

# Newsletter Immobiliensteuerrecht 2-2020

Für unsere Mandanten, Geschäftspartner und Unternehmen

## EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit unserem Newsletter zum Immobiliensteuerrecht informieren wir Sie ergänzend zu unserer Website über aktuelle Entwicklungen in diesem Themenbereich. In dieser Ausgabe möchten wir Ihnen Neuigkeiten aus ganz unterschiedlichen Bereichen des Immobiliensteuerrechts vorstellen – von ertragsteuerlichen Themen wie der Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels über grunderwerbsteuerliche Erleichterungen bei Konzernumwandlungen bis hin zur Begünstigung von Wohnungsunternehmen bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer. Wir hoffen, dass wir für Sie eine spannende Auswahl getroffen haben.

Mit freundlichen Grüßen  
Ihr Prof. Dr. Oliver Middendorf und  
Ihr Mike Rickermann

---

## **Grunderwerbsteuer: Finanzverwaltung erleichtert Konzernumwandlungen**

---

Bei Umstrukturierungen innerhalb eines Unternehmensverbundes stellt Grundbesitz häufig ein Hindernis dar, weil Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit derartigen Umwandlungen grundsätzlich Grunderwerbsteuer auslösen. Unter gewissen Voraussetzungen sind sog. Konzernumwandlungen allerdings nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) begünstigt und von der Grunderwerbsteuer befreit.

So wird die Grunderwerbsteuer bei bestimmten Umstrukturierungen (z. B. Verschmelzung, Ausgliederung, Abspaltung) nicht erhoben, wenn an der Umstrukturierung ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und eine oder mehrere abhängige Gesellschaften beteiligt sind und das herrschende Unternehmen an der/den abhängigen Gesellschaft(en) fünf Jahre vor (Vorbehaltensfrist) und fünf Jahre nach (Nachbehaltensfrist) der Umstrukturierung mit mindestens 95 % beteiligt ist.

Die Finanzverwaltung hat die Voraussetzungen bislang immer sehr eng ausgelegt, was zur Folge hatte, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen, z. B. zur Vereinfachung der Unternehmensstruktur, häufig nicht umgesetzt wurden, da sie mit einer Grunderwerbsteuerbelastung verbunden waren. Der engen Auslegung durch die Finanzverwaltung ist der Bundesfinanzhof (BFH) im vergangenen Jahr in mehreren Urteilen entgegengetreten und hat die Begünstigungsvorschrift des § 6a GrEStG zugunsten des Steuerpflichtigen weit ausgelegt.

Dem haben sich nun auch die obersten Finanzbehörden der Länder in einem gleichlautenden Ländererlass vom 22.9.2020 grundsätzlich angeschlossen. Gemäß dem aktuellen Schreiben wird die Finanzverwaltung die Urteile des BFH künftig anwenden. Nachfolgend die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung im Einzelnen:

- Nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung musste ein herrschendes Unternehmen stets ein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sein. Dies ist künftig nicht mehr erforderlich. Nunmehr kann jeder Rechtsträger, der wirtschaftlich tätig ist, herrschendes Unternehmen sein. Damit können künftig z. B. auch Stiftungen, die kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sind, als herrschendes Unternehmen von der Steuerbegünstigung profitieren. Reine Holdinggesellschaften sollen laut Auffassung der Finanzverwaltung allerdings nicht wirtschaftlich tätig und damit nicht begünstigt sein. Ob das herrschende Unternehmen die Beteiligung an der abhängigen Gesellschaft im Privat- oder Betriebsvermögen hält, ist nunmehr unerheblich.
- Darüber hinaus hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung hinsichtlich der Vor- und Nachbehaltensfristen geändert. Diese sind künftig nur noch insoweit einzuhalten, als sie aufgrund des begünstigten Umwandlungsvorgangs auch eingehalten werden können. Die Befreiungsvorschrift greift damit auch bei Umstrukturierungen, bei denen die abhängige Gesellschaft erst durch die Umwandlung entsteht und damit die Vorbe-

haltsfrist nicht erfüllt werden kann, z. B. bei einer Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung. Ebenfalls begünstigt sind Umwandlungen, bei denen das abhängige Unternehmen untergeht und damit die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden kann, wie z. B. bei einer Verschmelzung.

Das aktuelle Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Es ist sehr zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung ihre Auffassung geändert hat und sie die aktuelle BFH-Rechtsprechung künftig anwenden wird. Viele Umstrukturierungen, die aufgrund der bisherigen engen Gesetzesauslegung der Finanzverwaltung in der Vergangenheit nicht vorgenommen wurden, können jetzt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen grundsätzlich ohne Grunderwerbsteuerbelastung umgesetzt werden. Gerne unterstützen wir Sie dabei, auch für Umstrukturierungen in Ihrer Unternehmensgruppe einen optimalen Weg zu entwickeln.

## **Erweiterung der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen bei der verbilligten Wohnraumüberlassung (Entwurf Jahressteuergesetz 2020)**

---

Wird eine Wohnung verbilligt vermietet, können Werbungskosten unter Umständen nur anteilig berücksichtigt werden. Als Vergleichsmaßstab dient die ortsübliche Miete.

Nach bisheriger Rechtslage ist ein voller Werbungskostenabzug möglich, sofern das Entgelt mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Bei einer darunterliegenden Miete ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen mit der Folge, dass der Werbungskostenabzug nur anteilig (in Höhe des entgeltlichen Anteils) möglich ist.

Um Vermieter, die die Miete trotz des vielerorts steigenden Mietniveaus konstant halten, nicht zu benachteiligen, ist zurzeit vom Gesetzgeber geplant, die Grenze, ab der eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen überlassenen Teil vorzunehmen ist, von 66 % auf 50 % der ortsüblichen Miete herabzusetzen. Sofern die Miete zwischen 50 % und 66 % der ortsüblichen Miete liegt, soll künftig eine Totalüberschussprognose vorgenommen werden. Fällt diese positiv aus, können die Werbungskosten in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden.

Es handelt sich hierbei bislang um einen Entwurf, der sich noch im Gesetzgebungsverfahren befindet. Sobald sich etwas Neues ergibt, informieren wir Sie darüber auf unserer Website.

## **Gewerblicher Grundstückshandel bei Errichtung eines Erweiterungsbaus**

---

Wenn im Privatvermögen gehaltener Grundbesitz veräußert wird, stellt sich häufig die Frage, ob der Steuerpflichtige einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt und damit die Grenze von der

privaten Vermögensverwaltung hin zu einer gewerblichen Tätigkeit überschreitet. Aufgrund der sich ergebenden steuerlichen Konsequenzen (u. a. keine Gewährung von Abschreibungen, Gewerbesteuerpflicht) ist die Abgrenzung von hoher steuerlicher Bedeutung.

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt in der Regel vor, wenn der Veräußerer beim Erwerb seines Grundvermögens eine unbedingte oder zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht hatte. Als Indiz für eine bedingte Veräußerungsabsicht gilt die sog. „Drei-Objekt-Grenze“. Werden mehr als drei Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze innerhalb eines Fünfjahreszeitraums veräußert, ist grds. von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen. In die Bewertung nach der Drei-Objekt-Grenze einbezogen werden Objekte, die innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs errichtet, erworben oder modernisiert und veräußert wurden. Von einem solchen engen zeitlichen Zusammenhang ist in der Regel bei einer Zeitspanne von nicht mehr als fünf Jahren auszugehen.

Objekte, die bereits langfristig im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung genutzt wurden, sind grds. nicht mit einzubeziehen. Die Veräußerung solcher Objekte gehört in der Regel zur privaten Vermögensverwaltung. Etwas anderes kann nach Auffassung des BFH (Urteil vom 15.1.2020) aber gelten, wenn der Steuerpflichtige vor der Veräußerung an den Objekten Baumaßnahmen durchführt. Sind diese derart umfassend, dass das bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird, sondern im Prinzip ein neues Gebäude hergestellt wird, kann durch die Veräußerung ein gewerblicher Grundstückshandel begründet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob ein selbstständiges Gebäude, ein selbstständiger Gebäudeteil oder ein einheitliches neues Gebäude (d. h. einschließlich der Altsubstanz) entstanden ist.

Ob ein einheitliches neues Gebäude entstanden ist, kann nach Ansicht des BFH in Anlehnung an das Investitionszulagenrecht auch mithilfe der Größen- und Wertverhältnisse beurteilt werden. Bei einer Flächenvergrößerung oder Werterhöhung von ca. 150 % könne demnach von einem neuen einheitlichen Gebäude ausgegangen werden.

Die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels basieren auf der Rechtsprechung und werden, wie das vorstehende Urteil verdeutlicht, stetig weiterentwickelt. Die Vielzahl der bislang ergangenen Urteile verdeutlicht die Komplexität der Abgrenzung zwischen der gewerblichen und der vermögensverwaltenden Sphäre. Gern sind wir Ihnen bei der Prüfung, ob durch Grundstücksveräußerungen ein gewerblicher Grundstückshandel begründet wird, behilflich. Sprechen Sie uns einfach an.

### **Keine erbschaft-/schenkungsteuerliche Begünstigung für Wohnungsunternehmen**

Wird Betriebsvermögen vererbt oder im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, fällt unter bestimmten Voraussetzungen keine oder nur auf einen geringen Teil Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer an. Die Steuerbegünstigung hängt u. a. von der Höhe

des (schädlichen) Verwaltungsvermögens in dem Betriebsvermögen ab. Zum Verwaltungsvermögen gehören in der Regel z. B. zur Nutzung überlassene Grundstücke.

Bei Wohnungsunternehmen, deren Hauptzweck in der Vermietung von eigenen Wohnungen besteht, handelt es sich bei den Grundstücken allerdings nicht um Verwaltungsvermögen, wenn die Überlassung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfordert. Die Finanzverwaltung geht bislang davon aus, dass Wohnungsunternehmen privilegiert sind, wenn sie mehr als 300 Wohnungen vermieten (vgl. Erbschaftsteuerrichtlinien [ErbStR] 2019).

Dem ist das Finanzgericht (FG) Münster mit seinem Urteil vom 25.6.2020 nun entgegengetreten. Demnach kommt es nicht auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen an. Entscheidend ist vielmehr, ob eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn neben der Überlassung der Wohnungen Zusatzleistungen erbracht werden, die über das übliche Maß einer Vermögensverwaltung hinausgehen. Hierzu können z. B. die Reinigung der vermieteten Wohnungen oder die Bewachung des Gebäudes gehören.

Damit hat sich das FG Münster dem Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen, der bereits im Jahr 2017 entschieden hatte, dass es lediglich auf die Tätigkeit und nicht auf die Anzahl der vermieteten Wohnungen ankommt.

Mit diesen Entscheidungen ist es für viele Wohnungsunternehmen schwierig, erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigungen zu erhalten. Die gehaltenen Mietwohnungen stellen im Regelfall sog. schädliches Verwaltungsvermögen dar, das erbschaft-/schenkungsteuerlich nicht begünstigt ist.

Unternehmen, die mehr als 300 eigene Wohnungen halten und vermieten, sollten im Rahmen der erbschaft- bzw. schenkungsteuerlichen Veranlagung versuchen, das Finanzamt mit dem Hinweis auf die ErbStR 2019 zu überzeugen, eine Begünstigung zu gewähren. In einem möglichen Rechtsstreit halten wir die Erfolgchancen allerdings für gering. Von aktiven Gestaltungen und schenkweisen Übertragungen aufgrund der Auffassung der Finanzverwaltung in den ErbStR 2019 ist abzuraten. Wenn überhaupt, sollte eine solche Gestaltung nur mit einem positiv beschiedenen Antrag auf verbindliche Auskunft umgesetzt werden. Gern sind wir Ihnen dabei behilflich.

### **Keine gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mietzinsen, die zu den Herstellungskosten unterjährig ausgeschiedenen Betriebsvermögens gehören**

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags sind Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anteilig hinzuzurechnen. Dies gilt aber nach Auffassung der Finanzverwaltung nur, wenn die Aufwendungen bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt wurden. Aus diesem Grund unterbleibt die Hinzurechnung, wenn die Aufwendungen am Bilanzstichtag als

Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens aktiviert werden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 30.7.2020 entschieden, dass die Miet- und Pachtzinsen ebenfalls nicht hinzuzurechnen sind, wenn sie für bereits während des Erhebungszeitraums aus dem Unternehmen ausgeschiedene Erzeugnisse angefallen sind, sie aber grds. die Voraussetzungen des Herstellungskostenbegriffs erfüllen. Es kommt damit nicht auf eine tatsächliche Aktivierung am Bilanzstichtag an. Entscheidend ist nach Auffassung des BFH vielmehr, dass die Aufwendungen aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden hätte. Demnach verlieren die Aufwendungen durch die Umqualifizierung in Herstellungskosten ihren Mietzinscharakter, sodass eine Hinzurechnung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht mehr in Betracht kommt.

Wir empfehlen Ihnen, die angefallenen Miet- und Pachtzinsen künftig daraufhin zu prüfen, ob sie als Herstellungskosten qualifizieren. Ist das der Fall, kann für gewerbesteuerliche Zwecke eine Hinzurechnung zum Gewinn aus Gewerbebetrieb unterbleiben.

Ferner sollte geprüft werden, ob die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen vor dem Hintergrund des BFH-Urteils auch bereits in der Vergangenheit zu hoch waren. Soweit noch möglich, sollte in diesen Fällen eine Änderung der Steuerfestsetzung beantragt werden. Gern unterstützen wir Sie dabei.

**Wir freuen uns über Anregungen, Kritik und Feedback.**

**Bis dahin wünschen wir Ihnen eine schöne Weihnachtszeit und einen guten Start in das neue Jahr!**

---

**Prof. Dr. Oliver Middendorf**, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner | [middendorf@stueckmann.de](mailto:middendorf@stueckmann.de) | +49 521 2993116

---

**Mike Rickermann**, M.A., Steuerberater  
[rickermann@stueckmann.de](mailto:rickermann@stueckmann.de) | +49 521 2993395

---

**Cathrin Zink**, M.Sc., Steuerberaterin  
[zink@stueckmann.de](mailto:zink@stueckmann.de) | +49 521 2993317

---

---

**HLB Dr. Stüeckmann und Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

**HLB Stüeckmann Bielefeld**  
Elsa-Brändström-Straße 7  
33602 Bielefeld

**HLB Stüeckmann Hamburg**  
Versmannstraße 2  
20457 Hamburg

**HLB Stüeckmann München**  
Lindwurmstraße 129  
80337 München

[info@stueckmann.de](mailto:info@stueckmann.de)  
[www.stueckmann.de](http://www.stueckmann.de)

## **ZUKUNFT! GEMEINSAM! GESTALTEN!**

---

### **KONTAKT & ANFRAGEN**

HLB Stüeckmann | Elsa-Brändström-Straße 7 | 33602 Bielefeld | +49 521 299300

### **IMPRESSUM**

HERAUSGEBER: HLB Dr. Stüeckmann und Partner mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft | Steuerberatungsgesellschaft

Anschriftenänderungen bitte schriftlich an: Denise Fischer – [fischer@stueckmann.de](mailto:fischer@stueckmann.de)

Alle Informationen und Angaben in diesem Newsletter haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Newsletter sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Newsletters entsteht kein Mandatsverhältnis.

*Redaktionsschluss: 3.12.2020*

HLB Stüeckmann is an independent member of HLB, the global audit, tax and advisory network.