veräußerung gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG (siehe unten).

---

31 Vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach § 23 EStG Anm. 159.

32 Vor allem BFH vom 17. 7. 2008, BStBl. II 2009, 464.

33 BMF-Schreiben vom 20. 5. 2009, BStBl. II 2009, 671.

34 BStBl. I 2004, 1190.

Die **Finanzverwaltung** hat sich mit dieser Problematik im BMF-Schreiben vom 26.11.2004<sup>35</sup> befasst. Danach ist eine **Einlage** im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG gegeben, wenn der Einbringende weder Gesellschaftsrechte noch sonstige Gegenleistungen (etwa durch Begründung einer Darlehensforderung) erhält.<sup>36</sup> Entscheidend für die rechtliche Behandlung als verdeckte Einlage ist die Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen **Kapitalrücklagenkonto**<sup>37</sup>. Mangels Gegenleistung ist der Einbringungsvorgang als unentgeltlich zu qualifizieren.<sup>38</sup>

Die Behandlung als Einlage greift nach Verwaltungsauffassung auch bei fehlenden Interessengegensätzen auf Gesellschafterebene, wie z. B. im Falle einer Einmann-GmbH & Co. KG.<sup>39</sup> Zwecks Anerkennung einer **steuerneutralen Einlage** ist deshalb darauf zu achten, dass später keine Umbuchung vom Kapitalrücklagenkonto auf das Kapitalkonto der Gesellschaft erfolgt. Darin könnte nach Auffassung der Finanzverwaltung ein **Gestaltungsmisbrauch** gem. § 42 AO zu sehen sein mit der Folge steuerpflichtiger Veräußerung (Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten).

- 15 Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG erfolgt die **Bewertung der Einlagen** mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen. Maximal dürfen jedoch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Einlagezeitpunkt angeschafft oder hergestellt wurde. Eine Einlage von Immobilien in ein steuerliches Betriebsvermögen innerhalb dieser **Dreijahresfrist** wäre daher bei zwischenzeitlichen Wertsteigerungen kontraproduktiv, weil dann im Privatvermögen entstandene stille Reserven ins Betriebsvermögen transferiert und in die Besteuerung einbezogen würden. Außerhalb dieser Dreijahresfrist besteht mit Blick auf die künftige Besteuerung der stillen Reserven gegenüber der Veräußerungsvariante (siehe Rz. 34 f.) kein qualitativer Unterschied.

---

35 BMF-Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190. Siehe dazu auch Neu/Stamm, DStR 2005, 141 (147 f.); kritisch jedoch Reiss, DB 2005, 358: Übertragung von Privatvermögen ist steuerlich auch dann eine schlichte Einlage, wenn sie „gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten“ erfolgt; Bedenken äußert auch Doege, Inf. 2005, 306, der es als kritisch ansieht, dem Steuerpflichtigen die Option zwischen Einlage und Veräußerung einzuräumen.

36 BMF-Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190.

37 Siehe dazu auch Prinz, Stbg. 2006, 49, 50: Übertragung kommt hier allen Mitunternehmern zugute.

38 BMF-Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190 Rz. 2 b.

39 BMF-Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190 Rz. 2 c.

### *2.3.2. Zur Höhe der AfA nach Einlage des Wirtschaftsguts ins Betriebsvermögens*

Für die Höhe der Gebäude-AfA ist entscheidend, ob die Immobilie

- innerhalb von drei Jahren
- oder außerhalb von drei Jahren nach seiner Anschaffung bzw. Herstellung in das Betriebsvermögen eingelegt wurde.

**Einlage innerhalb der Dreijahresfrist:** Das Wirtschaftsgut ist in diesem Fall mit seinem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage, höchstens jedoch mit den fortgeführten (d.h. um die AfA geminderten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 1 Buchst. a EStG). Außerdem erfolgt bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern eine Minderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten um die auf den Zeitraum bis zur Einlage entfallende AfA. Damit werden zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerungen in den betrieblichen Bereich verlagert und dort bei Realisation (etwa durch Veräußerung oder Entnahme) versteuert. Die restriktive Regelung soll Missbräuche vermeiden. 16

**Einlage außerhalb der Dreijahresfrist:** Die Einlage abnutzbarer und nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter außerhalb der Dreijahresfrist hat stets mit dem Teilwert zu erfolgen (§ 6 Abs. 5 Satz 1 erster Halbs. EStG).<sup>40</sup> Inzwischen ist geklärt, wie die anschließende Berechnung der Gebäude-AfA zu erfolgen hat. Dabei ist zu unterscheiden, ob der Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts

- die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten übersteigt,
- höher ist als die fortgeführten (also um die bisherige Gebäude-AfA geminderten) Anschaffungs-/Herstellungskosten oder
- die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten unterschreitet.

### **Beispiel 2**

---

*Eine zum 1. 1. 25 für 0,7 Mio. € (nur Gebäude) angeschaffte Immobilie wird in das Gesamthandsvermögen einer KG zum Teilwert von 1 Mio. € (nur Gebäude) eingelegt. Die bisher in Anspruch genommene Gebäude-AfA im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung beträgt 350 000 €.*

Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG mindern sich hier die Anschaffungskosten des eingelegten Gebäudes um die Gebäude-AfA, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen wurden. Hintergrund der Regelung ist, die

---

<sup>40</sup> Anderes gilt gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b) und c) EStG nur für Anteile an einer Kapitalgesellschaft bzw. Wirtschaftsgüter im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG.

mehrfache Inanspruchnahme von AfA im Rahmen privater Einkünfte sowie im Betriebsvermögen zu vermeiden.

*Verwaltungsauffassung:* Nach dem BMF-Schreiben vom 27. 10. 2010<sup>41</sup> errechnet sich die Gebäude-AfA im obigen Beispiel wie folgt:

Einlagewert	1 000 000 €
– AfA vor Einlage	<u>350 000 €</u>
AfA-Basis neu	650 000 €.

Die Gebäude-AfA beträgt 3% der neuen AfA-Basis, jährlich also 19 500 €. In Höhe von 350 000 € darf keine AfA vorgenommen werden. Dieser „Restbuchwert“ ist erst bei einer Veräußerung oder Entnahme der Immobilie gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die mit der Einlage aufgedeckten stillen Reserven des Gebäudes von 200 000 € werden also abweichend zur früheren Verwaltungsauffassung<sup>42</sup> in die Ermittlung der Gebäude-AfA einbezogen. Sie folgt damit der Rechtsprechung des BFH.<sup>43</sup>

Das BMF-Schreiben vom 27. 10. 2010<sup>44</sup> regelt auch wie verfahren wird, wenn der Einlagewert unter den historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten liegt, jedoch die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten übersteigt.

### **Beispiel 3**

---

*Sachverhalt wie im obigen Beispiel 2, jedoch beträgt der Teilwert des eingelegten Gebäudes nur 400 000 € und die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten des Gebäudes 350 000 €.*

Die Gebäude-AfA richtet sich hier nach den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten von 350.000 €, so dass eine Jahres-AfA von 10.500 € (3% von 350.000 €) gewährt wird. Der Restbuchwert von 50.000 € darf nicht abgeschrieben werden. Die Wertminderung des Gebäudeanteiles der Immobilie in Höhe von 300.000 € wird damit zum Vorteil des Steuerpflichtigen nicht von den AfA-fähigen fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten abgezogen.

Im Fall der Abwandlung zum obigen Beispiel kommt eine AfA nur vom niedrigen Einlagewert (100.000 €) in Betracht mit einer Jahres-AfA von lediglich 3.000 €. <sup>45</sup> Die insgesamt vor und nach der Einlage geltend gemachte AfA beträgt somit

---

41 BStBl. I 2010, 1204 Tz. 3.

42 Vgl. R 7.3. Abs. 6 EStÄR 2012; vgl. nun H 7.3. „Einlage eines Wirtschaftsguts“ EStH 2012.

43 BFH vom 18. 8. 2009, BStBl. II 2010, 951 und BFH vom 28. 10. 2009, BStBl. II 2010, 964.

44 BStBl. I 2010, 1204 Tz. 4.

45 BMF-Schreiben vom 27. 10. 2010, BStBl. I 2010, 1204 Rz. 5.

450.000 €. Der Unterschiedsbetrag zu den ursprünglichen Anschaffungskosten des Gebäudes von 250.000 € (700.000 € – 450.000 €) stellt einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Wertverlust im Privatvermögen dar.

**Realisierte stille Reserven als Bemessungsgrundlage der Gebäude-AfA?:** 17

Fraglich erscheint, wie mit Blick auf das obige Beispiel hinsichtlich der aufgedeckten stillen Reserven von 0,3 Mio. € zu verfahren ist?

Die **Finanzverwaltung**<sup>46</sup> unterscheidet hier nicht zwischen der Einlage zu Anschaffungs-/Herstellungskosten (innerhalb der Dreijahresfrist) sowie der Teilwerteinlage (außerhalb der Dreijahresfrist) und ordnet stets eine AfA von den gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten an. Folgerichtig würden sich die aufgedeckten stillen Reserven (hier von 0,3 Mio. €) erst im Zeitpunkt späterer Entnahme oder Veräußerung der Immobilie steuerlich auswirken. Bis dahin bleibt ein Betrag von 0,5 Mio. €<sup>47</sup> als nicht abschreibbarer Restwert stehen.

Die Verwaltungsauffassung schießt über den Gesetzeszweck hinaus, lediglich den Doppelabzug von AfA im privaten und betrieblichen Bereich zu verhindern. Es lässt sich daher die Auffassung vertreten, die künftige AfA wie folgt zu bemessen:

Einlagewert	1.300.000 €
- AfA vor Einlage	<u>200.000 €</u>
AfA-Basis neu	1.100.000 €

Damit werden im Privatbereich eingetretene Wertsteigerungen in die Gebäude-AfA einbezogen.<sup>48</sup>

**Klarstellung durch den BFH:** Die Rechtsfrage ist inzwischen vom BFH eindeutig beantwortet worden und zwar wie folgt:

---

46 R 7.3 Abs. 6 EStÄR 2012; inzwischen jedoch geändert durch BMF-Schreiben vom 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204.

47 0,3 Mio. € stille Reserven und 0,2 Mio. € AfA vor Einlage.

48 GlA Schmidt/Kulosa, 32. Aufl. § 7 EStG Rz. 79; Gröpl, DStR 2000, 1285; aA Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7 EStG Anm. 225: Der Gesetzgeber wollte sicherstellen, dass nur 100% der AK/HK abgeschrieben werden. Dieser Zweck wird verfehlt, wenn man die AfA vom höheren Teilwert zulässt. U. E. trifft dies nicht zu, weil die Gegenmeinung die Vermeidung eines Doppelabzuges der AfA auf AK/HK ebenfalls respektiert.

*Die AfA nach Einlage berechnet sich nach der Differenz zwischen dem Einlagewert und der vor der Einlage bei den Überschusseinkünften bereits in Anspruch genommenen AfA.<sup>49</sup>*

## **2.4. Einlage ins Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG nach dem 30.6.2009**

- 18 Die jüngere Rechtsprechung des BFH<sup>50</sup> wirft die Frage auf, ob und in welchen Fällen Wirtschaftsgüter überhaupt noch in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft steuerneutral eingelegt werden können. Die Frage hat naturgemäß erhebliche praktische Bedeutung, wenn Gegenstand der Einlage eine nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerverhaftete Immobilie ist.

### *2.4.1. Entwicklung in der jüngeren BFH-Rechtsprechung*

Im Urteil vom 24.1.2008<sup>51</sup> hatte der BFH über nachstehenden (vereinfachten) Sachverhalt zu entscheiden.

#### **Beispiel 4**

---

*Die gewerblich geprägte Y-KG wurde am 5.9.2000 gegründet. Am Gesellschaftskapital von 100.000 € waren die Gesellschafter A und B zu jeweils 50.000 € beteiligt. A und B hatten zur Erfüllung der Kommanditeinlage drei bis dahin im Privatvermögen gehaltene Immobilien einzubringen (Verkehrswert 1 Mio. €). Den überschießenden Verkehrswert der Immobilien wies die KG als gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage aus (im Streitfall als Kapitalkonto II bezeichnet).*

Die Kläger sahen diesen Vorgang als Veräußerung an die KG an und begehrten abweichend von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (früher § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG) die volle AfA auf den Verkehrswert von über 1 Mio. € (abzüglich Grund u. Boden). Sie drangen damit im Revisionsverfahren durch. Nach Auffassung des BFH aaO liegt eine Veräußerung nicht nur dann vor, wenn ein Einzelwirtschaftsgut des Betriebs- oder Privatvermögens vom Gesellschafter gegen Barentgelt oder Über-

---

49 Bestätigung der BFH-Urteile vom 18.8.2009, BFH/NV 2010, 283 und vom 28.10.2009, BFH/NV 2010, 977 durch das BFH-Urteil vom 17.3.2010, BFH/NV 2010, 1625: Die AfA nach Einlage berechnet sich nach der Differenz zwischen dem Einlagewert und der vor der Einlage bei den Überschusseinkünften bereits in Anspruch genommenen AfA. Die Finanzverwaltung wird sich dem nicht entziehen können.

50 BFH vom 17.7.2008, BStBl. II 2009, 464; vom 24.1.2008, BFH/NV 2008, 854 sowie vom 4.4.2007, BStBl. II 2008, 253.

51 BFH/NV 2008, 854.

nahme von Verbindlichkeiten in das Gesamthandsvermögen einer gewerblichen Personengesellschaft überführt wird.<sup>52</sup> Vielmehr gilt Entsprechendes, wenn dem Gesellschafter ein **Darlehensanspruch** eingeräumt und deshalb der Nennbetrag des Darlehens dem Privatkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird.

Ebenso ist zu verfahren, wenn ein Einzelwirtschaftsgut gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** in eine gewerbliche Personengesellschaft eingebracht wird. Schon in früheren Entscheidungen hat der BFH<sup>53</sup> dargelegt, dass die Einbringung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts bei Gründung einer Personengesellschaft gegen Einräumung eines Gesellschaftsanteils grundsätzlich als Veräußerungsvorgang (tauschähnliches Rechtsgeschäft) anzusehen ist. Dies gilt bei der Einbringung von Privatvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten entsprechend.<sup>54</sup> Ebenso ist zu verfahren, sollte der Wert des eingebrachten Wirtschaftsgutes nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern weiteren Kapitalkonten gutgebracht werden (Rücklagekonten).<sup>55</sup> Der einheitliche Vorgang ist entsprechend dem Kapitalkontenausweis **nicht aufzuspalten**. Dafür spricht vor allem die gebotene Parallelwertung zu § 24 UmwStG. Diese Regelung nimmt einen tauschähnlichen Vorgang ebenso für den Fall an, dass die eingebrachten Werte auch einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage zugute kommen.<sup>56</sup> Die obige Rechtsprechung findet im BFH-Urteil vom 17. 7. 2008<sup>57</sup> ihre konsequente Fortsetzung. Nach dieser Entscheidung ist die Einbringung eines Wirtschaftsguts als Sacheinlage in eine KG ertragsteuerrechtlich selbst dann ein Veräußerungsgeschäft, wenn ein Teil des Einbringungswertes in eine Kapitalrücklage eingestellt wird. 19

#### *2.4.2. Übernahme der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung*

##### *2.4.2.1. Zur Entwicklung der Verwaltungsauffassung*

Die frühere Auffassung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 26. 11. 2004<sup>58</sup> stand mit der obigen Rechtsprechung nicht in Einklang. Danach erlangte der übertragende Gesellschafter bei der Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto anders als im Falle der Buchung auf einem Kapitalkonto keine individuelle Rechtsposition, die ausschließlich ihn bereicherte. Bei der Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto wurde vielmehr der Auseinandersetzungsanspruch aller Gesellschafter 20

---

52 So BFH vom 11. 12. 2001, BStBl. II 2002, 420.

53 BStBl. II 1976, 748.

54 BFH vom 19. 10. 1998, BStBl. II 2000, 230.

55 Siehe dazu bereits BFH vom 19. 10. 1998, BStBl. II 2000, 230.

56 BFH vom 25. 4. 2006, BStBl. II 2006, 847.

57 BStBl. II 2009, 464.

58 BStBl. I 2004, 1190 Tz. 2b.

entsprechend ihrer Beteiligung dem Grunde nach gleichmäßig erhöht. Der Mehrwert floss also – ähnlich wie durch Buchung auf einem Ertragskonto – in das gesamthänderisch gebundene Vermögen der Personengesellschaft und kam dem übertragenden Gesellschafter ebenso wie allen anderen Mitgesellschaftern nur als reflexartige Wertsteigerung seiner Beteiligung zugute. Mangels Gegenleistung an den übertragenden Gesellschafter lag deshalb ein unentgeltlicher Vorgang im Sinne einer verdeckten Einlage vor.

**Änderung der Verwaltungsauffassung:** Die Finanzverwaltung hat angesichts der obigen Rechtsprechung des BFH ihre bisherige Rechtsauffassung inzwischen aufgegeben.<sup>59</sup> Sie nimmt nunmehr ebenfalls einen vollentgeltlichen Erwerb an, wenn die Sacheinlage zum Teil auf dem Kapitalkonto und zum Teil auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto erfasst wird. Das gilt in allen offenen Fällen<sup>60</sup>.

- 21 **Übergangsregelung:** Falls die Rechtsauffassung des BFH zu einer Verschärfung gegenüber der bisher geltenden Verwaltungsauffassung führt, kann auf Antrag die bisherige Verwaltungsauffassung in Rz. 2b des BMF-Schreibens vom 26.11.2004<sup>61</sup> für Übertragungsvorgänge bis zum 30.6.2009 weiterhin angewendet werden. Voraussetzung ist, dass der das Wirtschaftsgut Übertragende und der Übernehmer des Wirtschaftsguts einheitlich verfahren. Ebenso muss der Antragssteller damit einverstanden sein, dass die Anwendung der Übergangsregelung z.B. die Rechtsfolge des § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG auslöst. Bei Anwendung der Übergangsregelung liegt, soweit eine Gegenbuchung teilweise auch auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto stattfindet, ein unentgeltlicher Vorgang (verdeckte Einlage) vor, ein entgeltlicher Vorgang wiederum im Falle der Gegenbuchung auf dem Kapitalkonto.

#### 2.4.2.2. Abgrenzung der Veräußerung von einer (verdeckten) Einlage nach dem BMF-Schreiben vom 11.7.2011

- 22 Die gegenwärtige Auffassung der Finanzverwaltung zur verdeckten Einlage von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer mitunternehmerischen Personengesellschaft hat sich im BMF-Schreiben vom 11.7.2011<sup>62</sup> umfassend

---

59 BMF-Schreiben vom 20.5.2009, BStBl. I 2009, 464.

60 Davon ist auszugehen, wenn noch kein formell- und materiell-rechtlich bestandskräftiger Steuerbescheid für das Einbringungsjahr vorliegt. Formelle Bestandskraft tritt mit Ablauf der Rechtsbehelfsfrist, materielle Bestandskraft hingegen erst mit Eintritt der Festsetzungsverjährung ein, sollte der Steuerbescheid gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen.

61 BStBl. I 2004, 1190.

62 BStBl. I 2011, 713.

konkretisiert. Es ersetzt das BMF-Schreiben vom 26. 11. 2004<sup>63</sup> und enthält klare Kriterien zur Abgrenzung der voll entgeltlichen, unentgeltlichen sowie teilentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft. Entscheidend für die Abgrenzung ist, ob und in welchem Umfang dem einbringenden Gesellschafter Gesellschaftsrechte gewährt werden. Das wiederum hängt davon ab, auf welche Konten der aufnehmenden Gesellschaft gebucht wird.

**Kapitalkonto I:** Erhöht sich durch die Übertragung eines Wirtschaftsguts der Kapitalanteil des Einbringenden, liegt insoweit eine Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor. Ob als Gegenleistung Gesellschaftsrechte gewährt werden, richtet sich grundsätzlich nach dem bebuchten Kapitalkonto der Handelsbilanz. Danach bestimmen sich die Gesellschaftsrechte, wenn nichts anderes vereinbart ist, nach dem handelsrechtlichen Kapitalanteil des Gesellschafters. Erfolgt als Gegenleistung für die Übertragung eine Buchung auf dem Kapitalkonto I, ist von einer Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen. Als maßgebliche Gesellschaftsrechte kommen die Gewinnverteilung, die Auseinandersetzungsansprüche sowie Entnahmerechte in Betracht. Die bloße Gewährung von Stimmrechten stellt allein keine Gegenleistung im Sinne der Gewährung von Gesellschaftsrechten dar, da Stimmrechte noch keine vermögensmäßige Beteiligung an der Personengesellschaft vermitteln.<sup>64</sup>

**Verwendung mehrerer Kapitalkonten:** Werden neben dem **Kapitalkonto I** weitere gesellschaftsvertraglich vereinbarte – variable – Gesellschafterkonten geführt, kommt es für deren rechtliche Einordnung auf die jeweiligen vertraglichen Abreden im Gesellschaftsvertrag an. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos ist die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, dass auf dem jeweiligen Konto auch Verluste gebucht werden. Liegt nach diesen Maßstäben (Buchung auch von Verlusten) ein (weiteres) **Kapitalkonto II** vor, gilt nach Verwaltungsauffassung Folgendes: Auch wenn das Kapitalkonto eines Gesellschafters in mehrere Unterkonten aufgegliedert wird, bleibt es gleichwohl ein einheitliches Kapitalkonto. Eine Buchung auf einem Unterkonto des einheitlichen Kapitalkontos (und damit auch auf dem Kapitalkonto II) führt demnach regelmäßig zur Gewährung von Gesellschaftsrechten.

**Darlehenskonto:** Handelt es sich bei dem betreffenden Gesellschafterkonto nicht um ein Kapitalkonto, ist regelmäßig von einem Darlehenskonto auszugehen. Erfolgt die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Buchung auf einem Darlehenskonto, so kann dieses Konto keine Gesellschaftsrechte ge-

---

63 BStBl. I 2004, 1190.

64 BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. I.

währen. Wegen des Erwerbs einer Darlehensforderung durch den übertragenden Gesellschafter liegt insoweit ein entgeltlicher Vorgang vor, der nach § 6 Absatz 1 Nr. 1 oder 2 EStG zu bewerten ist.

Dies vorausgeschickt ergeben sich im Einzelnen die nachstehenden Abgrenzungsmerkmale.

- 23 **Voll entgeltliche Übertragungsfälle:** In den Fällen vollständiger Gegenbuchung des gemeinen Werts des auf die Personengesellschaft übertragenen (eingebrachten) Wirtschaftsguts
- auf dem Kapitalkonto I oder auf einem variablen Kapitalkonto (z. B. Kapitalkonto II),
  - auf dem Kapitalkonto I und teilweise auf einem variablen Kapitalkonto oder
  - teilweise auf dem Kapitalkonto I oder einem variablen Kapitalkonto und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der Personengesellschaft

liegt stets ein in vollem Umfang entgeltlicher Übertragungsvorgang vor; eine Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil ist in diesen Fällen nicht vorzunehmen.<sup>65</sup>

### **Beispiel 5**

---

*Vater V und Sohn S sind Kommanditisten der gewerblich geprägten V+S GmbH & Co. KG. Ihre Gesellschaftsanteile (Kapitalkonto I) betragen jeweils 40.000 €. V bringt ein Grundstück (gemeiner Wert 400.000 €, angeschafft im Privatvermögen des V vor mehr als 10 Jahren für 40.000 €) in das Gesamthandsvermögen der KG ein und erhält dafür weitere Gesellschaftsrechte (Kapitalkonto I) in Höhe von 40.000 €. Nach den ausdrücklichen Bestimmungen in der Einbringungsvereinbarung wird der Restbetrag von 360.000 € auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto gutgeschrieben. Das Grundstück wird mit 400.000 € in der Gesamthandsbilanz der KG erfasst.*

**Abwandlung 1:** *Die Buchung des eingebrachten Werts der Immobilie von 400.000 € erfolgt ausschließlich auf dem Kapitalkonto II.*

**Abwandlung 2:** *Abweichend vom Grundfall erfolgt die Buchung der Einbringung in Höhe von 400.000 € ausschließlich auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto.*

---

<sup>65</sup> BFH vom 24. 1. 2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617 sowie vom 17. 7. 2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464.

Die Buchung der Übertragung erfolgte im **Grundfall** teilweise auf dem Kapitalkonto I und teilweise auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto (sog. „**Kombinationsmodell**“<sup>66</sup>). Damit liegt nach neuer Verwaltungsauffassung<sup>67</sup> ein vollentgeltlicher Erwerb der Immobilie durch die KG vor. Eine Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil ist abweichend zur früheren Verwaltungsauffassung<sup>68</sup> nicht mehr vorzunehmen.

**Hinweis:** Im obigen Beispiel darf nicht übersehen werden, dass die Buchung auf dem gesamthänderisch gebundenen *Kapitalrücklagenkonto* in Höhe von 360.000 € zu einer schenkungsteuerpflichtigen Bereicherung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) des Sohnes führt, weil dieser nach der Immobilieneinbringung noch zu einem Drittel am Gesellschaftsvermögen (Kapitalkonto I S = 40.000 € : Kapitalkonto I V = 80.000 €)<sup>69</sup> beteiligt bleibt.<sup>70</sup> Eine Schenkung kann freilich dadurch verhindert werden, dass S zur Vermeidung einer disquotalen Einlage des V ebenfalls Wirtschaftsgüter im Wert von 400.000 € in das Gesamthandsvermögen der KG einbringt. Gleiches gilt, wenn der überschießende Betrag von 360.000 € auf einem Darlehenskonto des V gutgeschrieben wird.

Entsprechend der Behandlung des Grundfalles liegt auch in **Abwandlung 1** ein vollentgeltlicher Erwerb der KG vor. Kapitalkonto I und II bilden nach Verwaltungsauffassung<sup>71</sup> ein einheitliches Kapitalkonto. Wird also Kapitalkonto II bebucht, führt auch dies regelmäßig zur Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zu einem entgeltlichen Rechtsgeschäft durch Tausch. Diese Variante ist für die Beteiligten insofern angenehm, als sie zu keiner Änderung der Beteiligungsverhältnisse in der Personengesellschaft führt. Stimmrechtsverhältnisse sowie die Gewinnverteilung bleiben daher unverändert.<sup>72</sup>

**Unentgeltliche Übertragungsfälle:** Eine Übertragung im Wege der verdeckten Einlage und damit ein in vollem Umfang unentgeltlicher Erwerb ist nur dann anzunehmen, wenn dem Einbringenden überhaupt keine Gesellschaftsrechte gewährt werden und demzufolge der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts ausschließlich auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto gutgeschrieben wird. Dem steht die handelsrechtlich zulässige Behandlung als Ertrag gleich. In beiden Fällen erhöht dies zwar das Eigenkapital der Gesellschaft. 24

---

66 Vgl. Levedag, GmbHR 2013, 243, 250.

67 BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. II.2a.

68 BMF-Schreiben vom 26. 11. 2004, BStBl. I 2004, 1190.

69 Die Berechnung unterstellt, dass keine stillen Reserven im Gesamthandsvermögen vorhanden sind.

70 Siehe auch Levedag, GmbHR 2013, 243, 251: Die Buchung auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto bewirkt eine Wertübertragung auf den anderen Gesellschafter.

71 BMF-Schreiben 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. 2.

72 Siehe Levedag, GmbHR 2013, 243, 250.

Dem Einbringenden werden dadurch jedoch keine zusätzlichen Gesellschaftsrechte gewährt.

Bei ausschließlicher Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto erlangt der übertragende Gesellschafter anders als bei einer Buchung auf dem Kapitalkonto keine individuelle Rechtsposition, die ausschließlich ihn bereichert. Hier wird vielmehr der Auseinandersetzungsanspruch aller Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligung dem Grunde nach gleichmäßig erhöht. Der Mehrwert fließt mithin – vergleichbar der Buchung auf einem Ertragskonto – ins gesamthänderisch gebundene Vermögen der Personengesellschaft und kommt dem übertragenden Gesellschafter ebenso wie allen anderen Mitgesellschaftern nur als reflexartige Wertsteigerung seiner Beteiligung zugute. Mangels Gegenleistung an den übertragenden Gesellschafter liegt deshalb eine unentgeltliche Einbringung (verdeckte Einlage) vor.

Dies vorausgeschickt ist **Abwandlung 2** zum obigen Beispiel 5 so zu lösen, dass die Einbringung der Immobilie in das Gesamthandsvermögen der KG in vollem Umfang unentgeltlich erfolgt. Aus schenkungsteuerlicher Sicht ist Sohn S gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nunmehr in Höhe von 200 000 € bereichert, weil sich die Beteiligungsverhältnisse nicht geändert haben.

Die Behandlung der Einbringung von Wirtschaftsgütern ins Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft als vollentgeltliche oder vollunentgeltliche Übertragung findet auch bei **fehlenden Interessengegensätzen** Anwendung,<sup>73</sup> wie etwa in Fällen der „Einmann-GmbH & Co. KG“. Hier obliegt die Entscheidung über die Art der Einbringung ausschließlich dem Gesellschafter selbst, in dem er den eingebrachten Wert entweder vollständig auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto oder ganz bzw. teilweise auf dem Kapitalkonto I darstellt.

- 25 **Spätere Umbuchung:** Die spätere Rückgängigmachung einer solchen Buchung (z. B. durch Auflösung des Kapitalrücklagenkontos gegen Gutschrift auf dem Kapitalkonto des betreffenden Gesellschafters) wird von der Finanzverwaltung naturgemäß kritisch gesehen. Dies liegt daran, dass nunmehr der ursprünglich angenommene unentgeltliche Vorgang zugunsten einer entgeltlichen Übertragung entfällt. Darin könnte nach Verwaltungsauffassung<sup>74</sup> eine **rechtsmissbräuchliche Umgehung** (§ 42 AO) des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gesehen werden.

**Teilentgeltliche Übertragungsvorgänge als Ausnahme:** Wird im Falle einer Übertragung des Einzelwirtschaftsguts ausdrücklich ein den gemeinen Wert unter-

---

73 BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. II.2.c.

74 BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. II.2.c.

## Übertragung privater Immobilien in das BV einer GmbH & Co. KG

schreitender Wertansatz vereinbart (z. B. wegen einer Zuwendungsabsicht), ist der überschießende Wertanteil als verdeckte Einlage zu qualifizieren,<sup>75</sup> Sofern die Übertragung im Übrigen als entgeltlich zu beurteilen ist, wird der Vorgang ausnahmsweise in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Anteil zerlegt. Die weitere steuerliche Beurteilung richtet sich dann nach der sog. „Trennungstheorie“.<sup>76</sup>

### Beispiel 6

---

*Vater V und Sohn S sind Kommanditisten der gewerblich geprägten V+S GmbH & Co. KG. Ihre Gesellschaftsanteile (Kapitalkonto I) betragen jeweils 50.000 €. V bringt ein Grundstück (gemeiner Wert 400.000 €, angeschafft im Privatvermögen des V vor mehr als 10 Jahren für 40.000 €) in das Gesamthandsvermögen der KG ein. Im zugrunde liegenden Einbringungsvertrag ist ausdrücklich ein Einbringungswert von (nur) 40.000 € und demgemäß die Gewährung weiterer Gesellschaftsrechte (Kapitalkonto I) in Höhe von (nur) 40.000 € vereinbart worden. Das Grundstück wird entsprechend dieser (bewussten) Vereinbarung mit 40.000 € in der Gesamthandsbilanz der KG ausgewiesen und das Kapitalkonto des A um 40.000 € erhöht. Weitere Buchungen durch die Beteiligten erfolgen nicht.*

Im obigen Beispiel liegt nach **Verwaltungsauffassung**<sup>77</sup> Teilentgeltlichkeit vor, weil das Grundstück zu 10 % (40.000 €/400.000 €) entgeltlich und zu 90 % (360.000 €/400.000 €) unentgeltlich übertragen wird. Hinsichtlich des entgeltlich übertragenen Teils ist das Grundstück deshalb in der Bilanz der KG mit dem Veräußerungspreis von 40.000 € (= Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte) und hinsichtlich des unentgeltlich übertragenen Teils nach Einlagegrundsätzen gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem anteiligen Teilwert in Höhe von 360.000 € (90 % von 400.000 €) anzusetzen. Das Grundstück ist deshalb richtigerweise auch bei einer teilentgeltlichen Übertragung mit 400.000 € in der Bilanz der OHG auszuweisen. 26

Aufgrund der Teilentgeltlichkeit des Übertragungsvorgangs ist der den Wert der auf dem Kapitalkonto I verbuchten Gesellschaftsrechte übersteigende Betrag von 360.000 € innerhalb der Bilanz der OHG als Ertrag zu behandeln. Diese Ertragsbuchung ist durch eine entsprechende **gegenläufige außerbilanzielle Korrektur** zu neutralisieren. Aufgrund der ausdrücklichen Bestimmungen in der Einbringungsvereinbarung (Einbringung unter Wert) kommt hier eine Buchung des

---

75 Vgl. BFH vom 17. 7. 2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 Ziffer I.4 der Entscheidungsgründe.

76 BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. II.2.d.

77 BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl. I 2011, 713 Rz. II.2.d.