

Newsletter Immobiliensteuerrecht 1-2021

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 stellen wir Ihnen schwerpunktmäßig Gesetzesänderungen in der Grunderwerbsteuer sowie der Gewerbesteuer vor und weisen auf neuere Rechtsprechungen und Verwaltungsanweisungen im Bereich des Immobiliensteuerrechts hin. Wir hoffen, dass wir für Sie eine spannende Auswahl getroffen haben.

Wir freuen uns über Anregungen, Kritik und Feedback und wünschen viel Spaß bei der Lektüre.

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

Reform der Grunderwerbsteuer verabschiedet – Einschränkung für Share Deals

Nachdem das Gesetzgebungsverfahren zur Reform der Grunderwerbsteuer im Jahr 2019 ins Stocken geraten war, hat sich die Bundesregierung in diesem Jahr zu einer Einigung auf Grundlage des damaligen Regierungsentwurfs durchringen können. Das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) vom 12.5.2021 ist am 1.7.2021 in Kraft getreten.

Durch die Gesetzesänderungen will der Gesetzgeber aus seiner Sicht missbräuchliche Gestaltungen zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer durch die Einschaltung von Personen und Kapitalgesellschaften verhindern. Kern der Gesetzesänderung sind die nachfolgend kurz skizzierten Verschärfungen bei Übertragungen von Anteilen an Immobiliengesellschaften (sog. Share Deals):

Bisherige „Gestaltungsmöglichkeiten“

Nach der bisherigen Rechtslage löste die Übertragung von weniger als 95 % der Anteile an einer grundbesitzhaltenden Personen- oder Kapitalgesellschaft grundsätzlich keine Grunderwerbsteuerbelastung aus. Erfolgte bei Personengesellschaften die Übertragung der zunächst zurückbehaltenen Anteile (5,1 %) nach Ablauf von fünf Jahren, konnte die Grunderwerbsteuer insgesamt weitestgehend vermieden werden. Bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften entstand – anders als bei Personengesellschaften – auch dann keine Grunderwerbsteuer, wenn die Minderheitsbeteiligung von 5,1 % zeitgleich oder zeitnah auf eine fremde Person, z. B. einen Co-Investor, übertragen wurde.

Absenkung der maßgeblichen Beteiligungsgrenzen von 95 % auf 90 %

Die für Share Deals bisher relevanten Beteiligungsschwellen, bei deren Erreichen in den Fällen nach § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG ein Grunderwerbsteuerrelevanter Vorgang verwirklicht wird, wurden nunmehr von 95 % auf 90 % herabgesetzt. Damit können grundsätzlich nur noch 89,9 % der Anteile an Immobiliengesellschaften übertragen werden, ohne Grunderwerbsteuer auszulösen.

Verlängerung der Haltefristen

Zudem wurde die bisher für Gesellschafterwechsel bei grundbesitzhaltenden Personengesellschaften geltende Frist, innerhalb der eine Übertragung von Anteilen auf neue Gesellschafter nach § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt, von fünf auf zehn Jahre verlängert. Flankierend dazu wurden die Vor- und Nachbehaltefristen in den §§ 5 und 6 GrEStG von fünf auf zehn bzw. 15 Jahre verlängert.

Nach der neuen Rechtslage muss der bisherige Gesellschafter über einen Zeitraum von mindestens zehn bzw. 15 Jahren zu mindestens 10,1 % an der grundbesitzhaltenden Personengesellschaft beteiligt bleiben, um die Grunderwerbsteuer (weitgehend) zu vermeiden. Nach Ablauf von zehn Jahren kann die Minderheitsbeteiligung Grunderwerbsteuerneutral auf einen Co-Investor übertragen werden. Bisher gängige Gestaltungen, bei denen ein Investor

zunächst einen Anteil von 94,9 % an der grundbesitzhaltenden Personengesellschaft erwirbt, um nach Ablauf von bisher fünf Jahren die restlichen Anteile hinzuzuerwerben und dabei lediglich auf den hinzuerworbenen Anteil von 5,1 % Grunderwerbsteuer auszulösen, können künftig – unter Beachtung der neuen Beteiligungsgrenzen – erst nach Ablauf von 15 Jahren umgesetzt werden.

Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands (§ 1 Abs. 2b GrEStG)

Entsprechend den Regelungen bei Personengesellschaften wurde zur Besteuerung von Gesellschafterwechseln in Kapitalgesellschaften mit § 1 Abs. 2b GrEStG ein neuer Tatbestand eingeführt. Danach fällt Grunderwerbsteuer an, wenn innerhalb von zehn Jahren mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzhaltenden Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter übertragen werden. Bisher mögliche Investments mit einem Co-Investor in eine grundbesitzende Kapitalgesellschaft, die keine Grunderwerbsteuer auslösen, sind damit nicht mehr möglich. Vielmehr muss – wie bei Personengesellschaften – ein bisheriger Gesellschafter über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren zu mindestens 10,1 % an der grundbesitzhaltenden Kapitalgesellschaft beteiligt bleiben.

Einführung einer Börsenklausel (§ 1 Abs. 2c GrEStG)

Es wurde eine Börsenklausel eingeführt, nach der Anteilsübertragungen bestimmter börsennotierter Kapitalgesellschaften bei der Anwendung des § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG nicht berücksichtigt werden. So soll verhindert werden, dass durch den Anteilshandel von an der Börse gelisteten Gesellschaften mit Immobilienvermögen oder mit Beteiligungen an Immobiliengesellschaften Grunderwerbsteuer ausgelöst wird.

Anwendung der Regelungen

Die Neuregelungen sind grundsätzlich erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 verwirklicht werden. Daneben sind einige Übergangsregelungen zu beachten. So sind Erwerbsvorgänge eines Gesellschafters, dessen fünfjährige Haltefrist vor dem 1.7.2021 bereits abgelaufen ist (sog. Altgesellschafter), nicht in die Prüfung der 90 %-Grenze miteinzubeziehen. Ist die fünfjährige Haltefrist zu diesem Zeitpunkt noch nicht verstrichen, gilt für ihn die zehnjährige Haltefrist. Um steuerfreie Aufstockungen zu verhindern, sind zudem die alten Vorschriften des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG weiter anzuwenden; dies gilt für Fälle, in denen vor dem 1.7.2021 bereits eine Beteiligung von mindestens 90 %, aber weniger als 95 % bestand. Bei der Anwendung der neuen Vorschrift zur Besteuerung von Gesellschafterwechseln in Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG) werden vor dem 1.7.2021 bereits dinglich vollzogene Anteilsübertragungen bei der Ermittlung der 90 %-Grenze nicht mitgerechnet.

Vorsicht geboten ist insbesondere auch bei mittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestands, da hierbei – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – die zeitliche Begrenzung von zehn Jahren nicht gilt, sodass der Überwachungszeitraum für mittelbare Übertragungsvorgänge praktisch ewig gilt.

Fazit

Insbesondere grundbesitzende Kapitalgesellschaften werden die Folgen der gesetzlichen Änderungen zu spüren bekommen, denn durch die Änderungen wird es zukünftig nicht mehr möglich sein, sämtliche Anteile an der Gesellschaft an mindestens zwei Erwerber grunderwerbsteuerfrei zu veräußern. Aber auch die verlängerten Haltefristen und die angehobenen Mindestbeteiligungen machen entsprechende Steuergestaltungen zukünftig für Investoren weniger attraktiv. Sie bleiben aber möglich, wenn der Verkäufer oder ein Investor mit mindestens 10,1 % in den nächsten zehn Jahren beteiligt bleibt. Gern unterstützen wir Sie dabei, einen optimalen Weg zu entwickeln.

Gewerbsteuer: Erleichterungen für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ab 2021

Vermietungsunternehmen können durch die Inanspruchnahme der sog. erweiterten Kürzung die Gewinne aus der Grundstücksverwaltung ohne Gewerbesteuerbelastung vereinnahmen. Im Ergebnis werden die Mieteinkünfte bei Vorliegen der entsprechenden (strengen) Voraussetzungen nicht mit Gewerbesteuer belastet. Mit dem Fondsstandortgesetz hat der Gesetzgeber jetzt die Inanspruchnahme der Begünstigung erleichtert.

Bisherige Rechtslage

Grundsätzlich kann die erweiterte Grundstückskürzung nur für die ausschließliche Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz in Anspruch genommen werden. Sofern auch nur geringfügige gewerbliche Tätigkeiten (z. B. durch den Betrieb einer Photovoltaik-Anlage) ausgeübt werden oder nicht zulässige andere Wirtschaftsgüter (z. B. Betriebsvorrichtungen) mitvermietet werden, unterliegen bisher sämtliche Einkünfte der Gewerbesteuer.

Erleichterungen durch das Fondsstandortgesetz

Das Fondsstandortgesetz vom 3.6.2021 sieht bereits für 2021 eine erfreuliche Erleichterung vor, nach der die Gewerbesteuerbefreiung für Mieteinkünfte erhalten bleibt, sofern schädliche Tätigkeiten bestimmte Bagatellgrenzen nicht überschreiten.

Dabei sind folgende Bagatellgrenzen zu beachten:

- Einnahmen aus dem Betrieb bestimmter erneuerbarer Energiequellen (insbesondere aus Photovoltaik-Anlagen) sowie dem Betrieb von Ladestationen für Elektroautos oder Elektrofahräder stehen der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nicht entgegen, solange diese nicht höher als 10 % der Einnahmen aus der Grundstücksvermietung sind. Bei durch den Vermieter erzeugtem Strom ist zu beachten, dass dieser entweder ins Netz eingespeist, an die Mieter geliefert oder selbst verbraucht werden muss. Der Betrieb eines Blockheizkraftwerks ist nicht begünstigt.
- Einnahmen aus sonstigen Tätigkeiten (z. B. aus der Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen), die auf Basis einer unmittelbar mit dem Mieter geschlossenen Vereinbarung erbracht

werden, schließen die erweiterte Kürzung ebenfalls nicht aus, wenn sie nicht höher als 5 % der Einnahmen aus der Grundstücksvermietung sind.

Die Änderung des Gewerbesteuergesetzes ist zu begrüßen. Die Bagatellgrenze für durch den Vermieter selbst erzeugten Strom aus regenerativen Quellen dürfte Vermieter, die bisher aufgrund der gewerbesteuerlichen Konsequenzen auf die Installation entsprechender Anlagen verzichtet haben, jetzt veranlassen, entsprechende Investitionen vorzunehmen. Die allgemeine Bagatellgrenze dürfte zu mehr Rechtssicherheit beitragen, da nicht mehr jeder noch so geringfügige Verstoß zur Versagung der Gewerbesteuerfreiheit für Mieterträge führt.

Auch zukünftig ist es aber weiterhin ratsam, Immobilieninvestitionen sorgfältig zu planen, um Mieterträge ohne Gewerbesteuerbelastung vereinnahmen zu können. Die Bagatellgrenze sollte nur als Reserve für ggf. nicht entdeckte Vermietungen von Betriebsvorrichtungen genutzt werden. Zudem müssen bei vermögensverwaltenden (nicht gewerblichen) Personengesellschaften weiterhin die vom Bundesfinanzhof (BFH) entwickelten Bagatellgrenzen zur Vermeidung einer gewerblichen Infizierung im Auge behalten werden.

Sprechen Sie uns bei Fragen gern an, wir finden gemeinsam eine Lösung.

Kaufpreisaufteilung bei Anschaffung von Immobilien

Bei einem Immobilienkauf ist der Kaufpreis für Besteuerungszwecke auf den erworbenen Grund und Boden sowie das Gebäude aufzuteilen. Da der auf die Immobilie entfallende Teil des Kaufpreises als Abschreibungsaufwand steuerlich geltend gemacht werden kann, ist es das Bestreben des Käufers, einen möglichst hohen Kaufpreisanteil der Immobilie zuzuordnen, um auf diese Weise maximales Abschreibungspotenzial zu generieren.

Um vertraglich vereinbarte Kaufpreisaufteilungen zu überprüfen, hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine Arbeitshilfe zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises veröffentlicht. Diese hat der BFH mit seinem Urteil vom 21.7.2020 nicht anerkannt. In der Urteilsbegründung heißt es dazu, dass eine Kaufpreisaufteilung nach den realen Wertverhältnissen von Grund und Boden sowie Gebäude zu treffen sei. Dafür stehen nach Ansicht des BFH gemäß der ImmoWertV das Vergleichswertverfahren, einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung, das Sachwertverfahren, das Ertragswertverfahren oder mehrere dieser Verfahren zur Verfügung. Die Arbeitshilfe des BMF basierte bisher auf dem Sachwertverfahren.

Des Weiteren machten die Richter des BFH auf einen systematischen Fehler in der Arbeitshilfe des BMF aufmerksam. Da der Wert von Grund und Boden in der Arbeitshilfe zwar richtig berücksichtigt werde, bei den Gebäudekosten jedoch ein Orts- oder Regionalisie-

rungsfaktor fehlt, wird der Anteil von Grund und Boden besonders in Großstädten überproportional hoch. Gerade in Großstädten liegen die tatsächlichen Baukosten über den Kostenkennwerten der Normalherstellungskosten 2010 (NHK).

Nunmehr hat das BMF seine Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises aktualisiert und Ende April 2021 herausgegeben. Darin können für die Ermittlung des Verkehrswerts jetzt das Vergleichswertverfahren (einschließlich des Verfahrens zur Bodenwertermittlung), das Ertragswertverfahren, das Sachwertverfahren oder mehrere dieser Verfahren berücksichtigt werden.

Damit versucht das BMF die Kritikpunkte des BFH aufzugreifen und hat die Arbeitshilfe optimiert. Für die Praxis bietet die Arbeitshilfe eine gute Orientierung zur Feststellung, ob – zumindest aus Sicht der Finanzverwaltung – die kaufvertraglich gewählten Aufteilungen sachgerecht sein dürften. Von der BMF-Arbeitshilfe abweichende Kaufpreisaufteilungen sollten vor diesem Hintergrund weiterhin gut dokumentiert werden. Rechtssicherheit kann letztlich nur durch das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen erreicht werden.

Aufteilung der Vorsteuer bei gemischt genutzten Gebäuden

Bei dem Erwerb oder der Errichtung eines Gebäudes kann die gezahlte Vorsteuer insoweit gezogen werden, wie das Gebäude für die Erzielung von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen genutzt wird. Handelt es sich um ein gemischt genutztes Gebäude, das sowohl für umsatzsteuerpflichtige als auch -freie Ausgangsleistungen verwendet wird, richtet sich der Anteil der abziehbaren Vorsteuer nach dem prozentualen Verwendungsverhältnis der Immobilie. Der gewählte Aufteilungsmaßstab führt immer wieder zu Diskussionen mit dem Finanzamt.

Der BFH hat am 11.11.2020 seine bisherige Rechtsprechung zum Aufteilungsmaßstab für die Vorsteuer bestätigt. Danach hat die Aufteilung grundsätzlich anhand der Flächennutzung zu erfolgen. Sollte

Prof. Dr. Oliver Middendorf, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner | middendorf@stueckmann.de | +49 40 822169034

Mike Rickermann, M.A., Steuerberater, Partner
rickeremann@stueckmann.de | +49 521 2993395

Cathrin Zink, M.Sc., Steuerberaterin
zink@stueckmann.de | +49 521 2993317

sich diese Aufteilung allerdings, z. B. aufgrund von erheblichen Unterschieden in der Ausstattung, als nicht sachgerecht erweisen, ist ein anderer geeigneter Aufteilungsmaßstab zu wählen. In dem Fall kommt auch ein objektbezogener Umsatzschlüssel in Betracht. Darüber hinaus hat der BFH bestätigt, dass ein zunächst gewählter Aufteilungsschlüssel nachträglich geändert werden kann, wenn sich herausstellt, dass eine andere Aufteilung präziser ist.

Unternehmen sollten bei der Anschaffung bzw. Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes prüfen, ob der Flächenschlüssel zu einer sachgerechten Aufteilung der Vorsteuerbeträge führt. Dies gilt auch für in der Vergangenheit liegende Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgänge. Sofern sich herausstellt, dass ein anderer Maßstab als der Flächenschlüssel geeigneter gewesen wäre, könnte in offenen Fällen eine Korrektur vorgenommen werden. Gern sind wir Ihnen bei der Überprüfung oder einer etwaigen Korrektur behilflich.

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
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

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: 12.07.2021

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