



## Übertragung von Immobilien auf Personengesellschaften – Chancen und Nebenwirkungen der Einbringung –

– von StB **Bernd Meyer** und WP/StB **Jochen Ball**, beide Bad Homburg v. d. H. –

Im Beratungsalltag stellt sich immer wieder die Frage, wie die Übertragung zum steuerlichen Privatvermögen gehörende Immobilien auf eine eigens dafür gegründete Personengesellschaft möglichst rechtssicher gestaltet werden kann, um die angestrebte Steigerung des Abschreibungspotenzials zu erreichen. Weitere Beweggründe dieser Gestaltung können darin bestehen, Einkünfte auf die nachfolgende Generation zur Ausschöpfung steuerlicher Grundfreibeträge zu verlagern und einer Zersplitterung des Immobilienvermögens im Erbfall entgegenzuwirken.

### 1. AfA-Steigerung durch Wechsel ins Betriebsvermögen

Die Übertragung einer Immobilie ins Betriebsvermögen kann durch schlichte Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG oder im Wege der Veräußerung erfolgen. Die Veräußerung erfordert einen weiteren Rechtsträger, vornehmlich eine zu diesem Zweck vom Immobilieneigentümer gegründete GmbH & Co. KG (im folgenden „KG“). Es muss sich freilich um eine sog. „gewerblich geprägte“ Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handeln, also eine Gesellschaft, bei der allein die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist (ohne Geschäftsführungsbefugnis der anderen Gesellschafter). Mangelt es an einer gewerblichen Prägung, ist die Gesellschaft ertragsteuerlich transparent und scheidet damit als Käufer aus.

**Hinweis:** Die gewerbliche Prägung tritt erst mit Eintragung der Personengesellschaft ins Handelsregister ein. Bis dahin ist sie schlichte vermögensverwaltende GbR. Eine vor diesem Zeitpunkt ins Gesamthandsvermögen übertragene Immobilie wird daher nicht veräußert, sondern lediglich ins Betriebsvermögen eingelegt. Denn die Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister stellt eine Betriebseröffnung dar. Für diese gelten die Grundsätze der Einlage entsprechend (§ 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG), womit die Einbringung durch Veräußerung entfällt. Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen von Einlage und Veräußerung siehe Tz. 2.

### 2. Einlage und Veräußerung im Vergleich

Im Falle einer Veräußerung der Immobilie an die KG ist die künftige Gebäude-AfA vom Verkehrswert (= Anschaf-

fungskosten) des Gebäudes vorzunehmen. Liegt dieser über den historischen Anschaffungskosten, kommt es einerseits zu einer originären Abschreibung des übersteigenden Betrages und andererseits zur erneuten Abschreibung der historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Bei einer schlichten Einlage hingegen mindern die bis zum Einlagezeitpunkt bereits in Anspruch genommenen AfA-Beträge gem. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG die künftigen Abschreibungen. Der Gesetzgeber hat diese Regelung bewusst geschaffen, um die erneute Abschreibung derselben Aufwendungen zu vermeiden.

**Beispiel:** Eigentümer A überträgt ein Mietwohngrundstück zum 1.1.2017 in das Vermögen der ihm gehörenden A GmbH & Co. KG. Die Herstellungskosten (Gebäude-Anteil) betragen 1991 1 Mio. € und wurden gem. § 7 Abs. 5 Nr. 1 EStG degressiv abgeschrieben (100 % von 1991 bis 2015). Aufgrund umfangreicher Erhaltungsaufwendungen beträgt der Verkehrswert des Gebäudes inzwischen 2 Mio. €. Die Gebäude-AfA stellt sich, je nachdem ob eine Einlage oder Veräußerung vorliegt, ab 2017 wie folgt dar:

Einlage		Veräußerung	
Teilwert	2.000.000 €	Anschaffungskosten	2.000.000 €
AfA 1991–2015	1.000.000 €	AfA-Basis	2.000.000 €
AfA-Basis ab 2017	1.000.000 €		
Gebäude-AfA 3%	30.000 €	Gebäude-AfA 3%	60.000 €

Angesichts der bereits erfolgten Vollabschreibung des Gebäudes wegen degressiver Gebäude-AfA gem. § 7 Abs. 5 Nr. 1 EStG in den Jahren 1991 bis 2015 ist dessen Überführung ins Betriebsvermögen hier besonders attraktiv. Das gilt erst recht, wenn die Immobilie nicht eingelegt, sondern an die KG veräußert wird.

Ihr direkter Draht zur Redaktion immobilien intern: 0211 6698-111 (Mo–Do 14–17 Uhr, Fr 9–12 Uhr)

▪ Fax: 0211 6698-179 ▪ E-Mail: immo@markt-intern.de ▪ www.immobilien-intern.de



**Hinweis:** Die Bilanzierung des Gebäudes erfolgt in beiden Fällen zum Teilwert (= Verkehrswert) von 2 Mio. € (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG). Im Falle bloßer Einlage ist dieser Wert jedoch in Höhe der bereits in Anspruch genommenen Gebäude-AfA (hier: 1 Mio. €) nicht abschreibbar. Dieser Betrag wird erst im Zeitpunkt späterer Veräußerung oder Entnahme der Immobilie ins Privatvermögen steuermindernd wirksam.

### 3. Rechtssichere Gestaltung der Veräußerung

Die Finanzverwaltung hat ihre Rechtsauffassung zur Abgrenzung von Einlage oder Veräußerung von Wirtschaftsgütern ins Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft eingehend im BMF-Schreiben vom 11.7.2011 (BStBl. I 2011 S. 713) dargestellt und mit klaren Abgrenzungskriterien zur vollentgeltlichen, unentgeltlichen sowie teilentgeltlichen Übertragung versehen. Entscheidend ist danach neben klassischen Gegenleistungen wie Kaufpreiszahlung und Darlehensgewährung, ob und in welchem Umfang dem einbringenden Gesellschafter Gesellschaftsrechte gewährt werden. Dies wiederum hängt davon ab, auf welchen Konten die aufnehmende Gesellschaft den Immobilienerwerb bucht.

#### 3.1. Buchung nur auf Kapitalkonto I

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

**Vorsicht bei späterer Umbuchung:** Die Einmann-GmbH & Co. KG unterliegt besonderer Beobachtung durch die Finanzverwaltung. Im Falle späterer Rückgängigmachung einer Buchung auf dem Kapitalkonto I zugunsten einer Buchung auf dem Kapitalrücklagenkonto ist ggf. die ursprüngliche Veräußerung gefährdet und die AfA-Steige-

rung gescheitert. Solche Buchungen sind daher zu vermeiden (zum umgekehrten Fall der Buchung vom Rücklagenkonto auf das Kapitalkonto I siehe BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011 S. 713 Tz. II.2.c).

#### 3.2. Verwendung mehrerer Kapitalkonten

Werden neben dem Kapitalkonto I weitere gesellschaftsvertraglich vereinbarte – variable – Gesellschafterkonten geführt, kommt es für deren rechtliche Einordnung auf die jeweiligen vertraglichen Abreden im Gesellschaftsvertrag an. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Kapitalkontos ist die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, dass auf dem jeweiligen Konto auch Verluste gebucht werden.

Liegt nach diesen Maßstäben (Buchung auch von Verlusten) ein (weiteres) Kapitalkonto II vor, gilt nach Verwaltungsauffassung Folgendes: Auch wenn das Kapitalkonto eines Gesellschafters in mehrere Unterkonten aufgegliedert wird, bleibt es gleichwohl ein einheitliches Kapitalkonto. Eine Buchung auf einem Unterkonto des einheitlichen Kapitalkontos (und damit auch auf dem Kapitalkonto II) führt demnach regelmäßig zur Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zur gewünschten Entgeltlichkeit des Vorganges.

**Darlehenskonto:** Handelt es sich bei dem betreffenden Gesellschafterkonto nicht um ein Kapitalkonto, ist regelmäßig von einem Darlehenskonto auszugehen. Erfolgt die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegen Buchung auf einem Darlehenskonto, kann dieses Konto keine Gesellschaftsrechte gewähren. Wegen des Erwerbs einer Darlehensforderung durch den übertragenden Gesellschafter liegt insoweit ein entgeltlicher Vorgang vor, der nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG zu bewerten ist.

#### 3.3. Varianten entgeltlicher Übertragung unter dem Einfluss der BFH-Rechtsprechung sowie der geänderten Verwaltungsauffassung

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben vom 11.7.2011 a. a. O. liegt in den nachstehenden Fällen jeweils in vollem Umfang eine Veräußerung an die KG vor:

- a) Buchung des gemeinen Werts des auf die Personengesellschaft übertragenen (eingebrachten) Wirtschaftsguts ausschließlich auf dem Kapitalkonto I oder auf einem variablen Kapitalkonto (z. B. Kapitalkonto II),

- b) Buchung teilweise auf dem Kapitalkonto I und auf einem variablen Kapitalkonto oder
- c) teilweise Buchung auf dem Kapitalkonto I oder einem variablen Kapitalkonto und teilweise Buchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der Personengesellschaft.

Eine Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (teilentgeltliche Übertragung) ist in diesen Fällen nicht vorzunehmen. Damit ist das Ziel größtmöglicher Hebung von AfA-Volumen erreicht.

**Entwicklung der BFH-Rechtsprechung:** Zur obigen Problematik hat sich in jüngerer Zeit der BFH (Urteile v. 29.7.2015, BStBl. II 2016 S. 593 sowie v. 4.2.2016, BStBl. II S. 607) geäußert.

Überträgt danach der Kommanditist einer KG dieser ein Wirtschaftsgut, dessen Gegenwert allein seinem Kapitalkonto II gutgeschrieben wird, liegt keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern eine Einlage vor, wenn sich nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der KG die maßgeblichen Gesellschaftsrechte nach dem aus dem Kapitalkonto I folgenden festen Kapitalanteil richten (gegen BMF-Schreiben v. 11.7.2011 a. a. O. Tz. I.2.).

**Anpassung der Verwaltungsauffassung:** Die obige BFH-Rechtsprechung ist nach geänderter Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben v. 26.7.2016, BStBl. I 2016 S. 684) in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die bisherige Verwaltungsauffassung (siehe BMF-Schreiben v. 11.7.2011 a. a. O. Tz. I.2. und Tz. II 2.a erster und dritter Spiegelstrich sowie Tz. II.2.b) ist damit insoweit überholt, als dort sowohl eine Buchung, die ausschließlich auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere dem Kapitalkonto II) erfolgt, als auch eine Buchung, die teilweise auf einem variablen Kapitalkonto (insbesondere Kapitalkonto II) und teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto stattfindet, zu einer Gewährung von Gesellschaftsrechten und damit zu einem entgeltlichen Vorgang führt.

**Anerkannte Varianten entgeltlicher Übertragung:** Eine Veräußerung ist vor diesem Hintergrund nur noch gegeben, wenn

- a) der Verkehrswert der Immobilie entweder ausschließlich dem Kapitalkonto I oder
- b) neben dem Kapitalkonto I auch auf einem variablen Kapitalkonto gutgeschrieben wird (= BMF-Schreiben v. 11.7.2011 a. a. O. Tz. II.2.a. zweiter Spiegelstrich).

Der vollständige Ausweis auf dem Kapitalkonto I ist also nicht erforderlich (offenlassend BFH-Urteil v. 4.2.2016, BStBl. II 2016 S. 607). Es liegt insoweit weiterhin eine vollentgeltliche Übertragung vor.

**Übergangsregelung:** Die bislang günstigere Verwaltungsauffassung ist nur noch auf Einbringungen bis zum 31.12.2016 anwendbar.

#### 4. Vorsicht bei anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen

Wird die Immobilie an die KG veräußert, ist § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beachten. Danach gehören Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Einbringung (= Anschaffung) durchgeführt werden, zu den Herstellungskosten, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (sog. anschaffungsnahe Herstellungskosten). Soweit daher in absehbarer Zeit mit erheblichen Instandsetzungs- bzw. Erhaltungsmaßnahmen zu rechnen ist, sollte genau gerechnet werden, ob die 15%-Grenze innerhalb von drei Jahren ggf. überschritten werden wird. Andernfalls droht eine Streichung des Sofortabzugs der betreffenden Aufwendungen.

**Hinweis:** Werden die genannten Instandsetzungsmaßnahmen bereits teilweise vor der Immobilienübertragung durchgeführt, bleibt dieser Teil der Aufwendungen bei Anwendung der 15%-Grenze unberücksichtigt. Ein auf diese Weise geretteter Werbungskostenabzug stellt keinen Gestaltungsmissbrauch dar.

#### 5. Umsatzsteuerliche Behandlung der Immobilieneinbringung in eine Personengesellschaft

Sollte die Immobilie ganz oder teilweise umsatzsteuerpflichtig vermietet werden, stellt sich die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung des Einbringungsvorganges. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Übertragung eine Grundstückslieferung i. S. d. § 4 Nr. 9a UStG oder eine Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG darstellt. Liegt eine Geschäftsveräußerung vor, überlagert diese eine ansonsten gegebene Grundstückslieferung. Evtl. anderweitige Regelungen im Notarvertrag, wie z. B. die Option zur Steuerpflicht der Veräußerung gem. § 9 Abs. 1 UStG, spielen dann keine Rolle mehr.

Eine Geschäftsveräußerung liegt vereinfacht ausgedrückt vor, wenn die bestehenden Mietverhältnisse von der aufnehmenden KG fortgeführt werden. Ein teilweiser Leerstand vor oder nach der Übertragung spielt dabei keine

Rolle. Damit ist in den hier einschlägigen Fällen regelmäßig von einer Geschäftsveräußerung auszugehen. Infolgedessen bleibt ein vom Einbringenden vorgenommener Vorsteuerabzug aus Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen ungeschmälert erhalten. Eine Minderung der Vorsteuer nach § 15a UStG aufgrund künftiger Steigerung der steuerfreien Vermietung trifft somit ab dem Zeitpunkt der Einbringung allein die KG.

## 6. Grunderwerbsteuerliche Beurteilung der Einbringung

Die Übertragung der Immobilie auf die KG ist gem. § 5 GrEStG insoweit steuerneutral, als der einbringende Eigentümer am Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft beteiligt ist. Folglich entsteht bei einer vorgesehenen 100%igen Beteiligung an der KG keine Grunderwerbsteuer, weil dies der Beteiligungsquote an der Immobilie entspricht.

**Spätere Anteilsübertragung:** Die Steuerbefreiung entfällt nachträglich, wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Einbringung Gesellschaftsanteile auf neue Gesellschafter übertragen werden. Der Umfang der Übertragung spielt dabei keine Rolle. Der Gesetzgeber will damit eine Steuerumgehung verhindern. Die spätere Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Kinder ist allerdings ungeachtet der Regelung in § 5 GrEStG steuerfrei. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 6 GrEStG greift hier unabhängig davon, ob unmittelbar Eigentum bzw. Miteigentum auf Angehörige übertragen wird oder lediglich ein Gesellschaftsanteil (siehe BMF-Schreiben v. 7.2.2000, BStBl. I S. 344 Tz. 10 mit Beispiel).

## 7. Entstehung eines gewerblichen Grundstückshandels?

Abschließend verdient die Frage Aufmerksamkeit, ob die Veräußerung einer Immobilie an die (eigene) KG den Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels begründen kann. Falls ja, wäre die betreffende Immobilie rückwir-

kend zum Zeitpunkt ihrer Anschaffung als ins Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels eingelegt anzusehen. Infolgedessen entstünde mit ihrer Einbringung ein Veräußerungsgewinn in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Verkehrswert und Restbuchwert, ein steuerlicher Supergau (!).

**Risiko gewerblichen Grundstückshandels bei Veräußerung nur eines Objekts:** Wird die sog. Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten, verlässt der Immobilieneigentümer nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 19.2.2009, BFH/NV 2009 S. 923) den Bereich privater Vermögensverwaltung nicht bereits deshalb, weil er beim Erwerb oder der Bebauung des Grundstücks eine bedingte Veräußerungsabsicht hatte. Den Begriff der bedingten Veräußerungsabsicht hat die Rechtsprechung eingeführt, um dem Einwand des Steuerpflichtigen entgegenzutreten, er habe trotz Verkaufs von mehr als drei Objekten in einem Zeitraum von fünf Jahren beim Erwerb oder der Bebauung die Absicht gehabt, diese im Wege der Vermögensverwaltung zu nutzen (siehe etwa BFH vom 12.7.1991, BStBl. II 1992 S. 143, m. w. N.). Hierin erschöpft sich die Bedeutung der „bedingten Veräußerungsabsicht.“

Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb oder Bebauung und (nachfolgender) Veräußerung eines Grundstücks gestattet für sich genommen nicht den Schluss, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen. Nur wenn schon andere Umstände dafür sprechen, dass bereits beim Erwerb oder bei der Bebauung des Grundstücks eine unbedingte Veräußerungsabsicht bestand, kann die Indizwirkung dieser Umstände durch die Kürze der zwischen Erwerb oder Bebauung und Verkauf liegenden Zeit verstärkt werden (siehe auch BFH vom 27.11.2008, BFH/NV 2009 S. 472). Beim Verkauf nur eines einzigen Objektes liegt damit die Messlatte für den gewerblichen Grundstückshandel sehr hoch. Bezogen auf den unter Tz. 2 geschilderten Sachverhalt ist dieser ausgeschlossen.

Der Autor Jochen Ball ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater in Bad Homburg. Er ist geschäftsführender Gesellschafter der Dr. Dornbach Treuhand GmbH. Zu seinen Spezialgebieten gehört die Compliance-Management-Beratung (insbesondere Interne Revision) sowie die Sanierungsberatung.



© Dr. Dornbach Treuhand GmbH

Der Autor Bernd Meyer ist Steuerberater in Bad Homburg. Er ist geschäftsführender Gesellschafter der Dr. Dornbach Treuhand GmbH. Zu seinen Spezialgebieten gehören neben der Immobilienbesteuerung, Umstrukturierungen sowie die Nachfolgeberatung.



© Dr. Dornbach Treuhand GmbH