

Die Immobilien-GmbH

Gestaltungspotentiale erkennen und nutzen

Stand 6/2020

Dipl.-Finw. (FH)

Nico Schley

RA/FAfStR/StB, Köln

Inhalt

1	Abgrenzung Immobilien-GmbH, vermögensverwaltende und gewerblich geprägte Personengesellschaft.....	3
1.1	Steuerliche Rahmenbedingungen.....	3
1.1.1	§ 6b EStG.....	3
1.1.2	Abgrenzung vermögensverwaltende („entprägte“) und gewerblich geprägte GmbH & Co. KG.....	11
1.1.3	„Entprägung“ einer GmbH & Co. KG.....	25
1.1.4	Private Veräußerungsgeschäfte, § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG.....	27
1.1.5	Gebäudeabschreibungen.....	34
1.2	Wesentliche Regelungen des GrEStG, geplante Reform des GrEStG zur Einschränkung der Share Deals und aktuelle Rechtsprechung zu § 6a GrEStG.....	35
1.2.1	„Prüfungsschema“ Grunderwerbsteuer / Aufbau GrEStG.....	35
1.2.2	Geplante Reform der Grunderwerbsteuer.....	42
1.2.3	Aktuelle Rechtsprechung zu § 6a GrEStG (Konzernklausel).....	48
1.3	Steuervergünstigungen des ErbStG.....	57
1.3.1	Wohnungsunternehmen als begünstigtes Betriebsvermögen.....	57
1.3.2	Steuervergünstigungen für das Familienheim.....	65
2	Ertragsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten.....	68
2.1	Vermeidung der Gewerbesteuer.....	68
2.1.1	Vergünstigungssystematik der erweiterten Kürzung.....	68
2.1.2	Voraussetzungen der erweiterten Kürzung.....	69
2.2	Erhöhung Abschreibungsvolumen (AfA-Step-Up).....	77
3	Grunderwerbsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten.....	79
4	Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.....	80

1 Abgrenzung Immobilien-GmbH, vermögensverwaltende und gewerblich geprägte Personengesellschaft

1.1 Steuerliche Rahmenbedingungen

1.1.1 § 6b EStG

Zeitliche Voraussetzungen des § 6b EStG

Gemäß § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG wird für die Anwendung der Absätze 1 und 3 vorausgesetzt, dass die veräußerten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung **mindestens sechs Jahre ununterbrochen** zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört haben. Damit sollen Spekulationsgeschäfte von der Steuerbegünstigung ausgenommen werden. Die Frist beginnt mit der Anschaffung (Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht) oder Herstellung des Wirtschaftsguts (Möglichkeit bestimmungsgemäßer Nutzung) und endet mit der Veräußerung des Wirtschaftsguts (vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, Rz. 70 ff.).

Soweit der Steuerpflichtige die bei der Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter aufgedeckten stillen Reserven im Wirtschaftsjahr der Veräußerung nicht auf in diesem Wirtschaftsjahr oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte begünstigte Reinvestitionsgüter übertragen hat, kann er nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gewinnmindernde Rücklagen bilden.

In § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG ist eine Reinvestitionsfrist vorgesehen, innerhalb derer die aufgrund der Veräußerungsvorgänge freiwerdenden stillen Reserven auf das Reinvestitionsgut übertragen werden müssen. Die gemäß § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG vorgeschriebene Reinvestitionsfrist beträgt vier Wirtschaftsjahre (nicht Kalenderjahre!) und beginnt mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem das begünstigte Wirtschaftsgut veräußert worden ist. Ausnahmsweise verlängert sich die Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre bei neu hergestellten Gebäuden, wenn mit der Herstellung der Gebäude vor dem Schluss des vierten auf die

Rücklagenbildung folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist (§ 6b Abs. 3 Satz 3 EStG).

Soweit der Steuerpflichtige die in die Rücklagen eingestellten stillen Reserven nicht auf ein Reinvestitionsgut übertragen hat, sind nach Ablauf des vierjährigen (in den Fällen des § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG des sechsjährigen) Investitionszeitraums die Rücklagen **zwingend** gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG).

Kommt es zu keiner Reinvestition, soll dem Steuerpflichtigen kein Zinsvorteil belassen werden. Daher ist nach § 6b Abs. 7 *„der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um sechs Prozent des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen“*. In einer aktuellen Entscheidung des BFH wurde die Höhe des Gewinnzuschlags von sechs Prozent *„jedenfalls bis zum Jahr 2009“* als nicht verfassungswidrig befunden (vgl. BFH v. 9.7.2019, X R 7/17, DStR 2019, 2400).

Hinweis:

Allerdings geht der BFH davon aus, dass die zulässige gesetzliche Typisierung ihre Grenzen hat und möglicherweise der Zinssatz aktuell nicht mehr vertretbar ist. Der BFH hat darauf hingewiesen, dass die vorliegenden einschlägigen Rahmenbedingungen (Kredite an nicht finanzierte Kapitalgesellschaften bis EUR 1 Mio. bei einer Laufzeit von über einem Jahr bis fünf Jahre) seinerzeit noch zwischen 4,54% und 4,82% lagen und sie sich demzufolge *„... im Gegensatz zum aktuellen Niveau (2,46% im April 2019) nicht als dramatischer Abfall zum gesetzlichen Zinssatz“* darstellten.

Es kann daher in einschlägigen Fällen ab dem Veranlagungszeitraum 2010 durchaus angezeigt sein, Rechtsmittel gegen eine 6-prozentige Verzinsung nach § 6b Abs. 7 EStG einzulegen.

Übertragung stiller Reserven nur bestimmter Wirtschaftsgüter

Nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Übertragung stiller Reserven nur bei der Veräußerung bestimmter, im Tatbestand abschließend aufgezählter Wirtschaftsgüter durch den Steuerpflichtigen möglich.

Zu den begünstigten Wirtschaftsgütern zählen u.a.

- Grund und Boden (Nr. 1)
- Gebäude (Nr. 3)

Hinweis:

„Grund und Boden“ und Gebäude stellen zwei selbstständige Wirtschaftsgüter dar, die jeweils nach § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG begünstigt sind. Zum „Grund und Boden“ zählt nur der „nackte“ Grund und Boden (vgl. BFH v. 24.8.1989, BStBl. II 1989, 1016). Gebäude sind insoweit vom Grund und Boden abzugrenzen, mit dem sie fest verbunden sind.

Die Möglichkeiten der Übertragung stiller Reserven in Bezug auf die Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ und „Gebäude“ stellen sich gemäß § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG wie folgt dar:

Veräußertes Wirtschaftsgut	Übertragung stiller Reserven auf
Grund und Boden	Grund und Boden
Gebäude	- Grund und Boden - Gebäude

Übertragungsmöglichkeiten der § 6b-Rücklage bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften

Nähere Ausführungen zu den Übertragungsmöglichkeiten einer § 6b-Rücklage bei Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften finden sich in den Einkommensteuerrichtlinien. Nach R 6b.2 Abs. 7 EStR ergeben sich folgende Übertragungsmöglichkeiten: