Leseprobe zu

Sauer/Ritzer/Schuhmann

Handbuch Immobilienbesteuerung

Betriebs- und Privatvermögen

Rd 1600 Seiten, Ordner Leinen, Handbuch, 165x235 mm

ISBN 978-3-504-25091-1

99,00 € (Grundwerk mit Fortsetzungsbezug für mindestens 2 Jahre)

Inhaltsübersicht

Vorwort

Abkürzungsverzeichnis

A. Grundlagen der Immobilienbesteuerung

I. Steuerliche Erfassung der Immobilien ..... A.I Rz. 1
II. Gewerbliche Nutzung ..... A.II Rz. 1
III. Die Bauabzugsteuer ..... A.III Rz. 1
IV. Einheitsbewertung und Bedarfsbewertung ..... A.IV Rz. 1

B. Immobilien im Betriebsvermögen

I. Ansatz und Bewertung ..... B.I. Rz. 1
II. Gewinnermittlung – Überschussrechnung, § 4 Abs. 3 EStG ..... B.II Rz. 1
III. Laufende betriebliche Nutzung ..... B.III Rz. 1

C. Immobilien im Privatvermögen

I. Zurechnung der Einkünfte ..... C.I Rz. 1
II. Vermietung und Verpachtung ..... C.II Rz. 1
III. Private Veräußerungsgeschäfte mit Grundbesitz ..... C.III Rz. 1
IV. Steuerbegünstigung zu eigenen Wohnzwecken genutzter Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen gem. § 10f EStG . C.IV Rz. 1

D. Immobilien in speziellen Rechtsformen

I. Umstrukturierung und Übertragung privaten Immobilienvermögens mit Hilfe einer GmbH & Co. KG ..... D.I Rz. 1
II. Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Immobiliengesellschaften im Rahmen vorweggenommener Erbfolge ..... D.II Rz. 1
III. *Kapitalanlagen*[1]

E. Immobilien in Erbfolge und vorweggenommener Erbfolge

I. Erbfolgebesteuerung bei Grundstücken ..... E.I Rz. 1
II. Vorweggenommene Erbfolge mit Grundstücken ..... E.II Rz. 1

F. Grundsteuer

I. Wesen der Grundsteuer ..... F.I Rz. 1
II. Steuergegenstand ..... F.II Rz. 1
III. Steuerbefreiungen, Steuervergünstigungen ..... F.III Rz. 1

1 *Kursiv* gedruckte Kapitel erscheinen mit einer der nächsten Ergänzungslieferungen.

IV. Steuerschuld, Steuerschuldner, Haftungsschuldner ..... F.IV Rz. 1
V. Steuermessbetrag ..... F.V Rz. 1
VI. Festsetzung der Grundsteuer ..... F.VI Rz. 1
VII. Erhebung der Grundsteuer ..... F.VII Rz. 1
VIII. Erlass der Grundsteuer ..... F.VIII Rz. 1
IX. Rechtsbehelfe ..... F.IX Rz. 1
X. Grundsteuer in den neuen Bundesländern ..... F.X Rz. 1

G. Grunderwerbsteuer

I. Einführung ..... G.I Rz. 1
II. Erwerbsvorgänge ..... G.II Rz. 1
III. Grundstücke (§ 2 GrEStG) ..... G.III Rz. 1
IV. Steuervergünstigungen ..... G.IV Rz. 1
V. Bemessungsgrundlage ..... G.V Rz. 1
VI. Steuerberechnung ..... G.VI Rz. 1
VII. Steuerschuld ..... G.VII Rz. 1
VIII. Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung (§ 16 GrEStG) ..... G.VIII Rz. 1
IX. Unbedenklichkeitsbescheinigung (§ 22 GrEStG) ..... G.IX Rz. 1

H. Umsatzsteuer

I. Einführung ..... H.I Rz. 1
II. Leistungsaustausch ..... H.II Rz. 1
III. Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG) ..... H.III Rz. 1
IV. Unentgeltliche Wertabgabe ..... H.IV Rz. 1
V. Grundstücksumsätze (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) ..... H.V Rz. 1
VI. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken usw. (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a–c UStG) ..... H.VI Rz. 1
VII. Gemeinschaften der Wohnungseigentümer (§ 4 Nr. 13 UStG) ..... H.VII Rz. 1
VIII. Verzicht auf Steuerbefreiungen ..... H.VIII Rz. 1
IX. Rechnung ..... H.IX Rz. 1
X. Vorsteuerabzug ..... H.X Rz. 1
XI. Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG) ..... H.XI Rz. 1
XII. Steuerschuldnerschaft ..... H.XII Rz. 1
XIII. Besteuerung der Kleinunternehmer ..... H.XIII Rz. 1
XIV. Änderung der Bemessungsgrundlage ..... H.XIV Rz. 1
XV. Umsatzsteuerliche Einzelprobleme ..... H.XV Rz. 1

Stichwortverzeichnis

Inhaltsverzeichnis

A. Grundlagen der Immobilienbesteuerung Rz.[1]

I. Steuerliche Erfassung der Immobilien

1. Überblick 1
2. Rechtsquellen im Ertragsteuerrecht 6
3. Systematischer Standort des Grundbesitzes im Ertragsteuerrecht
   a) Immobilien im betrieblichen und im privaten Bereich 16
   b) Einkunftsarten – Abgrenzung
      aa) Überblick 26
      bb) Betriebsvermögen 27
      cc) Privatvermögen 28
4. Abgrenzung gewerbliche – private Nutzung
   a) Unternehmer – Gewerbebetrieb 31
   b) Personengesellschaften 37
   c) Gesamtwürdigung 38
   d) Landwirtschaft 40
   e) Veräußerungsabsicht 42

II. Gewerbliche Nutzung

1. Gewerblicher Grundstückshandel
   a) Fünf-Jahres-Zeitraum
      aa) Enger zeitlicher Zusammenhang 1
      bb) Umstrukturierung von Grundstücken und Gebäuden 4
      cc) Aufteilung von Grundstücken 5
      dd) Zusätzliche Aktivitäten des Grundstückseigentümers 7
      ee) Zahl der Geschäftsvorfälle 11
   b) Drei-Objekt-Theorie
      aa) Häufigkeit der Objektverkäufe 15
      bb) Erwerb zur Eigennutzung/Privatverwendung 20
      cc) Zusammenhang mit sonstigem Gewerbebetrieb 24
      dd) Beginn eines gewerblichen Grundstückshandels 28
      ee) Personengesellschaften 30
   c) Buchführung und Gewinnermittlung 40
2. Gewerbliche Vermietung und Verpachtung 45
3. Immobilien-Fonds
   a) Rechtsformen 50
   b) Publikumsgesellschaften 51
   c) Haftung 52
   d) Gewinnermittlung 54
   e) Feststellungsverfahren 60
4. Immobilien-Aktiengesellschaften
   a) Aktien-Immobiliengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT) 61

1 Die Zählung der Rz. beginnt bei jedem römischen Kapitel erneut mit 1.

	Rz.
b) Wesentliche Pflichten des REIT	62
III. Die Bauabzugsteuer	
1. Einführung	1
2. Grundzüge des Abzugsverfahrens	2
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	6
4. Die abzugspflichtige Bauleistung	8
5. Behandlung zweifelhafter Bauleistungen	14
6. Der abzugspflichtige Leistungsempfänger	
a) Der umsatzsteuerliche Unternehmer	16
b) Die Wohnungseigentümergemeinschaft als abzugspflichtiger Unternehmer	19
c) Kein Steuerabzug bei Leistungen in den nichtunternehmerischen Bereich	22
7. Abstandnahme vom Steuerabzug durch Einhaltung von Bagatellgrenzen	
a) Die gesetzlichen Bagatellgrenzen	30
b) Späteres Überschreiten der Freigrenzen	35
8. Vermeidung des Steuerabzugs durch eine Freistellungsbescheinigung	
a) Vorlage einer gültigen Bescheinigung im Zeitpunkt der Gegenleistung	40
b) Gültige Freistellungsbescheinigung	41
c) Vorlage der Freistellungsbescheinigung im Zahlungszeitpunkt	42
d) Vertrauen in die Rechtmäßigkeit der Freistellungsbescheinigung	45
e) Widerruf und Rücknahme der Freistellungsbescheinigung	50
f) Versagung der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung	51
g) Verhältnis der Freistellungsbescheinigung zum Vorsteuerabzug	52
9. Bemessungsgrundlage, Einbehalt, Abführung und Anmeldung des Steuerabzugs	55
IV. Einheitsbewertung und Bedarfsbewertung	
1. Einheitsbewertung	
a) Bedeutung der Einheitswerte	1
b) Bewertungsverfahren	
aa) Feststellung von Einheitswerten	
(1) Gegenstand und Umfang der Einheitswertfeststellung	3
(2) Gesonderte Feststellung des Einheitswerts	4
(3) Rechtswirkungen des Einheitswertbescheids	4.1
bb) Hauptfeststellung	5
cc) Nachfeststellung	6
dd) Fortschreibungen	7

Rz.

ee) Aufhebung des Einheitswerts 8
ff) Nachholung einer Feststellung 9
gg) Abrundung des Einheitswerts 9.1
c) Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
aa) Bewertungsgegenstand 10
bb) Bewertungsstichtag 15
cc) Bewertung
(1) Wirtschaftsteil 17
(2) Wohnteil 22
(3) Zusammensetzung des Einheitswerts 23
d) Einheitsbewertung des Grundvermögens
aa) Bewertungsgegenstand
(1) Begriff des Grundvermögens 30
(2) Umfang des Grundvermögens 32
(3) Abgrenzung vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen 34
(4) Wirtschaftliche Einheit 40
bb) Bewertung der unbebauten Grundstücke
(1) Begriff 45
(2) Wertermittlung
(aa) Gemeiner Wert 47
(bb) Bewertungsmethoden 49
cc) Bewertung der bebauten Grundstücke
(1) Begriffsbestimmung 60
(2) Die verschiedenen Arten der bebauten Grundstücke 65
(aa) Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke 68
(bb) Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser 72
(cc) Sonstige bebaute Grundstücke 85
(3) Bewertungsmethoden
(aa) Ertragswertverfahren – Sachwertverfahren ... 90
(bb) Bewertungsverfahren bei Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern 95
(cc) Bewertungsverfahren bei Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken und gemischtgenutzten Grundstücken 98
(dd) Mindestbewertung 105
(4) Die Bewertung im Ertragswertverfahren 110
(aa) Überblick über das Verfahren 111
(bb) Jahresrohmiete 114
(cc) Vervielfältiger 121
(dd) Ermäßigung und Erhöhung des Grundstückswerts 130

Rz.

(ee) Aufteilung des Grundstückswerts in einen Gebäudewertanteil und in einen Bodenwertanteil 160
(5) Die Bewertung im Sachwertverfahren
(aa) Überblick über das Verfahren 170
(bb) Ermittlung des Bodenwerts 171
(cc) Ermittlung des Gebäudewerts 172
(dd) Ermittlung des Werts der Außenanlagen 195
(ee) Angleichung des Ausgangswerts an den gemeinen Wert 199
(ff) Zusammenfassende Darstellung der Ermittlung des Einheitswerts im Sachwertverfahren 205
(gg) Beispiel für die Anwendung des Sachwertverfahrens 210
dd) Sonderfälle der Bewertung
(1) Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz ... 220
(2) Grundstücke im Zustand der Bebauung 225
(3) Erbbaurecht 230
(4) Wohnungseigentum und Teileigentum 245
(5) Gebäude auf fremdem Grund und Boden 260
ee) Betriebsgrundstücke
(1) Begriffsbestimmung 275
(2) Bewertung 281
(3) Verfahren 285
ff) Betriebsvorrichtungen
(1) Rechtsgrundlagen 290
(2) Auslegungsgrundsätze 292
(3) Abgrenzung der Gebäude 296
(4) Abgrenzung der Gebäudebestandteile 310
(5) Abgrenzung der Außenanlagen 330
(6) Abgrenzung bei Sportstätten 339
(7) Abgrenzungs-ABC 340
e) Bewertung des Grundbesitzes in der ehemaligen DDR
aa) Rechtsgrundlagen 350
bb) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§§ 125–128 BewG) 351
cc) Grundvermögen (§§ 129–133 BewG) 352
dd) Betriebsgrundstücke 354
ee) Anhang 360
2. Bedarfsbewertung von Grundbesitz für die Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer und Grunderwerbsteuer
a) Rechtsgrundlagen 361

Rz.

b) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen
aa) Allgemeines
(1) Umfang des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 363
(2) Abgrenzung zum Grundvermögen 364
(3) Betrieb der Land- und Forstwirtschaft 365
(4) Bewertungsschema 366
bb) Bewertung des Wirtschaftsteils
(1) Wirtschaftswerte 367
(2) Reingewinn der landwirtschaftlichen Nutzung ... 370
(3) Reingewinn der forstwirtschaftlichen Nutzung ... 372
(4) Reingewinn der weinbaulichen Nutzung 373
(5) Reingewinn der gärtnerischen Nutzung 374
(6) Reingewinn für die Sondernutzungen Hopfen, Spargel und Tabak 375
(7) Reingewinn der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen (§ 175 Abs. 2 Nr. 1–9), der Nebenbetriebe (§ 160 Abs. 3 BewG) und des Abbaulands (§ 160 Abs. 4 BewG) 376
(8) Reingewinn für das Geringstland 377
(9) Reingewinn des Unlands 378
(10) Kapitalisierungsfaktor 379
(11) Eigentumsfläche 380
(12) Schematische Darstellung mit Beispiel 381
(13) Wert des Wirtschaftsteils für Stückländereien 382
(14) Mindestwert 383
(15) Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts 385
(16) Bewertung des Wirtschaftsteils mit dem Liquidationswert 386
(17) Bewertung von Betriebsverpachtungen 388
cc) Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Wohnungen 389
dd) Zusammensetzung des Grundbesitzwerts 390
c) Grundvermögen
aa) Allgemeines
(1) Begriff des Grundvermögens 396
(2) Abgrenzung vom land- und forstwirtschaftlichen Vermögen 397
bb) Unbebaute Grundstücke
(1) Begriff 398
(2) Bewertung 399
(3) Anpassung der Bodenrichtwerte 401
cc) Bebaute Grundstücke
(1) Allgemeines 405
(2) Vergleichswertverfahren 407
(3) Ertragswertverfahren 410

Rz.

(4) Bewertungsschema: ... 411
(5) Sachwertverfahren ... 416
dd) Sonderfälle
(1) Erbbaurecht ... 426
(2) Gebäude auf fremden Grund und Boden ... 436
(3) Grundstück im Zustand der Bebauung ... 441
(4) Gebäude und Gebäudeteile für den Zivilschutz ... 442
ee) Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts
(1) Öffnungsklausel ... 443
(2) Sachverständigengutachten ... 444
(3) Stichtagsnaher Kaufpreis ... 450
d) Grundstücke des Betriebsvermögens
aa) Begriff des Betriebsgrundstücks ... 451
bb) Bewertung ... 452
e) Feststellungsverfahren
aa) Feststellungsbescheid ... 453
bb) Basiswert ... 455
cc) Ausländisches Vermögen ... 456
dd) Erklärungspflicht, Feststellungsfrist ... 457
ee) Rechtsbehelf ... 458
ff) Außenprüfung ... 459

B. Immobilien im Betriebsvermögen

I. Ansatz und Bewertung
1. Gewinnermittlung – Bilanzierung ... 1
2. Betriebsvermögen
a) Grundlagen ... 20
b) Notwendiges Betriebsvermögen ... 35
c) Notwendiges Privatvermögen ... 50
d) Gewillkürtes Betriebsvermögen ... 60
e) Immobilien als Betriebsvermögen von Personengesellschaften ... 70
f) Immobilien von Ehegatten als Betriebsvermögen ... 80
3. Immobilien in der Betriebsaufspaltung ... 100
4. Nutzungsrechte
a) Betriebliche Nutzungsrechte an Immobilien ... 120
b) Unternehmensnießbrauch ... 170
c) Nießbrauch am Mitunternehmeranteil ... 191
d) Bauten auf fremdem Grund und Boden ... 200
e) Mieter-Ein- und -Umbauten ... 209
f) Bodenschätze ... 212
5. Immobilien-Leasing ... 226
6. Immobilien als Kulturgut ... 300

Rz.

7. Unternehmensimmobilien bei Erbfall, Schenkung und vorweggenommener Erbfolge
   a) Unternehmen und Erbfall
      aa) Grundlagen 320
      bb) Erbfall und Schenkung 322
      cc) Erbauseinandersetzung
         (1) Überblick 330
         (2) Die Erbengemeinschaft verfügt nur über Betriebsvermögen 331
         (3) Die Erbengemeinschaft verfügt nur über Privatvermögen 340
         (4) Zum Nachlassvermögen gehören Betriebsvermögen und Privatvermögen (Mischnachlass) 350
   b) Vermächtnisse und Pflichtteile 360
   c) Vorweggenommene Erbfolge 370
8. Bewertung der Immobilien in der Steuerbilanz
   a) Allgemeine Bewertungsgrundsätze
      aa) Überblick 400
      bb) Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz 401
      cc) Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften 402
      dd) Steuerrechtliche Bewertungsvorschriften 421
   b) Bilanzansatz für den Grundbesitz 430
   c) Anschaffungskosten für Grundbesitz
      aa) Begriff der Anschaffungskosten 450
      bb) Kaufpreis 460
      cc) Nebenkosten 470
   d) Drittaufwand 480
   e) Herstellungskosten
      aa) Grundlagen 490
      bb) Anschaffungskosten auf den Grund und Boden 505
      cc) Erhaltungsaufwand – Abgrenzung zum Herstellungsaufwand 510
      dd) Anschaffungsnahe Aufwendungen 525

II. Gewinnermittlung – Überschussrechnung, § 4 Abs. 3 EStG

1. Wahlrecht 1
2. Immobilien im Betriebsvermögen 10
3. Betriebseinnahmen – Betriebsausgaben 30

III. Laufende betriebliche Nutzung

1. Einführung 1
2. Gewinnerzielungsabsicht 4
3. Gewinnermittlung
   a) Überblick 15
   b) Bilanzierung 16
   c) Betriebseinnahmen – Betriebsausgaben 35

Rz.

4. Betriebsausgaben bei der laufenden Nutzung von Immobilien im Einzelnen
   a) Absetzungen für Abnutzung – regelmäßige AfA
      aa) Grundsätzliches 50
      bb) Grund und Boden 55
      cc) Gebäude 56
      dd) Gebäudeteile 59
      ee) Betriebsvorrichtungen 66
      ff) Bodenschätze 70
      gg) AfA-Berechtigter 71
      hh) Nutzungsdauer 80
   b) AfaA 95
   c) AfA-Sätze
      aa) Überblick 105
      bb) Lineare AfA 106
      cc) Eingeschränkt-degressive AfA 112
   d) Erhöhte AfA – Sonder-AfA
      aa) Erhöhte AfA für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen (§ 7d EStG) 130
      bb) Erhöhte AfA für private Krankenhäuser (§ 7f EStG) .. 133
      cc) Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g EStG) 136
      dd) Erhöhte AfA bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und in städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG) 137
      ee) Erhöhte AfA bei Baudenkmalen (§ 7i EStG) 150
      ff) Erhöhte AfA im Kohlen- und Erzbergbau (§ 81 EStDV) 155
      gg) Erhöhte AfA für Maßnahmen der Energieeinsparung (§ 82a EStDV) 156
   e) Gemeinsame Vorschriften für erhöhte AfA und Sonder-AfA (§ 7a EStG)
      aa) Historische Entwicklung 164
      bb) Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten (Abs. 1) 166
      cc) AfA auf Anzahlungen und Teilherstellungskosten (Abs. 2) 168
      dd) Normal-AfA als Mindestabsetzung (Abs. 3 und 4) 170
      ee) Mehrere Abschreibungsvergünstigungen (Abs. 5) 171
      ff) Buchführungsgrenzen (Abs. 6) 176
      gg) Mehrere Beteiligte (Abs. 7) 177
      hh) Aufzeichnungspflicht (Abs. 8) 178
      ii) Restwert-AfA nach Sonderabschreibungen (Abs. 9) ... 179
   f) AfS – Absetzungen für Substanzverringerung 180

Rz.

g) Teilwertabschreibung
aa) Grundlagen 190
bb) Begriff des Teilwerts 191
cc) Zweck und Bedeutung des Teilwerts 196
dd) Grundsätze der Teilwertermittlung 200
ee) Einzelfälle der Teilwertermittlung 206
h) Erhaltungsaufwendungen 230
i) Rückstellungen und Rücklagen
aa) Rückstellung wegen Instandhaltung 240
bb) Rückstellungen für Umweltschutzverpflichtungen .. 250
cc) Rücklagen bei Übertragung stiller Reserven 260
dd) Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) bei höherer Gewalt 270

5. Betriebliche Nutzungsrechte an Immobilien
a) Einführung 290
b) Abgrenzung: Nutzungsrechte – Nutzungsüberlassung an Immobilien 295
c) Überlassung von Nutzungsrechten gegen Entgelt 306
d) Unentgeltliche Überlassung von Nutzungsrechten 315
e) Bauten auf fremdem Grund und Boden 330
f) Nutzung von Bodenschätzen 339
g) Leasing von Immobilien 353
h) Mieter-Ein- und -Umbauten 390
i) Grundbesitz als Kulturgut 396

6. Veräußerung von Immobilien
a) Grundsätzliche Behandlung 400
b) Besonderheiten 402.1

7. Unentgeltliche Überlassung 420

8. Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung 430

9. Gewerbesteuer
a) Einführung 450
b) Immobilien als Betriebsstätte 452
c) Grundbesitz als wesentliche Betriebsgrundlage
aa) Grundsätzliches 460
bb) Normale Kürzung des Gewerbeertrags um 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG) 461
cc) Erweiterte Kürzung für Grundbesitz-Verwaltungsunternehmen (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG) 470
dd) Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für Grundbesitz 489
d) Vermietung und Verpachtung von Immobilien 495

10. Betriebsaufspaltung
a) Begriff und Entstehung der Betriebsaufspaltung 500
b) Sachliche Verflechtung 513
c) Personelle Verflechtung 524

Rz.

d) Steuerliche Folgen der Betriebsaufspaltung 545
e) Beginn und Ende der Betriebsaufspaltung 556
11. Leasingunternehmen 570
12. Bauherrengemeinschaften 584

C. Immobilien im Privatvermögen

I. Zurechnung der Einkünfte
1. Vorbemerkung
2. Überblick zur Zurechnung 1
3. Sachliche Zurechnung
a) Erträge 2
b) Überschusserzielungsabsicht 6
c) Liebhaberei 25
4. Zeitliche Zurechnung 40
5. Personelle Zurechnung
a) Gemeinschaft mehrerer Personen
aa) Ausübung der Tätigkeit 45
bb) Zurechnung bei Nutzungsrechten 56
cc) Zurechnung der Einkünfte bei Erbbaurecht 70
dd) Zurechnung der Einkünfte bei entgeltlichem Nießbrauch 72
ee) Unterschiedliche Arten des unentgeltlichen Nießbrauchs 80
ff) Zurechnung der Einkünfte bei entgeltlichem obligatorischem Nutzungsrecht 90
gg) Zurechnung der Einkünfte bei unentgeltlichem obligatorischem Nutzungsrecht 91
b) Wechselseitige Vermietung 100
c) Vorweggenommene Erbfolge und Rückanmietung 101
6. Zurechnung bei Vermögensübertragung gegen Einräumung von Versorgungsleistungen 105
7. Zurechnung in Erbfällen und bei vorweggenommener Erbfolge 120
8. Angehörige
a) Mietverträge unter Angehörigen 126
b) Verträge unter Ehegatten 130
c) Verträge unter Lebenspartnern 140
d) Verträge mit Kindern 145

II. Vermietung und Verpachtung
1. Überblick 1
2. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung 1.1
a) Nutzung durch Vermietung 1.1
b) Einkünfteerzielung bei Nutzungsrechten 15
c) Selbstnutzung 26
d) Unentgeltliche Überlassung 27

Rz.

e) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Einzelnen – ABC der Besonderheiten 35
3. Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung
a) Gesetzliche Regelung 100
b) Allgemeine Grundsätze 101
c) Pauschalierung von Werbungskosten 115
d) Abgrenzung der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung von Anschaffungskosten und Herstellungskosten 120
e) Vorweggenommene Werbungskosten und nachträgliche Werbungskosten 130
f) ABC der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung 150
4. Besondere Abzugsposten
a) Energieeinsparung 350
b) Größerer Erhaltungsaufwand bei Wohngebäuden 361
c) Schaffung neuen Wohnraums 365
5. Besondere Vorgänge
a) Häusliches Arbeitszimmer 370
b) Renovierung und Modernisierung 400
c) Drittaufwand 430
d) Ferienwohnungen 436
6. Grundbesitz in der Erbfolge
a) Erbauseinandersetzung 450
b) Vorweggenommene Erbfolge
aa) Grundlagen 456
bb) Versorgungsleistungen 457
cc) Ausgleichsleistungen und Abstandszahlungen 460
dd) Übernahme von Verbindlichkeiten 463
7. Besonderheiten bei Grundstücksgemeinschaften
a) Besonderheiten aus dem Gemeinschaftsverhältnis
aa) Grundlagen 470
bb) Gemeinschaftsformen 471
b) Zurechnung der Einkünfte 485
c) Verteilung der Einkünfte 505
d) Zwischenvermietung 510
e) Feststellungsverfahren 515
8. Grundbesitz im Ausland 530

III. Private Veräußerungsgeschäfte mit Grundbesitz

1. Überblick 1
2. Zu den Tatbestandsmerkmalen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG
a) Anschaffung und Veräußerung innerhalb von 10 Jahren .. 5
b) Ermittlung des Veräußerungsgewinns 6

Rz.

3. Begünstigung der ganz oder teilweise eigengenutzten Immobilie
   a) Rechtsentwicklung zur Behandlung eigengenutzter Immobilien 10
   b) Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ 11
   c) Einbeziehung des Grund und Bodens in die Steuerbefreiung 12
   d) Behandlung gemischt-genutzter Grundstücke
      aa) Quotale Begünstigung des eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteils 14
      bb) Nachträgliche Erweiterung des eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteils 16
      cc) Nutzung von Gebäudeteilen durch Angehörige 17
      dd) Behandlung im Miteigentum befindlicher Grundstücke 18
   e) Zur Intensität der gebotenen Eigennutzung
      aa) Überblick 21
      bb) „Ausschließliche“ Eigennutzung zwischen Anschaffung/Fertigstellung und Veräußerung
         (1) Durchgehende Eigennutzung bis zur Veräußerung (bzw. ab Anschaffung/Fertigstellung)? 22
         (2) Keine Begünstigung des häuslichen Arbeitszimmers 24
      cc) Eigennutzung im Jahr der Veräußerung sowie in den beiden vorangegangen Jahren
         (1) Überblick 25
         (2) Eigennutzung in den beiden vorangegangenen Jahren 26
         (3) Eigennutzung im Veräußerungsjahr 28
         (4) Entbehrlichkeit „ausschließlicher“ Eigennutzung 29
   f) Räumliche Verlagerung eigengenutzer Flächen innerhalb desselben Gebäudes 32
4. Veräußerung aus dem Betriebsvermögen heraus nach vorheriger Einbringung
   a) Einführung 36
   b) Einlage eines Wirtschaftsguts in das Betriebsvermögen
      aa) Bedeutung des Einlagezeitpunkts 37
      bb) Einlage ins Betriebsvermögen 38
      cc) Einlage von „Wirtschaftsgütern“ 41
      dd) Einlage gemischt-genutzter Immobilien ins Betriebsvermögen 42
   c) Ermittlung und Besteuerungszeitpunkt des Veräußerungsgewinns
      aa) Teilwert als Ersatzbemessungsgrundlage 44
      bb) Besteuerungszeitpunkt 47

Rz.

d) Gewinnermittlung in Sonderfällen
aa) Ausgangspunkt 50
bb) Abzug von Werbungskosten 51
cc) Behandlung von Veräußerungskosten 52
dd) Behandlung des Forderungsausfalls 53
5. Verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft 54
6. Entnahme zuvor eingelegter Wirtschaftsgüter – Gesetzeslücke? 55
7. Die Einbeziehung von Neubauten in die Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG
a) Entwicklung 56
b) Gebäudefertigstellung „innerhalb" der 10-Jahresfrist 57
c) Einbeziehung „fertiggestellter Gebäude" in die Besteuerung
aa) Zum Begriff des Gebäudes 58
bb) Veräußerung des fertiggestellten Gebäudes
(1) Teilfertigstellung gemischt-genutzter Gebäude ... 59
(2) Zum Begriff „Fertigstellung" 61
(3) Bedeutung der Gebäudeerrichtung in Bauabschnitten 62
(4) Nachträgliche Erweiterung fertiggestellter Bauabschnitte 63
d) Behandlung im Miteigentum befindlicher Grundstücke .. 64
e) Besonderheiten bei teilentgeltlich erworbenen Grundstücken 66
8. Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt
a) Einführung 70
b) Erhöhung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne durch Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs
(aa) Nießbrauch als steuerpflichtige Wertschöfungskomponente 71
(bb) Entgeltliche Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs 73
(cc) Verzicht auf die Ausübung des Nießbrauchs als Alternative zum Nießbrauchsverzicht 77
c) Beseitigung des Privilegs steuerfreier Veräußerung eigengenutzter Immobilien durch Vorbehaltsnießbrauch 78
d) Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns
(aa) Behandlung von Schuldzinsen als Werbungskosten dem Grunde nach 82

IV. Steuerbegünstigung zu eigenen Wohnzwecken genutzter Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen gem. § 10f EStG

1. Einführung 1
2. Zum sachlichen und persönlichen Geltungsbereich des § 10f EStG 6
3. Zurechnung der Steuerbegünstigung

Rz.

a) Förderung des Alleineigentümers 15
b) Förderung des Miteigentümers 19
c) Förderobjekte im Gesamthandseigentum einer Personengesellschaft 25
4. Förderung von Herstellung- und Anschaffungskosten nach § 10f Abs. 1 EStG
a) Steuerbegünstigung von Baumaßnahmen 30
b) Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung 34
c) Abzug der Steuerbegünstigung 40
d) Höhe der Steuerbegünstigung 45
e) Nutzung des Förderobjekts zu eigenen Wohnzwecken 60
f) Begünstigung nur im Umfang der Eigennutzung im jeweiligen Kalenderjahr 65
g) Kein kumulativer Abzug von AfA nach §§ 7h oder 7i EStG 70
h) Unschädlichkeit teilweiser Nutzungsüberlassung 75
5. Steuerbegünstigung von Erhaltungsaufwendungen an eigengenutzten Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen
a) Überblick zur Anwendung des § 10f Abs. 2 EStG 80
b) Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung 90
c) Abzug der Steuerbegünstigung 95
d) Übergang zur Einkunftserzielung während des Abzugszeitraums 105
6. Objektbeschränkung der Steuerbegünstigung
a) Grundsätzliche Beschränkung der Förderung auf ein Objekt 120
b) Förderung von zwei Gebäuden bei Ehegatten 122
c) Objektbeschränkung bei Miteigentum 130
d) Objektbeschränkung bei Ehegatten 140

D. Immobilien in speziellen Rechtsformen

I. Umstrukturierung und Übertragung privaten Immobilienvermögens mit Hilfe einer GmbH & Co. KG
1. Einführung 1
2. Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG
a) Gewerbliche Prägung und Einbringungszeitpunkt
aa) Kriterien der gewerblichen Prägung 2
bb) Bedeutung der Eintragung ins Handelsregister 4
cc) Rechtsfolgen bei Einbringung vor und nach Eintragung ins Handelsregister 5
b) Keine Beteiligung der Komplementär-GmbH am KG-Vermögen 10

Rz.

3. Einkommensteuerliche Behandlung der Übertragung von Privatimmobilien in das Betriebsvermögen einer GmbH & Co. KG
   a) Varianten der Einbringung in die Personengesellschaft … 16
   b) Übertragung von Privatimmobilien auf eine GmbH & Co. KG
      aa) Grundzüge steuerlicher Behandlung als privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG
         (1) Anwendungsvarianten des § 23 EStG 20
         (2) Behandlung eigengenutzter sowie gemischt-genutzter Immobilien gem. § 23 EStG 22
      bb) Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 25
   c) Einlage in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG
      aa) Bedeutung 29
      bb) Übertragung in das Gesamthandsvermögen als steuerneutrale Sacheinlage 30
      cc) Zur Höhe der AfA nach Einlage des Wirtschaftsguts ins Betriebsvermögen 34
      dd) Spätere Veräußerung der eingelegten Immobilie aus dem Betriebsvermögen heraus
         (1) Voll unentgeltliche Übertragung der Immobilie in das Betriebsvermögen 38
         (2) Teilentgeltliche Übertragung der Immobilie in das Betriebsvermögen 40
      ee) Veräußerung der Immobilie erst nach vorheriger Entnahme aus dem Betriebsvermögen 41
   d) Überführung ins Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG im Grenzbereich teil- oder vollentgeltlicher Veräußerung
      aa) Fragestellung 46
      bb) Entwicklung in der BFH-Rechtsprechung 47
      cc) Übernahme der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung
         (1) Zur Entwicklung der Verwaltungsauffassung 48
         (2) Abgrenzung der Veräußerung von einer (verdeckten) Einlage nach dem BMF-Schreiben vom 11.7.2011 50
      dd) Verbleibende Fälle der Einlage (anstatt Veräußerung) in die KG 59
      ee) Immobilieneinbringung in eine Familien-KG
         (1) Einbringung in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG 63
         (2) Einbringung in eine nicht gewerblich geprägte vermögensverwaltende KG 65

	Rz.
e) Veräußerung an die GmbH & Co. KG	
aa) Überblick	67
bb) Schöpfung neuen AfA-Potentials als positiver Nebeneffekt der Veräußerung	68
cc) Begründet die Übertragung von Immobilien auf die GmbH & Co. KG einen gewerblichen Grundstückshandel?	71
(1) Einbringung als Veräußerung i.S.d. Drei-Objekt-Grenze	72
(2) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	74
(3) Maßgebender Zeitraum für die Zusammenrechnung von Objekten	
dd) Beendigung der Einkunftserzielungsabsicht durch Übertragung einer Immobilie auf eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG	
(1) Ausgangspunkt	75
(2) Keine Fortsetzung der Einkünfteerzielung durch gewerblich geprägte Personengesellschaft	76
(3) Fortbestehende Einkünfteerzielung durch eine nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft	78
f) Bildung und Übertragung von § 6b-Rücklagen durch die GmbH & Co. KG	
aa) Grundzüge der Bildung von § 6b-Rücklagen	80
bb) Bilanzielle Behandlung der § 6b-Rücklage	
(1) Abbildung in einer negativen Ergänzungsbilanz	84
(2) Bedeutung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) für die § 6b-Rücklage	92
(3) Fortschreibung der negativen Ergänzungsbilanz in Folgejahren	93
cc) Rücklagenübertragung bei Identität zwischen veräußertem und angeschafftem Wirtschaftsgut	94
dd) Ausübung des Wahlrechts steuerfreier Übertragung von § 6b-Rücklagen auf ein Reinvestitionsgut	95
g) Behandlung von Erhaltungsaufwendungen	
aa) Entstehung des Erhaltungsaufwandes vor Übertragung auf die GmbH & Co. KG	101
bb) Entstehung von Erhaltungsaufwendungen nach Übertragung auf die GmbH & Co. KG	105
cc) Bagatellgrenze von 4.000 € für die einzelne Baumaßnahme	108
h) Übertragung von Immobilien ins Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der GmbH & Co. KG	111

Rz.

i) Behandlung von Verbindlichkeiten des Gesellschafters
aa) Verbindlichkeiten mit Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie
(1) Übernahme der Verbindlichkeiten ins Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen 120
(2) Zinsabzug bei Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten 124
(3) Behandlung teilwertüberschreitender Verbindlichkeiten 126
(4) Bedeutung teilentgeltlicher Veräußerung für § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG 128
(5) Abzugsbegrenzung gem. § 15a EStG 130
bb) Verbindlichkeiten ohne Finanzierungszusammenhang zur eingebrachten Immobilie 131
j) Vorbehaltsnießbrauch als Sonderform der Immobilienübertragung auf die KG
aa) Einführung 140
bb) Nießbrauch unter fremden Dritten 141
cc) Nießbrauch unter nahen Angehörigen 143
dd) Behandlung von Nießbraucher und Eigentümer 145
k) Zusammenfassung der ertragsteuerlichen Ergebnisse 148

4. Betriebsaufspaltung und GmbH & Co. KG
a) Latentes Besteuerungsrisiko der Betriebsaufspaltung 150
b) Bedeutung der Betriebsaufspaltung für eine Umstrukturierung 152
c) Übertragung der zum Besitzunternehmen gehörenden Immobilie auf die GmbH & Co. KG
aa) Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 5 EStG 153
bb) Risiko der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens? 155
cc) Übertragung der Betriebsgesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG
(1) Ausgangspunkt 158
(2) Zwingende Einbringung zum Buchwert 158.1
(3) Beginn einer dreijährigen Sperrfrist bei Buchwertfortführung 159
(4) Rechtsfolgen der Anteilsübertragung auf die GmbH & Co. KG 160

5. Immobilien in der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung
a) Steuerneutrale Begründung der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung 163
b) Nachgelagerte Entstehung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung 166
c) Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist? 168
d) Vor- und Nachteile der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung 169

Rz.

6. Umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG
   a) Einführung 172
   b) Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG beim einbringenden Gesellschafter 174
   c) Behandlung der unentgeltlichen Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG als umsatzsteuerbare Lieferung
      aa) Einordnung 176
      bb) Frühere Verwaltungsauffassung – steuerpflichtige Wertabgabe 177
      cc) Erneute Änderung der Verwaltungsauffassung – steuerfreie Wertabgabe 179
      dd) Rechtsfolgen der Behandlung als steuerfreie fiktive Lieferung 182
   d) Behandlung der unentgeltlichen Immobilieneinbringung in die GmbH & Co. KG als Geschäftsveräußerung gem. § 1 Abs. 1a UStG
      aa) Allgemeine Hinweise zur Behandlung der Immobilienübertragung als Geschäftsveräußerung
         (1) Zum Begriff der Grundstücksveräußerung 191
         (2) Geschäftsveräußerung bei Immobilien 194
         (3) Identität von bisheriger und künftiger Immobiliennutzung 198
         (4) Schädlichkeit fehlender Übernahme bestehender Miet- und Pachtverträge 199
         (5) Veräußerung leerstehender Immobilien 202
         (6) Keine Geschäftsveräußerung bei Betriebsaufspaltung 206
         (7) Immobilienübertragung bei Organschaft 207
      bb) Rechtsfolgen der Immobilienübertragung für den übertragenden Gesellschafter 208
      cc) Rechtsfolgen der Immobilienübertragung für die übernehmende GmbH & Co. KG 209
      ee) Ertragsteuerliche Behandlung der Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG 212
   e) Entgeltliche Übertragung der Immobilien auf die GmbH & Co. KG 221
   f) Risiken gescheiterter Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG
      aa) Fragestellung 225
      bb) Behandlung bei verkannter Geschäftsveräußerung ... 226
      cc) Behandlung bei verkannter Grundstückslieferung
         (1) Problemstellung 229
         (2) Verfahrensrechtliche Hinweise zur Option gem. § 9 Abs. 1, 3 UStG 230
         (3) Risikovermeidung durch vorsorgliche Option 233

Rz.

g) Gewährung von Gesellschaftsrechten als umsatzsteuerbarer Vorgang? 246
h) Übertragung von Anteilen an Grundbesitzgesellschaften keine Grundstückslieferung 248
7. Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Einbringung von Immobilien in die GmbH & Co. KG
a) Einbringung von Immobilien in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft 257
b) Änderungen im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft
aa) Anteilsübertragung innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist 258
bb) Anteilsübertragung außerhalb der fünfjährigen Sperrfrist mit späterer Anteilsvereinigung 260
8. Gewerbesteuerliche Beurteilung der GmbH & Co. KG 273
9. Schenkungsteuerliche Beurteilung der Immobilieneinbringung 285

II. Übertragung von Gesellschaftsanteilen an Immobiliengesellschaften im Rahmen vorweggenommener Erbfolge
1. Einleitung 1
2. Einkommensteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von KG-Anteilen
a) Varianten der Anteilsübertragung 2
b) Der Mitunternehmeranteil i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG
aa) Ausgangspunkt 8
bb) Sonderbetriebsvermögen als zwingender Bestandteil des Mitunternehmeranteils 9
cc) Wesentliche Betriebsgrundlagen als Sonderbetriebsvermögen 18
c) Bedeutung der fünfjährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG 24
d) Überquotale Übertragung von Sonderbetriebsvermögen
aa) Kumulative Anwendung von § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG durch die Finanzverwaltung 30
bb) Vorrangige Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nach der Rechtsprechung des BFH 31
e) Bedeutung vorheriger Auslagerung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens 36
f) Empfehlungen zur Übertragung von Mitunternehmeranteilen 40
3. Einkommensteuerliche Behandlung teilentgeltlicher Übertragung von KG-Anteilen
a) Überblick 41
b) Übernahme eines negativen Kapitalkontos als Schenkung oder teilentgeltlicher Erwerb 42

Rz.

c) Teilentgelt unterhalb des Verkehrswertes
aa) Teilentgelt bis zur Höhe des Buchwertes des Kapitalkontos 47
bb) Teilentgelt über dem Buchwert des Kapitalkontos 48
d) Gestufte generationenübergreifende Veräußerung von KG-Anteilen 50
4. Einkommensteuerliche Behandlung der Übertragung von KG-Anteilen unter Nießbrauchsvorbehalt
a) Nießbrauchsvorbehalt steht Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegen 52
b) Der nießbrauchsbelastete Kommanditist als Mitunternehmer 53
c) Die laufende Besteuerung von Kommanditist und Nießbraucher
aa) Überblick 54
bb) Der Gewinnanteil des Nießbrauchers 55
cc) Der Gewinnanteil des mit dem Nießbrauch belasteten Kommanditisten 58
d) Der Vorbehaltsnießbraucher als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 60
5. Der Vorbehaltsnießbrauch am übertragenen Sonderbetriebsvermögen als Gestaltungsalternative 73
6. Übertragung von KG-Anteilen gegen wiederkehrende Leistungen
a) Die unterschiedlichen Varianten laufender Zahlungsverpflichtungen 74
b) Behandlung der laufenden Zahlungsverpflichtungen als Kaufpreisrenten bzw. -raten 75
c) Wahlrecht zwischen Sofortbesteuerung oder laufender Besteuerung der wiederkehrenden Zahlungen
aa) Einführung 76
bb) Wahlrechtsausübung zugunsten der Sofortbesteuerung 77
cc) Wahlrechtsausübung zugunsten laufender Besteuerung 79
d) Risiken bei Veräußerungsrenten für den Übergeber sowie den Erwerber
aa) Risiken beim Übergeber 80
bb) Risiken für den Erwerber 81
e) Anwendungsbereich des Wahlrechts 82
7. Umsatzsteuerliche Folgen aus der KG-Anteilsübertragung .. 83
8. Grunderwerbsteuerliche Behandlung der Anteilsübertragung 89

Rz.

E. Immobilien in Erbfolge und vorweggenommener Erbfolge

I. Erbfolgebesteuerung bei Grundstücken

1. Rechtsentwicklung 1
2. Europarecht 21
3. Grundstücksschenkung 56
   a) Grundlagen 56
   b) Schenkungsversprechen 76
   c) Bewertung 100
      aa) Allgemeines 100
      bb) Grundvermögen 101
      cc) Regelungen zur Anwendung der Vorschriften für die Bewertung des Grundvermögens im Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2015 102
      dd) Abschlag Grundvermögen 103
      ee) Baugesetzbuch (BauGB) 104
      ff) Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts 105
      gg) Immobilienwertverordnung 106
      hh) Rechtsprechung 107
      ii) Korrekturmöglichkeiten 108
   d) Störung der Geschäftsgrundlage 118
4. Mittelbare Grundstücksschenkung 129
5. Gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage 189
   a) Gemischte Schenkung 189
   b) Schenkung unter Auflage 208
   c) Kettenschenkung 213
   d) Schenkungen/Zuwendungen zwischen Familienangehörigen 214
      aa) Allgemeines 214
      bb) Ehegatten 215
      cc) Familienheim 216
      dd) Gelegenheitsgeschenke 217
      ee) Steuerschulden 218
      ff) Oder-Konto/Einzelkonto 219
      gg) Sparbuch 220
   e) Verfahren 221
6. Nießbrauch 321
7. Erbbaurecht 347
   a) Allgemeines 347
   b) Bewertung 362
   c) Wohnrecht 363
8. Familienheim 371
   a) Allgemeines 371
   b) Begriff nach BFH 384.3
   c) § 13 Abs. 1 Nr. 4a ErbStG 384.4

	Rz.
d) § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG	385
aa) Grundlagen	385
bb) Rechtsprechung des BFH und der FG	385.1
e) § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG	386
f) Verfassungsverstoß	387
g) Einzelfälle	387.1
h) § 13c ErbStG	387.2
9. Erbfall	388
a) Allgemeines	388
b) Alleinerbe	394
c) Erbengemeinschaft	399
10. Vermächtnis	428
a) Allgemeines	428
b) Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung	440
aa) Vorausvermächtnis	441
bb) Teilungsanordnungen	446
cc) Unterschiede zwischen Vorausvermächtnis und Teilungsanordnung	460
c) Geldvermächtnis	475
d) Grundstücksverschaffungsvermächtnis	490
e) Kaufrechtsvermächtnis	500
f) Sachvermächtnis	520
11. Pflichtteil	530
12. Zugewinngemeinschaft	560
13. Nachlassverbindlichkeiten	570
14. Wahlrechtsausübung	579
15. Vorweggenommene Erbfolge	587
a) Allgemeines	587
b) Einzelheiten	591
16. Erbschaftsteuer/Grunderwerbsteuer	592
17. Verfahren	598
18. Steuerschuldner (§ 20 Abs. 1, 2 ErbStG)	599
19. Steuerhaftung des Nachlasses (§ 20 Abs. 3 ErbStG)	600
20. Anhang: Die Erbengemeinschaft/Grundzüge	620
a) Allgemeines	620
b) Rechtsnatur	621
c) Verfügung über den Erbanteil	622
d) Verkauf des Anteils	623
e) BGB	624
f) Erbschaftsteuer	625
g) Teilungsanordnung (§ 2048 BGB)	626

Rz.

II. Vorweggenommene Erbfolge mit Grundstücken
1. Übertragung von Immobilien in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG
a) Einleitung 1
b) Die schenkungsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen
aa) Übertragung der Mitunternehmerstellung als Fördervoraussetzung dem Grunde nach 2
bb) Übertragung der Mitunternehmerstellung auf den Beschenkten beim Vorbehaltsnießbrauch
(1) Die Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Beschenktem 4
(2) Sukzessiver Hinzuerwerb von Kommanditanteilen 5
cc) Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs zugunsten des Beschenkten
(1) Zuwendungsnießbraucher als Mitunternehmer .. 6
(2) Der Nießbrauch als schenkungsteuerlich begünstigtes Vermögen 7
dd) Exkurs: Fehlende Mitunternehmerstellung des Vorbehaltsnießbrauchers aus ertragsteuerlicher Sicht 9
ee) Privilegierung eingebrachter Immobilien des Privatvermögens 10
c) Grundzüge schenkungsteuerlicher Privilegierung von Betriebsvermögen
aa) Privilegierung durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag 16
bb) Keine Privilegierung bei Grenzwertüberschreitung des sog. schädlichen Verwaltungsvermögens 18
cc) Welche Wirtschaftsgüter gehören zum schädlichen Verwaltungsvermögen? 21
dd) Anwendung der 50 %-Grenze im Rahmen des Verwaltungsvermögenstests 23

[Anschluss S. 23]

Rz.

ee) Entnahme fremdfinanzierten Verwaltungsvermögens als Gestaltungsrisiko 25
ff) Der Verwaltungsvermögenstest mit Sonderbetriebsvermögen 26
d) Wegfall der Privilegierung durch Verletzung der fünfjährigen Sperrfrist
aa) Vollständiger oder teilweiser Wegfall der Privilegien . 31
bb) Gestaltungsmöglichkeiten trotz Verletzung der Sperrfrist 35
e) Die Bewertung des Betriebsvermögens
aa) Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens 42
bb) Systematik des vereinfachten Ertragswertverfahrens . 47
cc) Zur Behandlung sog. „nicht betriebsnotwendigen" Vermögens 53
dd) Die Bewertung des betrieblichen Grundbesitzes 58
ee) Bewertung des Betriebes nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren 63
ff) Bildung von Sonderbetriebsvermögen im Zuge der Anteilsübertragung
(1) Verbleib der Immobilie beim Schenker 68
(2) Nießbrauchsvorbehalt am Sonderbetriebsvermögen 69
(3) Keine Nachsteuer bei vorzeitigem Wegfall des Nießbrauchs 73
(4) Steuerbelastungen bei gesonderter Übertragung von Sonderbetriebsvermögen unter Nießbrauchsvorbehalt 74
f) Übertragung des beim Schenker verbliebenen Mitunternehmeranteils
aa) Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen 85
bb) Steuervorteile durch Vermeidung der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen 91
g) Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs am Sonderbetriebsvermögen
aa) Einkommensteuerliche Behandlung während der Dauer des Nießbrauchs 94
bb) Steuerlich neutrale Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs 98
cc) Bestellung des Nießbrauchs zugunsten des Schenkers und seines Ehegatten als Gesamtberechtigte gem. § 428 BGB 100

Rz.

h) Umsatzsteuerliche Behandlung des Nießbrauchsvorbehalts
aa) Keine Grundstückslieferung mangels Verschaffung der Verfügungsmacht 106
bb) Spätere Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs 108
2. Übertragung zum Privatvermögen gehörender Grundstücke unter Nießbrauchsvorbehalt
a) Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs bei Privatimmobilien 116
b) Einkommensteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs an Privatimmobilien
aa) Überblick 117
bb) Steigerung oder Vernichtung von AfA-Potential 118
(1) Erhöhung der Gebäude-AfA beim Beschenkten durch entgeltliche Nießbrauchsablösung 119
(2) Abweichende Auffassung des Bayerischen Landesamts für Steuern 123
(3) Kritik an der Auffassung des Bayerischen Landesamts für Steuern 124
cc) Nießbrauchsvorbehalt zugunsten von Ehegatten als potentielles AfA-Problem
(1) AfA-Verlust bei Vorversterben des Schenkers 126
(2) Schenkungsteuerliche Behandlung des Ehegatten-Nießbrauchs 129
dd) Vernichtung von AfA-Potential durch teilentgeltliche Immobilienübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt 136
ee) Der Vorbehaltsnießbrauch als Besteuerungsrisiko im Rahmen privater Veräußerungsgeschäfte gem. § 23 EStG
(1) Erhöhung steuerpflichtiger Veräußerungsgewinne durch Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs 138
(2) Verzicht auf die Ausübung des Nießbrauchs als Alternative zum Nießbrauchsverzicht 147
(3) Beseitigung des Privilegs steuerfreier Veräußerung eigengenutzter Immobilien durch Vorbehaltsnießbrauch 150
(4) Zum Schuldzinsenabzug im Rahmen der Ermittlung privater Veräußerungsgewinne 155
(5) Zu welchem Zeitpunkt können Werbungskosten abgezogen werden? 159
(6) Kürzung der Anschaffungs-/Herstellungskosten um die Gebäude-AfA 160
c) Schenkungsteuerliche Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs an Privatimmobilien 164

Rz.

d) Ertragsteuerliche Behandlung des Schuldzinsenabzugs beim Vorbehaltsnießbrauch
aa) Behandlung des Eigentümers während der Dauer des Vorbehaltsnießbrauchs 165
bb) Zinsabzug aus Sicht des Vorbehaltsnießbrauchers
(1) Fortbestehender Zinsabzug bei unentgeltlicher Grundstücksübertragung 166
(2) Exkurs: Grundstücksfinanzierung beim Zuwendungsnießbrauch 167
(3) Zinsabzug bei entgeltlicher bzw. teilentgeltlicher Grundstücksübertragung 168
cc) Zinsabzug nach Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs durch Tod des Berechtigten
(1) Behandlung beim Nießbraucher verbliebener Verbindlichkeiten 173
(2) Späterer Schuldenübergang in Fällen des Mischnachlasses 174
(3) Schuldübernahme anlässlich früherer Immobilienübertragung 175
(4) Aufschiebend bedingte Kaufpreiszahlungen 178
e) Exkurs – Vorbehaltsnießbrauch und Grunderwerbsteuer . 184
f) Die Übertragung des selbstgenutzten Familienheims unter Ehegatten
(1) Lebzeitige schenkweise Übertragung 185
(2) Übergang des Familienheims durch Erbfall 188
(3) Soll das Familienheim verschenkt oder vererbt werden? 190
(4) Überkreuzschenkung als Gestaltungsalternative 191
(5) Vermeidung der Vernichtung des Steuerprivilegs 193

F. Grundsteuer

I. Wesen der Grundsteuer
1. Realsteuer 1
2. Gemeindesteuer 6
3. Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer 20

II. Steuergegenstand
1. Grundbesitz 1
2. Sonderfälle
a) Grundstücke im Zustand der Bebauung 5
b) Erbbaurecht, Wohnungserbbaurecht, Teilerbbaurecht 7

III. Steuerbefreiungen, Steuervergünstigungen
1. Steuerbefreiung für Grundbesitz bestimmter Rechtsträger .. 1
2. Sonstige Steuerbefreiungen 15
3. Ausnahmen von der Steuerbefreiung
a) Zu Wohnzwecken benutzter Grundbesitz 30

	Rz.
b) Land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz	40
c) Unmittelbare Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck	43
d) Teilweise Benutzung für einen steuerbegünstigten Zweck	46
4. Steuervergünstigung für abgefundene Kriegsbeschädigte und andere Körperbehinderte	50
IV. Steuerschuld, Steuerschuldner, Haftungsschuldner	
1. Stichtagsprinzip	1
a) Steuergegenstand	2
b) Grundsteuerbefreiung	3
c) Persönliche Steuerschuld	4
2. Entstehung der Grundsteuer	10
3. Steuerschuldner	
a) Allgemeines	15
b) Eigentümer als Steuerschuldner	20
c) Gesamtschuldner	25
d) Steuerschuldner beim verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb	30
e) Steuerschuldner beim Wohnungseigentum/Teileigentum	32
f) Steuerschuldner beim Erbbaurecht und Wohnungserbbaurecht/Teilerbbaurecht	35
4. Haftungsschuldner	
a) Persönliche Haftung	
aa) Haftung des Nießbrauchers	40
bb) Haftung des Erwerbers des Steuergegenstands	45
cc) Haftung nach der AO	48
dd) Haftung nach außersteuerlichen Vorschriften	50
ee) Vertragliche Haftung	53
ff) Haftungsbescheid	56
gg) Zahlungsanspruch	64
b) Dingliche Haftung	
aa) Allgemeines	70
bb) Gegenstand der öffentlichen Last	72
cc) Duldungspflicht des Eigentümers	78
dd) Entstehen und Erlöschen der öffentlichen Last	80
ee) Duldungsbescheid	85
ff) Zwangsvollstreckung	91
V. Steuermessbetrag	
1. Verfahrensablauf	
a) Überblick	1
b) Einheitswertbescheid	10
c) Grundsteuermessbescheid	20
2. Steuermesszahl und Steuermessbetrag	30
3. Veranlagung der Grundsteuermessbeträge	

Rz.

a) Hauptveranlagung 35
b) Neuveranlagung
aa) Überblick 40
bb) Neuveranlagung als Folge der Fortschreibung des Einheitswerts 41
cc) Vom Einheitswert unabhängige Neuveranlagung 45
dd) Fehlerberichtigende Neuveranlagung 47
c) Nachveranlagung 50
d) Anzeigepflicht 55
e) Aufhebung des Steuermessbetrags
aa) Aufhebung als Folge der Aufhebung des Einheitswerts 60
bb) Aufhebung wegen Vollbefreiung von der Grundsteuer 62
cc) Aufhebung eines fehlerhaft festgesetzten Steuermessbetrags 65
f) Neuveranlagung oder Nachveranlagung vor dem Veranlagungsstichtag 68
4. Zerlegung und Zuteilung des Steuermessbetrags
a) Grundlagen 70
b) Zerlegung
aa) Verfahren 75
bb) Zerlegungsstichtag 78
cc) Zerlegungsmaßstab 81
dd) Bagatellgrenzen 85
ee) Änderung der Zerlegung 88
c) Zuteilung 90

VI. Festsetzung der Grundsteuer

1. Hebesätze
a) Festsetzung des Hebesatzes 2
b) Unterschiedliche Hebesätze 4
c) Verhältnis der Hebesätze zueinander; Höchstsätze 7
2. Grundsteuerbescheid
a) Allgemeines 10
b) Veranlagungszeitraum 15
c) Bindung an den Steuermessbescheid 20
d) Form und Inhalt des Grundsteuerbescheids 25
e) Bekanntgabe des Bescheids 30
f) Änderungsmöglichkeiten 35
g) Beispiel für das Besteuerungsverfahren 45

VII. Erhebung der Grundsteuer

1. Überblick 1
2. Fälligkeit der Grundsteuer
a) Jahressteuer 3

	Rz.
b) Vorauszahlungen	
aa) Allgemeines	10
bb) Abrechnung der Vorauszahlungen	13
c) Nachentrichtung der Steuer	17
3. Stundung	20
4. Steuerentrichtung	
a) Grundlagen	25
b) Zahlung	26
c) Aufrechnung	28
d) Abrechnungsbescheid	35
5. Säumniszuschläge	
a) Grundlagen	40
b) Schonfrist und Berechnung des Zeitraums der Säumnis	50
c) Erlass	55
d) Abrechnung	58
6. Verzinsung	60
7. Zahlungsverjährung	65
VIII. Erlass der Grundsteuer	
1. Allgemeines	1
2. Erlass für Kulturgut und Grünanlagen	
a) Grundlagen	5
b) Grundbesitz, dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt	
aa) Regelungsgehalt	7
bb) Öffentliches Interesse	8
cc) Unrentierlichkeit	10
dd) Zugänglichkeit	15
c) Öffentliche Grünanlagen, Spiel- und Sportplätze	20
d) Grundbesitz, in dessen Gebäuden Museen, Sammlungen und Bibliotheken untergebracht sind	25
3. Erlass wegen wesentlicher Ertragsminderung	
a) Allgemeines	35
b) Erlass bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft	
aa) Ertragsminderung	
(1) Betriebe ohne forstwirtschaftliche Nutzung	40
(2) Forstwirtschaftliche Nutzung	41
(3) Weitere Nutzungen neben der forstwirtschaftlichen Nutzung	42
bb) Nicht zu vertretende Ertragsminderung	44
cc) Unbillige Härte	47
c) Erlass bei (nicht eigengewerblich genutzten) bebauten Grundstücken	
aa) Ertragsminderung	50
bb) Nicht zu vertretende Ertragsminderung	53
cc) Fortschreibung des Einheitswerts	55

Rz.

d) Erlass bei eigengewerblich genutzten bebauten Grundstücken
aa) Regelungsgehalt 60
bb) Ertragsminderung 61
cc) Nicht zu vertretende Minderung der Ausnutzung 70
dd) Unbilligkeit 72
e) Erlass bei teilweise eigengewerblich genutzten bebauten Grundstücken 75
4. Erlassverfahren
a) Allgemeines 80
b) Erlassantrag 83
c) Korrektur des Erlasses 90
5. Erlass aus Billigkeitsgründen
a) Allgemeines 100
b) Billigkeitsgründe
aa) Ausgangspunkt 106
bb) Sachliche Unbilligkeit 107
cc) Persönliche Unbilligkeit
(1) Überblick 115
(2) Erlassbedürftigkeit 116
(3) Erlasswürdigkeit 118

IX. Rechtsbehelfe
1. Überblick 1
2. Rechtsbehelfe gegen die Verwaltungsakte des Finanzamts
a) Finanzrechtsweg 2
b) Umfang der Anfechtbarkeit 15
c) Rechtsbehelfsbefugnis der Gemeinden 25
d) Rechtsbehelfsbefugnis des Rechtsnachfolgers 30
3. Rechtsbehelfe gegen Verwaltungsakte der Gemeinden
a) Verwaltungsrechtsweg 35
b) Rechtsbehelf gegen den Grundsteuer-Bescheid 45
c) Rechtsbehelf gegen die Ablehnung eines Erlasses 50
d) Rechtsbehelfe gegen den Haftungsbescheid und den Duldungsbescheid 55
4. Vorläufiger Rechtsschutz 65
a) Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung 65
b) Einstweilige Anordnung 75

X. Grundsteuer in den neuen Bundesländern
1. Rechtsgrundlagen 1
2. Verwaltungserlasse 16

G. Grunderwerbsteuer

I. Einführung
1. Allgemeines 1

		Rz.
	2. Verfassungswidrigkeit der Bemessung der Grunderwerbsteuer nach Grundbesitzwerten?	14
	3. Gemeinschaftsrecht	15
II.	**Erwerbsvorgänge**	
	1. Kaufvertrag und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen	1
	a) Kaufvertrag	1
	b) Tauschvertrag	10
	c) Andere Verpflichtungsgeschäfte	12
	d) Auflassung	18
	e) Eigentumsübergang kraft Gesetzes und durch behördlichen Anspruch	25
	f) Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren	40
	g) Besteuerung der Zwischengeschäfte	45
	h) Verschaffung der Verwertungsbefugnis	56
	i) Einheitliches Vertragswerk	76
	aa) Voraussetzungen/Grundsätze	76
	(1) Vertragliche Vereinbarungen	76
	bb) § 1 Abs. 2a GrEStG	77
	cc) Anteilsvereinigung	80
	dd) § 1 Abs. 3a GrEStG	81
III.	**Grundstücke (§ 2 GrEStG)**	
	1. Grundstücksdefinition	1
	2. Abgrenzung	4
	3. Mehrere Grundstücke, Grundstücksteile	14
	4. Erbbaurecht	23
	5. Wohnungseigentum	30
IV.	**Steuervergünstigungen**	
	1. Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3 GrEStG)	
	a) Allgemeines	1
	b) Freigrenze	2
	c) Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden	4
	d) Grundstückserwerb aus einem Nachlass	20
	e) Grundstückserwerb durch den Ehegatten/Lebenspartner des Veräußerers	31
	f) Grundstückserwerb als Folge der Scheidung	35
	g) Grundstückserwerb durch Verwandte	36
	i) Vergünstigungen nach § 5 und § 6 GrEStG	37
	aa) Allgemeines	37
	bb) Übergang auf eine Gesamthand (§ 5)	38
	cc) Übergang von einer Gesamthand (§ 6)	42
	dd) Verwaltungsmeinung	43

Rz.

V. Bemessungsgrundlage
1. Grundsatz (§ 8 GrEStG) 1
a) Gegenleistung 1
aa) Begriff 1
bb) ABC der Gegenleistung 10
cc) Gesamtgegenleistung/Aufteilung 11
dd) Inhalt 16
b) Bewertung der Gegenleistung 18
2. Gegenleistung (§ 9 GrEStG) 29
a) Kauf 29
b) Vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen 43
c) Tausch 48
d) Leistung an Erfüllung statt 53
e) Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren 54
f) Abtretung des Übereignungsanspruchs 63
g) Enteignung 64
h) Andere, nicht ausdrücklich erwähnte Erwerbsvorgänge .. 70
i) Sonstige, nach § 9 Abs. 2 GrEStG zur Gegenleistung gehörende Leistungen 72
j) Vereinfachungsregelung 78

VI. Steuerberechnung
1. Steuersatz, Abrundung (§ 11 GrEStG) 1
2. Pauschbesteuerung (§ 12 GrEStG) 2

VII. Steuerschuld
1. Steuerschuldner (§ 13 GrEStG)
a) Anwendungsbereich des § 13 Nr. 1 GrEStG 1
b) Steuerschuldner beim Übergang des Eigentums 7
c) Meistbietender als Steuerschuldner 9
d) Gesamtschuldnerschaft 10
e) Haftungsschuldner 18
f) Erwerbsvorgang 21.1
g) Regelfall 22
2. Entstehung der Steuer in besonderen Fällen 23
3. Fälligkeit der Steuer (§ 15 GrEStG) 28
a) Fälligkeit 28
b) Folgen 34
c) Stundung und Erlass 35
d) Steuerbescheid 39

VIII. Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung (§ 16 GrEStG)
1. Allgemeines 1
2. § 16 Abs. 1 GrEStG 8
3. § 16 Abs. 2 GrEStG 39
4. § 16 Abs. 3 GrEStG 50
5. § 16 Abs. 5 GrEStG 52

Rz.

IX. Unbedenklichkeitsbescheinigung (§ 22 GrEStG) 1

H. Umsatzsteuer

I. Einführung

1. Von der Umsatzsteuer befreite Umsätze im Zusammenhang mit Immobilien 1
2. Nicht von der Umsatzsteuer befreite Umsätze im Zusammenhang mit Immobilien 10
3. Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung 15
4. Wichtige Umsatzsteuerthemen bei Immobilien 20
5. Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer 27
6. Gesetzesänderungen 28
7. Umsatzsteuer und Zivilrecht 31
8. Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer 36

II. Leistungsaustausch

1. Allgemeines 1
2. Entschädigungen 17
3. Betriebsverlagerungen 21
4. Ablösungszahlung 22
5. Bauen auf fremdem Boden/Lieferung
   a) Allgemeines 24
   b) Einzelfälle/ABC 38
6. Bauen auf Grundstücken von Gesellschaftern und Gesellschaften
   a) Allgemeines 39
   b) Einzelfälle 44
7. Bauen auf Grundstücken von Ehegatten 45
8. Ehegatten-Gemeinschaften als Unternehmer 59
9. Erschließungsmaßnahmen 74
10. Ort der sonstigen Leistung
    a) Belegenheitsort 80
    b) Beispiele für sonstige Leistungen 86
12. Berichtigung nach § 17 UStG 103

III. Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG)

1. Allgemeines 1
2. Veräußerung eines Unternehmens im Ganzen
   a) Voraussetzungen 6
   b) Übereignung/Veräußerung 26
   c) Einzelfälle 35
   d) Keine Geschäftsveräußerung/ABC 40
3. Gesondert geführter Betrieb 45
4. Unentgeltliche Geschäftsveräußerung 60
5. Verfahren 65
6. Fortführung 70
7. Abgrenzung 75

	Rz.
8. Umsatzsteuerrechtliche Folgen	85
9. Grundstücksübertragungen zwischen Angehörigen	100
10. Verwaltungsauffassung	102
IV. Unentgeltliche Wertabgabe	
1. Allgemeines	1
2. Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe	10
3. Entnahme	20
4. Rechtslage nach dem JStG 2010	24
V. Grundstücksumsätze (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG)	
1. Allgemeines	1
2. Der Grundstücksbegriff	
a) Begriff	15
b) Abgrenzung	21
c) Erbbaurecht	31
d) Gebäude auf fremdem Boden	36
e) Wohnungseigentum	40
f) Mehrere Grundstücke, Grundstücksteile	50
g) Wirtschaftliches Eigentum	60
3. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	
a) Erwerbsvorgänge	70
b) § 13b UStG	71
4. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung § 20 UStG)	90
VI. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken usw. (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a–c UStG)	
1. Allgemeines	1
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	
a) Grundstücke	20
b) Grundstücksgleiche Rechte	30
3. Vermietung und Verpachtung	
a) Begriff	40
b) Mietverhältnisse/Gegenstand/ABC	50
c) Sportanlagen und andere Anlagen	60
d) Mietentgelt	70
e) Mietverhältnisse mit Kaufelementen	90
f) Mietverhältnisse mit Dienstleistungen	100
g) Wochenmärkte/Jahrmärkte	110
h) Leistungen anderer Art	120
i) Verträge besonderer Art	130
j) Nebenleistungen, Hilfsgeschäfte	140
k) Grundstücksverwaltung durch öffentliche Einrichtung	149
4. Überlassung von Grundstücken aufgrund von Kaufanwartschaftsverträgen	150
5. Dingliche Nutzungsrechte	160
6. Betriebsvorrichtungen	170

		Rz.
	7. Kurzfristige Vermietungen	
	a) Allgemeines	180
	b) Einzelfälle	200
	8. Entgelt bei der Vermietung und Verpachtung	
	1. Um- und Ausbauten	210
	2. Mindestbemessungsgrundlage	220
VII.	**Gemeinschaften der Wohnungseigentümer (§ 4 Nr. 13 UStG)**	
	1. Allgemeines	1
	2. Eigentümergemeinschaften	5
	3. Leistungsaustausch	11
	4. Steuerbefreiung	16
	5. Verzicht auf die Steuerbefreiung	30
VIII.	**Verzicht auf Steuerbefreiungen**	
	1. Allgemeines	1
	2. Verzicht	
	a) Voraussetzungen	30
	b) Unternehmereigenschaft	40
	c) Verzicht im Besonderen	50
	d) Einzelheiten	60
	e) Rückwirkung	76
	3. Tatbestände, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	
	a) Allgemeines	100
	b) Grundstücksveräußerungen	110
	c) Grundstücksleistungen (§ 4 Nr. 12 UStG)	130
	d) Zwischenvermietung	140
IX.	**Rechnung**	
	1. Allgemeines	1
	2. Rechnung als Dokument	20
	3. Rechnungserteilung	30
	4. Pflichtangaben in der Rechnung	
	a) Überblick	40
	b) Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG)	45
	c) Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG)	60
	d) Ausstellungsdatum (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG)	65
	e) Rechnungsnummer (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG)	70
	f) Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG)	75
	g) Zeitpunkt der Leistung und Vereinnahmung des Entgelts (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG)	80
	h) Aufgeschlüsseltes Entgelt/Minderung des Entgelts (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG)	90

	Rz.
i) Steuersatz/Steuerbetrag/Steuerbefreiung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG)	95
j) Aufbewahrungspflicht (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG)	100
5. Rechnungsberichtigung/Rechnungsergänzung	110
6. Rechnungserteilung in besonderen Fällen	120
7. Kleinbetragsregelung	125
8. Rechnungserteilung bei der Istversteuerung von Anzahlungen	130
9. Aufbewahrung von Rechnungen	140
10. Fehlerhafte Rechnungserteilung	
a) Unrichtiger Steuerausweis	150
b) Unberechtigter Steuerausweis	160
c) Altfälle	165
11. Gesetzesänderungen	170
12. Schadensersatz	180
X. Vorsteuerabzug	
1. Allgemeines	
2. Zuordnung	
a) Unternehmer	1
b) Zuordnungsentscheidung	16
c) Einschränkung der Zuordnungsmöglichkeit	30
d) Vorsteuerabzug/Ausschluss	35
e) Mindestumfang	45
f) Zuordnungswahlrecht und gemischte Verwendung	53.3
g) Voraussetzungen/Rechtsprechung	55
h) Meinung der Verwaltung	60.8
3. Vorsteuerabzug beim Besteller	61
4. Zeitpunkt	81
5. Scheitern der beabsichtigten Tätigkeit	91
6. Einzelfälle zum Vorsteuerabzug/ABC	99.1
7. Strohmann	110
8. Vorsteuerabzug des Grundstückseigentümers	120
9. Vorsteuerabzug bei Ehegattengrundstücken	140
10. „Vorgeschaltete Person“	160
11. Aufteilung von Vorsteuern	
a) Allgemeines	170
b) Auffassung der Verwaltung	180
c) Fiktive ortsübliche Vergleichsmiete	190
d) Änderungen durch das JStG 2010 seit 1.1.2011	193
e) EuGH und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs	197
12. Vorsteuerabzug vor Ausführung von Umsätzen	200
13. Leerstand und Vorsteuerabzug	210
14. Auffassung der Verwaltung	216
15. Vorsteuerabzug und Rechnung	220
16. Änderung der Vorsteuerberichtigungsnorm	233
17. Änderung durch das JStG 2010 seit 1.1.2011	242

		Rz.
18.	Übergangsregelung des § 27 Abs. 16 UStG	248
19.	Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen	251
20.	Rechtsprechungsänderung	256
XI.	**Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)**	
1.	Allgemeines	1
2.	Berichtigungsobjekte	20
3.	Änderung der Verhältnisse	35
4.	Anwendungsregelung	45
5.	Rechtsgrundsätze vor der Neukonzipierung	
a)	Vorbemerkung	60
b)	Erstmalige Verwendung	61
c)	Änderung der Verhältnisse	66
d)	Rechtsfehlerhafte Verwendung	76
6.	Berichtigungsverfahren	
a)	Allgemeines	100
b)	Verfahrensrecht	110
c)	Überwachung der Vorsteuerberichtigung	113
XII.	**Steuerschuldnerschaft**	
1.	Allgemeines	1
2.	Bauleistungen	10
3.	Einschränkung des § 13b Abs. 2 UStG bzw. Abs. 5	21.1
4.	Änderungen durch das „Kroatiengesetz“ zum 1.10.2014	21.5
5.	Vertrauensschutz	21.13
6.	Neue Regelungen	21.20
7.	Vordruckmuster	21.22
8.	Leistungsempfänger als Steuerschuldner	30
9.	Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen nach § 27 Abs. 19 UStG	48
XIII.	**Besteuerung der Kleinunternehmer**	
1.	Überblick	1
2.	Bemessungsgrundlage für den Gesamtumsatz	3
3.	Verhältnis zu anderen Vorschriften	11
4.	Verzicht auf die Kleinunternehmerbesteuerung	20
5.	Vorsteuerabzug	31
6.	Unberechtigter Steuerausweis	36
XIV.	**Änderung der Bemessungsgrundlage**	1
XV.	**Umsatzsteuerliche Einzelprobleme**	1

Vorwort

Ziel dieses Handbuchs war und ist es, alle Steuern, die auf Immobilien lasten oder mit ihrem Verkehr verbunden sind, in systematischer Form darzustellen, dabei aber auch andere öffentliche Abgaben, die sich aus dem Grundstückseigentum ergeben, zu behandeln. Um dieses Ziel auch in Zukunft zu erreichen, wird das Werk – beginnend mit der 82. Ergänzungslieferung –, völlig neu gegliedert und um neue Themen erweitert.

Mit den Jahren hat sich die Bedeutung der einzelnen Kapitel verschoben. Die Bewertung beispielsweise hat an Bedeutung verloren und ist heute nur noch relevant für den Immobilenübergang durch Erbschaft oder Schenkung (Bedarfsbewertung) und die Grunderwerbsteuer, die aber in der Beratungspraxis nur eine untergeordnete Rolle spielt. Die Einheitsbewertung hat Bedeutung lediglich noch für die Grundsteuer, die ebenfalls in der täglichen Beratung weniger vorkommt. Die Förderung privaten Wohneigentums wurde für Neuerwerbe ab dem 1.1.2006 abgeschafft. Entsprechend können die Darstellungen von Bewertung, Grundsteuer und Eigenheimzulage stark gekürzt werden. Im Gegenzug müssen andere Themen ausführlicher dargestellt werden. Künftig soll außerdem die für die Praxis wichtige Gestaltungsberatung einen bereiteren Raum im Handbuch Immobilienbesteuerung einnehmen.

Hierdurch wird eine starke Umgliederung des Werkes erforderlich, die allein innerhalb der alten Kapitel nicht möglich ist. Daher wird der Inhalt des Werkes im Zuge einer vollständigen Neubearbeitung mit neuer Gliederung im Werk neu aufgebaut. Der bisherige Inhalt soll als alter Teil zunächst im Werk erhalten bleiben. Bei künftigen Aktualisierungen werden dann Kapitel aus dem alten Teil in den neuen Teil überführt. Der neue Teil wird dadurch zügig ausgebaut, der alte Teil vermindert sich immer mehr. Bei den Überarbeitungen werden die bisherigen Inhalte auf den Prüfstand gestellt, und es wird jeweils kritisch hinterfragt, ob der derzeitige Umfang eines Kapitels noch der Bedeutung des Themas entspricht – insbesondere ob alte Inhalte herausgenommen und ob neue Aspekte eingefügt werden müssen.

Das vorliegende Handbuch hat seinen Ursprung in dem von Senatspräsident Dr. Franz Scholz herausgegebenen „Handbuch des gesamten öffentlichen Grundstücksrechts", das in den Jahren 1933 bis 1935 erschienen ist und dessen 2. Band das Grundstücksabgabenrecht behandelte. Darauf aufbauend wurde 1952 das „Handbuch der Bewertung und Besteuerung des Grundbesitzes" herausgebracht, wiederum mit Dr. Franz Scholz als Verfasser. Weiterhin wirkten u.a. mit OVG-Rat a.D. Walter Boyens und WP und StB Dipl-Kfm. Werner Steinbring. Die 2. Auflage erschien im April 1974 und wurde bearbeitet von Bundesrichter am BFH i.R. Dr. Alfons Stenger, Vors. Richter am FG Dr. Otto Sauer, Regierungsdirektor a.D. Hans Diedenhofen, Richter am FG Widukind Fraas, Oberbürgermeister Dr. Gerold Küffmann, Oberregierungsrat a.D. Gustav Martin und Oberamtsrat im BFM Bernhard Ostendorf. Die dritte Auflage erschien im Oktober 1988 unter dem Titel „Handbuch der Besteuerung des Grundbesitzes" mit den Autoren Prof. Dr. Otto Sauer, Richter am FG Herbert Ritzer und StB und RA Dr. Helmut Schuhmann, die bis heute Autoren des Werkes sind.

Mit Beginn der Neubearbeitung ab Ergänzungslieferung 82 ist als weiterer Autor StB Bernd Meyer hinzugetreten.

Das Handbuch möge weiterhin allen Beratern und den mit dem Grundstückswesen befassten Behörden und Verbänden ein zuverlässiges Arbeitsmittel, aber auch all denen, die sich als Eigentümer, Besitzer, Verwalter, Veräußerer und Erwerber von Grundstücken über die damit verbundenen Belastungen unterrichten wollen, ein kompetentes Nachschlagewerk sein.

Für Hinweise, Anregungen und Kritik aus der Leserschaft sind Autoren und Verlag stets dankbar.

Im Oktober 2006 Der Verlag

II. Vorweggenommene Erbfolge mit Grundstücken

Literatur

Geck, Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften nach der Erbschaftsteuerreform, ZEV 2009, 601; *Götz*, Die Bedeutung des § 14 Abs. 2 BewG bei Zuwendungen unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 2009, 2233; *Götz*, Schenkungsteuerliche Folgen eines Verzichts auf ein vorbehaltenes Nießbrauchsrecht, ZEV 2009, 609; *Götz,* Schenkungsteuerliche Risiken im Hinblick auf den Quotennießbrauch bei Mitunternehmeranteilen?, ZEV 2013, 430; *Götz,* Anwendbarkeit von § 6 Abs. 3 EStG bei Überetragung eines Mitunternehmeranteils unter Nießbrauchsvorbehalt?, DStZ 2018, 540; *Hackmeister/Ruthardt,* Nicht betriebsnotwendiges Vermögen in der Unternehmensbewertung, BB 2014, 875; *Halaczinsky,* Die Neuregelungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes 2016 – ein Überblick, UVR 2016, 364; *Hecht/von Cölln*, Fallstricke des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach dem BewG i.d.F. des ErbStRG, DB 2010, 1084; *Hecht/von Cölln*, Unternehmensbewertung nach dem BewG i.d.F. des ErbStRG – Anmerkungen zu den Ländererlassen, BB 2010, 795; *Hannes/Steger/Stalleiken*, Verwaltungsvermögenstest ganz anders?, DStR 2009, 2029; *Hochheim/Wagenmann*, Der Vorbehaltsnießbrauch am Kommanditanteil und die Mitunternehmerschaft, ZEV 2010, 109; *Hübner*, Erbschaftsteuer-Bewertungserlass, Teil B: Einzelunternehmen und Personengesellschaften, DStR 2009, 2577; *Jülicher*, Neue Gestaltungen rund um das eigengenutzte Familienheim, ZErb 2009, 222; *Klarner,* Erbschaftsteuerrechtlich begünstigtes Vermögen einer Wohnungsvermietungsgesellschaft, ZEV 2018, 361; *Kleinert/Geuß,* Schenkung einer mitunternehmerischen Beteiligung unter Vorbehalt oder Zuwendung eines (Quoten-)Nießbrauchs, DStR 2013, 288; *Klöping/Weichhaus,* Die Folgen des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes für die Erbschaftsteuer, BB 2013, 2396; *Korezkij,* Finanzmittel als Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG: Brennpunkte der Ländererlasse vom 10.10.2013, DStR 2013, 2550; *Krause,* Die Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgeetz und den gleichlautenden Ländererlass vom 10.10.2013, DStZ 2013, 115; *Krause/Grootens*, Wohn- und Nießbrauchsrechte in der Erbschaftsteuer, NWB 2011, 1142; *Levedag*, Vorweggenommene Erbfolge in Personengesellschaften am Beispiel der GmbH & Co. KG; GmbHR 2010, 855; *Meyer/Ball,* Grundstücksübertragungen im Grenzbereich umsatzsteuerlicher Geschäftsveräußerung, StBp. 2008, 249; *Milatz*, Die vorweggenommene Erbfolge im Betriebsvermögen, DB 2010, 2522; *Neufang*, Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, BB 2009, 2004; *Pach-Hanssenheimb*, Der Verschonungsabschlag bei gemischten Schenkungen, DStR 2009, 466; *Pauli*, Die Bewertung von unternehmensverbundenen Immobilien, ZEV 2011, 277; *Piltz*, Verwaltungsvermögen im neuen Erbschaftsteuerrecht, ZEV 2008, 229; *Ramb*, Die neue Bedarfsbewertung eines Anteils an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft (vereinfachtes Ertragswertverfahren), StSem-Spezial 2010, 39; *Ramb*, Die neue Bedarfsbewertung des Betriebsvermögens, NWB 2010, 3390; *Reimann*, 15 Ratschläge zum Umfang mit dem Familienheim, ZEV 2010, 174; *Rudisch*, Gestaltungsmöglichkeiten beim Ausscheiden eines Kommanditisten vor dem Hintergrund des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, BB 2010, 1321; *Schimpfky,* Steuerorientierte Gestaltung der Nachfolge bei privatem Immobilienvermögen, ZEV 2013, 662; *Schmidt/Leyh*, Behaltensregelungen und Nachversteuerung, NWB 33/2009, 2557; *Schmidt/Schwind*, Durchführung des Verwaltungsvermögenstests, NWB 28/2009, 2151; *Schulte/Birnbaum/Hinkers*, Unternehmensvermögen im neuen Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht – Zweifelsfragen und Gestaltungsansätze, BB 2009, 300; *Schulze zur Wiesche*, Die erbschaftsteuerrechtliche Behandlung einer Anteilsschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, DB 2009, 2452; *Schulze zur Wiesche*, Sonderbetriebsvermögen und Verwaltungsvermögenstest nach § 13a und § 13b ErbStG, DStR 2009, 732; *Schulze zur Wiesche*, Erbschaftsteuer: Vermögensübertragungen innerhalb einer Personen-

gesellschaft, DStZ 2011, 306; *Siegmund/Ungemach*, Die steuerbegünstigte Übertragung von Immobilienvermögen – gewährte Begünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2009, 602; *Siegmund/Zipfel*, Die Durchführung der Nachversteuerung nach den Erlassen der Finanzverwaltung, BB 2010, 1695; *Söffing/Thonemann*, Begünstigung unternehmerischen Vermögens nach dem ErbStG, DB 2009, 1836; *Stein*, Nießbraucherlass 2012: Begünstigungen, Praxisfolgen, Gestaltungsansätze, DStR 2013, 567; *Stein*, Aktuelle ertragsteuerliche Fragestellungen zum Nießbrauchsvorbehalt an Gesellschaftsanteilen, ZEV 2019, 131; *Steiner*, Gestaltungen zum Erhalt der Steuerbefreiung für das Familienheim, ErbStB 2010, 179; *Vosseler/Regierer*, Immobiliennachfolge mittels Familiengesellschaften, ZEV 2018, 434; *Wachter*, Junges Verwaltungsvermögen iSv. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG aF, DB 2018, 1632; *Weng*, Verstoß gegen die Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG – Gesellschaftsvertraglicher Schutz von Minderheitsgesellschaftern bzw. Gesellschaftern ohne Geschäftsführungsbefugnisse, BB 2009, 1780; *Werner*, Vermögensnachfolge – Der Immobilien-Familienpool, NWB 2018, 2332; *Zipfel/Lahme*, Erreichen der Begünstigungen für Unternehmensvermögen unter Berücksichtigung der Auffassung der FinVerw, DStZ 2009, 559; *Zipfel/Lahme*, Regelverschonung oder Optionsverschonung unter Berücksichtigung der Auffassung der Finanzverwaltung, DStZ 2009, 588.

Verwaltungsanweisungen

Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 25.6.2009, BStBl. I 2009, 713 – Anwendung der geänderten Vorschriften des ErbStG; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Umsetzung des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts v. 17.5.2011, BStBl. I 2011, 606 – Anwendung der §§ 11, 95–109 und 199 ff. BewG idF durch das ErbStRG; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.3.2012, BStBl. I 2012, 331 – Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 23.7.2013, DStR 2013, 1608 – Feststellung von (jungem) Verwaltungsvermögen bei Beteiligungen an vermögensverwaltenden Gesellschaften; Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 10.10.2013, BStBl. I 2013, 1272 – Anwendung der §§ 13a und 13b ErbStG idF durch das AmtshilfeRLUmsG; Koordinierte Erlasse zur Anwendung der geänderten Vorschriften des ErbStG v. 22.5.2017, BStBl. I 2017, 902 (AEErbSt. 2017).

1. Übertragung von Immobilien in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG

a) Einleitung

1 Mit der zum 1.1.2009 in Kraft getretenen Erbschaft- und Schenkungsteuerreform hat sich die schenkungsteuerliche Behandlung von Immobilienübertragungen in erheblichem Maße geändert. Dies gilt neben der völlig neu gestalteten Bewertung von Immobilien insbes. für die Immobilienübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt sowie die Immobilienübertragung in der Rechtsform einer vermögensverwaltenden, gewerblich geprägten GmbH & Co. KG iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Von besonderer Bedeutung ist im Fall der Übertragung von KG-Anteilen, ob die Vergünstigungen des § 13a ErbStG zur Anwendung kommen. Die Vorschrift enthält gegenüber der bisherigen Rechtslage einerseits deutliche Verbesserungen in Form eines 85%igen – ggf. sogar 100%igen – Ver-

schonungsabschlags. Andererseits jedoch ist die gewerblich geprägte GmbH & Co. KG nicht mehr per se allein durch die Begründung von Betriebsvermögen begünstigt. Ihre Privilegierung scheitert häufig am sog. schädlichen Verwaltungsvermögen. Nachfolgend werden die schenkungsteuerlichen Besonderheiten der Anteilsübertragung mit Blick auf unterschiedliche Übertragungsvarianten näher untersucht. Da, wo es angezeigt erscheint, werden gleichzeitig ertragsteuerliche und ggf. auch umsatzsteuerliche Aspekte beleuchtet. Denn die Vermögensnachfolge kann nicht isoliert nur aus schenkungsteuerlicher Sicht betrachtet werden. Die je in Betracht kommende Übertragungsvariante muss insgesamt „passen".

Vor diesem Hintergrund ist zu beachten, dass mit dem Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts v. 4.11.2016[1] die Verschonungsregelungen für das Betriebsvermögen umstrukturiert wurden. Dies ist mit einer erheblichen Reduzierung der bisherigen Privilegierung verbunden. Die Neuregelungen traten zum 1.7.2016 in Kraft und sind auf alle Erwerbe anzuwenden, für die eine Steuer ab dem 1.7.2016 gem. §§ 9, 11 ErbStG entsteht. Kernstück der Neuregelung ist die Streichung der unschädlichen Verwaltungsvermögensquote von 50 %. Verwaltungsvermögen wird nunmehr auch bei Einhaltung der 50 %-Grenze nach bestimmten Vorgaben aus dem zu verschonenden und damit begünstigungsfähigen Vermögen herausgerechnet. Dies verschärft die an eine sinnvolle Immobilienübertragung zu stellenden Anforderungen.

b) Die schenkungsteuerliche Privilegierung von Betriebsvermögen

aa) Übertragung der Mitunternehmerstellung als Fördervoraussetzung dem Grunde nach

Nach § 13b Abs. 1 ErbStG ist die Übertragung von 2

- Betriebsvermögen,
- land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie
- Anteilen an Kapitalgesellschaften iSd. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG[2]

begünstigt. Zum begünstigten gewerblichen Betriebsvermögen gehört gem. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG inländisches Betriebsvermögen iSd. §§ 95–97 BewG, wenn es sich insbes. handelt um

- einen (ganzen) Gewerbebetrieb (§ 95 BewG),
- einen Teilbetrieb sowie
- einen Anteil an einer (Personen-)Gesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG).

Die **Übertragung von (Personen-)Gesellschaftsanteilen** ist unabhängig davon be- 3
günstigt, ob zugleich die einkommensteuerlichen Vergünstigungen von § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 3 EStG Anwendung finden. Es ist also nicht erforderlich, dass

1 BGBl. I 2016, 2464.

2 Dies erfordert eine unmittelbare Beteiligung des Schenkers am Nennkapital der Gesellschaft von mehr als 25 %.

der gesamte Gesellschaftsanteil des Schenkers auf den Beschenkten einschließlich des vorhandenen Sonderbetriebsvermögens übertragen wird. Vielmehr genügt die Übertragung nur eines Teils eines Mitunternehmeranteils. Das zum Mitunternehmeranteil gehörende Sonderbetriebsvermögen kann in diesem Zusammenhang

- quotal,
- überquotal oder
- unterquotal

auf den Beschenkten übergehen.[1] Ebenso ist es möglich, auf eine Übertragung des Sonderbetriebsvermögens gänzlich verzichten. Bei fehlender oder unterquotaler Übertragung von Sonderbetriebsvermögen darf jedoch der Erwerber (Beschenkter) zur Vermeidung einer Gewinnrealisierung den übernommenen Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren weder veräußern noch aufgeben.[2] Es spielt keine Rolle, ob der Schenker vergleichbar der Regelung zu Kapitalgesellschaften zu mindestens 25 % an der Personengesellschaft beteiligt ist.

Nicht begünstigt ist freilich die isolierte Übertragung von Immobilien, auch dann nicht, wenn sie als Einzelwirtschaftsgut aus einem bestehenden Betriebsvermögen heraus an einen anderen Mitunternehmer derselben Personengesellschaft verschenkt werden.

Nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft: Werden lediglich Anteile an einer Grundstücks-GbR übertragen, handelt es sich nicht wie von § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG gefordert um eine Gesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG.[3] Die GbR ist in diesem Fall nur vermögensverwaltend tätig und erfüllt daher nicht die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder einer selbständigen Arbeit (§ 18 EStG). Es fehlt auch eine gewerbliche Prägung iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG. Denn bei ihr sind nicht ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter.

bb) Übertragung der Mitunternehmerstellung auf den Beschenkten beim Vorbehaltsnießbrauch

(1) Die Mitunternehmerstellung von Nießbraucher und Beschenktem

4 Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen ist nur begünstigt, wenn der Beschenkte nicht lediglich eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung erwirbt. Er muss vielmehr zugleich steuerlicher Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG werden. Dabei gelten die gleichen Maßstäbe, unabhängig davon, ob der Beschenkte durch die Zuwendung erstmals eine Mitunternehmerstellung erlangt oder eine solche bereits innehat und sich lediglich der Umfang seiner Beteiligung erhöht. Ob der Beschenkte Mitunternehmer wird oder nicht, hängt entscheidend von der Ausgestaltung des Nießbrauchs ab.

---

1 Abschn. 13b.5 Abs. 3 AEErbSt.
2 § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG.
3 BFH v. 18.9.2013 – II R 63/11, BFH/NV 2014, 349.

Beschenkter als Mitunternehmer: Das vorbehaltene Nießbrauchsrecht am übertragenen Kommanditanteil steht einer Anwendung des § 13a ErbStG nicht entgegen, wenn der Beschenkte ertragsteuerlich Mitunternehmer wird, ggf. auch neben dem Schenker. Davon ist auszugehen, wenn die Ausgestaltung des Nießbrauchs in etwa den weitgehend dispositiven Regelungen in §§ 1068 ff. BGB entspricht. Denn in diesem Fall erhält der Beschenkte einen hinreichenden Bestand an vermögensrechtlicher Substanz des belasteten Gesellschaftsanteils und an gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten, die seine Stellung als Gesellschafter und Mitunternehmer begründen.[1] Ein nach den Vorgaben des BGB ausgestalteter Nießbrauch lässt die Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchsbestellers nicht entfallen.[2]

Keine Mitunternehmerstellung des Beschenkten ist gegeben, wenn der Nießbrauch vertraglich zugunsten des Nießbrauchers derart ausgestaltet ist, dass die Stimm- und Mitwirkungsrechte sowie der Ertrag nahezu ausschließlich dem Nießbraucher zustehen.[3] Im Streitfall der Entscheidung des Hessischen FG vom 2.7.2008[4] hatte sich der Schenker des Kommanditanteils ohne erkennbare Einschränkung sämtliche Stimmrechte und Mitverwaltungsrechte vorbehalten, sich umfassend bevollmächtigen lassen und die Beschenkte (Tochter) verpflichtet, von einem eigenen Stimmrecht keinen Gebrauch zu machen bzw. nach seinen Weisungen abzustimmen. Die Einhaltung dieser Regelungen wurde zusätzlich durch das Recht zum Widerruf der Schenkung abgesichert. Außerdem standen dem Schenker auch solche Gewinne und Verluste zu, die durch außergewöhnliche Aufwendungen und Erträge beeinflusst waren. Deutlicher kann man die Mitunternehmerinitiative sowie das Mitunternehmerrisiko nicht scheitern lassen. Diese Wertung setzt sich auch in der jüngeren finanzgerichtlichen Rspr. fort, wonach Entsprechendes gilt, wenn die Stimmrechtsausübung sachlich und zeitlich uneingeschränkt sowie gesellschaftsrechtlich zulässig (Abspaltungsverbot, Kernbereichslehre, Belastungsverbot, Treuepflicht) dem Vorbehaltsnießbraucher zugeordnet ist. Dem steht nicht entgegen, dass der Beschenkte alleiniger Kommanditist sowie Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH ist.[5] Klare Worte dazu findet ebenso der BFH in seinem Urteil v. 6.5.2015.[6] Behält sich danach der Schenker die Ausübung der Stimmrechte

1 Vgl. Hess. FG v. 2.7.2008 – 1 V 1357/08, EFG 2008, 1984, best., unter Hinweis auf BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241.

2 Grundlegend BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 (245); s. auch BFH v. 16.12.2009 – II R 44/08, BFH/NV 2010, 690; v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635. Ausführlich zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers auch *Götz*, ZEV 2013, 430 sowie *Kleinert/Geuß*, DStR 2013, 288.

3 Vgl. FG Köln v. 7.4.2003 – 9 K 3558/98, EFG 2003, 1025, rkr.; v. 14.11.2006 – 9 K 2612/04, EFG 2007, 273, aufgeh. durch BFH v. 30.11.2009 – II R 70/06, BFH/NV 2010, 900; Nds. FG v. 22.12.2004 – 3 K 277/03, EFG 2005, 639, rkr.; FG Bad.-Württ. v. 17.5.2006 – 5 K 567/02, EFG 2006, 1672, rkr.

4 Hess. FG v. 2.7.2008 – 1 V 1357/08, EFG 2008, 1984, best.

5 Siehe FG Münster v. 4.7.2013 – 3 K 1804/12 Erb, EFG 2013, 1868; bestätigt durch BFH v. 6.5.2015 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821.

6 BFH v. 6.5.2013 – II R 34/13, BStBl. II 2015, 821.

auch in Grundlagengeschäften der Gesellschaft vor, kann der Bedachte keine Mitunternehmerinitiative entfalten.[1]

Quotenvorbehaltsnießbrauch: Ist der schenkweise übertragene Kommanditanteil nicht zu 100 % mit einem Nießbrauch zugunsten des Schenkers belastet, sondern nur mit einer geringeren Quote (zB 80 %), stellt sich die Frage, ob damit die Mitunternehmerstellung des Beschenkten gestaltungssicher erreicht werden kann. Der BFH[2] kommt in solchen Fällen, in denen sich der Schenker den Nießbrauch zu einer bestimmten Quote einschließlich der Stimm- und Mitverwaltungsrechte vorbehält, zu dem Ergebnis, dass der mit dem Nießbrauch belastete Teil der Kommanditbeteiligung beim Erwerber für sich genommen keine Mitunternehmerstellung begründet. Folglich kommen für diesen Teil der Zuwendung die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nicht in Betracht. Die Erlangung der Mitunternehmerstellung hinsichtlich des nicht nießbrauchbelasteten Teils der Beteiligung schlägt also nicht auf den nießbrauchbelasteten Teil durch.[3]

(2) Sukzessiver Hinzuerwerb von Kommanditanteilen

5 Die schenkungsteuerliche Behandlung sukzessiven Hinzuerwerbs von Gesellschaftsanteilen hat durch die Rspr. des BFH eine Klärung erfahren.

Der **BFH** bestätigt mit Urteil v. 23.2.2010[4] den schon bisher vertretenen Grundsatz, wonach die Steuervergünstigungen nach § 13a ErbStG aF nur dann zu gewähren sind, wenn das erworbene Vermögen durchgehend sowohl beim bisherigen als auch beim neuen Eigentümer den Tatbestand gem. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG aF erfüllt. Beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils muss auch ein schon bisher an der Gesellschaft beteiligter Mitunternehmer die Mitunternehmerstellung gerade durch den **erworbenen Gesellschaftsanteil** vermittelt bekommen. Behält sich der Schenker am übertragenen Gesellschaftsanteil den Nießbrauch und damit zusammenhängend die Stimm- und Verwaltungsrechte umfassend vor, so fehlt dem Erwerber als Nießbrauchsbesteller insoweit die notwendige Mitunternehmerinitiative. Es reicht also nicht, wenn der Erwerber bereits Mitunternehmer ist. Auch der schenkweise erworbene Anteil muss ihm diese Rechtsstellung vermitteln.

Die obige Entscheidung ist zwar zum alten ErbStG ergangen. Sie hat jedoch gleichermaßen für das seit 1.1.2009 geltende Erbschaftsteuerrecht und für die ertragsteuerliche Behandlung einschlägiger Übertragungen Bedeutung.[5]

Empfehlung: Damit die Privilegien der §§ 13a, 13b ErbStG in einschlägigen Fällen Anwendung finden, muss der geschenkte Gesellschaftsanteil selbst eine Mitunternehmerstellung des Beschenkten begründen. Dies lässt sich mit Blick

---

1 Siehe dazu auch *Stein*, ZEV 2019, 131.
2 BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635.
3 Zu Gestaltungsüberlegungen in diesem Zusammenhang s. *Kleinert/Bahnmüller*, BB 2017, 1687.
4 BFH v. 23.2.2010 – II R 42/08, BStBl. II 2010, 555; ebenso zu § 13a ErbStG aF BFH v. 4.5.2016 – II R 18/15, BFH/NV 2016, 1565.
5 Ebenso *Hochheim/Wagenmann*, DStR 2010, 1707 (1708), *Seifried*, BB 2010, 1262.

auf die Entscheidung des BFH vom 16.5.2013[1] auch nicht durch Einräumung eines **quotalen Vorbehaltsnießbrauchs** erreichen. Die Steuervergünstigungen sind in einem solchen Fall für den nießbrauchsbelasteten Anteil nur dann zu gewähren, wenn dieser Anteil für sich betrachtet dem Bedachten die Stellung als Mitunternehmer vermittelt. Dass der Bedachte bezüglich des nicht mit dem Nießbrauch belasteten Teils der übertragenen Gesellschaftsbeteiligung Mitunternehmer ist, genügt nicht (s. auch Rz. 4).

cc) Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs zugunsten des Beschenkten

(1) Zuwendungsnießbraucher als Mitunternehmer

Gegenstand einer Schenkung unter Lebenden kann auch ein Nießbrauchsrecht am Anteil an einer Personengesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG sein. Vorstellbar ist ebenso, die Ausübung eines solchen Nießbrauchsrechts einem anderen zu überlassen. Die schenkungsteuerrechtliche Behandlung richtet sich nach der konkreten Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts. 6

Mitunternehmerschaft: Ist der Nießbraucher nach der Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer der Personengesellschaft anzusehen, gehört das Nießbrauchsrecht als immaterielles Wirtschaftsgut ertragsteuerrechtlich und damit auch bewertungsrechtlich zum Sonderbetriebsvermögen. Denn es ist unmittelbare und untrennbare Voraussetzung zur Erzielung gewerblicher Einkünfte.[2] Das gilt unabhängig davon, ob der Nießbraucher zivilrechtlich Gesellschafter der Personengesellschaft ist oder nicht.

Nießbrauchsrecht als Sonderbetriebsvermögen: Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind bei der Bewertung des Betriebsvermögens mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen (§ 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG). Für das Nießbrauchsrecht ist der Kapitalwert nach §§ 13–16 BewG zu ermitteln.

(2) Der Nießbrauch als schenkungsteuerlich begünstigtes Vermögen

Ist der Nießbraucher im ertragsteuerrechtlichen Sinne Mitunternehmer der Personengesellschaft, handelt es sich beim Nießbrauchsrecht um einen Anteil an einer Personengesellschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG. Da auch für den in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG verwendeten Begriff der Personengesellschaft die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze maßgebend sind, gehört das Nießbrauchsrecht bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen. Dabei ist unbeachtlich, dass nur Sonderbetriebsvermögen übertragen wird, da der Mitunternehmeranteil ausschließlich hierin besteht. Die Zuordnung zum begünstigungsfähigen Betriebsvermögen erfordert nicht den Erwerb einer zivilrechtlichen Gesellschafterstellung.[3] 7

1 BFH v. 16.5.2013 – II R 5/12, BStBl. II 2013, 635. Siehe dazu auch die Entscheidungsbesprechung von *Götz*, ZEV 2013, 430.
2 BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.
3 BFH v. 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.

Übermäßiges Verwaltungsvermögen: Die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG ist gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ausgeschlossen, wenn das Betriebsvermögen der Personengesellschaft zu mindestens 90 % aus Verwaltungsvermögen iSd. § 13b Abs. 4 ErbStG besteht. Ob es sich dabei um sog. junges Verwaltungsvermögen iSd. § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG aF handelt, spielt keine Rolle mehr.

Eigentümer (Gesellschafter) ist Mitunternehmer: In den Fällen, in denen der zivilrechtliche Eigentümer des Gesellschaftsanteils Mitunternehmer der Gesellschaft bleibt, ist für die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auch hinsichtlich des Nießbrauchsrechts auf den damit belasteten Anteil abzustellen, weil der Nießbraucher berechtigt ist, die Nutzungen aus diesem Anteil zu ziehen. Die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote für das Nießbrauchsrecht erfolgt somit nach Verwaltungsauffassung[1] anhand des belasteten Anteils. Besteht das Nießbrauchsrecht nur an einem Teil des Anteils, ist der entsprechende Teil des Anteils zugrunde zu legen. Gehört zum Mitunternehmeranteil des zivilrechtlichen Eigentümers des Gesellschaftsanteils Sonderbetriebsvermögen und erstreckt sich das Nießbrauchsrecht nicht auch hierauf, bleiben das zu diesem Sonderbetriebsvermögen gehörende Verwaltungsvermögen und dieses Sonderbetriebsvermögen selbst bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote unberücksichtigt.

Eigentümer (Gesellschafter) ist kein Mitunternehmer: Handelt es sich beim zivilrechtlichen Eigentümer des Gesellschaftsanteils nicht um einen Mitunternehmer der Personengesellschaft, ist bei der Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG der Wert des zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehörenden Verwaltungsvermögens zum Wert des Gesamthandsvermögens ins Verhältnis zu setzen.

8 frei

dd) Exkurs: Fehlende Mitunternehmerstellung des Vorbehaltsnießbrauchers aus ertragsteuerlicher Sicht

9 Bleibt der Vorbehaltsnießbraucher – neben dem Beschenkten als Kommanditist – nicht Mitunternehmer der KG, werden zwar die schenkungsteuerlichen Zielsetzungen einer Privilegierung gem. § 13a ErbStG erreicht. Dafür ist der Übergang der Mitunternehmerstellung auf den Beschenkten entscheidend, nicht ihr Verbleib beim Schenker. Jedoch ergeben sich nunmehr aus ertragsteuerlicher Sicht eine Reihe von Rechtsfolgen mit evtl. gravierenden Nachteilen. Diese werden im BFH-Urteil v. 6.5.2010[2] konkretisiert:

- Gewinnausschüttungen zugunsten des Nießbrauchers sind vom Eigentümer (Kommanditist) und nicht vom Nießbraucher gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuern;
- es liegt keine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vor;

1 H E 13b.20 „„Anteil des jungen Verwaltungsvermögens bei Beteiligungen an Personengesellschaften" ErbStH.

2 BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BFH/NV 2010, 1544 Rz. 26 f.

- die zwischen den Beteiligten getroffene Vereinbarung unterliegt vielmehr den allgemeinen Grundsätzen zur Behandlung der vollentgeltlichen oder teilentgeltlichen Übertragung des Kommanditanteils gegen ein gewinnabhängiges Entgelt (Kaufpreis);
- ein dadurch entstehender Gewinn wird nicht sofort mit Übertragung des KG-Anteils realisiert, sondern in Form nachträglicher Betriebseinnahmen erst dann, wenn und soweit die Summe der gewinnabhängigen Entgelte den Buchwert des Kapitalkontos übersteigen.[1] Ein Wahlrecht zur Sofortbesteuerung besteht nicht;
- der Erwerber (Kommanditist) wiederum hat die gewinnabhängige Kaufpreisverpflichtung in Höhe der Buchwerte der übernommenen Wirtschaftsgüter zu passivieren.[2]

Die Übertragung des Kommanditanteils führt damit nicht zur gewollten, wenn auch durch Vorbehaltsnießbrauch wertgeminderten, Schenkung. Vielmehr handelt es sich um eine (ungewollte) voll- oder zumindest teilentgeltliche Anteilsübertragung, die schenkungsteuerlich den Grundsätzen der sog. gemischten Schenkung unterliegt. Die schenkweise Übertragung von Kommanditanteilen unter Nießbrauchsvorbehalt bedarf daher sorgfältigster steuerlicher und juristischer Planung. Davon zu trennen ist die Übertragung von Mitunternehmeranteilen bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen.[3] Denn nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 EStG entfällt eine Aufdeckung der im unentgeltlich übertragenen Mitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reservern auch dann, wenn ein funktional wesentliches Betriebsgrundstück des Sonderbetriebsvermögens vorher bzw. zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen wurde. Entsprechendes gilt, wenn ein Mitunternehmer aufgrund einheitlicher Planung Sonderbetriebsvermögen veräußert, bevor er den ihm verbliebenen Mitunternehmeranteil unentgeltlich überträgt. Auch dieser Sachverhalt fällt unter die Buchwertfortführung des § 6 Abs. 3 EStG.[4] Besonders deutlich wird dies im BFH-Urteil v. 14.7.2016[5] formuliert, wonach Gegenstand der Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG die betriebliche Sachgesamtheit in dem Umfang ist, den sie im Zeitpunkt des wirtschaftlichen Übergangs hat. Vorherige Veränderungen des Betriebsvermögens, etwa in Gestalt von Entnahmen oder Veräußerungen, stehen der Buchwertfortführung nicht entgegen, sofern diese nicht den Untergang der Sachgesamtheit als funktionsfähige betriebliche Einheit bewirkt haben. *Die Finanzverwaltung* wendet die obige BFH-Rspr. bis zum heutigen Tag nicht an.[6]

---

1 S. auch BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532.
2 BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532; *Wacker* in Schmidt, EStG[38], § 16 Rz. 235.
3 Vgl. BFH v. 2.8.2012 – IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053.
4 BFH v. 9.12.2014 – IV R 29/14, BFH/NV 2015, 415.
5 BFHZ v. 14.7.2016 – IV R 19/13, BFH/NV 2016, 1702.
6 BMF v. 12.9.2013 – IV C 6 - S 2241/10/10002 – DOK 2013/0837216, BStBl. I 2013, 1164.

ee) Privilegierung eingebrachter Immobilien des Privatvermögens

10 Soll die schenkungsteuerliche Vergünstigung der §§ 13a, 13b ErbStG auf zum **Privatvermögen gehörende Immobilien** Anwendung finden, müssen diese zuvor entweder in das Gesamthandsvermögen einer (gewerblich geprägten) Personengesellschaft überführt werden oder zumindest die Qualität von Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmeranteils erlangen. Die Begünstigung umfasst in diesem Fall auch die Übertragung der Immobilie als Teil der schenkungsteuerlich privilegierten mitunternehmerischen Beteiligung iSd. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG.

Vorherige Immobilieneinbringung: Vor diesem Hintergrund bietet sich an, im Fall geplanter Übertragung von Immobilien diese vorab in eine GmbH & Co. KG einzubringen. Jedoch muss es eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein. Ihre Tätigkeit gilt – ungeachtet der tatsächlichen Aktivitäten – in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn

- allein eine Kapitalgesellschaft persönlich haftender Gesellschafter ist;
- nur die Kapitalgesellschaft zur Geschäftsführung befugt ist oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, und
- die Tätigkeit der Gesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird.

Verbindung von Grundstücksübertragung und KG-Gründung: Vorsicht ist geboten, wenn sich etwa der Vater im Vertrag über die Gründung einer Familiengrundstücks-GmbH & Co. KG zur unentgeltlichen Einbringung von Grundstücken verpflichtet und dies im wenige Tage später beim Notar abgeschlossenen Grundstücksübertragungsvertrag bestätigt. In diesem Fall entsteht die Schenkungsteuer für den Erwerb von Grundvermögen (und nicht von Betriebsvermögen) bereits mit Einbringung der Grundstücke in die (beim Handelsregister angemeldete, aber noch nicht eingetragene) KG und nicht erst durch die später gemäß dem Gesellschaftsvertrag erfolgten Umbuchungen der jeweiligen Steuerwerte des Grundbesitzes nach dem Verhältnis der Beteiligungen vom väterlichen Kapitalkonto II an die Kapitalkonten der jeweiligen Mitgesellschafter aufgrund der Schenkungsvereinbarung des Vaters mit einem der bereicherten Mitgesellschafter. Ein begünstigter Erwerb nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG scheidet aus.[1]

Wegen Einzelheiten der Entstehung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG s. D.I. Rz. 2 f. Freilich ist zu bedenken, dass sich die Voraussetzungen schenkungsteuerlicher Begünstigung der auf diese Weise übertragenen Immobilien seit 1.1.2009 und darüber hinaus seit dem 1.7.2016 weiter deutlich verschärft haben und eine Privilegierung insbes. an der Existenz schädlichen Verwaltungsvermögens scheitern kann (s. Rz. 18 f.).

11 **Schenkungsteuerliche Beurteilung der Immobilieneinbringung:** Bei der Einbringung von Immobilien ins Gesamthandsvermögen einer GmbH & Co. KG stellt sich die Frage nach evtl. schenkungsteuerlichen Rechtsfolgen. Der Schenkungsteuer unterliegt nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

„jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird ...;"

1 FG Bad.-Württ. v. 1.3.2010 – 9 K 2152/07, juris, rkr.

Die Bedeutung der Mitwirkung einer Personengesellschaft an einer Schenkung ist höchstrichterlich geklärt. Fällt danach einer Gesamthandsgemeinschaft durch Erbanfall oder Schenkung Vermögen zu, sind unabhängig davon, ob zivilrechtlich ggf. die Gesamthand Erbin oder Beschenkte ist, für die Erbschaft- und Schenkungsteuer die Gesamthänder als vermögensmäßig bereichert anzusehen. Erwerber und folglich Steuerschuldner gem. § 20 ErbStG ist mithin nicht die Gesamthand, sondern sind die dahinter stehenden Gesamthänder.[1] Dem folgt auch die Rspr. des BFH.[2] Überträgt daher ein Kommanditist eine ihm gehörende Immobilie auf eine allein ihm gehörende GmbH & Co. KG, sind „Schenker" und „Beschenkter" identisch. Der Vorgang ist mithin schenkungsteuerlich irrelevant. Entsprechendes hat der BFH[3] zum Fall verdeckter Einlagen in das Vermögen einer GmbH entschieden. Veräußert danach der Gesellschafter einer GmbH, deren einziger weiterer Gesellschafter sein Ehegatte ist, seinen Geschäftsanteil mit Zustimmung des Ehegatten zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Kaufpreis an die GmbH und handelt es sich dabei um eine verdeckte Einlage des Anteils in das Vermögen der GmbH, liegt weder eine freigebige Zuwendung des Veräußerers an die GmbH noch ein Fall des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG vor. An dieser Beurteilung hat sich durch die Neufassung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG durch Art. 10 Nr. 2 Buchst. b StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999[4] nichts geändert.

Mehrere Gesellschafter: Die Gefahr einer schenkungsteuerpflichtigen Zuwendung iSd. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG besteht allerdings dann, wenn an der Personengesellschaft mehrere Gesellschafter beteiligt sind und der Gesellschafter mit seiner Zuwendung in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft das Ziel verfolgt, die anderen Gesellschafter durch die Werterhöhung ihrer Gesellschaftsrechte unentgeltlich zu bereichern. Allerdings darf der zuwendende Gesellschafter mit seiner Einlage nicht nur eine Förderung des Gesellschaftszwecks verfolgen. Von einer Zuwendung ist nach Verwaltungsauffassung[5] regelmäßig (widerlegbar) auszugehen, wenn es sich bei den anderen Gesellschaftern um Angehörige (§ 15 AO), Lebenspartner oder Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft handelt. Auch nach der finanzgerichtlichen Rspr.[6] führt die verdeckte Einlage einzelner Gesellschafter in eine Personengesellschaft zu einer freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 ErbStG zugunsten der übrigen Gesellschafter, wenn sie ohne Gegenleistung oder gesellschaftsrechtliche Veranlassung erfolgt. Von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung wäre etwa auszugehen, wenn der andere Gesellschafter seine Arbeitsleistung der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung stellt.

---

1 Vgl. BFH v. 14.9.1994 – II R 95/92, BStBl. II 1995, 81 unter Aufgabe der früheren Rspr. BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237; vgl. dazu auch *Moench*, ErbStG, § 7 Rz. 10.

2 Siehe BFH v. 30.5.2001 – II R 6/98, BFH/NV 2002, 26.

3 Vgl. BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018, 284.

4 BGBl. I 1999, 402.

5 So noch ausdrücklich R 18 Abs. 3 ErbStR 2003, betreffend den Fall der Einlage in eine Kapitalgesellschaft. Diese Grundsätze sind auf die Personengesellschaft übertragbar. Einschlägige Sachverhalte sind inzwischen in § 7 Abs. 8 ErbStG geregelt.

6 FG Bad.-Württ. v. 1.3.2017 – 7 V 2515/16, EFG 2017, 734.

12 Sollte ausnahmsweise auch die **Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt** sein, ergeben sich daraus keine schenkungsteuerlichen Nachteile. Es mangelt es bei Einmann-Kapitalgesellschaften an einer freigebigen Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.[1] Beabsichtigt folglich der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, deren Vermögen durch eine Zuwendung zu erhöhen, dient diese Leistung dem Gesellschaftszweck und hat ihren Rechtsgrund in der allgemeinen mitgliedschaftlichen Zweckförderungspflicht.[2]

Andere Rechtsfolgen treten ein, wenn an der GmbH **weitere Gesellschafter** beteiligt sind. Führt danach ein Gesellschafter der GmbH einen Vermögenswert im Wege einer offenen oder verdeckten Einlage zu und erhöht sich dadurch der gemeine Wert sämtlicher Gesellschaftsanteile, stellt diese Werterhöhung der Beteiligungsrechte gem. § 7 Abs. 8 ErbStG eine (fiktive) Zuwendung an den oder die anderen Gesellschafter dar.[3]

Junges Verwaltungsvermögen: Die Einbringung von Immobilien in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG führt nicht per se zu einer Begünstigung nach § 13a ErbStG. Denn von einer Förderung ausgenommen sind gem. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG generell solche zum Verwaltungsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt weniger als zwei Jahre zuzurechnen waren (sog. junges Verwaltungsvermögen; s. im Einzelnen Rz. 54).

13–15 frei

c) Grundzüge schenkungsteuerlicher Privilegierung von Betriebsvermögen

aa) Privilegierung durch Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag

16 Die schenkungsteuerlichen Vorteile der Übertragung von Betriebsvermögen liegen in der potentiellen Anwendung des § 13a ErbStG. Diese bestehen konkret darin, dass

- ein **85%iger Bewertungsabschlag** (§ 13b Abs. 1 ErbStG) erfolgt
- und außerdem der verbleibende Wert des begünstigten Vermögens (15 %) bis zur Höhe von 150.000 € außer Ansatz bleibt (**Abzugsbetrag**, § 13a Abs. 2 ErbStG). Übersteigt der verbleibende Wert des begünstigten Vermögens 150.000 €, reduziert sich der Abzugsbetrag um 50 % des übersteigenden Werts. Demzufolge entfällt er vollständig ab einem verbleibenden Wert des Betriebsvermögens von 450.000 €.[4]

Voraussetzung des 85%igen Verschonungsabschlags ist die Einhaltung einer **5jährigen Sperrfrist** (§ 13a Abs. 6 ErbStG; s. Rz. 31 f.) sowie einer **Lohnsummengrenze von 400 %** innerhalb dieses Zeitraums (§ 13a Abs. 3 ErbStG).[5] Ebenso

1 Siehe BFH v. 20.1.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018, 284.
2 Siehe BFH v. 1.7.1992 – II R 70/88, BStBl. II 1992, 921; v. 1.7.1992 – II R 108/88, BStBl. II 1992, 923; v. 1.7.1992 – II R 12/90, BStBl. II 1992, 925; vgl. auch *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 7 Rz. 211.
3 Siehe dazu gleich lautende Ländererlasse v. 20.4.2018, BStBl. I 2018, 632; zur früheren Rechtslage s. H 18 ErbStH 2003; BFH v. 9.12.2009 – II R 28/08, BStBl. II 2010, 566.
4 Näheres zur Berechnung s. H 13a.3 ErbStH.
5 Bei weniger Beschäftigten gelten folgende Grenzen: Mehr als fünf und nicht mehr als zehn Beschäftigte: 250 %; mehr als zehn und nicht mehr als 15 Beschäftigte: 300 %.