Immobilien-steuerrecht

Für unsere Mandanten, Geschäftspartner und Unternehmen der Region

#2 2024

THEMA 1:
Jahressteuergesetz 2024

THEMA 2:
E-Rechnung: Was müssen Vermietungsunternehmen beachten?

THEMA 3:
Neue Rechtsprechung zur erweiterten Grundstücks-kürzung

HLB STÜCKMANN.

EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

auch in der zweiten Jahreshälfte haben wieder zahlreiche Urteile und Gesetzesänderungen für Spannung im Bereich des Immobiliensteuerrechts gesorgt.

Das Jahressteuergesetz 2024 wurde gerade Ende November im Gesetzgebungsverfahren beschlossen. Die darin enthaltenen Regelungen haben teilweise erhebliche Bedeutung für die Besteuerung von Immobilien. Eine Auswahl der wichtigsten Gesetzesänderungen stellen wir Ihnen zu Beginn dieser Ausgabe vor.

Neben dem diesjährigen Jahressteuergesetz beleuchten wir ebenfalls die Auswirkungen durch das Grundsteuergesetz NRW, das Anfang Juli dieses Jahres eingeführt wurde und eine ausgewogene Steuerbelastung sicherstellen soll.

Weiterhin stellen wir Ihnen die praktischen Konsequenzen der ab dem 1.1.2025 bevorstehenden Einführung der E-Rechnung für Immobilienunternehmen dar und wie sich Vermieter darauf vorbereiten müssen.

Darüber hinaus haben wir Ihnen eine Auswahl der aktuellen Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuer, dem Vorsteuerabzug bei der Lieferung von Mieterstrom und dem Dauerthema des Lastenaufzugs bzw. der Betriebsvorrichtung im Rahmen der erweiterten gewerbesteuerlichen Grundstückskürzung sowie weitere Urteile zusammengestellt.

Wir hoffen, dass für jeden von Ihnen etwas Interessantes dabei ist, und wünschen Ihnen viel Spaß bei der Lektüre.

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

Jahressteuergesetz 2024

In der letzten Ausgabe unseres Rundschreibens (1/2024) berichteten wir über den Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2024, der im Juni dieses Jahres veröffentlicht wurde. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens haben sich weitere wesentliche Änderungen ergeben, die sich auf das Immobiliensteuerrecht auswirken. Das Jahressteuergesetz 2024 wurde am 22.11.2024 im Bundesrat beschlossen.

Nachfolgend finden Sie eine Auswahl relevanter Themen des Jahressteuergesetzes 2024 mit Auswirkungen auf Immobilieninvestitionen:

- **Einfache gewerbesteuerliche Grundstückskürzung – tatsächlich gezahlte Grundsteuer maßgeblich**
  Aufgrund der Grundsteuerreform ist eine Anpassung der einfachen Grundstückskürzung für Zwecke der Gewerbesteuer notwendig geworden. Das Gewerbesteuergesetz (GewStG) sieht ab 2025 vor, dass anstelle einer pauschalen Kürzung auf Basis der Einheitswerte eine pauschale Kürzung auf Basis der Grundsteuerwerte vorzunehmen ist. Die Grundsteuerwerte werden jedoch nur im Bundesmodell bestimmt. Manche Bundesländer haben dagegen abweichende Grundsteuer-Ländermodelle, die ohne Ermittlung von Grundsteuerwerten auskommen. In diesen Fällen käme demnach eine einfache Grundstückskürzung zukünftig nicht mehr zur Anwendung. Das Jahressteuergesetz sieht deshalb vor, dass die Doppelbesteuerung von Grundsteuer und Gewerbesteuer durch Abzug der tatsächlich gezahlten Grundsteuer vom Gewerbeertrag vermieden werden soll.

- **Erhöhung der Freigrenze bei der Steuerbefreiung für Einnahmen aus Photovoltaikanlagen**
  Wie bereits in unserem letzten Rundschreiben(1/2024) berichtet, wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2022 für Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen eine Steuerbefreiung eingeführt. Diese ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Unter anderem darf die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage bei sonstigen Gebäuden (z. B. Mehrfamilienhäusern mit einer Gewerbeeinheit) 15 kW (peak) je Wohn- und Gewerbeeinheit nicht überschreiten. Diese Grenze wird zukünftig auf 30 kW (peak) erhöht. Die 30 kW (peak) gelten dann einheitlich für alle Gebäudearten.

- **Grunderwerbsteuer: Nachbehaltensfristen – kein passiver Verstoß durch Auslaufen der Übergangsregelung zum 31.12.2026**
  Das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) sieht unter bestimmten Voraussetzungen Steuerbefreiungen vor, soweit Grundstücksübertragungen von einem Gesellschafter auf eine Personengesellschaft bzw. von einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter erfolgen. Auch Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaften können begünstigt sein. Die Steuerbefreiung setzt eine partielle Beteiligungsidentität voraus und ist nur dann anzuwenden, wenn die relevanten Beteiligungen sich innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nicht vermindern. Das GrEStG knüpft dabei an den Begriff der „Gesamthand“ an.

  Das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) ist zum 1.1.2024 in Kraft getreten. Bei (rechtsfähigen) Personengesellschaften wurde der bisher geltende Begriff des Gesamthandsvermögens durch den Begriff des originären Gesellschaftsvermögens ersetzt. Da im Grunderwerbsteuerrecht vorgesehene Begünstigungen auf den Begriff des Gesamthandsvermögens abstellen, war unklar, ob das MoPeG Einfluss auf die Anwendbarkeit dieser grunderwerbsteuerlichen Befreiungsvorschriften hat.

  Mit dem Kreditzweitmarktförderungsgesetz (KrZwMGEG) vom 22.12.2023 hat der Gesetzgeber zuletzt eine dreijährige Übergangsregelung geschaffen, wodurch rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer weiterhin bis zum 31.12.2026 als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen behandelt werden. Allerdings blieb damit die Frage offen, welche steuerlichen Konsequenzen eintreten, wenn mit Ablauf des 31.12.2026 die gesetzlich geforderte Zehn-Jahres-Frist noch nicht verstrichen war.

  Die Gesetzesänderung sieht vor, dass insoweit keine Verletzung laufender Nachbehaltensfristen vorliegt. Die durch die Regelung gewonnene Rechtssicherheit ist zu begrüßen.

- **Grunderwerbsteuer: Zurechnung von Grundstücken für Zwecke der Ergänzungstatbestände nach § 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG**
  Bei der Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften kann Grunderwerbsteuer entstehen. Ob eine Gesellschaft im Zeitpunkt der Anteilsübertragung Grundbesitz im grunderwerbsteuerlichen Sinne hält, ist unter Umständen nicht eindeutig zu bestimmen. Gleichlautende Ländererlasse hatten in diesem Zusammenhang im vergangenen Jahr zu einer deutlichen Verschärfung des Grunderwerbsteuerrechts geführt. Danach sollte es möglich sein, dass ein Grundstück für grunderwerbsteuerliche Zwecke innerhalb einer Beteiligungskette mehreren Gesellschaften zugerechnet wird und somit bei Anteilsübertragungen bei der obersten Gesellschaft mehrfach Grunderwerbsteuer ausgelöst werden kann. Der Gesetzgeber regelt die Zurechnung von Grundstücken nun erstmals gesetzlich. Dadurch wird das Risiko einer doppelten Zurechnung von Grundstücken innerhalb von Beteiligungsketten entschärft.

» **HINWEIS: Der Bundestag hat am 18.10.2024 das Jahressteuergesetz 2024 beschlossen. Mit der Zustimmung des Bundesrates vom 22.11.2024 kann das Gesetz nun ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt verkündet werden.**

E-Rechnung: Was müssen Vermietungsunternehmen beachten?

Ab dem 1.1.2025 beginnt die stufenweise Einführung der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) in Deutschland. Zunächst müssen Unternehmen ab Januar 2025 den Empfang von E-Rechnungen sicherstellen. Ab dem 1.1.2027 besteht darüber hinaus eine Pflicht zur Ausstellung und Versendung von E-Rechnungen für bestimmte inländische Umsätze zwischen inländischen Unternehmen. Für kleinere Unternehmen gilt eine verlängerte Übergangsfrist bis zum 1.1.2028.

Mit dem Wachstumschancengesetz sind die Regelungen zur Ausstellung von Rechnungen für nach dem 31.12.2024 ausgeführte Umsätze neu gefasst worden. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 15.10.2024 Stellung genommen.

Rechnungen sind zukünftig elektronisch zu übermitteln (E-Rechnungen). Dies schließt den E-Mail-Versand ein. Darüber hinaus ist die Bereitstellung mittels elektronischer Schnittstelle oder als Download über ein Kundenportal möglich. Ab dem 1.1.2025 besteht

kein Anspruch mehr darauf, von seinen Lieferanten **Eingangsrechnungen** in alternativen Formaten zur Verfügung gestellt zu bekommen (bspw. im PDF-Format). Unternehmen müssen somit ab dem 1.1.2025 E-Rechnungen empfangen können. Die Pflicht zur Empfangsbereitschaft von E-Rechnungen gilt ohne Übergangsfrist. Deshalb müssen auch Vermieter ab dem 1.1.2025 technisch darauf vorbereitet sein, E-Rechnungen zu empfangen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird zwar kein gesondertes E-Mail-Postfach für den Empfang der E-Rechnung benötigt, aus praktischen Gründen kann dies jedoch empfehlenswert sein. Zudem muss die Archivierung der E-Rechnungen im Sinne der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) gewährleistet werden.

Für **Ausgangsrechnungen** gelten hingegen Übergangsfristen. Die Pflicht zur Ausstellung und zum Versand von E-Rechnungen setzt für die meisten Unternehmen erst zum 1.1.2027 ein. Für Unternehmen, deren Umsätze 800.000 € im Vorjahr (und damit dem Jahr 2026) nicht überschritten haben, gilt eine verlängerte Übergangsfrist bis zum 1.1.2028.

Vermieter, die Immobilien **steuerfrei** vermieten (z. B. Wohnungsvermietung), sind von der Pflicht zur Ausstellung von E-Rechnungen ausgenommen. Jedoch ist zu beachten, dass sie trotzdem als umsatzsteuerlicher Unternehmer den Empfang von E-Rechnungen (z. B. von Handwerkern) gewährleisten müssen.

Sofern die Immobilie umsatzsteuerpflichtig vermietet wird und **Dauerrechnungen** ausgestellt werden, muss ab dem 1.1.2027 bzw. 1.1.2028 bei Neuvermietungen für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt werden. Das Gleiche gilt, wenn der **Mietvertrag selbst als Rechnung** anzusehen ist.

Für vor dem 1.1.2027 erteilte Dauerrechnungen, die keine E-Rechnungen sind, und als E-Rechnungen erteilte Dauerrechnungen bedarf es einer Aktualisierung immer erst dann, wenn sich Rechnungspflichtangaben (bspw. die Höhe der Miete) geändert haben. Dabei ist ein explizierter Hinweis auf das Vorliegen einer Dauerrechnung oder den zugrunde liegenden Vertrag, aus dem hervorgeht, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt, anzufügen.

Auch **Unternehmer mit Sitz im Ausland**, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit als im Inland ansässig zu behandeln und damit nach Ansicht der Finanzverwaltung zum Empfang und der späteren Ausstellung von E-Rechnungen verpflichtet.

Neben der jetzigen Empfangsbereitschaft ist vorgesehen, dass die E-Rechnungen im Rahmen eines noch einzuführenden gesetzlichen Meldesystems über E-Rechnungsplattformen zu übermitteln sind.

» **HINWEIS: Ab dem 1.1.2025 beginnt die erste Phase der Einführung der E-Rechnung. Ab 2027 bzw. für kleine Unternehmen ab 2028 müssen Ausgangsrechnungen als E-Rechnung erstellt werden. Mit einem aktuellen Schreiben der Finanzverwaltung werden erste auch für Vermieter relevante Fragen geklärt. Bei Fragen zur E-Rechnung stehen wir Ihnen gerne beratend zur Seite.**

Vorsteuerabzug bei Lieferung von Mieterstrom

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied am 17.7.2024, dass die Lieferung von sog. Mieterstrom an Wohnungsmieter als eigenständige Hauptleistung zu qualifizieren ist. Diese Einstufung ermöglicht es Vermietern und Wohnungsbaugesellschaften, die Vorsteuer aus den Kosten für Photovoltaikanlagen abzuziehen. Die Entscheidung des BFH weicht deutlich von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung ab.

Der BFH hat sich am 17.7.2024 mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von sog. Mieterstrom befasst. Hierbei handelt es sich um Strom, den der Vermieter von Wohnraum über eine Photovoltaikanlage selbst erzeugt und an seine Mieter gegen Entgelt abgibt. Bisher wurde die Auffassung vertreten, dass diese Stromlieferungen als unselbstständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien (Wohnungs-)Vermietung gelten.

Der BFH hat nun klargestellt, dass Mieterstrom als eigenständige, steuerpflichtige Leistung betrachtet werden muss. Durch das Energiewirtschaftsgesetz (EnWG), das den Mietern das Recht einräumt, ihre Stromlieferanten auszuwählen, wird die Bindung der

Stromlieferung an das Mietverhältnis aufgehoben. Folglich können Vermieter die Vorsteuer aus ihren Investitionen in Photovoltaikanlagen geltend machen.

Die Auswirkungen der Entscheidung des BFH sind für Vermieter und Wohnungsbaugesellschaften von großer Relevanz. Durch den Vorsteuerabzug können die Anschaffungskosten für Photovoltaikanlagen signifikant gesenkt werden, was die Rentabilität dieser Investitionen grundsätzlich erhöht. Dies gilt jedenfalls für solche Fälle, in denen der Nullsteuersatz nicht zur Anwendung kommt.

» **HINWEIS: Vermieter sollten die steuerlichen Implikationen, die sich aus dieser Entscheidung des BFH vom 17.7.2024 ergeben, sorgfältig prüfen. Mit Verweis auf die bisherige Verwaltungsauffassung kann die Stromlieferung zunächst weiterhin als Nebenleistung zur Vermietungsleistung behandelt werden.**

Grunderwerbsteuer: Enge Auslegung der Voraussetzungen für die Konzernklausel durch den BFH

Bei Umstrukturierungen innerhalb eines Unternehmensverbundes stellt Grundbesitz häufig ein Hindernis dar, weil mit der Umstrukturierung verbundene Grundstücksübertragungen grundsätzlich Grunderwerbsteuer auslösen. Unter gewissen Voraussetzungen sind sog. Konzernumstrukturierungen allerdings nach § 6a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) begünstigt und von der Grunderwerbsteuer befreit. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Voraussetzungen dieser Regelung nun in einem aktuellen Beschluss eng ausgelegt und die Anwendung der Begünstigung im zugrunde liegenden Fall versagt.

Bei bestimmten Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns (z. B. Verschmelzung, Ausgliederung, Abspaltung) wird die Grunderwerbsteuer nicht erhoben, wenn an der Umstrukturierung ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Weitere Voraussetzung ist, dass 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.

Es ist mittlerweile ständige Rechtsprechung des BFH, dass in Fällen, in denen eine beteiligte Gesellschaft im Rahmen der Umstrukturierung erlischt oder neu entsteht, die Vor- und Nachbehaltensfristen nur insoweit eingehalten werden müssen, als sie aufgrund eines begünstigten Umstrukturierungsvorgangs auch eingehalten werden können.

Gliedert eine Gesellschaft bspw. Vermögen, zu dem Grundbesitz gehört, auf eine andere Gesellschaft aus, die erst im Zuge der Ausgliederung gegründet wird (sog. Ausgliederung zur Neugründung), ist die Vorbehaltensfrist nicht einzuhalten, weil die Gesellschaft erst durch den Umstrukturierungsvorgang entstanden ist. Dieser Auffassung hat sich inzwischen auch die Finanzverwaltung angeschlossen.

Zuletzt waren vermehrt Fallkonstellationen Gegenstand der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, in denen die übernehmende Gesellschaft dagegen bereits vor der Umwandlung gegründet wurde und erst kurze Zeit später das Vermögen im Rahmen der Umwandlung übernommen hat. Die Finanzgerichte haben in diesen Fällen mehrheitlich die Anwendung des § 6a GrEStG abgelehnt, da die Gesellschaft nicht erst im Zuge der Umwandlung neu gegründet wurde und damit die Vorbehaltensfrist theoretisch hätte eingehalten werden können.

In unserem Rundschreiben 1/2023 berichteten wir über ein Urteil des Finanzgerichts (FG) München, in dem die Anwendung der grunderwerbsteuerlichen Begünstigung versagt wurde, obwohl nur wenige Monate zwischen Gesellschaftsgründung und Übernahme des Vermögens lagen.

Der BFH hat sich nun in einem Beschluss vom 3.5.2023 der Auffassung des FG München angeschlossen. Auch nach Ansicht des BFH muss die fünfjährige Vorbehaltensfrist in derartigen Fällen, in denen die Gesellschaft nicht im Rahmen der Umstrukturierung neu entsteht, eingehalten werden.

» **FAZIT: Zwei wirtschaftlich miteinander vergleichbare Fälle (Ausgliederung auf eine kurz zuvor gegründete Gesellschaft und Ausgliederung zur Neugründung) – einmal mit und einmal ohne Grund-**

erwerbsteuer. Der Beschluss des BFH zeigt, dass Umstrukturierungen im Konzern sehr gut geplant werden sollten. Gern unterstützen wir Sie hierbei.

Verlängerung der grunderwerbsteuerlichen Nachbehaltensfristen für Grundstücksübertragungen vor dem 1.7.2021?

Das Grunderwerbsteuerrecht wurde durch die Reform im Jahr 2021 deutlich verschärft. Neben der Einführung eines neuen Ergänzungstatbestandes für die Übertragung von Anteilen an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften wurden vor allem die zur Tatbestandsverwirklichung erforderlichen Beteiligungsschwellen von 95 % auf 90 % herabgesetzt und die grunderwerbsteuerlichen Haltefristen von fünf auf zehn bzw. 15 Jahre verlängert. Fraglich ist dabei immer wieder die grunderwerbsteuerliche Beurteilung sog. Übergangsfälle.

In einem kürzlich beendeten Verfahren vor dem Finanzgericht (FG) Düsseldorf stritten die Beteiligten über die Nachbehaltensfrist im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung für im Jahr 2018 erfolgte Grundstücksübertragungen zwischen zwei Personengesellschaften.

Überträgt eine Personengesellschaft ein Grundstück auf eine andere Personengesellschaft, wird die Grunderwerbsteuer grundsätzlich nicht erhoben, soweit an beiden Gesellschaften dieselben Gesellschafter beteiligt sind. Dabei sind gewisse Vor- und Nachbehaltensfristen einzuhalten. So entfällt die Steuerbefreiung bspw. rückwirkend, soweit sich der Anteil der Gesellschafter an der erwerbenden Personengesellschaft innerhalb der Nachbehaltensfrist vermindert. Sowohl die Vor- als auch die Nachbehaltensfristen wurden im Rahmen der Grunderwerbsteuerreform von fünf auf zehn Jahre verlängert.

Die im Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) seinerzeit aufgenommenen Übergangsregelungen sehen u. a. vor, dass die neuen verlängerten Behaltensfristen erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden sind, die nach dem 30.6.2021 verwirklicht wurden. Gleichzeitig regelt eine weitere Übergangsregelung, dass die neuen zehnjährigen Vor- und Nachbehaltensfristen nicht anzuwenden sind, sofern die bisherigen fünfjährigen Fristen bereits vor dem 1.7.2021 abgelaufen sind.

Die Finanzverwaltung geht im Umkehrschluss davon aus, dass sich etwaige am 1.7.2021 noch nicht abgelaufene Fristen automatisch auf zehn Jahre verlängern. Sie wendet damit im Widerspruch zu der zuerst genannten Übergangsregelung die zehnjährige Nachbehaltensfrist auch auf Erwerbsvorgänge an, die bereits (innerhalb von fünf Jahren) vor dem 1.7.2021 verwirklicht wurden.

Das FG Düsseldorf ist dieser Auffassung nun mit Beschluss vom 9.9.2024 entgegengetreten. Demnach gilt die zehnjährige Nachbehaltensfrist nur für Erwerbsvorgänge, die nach dem 30.6.2021 verwirklicht wurden. Dass bereits vorher erfolgte Übertragungen unter die gesetzlichen Neuregelungen fallen, sei nach dem Sinn und Zweck der Übergangsregelungen nicht gewollt gewesen.

» **FAZIT: Es ist zu begrüßen, dass sich das FG Düsseldorf in dem ersten gerichtlichen Verfahren zu dem vermeintlichen Widerspruch der Übergangsregelungen zugunsten des Steuerpflichtigen positioniert. Zu hoffen bleibt nun, dass sich auch der Bundesfinanzhof (BFH) dieser Rechtsauffassung anschließen und der Auffassung der Finanzverwaltung entgegentreten wird. Wenn Sie Fragen rund um das Thema der grunderwerbsteuerlichen Vor- und Nachbehaltensfristen haben, sprechen Sie uns einfach an.**

Erweiterte Grundstückskürzung – Mitvermietung eines Lastenaufzugs unschädlich?

Die gewerbesteuerliche Begünstigung führt immer wieder zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung, wie die folgenden drei Beiträge zeigen. In diesem ersten Beitrag stellen wir ein erfreuliches Urteil des Finanzgerichts (FG) Münster vor, in dem sich das Gericht mit der Mitvermietung von für die erweiterte Kürzung grundsätzlich schädlichen Betriebsvorrichtungen auseinandergesetzt hat. Es ist in seinem Urteil zu dem Ergebnis gekommen, dass die Mitvermietung eines Lastenaufzugs in dem zugrunde liegenden Fall die Inanspruchnahme der gewerbesteuerlichen Begünstigung nicht ausschließt.

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 gewerbesteuerlichen Begünstigung setzt u. a. voraus, dass nur eigener Grundbesitz verwaltet wird und insbesondere – vorbehaltlich der ab dem Veranlagungsjahr 2021 anwendbaren Bagatellgrenze – keine Betriebsvorrichtungen mitüberlassen werden. Die Frage, ob eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vorliegt, führt in der Praxis immer wieder zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung.

In unserem letzten Rundschreiben (1/2024) haben wir bereits ein Urteil des FG Schleswig-Holstein vorgestellt, in dem dieses entschieden hatte, dass die Mitvermietung eines Lastenaufzugs in einem Einkaufszentrum der erweiterten Kürzung nicht entgegenstand.

Auch das FG Münster hatte nun über die Rechtsfrage zu entscheiden, ob die erweiterte Grundstückskürzung aufgrund der Mitvermietung eines Lastenaufzugs zu versagen sei (Urteil vom 28.8.2024). Es kam ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die Überlassung des Lastenaufzugs in dem zugrunde liegenden Fall als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung anzusehen und damit unschädlich für die Anwendung der gewerbesteuerlichen Begünstigung sei.

Nach Auffassung des Gerichts kommt es für die Beurteilung, ob die Mitvermietung einer Betriebsvorrichtung zwingend notwendig ist, darauf an, ob die Überlassung der Betriebsvorrichtung bei dem Abschluss vergleichbarer Mietverträge als zwingend notwendig im Sinne von unentbehrlich angesehen wird. Nicht relevant sei demnach, ob die Überlassung der Betriebsvorrichtung auch bei einer hypothetisch anderweitigen Gebäudenutzung als unentbehrlich anzusehen wäre. Entscheidend für die Beurteilung sind schlussendlich immer die Umstände des Einzelfalls, wie das FG darstellt.

Das Urteil ist sehr zu begrüßen. Es bleibt allerdings abzuwarten, ob sich der Bundesfinanzhof (BFH) der Auffassung des FG Münster anschließen wird. Das FG hat zwar keine Revision zugelassen, die Finanzverwaltung hat sich dagegen allerdings mit einer Nichtzulassungsbeschwerde an den BFH gewendet.

» **HINWEIS: Zu beachten ist, dass das Urteil die alte Rechtslage betrifft. Durch die Einführung gewisser Bagatellgrenzen wurde die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung inzwischen etwas erleichtert, führt aber immer noch regelmäßig zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung. Immobilieninvestitionen sollten daher weiterhin sorgfältig geplant werden. Gern sind wir Ihnen dabei behilflich.**

Verschaffung von Dienstleistungen als schädliche Nebentätigkeit bei der erweiterten Grundstückskürzung

Für die Inanspruchnahme der gewerbesteuerlichen Begünstigung gelten strenge Voraussetzungen. So darf z. B. grundsätzlich nur eigener Grundbesitz überlassen werden. In einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) ist einer Gesellschaft nun die Erbringung unzulässiger Nebentätigkeiten zum Verhängnis geworden. Diese bestanden darin, dass der Vermieter den Mietern zum Abschluss eines Dienstleistungsvertrags verholfen hatte.

Die erweiterte Grundstückskürzung wird 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 Gewerbesteuer befreit. Die Einkünfte aus den kürzungsunschädlichen Nebentätigkeiten führen zwar nicht zu einer Gewerbesteuerpflicht der Erträge aus der privilegierten Haupttätigkeit, sind für sich allerdings gewerbesteuerpflichtig. Alle weiteren Tätigkeiten („schädliche Nebentätigkeiten“) führen – vorbehaltlich der mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2021 eingeführten Bagatellgrenzen – grundsätzlich zur Versagung der erweiterten Grundstückskürzung.

Der BFH hat mit Urteil vom 13.6.2024 die Inanspruchnahme der gewerbesteuerlichen Begünstigung mit der Begründung versagt, dass der Vermieter eine schädliche Nebentätigkeit erbringt. Der Vermieter

hatte seniorengerechte Appartements vermietet und seinen Mietern zum Abschluss von während der Mietlaufzeit unkündbaren Dienstleistungsverträgen deutlich unterhalb des Marktpreises verholfen. Gleichzeitig belief sich die Miete für die Wohnungen auf mehr als das Doppelte der ortsüblichen Miete für vergleichbare Wohnungen. Die Dienstleistungen (z. B. Reinigungsleistungen, Fahrdienste, Wechsel und Reinigung von Handtüchern und Bettwäsche) wurden dabei von einer beteiligungsidentischen Gesellschaft erbracht.

Aufgrund der Umstände im Sachverhalt ging der BFH davon aus, dass die Miete nicht nur auf die Überlassung der Wohnungen entfiel, sondern auch die Verschaffung des preisgünstigen Dienstleistungsvertrags abdeckte. Letzteres stelle nach Ansicht des Gerichts keine zwingend notwendige Nebentätigkeit einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung dar und sei damit schädlich für die Inanspruchnahme der erweiterten Grundstückskürzung.

» **EMPFEHLUNG: Das Urteil zeigt erneut, wie wichtig es ist, die begünstigten Vermietungstätigkeiten konsequent von den übrigen Tätigkeiten zu trennen. Dabei ist insbesondere auch darauf zu achten, dass die vereinbarten Preise für die Vermietungsleistungen und die sonstigen Leistungen jeweils fremdüblich sind. Gern unterstützen wir Sie bei der steuerlichen Strukturierung der Tätigkeiten.**

Keine erweiterte Kürzung für die Überlassung von Grundbesitz innerhalb eines Organkreises

Im Fall einer ertragsteuerlichen Organschaft werden die steuerlichen Ergebnisse der Organgesellschaften auf Ebene des Organträgers zusammengerechnet und sodann bei diesem der Besteuerung unterworfen. Aufgrund dieser Konsolidierung beim Organträger gleichen sich Aufwand und Ertrag aus Geschäftsbeziehungen innerhalb des Organkreises grundsätzlich aus. Mit dieser Begründung hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die erweiterte Grundstückskürzung bei einer organkreisinternen Überlassung von Grundbesitz zu versagen ist. Dies gilt auch dann, wenn die anmietende Gesellschaft den Grundbesitz an organkreisexterne Mieter weitervermietet.

Für gewerbesteuerliche Zwecke gelten die Organgesellschaften als Betriebsstätte des Organträgers. Dennoch sind die Gewerbeerträge der Organgesellschaften und des Organträgers zunächst getrennt zu ermitteln. Damit sind auch die Voraussetzungen für die erweiterte Grundstückskürzung für jede Gesellschaft gesondert zu prüfen.

Im Anschluss werden die getrennt ermittelten Gewerbeerträge auf Ebene des Organträgers zusammengerechnet. Zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung sind dabei gewisse Korrekturen vorzunehmen. So fällt bspw. der Mietaufwand aus einer Vermietung innerhalb des Organkreises nicht unter die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen, da der Aufwand bereits durch die Mieterträge der vermietenden Gesellschaft ausgeglichen wird. Folglich verbleibt bei konsolidierter Betrachtung kein Aufwand, der hinzugerechnet werden könnte.

Mit ebendieser Begründung, dass sich die Mieterträge und Mietaufwendungen bei Nutzungsüberlassungen innerhalb der Organschaft neutralisieren, hat der BFH in der Vergangenheit bereits die Inanspruchnahme der erweiterten Grundstückskürzung für den Mietertrag der vermietenden Gesellschaft versagt. Es sei demnach nicht sachgerecht, die Mieterträge durch die Anwendung der gewerbesteuerlichen Begünstigung zu kürzen, während sich die Mietaufwände steuerlich mindernd auswirken.

Am 11.7.2024 hat der BFH die bisherige Rechtsprechung bestätigt und entschieden, dass es auch nicht darauf ankomme, ob der Grundbesitz organkreisintern genutzt wird oder ob die anmietende Gesellschaft den Grundbesitz an außerhalb des Organkreises stehende Dritte weitervermietet (sog. Weitervermietungsmodell).

Im Ergebnis sind die Nutzungsüberlassungen von Grundbesitz unter Organgesellschaften damit nachteilig im Vergleich zu solchen zwischen nicht organschaftlich verbundenen Schwesterkapitalgesellschaften. Bei Letzteren könnte unter sonst gleichen Voraussetzungen die erweiterte Grundstückskürzung in Anspruch genommen werden. Diese Ungleichbehandlung sei gemäß der Auffassung des BFH allerdings vertretbar, da es sich hierbei um nicht vergleichbare Sachverhalte handele.

FAZIT: Wieder ein Urteil zur erweiterten Kürzung – dieses Mal allerdings in einem etwas anderen Kontext. Die eigentlichen Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen Begünstigung waren im Urteilsfall unstreitig erfüllt. Dafür scheiterte die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung aber an den Besonderheiten der gewerbesteuerlichen Organschaft. Das Potenzial für Diskussionen mit der Finanzverwaltung rund um das Thema der gewerbesteuerlichen Begünstigung nimmt nicht ab. Sofern Sie Fragen hierzu haben, sprechen Sie uns einfach an.

Grundsteuer 2025 – Langsam wird es ernst!

Nordrhein-Westfalen hat am 5.7.2024 ein eigenes Grundsteuergesetz beschlossen, das Immobilienbesitzern ermöglicht, einen niedrigeren Grundsteuerwert nachzuweisen. Zudem gestattet es den Kommunen, unterschiedliche Hebesätze für Wohn-, Nichtwohn- und baureife Grundstücke festzulegen. Ziel ist es, eine ausgewogene Steuerlast sicherzustellen und baureife Grundstücke höher zu besteuern. Hierzu hat das nordrhein-westfälische Finanzministerium steuerneutrale Hebesätze veröffentlicht, die den Entscheidern in den Kommunen als Anhaltspunkte dienen sollen.

Die Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen hat über ihre Finanzämter für rund 6,4 Millionen wirtschaftliche Einheiten nahezu alle Grundsteuerwertfeststellungen und -messbescheide erlassen. Damit sind die Grundlagen für die Grundsteuererhebung zum 1.1.2025 gelegt.

Nun liegt es an den Städten und Gemeinden, ihre Hebesätze im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben festzulegen und die Grundsteuer zu erheben. Dafür hat das Land Nordrhein-Westfalen die Grundsteuer-Hebesätze berechnet, die den Entscheidern in den Kommunen als Anhaltspunkte dienen, wenn sie die Grundsteuereinnahmen insgesamt auf einem stabilen Niveau halten wollen. Das bedeutet nicht, dass die Höhe der zu zahlenden Grundsteuer für jeden Bürger und jedes Unternehmen gleich bleibt!

Das Bundesland Nordrhein-Westfalen hat sich für die Möglichkeit von differenzierten Grundsteuer-Hebesätzen ausgesprochen und am 5.7.2024 ein eigenes Grundsteuergesetz erlassen, das das bundeseinheitliche Grundsteuergesetz ergänzt. Städte und Gemeinden erhalten ein Wahlrecht, entweder einen einheitlichen neutralen Grundsteuer-Hebesatz für alle Grundstücke festzulegen oder alternativ auf die Anwendung von differenzierten Hebesätzen für Wohngrundstücke bzw. Nichtwohngrundstücke zu setzen.

Zudem kann eine Gemeinde die Grundstücksgruppe „Baureife Grundstücke“ bestimmen und für diese einen gesonderten Hebesatz (Grundsteuer C) festsetzen. Dieser ist für alle in der Gemeinde liegenden baureifen Grundstücke einheitlich und höher festzusetzen als die Hebesätze für Nichtwohn- und Wohngrundstücke. Die Möglichkeit der höheren Besteuerung baureifer Grundstücke soll zum einen spekulative Grundstückshaltungen verteuern und zum anderen finanzielle Anreize setzen, auf baureifen Grundstücken tatsächlich Wohnraum zu schaffen.

Im Übrigen ermöglicht das Gesetz, einen niedrigeren gemeinen Wert des Grundstücks nachzuweisen. Dazu ist ein Sachverständigengutachten erforderlich, das einen um 40 % niedrigeren Wert gegenüber dem festgesetzten Grundsteuerwert belegt. Alternativ kann der niedrigere Grundstückswert auch durch einen tatsächlich gezahlten Kaufpreis innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag nachgewiesen werden.

HINWEIS: Es sollte generell gegen einen Grundsteuerwert-Bescheid fristgerecht Einspruch eingelegt werden, um ggf. gegen den Bescheid vorgehen zu können. Dies gilt insbesondere dann, wenn das Grundstück zu hoch bewertet wurde. Eine Begründung des Einspruchs kann nachgereicht werden. Falls ein Einspruch aufgrund abgelaufener Fristen nicht mehr möglich ist, kann ein Antrag auf Wertfortschreibung gestellt werden.

Keine erbschaft- und schenkungsteuerliche Begünstigung für ein Parkhaus

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied am 28.2.2024, dass ein Parkhaus erbschaftsteuerlich nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen darstellt. Die Ausführungen in dem Urteil führen

dazu, dass auch für Grundstücke oder Grundstücksteile von Beherbergungsbetrieben, anders als bislang von der Finanzverwaltung vertreten, im Erb- oder Schenkungsfall keine Begünstigung zu gewähren wäre.

Der BFH hatte am 28.2.2024 darüber zu entscheiden, ob ein verpachtetes Parkhaus erb- und schenkungsteuerlich begünstigtes Vermögen darstellt oder ob es sich hierbei um steuerschädliches Verwaltungsvermögen handelt. Hintergrund ist, dass Betriebsvermögen grundsätzlich im Erb- oder Schenkungsfall begünstigt, also (teilweise) steuerbefreit übertragen werden kann. Dies gilt jedoch nicht für das sog. Verwaltungsvermögen, das für den übertragenen Betrieb grundsätzlich nicht notwendig und demnach nicht begünstigt ist. Beispiele für Verwaltungsvermögen sind Anteile an Kapitalgesellschaften unter 25 %, Kunstgegenstände, Wertpapiere, Zahlungsmittel, Forderungen und Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke bzw. Grundstücksteile.

Im zu entscheidenden Fall hatte der Erblasser seinem Erben zu Lebzeiten ein Parkhaus verpachtet, in dem dieser wiederum Dritten Parkplätze gegen Entgelt zur Nutzung überlassen hatte. Der Erblasser erzielte als Verpächter aus der Überlassung gewerbliche Einkünfte, genau wie sein Pächter und Erbe aus der Vermietung der Parkplätze. Die Finanzverwaltung sah in dem Parkhaus schädliches Verwaltungsvermögen, für das eine erb- und schenkungsteuerliche Verschonung nicht gewährt werden kann. Der BFH hat diese Sichtweise nun bestätigt.

Bei der Frage der Begünstigung des Parkhauses war nicht isoliert auf die Verpachtung des Parkhauses an den Erben, sondern auf die Überlassung der Parkplätze durch den Erben an die Nutzer abzustellen. Bei der Überlassung der Parkplätze handelt es sich nach Auffassung des BFH um die nicht begünstigte Nutzungsüberlassung von Grundstücksteilen an fremde Dritte. Für die Richter unerheblich war, dass es sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen um einen Gewerbebetrieb handelt. Ebenso würden das Vorhandensein eines gewerblichen Leistungsbündels oder häufige Mieterwechsel nicht zu einer abweichenden Beurteilung führen. Die Vermietung des Parkhauses fällt somit nach Auffassung des BFH im Ergebnis nicht unter die gesetzlich normierten Rückausnahmen von Verwaltungsvermögen.

Die letztgenannten Punkte führen dazu, dass auch bei Beherbergungsbetrieben (Hotels, Pensionen, Campingplätzen) die zur Nutzung überlassenen Grundstücksteile (Hotel-, Pensionszimmer, Campingparzellen) nach dem Willen des Gesetzgebers nicht begünstigt wären. Im Ergebnis wären Übertragungen von Beherbergungsbetrieben im Wege der Schenkung oder Erbschaft nicht mehr begünstigt. Diese Sichtweise geht deutlich weiter als die Ansicht der Finanzverwaltung, die in den Erbschaftsteuer-Erlassen Beherbergungsbetriebe bislang immer als begünstigtes Vermögen behandelt. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung das Urteil des BFH in der Praxis umsetzen wird.

» **HINWEIS: Das Urteil des BFH vom 28.2.2024 zieht eine scharfe Trennlinie bei den zur Nutzung überlassenen Grundstücken und Grundstücksteilen und den wenigen ausdrücklich normierten Rückausnahmen. Jedenfalls im Hinblick auf die Beherbergungsbetriebe bedeutet dies eine deutliche Verschärfung. Die hiermit einhergehende Rechtsunsicherheit kann wohl letztlich nur durch eine Klarstellung des Gesetzgebers wieder beseitigt werden. Da die Kläger Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BFH eingelegt haben, hat das Bundesverfassungsgericht nun Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.**

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

HLB Dr. Stückmann 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

Juliette Gill, LL.M.
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin, Rechtsanwältin
gill@stueckmann.de
+49 521 29934205

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!

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: 27.11.2024

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

KONTAKT & ANFRAGEN

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

HLB Stückmann Hamburg
Versmannstraße 2
20457 Hamburg
+49 40 822169030

HLB Stückmann 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/