

ESV

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 51

Übertragung von Immobilien im Steuerrecht

Vorteilhafte Gestaltungsvarianten
und risikobasierte Steuerplanung

Von

Dipl.-Finw. Bernd Meyer

Steuerberater

und

Dipl.-Kfm. Jochen Ball

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.d-nb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 12967 6](http://ESV.info/978_3_503_12967_6)

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 12967 6

eBook: ISBN 978 3 503 12973 7

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011

www.ESV.info

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

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

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

Vorwort

sich 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 (Gesamtplanrechtsprechung!). Hinzu kommen interessante schenkungsteuerliche Aspekte, die hinreichend beachtet 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 verhängten 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	23
A Immobilien in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG im Ertrag- und Schenkungssteuerrecht	27
I. Übertragung privater Immobilien in das Betriebsvermögen einer GmbH & Co. KG	27
1. Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG	29
1.1. Erfordernis gewerblicher Prägung im Zeitpunkt der Immobilieneinbringung	29
1.1.1. Kriterien gewerblicher Prägung	29
1.1.2. Bedeutung der Eintragung ins Handelsregister für die gewerbliche Prägung	29
1.1.3. Rechtsfolgen der Immobilieneinbringung vor oder nach Eintragung der KG ins Handelsregister	30
1.1.3.1. Einbringung der Immobilie vor Eintragung ins Handelsregister	30
1.1.3.2. Einbringung der Immobilie nach Eintragung ins Handelsregister	31
1.2. Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am KG-Vermögen ..	31
2. Überführung von Privatimmobilien ins Betriebsvermögen	32
2.1. Varianten der Immobilieneinbringung in die Personengesellschaft ..	32
2.2. Übertragung als privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG	33
2.2.1. Zum sachlichen Anwendungsbereich des § 23 EStG	33
2.2.2. Behandlung eigengenutzter sowie gemischt- genutzter Immobilien gem. § 23 EStG	34
2.2.3. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	36
2.3. Einlage in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG vor dem 1.7.2009	38
2.3.1. Übertragung in das Gesamthandsvermögen als steuerneutrale Sacheinlage	38
2.3.2. Zur Höhe der AfA nach Einlage des Wirtschaftsguts ins Betriebsvermögens	39

Inhaltsverzeichnis

2.3.3.	Spätere Veräußerung der eingelegten Immobilie aus dem Betriebsvermögen heraus	41
2.4.	Einlage ins Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG nach dem 30.6.2009	43
2.4.1.	Entwicklung in der jüngeren BFH-Rechtsprechung	44
2.4.2.	Übernahme der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	44
2.4.3.	Verbleibende Fälle potentieller Einlage (anstatt Veräußerung) in die KG	45
2.4.3.1.	Einlage nur gegen Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto.	45
2.4.3.2.	Einlage in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit der KG-Gründung oder mit einer Kapitalerhöhung	46
2.4.3.3.	Immobilieeinbringung gegen Gutschrift auf dem Rücklagenkonto bei mehreren Gesellschaftern	48
2.5.	Veräußerung an die GmbH & Co. KG	49
2.5.1.	Schöpfung neuen AfA-Potentials als positiver Nebeneffekt der Veräußerung	49
2.5.2.	Begründet die Übertragung von Immobilien auf die GmbH & Co. KG einen gewerblichen Grundstückshandel?	50
2.6.	Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG	53
2.6.1.	Latentes Besteuerungsrisiko der Betriebsaufspaltung.	53
2.6.2.	Bedeutung der Betriebsaufspaltung für eine Umstrukturierung	55
2.6.3.	Übertragung der zum Besitzunternehmen gehörenden Immobilie auf die GmbH & Co. KG	56
2.6.3.1.	Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 EStG	56
2.6.3.2.	Risiko der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens?	57
2.6.3.3.	Einbringung des Besitzunternehmens in eine GmbH & Co. KG gem. § 24 UmwStG	59
2.6.3.4.	Übertragung der Betriebsgesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG	63
2.6.3.4.1.	Zwingende Einbringung zum Buchwert	63
2.6.3.4.2.	Beginn einer dreijährigen Sperrfrist bei Buchwerteinbringung	64
2.6.3.4.3.	Rechtsfolgen der Anteilsübertragung auf die GmbH & Co. KG.	64
2.6.4.	Behandlung von Verbindlichkeiten des Besitzunternehmens.	65
2.6.5.	Zugehörigkeit von Grundstücken zum Besitzunternehmen	66
2.6.6.	Immobilien im Miteigentum des Besitzunternehmers	67

Inhaltsverzeichnis

3.	Bildung und Übertragung von § 6b-Rücklagen durch die GmbH & Co. KG	69
3.1.	Grundzüge der Bildung von § 6b-Rücklagen.	69
3.2.	Die bilanzielle Darstellung der § 6b-Rücklage	71
3.2.1.	Bisherige Verwaltungsauffassung (Bilanzerstellung bis zum 31.3.2008)	71
3.2.2.	Änderung der Verwaltungsauffassung (Bilanzerstellung nach dem 31.3.2008)	72
3.2.3.	Erneute Änderung durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)	74
3.2.4.	Fortschreibung negativer Ergänzungsbilanzen in Folgejahren.	75
3.2.5.	Rücklagenübertragung bei Identität von veräußertem und angeschafftem Wirtschaftsgut	75
4.	Behandlung von Erhaltungsaufwendungen.	76
4.1.	Entstehung des Erhaltungsaufwandes vor Immobilienübertragung auf die GmbH & Co. KG	76
4.2.	Entstehung des Erhaltungsaufwandes nach Immobilienübertragung auf die GmbH & Co. KG	76
4.3.	Bagatellgrenze von 4.000 € für jede einzelne Baumaßnahme	78
5.	Übertragung von Immobilien ins Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der GmbH & Co. KG	79
6.	Behandlung von Verbindlichkeiten des Gesellschafters	80
6.1.	Verbindlichkeiten mit Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie	80
6.1.1.	Übernahme der Verbindlichkeiten ins Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen	80
6.1.2.	Zinsabzug bei Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	81
6.1.3.	Bedeutung teilentgeltlicher Veräußerung für § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG	81
6.1.4.	Abzugsbegrenzung gem. § 15a EStG.	82
6.2.	Verbindlichkeiten ohne Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie	83
7.	Vorbehaltsnießbrauch als Sonderform der Immobilienübertragung auf die KG	84
7.1.	Ertragsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchers	84
7.2.	Ertragsteuerliche Behandlung der aufnehmenden GmbH & Co. KG	86
7.3.	Empfehlungen zur Immobilienübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt.	87

Inhaltsverzeichnis

8.	Zusammenfassung der ertragsteuerlichen Ergebnisse	87
9.	Umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG	89
9.1.	Unterscheidung zwischen steuerpflichtig und steuerfrei vermieteten Immobilien	89
9.2.	Vorsteuerkorrektur gem. § 15 a UStG beim einbringenden Gesellschafter	90
9.3.	Behandlung der unentgeltlichen Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG als umsatzsteuerbare Lieferung	90
9.3.1.	Rechtsfolgen für den einbringenden Gesellschafter	90
9.3.2.	Rechtsfolgen für die übernehmende GmbH & Co. KG	91
9.3.3.	Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuer sowie der Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG	92
9.4.	Gewährung von Gesellschaftsrechten als umsatzsteuerbarer Vorgang?	94
9.5.	Behandlung der Leistungen des Gesellschafters als Geschäftsführer	95
10.	Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Einbringung von Immobilien in die GmbH & Co. KG	96
11.	Gewerbsteuerliche Beurteilung der GmbH & Co. KG	97
11.1.	Voraussetzung erweiterter Kürzung von Grundstückserträgen	97
11.2.	Zum Merkmal „ausschließlicher“ Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes	98
11.3.	Schädlichkeit der Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft	99
12.	Schenkungsteuerliche Beurteilung der Immobilieneinbringung	100
II.	Ertragsteuerliche Behandlung der Übertragung von Kommandit- anteilen auf die nachfolgende Generation	101
1.	Einkommensteuerliche Behandlung unentgeltlicher Übertragung von KG-Anteilen	101
1.1.	Varianten der Anteilsübertragung	101
1.2.	Der Mitunternehmeranteil im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG	102
1.2.1.	Sonderbetriebsvermögen als zwingender Bestandteil des Mitunternehmeranteiles	103
1.2.2.	Sonderbetriebsvermögen als wesentliche Betriebs- grundlage	105
1.2.3.	Bedeutung der fünfjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	106
1.2.4.	Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	108

Inhaltsverzeichnis

1.2.4.1.	Risiken überquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen bei Existenz von Verbindlichkeiten.	109
1.2.4.2.	Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach der Trennungs- oder Einheitstheorie	110
1.2.5.	Schädliche Verfügungen im Sinne der Gesamtplanrechtsprechung bei zurückbehaltenem Sonderbetriebsvermögen	112
1.2.5.1.	Wegfall der Buchwertübertragung	112
1.2.5.2.	Überführung wesentlichen Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen	113
1.2.5.3.	Entwicklung der Rechtsprechung zur schädlichen Auslagerung wesentlicher Betriebsgrundlagen	114
1.2.5.4.	Unschädliche Auslagerungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften	115
1.2.5.5.	Exkurs - Behandlung des Sonderbetriebsvermögens bei qualifizierter Nachfolgeklausel	116
1.2.6.	Vermeidung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG durch Vorbehaltsnießbrauch am Sonderbetriebsvermögen	116
1.2.6.1.	Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen des Vorbehaltsnießbrauchs	117
1.2.6.1.1.	Behandlung während der Dauer des Nießbrauchs	117
1.2.6.1.2.	Der ertragsteuerlich neutrale Tod des Vorbehaltsnießbrauchers	118
1.2.6.2.	Nießbrauch zugunsten Gesamtberechtigter gem. § 428 BGB.	120
1.2.6.3.	Zur vertraglichen Ausgestaltung des Nießbrauchs.	123
1.3.	Behandlung betrieblicher (Alt-)Verbindlichkeiten des Übergebers	123
1.4.	Sonderbetriebsvermögen als Steuerrisiko im Erbfall.	125
1.4.1.	Drohende Besteuerung eines Entnahmegewinnes beim Erblasser	125
1.4.2.	Maßnahmen zur Vermeidung eines Entnahmegewinnes	126
1.4.3.	Das sog. „Ausgliederungsmodell“ als Gestaltungsalternative?	127
1.4.3.1.	Steuerrisiken aufgrund der sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH	127
1.4.3.2.	Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (Doppelgesellschaft)	128
1.4.3.3.	Nachgelagerte Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung	129
1.4.3.4.	Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist?	130
1.4.3.5.	Vor- und Nachteile einer Doppelgesellschaft.	131
1.5.	Spätere Übertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteiles	132

Inhaltsverzeichnis

1.6.	Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragung von KG-Anteilen	135
1.6.1.	Übernahme eines negativen Kapitalkontos als Schenkung oder teilentgeltlicher Erwerb	135
1.6.2.	Teilentgelt bis zur Höhe des Buchwerts des Kapitalkontos	137
1.6.3.	Bedeutung teilentgeltlichen Erwerbs für den Beschenkten	138
1.7.	Einkommensteuerliche Behandlung der Übertragung von KG-Anteilen unter Nießbrauchvorbehalt	139
1.7.1.	Nießbrauchsvorbehalt steht der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen.	139
1.7.2.	Der nießbrauchbelastete Kommanditist als Mitunternehmer	140
1.7.3.	Die laufende Besteuerung von Kommanditist und Nießbraucher	141
1.7.3.1.	Die Gewinnverteilung zwischen Nießbraucher (Schenker) und Kommanditist (Beschenker)	141
1.7.3.2.	Die Behandlung des Kommanditisten (Beschenker)	142
1.7.3.3.	Ertragsteuerliche Folgen bei Wegfall des Nießbrauchs	143
1.7.3.4.	Der Vorbehaltsnießbraucher als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	144
1.7.3.4.1.	Notwendigkeit der Bestellung eines Vollrechtsnießbrauchs	144
1.7.3.4.2.	Rechtsfolgen bei fehlender Mitunternehmereigenschaft	145
1.7.4.	Sukzessiver Hinzuerwerb nicht privilegierter Kommanditanteile aus schenkungsteuerlicher Sicht.	145
1.7.4.1.	Die Auffassung des Hessischen Finanzgerichts im Urteil vom 2. Juli 2008.	146
1.7.4.2.	Getrennte Beurteilung geschenkter und vorhandener Gesellschaftsanteile im BFH-Urteil vom 23. Februar 2010	146
1.8.	Die Versorgung des Übergebers durch wiederkehrende Leistungen	147
1.8.1.	Die wiederkehrenden Leistungen im Überblick	147
1.8.2.	Versorgung durch Veräußerungsrente	148
1.8.2.1.	Das Besteuerungswahlrecht des Veräußerers.	148
1.8.2.1.1.	Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung und laufender Besteuerung	149
1.8.2.1.2.	Wahlrechtsausübung zugunsten einer Sofortbesteuerung	150
1.8.2.1.3.	Wahlrechtsausübung zugunsten laufender Besteuerung	152
1.8.2.2.	Risiken bei der Ausübung des Wahlrechtes	152
1.8.2.3.	Anwendungsbereich des Wahlrechtes	153
1.8.3.	Behandlung ausländischer Leistungsempfänger bei Sofortbesteuerung der wiederkehrenden Leistungen	154

Inhaltsverzeichnis

1.8.3.1.	Besteuerung von Veräußerungsleibrenten ab 1. Januar 2005	155
1.8.3.2.	Besteuerung von dauernden Lasten	155
1.8.3.3.	Behandlung in Fällen laufender Besteuerung der wiederkehrenden Leistungen	156
1.8.4.	Versorgung durch wiederkehrende Bezüge	156
1.8.4.1.	Kriterien der Behandlung als Versorgungsleistung	156
1.8.4.2.	Versorgungsleistungen bei Übertragung von Anteilen an einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG	157
1.8.4.3.	Steuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen	159
1.8.4.3.1.	Behandlung des Versorgungsberechtigten	159
1.8.4.3.2.	Behandlung beim Versorgungsverpflichteten.	159
1.8.4.4.	Nachträgliche Umschichtung des übertragenen Vermögens	160
1.8.4.4.1.	Begünstigte Vermögensumschichtungen	160
1.8.4.4.2.	Übertragung von Teilen des übernommenen Vermögens .	161
1.8.4.4.3.	Unterbrechung bzw. Ablösung der Zahlungsverpflichtung	161
1.8.5.	Behandlung bei fehlendem inländischen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Leistungsempfängers bzw. Leistungsverpflichteten	162
1.8.6.	Risiken der dauernden Last und ihre Abgrenzung zur Leibrente	164
2.	Umsatzsteuerliche Folgen aus der Übertragung von KG-Anteilen.	165
3.	Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Anteilsübertragung	166
III.	Schenkungsteuerliche Behandlung der Übertragung von Anteilen an einer GmbH & Co. KG	166
1.	Die schenkungsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen.	166
2.	Grundzüge schenkungsteuerlicher Privilegierung von Betriebsvermögen. .	168
2.1.	Privilegierung durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag	168
2.2.	Keine Privilegierung bei Existenz schädlichen Verwaltungs- vermögens	169
2.3.	Was gehört zum schädlichen Verwaltungsvermögen?	170
2.4.	Der Verwaltungsvermögenstest (50 %-Grenze)	170
2.4.1.	Zum Verwaltungsvermögenstest dem Grunde nach.	171
2.4.2.	Verwaltungsvermögenstest mit Sonderbetriebsvermögen.	172
2.5.	Zum Phänomen sog. „nicht betriebsnotwendigen“ Vermögens.	174
3.	Wegfall der Privilegien durch Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist (Regelverschonung)	176
4.	Die Bewertung des Betriebsvermögens	178
4.1.	Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens	178

Inhaltsverzeichnis

4.2.	Eckpunkte des vereinfachten Ertragswertverfahrens	179
4.3.	Die Bewertung des betrieblichen Grundbesitzes	180
4.4.	Bewertung des Betriebes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren	182
4.5.	Bildung von Sonderbetriebsvermögen im Zuge der Anteilsübertragung	186
4.5.1.	Verbleib der Immobilie beim Schenker	186
4.5.2.	Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen	186
4.5.3.	Keine Nachsteuer bei vorzeitigem Wegfall des Nießbrauchs	187
4.5.4.	Steuerbelastungen bei gesonderter Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt.	187
4.5.5.	Ermittlung der Schenkungsteuerbelastung bei Anwendung des § 13a ErbStG	189
5.	Übertragung des beim Schenker verbliebenen Mitunternehmeranteiles. . .	191
5.1.	Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen .	191
5.2.	Steuervorteile durch Vermeidung der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen	193
B.	Gesamtsteuerliche Konsequenzen von Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt	195
I.	Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs an Privatimmobilien aus einkommensteuerlicher sowie schenkungsteuerlicher Sicht.	195
1.	Steigerung oder Vernichtung von AfA-Potential	197
1.1.	Steigerung der Gebäude-AfA beim unentgeltlichen Erwerb durch entgeltliche Nießbrauchsablösung	197
1.2.	Nießbrauchsvorbehalt zugunsten von Ehegatten als potentiell AfA-Problem	199
1.3.	Schenkungssteuerliche Behandlung des Ehegatten-Nießbrauchs	200
1.4.	Vernichtung von AfA-Potential durch teilentgeltliche Immobilienübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt	202
2.	Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG	204
2.1.	Erhöhung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne durch Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs	204
2.1.1.	Nießbrauch als steuerpflichtige Wertschöpfungskomponente	204
2.1.2.	Entgeltliche Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs.	206
2.2.	Beseitigung des Privilegs steuerfreier Veräußerungseigengenuzter Immobilien durch Vorbehaltsnießbrauch.	210

Inhaltsverzeichnis

2.3.	Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	213
2.3.1.	Behandlung von Schuldzinsen als Werbungskosten dem Grunde nach	213
2.3.2.	Zum Abzugszeitpunkt von Werbungskosten	217
2.3.3.	Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten durch die Gebäude-AfA	217
3.	Vorbehaltsnießbrauch an Immobilien des Betriebsvermögens	218
3.1.	Vorbehaltsnießbrauch am Grundbesitz unentgeltlich übertragener Einzelunternehmen	218
3.2.	Nießbrauchsvorbehalt bei Übertragung von Mitunternehmer- anteilen	219
3.2.1.	Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen	220
3.2.2.	Rechtsfolgen des Vorbehaltsnießbrauchs am Sonder- betriebsvermögen	220
3.2.2.1.	Buchwertübertragung ohne Anwendung der Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.	220
3.2.2.2.	Behandlung der Immobilie beim Beschenkten im Falle vollständiger Übertragung des Mitunternehmeranteiles	221
4.	Schenkungsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs	222
5.	Schuldzinsenabzug beim Vorbehaltsnießbrauch	225
5.1.	Behandlung des Eigentümers während der Dauer des Vorbehalt- nießbrauchs	225
5.2.	Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchers	226
5.2.1.	Fortbestehender Zinsabzug bei unentgeltlicher Grund- stücksübertragung	226
5.2.2.	Exkurs: Grundstücksfinanzierung beim Zuwendungs- nießbrauch	227
5.2.3.	Zinsabzug bei entgeltlicher bzw. teilentgeltlicher Grundstücksübertragung	228
5.3.	Zinsabzug nach Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs durch Tod des Berechtigten	231
5.3.1.	Behandlung beim Nießbraucher verbliebener Verbindlichkeiten	231
5.3.2.	Späterer Schuldenübergang in Fällen des Mischnachlasses	232
5.3.3.	Schuldübernahme anlässlich früherer Immobilien- übertragung	233
5.3.4.	Aufschiebend befristete Kaufpreiszahlungen	234
5.4.	Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs durch Abstandszahlung	235
5.4.1.	Bedeutung der Ablösung für die Gebäude-AfA.	235
5.4.2.	Bedeutung der Ablösung für den weiteren Zinsabzug	239

Inhaltsverzeichnis

II. Umsatzsteuerliche Behandlung des Nießbrauchsvorbehalts	240
1. Keine Grundstückslieferung mangels Verschaffung der Verfügungsmacht	240
2. Späterer Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs	241
III. Vorbehaltsnießbrauch und Grunderwerbsteuer	243
C. Die Immobilie als Gegenstand privater Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG	245
I. Steuerliche Privilegierung ganz oder teilweise eigengenutzter Immobilien	245
1. Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“	245
2. Bedeutung des Begriffs „Wirtschaftsgut“ für die Steuerbefreiung des Grund u. Bodens	246
3. Behandlung gemischt-genutzter Grundstücke	248
3.1. Quotale Begünstigung des eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteiles	248
3.2. Nachträgliche Erweiterung des eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteiles	249
3.3. Nutzung von Gebäudeteilen durch Angehörige	250
4. Behandlung im Miteigentum befindlicher Grundstücke	251
5. Zur Intensität der gebotenen Eigennutzung	254
5.1. „Ausschließliche“ Eigennutzung zwischen Anschaffung/ Fertigstellung und Veräußerung	254
5.1.1. Durchgehende Eigennutzung bis zur Veräußerung (bzw. ab Anschaffung/Fertigstellung)?	254
5.1.2. Zur Schädlichkeit des häuslichen Arbeitszimmers	256
5.2. Eigennutzung im Jahr der Veräußerung sowie in den beiden vorangegangenen Jahren	256
5.2.1. Eigennutzung in den beiden vorangegangenen Jahren	257
5.2.2. Eigennutzung im Veräußerungsjahr	258
5.2.3. Entbehrlichkeit „ausschließlicher“ Eigennutzung	259
5.3. Räumliche Verlagerung eigengenutzter Flächen innerhalb desselben Gebäudes	261
II. Einbringung von Grundstücken in ein Betriebsvermögen mit späterer Veräußerung aus dem Betriebsvermögen heraus	262
1. Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen	263
1.1. Bedeutung des Einlagezeitpunktes	263

Inhaltsverzeichnis

1.2. Einlage ins Betriebsvermögen	264
1.3. Einlage von „Wirtschaftsgütern“	266
2. Ermittlung und Besteuerungszeitpunkt des Veräußerungsgewinnes	267
2.1. Teilwert als Ersatzbemessungslage	267
2.2. Besteuerungszeitpunkt	268
2.3. Sonderfälle der Gewinnermittlung	270
2.3.1. Abzug von Werbungskosten	271
2.3.2. Behandlung von Veräußerungskosten	271
2.3.3. Behandlung des Forderungsausfalls	272
3. Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft	272
4. Entnahme zuvor eingelegter Wirtschaftsgüter – Gesetzeslücke?	273
5. Zusammenfassung der Ergebnisse	274
III. Die Einbeziehung von Neubauten in die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG	275
1. Gebäudefertigstellung „innerhalb“ der 10-Jahresfrist	275
2. Einbeziehung „fertig gestellter Gebäude“ in die Besteuerung	276
2.1. Zum Begriff des Gebäudes	276
2.2. Veräußerung des fertig gestellten Gebäudes	277
2.2.1. Teilfertigstellung gemischt-genutzter Gebäude	277
2.2.2. Zum Begriff „Fertigstellung“	278
2.2.3. Bedeutung der Gebäudeerrichtung in Bauabschnitten	279
2.2.4. Nachträgliche Erweiterung fertig gestellter Bauabschnitte	280
3. Behandlung im Miteigentum befindlicher Grundstücke	281
4. Besonderheiten bei teilentgeltlich erworbenen Grundstücken	282
D. Schenkungsteuerliche Gestaltungen mit Immobilien	285
I. Übertragung des selbstgenutzten Familienheims unter Ehegatten	285
1. Lebzeitige schenkweise Übertragung	285
2. Übergang des Familienheimes durch Erbfall	286
3. Soll das Familienheim verschenkt oder vererbt werden?	288
4. Überkreuzschenkung als Gestaltungsalternative	288
II. Wertreduzierte Immobilienübertragung mit Hilfe eines KG-Nießbrauchs	290

Inhaltsverzeichnis

1.	Errichtung einer „Nießbrauchs-KG“ als Gestaltungsalternative.	290
2.	Bewertung der Anteile an der Nießbrauchs-KG	293
2.1.	Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens.	293
2.2.	Bedeutung der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens für die Nießbrauchs-KG	295
3.	Der „Verwaltungsvermögenstest“ bei der Nießbrauchs-KG	297
4.	Anwendung der Verschonungsregelung auf die Nießbrauchs-KG	299
E.	Die Immobilie um Umsatz- und Grunderwerbsteuerrecht	301
I.	Umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilie.	301
1.	Übertragung von Immobilien im Umsatzsteuerrecht	301
1.1.	Die Grundstückslieferung	302
1.2.	Die Übertragung von Grundstücken als Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG)	305
1.2.1.	Tatbestandsvoraussetzungen der Geschäftsveräußerung	305
1.2.2.	Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber	306
1.2.3.	Geschäftsveräußerung bei Immobilien	308
1.2.3.1.	Veräußerung der einzigen Immobilie des Verkäufers	308
1.2.3.2.	Veräußerung einer von mehreren Immobilien des Verkäufers	308
1.2.3.3.	Veräußertes Grundstück hat den Charakter von Vorratsvermögen	308
1.2.3.4.	Vollständige oder nur teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie	309
1.2.4.	Identität zwischen bisheriger und künftiger Immobilien-nutzung.	310
1.2.4.1.	Schädlichkeit fehlender Übernahme bestehender Pachtverträge	311
1.2.4.2.	Übertragung von Rohbauten sowie (teilweise) leerstehenden Immobilien	312
1.2.5.	Sonderfall Betriebsaufspaltung	313
1.2.6.	Geschäftsveräußerungen bei Immobilien im Überblick	314
1.2.7.	Auskunftspflicht des Veräußerers und Überwachung durch die Finanzverwaltung.	317
2.	Fehlerhafte Beurteilung von Veräußerungsvorgängen	317
2.1.	Irrtümliche Behandlung der Geschäftsveräußerung als Grundstückslieferung	317
2.1.1.	Umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch den Veräußerer.	317

Inhaltsverzeichnis

2.1.1.1.	Umsatzsteuerpflichtige Weiterveräußerung durch den Käufer	318
2.1.1.2.	Umsatzsteuerfreie Weiterveräußerung durch den Käufer	320
2.1.2.	Umsatzsteuerfreie Nutzung durch den Verkäufer	320
2.1.2.1.	Rechtsirrtümliche Behandlung als umsatzsteuerfreie Veräußerung	321
2.1.2.2.	Rechtsirrtümliche Behandlung als umsatzsteuerpflichtige Veräußerung	321
2.1.2.3.	Erst nach Verjährungseintritt entdeckter Rechtsirrtum	322
2.2.	Irrtümlich unterstellte Geschäftsveräußerung anstelle einer Grundstückslieferung	325
2.2.1.	Umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch den Verkäufer	325
2.2.2.	Nachträgliche Option als Ausweichgestaltung	327
2.2.3.	Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 3 UStG	328
2.3.	Behandlung unentgeltlicher Geschäftsveräußerungen	329
2.4.	Bedeutung einer Verkäufergarantie	330
2.5.	Empfehlungen zu Grundstückslieferungen im Grenzbereich zur Geschäftsveräußerung	330
2.6.	Zusammenfassung der Rechtsfolgen und Risiken rechtsirrtümlicher Behandlung als Lieferung oder Geschäftsveräußerung	332
3.	Vorsteuerabzug bei der Herstellung und Anschaffung von Immobilien	334
3.1.	Allgemeine Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs	334
3.2.	Vorsteuerabzug bei gescheiterter Unternehmensgründung	335
3.3.	Die Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei gemischt-genutzten einheitlichen Gegenständen	336
3.3.1.	Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers	336
3.3.1.1.	Inhalt und Grenzen des Zuordnungswahlrechtes	336
3.3.1.1.1.	Unzulässigkeit einer Zuordnungsentscheidung	337
3.3.1.1.2.	Bedeutung der 10 %-Grenze für die Zuordnungsentscheidung	337
3.3.1.1.3.	Eigenständige Zuordnung von Anbauten und Umbauten	338
3.3.1.2.	Zuordnung bei fehlendem Vorsteuerabzug im Erwerbsjahr	340
3.3.2.	Form der Zuordnungsentscheidung	341
3.3.3.	Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung	343
3.3.4.	Rechtsfolge der Zuordnungsentscheidung im Falle späterer Veräußerung bzw. Nutzungswechsels	344
3.3.5.	Änderung der Zuordnungsentscheidung	349
3.4.	Bedeutung der Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug	349
3.4.1.	Maßgeblichkeit der geplanten Nutzung im Jahr erstmaliger Verwendung	349

Inhaltsverzeichnis

3.4.2.	Sonderfall - Maßgeblichkeit tatsächlicher Verwendung für Leistungsbezüge im Jahr des Beginns der Verwendung . . .	350
3.4.3.	Verwendungsabsicht und Geschäftsveräußerung	352
3.4.4.	Änderung der Verwendungsabsicht	353
3.4.5.	Nachweis der Verwendungsabsicht	354
3.4.6.	Zusammenfassende Übersicht zur Bedeutung der Verwendungsabsicht	356
4.	Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Gebäuden.	359
4.1.	Grundzüge der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen.	359
4.2.	Rechtsentwicklung zur Vorsteuersteueraufteilung bei gemischt-genutzten Immobilien.	360
4.2.1.	Die bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung.	360
4.2.2.	Die abweichende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	362
4.2.3.	Übernahme der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	363
4.2.4.	Bedeutung grundsätzlich flächenbezogenen Vorsteuerabzugs für die Praxis	367
4.2.5.	Bedeutung getrennter Bauabschnitte für den Vorsteuerabzug	369
4.2.5.1.	Behandlung des Vorsteuerabzugs für den betreffenden Bauabschnitt.	369
4.2.5.2.	Behandlung des Vorsteuerabzugs für die vorhandene „Alt“-Substanz	370
5.	Vorsteuerabzug für eigengenutzten Wohnraum.	372
5.1.	Zur Rechtsentwicklung	372
5.2.	Hinweise zur Behandlung eigengenutzter Wohnungen	373
5.2.1.	Die Bewertung der unentgeltlichen Wertabgabe bei laufender Nutzung	373
5.2.2.	Sind Grundstücksentnahmen umsatzsteuerpflichtig?	375
5.3.	Geplante Neuregelung der Besteuerung eigengenutzten Wohnraums durch das Jahressteuergesetz 2010.	377
6.	Die Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt	380
7.	Behandlung von Immobilien im Erbfall	380
8.	Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 15a UStG	382
8.1.	Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse	383
8.2.	Beginn des Korrekturzeitraumes ab dem Zeitpunkt erstmaliger Verwendung	385
8.3.	Das Berichtigungsverfahren des § 15a Abs. 1 UStG bei nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendeten Wirtschaftsgütern	388

Inhaltsverzeichnis

8.4. Die Technik des Berichtigungsverfahrens	389
II. Die Immobilie im Grunderwerbsteuerrecht	391
1. Immobilienübertragung auf eine Gesamthand mit späterem Gesellschafterwechsel	391
2. Behandlung der Anwachsung von Gesellschaftsanteilen beim verbleibenden Gesellschafter	394
3. Formwechsel als Instrument steuerneutralen Immobilientransfers.	397
4. Übertragung von Gesellschaftsanteilen nach vorheriger Umschichtung von Immobilien	400
Literaturverzeichnis	405
Stichwortverzeichnis	409