

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de

Kürzel	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
Me/VJ – S 07/22	+49 30 27876-530	+49 30 27876-799	johrden@dstv.de	14.04.2022

Entwurf gleich lautender Erlasse zu Anwendungsfragen des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG in der Fassung des Fondsstandortgesetzes (FoStoG)

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

vielen Dank für die Übermittlung des Entwurfs gleich lautender Erlasse zu Anwendungsfragen des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG in der Fassung des FoStoG vom 03.06.2021, BGBl. I S. 1498. Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Vorwort

In der Vergangenheit war die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für grundstücksverwaltende Unternehmen aufgrund des Ausschließlichkeitsgebots schnell in Gefahr. Dies galt insbesondere, wenn neben der originären Vermietung z. B. etwaige Betriebsvorrichtungen mitvermietet bzw. andere schädliche Nebentätigkeiten ausgeübt wurden.

Mit dem Inkrafttreten des Fondsstandortgesetzes haben sich nunmehr weitreichende Änderungen im Gewerbesteuergesetz, u.a. auch zur Flankierung der Energie- und Mobilitätswende, ergeben. Der Gesetzgeber hat den Katalog der unschädlichen Nebentätigkeiten erweitert. Demnach ist es für die erweiterte Kürzung unschädlich, wenn in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder erzielt werden. Voraussetzung hierfür ist u.a., dass diese Einnahmen im

Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Auch Einnahmen, die aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern aus anderen Tätigkeiten erzielt werden, können unschädlich sein (sog. „allgemeine Öffnungsklausel“). Diese Einnahmen dürfen hierfür 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes nicht übersteigen.

Das Entwurfsschreiben ist mit Blick auf diese Neuregelungen und den damit einhergehenden Anwendungsfragen sowie zur Schaffung von Planungs- und Rechtssicherheit zu begrüßen. Der BMF-Entwurf gibt brauchbare Hinweise für die Praxis zur Anwendung der durch das FoStoG eingefügten Regelungen. Im Folgenden möchten wir zu einzelnen Punkten Stellung nehmen:

B. Allgemeine Hinweise

Rz. 8: Nachvollziehbarkeit

Gemäß dem BMF-Entwurf ist „auf geeignete und nachvollziehbare Weise nachzuweisen“, ob kürzungsunschädliche, aber selbst gewerbesteuerpflichtige Einnahmen nach § 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. b oder c GewStG vorliegen.

Offen bleibt hierbei, wie genau ein solcher Nachweis zu erfolgen hat. Genügt hierfür eine Schattenrechnung? Darüber hinaus ist fraglich, ob der Nachweis zwingend im Vorfeld erfolgen muss oder ob dieser auch nachträglich im Rahmen der Betriebsprüfung beigebracht werden kann.

Petition: Der DStV empfiehlt, im endgültigen BMF-Schreiben eine inhaltliche und zeitliche Konkretisierung (z. B. Mindestanforderungen) aufzunehmen, wie ein geeigneter und nachvollziehbarer Nachweis in der Praxis ausgestaltet sein soll. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, ab welchem Zeitpunkt dieser Nachweis vorzuliegen hat.

Rz. 10 i. V. m. Rz. 37/38: Einnahmen aus der Veräußerung oder Demontage

Dem BMF-Entwurf folgend sind „Einnahmen aus der Veräußerung oder der Demontage [...] bei der Prüfung der 10 Prozent-Grenze (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG) bzw. bei der 5 Prozent-Grenze (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG) einzubeziehen.“

Damit dürfte die zeitgleich mit einer Veräußerung der Immobilie erfolgende Mitveräußerung z. B. darin befindlicher Betriebsvorrichtungen weiterhin einen kürzungsschädlichen Vorgang

darstellen. Denn die Einnahmen aus der Veräußerung bzw. Demontage (nebst Einnahmen aus der Überlassung) dürften regelmäßig die sog. Unschädlichkeitsgrenze übersteigen (vgl. auch Beispiel unter Rz. 38).

Die neu geschaffenen Erleichterungen greifen folglich nur in Phasen der Nutzung des Grundbesitzes. Spätestens vor Veräußerung des „Gesamtpakets“ (Immobilie nebst darin befindlicher Anlagen gemäß § 9 Nr. 1 S. 3 Buchst. b und Buchst. c GewStG) dürften Grundstücksunternehmen – trotz der gesetzlichen Neuregelung – auch zukünftig vor aufwendigen Abgrenzungs- und Strukturierungsfragen stehen, um die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nicht zu verlieren. Mit Blick auf eine solche Veräußerung dürfte die Separierung der Betriebsvorrichtungen auf eine zweite Gesellschaft vor der Veräußerung damit nach wie vor die präferierte Lösung sein. Insofern schafft die gesetzliche Änderung keine Erleichterung. Finanzverwaltung bzw. Gesetzgeber sollten an dieser Stelle noch einmal nachjustieren.

Zudem sollte im endgültigen BMF-Schreiben der Begriff „Demontage“ definiert werden. Handelt es sich hierbei beispielsweise um Einnahmen aus Verschrottung? Eine Konkretisierung der Begrifflichkeit wäre an dieser Stelle wünschenswert.

Petition: Der DStV regt an, zu prüfen, inwiefern konsequenterweise auch im Veräußerungsfall Erleichterungen für die betroffenen Steuerpflichtigen greifen könnten. Darüber hinaus sollte das endgültige BMF-Schreiben eine Konkretisierung des Begriffs „Demontage“ beinhalten.

Rz. 24: Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung angemieteten Grundbesitzes

Dem BMF-Entwurf folgend können *„Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung angemieteten Grundbesitzes ... ebenfalls unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG kürzungsunschädlich sein.“*

Diese Klarstellung ist grundsätzlich zu begrüßen. Im Gegensatz zum BMF gelangte der Bundesfinanzhof (BFH) in einer aktuellen Entscheidung jedoch zu der Auffassung, dass derartige Nebentätigkeiten durchaus bereits unter § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG fallen können. Demnach verstößt *„die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes ... nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG, wenn sie zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen*

Grundbesitzes ist“ (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2020, Az. IV R 4/19 „Lieferschlauch“). Ist der Umfang einer solchen Tätigkeit gering, kommt es nach Auffassung des BFH nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot. Im vorliegenden BMF-Entwurf blieb diese Entscheidung bislang unberücksichtigt. Der Praktiker dürfte sich jedoch durchaus fragen, wie diese BFH-Entscheidung mit Blick auf die vorbezeichneten Ausführungen im BMF-Entwurf einzuordnen ist.

Petition: Der DStV regt daher an, Rz. 24 um eine Klarstellung der Ausführungen im Verhältnis zur BFH-Entscheidung vom 22.10.2020, Az. IV R 4/19 „Lieferschlauch“ zu ergänzen.

Rz. 34: Ermittlung der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes

Für die Ermittlung der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind gemäß BMF-Entwurf *„grundsätzlich die vereinbarten Mieten (Soll-Mieten) maßgeblich.“*

Offen bleibt jedoch, wie unter dieser Maßgabe speziell mietfreie Zeiten zu beurteilen sind. Wird beispielsweise ein Mietvertrag über einen 5-Jahres-Zeitraum geschlossen und das erste ½ Jahr mietfrei gestellt, gibt das Entwurfsschreiben aktuell keinen Hinweis zur konkreten Berücksichtigung eines solchen Sachverhalts im Zuge der Einnahmenermittlung. Sind derartige Freimonate wirtschaftlich herunterzubrechnen und auf die Vertragslaufzeit zu verteilen?

Petition: Der DStV regt an, das BMF-Schreiben um Beispiele für solche, in der Praxis durchaus übliche Vertragsgestaltungen, wie z. B. die Gewährung mietfreier Zeiten, zu ergänzen.

Rz. 35: Uneinbringliche Miet- und Pachtforderungen

Miet- oder Pachtansprüche der Vorjahre, die als uneinbringliche Forderung ausgebucht werden, haben, so der BMF-Entwurf, keine Auswirkung auf die Höhe der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes im Erhebungszeitraum der Ausbuchung.

Demnach müssen Vermieter ihre Forderungen tatsächlich Beitreiben, um sie als uneinbringlich ausbuchen zu können. Im Zuge der Pandemie haben Vermieter und Mieter vielfach bereits im Vorfeld coronabedingt abweichende Vereinbarungen getroffen - z. B., dass der Mieter ein Jahr lang nur die Betriebskosten zahlen muss. Fraglich ist daher, ob der Vermieter in diesen Fällen die Begünstigung verliert. Eine derart strenge Auslegung dürfte sowohl für betroffene Vermieter als auch Mieter gerade in Krisenzeiten ein zusätzliches Hindernis darstellen.

Petition: Der DStV regt an, im endgültigen BMF-Schreiben krisenbedingt durchaus übliche Fallkonstellationen, wie coronabedingte Mietfreistellungen etc., aufzunehmen. Es sollte klargestellt werden, dass auch derartige Mietausfälle keine Auswirkung auf die Höhe der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes im entsprechenden Erhebungszeitraum haben.

Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Ausführungen eine Unterstützung sind. Für weitere Gespräche stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Jörden
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
