

Halle (Saale), den 04.01.2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir wünschen Ihnen und Ihren Familien ein frohes und vor allem **gesundes Jahr 2022** sowie viel Glück und Erfolg!

Im Herbst letzten Jahres blickten wir bereits auf nahezu zwei äußerst herausfordernde Jahre 2020 und 2021 zurück und waren gleichzeitig guter Hoffnung, dass wir alle gemeinsam Wege finden werden, die Corona-Pandemie hinter uns zu lassen. Jetzt sehen wir uns aber leider wieder mit neuen Virus-Varianten und Prognosen zu steigenden Infektionszahlen konfrontiert. Trotzdem bleiben wir **zuversichtlich**, dass uns dies nun in 2022 glücken wird.

Wir hoffen, dass es uns allen gemeinsam gelingt, unsere Gesellschaft für die sich bietenden **Chancen** zu begeistern, die in uns steckenden Kräfte des **Fortschritts** zu mobilisieren und dabei das **soziale Miteinander** und die **wechselseitige Toleranz** zu wahren und zu stärken.

Da wir Sie bedauerlicher Weise seit nunmehr fast zwei Jahren nicht mehr an unseren Standorten wie gewohnt zu **Mandantenveranstaltungen** begrüßen können, möchten wir Ihnen zum **Jahresauftakt 2022** in diesem Format und auf diesem Wege einige aktuelle Auszüge aus unserer multidisziplinären Facharbeit und Ausblicke rund um das Thema „**Steuern und Immobilien**“ überreichen, da hier nahezu jeder Steuerpflichtige – als Eigentümer, Mieter, Unternehmer oder Berufstätiger – eigene Berührungspunkte wie z.B. bei der **Grundsteuerreform** hat. Möge das eine oder andere interessante Thema und vielleicht auch eine konkrete Idee zur Umsetzung für Sie dabei sein.

Unsere engagierten, hochmotivierten Kolleginnen und Kollegen **Steuerberater** in den Niederlassungen und unsere ebenso engagierten, hochmotivierten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beraten Sie vor Ort bei Fragen sehr gern persönlich aber auch zeitgemäß und persönlich über moderne Kommunikationsmittel wie z.B. **Video-Konferenzen** einzeln und in Gruppen. **Wir** haben uns als Connex zusätzlich für 2022 vorgenommen, die **Digitalisierung** unserer Prozesse immer weiter zu vervollkommen, um die **Zusammenarbeit** mit **Ihnen** und der Standorte untereinander, zum **Nutzen für alle**, zu **erleichtern**. Auch hierzu beraten wir Connexianer Sie gern persönlich. Bitte unterstützen Sie uns dabei! Unsere **Teams** werden auf Sie zukommen.



Bitte zögern Sie auch nicht, unsere **Teams** vor Ort oder uns zu Ihren anderen Fragestellungen rund um Steuer- und Wirtschaftsberatung anzusprechen und bleiben Sie vor allem gesund, gelassen und optimistisch!

Herzlichst Ihre Geschäftsführung der Connex Steuer- und Wirtschaftsberatung

StB Dr. Michael Munkert

StBin/WPin Karsta Harazin

Die nachfolgenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.



Inhalt

Aktuelle Fragen zur Rechnungslegung in der Immobilienwirtschaft: Ausgewählte Hinweise zu Bewertung, Ansatz und Ausweis von Immobilien im Handels- und Steuerrecht	3
1. Vorbemerkung	3
2. Hinweise zu ausgewählten Fragen der Bilanzierung und Bewertung von Immobilien	4
2.1. Hinweise zu Corona-Auswirkungen auf nach HGB bilanzierende Vermieter bei Erlass, Stundung oder Verzicht auf Mietzins	4
2.2. Zweifelsfragen zum Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens in der Handelsbilanz	5
2.3. Wertermittlungsrecht (ImmoWertV) – Hinweise zu wesentlichen Neuerungen	7
2.4. Grundsteuerreform – aktueller Umsetzungsstand und noch viele Unklarheiten	8
3. Fazit	9
Grundstücksübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	10
1. Beispiel 1: Übertragung aus dem ertragsteuerlichen/umsatzsteuerlichen Betriebsvermögen	10
2. Beispiel 2: Übertragung von Grundstücken aus dem Privatvermögen	13
3. Fazit	15



Aktuelle Fragen zur Rechnungslegung in der Immobilienwirtschaft: Ausgewählte Hinweise zu Bewertung, Ansatz und Ausweis von Immobilien im Handels- und Steuerrecht

1. Vorbemerkung

Die aktuelle Entwicklung der Rahmenbedingungen für die Immobilienwirtschaft ist sehr vielseitig. Nachfolgend möchten wir Ihnen ausgewählte Hinweise zu aktuellen Fragen der Rechnungslegung in der Immobilienwirtschaft geben.

Auch in 2021 hat uns die **Corona-Pandemie** weiter begleitet. Erfreulicherweise sind die Immobilienunternehmen wirtschaftlich nicht so beeinträchtigt worden, wie dies zunächst zu befürchten war. Aufgrund dessen konnten wir uns zu diesem Thema auf einige Praxissachverhalte zu Beginn des Beitrages beschränken.

In seiner 95. Sitzung (10/2019) hat der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW beschlossen, einen Rechnungslegungsstandard zum **Ausweis von Immobilien in der Handelsbilanz** zu entwickeln. Nachfolgend erhalten Sie unter Zweifelsfragen zum Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens in der Handelsbilanz einen Überblick zum aktuellen Diskussionsstand (09/2021).

Der IDW Standard S 10 „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien“ ist als Rahmenkonzept für Wirtschaftsprüfer für die Bewertung von Immobilien sowie die Plausibilisierung von Immobilienbewertungsgutachten von Sachverständigen zu verstehen. Durch die **Neuerungen im Wertermittlungsrecht**, die wir Ihnen untenstehend in Grundzügen erläutern wollen, ergeben sich interessante Aspekte, die auch für das Steuerrecht maßgeblich sind.

Die **Grundsteuerreform** scheint zunächst mit der Hauptveranlagung auf den 01.01.2025 noch in weiter Ferne. Bereits auf den 01.01.2022 findet jedoch die neue Hauptfeststellung für alle Immobilien in Deutschland statt. Für rund 35 Millionen wirtschaftliche Einheiten müssen neue Bemessungsgrundlagen ermittelt werden. Wir haben Ihnen hierzu ausgewählte Hinweise zusammengestellt.



Ihr Ansprechpartner:

Karsta Harazin
Dipl.-Ing. oec., StB, WP
Tel.: +49 (0) 345 2178-30
E-Mail: karsta.harazin@connex-stb.de

Durch die Neuerungen im Wertermittlungsrecht ergeben sich interessante Aspekte, die auch für das Steuerrecht maßgeblich sind.

2. Hinweise zu ausgewählten Fragen der Bilanzierung und Bewertung von Immobilien

2.1. Hinweise zu Corona-Auswirkungen auf nach HGB bilanzierende Vermieter bei Erlass, Stundung oder Verzicht auf Mietzins

- **Mietzugeständnisse ex post**

Erlässt ein Vermieter ohne Anpassung des Mietvertrags aufgrund der Pandemie-Lage seinem Mieter den Mietzins für einen in der **Vergangenheit** liegenden Nutzungszeitraum ganz oder teilweise, so handelt es sich um eine einseitige Stützungsmaßnahme des Vermieters.

Sofern der Mieter bereits gezahlt hatte, erwirbt er einen Rückzahlungsanspruch, den der Vermieter aufwandswirksam zu erfassen und als Sonstige Verbindlichkeit zu passivieren hat, sofern bis zum Abschlussstichtag Rechtswirksamkeit eingetreten ist.

Anderenfalls und sofern es sich um einen Vorgang von wesentlicher Bedeutung handelt, sind Angaben im Nachtragsbericht des Anhangs gemäß § 285 Nr. 33 HGB zu prüfen.

- **Stundung Mietzins**

Bei (langfristiger) Stundung eines fälligen Mietzinses ist in entsprechender Höhe eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen (bzw. aus Vermietung) zu bilanzieren. Bei unverzinslicher oder niedrigverzinslicher Stundung ist die Forderung mit dem Barwert anzusetzen. Zu prüfen ist die Werthaltigkeit der Forderung. Ist diese nicht gegeben, ist eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert erforderlich.

Bilanzielle Behandlung von Mietzugeständnissen ist abhängig davon, ob diese ex ante oder ex post gewährt werden.

- **Mietzugeständnisse ex ante**

Verzichtet ein Vermieter temporär, **ohne** Anpassung des Mietvertrags, aufgrund der Pandemie-Lage gegenüber seinem Mieter (nach Abschluss des ursprünglichen Mietvertrags) auf den Mietzins für einen **in der Zukunft liegenden Nutzungszeitraum** ganz oder teilweise oder reduziert diesen, so handelt es sich um eine einseitige vorübergehende Stützungsmaßnahme des Vermieters.

Im Ergebnis verringert sich der Mietertrag in der Periode, auf die sich der abgeschlossene Schuldänderungsvertrag (§ 311 I BGB) oder Erlassvertrag (§ 397 I HGB) bezieht. Gegebenenfalls sind Angaben gemäß § 285 Nr. 33 HGB im Anhang erforderlich.

Eine **dauerhafte** Reduzierung des Mietzinses hätte zudem zur Folge, dass die Bewertung der Immobilien nach den Grundsätzen für die Bewertung für Anlagevermögen zu prüfen wäre.

2.2. Zweifelsfragen zum Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens in der Handelsbilanz

- **Einführung**

Obwohl nach bürgerlichem Recht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude gehören (§ 94 I S. 1 BGB), sind Grund und Boden einerseits sowie darauf errichtete Gebäude andererseits handelsrechtlich mindestens zwei selbstständige Vermögensgegenstände. Diese gehören in der Regel gemeinsam zum Anlage- oder Umlaufvermögen; Ausnahmen sind lediglich bei bestehenden Erbbaurechten denkbar.

Ein bislang zum Verkauf bestimmter Vermögensgegenstand ist umzugliedern, wenn dieser zum Bilanzstichtag fortan dauerhaft durch Vermietung dem Geschäftsbetrieb dienen soll.

- **Hinweise zur Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen**

Ausgangspunkt ist der bei der Anschaffung/Herstellung verfolgte Zweck. Sollen mit einer Immobilie vorrangig Miet- und Pächterträge erzielt werden, erfolgt die Zuordnung aufgrund der Dauerbesitzabsicht zum Anlagevermögen. Werden Immobilien erworben oder hergestellt um weiterveräußert zu werden, sind Grund und Boden sowie Gebäude dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Das gilt auch dann, wenn zuvor ein Gebrauch im Unternehmen (z. B. durch Vermietung) stattfindet.

Was gilt bei Änderung der Zweckbestimmung? Ein bislang zum Verkauf bestimmter Vermögensgegenstand ist umzugliedern, wenn dieser zum Bilanzstichtag fortan dauerhaft durch Vermietung dem Geschäftsbetrieb dienen soll.

Die Absicht, ein Mietgrundstück (Anlagevermögen) in naher Zukunft zu veräußern, stellt keinen Wechsel der Vermögensart dar, solange noch Mieterträge erzielt werden, d. h. betriebliche Nutzung vorliegt. Ein Mietwohngebäude (Anlagevermögen), welches in Eigentumswohnungen geteilt wird, die zur Veräußerung vorgesehen sind, bleibt Anlagevermögen. Bei Verkauf der einzelnen Eigentumswohnung erfolgt dieser aus dem Anlagevermögen. Die Erträge sind unter Umsatzerlösen auszuweisen.

Die Stilllegung eines Vermögensgegenstandes allein begründet noch keinen Wechsel der Vermögensart, solange er als Reservevermögen noch regelmäßig gewartet und gepflegt werden muss.

Exkurs: Wie erfolgt die Zuordnung von Musterhäusern?

Auf einem gesonderten Ausstellungsgelände errichtete Musterhäuser von Fertighausausstellern dienen der Werbung und dem Gebrauch durch Ausstellung und sind nicht zum Verkauf vorgesehen. Sie sind im Anlagevermögen auszuweisen.

Bebaute Immobilien eines Bauträgers, bei denen die Verbrauchsabsicht durch Verkauf dominiert, sind im Umlaufvermögen auszuweisen, wenn das aufstehende Gebäude, gemessen an der Gesamtnutzungsdauer, nur über einen kurzen Zeitraum als Musterhaus genutzt wird, ehe es veräußert wird.

Angefallene Fremdkosten für Anlagevermögen werden ohne Berührung der GuV aktiviert.



- **Immobilien im Erstellungsprozess**

Es gelten für ausgewählte Sachverhalte folgende Bilanzierungsgrundsätze:

Aufwendungen, die **vor dem Zeitpunkt des Zugangs** von Grund und Boden anfallen (z. B. Notarkosten, Gebühren für die Eintragung oder Grunderwerbsteuer) stellen Anschaffungskosten des später angeschafften Grund und Bodens dar.

Bauvorbereitungskosten vor Beginn des Erstellungsprozesses (z. B. Kosten für Planung und Erschließung, Baufreimachung, Parzellierung, Behördenleistungen, Architektenleistungen, Bauplanung) sind bei hinreichender Konkretisierung des Projektes unter dieser Postenbezeichnung zu aktivieren. Sollte das Projekt nicht oder abweichend zur Umsetzung kommen, ist eine adäquate Ausbuchung erforderlich.

Beginn des Erstellungsprozesses ist in der Regel das Ausheben der Baugrube. Das Ende des Erstellungsprozesses ist in der Regel bei Abnahme (bauliche Anlage kann bestimmungsgemäß genutzt werden bzw. ist betriebsbereit), wobei Abnahmen in Teilabschnitten grundsätzlich möglich sind.

Angefallene Fremdkosten für Anlagevermögen werden ohne Berührung der GuV aktiviert. Selbst erbrachte Leistungen (z. B. Architektenleistungen) werden beim Gesamtkostenverfahren über den Posten „Andere aktivierte Eigenleistungen“ gebucht. Angefallene Fremdkosten für Umlaufvermögen werden mit Berührung der GuV aktiviert. Selbst erbrachte Leistungen (z. B. Architektenleistungen) werden beim Gesamtkostenverfahren über den Posten „Bestandsveränderungen“ gebucht.

Angefallene Fremdkosten für Anlagevermögen werden ohne Berührung der GuV aktiviert.

Durch **Dritte aufgrund von Werkverträgen erbrachte Bauleistungen** gehen grundsätzlich sofort in das wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentum des Bauherrn über und sind bei diesem bilanzierungspflichtig. Für Zahlungsverpflichtungen, für die noch keine Rechnungen vorliegen, sind „Sonstige Rückstellungen“ zu bilden.

Soweit noch ausstehende Bauleistungen bereits zum Bilanzstichtag vertraglich fixiert sind, kann für die Angabe des § 285 Nr. 3a HGB im Anhang folgende Beispielformulierung genutzt werden:

„Es bestehen zum Stichtag nicht in der Bilanz auszuweisende oder vermerkte finanzielle Verpflichtungen aus im Berichtsjahr begonnenen Neubau- bzw. Modernisierungsmaßnahmen/erteilten Aufträgen in Höhe von insgesamt XX Millionen Euro, die für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind.“

Werden **Gebäude so umfassend saniert/modernisiert**, dass die bisherige Nutzung nicht fortgeführt wird (z. B. eine ehemalige Schule wird in Eigentumswohnungen umgebaut), sind die Aufwendungen für die Maßnahme unter dem Posten „Anlagen im Bau“ auszuweisen. Ebenso umgegliedert wird der Restbuchwert des Gebäudes bei Beginn der Maßnahme, d. h. die planmäßige Abschreibung ist auszusetzen. Nach Abschluss der Maßnahme erfolgt die Umbuchung auf die entsprechenden Bilanzposten. Die Restnutzungsdauer ist gegebenenfalls unter Einbeziehung eines Sachverständigen zu überprüfen. Eine Verbesserung der Substanz kann unter Umständen zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer führen.

Werden **Gebäude aufgestockt** und handelt es sich bei dem aufgestockten Teil des Gebäudes um eine wesentliche Komponente i.S.d. IDW RH HFA 1.016, hält es der IFA (95. Sitzung des IFA am 24.10.2019)



für zulässig, die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des aufgestockten Gebäudeteils als separate Komponente zu bilanzieren und damit über dessen Nutzungsdauer gesondert planmäßig abzuschreiben. Maximaler Zeitraum ist dabei die technische Nutzbarkeit des Gesamtgebäudes.

- **Formblattverordnung Wohnungsunternehmen (JAbschlWUV Stand: 07/2021)**

Bei Wohnungsunternehmen ist eine von den §§ 266, 275 HGB abweichende Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtend vorgesehen, da sich durch die Tätigkeitsfelder „Bautätigkeit“, „Betreuungstätigkeit“ und „Bewirtschaftung“ von Wohnbeständen Bilanzierungssachverhalte ergeben, die eine abweichende Gliederung begründen. Soweit unter 3. von §§ 266, 275 HGB abweichende Postenbezeichnungen verwendet werden, beziehen sich diese auf die JAbschlWUV.

Bei Wohnungsunternehmen ist eine von den §§ 266, 275 HGB abweichende Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtend vorgesehen.

Die FormblattVO trat bereits 1970 in Kraft. Auswirkungen auf die Umsatz- und Gewinnrealisierung resultieren aus ihrer Anwendung nicht.

2.3. Wertermittlungsrecht (ImmoWertV) – Hinweise zu wesentlichen Neuerungen

- **Grundlagen und Ziele der Novellierung**

Die neue ImmoWertV 2021 wurde am 25.06.2021 vom Bundesrat beschlossen und tritt am 01.01.2022 in Kraft. Die ImmoWertV ist den Gutachterausschüssen zur Anwendung vorgeschrieben, jedoch de facto für alle Sachverständigen verbindlich.

Ziel der Neuregelung ist, stärker als bisher sicherzustellen, dass die Ermittlung der Bodenrichtwerte und der sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten bundesweit nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt. Die Gründe dafür sind unter anderem eine erwünschte bundesweite Grundstücksmarkttransparenz, die Verbesserung der steuerlichen Verwertbarkeit der Daten, die Vereinfachung der Arbeit der Grundstücksachverständigen und die Vereinfachung der Heranziehbarkeit von vergleichbaren Daten aus anderen Regionen. Bisher gab es fünf Richtlinien (Bodenrichtwert-, Sachwert-, Vergleichswert-, Ertragswert- und Wertermittlungsrichtlinie 2006), die nun sämtlich in der vollständig überarbeiteten ImmoWertV integriert sind. Für weitere erläuternde Hinweise, die keinen Regelungscharakter haben, sollen Muster-Anwendungshinweise zur ImmoWertV in den ImmowertA beschlossen werden. Die Fertigstellung der ImmowertA wird nach Angaben des BMI für die erste Jahreshälfte 2022 angestrebt.

Die Anwendung von Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren wird nicht zwingend, sondern als Grundsatz vorgegeben.

- **Wesentliche Neuerungen im Wertermittlungsrecht**

Die Anwendung von Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren wird nicht zwingend, sondern als Grundsatz vorgegeben. Es wurde auch klargestellt, dass nicht-normierte Verfahren grundsätzlich zulässig sind. Damit wird die Anwendung des praxisrelevanten aber nicht normierten DCF-Verfahrens erleichtert. Eine Einschränkung der nicht-normierten Verfahren erfolgt nur noch durch die ImmoWertA, die jedoch nur empfehlenden Charakter hat.

Die ImmoWertV enthält eine Aufzählung von Faktoren, die den Liegenschaftszins beeinflussen.

Es besteht nun die Möglichkeit, das Maß der baulichen Nutzung abweichend von den Vorgaben der Baunutzungsverordnung zu bestimmen, wenn dies in der näheren Umgebung dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entspricht.

Bei der Bewertung erfolgt die Berücksichtigung allgemeiner Wertverhältnisse sowie objektspezifischer Grundstücksmerkmale (§ 26 ImmoWertV).

In Anlage 1 zu § 4 II ImmoWertV sind feste Modellansätze für die Gesamtnutzungsdauer (GND) nach Art der baulichen Anlagen enthalten. Demnach werden freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Doppel- und Reihenhäuser mit einer GND von 80 Jahren eingeschätzt. Auf Standardstufen bei der Festlegung von GND bei Ein- und Zweifamilienhäusern wird verzichtet. In Anlage 3 zu § 4 III ImmoWertV sind als Faktoren, die die Nutzungsdauer beeinflussen, Punktzahlen für die Bewertung des Modernisierungsgrades und die Ermittlung des mittleren Jahres der Modernisierung ausgewiesen.

Die Normalherstellungskosten 2010 werden aus der Sachwertrichtlinie in Anlage 6 zu § 36 III ImmoWertV übernommen. Verbindliche Vorgaben zur Ermittlung der Bodenwerte werden ausgeweitet.

Darüber hinaus enthält die ImmoWertV eine Aufzählung von Faktoren, die den Liegenschaftszins beeinflussen.

Die erste Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte erfolgt nun auf den 01.01.2022, für die Hauptveranlagung auf den 01.01.2025.

2.4. Grundsteuerreform – aktueller Umsetzungsstand und noch viele Unklarheiten

• Einführung

Unter Wahrung der Frist des BVerfG wurde das Gesetzespaket zur Grundsteuerreform noch in 2019 im Bundesgesetzblatt verkündet. Bis zur Umsetzung der Grundsteuerreform zum 01.01.2025 werden die bisherigen Einheitswerte weiter angewendet. Diese basieren in den alten Bundesländern auf den Wertverhältnissen vom 01.01.1964 und in den neuen Bundesländern zum 01.01.1935 als letzte Hauptfeststellungszeitpunkte. Die erste Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte erfolgt nun auf den **01.01.2022**, für die Hauptveranlagung auf den 01.01.2025.

Die Abgabe der Steuererklärung soll ab dem 01.07.2022 bis zum 31.10.2022 erfolgen. Dies ist durchaus ambitioniert.

Zur Abgabe der „Erklärungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte“ ist der Steuerpflichtige verpflichtet. Sie soll nach aktuellem Kenntnisstand aus zwei Erklärungen je Immobilie bestehen und auf elektronischem Weg nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz übermittelt werden. Die Abgabe soll ab dem 01.07.2022 bis zum 31.10.2022 erfolgen. Dies ist durchaus ambitioniert.

Fünf Länder nutzen nach Stand 10/2021 die Länderöffnungsklausel und realisieren eigene Grundsteuermodelle. Die anderen Länder wollen das Bundesmodell anwenden; darunter Sachsen und das Saarland. Hier gilt das Bundesmodell, wobei lediglich die Steuermesszahlen abweichend festgelegt worden sind. Die Frist zur Umsetzung ist aufgrund der sehr hohen Fallzahlen sehr kurz und dürfte die Steuerpflichtigen und ihre Berater massiv beschäftigen.

- **Ländervorhaben im Überblick (Stand: 10/2021)**

Baden-Württemberg wendet ein Bodenwertmodell an (Grundstücksfläche und Bodenrichtwert). **Niedersachsen, Hessen** und **Hamburg** haben sich für ein Flächen-Lagemodell entschieden (Grundstücks- und Gebäudeflächen zzgl. Äquivalenzzahl, Lagefaktor, nutzungsbezogene Steuermesszahlen). **Bayern** wendet ein reines Flächenmodell an (Grundstücks- und Gebäudeflächen, Äquivalenz- und nutzungsbezogene Steuermesszahlen). In **NRW** steht die Entscheidung noch aus.

Fünf Länder nutzen nach Stand 10/2021 die Länderöffnungsklausel und realisieren eigene Grundsteuermodelle.

Die anderen Länder wollen das Bundesmodell anwenden (darunter Sachsen/Saarland modifiziert). Das **Bundesmodell** ist in groben Zügen dargestellt ein standardisiertes Massenverfahren auf Basis Ertrags-/Sachwertverfahren zum Zwecke der Ermittlung des Grundsteuerwertes. Es unterscheidet nach Land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Grundvermögen und dieses wiederum nach bebauten und unbebauten Grundstücken. EFH/ZFH, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum werden nach einem Ertragswertverfahren und Geschäftsgrundstücke sowie gemischt genutzte Grundstücke nach einem Sachwertverfahren bewertet. Der Grundsteuerwert unbebauter Grundstücke bestimmt sich nach ihrer Fläche und den Bodenrichtwerten. Der Grundsteuerwert ist grundsätzlich vereinfachend ermittelt und entspricht nicht dem tatsächlichen Wert.

- **Praktische Probleme**

Aktuell gibt es noch viele Unklarheiten wie z. B. den Erklärungsumfang unter anderem bei Wohnungsunternehmen und in Bezug auf die Erklärungsfrist/-zeitraum, die IT-mäßige Umsetzung (ca. 80 % der Daten sollen in den wohnungswirtschaftlichen ERP-Systemen nicht erfasst sein), Fragen zur Ausgestaltung des Bundes- und der Ländermodelle etc. Fraglich ist auch, inwiefern die standardisierten Bewertungsmodelle nun den Anforderungen des BVerfG entsprechen.

Derzeit läuft in der Finanzverwaltung die Abstimmung hinsichtlich der zu erklärenden Daten zur Feststellung der Grundsteuerwerte auf den ersten Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.2022. Wir dürfen gespannt sein.

3. Fazit

Vorstehend haben wir Ihnen einen Überblick zu ausgewählten aktuellen Themen der Rechnungslegung in der Immobilienwirtschaft gegeben. Es steht fest, es bleibt eine herausfordernde und interessante Zeit im „New normal“. Wenn Sie zu unseren Ausführungen oder auch zu weiteren Aspekten wie z. B. den:

Fraglich ist auch, inwiefern die standardisierten Bewertungsmodelle nun den Anforderungen des BVerfG entsprechen.

- aktuellen Änderungen der umlagefähigen Kosten durch die Novelle des Telekommunikationsgesetzes TKG (Breitbandanschlüsse, Antennenanlagen),
- bilanziellen Auswirkungen des Urteils des BVerfG vom 25.03.2021 zum „Berliner Mietendeckel“ (für nichtig erklärt),
- Änderungen des IDW PS 830 für die Prüfung von Gewerbetreibenden nach § 34c GewO i.V.m. § 16 MaBV

oder anderen Themen Fragen haben, **beraten wir Sie gern persönlich.**



Grundstücksübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

Sofern sich im Vermögen von Familienunternehmern Grundstücke befinden und eine Übertragung von Immobilien an die Kinder/an den Ehepartner angedacht ist, ist es angeraten, sich mit den rechtlichen und steuerlichen Möglichkeiten und deren unterschiedlichen Rechtsfolgen vor der geplanten Übertragung auseinanderzusetzen.

Verschiedene rechtliche Ausgestaltungsmöglichkeiten sollten unter dem Blickwinkel der Zusammenstellung aller Auswirkungen sowohl für den Schenker als auch für den Beschenkten eruiert werden. Im Weiteren können dann die unterschiedlichen rechtlichen und steuerlichen Auswirkungen gegeneinander abgewogen werden.

Im Folgenden werden die steuerlichen Rechtsfolgen für einen Grundfall sowie verschiedene Handlungsempfehlungen für eine steuerliche Optimierung aufgezeigt.

Stolpersteine im Steuerrecht sind leider von vielfältiger Natur. Einschlägig können sowohl Ertragsteuern (Einkommensteuer, Gewerbesteuer) als auch (kumulativ) Verkehr- und Substanzsteuern (Umsatzsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer und gegebenenfalls auch Grunderwerbsteuer) sein.

Nicht selten kommt es vor, dass eine unentgeltliche Übertragung einer Immobilie im Nachhinein zu Unmut bei allen betroffenen Beteiligten führt, da sie **unerwartet mit steuerlichen Folgen** konfrontiert werden, obwohl es doch „gut gemeint“ gewesen ist und man „nichts dafür“ erhalten hat.

1. Beispiel 1: Übertragung aus dem ertragsteuerlichen/umsatzsteuerlichen Betriebsvermögen

- **Ertragsteuer**

Ein Familienunternehmer hat in seinem ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Betriebsvermögen als Einzelunternehmer eine wertvolle Immobilie im Betriebsvermögen. Teilwert 1,1 Mio. EUR, Buchwert 100 TEUR. Die Immobilie wurde vor elf Jahren selbst errichtet und wird seit einigen Jahren umsatzsteuerpflichtig vermietet.

Die Immobilie soll nun unentgeltlich auf einen nahen Angehörigen (Tochter) als einzelnes Wirtschaftsgut übertragen werden.

Als Folge dessen wird die Differenz zwischen dem Teilwert (hier: 1,1 Mio. EUR) und dem steuerlichen Buchwert (100 TEUR) zum Zeitpunkt der Entnahmehandlung ermittelt und der ertragsteuerlichen Besteuerung unterworfen. Der Betrag der aufgedeckten stillen Reserven in Höhe von 1 Mio. EUR würde bei einem ertragsteuerlichen Steuersatz von angenommen 50 %, eine Ertragsteuer beim Vater in Höhe von 500 TEUR auslösen.

Rettungsanker: Unentgeltliche Übertragung der Immobilie nicht als Einzelwirtschaftsgut, sondern mit dem gesamten Betrieb gem. **§ 6 Abs. 3 EStG**.



Ihr Ansprechpartner:

Dr. Michael Munkert

StB, int. Dipl.-Kfm., MSc, LL.M.

Tel. +49 (0) 345 2178-30

E-Mail: michael.munkert@connex-stb.de

Steuerliche Folgen können auch „aus Versehen“ ausgelöst werden.

Entnahme zum Teilwert ist sehr oft teuer und nicht gewollt.



Sofern alle weiteren Voraussetzungen – insbesondere das Erfordernis alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zu übertragen – für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG erfüllt sind, kann grundsätzlich der gesamte Betrieb inklusive dem Grundstück zu steuerschonenden Buchwerten (nicht zu Teilwerten) übertragen werden. Die Übertragung muss sich als einheitlicher Vorgang abspielen. Bei der Übertragung des Betriebs muss der Übergeber seine im bisherigen Betrieb entfaltete Tätigkeit im Wesentlichen beenden. Dies könnte wohl in dem einen oder anderen Sachverhalt möglich sein.

Unentgeltliche Übertragung des gesamten Betriebs als Rettungsanker?

Sofern eine Übertragung des gesamten Betriebs nicht möglich sein sollte, so hat der Erwerber (Tochter) zumindest in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven des Gebäudes eine höhere Abschreibungsbemessungsgrundlage, sofern der Erwerber die Immobilie im Anschluss für die Erzielung von steuerlichen Einkünften (z. B. Vermietung) verwendet. Der Entnahmewert in Höhe von 1,1 Mio. EUR wird zwar vorerst in der Person des Familienunternehmers erbracht, geht aber gem. § 11d EStDV auf die Tochter über. Die Tochter kann somit das Gebäude vom Entnahmewert, der auf das Gebäude entfällt, abschreiben. Dies dürfte im Regelfall aber nur ein kleiner Trost sein.

Aufzupassen ist auch bei einer angedachten Veräußerung der Tochter innerhalb eines Zehnjahreszeitraumes nach der Schenkung. Die Vorbesitzzeit des Vaters bei einer möglichen Veräußerung der Immobilie durch die Tochter wird gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht angerechnet, da eine Entnahme (des Vaters) als Anschaffung der Tochter im Sinne dieser Vorschrift gilt.

Aufpassen wegen Vorbesitzzeiten bei angedachter späterer Veräußerung.

• Umsatzsteuer

Nicht nur oben genannte ertragsteuerliche Folgen, sondern auch umsatzsteuerliche Folgen könnten durch die unentgeltliche Übertragung aus dem Betriebsvermögensbereich für den Familienunternehmer gegeben sein.

Sofern dieser die Immobilie zuzüglich Umsatzsteuer vermietet hat und beispielsweise in den letzten drei Jahren einen Anbau an das Gebäude errichtet hat, konnte der Familienunternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer auch als Vorsteuer abziehen.

Umsatzsteuerliche Folgen sind denkbar, auch wenn eine erstmalige Verwendung schon mehr als zehn Jahre zurückliegt.

Es gibt einmal einen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren ab erstmaliger Verwendung der Immobilie, zum anderen gibt es auch weitere Berichtigungszeiträume zu beachten, da jede nachträgliche Einfügung eines Bestandteils einen eigenen umsatzsteuerrechtlichen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren auslöst, auch wenn der Berichtigungszeitraum für die Immobilie bereits ausgelaufen sein sollte.

Da der Anbau (bspw. ca. 50 TEUR geltend gemachte Vorsteuern) weniger als zehn Jahre seit der umsatzsteuerfreien Entnahme zurückliegt, sind als Rechtsfolge 7/10tel der Vorsteuern über die Vorschrift § 15a UStG (also 7/10tel von 50 TEUR= 35 TEUR) wieder an das Finanzamt zurückzuzahlen.

Begründung: Die Entnahme des Grundstücks aus dem umsatzsteuerlichen Vermögen des Vaters kann nicht mit Umsatzsteuer erfolgen, auch wenn das Grundstück der Tochter eine logische Sekunde später unentgeltlich übertragen wird. Grundstücksumsätze sind regelmäßig gem. § 4 Nr. 9a UStG steuerfrei

und eine Option zur Umsatzsteuer gem. § 9 UStG ist bei einer Entnahme nicht möglich. Dadurch gilt die Entnahme ins Privatvermögen vom Familienunternehmer auch als auslösendes Ereignis für die umsatzsteuerliche Rückabwicklung, hier des Anbaus gem. § 15a Abs. 8 UStG.

Geschäftsveräußerung im Ganzen als Rettung?

Rettungsanker: Sofern bei der Übertragung an die Tochter eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** gem. § 1 Abs. 1a UStG erfüllt sein sollte. Grundsätzlich gilt: Die Übertragung eines vermieteten Grundstücks führt zu einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen, wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverhältnisse vom Veräußerer (hier Schenker) ein „Vermietungsunternehmen“ übernimmt. Aber auch bezüglich dieser Vorschrift sind zahlreiche Besonderheiten/Erfordernisse zu beachten. Die Rechtsprechung ist hier von Einzelfallentscheidungen geprägt, die mit dem konkreten Sachverhalt überprüft werden müssen.

- **Schenkungsteuer**

Die Schenkung des einzelnen Grundstücks vom Vater an die Tochter stellt einen aus schenkungsteuerlicher Sicht steuerbaren und steuerpflichtigen Vorgang dar.

Schenkungsteuer mit oder ohne Nießbrauch.

Sofern vom Vater Schenkungen in den letzten zehn Jahren vor der Übertragung stattgefunden haben sollten, werden diese mit der nun vollzogenen Schenkung zusammengerechnet. Bei einer angenommenen Höhe der zu berücksichtigenden Vorschenkungen in Höhe von 400 TEUR würden somit für die aktuelle Schenkung keine Freibeträge mehr „übrig“ sein, da die Freibeträge gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 (Steuerklasse I) 400 TEUR für einen Zehnjahreszeitraum für Schenkungen von einem Elternteil an ein Kind bereits ausgeschöpft sind.

Die Immobilie stellt wegen der Vermietung an fremde Dritte kein begünstigtes Vermögen gem. § 13b ErbStG dar, auch eine Steuerbefreiung gem. § 13d Abs. 3 ErbStG um 10 % kann nicht in Anspruch genommen werden, da die Immobilie nicht für Wohnzwecke vermietet wird.

Die Bemessungsgrundlage ist der Grundbesitzwert, welcher regelmäßig bei vermieteten Immobilien nach dem Ertragswertverfahren gem. § 182 Abs. 3 Nr. 1 ff. BewG ermittelt wird. Andere Methoden sind jedoch denkbar. Wie bereits erwähnt, entspricht der Ertragswert zumindest in Ballungsräumen annähernd dem Verkehrswert (Ausnahmen sind jedoch möglich). Bei einem unterstellten Ertragswert (annähernd Verkehrswert) in Höhe von 1 Mio. EUR würde sich somit eine Steuer in Höhe von 19 % = 190 TEUR ergeben.

Optimierung mit Nießbrauch.

Rettungsanker: Übertragung des Grundstücks unter Vorbehaltsnießbrauch. In diesen Fällen sind schenkungsteuerlich immer beide Seiten zu würdigen. Einmal desjenigen, welcher das Nießbrauchsrecht zurückbehält (hier: Vater), und zum anderen aus der Sicht des Beschenkten (hier: Tochter), welcher den Nießbrauch gewähren muss.

Von dem Steuerwert des Grundstücks, hier 1 Mio. EUR, wird der Kapitalwert des Nießbrauchs in Höhe von 450 TEUR (unterstellter Wert) abgezogen. Somit wird vom Steuerwert des Grundstücks (1 Mio. EUR) der Nießbrauch (450 TEUR) abgezogen, sodass eine verminderte Bemessungsgrundlage in Höhe von 550 TEUR verbleibt. Der Steuersatz beträgt nun 15 % anstelle von 19 %, sodass sich eine Steuer in Höhe von 82.500 EUR ergibt.

Dies würde eine Ersparnis in Höhe von 107.500 EUR im Vergleich zu einer Übertragung ohne Nießbrauchsvorbehalt bedeuten. Durch die Vereinbarung eines Nießbrauches kann somit Schenkungsteuer eingespart werden.

Hinweis: Sofern der Schenker vor der durchschnittlichen Lebenserwartung also „vorzeitig“ versterben sollte, so wird der Kapitalwert des Nießbrauchs gegebenenfalls gem. § 14 Abs. 2 BewG nachträglich nach unten korrigiert.

Wenn der Vorbehaltsnießbraucher – wann auch immer – verstirbt, ist der Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs jedoch kein neuer erbschaftsteuerlicher Tatbestand.

Der Nießbraucher erhält durch den Zurückbehalt der Erträge weiterhin die Einkünfte zugerechnet, hat aber auch den entsprechenden Zufluss der Erträge. Auch unter dem Gesichtspunkt der Gestaltung der zukünftigen Liquiditätsströme ist die Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs innerhalb der Familie oft eine wirtschaftlich sinnvolle Alternative.

- **Zusammenfassung**

Übertragung ohne Gestaltung

Einkommensteuer	500.000 EUR
Umsatzsteuer	35.000 EUR
<u>Schenkungssteuer</u>	<u>190.000 EUR</u>
Summe	725.000 EUR

Eine Übertragung nach entsprechenden Überlegungen und mit Umsetzung der einen oder anderen Alternative, z. B. der Übertragung gegen Nießbrauchsvorbehalt, kann um Einiges steuerschonender sein. Eine Berechnung der steuerlichen und liquiditätsmäßigen Auswirkung verschiedener Alternativen kann jedoch nur anhand des Einzelfalls erfolgen.

Im günstigsten Sachverhalt fällt bei einer Übertragung des ganzen Betriebs gem. § 6 Abs. 3 EStG keine Ertragsteuer an.

Wenn die Übernahme und Weiterführung aller umsatzsteuerpflichtigen Mietverträge (Stichwort: GiG) möglich ist, dann erfolgt grundsätzlich keine Umsatzsteuerkorrektur.

Wenn zusätzlich ein Vorbehaltsnießbrauch vereinbart worden ist, kann sich auch gegebenenfalls die Schenkungsteuer erheblich verringern.

Aufpassen bei der Übernahme von Darlehen bei Übertragung außerhalb des Zehnjahreszeitraums.

2. Beispiel 2: Übertragung von Grundstücken aus dem Privatvermögen

Sofern sich die gleiche Immobilie anstelle im Betriebsvermögen des Vaters im Privatvermögen des Familienunternehmers befindet, sind aus steuerlicher Sicht ebenfalls Stolperfallen zu beachten.



- **Ertragsteuer**

Rechtsfolgen für den Vater

Sofern eine unentgeltliche Übertragung erfolgt, löst dieser Vorgang beim Vater keine Ertragsteuern aus. Hierzu ist jedoch erforderlich, dass kein Darlehen – auch keine privaten Darlehen des Vaters – oder Abstandszahlungen an den Vater oder Verpflichtungen zur Zahlung von Gleichstellungsgeldern, z. B. an Geschwister, übernommen werden.

Sofern eine Übertragung mit Schuldübernahme (z. B. eines Darlehens) vorliegt, ist die Übertragung nicht mehr unentgeltlich, sondern teilentgeltlich und die Übertragung ist in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil mit entsprechenden unterschiedlichen Rechtsfolgen aufzuteilen. Dies ist dadurch bedingt, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten des Übergebers durch den Übernehmer zu einem entsprechenden Veräußerungsentgelt führt. In diesem Fall ist in der Regel von einem teilentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist insgesamt nicht einschlägig, sofern die Übertragung **außerhalb** der Zehnjahresfrist gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG liegt. Für den Fristbeginn der Zehnjahresfrist ist das Verpflichtungsgeschäft maßgebend.

Aufteilung in unentgeltlich und entgeltlich (Trennungstheorie).

Sofern jedoch eine teilentgeltliche Übertragung innerhalb eines Zehnjahreszeitraums erfolgt, so ist für den entgeltlichen Anteil ein Veräußerungsgewinn gem. § 23 EStG (Spekulationsgewinn) zu versteuern.

Rechtsfolgen für die Tochter

Für die Ermittlung der neuen Abschreibungsbemessungsgrundlage ist sowohl der entgeltliche als auch der unentgeltliche Teil zu ermitteln. Für Zwecke der Abschreibung tritt die Tochter hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Anteils in die Fußstapfen des Rechtsvorgängers gem. § 11d EStDV.

Hinsichtlich des entgeltlichen Teils werden die anteiligen Anschaffungskosten als Abschreibungsbemessungsgrundlage gewertet. Die Aufteilung ist jedoch nur erforderlich, sofern von der Tochter weiterhin durch die Vermietung der Immobilie steuerpflichtige Einkünfte erwirtschaftet werden.

Übertragung mit Nießbrauchsvorbehalt

Sofern sich der Vater den Nießbrauch vorbehält, erwirbt die Tochter bereits belastetes Vermögen. Anschaffungskosten bei der Tochter entstehen dann in Bezug auf den Nießbrauch jedoch nicht. Auch ein Veräußerungserlös des Vaters kann in diesem Fall nicht entstehen, da diese Übertragung regelmäßig als unentgeltlich gilt.

- **Umsatzsteuer**

Unentgeltliche Übertragung ohne Nießbrauchsvorbehalt

Es liegt dann eine umsatzsteuerliche Entnahme aus dem umsatzsteuerlichen Vermögen des Vaters vor. Die Entnahme ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 9a UStG. Eine Option zur Umsatzsteuer gem. § 9 UStG ist nicht möglich. Dadurch gilt die umsatzsteuerliche Entnahme vom Familienunternehmer auch als auslösendes Ereignis für die umsatzsteuerliche Rückabwicklung gem. § 15a Abs. 8 UStG. Es gelten somit die gleichen umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen wie unter Ziffer 1 Umsatzsteuer: der umsatzsteuerlichen Entnahme aus dem (dort: ertragsteuerlichen und) umsatzsteuerlichen (Betriebs-)Vermögen. Eine umsatzsteuerliche Korrektur ist somit gegebenenfalls erforderlich.

Geschäftsveräußerung im Ganzen?



Sofern die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen erfüllt sein sollten, wäre eine Korrektur der Vorsteuern lediglich für einen bestimmten Zeitraum nach der Übertragung denkbar, da diesbezüglich die Tochter in die „Fußstapfen“ des Vaters tritt.

Unentgeltliche Übertragung mit Nießbrauchsvorbehalt

Da sich der Vater mit der Einräumung des Nießbrauches die Nutzungsmöglichkeiten zurückbehält, wird der Tochter keine Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG verschafft. Da der Tochter keine Verfügungsmacht verschafft wird, handelt es sich in diesen Fällen nicht um eine gleichgestellte Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG. Die Voraussetzungen einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a Abs. 8 UStG sind damit nicht erfüllt. Eine Korrektur ist somit nicht erforderlich.

- **Schenkungsteuer**

Grundsätzlich gleiche Rechtsfolgen wie in Beispiel 1 – Schenkungsteuer. Es fällt auch in diesem Fall Schenkungsteuer an, da kein begünstigtes Vermögen vorliegt.

- **Grunderwerbsteuer**

Siehe Beispiel 1 – Grunderwerbsteuer. Es fällt keine Grunderwerbsteuer an.

3. Fazit

Es gibt verschiedene Möglichkeiten, die Steuerbelastung bezüglich der Übertragung einer wertvollen Immobilie zu reduzieren. Eine Analyse des Ausgangssachverhaltes zur Zielstellung ist unseres Erachtens erforderlich, nur dann kann für den Einzelfall eine passgenaue Lösung eruiert werden. Wichtig ist, dass beide Seiten mit der getroffenen Lösung „gut leben“ können. Erst dann ist die vorgezogene Erbfolge erfolgreich gewesen.

Sprechen Sie uns an, wir sind Ihnen und Ihrer Familie hierfür gerne behilflich!

