

Immobiliensteuerrecht

Für unsere Mandanten, Geschäftspartner und Unternehmen

2023

THEMA 1:
Wachstumschancengesetz

THEMA 2:
Neue BMF-Schreiben zu
den Themen „PV-Anlagen“
und „Grunderwerbsteuer“

THEMA 3:
Aktuelles zur erweiterten
Grundstückskürzung

EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit unserem Newsletter zum Immobiliensteuerrecht informieren wir Sie ergänzend zu unserer Website über aktuelle Entwicklungen in diesem Themenbereich.

Für viel Aufregung hat in den letzten Monaten der Entwurf des Wachstumschancengesetzes gesorgt. Insbesondere die Verschärfungen beim Zinsabzug, die durch die Einführung einer Anti-Fragmentierungs-Regelung sowie einer Zinshöhenstranke erreicht werden sollten, wurden viel diskutiert. Umso erfreulicher ist es, dass die beiden Anpassungen in der am 17.11.2023 vom Bundestag verabschiedeten Fassung nicht mehr enthalten sind. Mehr zu den derzeit vorgesehenen Änderungen lesen Sie in unserem ersten Beitrag. Der Bundesrat muss dem Gesetz noch zustimmen, hat aber zunächst den Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat einberufen. Die weitere Entwicklung bleibt damit abzuwarten.

Darüber hinaus stellen wir Ihnen zwei aktuelle Verwaltungsanweisungen vor. Diese betreffen zum einen die neue Steuerbefreiung für Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen sowie zum anderen die grunderwerbsteuerliche Zurechnung von Grundstücken in Immobilienkonzernen.

Schließlich finden Sie in dieser Ausgabe wie gewohnt eine Auswahl der aktuellen Rechtsprechung aus dem Bereich des Immobiliensteuerrechts. Dabei geht es insbesondere um die erweiterte Grundstückskürzung für gewerbesteuerliche Zwecke sowie die grunderwerbsteuerlichen Anzeigepflichten im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen an einer grundbesitzenden Gesellschaft.

Wir wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre sowie eine schöne Weihnachtszeit und einen guten Start in das neue Jahr!

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

Wachstumschancengesetz – Zwischenstand

Mit dem Wachstumschancengesetz sind umfassende Neuerungen geplant, die auch den Bereich des Immobiliensteuerrechts betreffen. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens kam es bislang mehrfach zu entscheidenden Überarbeitungen. Im Folgenden möchten wir Ihnen einen kurzen Zwischenstand hinsichtlich ausgewählter diskutierter Themen geben.

Die nachfolgenden Ausführungen beruhen auf der im Bundestag am 17.11.2023 verabschiedeten Fassung:

- **Verlängerung der grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsvorschriften der §§ 5, 6, 7 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz GrEStG für (rechtsfähige) Personengesellschaften bis zum 31.12.2024**

Mit Wirkung zum 1.1.2024 treten wesentliche Teile des Gesetzes zur Modernisierung des Personen gesellschaftsrechts (MoPeG) in Kraft (insoweit verweisen wir auch auf unseren letzten Newsletter zum Immobiliensteuerrecht). Durch das MoPeG wird bei (rechtsfähigen) Personengesellschaften der bisher geltende Begriff des Gesamthandsvermögens durch das originäre Gesellschaftsvermögen ersetzt. Da im Grunderwerbsteuerrecht vorgesehene Begünstigungen teilweise auf den Begriff des Gesamthandsvermögens abstellen, ist umstritten, ob das MoPeG Einfluss auf die Anwendbarkeit dieser grunderwerbsteuerlichen Befreiungsvorschriften hat. Dies gilt im Besonderen für die äußerst praxisrelevanten Vergünstigungsvorschriften der §§ 5, 6 GrEStG. Diese erfassen vor allem Grundstücksübertragungen von einem Gesellschafter auf eine Personengesellschaft bzw. von einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter. Der aktuelle Gesetzentwurf sieht nun eine Regelung vor, nach der die Vorschriften der §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG auch für rechtsfähige Personengesellschaften zunächst einmal bis zum 31.12.2024 anwendbar bleiben.

- **Keine Anti-Fragmentierungs-Regelung bei der Anwendung der Zinsschranke gem. § 4h Einkommensteuergesetz (EStG)**

Soweit die Zinsaufwendungen den Zinsertrag übersteigen (sog. Nettozinsaufwand), ist dieser Nettozinsaufwand eines Betriebs grundsätzlich nur in Höhe von 30 % des steuerlichen EBITDA (sog. verrechenbares EBITDA) abzugsfähig. Aufgrund

der derzeit bestehenden Freigrenze von 3 Mio. € kombiniert mit dem niedrigen Zinsumfeld der vergangenen Jahre hat sich allerdings in vielen Fällen keine Zinsausgabenabzugsbeschränkung ergeben. Im Gesetzgebungsverfahren war zunächst beabsichtigt, durch die Einführung einer sog. Anti-Fragmentierungs-Regelung künftig mehrere Gesellschaften einer Unternehmensgruppe zu einem Betrieb zusammenzufassen und die Freigrenze von 3 Mio. € für diesen zusammengefassten Betrieb nur noch einmal zu gewähren. In diese Gruppenbetrachtung sollten alle Gesellschaften einbezogen werden, die einen gleichartigen Geschäftsbetrieb aufweisen und unter einer einheitlichen Leitung stehen. Dadurch wäre es künftig regelmäßig zu einer Beschränkung des steuerlichen Zinsausgabenabzugs gekommen. Die Anti-Fragmentierungs-Regelung wurde erfreulicherweise vor der Verabschiedung durch den Bundestag aus dem Gesetzentwurf gestrichen.

- **Keine Einführung der Zinshöhenschranke in § 41 EStG**

Grundsätzlich war im ursprünglichen Gesetzentwurf vorgesehen, eine sog. Zinshöhenschranke einzuführen. Danach sollten bei Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen nur Zinssätze bis zu zwei Prozentpunkte über dem Basiszins gem. § 247 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) abziehbar sein. Auch diese Regelung wurde aber inzwischen gestrichen, was genauso wie die Streichung der Anti-Fragmentierungs-Regelung sehr zu begrüßen ist. Beide Vorschriften hätten insbesondere für Immobilienkonzerne zu einer massiven Einschränkung des Zinsausgabenabzugs führen können.

- **Neuregelungen bei grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen**

Statt der zuvor genannten Zinshöhenschranke sieht der Gesetzentwurf für grenzüberschreitende Finanzierungsvereinbarungen insbesondere Neuregelungen zur Bestimmung des Fremdvergleichs vor.

Zum einen müssen inländische Darlehensnehmer für grenzüberschreitende Finanzierungsvereinbarungen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe glaubhaft machen, dass sie den Kapitaldienst (Zins und Tilgung) von Anfang an hätten leisten können und dass die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet wird. Gelingt dies nicht, wird der Zinsabzug vollständig versagt.

Zum anderen sind in derartigen grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen Zinsaufwendungen vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen, soweit sie höher sind als der Zinssatz, zu dem für den Steuerpflichtigen eine Finanzierung unter Zugrundelegung des Ratings der gesamten Unternehmensgruppe bei fremden Dritten möglich gewesen wäre. Im Einzelfall besteht aber für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, nachzuweisen, dass ein für den Darlehensnehmer aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht und damit bei der Bemessung des angemessenen Zinssatzes zu berücksichtigen ist.

- **Verbesserte Abschreibungsbedingungen für Wohngebäude**

Für Wohnzwecken dienende Gebäude, mit deren Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird, ist die Einführung einer degressiven AfA mit einem unveränderlichen Prozentsatz i. H. v. 6 % vom jeweiligen Buchwert (Restwert) zur Förderung des Wohnungsbaus vorgesehen. Das gilt auch für im Jahr der Fertigstellung angeschaffte Wohngebäude, wenn die Anschaffung aufgrund eines nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt.

- **Erhöhung der Bagatellgrenze für Stromlieferungen im Rahmen der erweiterten Grundstückskürzung**

Für Grundstücksunternehmen ist es seit dem Veranlagungsjahr 2021 für Zwecke der erweiterten Grundstückskürzung innerhalb bestimmter Grenzen unschädlich, neben Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung eigenen Grundbesitzes auch Einnahmen aus der Lieferung von Strom zu erzielen. Die Einnahmen aus der Lieferung von Strom müssen dabei entweder aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung von erneuerbaren Energien i. S. d. § 3 Nr. 21 Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder stammen. Diese Einnahmen sind selbst nicht gewerbesteuerlich begünstigt und durften bislang maximal 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes (Warmmiete) bezogen auf das Grundstücksunternehmen betragen. Diese Freigrenze soll durch das Wachstumschancengesetz nun ab dem Veranlagungsjahr 2023 auf 20 % erhöht werden.



HINWEIS: Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 24.11.2023 dem Wachstumschancengesetz in der am 17.11.2023 im Bundestag beschlossenen Fassung nicht zugestimmt und den Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat einberufen. Es bleibt damit abzuwarten, welche Änderungen sich noch ergeben. Sobald das Gesetz beschlossen ist, informieren wir Sie dazu auf unserer Website.

Photovoltaikanlagen und Immobilien: Steuerliche Erleichterungen – Stellungnahme der Finanzverwaltung

Durch das Jahressteuergesetz 2022 hat der Gesetzgeber in § 3 Nr. 72 Einkommensteuergesetz (EStG) ab dem 1.1.2022 eine Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen eingeführt. Mit Schreiben vom 17.7.2023 hat sich die Finanzverwaltung erstmals zu der neuen Befreiungsvorschrift geäußert.

Die Steuerfreiheit kann beansprucht werden, sofern die installierten Photovoltaikanlagen je Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft insgesamt höchstens eine installierte Bruttoleistung von 100 kW (peak) haben. Daneben ist eine weitere Grenze zu beachten:

- a) Bei Einfamilienhäusern und deren Nebengebäuden (z.B. Garagen oder Carports) sowie nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden darf die installierte Bruttoleistung max. 30 kW (peak) betragen.
- b) Bei sonstigen Gebäuden (z.B. Mehrfamilienhäusern mit einer Gewerbeeinheit) darf die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit nicht überschreiten.

Die Finanzverwaltung hat sich in einem Schreiben vom 17.7.2023 zu einigen Anwendungsfragen geäußert. Ausgewählte Aspekte des Schreibens stellen wir Ihnen nachfolgend vor:

- Die Steuerbefreiung gilt für **natürliche Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften**.
- Es ist nicht erforderlich, dass der Betreiber der Photovoltaikanlage auch **Eigentümer** der Immobilie ist.

- Auch der Gewinn aus der **Veräußerung** oder Entnahme der Photovoltaikanlage fällt unter die Steuerbefreiung.
- Bei der subjektbezogenen Obergrenze von insgesamt 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen handelt es sich um eine **Freigrenze** und nicht um einen Freibetrag. Wird die Grenze überschritten, sind damit sämtliche Einnahmen aus Photovoltaikanlagen steuerpflichtig.
- Ist ein Steuerpflichtiger (oder eine Mitunternehmerschaft) an einer (anderen) **Mitunternehmerschaft** beteiligt, sind die von der anderen Mitunternehmerschaft betriebenen Photovoltaikanlagen nicht anteilig bei der Prüfung der 100 kW (peak)-Grenze des Steuerpflichtigen (bzw. der Mitunternehmerschaft) zu berücksichtigen. (Hinweis: Die Finanzverwaltung hat sich in diesem Zusammenhang lediglich zu Mitunternehmerschaften, nicht aber zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften geäußert.)
- Die Grenzen von 30 kW (peak) für Einfamilienhäuser bzw. nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden und 15 kW (peak) je Einheit bei sonstigen Gebäuden gilt **objektbezogen** und nicht anlagebezogen. Wird bspw. auf einem Einfamilienhaus und der Garage jeweils eine Anlage mit einer maßgeblichen Leistung von 17 kW (peak) installiert, sind beide Anlagen nicht begünstigt, da die für die Gebäudeart zulässige Grenze von 30 kW (peak) überschritten wird.
- **Freiflächen-Photovoltaikanlagen** sind unabhängig von ihrer Größe nicht begünstigt.
- **Betriebsausgaben**, die im Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen der Photovoltaikanlage stehen, sind gem. § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar.
- Bei **vermögensverwaltenden Personengesellschaften** führte der Betrieb einer Photovoltaikanlage bisher grundsätzlich dazu, dass auch die Vermietungserträge der Gesellschaft in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert wurden (sog. gewerbliche Infektion). Dies hatte u. a. zur Folge, dass die Immobilie in das Betriebsvermögen eingelegt wurde und ab diesem Zeitpunkt (auch bei einem Verkauf nach Ablauf von zehn Jahren) steuerverstrickt war. Künftig haben Einkünfte und Entnahmen, die nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei sind, keine gewerbliche Infektion mehr zur Folge. Vermietungseinkünfte bleiben damit Vermietungseinkünfte und die Immobilie bleibt Privatvermögen. Die Gesetzesänderung soll laut Auffassung der Finanzverwaltung dazu führen, dass in Bestandsfällen eine **Zwangsentnahme** der Immobilie im

Jahr 2022 vom Betriebs- in das Privatvermögen erfolgt. Die Entnahme hat eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven zur Folge. Aus Vertrauensschutzgründen wird von einer Entnahme abgesehen, wenn die stillen Reserven bis zum 31.12.2023 aus anderen Gründen wieder steuerlich verstrickt werden.



FAZIT: Wenngleich einige der Ausführungen der Finanzverwaltung absolut zu begrüßen sind, wäre an mancher Stelle eine andere Positionierung wünschenswert gewesen. Dies betrifft z. B. die Tatsache, dass die Gesetzesänderungen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die eine Photovoltaikanlage betreiben, unter Umständen zu einer Zwangsentnahme und damit einhergehenden Aufdeckung der in der Immobilie enthaltenen stillen Reserven führen sollen. Hier-von betroffene Steuerpflichtige sollten kurzfristig über Strukturanpassungen nachdenken, um die (erneute) Verstrickung der stillen Reserven bis zum Jahresende zu gewährleisten. Gern stehen wir Ihnen für entsprechende Überlegungen oder auch sonstige Fragen zu diesem Themenbereich beratend zur Seite.

Erstattung der Grunderwerbsteuer nach der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs – Anzeigepflicht erfüllt?

Die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften löst häufig Grunderwerbsteuer aus. Für Zwecke der Überprüfung einer Steuerpflicht ist dem Finanzamt innerhalb von zwei Wochen eine Anzeige über den Übertragungsvorgang zu erstatten. Dass diese Anzeigepflicht eine große Bedeutung hat, wird insbesondere bei der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs deutlich. Die Erstattung der Grunderwerbsteuer setzt in dem Fall die fristgerechte und vollständige Anzeige des ursprünglichen Erwerbsvorgangs voraus. In diesem Zusammenhang hat der Bundesfinanzhof (BFH) ein erfreuliches Urteil gefällt.

Im Falle des Rückerwerbs des Eigentums eines zuvor veräußerten Grundstücks wird auf Antrag gem. § 16 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegan-

nen Erwerbsvorgang keine Grunderwerbsteuer festgesetzt oder eine bereits erfolgte Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang stattfindet. Dies gilt gleichermaßen, wenn Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften übertragen werden. Eine weitere Voraussetzung ist in dem Fall, dass der ursprüngliche Erwerbsvorgang fristgerecht und in allen Teilen vollständig gegenüber dem Finanzamt angezeigt wurde.

Neben dem Steuerschuldner ist grundsätzlich auch der Notar anzeigepflichtig. Die Pflichten sowohl des Notars als auch des Steuerschuldners sind jeweils innerhalb von zwei Wochen zu erfüllen, knüpfen jedoch für die verschiedenen Anzeigepflichtigen an verschiedene Ereignisse an und können deshalb zu unterschiedlichen Zeitpunkten beginnen.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 21.6.2023 seine frühere Rechtsprechung bestätigt, dass es für einen wirksamen Antrag auf Aufhebung einer Grunderwerbsteuerfestsetzung bzw. auf dessen Nicht-Festsetzung ausreicht, wenn einer von mehreren Anzeigeverpflichteten (Notar oder Steuerschuldner) seiner Anzeigepflicht ordnungsgemäß und fristgerecht nachgekommen ist. Somit wirkt die Anzeige des Notars auch für den Steuerschuldner. Ferner ist es nach Auffassung des BFH auch ausreichend, wenn der Notar die Anzeige zu einem Zeitpunkt einreicht, in dem die für ihn geltende Frist bereits abgelaufen ist, die Frist für den Steuerschuldner allerdings noch läuft. Auch in diesem Fall werde das Ziel der Anzeigepflicht erreicht, nämlich der Finanzverwaltung eine zeitnahe Prüfung des Erwerbsvorgangs zu ermöglichen.



FAZIT: Vor dem Hintergrund, dass den grund-erwerbsteuerlichen Anzeigepflichtigen in der letzten Zeit eine immer höhere Bedeutung zukommt, ist das Urteil des BFH sehr zu begrüßen. Dennoch sind die Anzeigepflichten vom Steuerpflichtigen unverändert zu erfüllen. Aufgrund der hohen Anforderungen an die Anzeigen, sowohl in zeitlicher als auch inhaltlicher Hinsicht, stellt es häufig eine große Herausforderung dar, die Anzeigen fristgerecht und ordnungsgemäß zu erstatten. Gern helfen wir Ihnen hierbei und bereiten die Anzeigen für Sie vor. Sprechen Sie uns einfach an.

Übertragung von Beteiligungsketten – Zweimal Grunderwerbsteuer auf dasselbe Grundstück

Mit gleichlautenden Ländererlassen vom 16.10.2023 hat sich die Finanzverwaltung zu der Zurechnung von Grundstücken im Fall von mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen geäußert. Die Auffassung bringt eine erhebliche Verschärfung mit sich und kann dazu führen, dass ein Grundstück für grunderwerbsteuerliche Zwecke innerhalb einer Unternehmensgruppe auf mehreren Ebenen zugerechnet wird. Dies kann bei Anteilsübertragungen doppelt Grunderwerbsteuer auslösen.

Grunderwerbsteuer fällt nicht nur beim Asset Deal an (§ 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz [GrEStG]), sondern kann auch bei der Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften (Share Deal) entstehen. Gehen bspw. innerhalb von zehn Jahren unmittelbar oder mittelbar mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzhaltenden Personen- oder Kapitalgesellschaft auf einen oder mehrere neue(n) Gesellschafter über, wird gem. § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG Grunderwerbsteuer ausgelöst. Ferner stellt auch die Vereinigung von mindestens 90 % der Anteile in der Hand eines Erwerbers einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar (§ 1 Abs. 3 GrEStG). Im Fall einer solchen Anteilsvereinigung wird ein Übergang des Grundstücks auf den Erwerber der Anteile fingiert.

Ob die Gesellschaft im Zeitpunkt der Anteilsübertragung Grundbesitz im grunderwerbsteuerlichen Sinne hält, ist häufig nicht ganz eindeutig. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen Anteile an oder innerhalb eine(r) Beteiligungskette übertragen werden. In den letzten Jahren hatte sich der Bundesfinanzhof (BFH) bereits mehrfach zu der Zurechnung von Grundstücken geäußert. Mit gleichlautenden Ländererlassen vom 16.10.2023 hat nun auch die Finanzverwaltung hierzu Stellung bezogen.

Zunächst hat sie die Rechtsprechung des BFH dahin gehend bestätigt, dass sich die Zurechnung eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft weder nach dem Zivilrecht noch nach wirtschaftlichen Grundsätzen richte. Maßgebend ist stattdessen allein die grunderwerbsteuerliche Zurechnung. In diesem Sinne soll einer Gesellschaft ein Grundstück gehören, wenn es ihr aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, Abs. 2, 3 oder

3a GrEStG fallenden und verwirklichten Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerlich zuzurechnen ist. Übertragungen i. S. d. § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG führen dagegen nicht zu einer Änderung der Zurechnung.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung soll allerdings im Fall einer Zurechnung des Grundstücks beim Gesellschafter infolge eines Vorgangs i. S. d. § 1 Abs. 3 bzw. 3a GrEStG die Zurechnung nicht beim zivilrechtlichen Grundstückseigentümer enden. Das bedeutet, dass ein und dasselbe Grundstück innerhalb einer Beteiligungskette für grunderwerbsteuerliche Zwecke auf mehreren Ebenen zugerechnet und damit bei einer Anteilsübertragung doppelt Grunderwerbsteuer ausgelöst werden kann.

Erschwerend hinzu kommt die Auffassung der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Zurechnung in Fällen des neu eingeführten § 16 Abs. 4a GrEStG (insoweit verweisen wir auch auf unseren zweiten Newsletter zum Immobiliensteuerrecht im vergangenen Jahr).

Exkurs:

Hintergrund des § 16 Abs. 4a GrEStG ist der unterschiedliche Entstehungszeitpunkt der Grunderwerbsteuer bei den einzelnen Tatbeständen. So fällt die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG mit der tatsächlichen Anteilsübertragung (Closing) an, während es bei der sog. Anteilsvereinigung i. S. d. § 1 Abs. 3 GrEStG auf den Abschluss des Anteilskaufvertrags (Signing) ankommt. Fallen – wie in der Praxis üblich – der Abschluss des Anteilskaufvertrags und die Anteilsübertragung zeitlich auseinander, wird somit zunächst Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 3 GrEStG im Zeitpunkt des Signings ausgelöst und schließlich ein weiteres Mal gem. § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG im Zeitpunkt des Closings. Eine dadurch entstehende doppelte Grunderwerbsteuerbelastung sollte durch die Einführung des § 16 Abs. 4a GrEStG geregelt werden. Danach wird unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG aufgehoben, wenn der Tatbestand des § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG verwirklicht wird.

Gemäß der gleichlautenden Ländererlasse soll mit der nach § 16 Abs. 4a GrEStG angeordneten Aufhebung der Steuerfestsetzung der zuerst verwirklichten Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 GrEStG die infolge der Anteilsvereinigung beim Erwerber erfolgte Zurechnung des Grundstücks nicht enden. Schlussendlich

würde in einem solchen Fall lediglich die Anteilsübertragung i. S. d. § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG besteuert, dem Erwerber der Anteile aber dennoch das Grundstück aufgrund der inzwischen aufgehobenen Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs. 3 GrEStG zugerechnet. Es wird damit regelmäßig zu einer doppelten Zurechnung eines Grundstücks innerhalb einer Beteiligungskette kommen – mit dem Risiko, dass bei einer nachfolgenden Übertragung auch doppelt Grunderwerbsteuer anfällt, zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung.



EMPFEHLUNG: Die gleichlautenden Ländererlasse führen zu einer deutlichen Verschärfung des ohnehin schon komplexen Grunderwerbsteuerrechts im Bereich der Share Deals. Bei Umstrukturierungen und Anteilsübertragungen innerhalb von Unternehmensgruppen ist damit künftig eine erhöhte Vorsicht geboten, um eine doppelte Entstehung von Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Da die gleichlautenden Ländererlasse in allen offenen Fällen anzuwenden sind, sollten auch vergangene Anteilsübertragungen dahin gehend überprüft werden, ob die Anzeigepflichten im Sinne der neuen Erlasse vollständig erfüllt wurden. Ferner empfehlen wir, gegen etwaige (Grundlagen-) Bescheide, in denen eine doppelte Zurechnung und/oder Besteuerung festgestellt wird, Einspruch einzulegen. Gerne sind wir Ihnen hierbei behilflich.

Keine erweiterte Kürzung bei geringfügiger gewerblicher Nebentätigkeit auf dem Weihnachtsmarkt

Um die Voraussetzungen der gewerbsteuerlichen Begünstigung zu erfüllen, sind dem Steuerpflichtigen hinsichtlich kürzungsunschädlicher Nebentätigkeiten strenge Grenzen seitens des Gesetzgebers gesetzt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nochmals klargestellt, dass selbst eine geringfügige Nebentätigkeit, die nicht unter eine der ausnahmsweise unschädlichen Tätigkeiten subsumiert werden kann, einen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot darstellt und in weiterer Folge die erweiterte Kürzung versagt wird.

Die erweiterte Grundstücks Kürzung wird als gewerbsteuerliche Begünstigungsvorschrift auf Antrag bei Unternehmen gewährt, die ausschließlich eigenen Grundbesitz („privilegierte Haupttätigkeit“) oder daneben eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen

oder Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen i. S. d. Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) errichten und veräußern („erlaubte Nebentätigkeiten“).

Die Erträge (insb. Mieteinnahmen) aus der Haupttätigkeit sind von der Gewerbesteuerpflicht befreit. Die Einkünfte aus den kürzungsunschädlichen Nebentätigkeiten führen zwar nicht zu einer Gewerbesteuerpflicht der Erträge aus der privilegierten Haupttätigkeit, sind für sich allerdings gewerbsteuerpflichtig.

Der BFH hat am 15.6.2023 entschieden, dass auch der Betrieb von vier Ständen auf einem Weihnachtsmarkt eines gemeinnützigen Vereins an drei Tagen im Jahr schädlich für die erweiterte Grundstücks Kürzung ist. Dies gilt trotz der Tatsache, dass der erzielte Gewinn gespendet wurde.

Die Tätigkeit falle nicht unter eine der ausnahmsweise unschädlichen Nebentätigkeiten. Nach Auffassung des BFH ergibt sich auch nichts Abweichendes daraus, dass die Aktivität auf dem Weihnachtsmarkt im Verhältnis zur grundstücksverwaltenden Tätigkeit äußerst geringfügig war. Eine ungeschriebene Bagatellgrenze, bei deren Unterschreiten die gewerbsteuerliche Begünstigung zu gewähren sei, existiere nicht.



HINWEIS: Das Urteil ist zur alten Rechtslage ergangen. Inzwischen hat der Gesetzgeber zumindest für Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit dem Mieter eine Bagatellgrenze eingeführt. Hinsichtlich anderer Einnahmen gilt aber weiterhin das strenge Ausschließlichkeitsgebot, wie das Urteil zeigt. Gewerbliche Vermieter sollten vor diesem Hintergrund begünstigte Vermietungstätigkeiten konsequent von den übrigen Tätigkeiten trennen und sie über unterschiedliche Gesellschaften erbringen. Gern unterstützen wir Sie bei der steuerlichen Strukturierung der Tätigkeiten.

Erweiterte Grundstückskürzung – Laderampe und Rolltore keine Betriebsvorrichtungen?

Neben dem im vorherigen Beitrag vorgestellten Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH), das das Ausschließlichkeitsgebot bei der Anwendung der erweiterten Kürzung sehr streng auslegt, gibt es auch erfreuliche Urteile zu der gewerbsteuerlichen Begünstigung. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat sich mit der Abgrenzung zwischen den für die erweiterte Kürzung grundsätzlich schädlichen Betriebsvorrichtungen sowie den Gebäudebestandteilen auseinandergesetzt. Eine Betriebsvorrichtung kann danach nur vorliegen, wenn das Gewerbe damit unmittelbar ausgeübt wird.

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 Voraussetzungen nicht mit Gewerbesteuer belastet.

Die Anwendung der gewerbsteuerlichen Begünstigung setzt u. a. voraus, dass nur eigener Grundbesitz verwaltet wird und insbesondere – vorbehaltlich der vor einiger Zeit eingeführten Bagatellgrenze – keine Betriebsvorrichtungen mitüberlassen werden. Die Frage, ob tatsächlich Betriebsvorrichtungen vorliegen oder es sich um (unschädliche) Gebäudebestandteile handelt, führt immer wieder zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung.

Das FG Düsseldorf hat sich in zwei Urteilen vom 24.2.2023 und 26.6.2023 mit genau dieser Abgrenzung auseinandergesetzt. Danach setzt der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraus, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben bzw. ausgeübt wird. Allein die Tatsache, dass eine Anlage für einen Betrieb nützlich oder notwendig oder ggf. gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist, soll noch nicht ausreichend für die Qualifikation als Betriebsvorrichtung sein. Für die Unterscheidung zwischen einem Gebäudebestandteil und einer Betriebsvorrichtung kommt es deshalb darauf an, ob der Gegenstand im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob er unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient.

Unter Anwendung dieser Grundsätze ist das FG Düsseldorf zu dem Ergebnis gekommen, dass Rolltore und am Gebäude angebrachte Laderampen – anders als frei stehende Rampen – bei Handelsunternehmen und anderen Betrieben wie etwa der Dienstleistungsbranche nicht als Betriebsvorrichtungen, sondern als Gebäudebestandteile zu qualifizieren sind. Auch bei einem Hallenboden handelt es sich nach Auffassung des FG Düsseldorf um einen Teil des Gebäudes. Daran ändert sich demnach auch dadurch nichts, dass der Boden besonders bearbeitet, hier geglättet, wurde.



HINWEIS: Die Frage zur Qualifikation als Betriebsvorrichtung ist häufig einzelfallabhängig, was zur Folge hat, dass es zu einer Vielzahl von Gegenständen keine gefestigte Rechtsprechung gibt. Vor diesem Hintergrund sind die Ausführungen des FG Düsseldorf sehr zu begrüßen. Sie verdeutlichen aber auch gleichzeitig die Komplexität dieser Thematik. Gerne prüfen wir Ihre Mietverträge und/oder Baubeschreibungen im Hinblick auf etwaige Risikopositionen für Betriebsvorrichtungen. Sprechen Sie uns einfach an.

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

HLB Dr. Stüeckmann und Partner mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

IHRE ANSPRECHPARTNER



Prof. Dr. Oliver Middendorf

Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Partner
middendorf@stueckmann.de
+49 40 822169034



Mike Rickermann

M.A., Steuerberater, Partner
rickermann@stueckmann.de
+49 521 2993395



Cathrin Zink

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



Florian Dotzki

M.Sc., Fachmitarbeiter Steuern
dotzki@stueckmann.de
+49 521 2993188

ZUKUNFT! GEMEINSAM! GESTALTEN!

KONTAKT & ANFRAGEN

HLB Stüeckmann Bielefeld

Elsa-Brändström-Straße 7
33602 Bielefeld
+49 521 299300

HLB Stüeckmann Hamburg

Versmannstraße 2
20457 Hamburg
+49 40 822169030

HLB Stüeckmann München

Lindwurmstraße 129
80337 München
+49 89 381566980

info@stueckmann.de
www.stueckmann.de

**Informationen zu unseren
für Sie durchgeführten und
geplanten Veranstaltungen
finden Sie unter:**

[https://www.stueckmann.de/
aktuelles/veranstaltungen/](https://www.stueckmann.de/aktuelles/veranstaltungen/)



Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben 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 Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Redaktionsschluss: 6.12.2023

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