

Jens Wrede

Bei der Einkommen-, Körperschaft- und der Gewerbesteuer handelt es sich um Ertragsteuern.¹ Während die Einkommensteuer Erträge aus Immobilien natürlicher Personen besteuert, d. h. diese sind Steuersubjekt und Schuldner (§§ 1, 2 EStG), unterliegen Körperschaften als eigene Steuersubjekte mit ihren Erträgen aus Immobilien der Körperschaftsteuer (§§ 1, 2 KStG). Personengesellschaften sind im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer transparent, d. h. die von ihnen erzielten Erträge werden den Gesellschaftern zugerechnet und dort versteuert.

Zusätzlich können Immobilienerträge gewerbesteuerpflichtig sein, wenn sie im Rahmen eines gewerblichen Unternehmens (Gewerbebetrieb) anfallen. Welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit ein Gewerbebetrieb vorliegt, hängt von der zivilrechtlichen Rechtsform des Unternehmens ab (Abschn. 1.4.1).

2.1 Gewerbliche Tätigkeit vs. Vermögensverwaltung

Eine entscheidende Bedeutung bei der steuerlichen Einordnung der Nutzung von Immobilien kommt der Unterscheidung zwischen der Besteuerung gewerblicher Tätigkeiten und der Besteuerung vermögensverwaltender Tätigkeiten zu. Je nach Zugehörigkeit zu einem der beiden Tätigkeitsfelder können sich unterschiedliche Besteuerungsfolgen ergeben, und zwar auch in Bezug auf den Erwerb und die Veräußerung von Immobilien.

¹Hey/Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rn. 22 [18].

J. Wrede (✉)
Hamburg, Deutschland
E-Mail: jens.wrede@gleisslutz.com

2.1.1 Gewerbebetrieb

2.1.1.1 Begriff des Gewerbebetriebs

Nach der Legaldefinition in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, sofern diese Betätigung nicht bereits als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit oder als freiberufliche bzw. selbständige Tätigkeit einzuordnen ist. Als weiteres ungeschriebenes negatives Abgrenzungsmerkmal kommt hinzu, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf.² Die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung ist erforderlich, da auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) Einkünfterzielungsabsicht, Nachhaltigkeit sowie eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraussetzen.³ Ohne die Ausgrenzung der privaten Vermögensverwaltung aus dem Gewerbebetrieb wären diese Einkünfte grundsätzlich immer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzuordnen.

Bei Personengesellschaften kann ein vollumfänglicher Gewerbebetrieb auch dann vorliegen, wenn die betreffende Personengesellschaft nur teilweise oder gar nicht gewerblich tätig ist. So gilt eine mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft selbst dann *in vollem Umfang* als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft neben einer nichtgewerblichen Tätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt oder gewerbliche Einkünfte aus einer mitunternehmerischen Beteiligung i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Die gewerbliche Tätigkeit bzw. die gewerblichen Einkünfte bewirken also grundsätzlich eine „Abfärbung“ auf die nichtgewerblichen Einkünfte und machen diese ebenfalls zu gewerblichen Einkünften (näher hierzu Abschn. 7.1.2.2.1). Auch wenn eine Personengesellschaft überhaupt keine gewerbliche Tätigkeit ausübt (also z. B. lediglich vermögensverwaltend tätig ist), gilt ihre Tätigkeit – sofern sie mit Einkünfterzielungsabsicht unternommen wird – dennoch in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn es sich um eine *gewerblich geprägte Personengesellschaft* i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt (näher hierzu Abschn. 7.1.3).

2.1.1.2 Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen nur ausnahmsweise Gewerbebetrieb

Die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen führt in der Regel zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, da sie sich üblicherweise im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bewegt (so auch § 14 Satz 3 AO; s. dazu auch Abschn. 2.1.3). Das gilt selbst dann noch, wenn erhebliche

²Vgl. dazu BFH, Urt. v. 6.3.1997 – IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762; Beschl. v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

³Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 53 [8].

Fremdmittel für die Ausübung der Tätigkeit eingesetzt werden (z. B. für den Erwerb oder die Errichtung der vermieteten Grundstücke und Gebäude), der Besitz sehr umfangreich ist, an eine Vielzahl von Mietern vermietet wird und wegen des Umfangs oder der Größe des Objekts für die Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb (vgl. hierzu § 1 Abs. 2 HGB) erforderlich ist.⁴ Auch die Vermietung durch eine Personengesellschaft führt zu keiner anderen Beurteilung, sofern diese neben der Vermietungstätigkeit keine eigenständige gewerbliche Tätigkeit entfaltet oder gewerblich geprägt ist (s. dazu Abschn. 7.1). Die Schwelle zum Gewerbebetrieb wird bei der Vermietung und Verpachtung von Immobilien regelmäßig erst dann überschritten, wenn *besondere Umstände* – z. B. ein sich aus der Natur des Vermietungsobjekts ergebender häufiger Mieterwechsel oder ins Gewicht fallende, für eine Vermietungstätigkeit unübliche Sonderleistungen des Vermieters – hinzutreten. Die Vereinbarung einer Umsatzmiete ist für sich genommen hingegen noch kein Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit.⁵

Zusatz- oder Sonderleistungen (z. B. Reinigungsleistungen, Wartungs- und Instandsetzungsarbeiten oder Marketingmaßnahmen) des Vermieters oder Verpächters führen erst dann zum Überschreiten der Grenze zum Gewerbebetrieb, wenn sie das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß überschreiten.

- Ob Zusatz- oder Sonderleistungen noch üblich – also gebräuchlich und verbreitet – sind und dementsprechend noch nicht zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führen, ist nach neuester BFH-Rechtsprechung *objektbezogen* nach der *Art des Vermietungsobjekts* zu beantworten.⁶

Der BFH möchte bei der Beurteilung von Sonderleistungen also einen objektspezifischen Maßstab anlegen. Bei der Vermietung einer gewerblichen Großimmobilie (z. B. eines Einkaufszentrums) sind daher solche Sonderleistungen als unschädlich für die Qualifikation als Vermietungseinkünfte zu behandeln, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglicht, und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können.⁷ Dies sei – so der BFH – anzunehmen, wenn die Sonderleistung im (jedenfalls überwiegenden) wirtschaftlichen Interesse des Vermieters erbracht wird und nicht wirtschaftliche Interessen des Empfängers im Vordergrund stehen.⁸ Dementsprechend ist

⁴BFH, Urt. v. 6.3.1997 – IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 81 [15].

⁵FG Hamburg, Urt. v. 10.7.2014 – 6 K 125/13, juris (rkr.); Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 82 [15].

⁶S. dazu BFH, Urt. v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175.

⁷BFH, Urt. v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175.

⁸BFH, Urt. v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175.

bspw. die Schaffung eines einheitlichen Rahmens bei einem Einkaufszentrum mit zahlreichen verschiedenen Mietern durch einheitliche Werbung, angepasste Ladenöffnungszeiten und die Durchführung eines unterhaltenden bzw. informierenden Programms sowie die Bereitstellung eines – bei einem Einkaufszentrum von den Besuchern erwarteten und im Einzelfall auch öffentlich-rechtlich gebotenen – gewissen Mindestmaßes an Infrastruktur (Parkplätze, Abstellräume, Sanitäranlagen etc.) als noch übliche Sonderleistungen anzusehen. Als Kriterien für die vom BFH geforderte objektbezogene Prüfung der Üblichkeit von Sonderleistungen sollten grundsätzlich die Art des Objekts, die Größe des Objekts sowie die Anzahl der Mieter in Betracht kommen.

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass bei der Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und bei der ständigen wechselnden kurzfristigen Vermietung von Sälen (z. B. Konzertsälen) *in der Regel* ein Gewerbebetrieb gegeben ist.⁹ Hier dürfte also eine Widerlegung dieser Annahme anhand der Umstände des Einzelfalls durch den Steuerpflichtigen möglich sein. Anders sieht es bei der Erbringung von Beherbergungsleistungen in Gasthöfen aus, bei denen die Finanzverwaltung stets und unwiderleglich vom Vorliegen eines Gewerbebetriebs ausgeht.¹⁰ Gleiches gilt für den Betrieb eines Hotels, einer Fremdenpension oder eines Wohnheims.¹¹ In diesen Fällen liegen regelmäßig besondere Umstände dergestalt vor, dass die Verwaltung des Grundbesitzes in Folge des ständigen und schnellen Mieterwechsels eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder dass der Vermieter zugleich Leistungen erbringt, die den Rahmen einer bloßen Vermögensnutzung überschreiten.¹² Kennzeichnend für die Annahme eines Gewerbebetriebs ist hierbei also, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktritt.¹³ Daher stellt auch der Betrieb eines Parkhauses oder eines Parkplatzes für Kurzparker, für die jeweils die Regulierung der Zu- und Ausfahrt, das Erheben des nutzungszeitabhängigen Entgelts sowie eine häufiger „Mieterwechsel“ charakteristisch sind und die somit eine unternehmerische Organisation erfordern, eine gewerbliche Betätigung dar und keine bloße Vermögensverwaltung.¹⁴

⁹Vgl. R 15.7 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012.

¹⁰Vgl. R 15.7 Abs. 2 Satz 2 EStR 2012.

¹¹Vgl. Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 72 [8]; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 83 [15]; zur Vermietung von Ferienwohnungen, die unter bestimmten Voraussetzungen als Gewerbebetrieb zu behandeln ist, s. H 15.7 Abs. 2 „Ferienwohnung“ EStH 2015.

¹²Vgl. dazu H 15.7 Abs. 2 „Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit“ EStH 2015.

¹³Vgl. BFH, Urt. v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126.

¹⁴S. dazu BFH, Urt. v. 9.4.2003 – X R 21/00, BStBl. II 2003, 520.

2.1.1.3 Vermietung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist Gewerbebetrieb

2.1.1.3.1 Grundlagen

Auch bei der Vermietung und Verpachtung von Immobilien im Rahmen einer Betriebsaufspaltung liegt üblicherweise keine lediglich vermögensverwaltende, sondern eine gewerbliche Tätigkeit vor. Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft¹⁵ (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sog. sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (sog. personelle Verflechtung).¹⁶ Aus dieser sachlichen und personellen Verflechtung folgt die besondere Qualifikation einer grundsätzlich nur vermögensverwaltenden Tätigkeit als Gewerbebetrieb.¹⁷ Bei der vom Besitzunternehmen ausgeübten Nutzungsüberlassung von Grundstücken und Gebäuden (oder anderen Wirtschaftsgütern) handelt es sich also um eine *gewerblich qualifizierte* Vermietung.¹⁸

Je nach Entstehung unterscheidet man zwischen einer echten Betriebsaufspaltung und einer unechten Betriebsaufspaltung. Bei der *echten Betriebsaufspaltung* wird ein ursprünglich einheitlicher Betrieb in der Weise aufgeteilt, dass das operative Geschäft und das dafür benötigte Betriebsvermögen auf ein Betriebsunternehmen (in der Regel eine Kapitalgesellschaft) übertragen wird, wobei eine oder mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen beim ursprünglichen Betrieb (in der Regel eine Personengesellschaft), dem nunmehrigen Besitzunternehmen, verbleiben und dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassen werden. Eine *unechte Betriebsaufspaltung* entsteht dadurch, dass von vornherein ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen gegründet werden, die sachlich (aufgrund Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage) und personell miteinander verflochten sind. Hinsichtlich der einkommen- und gewerbesteuerrechtlichen Behandlung der Betriebsaufspaltung spielen diese Unterscheidungen allerdings keine Rolle. Als besondere Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung gibt es daneben u. a. noch die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, die kapitalistische Betriebsaufspaltung und die umgekehrte Betriebsaufspaltung.¹⁹

Die (echte) Betriebsaufspaltung ist vor allem deshalb interessant, weil sie die steuerlichen Vorteile eines Personenunternehmens (z. B. die unmittelbare Verlustzurechnung

¹⁵Dies kann auch eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft sein, deren Tätigkeit nur kraft Rechtsform gem. § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist, vgl. dazu BFH, Urt. v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398.

¹⁶H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH 2015.

¹⁷Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 76. [8].

¹⁸Vgl. BFH, Urt. v. 23.1.1991 – X R 47/87, BStBl. II 1991, 405.

¹⁹S. dazu Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 803. [15].

bei den Gesellschaftern) mit den steuerlichen Vorteilen einer Kapitalgesellschaft (z. B. die Abzugsfähigkeit von Geschäftsführervergütungen) kombiniert.²⁰ Zudem verhindert die echte Betriebsaufspaltung die Besteuerung einer Entnahme der an die Betriebsgesellschaft überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen, da diese aufgrund der Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen (des Besitzunternehmens) bleiben und nicht in das Privatvermögen übergehen. Die unechte Betriebsaufspaltung hat umgekehrt den einkommensteuerrechtlichen Nachteil, dass Wirtschaftsgüter, die zuvor Privatvermögen waren, nunmehr (aufgrund ihrer Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage) zu Betriebsvermögen werden und realisierte Wertsteigerungen somit auch bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgewinns i. S. d. § 23 EStG der Einkommensteuer unterliegen.²¹ Unabhängig von den steuerlichen Folgen, kommt es häufig deshalb zu der Konstellation einer Betriebsaufspaltung, weil besonders wertvolle, aber für die Tätigkeit des Betriebsunternehmens benötigte Vermögensteile (vor allem Grundvermögen) aus der Haftungsmasse des Betriebsunternehmens herausgehalten werden sollen.

2.1.1.3.2 Sachliche Verflechtung

Die für eine Betriebsaufspaltung geforderte *sachliche Verflechtung* setzt die Nutzungsüberlassung von solchen Wirtschaftsgütern des Besitzunternehmens voraus, die beim Betriebsunternehmen eine (aber nicht notwendigerweise die einzige) wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für den Betrieb von besonderer Bedeutung sind, die also zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen.²² Maßgebend ist hierbei allein die funktionale Bedeutung des überlassenen Wirtschaftsguts für das Betriebsunternehmen, wohingegen quantitative Kriterien (z. B. ein erheblicher Wert des Wirtschaftsguts oder das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven im Wirtschaftsgut) ohne Belang sind.²³

Ein (bebautes oder unbebautes) Grundstück, das dem Betriebsunternehmen überlassen und von diesem genutzt wird, stellt dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn das Grundstück für das Betriebsunternehmen wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung ist.²⁴ Dies ist der Fall, wenn der Betrieb auf das Grundstück angewiesen

²⁰Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 13 Rn. 81 [18]; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 804 [15].

²¹Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 804 [15].

²²Vgl. BFH, Urt. v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlagen“ EStH 2015.

²³Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 97 [7]; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 808 [15].

²⁴BFH, Urt. v. 29.7.2015 – IV R 16/13, BFH/NV 2016, 19; Urt. v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398; Urt. v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804 m. w. N.

ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck, also eine branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung des Grundstücks, ist insofern jedoch nicht erforderlich; verlangt wird allein, dass das Grundstück die *räumliche und funktionale Grundlage* für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet und es diesem ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben.²⁵ Liegen diese Voraussetzungen vor, steht der Eigenschaft des Grundstücks als wesentliche Betriebsgrundlage nicht entgegen, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichermaßen geeignetes Grundstück mieten oder kaufen kann.²⁶ Nach diesen Grundsätzen gehört ein Grundstück, das der Fabrikation dient, regelmäßig zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, da das fabrizierende Betriebsunternehmen auf dieses Grundstück angewiesen sein wird.²⁷ Gleiches gilt für ein mit einer Lagerhalle bebautes und an das Betriebsunternehmen überlassenes Grundstück.²⁸ Aber auch ein Büro- oder Verwaltungsgebäude kann hiernach eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet, weil es vom Betriebsunternehmen benötigt wird, für die Zwecke des Betriebsunternehmens geeignet ist und von besonderem Gewicht für die Betriebsführung ist (wobei es nicht auf eine spezielle Herrichtung für oder einen besonderen Zuschnitt auf den Betrieb ankommt).²⁹

2.1.1.3.3 Personelle Verflechtung

Eine *personelle Verflechtung* liegt vor, wenn die hinter dem Betriebsunternehmen und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben.³⁰ Damit unterscheidet sich die Nutzungsüberlassung durch das Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung von der Tätigkeit eines normalen Vermieters, der an den geschäftlichen Tätigkeiten seines Mieters üblicherweise kein spezielles Interesse hat. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille ist gegeben, wenn die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchzusetzen.³¹ Dies ist immer

²⁵BFH, Urt. v. 29.7.2015 – IV R 16/13, BFH/NV 2016, 19; Urt. v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398; Urt. v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804.

²⁶BFH, Urt. v. 29.7.2015 – IV R 16/13, BFH/NV 2016, 19; Urt. v. 18.6.2015 – IV R 11/13, BFH/NV 2015, 1398.

²⁷Vgl. H 15.7 Abs. 5 „Fabrikationsgrundstücke“ EStH 2015.

²⁸Vgl. BFH, Urt. v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478; Urt. v. 19.7.1994 – VIII R 75/93, BFH/NV 1995, 597.

²⁹Vgl. BFH, Urt. v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621.

³⁰BFH, Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; H 15.7 Abs. 6 „Allgemeines“ EStH 2015.

³¹BFH, Beschl. v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; H 15.7 Abs. 6 „Beherrschungsidentität“ EStH 2015.

dann der Fall, wenn an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind. Aber auch bei wechselseitiger Mehrheitsbeteiligung von zwei Personen am Besitzunternehmen und am Betriebsunternehmen ist von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen auszugehen.³² Sogar bei einer bloß faktischen Beherrschung des Betriebsunternehmens durch die das Besitzunternehmen beherrschenden Personen, kommt ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille in Betracht.³³ Zudem reicht es für die Beherrschung von Besitz- und Betriebsunternehmen aus, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen beteiligt sind, die zusammen beide Unternehmen beherrschen und gleichgerichtete Interessen verfolgen (sog. Personengruppentheorie).³⁴ Wird nachgewiesen, dass zwischen den an dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen beteiligten Personen tatsächlich Interessengegensätze aufgetreten sind, scheidet ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille aus.³⁵

2.1.1.3.4 Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

Sind die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung erfüllt, ist die Nutzungsüberlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen keine bloße Vermögensverwaltung mehr, sondern aufgrund des hinter der Nutzungsüberlassung stehenden einheitlichen gewerblichen Betätigungswillens eine gewerbliche Vermietung bzw. Verpachtung.³⁶ Das Besitzunternehmen ist daher originär gewerblich tätig. Eine etwaige gewerbliche Prägung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG des Besitzunternehmens (z. B. bei einer GmbH & Co. KG; s. zur gewerblichen Prägung auch Abschn. 7.1.3) wird durch diese originär gewerbliche Tätigkeit überlagert.³⁷ Somit unterliegt auch das Besitzunternehmen der Gewerbesteuer.³⁸ Die dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter stellen notwendiges Betriebsvermögen (s. dazu Abschn. 1.3.1.2.1) des Besitzunternehmens dar und sind somit steuerverstrickt; etwaige realisierte Wertsteigerungen dieser Wirtschaftsgüter unterliegen also als Einnahmen aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG (ggf. i. V. m. § 16 EStG) der Einkommensteuer. Überdies besteht grundsätzlich die Möglichkeit, bei Verwirklichung eines erbschaft- oder schenkungsteuerrelevanten Sachverhaltes in Bezug

³²H 15.7 Abs. 6 „Beherrschungsidentität“ EStH 2015.

³³S. dazu H 15.7 Abs. 6 „Faktische Beherrschung“ EStH 2015; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 836 [15].

³⁴Vgl. H 15.7 Abs. 6 „Personengruppentheorie“ EStH 2015; Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 823 [15]. Eine Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten oder von Eltern und ihren minderjährigen Kindern ist allerdings nur bei Vorliegen von über das Ehe- oder Familienverhältnis hinausgehenden Interessen zulässig; s. dazu H 15.7 Abs. 7 „Allgemeines“ EStH 2015 und R 15.7 Abs. 8 EStR 2012 sowie Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 94 [8].

³⁵H 15.7 Abs. 6 „Interessengegensätze“ EStH 2015.

³⁶Vgl. BFH, Urt. v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296.

³⁷BFH, Urt. v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BStBl. II 2016, 408.

³⁸Vgl. BFH, Urt. v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478.

auf das Besitzunternehmen von der (partiellen) Steuerbefreiung der §§ 13a, 13b ErbStG Gebrauch zu machen.

Unbeschadet der zivil- und steuerrechtlichen Selbständigkeit des Besitz- und des Betriebsunternehmens³⁹ hat der BFH im Hinblick auf die Gewerbesteuer teilweise eine Übertragung der beim Betriebsunternehmen erfüllten gewerbesteuerrechtlich günstigen Tatbestandsmerkmale auf das Besitzunternehmen bejaht. So hat der BFH etwa entschieden, dass sich eine Befreiung einer Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 6 sowie § 3 Nr. 20 Buchst. b und c GewStG bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens erstreckt, die bei isolierter Betrachtung die Voraussetzungen dieser Befreiungsvorschriften nicht erfüllt.⁴⁰ Begründet hat der BFH diese *Merkmalsübertragung* einerseits mit dem wesentlichen Zweck des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung, eine Umgehung der Gewerbesteuerpflicht durch eine organisatorische Aufteilung des zur Verwirklichung der gewerblichen Tätigkeit dienenden Vermögens auf zwei eigenständige Rechtsträger zu verhindern, welcher nicht eingreife, wenn das als Alternative zur Betriebsaufspaltung gedachte Einheitsunternehmen seinerseits von der Gewerbesteuer befreit wäre, sowie andererseits mit dem sozial- und wirtschaftspolitischen Sinn und Zweck der einschlägigen Befreiungsvorschriften, der ohne eine Merkmalsübertragung nur unvollständig erreicht werden würde.⁴¹ Eine Anwendung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (s. dazu Abschn. 2.2.4.2) im Wege einer Merkmalsübertragung hat der BFH hingegen aufgrund der im Vergleich zu den genannten Befreiungsvorschriften anderen Zielrichtung und Wirkungsweise dieser Kürzungsvorschrift abgelehnt.⁴²

Bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zwischen Schwesterpersonengesellschaften gehen die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung den Rechtsfolgen aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor (sog. *Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung*).⁴³ Die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter stellen daher während des Bestehens der Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft dar und kein Sonderbetriebsvermögen der Betriebspersonengesellschaft.

³⁹S. dazu Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 870 [15].

⁴⁰Vgl. BFH, Urt. v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BStBl. II 2016, 408 (zu § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG); Urt. v. 19.10.2006 – IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149 (zu § 3 Nr. 6 GewStG); Urt. v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661 (zu § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG).

⁴¹BFH, Urt. v. 20.8.2015 – IV R 26/13, BStBl. II 2016, 408; Urt. v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661.

⁴²BFH, Urt. v. 22.6.2016 – X R 54/14, BFH/NV 2016, 1840; anders noch die Vorinstanz FG München, Urt. v. 5.8.2014 – 13 K 2280/11, EFG 2014, 2069. Auf das Besitzunternehmen selbst findet die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bereits deshalb keine Anwendung, weil dessen Tätigkeit infolge der Betriebsaufspaltung als originär gewerbliche Tätigkeit gilt; vgl. dazu H 9.2 Abs. 2 „Betriebsaufspaltung“ GewStH 2009.

⁴³H 15.7 Abs. 4 „Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ EStH 2015; vgl. dazu auch Wacker, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 858 [15].

- Der Vorrang der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung gilt nur, wenn die Besitzpersonengesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist. Im Falle einer *unentgeltlichen Überlassung* von Wirtschaftsgütern liegt daher keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor, weil es an einer Gewinnerzielungsabsicht und damit an einer eigenen gewerblichen Tätigkeit der Besitzpersonengesellschaft fehlt, sodass in diesem Fall § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anwendbar bleibt.⁴⁴

Liegen die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung nicht mehr vor (weil sich bspw. die Beteiligungsverhältnisse geändert haben und dadurch die personelle Verflechtung entfällt), endet die Betriebsaufspaltung und somit die gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens und geht in eine vermögensverwaltende Tätigkeit über. Dies kann gravierende steuerliche Folgen haben: So ist etwa ein Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG zu ermitteln, bei dem die Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung anzusetzen sind (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG). Zudem entfällt eine etwaige erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung der Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens als begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b ErbStG (vgl. insofern auch § 13b Abs. 4 Nr. 1 Buchst. a ErbStG).

- Die Begründung und Beendigung einer Nutzungsüberlassung von Immobilienvermögen an eine Personen- oder Kapitalgesellschaft, an welcher der Überlassende selbst oder – bei Überlassung durch eine Personen- oder Kapitalgesellschaft – der Gesellschafter der überlassenden Gesellschaft beteiligt ist, sollten stets auch im Hinblick auf die potenzielle Begründung bzw. Beendigung einer Betriebsaufspaltung untersucht werden.

2.1.2 Sonderfall: Gewerblicher Grundstückshandel

2.1.2.1 Entwicklung der Rechtsfigur des gewerblichen Grundstückshandels

Im Rahmen der Überschusseinkünfte sind Umschichtungen des zur Erzielung dieser Einkünfte genutzten Vermögens, insbesondere Veräußerungen, grundsätzlich nicht einkommensteuerbar.⁴⁵ Ausnahmen bestehen insofern bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter den Voraussetzungen des § 17 EStG, bei der Veräußerung bestimmter in § 20 Abs. 2 EStG genannter Kapitalanlagen sowie im Rahmen der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG. Vermögensumschichtungen

⁴⁴BMF, Schr. v. 28.4.1998 – IV B 2-S 2241-42/98, BStBl. I 1998, 583. Gleiches gilt bei einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung, wenn es an einer Gewinnerzielungsabsicht fehlt.

⁴⁵Vgl. Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 54 [8].

können allerdings auch für sich genommen die Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllen (s. zu diesen Merkmalen Abschn. 2.1.1.1). So verhält es sich bei der von der Rechtsprechung entwickelten Figur des gewerblichen Grundstückshandels.

Die Veräußerung mehrerer Grundstücke erfüllt regelmäßig die Merkmale einer selbstständigen nachhaltigen Tätigkeit, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Entscheidende Bedeutung für die Frage, ob es sich bei solchen Veräußerungen um eine gewerbliche Tätigkeit handelt, kommt damit der Abgrenzung zur Vermögensverwaltung zu. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Vorliegen einer privaten Vermögensverwaltung im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen zu bejahen, solange sich die zu beurteilende Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch *Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz* darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.⁴⁶ Als Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte ist hierbei eine solche Vermögensumschichtung zu verstehen, die in erster Linie erfolgt, um vorhandenes Vermögen durch Ausnutzung von Substanzwertsteigerungen zu vermehren, während bei einer Vermögensumschichtung, die lediglich erfolgt, um den Wert des vorhandenen Vermögens besser zu nutzen (also höhere Erträge zu erzielen) noch Vermögensverwaltung vorliegt.⁴⁷ Die Anschaffung und Veräußerung von Grundvermögen führt also nicht per se zu einer gewerblichen Tätigkeit, sondern erst dann, wenn sie *einen bestimmten Umfang* überschreitet. In einem grundlegenden Urteil zum gewerblichen Grundstückshandel hat der BFH aus Vereinfachungsgründen eine zahlenmäßige Begrenzung dieses Umfangs vorgenommen und eine *Veräußerung von nicht mehr als drei Wohneinheiten* noch als Vermögensverwaltung eingeordnet.⁴⁸ In einer nachfolgenden Entscheidung hat der BFH die zahlenmäßige Begrenzung um eine zeitliche Komponente erweitert und dabei auf den Zusammenhang zwischen Errichtung und Verkauf abgestellt. Der BFH hat hierbei einen *Zeitraum von bis zu fünf Jahren* zwischen Fertigstellung und Veräußerung als noch ausreichend angesehen, um eine zusammenfassende Beurteilung zu rechtfertigen.⁴⁹

2.1.2.2 Merkmale des gewerblichen Grundstückshandels

Die rein kasuistisch entwickelte Rechtsfigur des gewerblichen Grundstückshandels hat der BFH später noch in zahlreichen Entscheidungen verfeinert und fortentwickelt. Als Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels gilt aber grundsätzlich nach wie vor die Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze, die durch die

⁴⁶BFH, Urt. v. 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244.

⁴⁷BFH, Urt. v. 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244.

⁴⁸Vgl. BFH, Urt. v. 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244.

⁴⁹BFH, Urt. v. 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293.

Veräußerung von mehr als drei Immobilienobjekten innerhalb eines Fünfjahreszeitraums gekennzeichnet ist.⁵⁰

Als *Objekt* im Sinne der Drei-Objekt-Grenze gelten hierbei Grundstücke jeglicher Art, ohne dass es auf die Größe, den Wert oder die Nutzungsart des einzelnen Objekts ankommt.⁵¹ Ob das Grundstück bebaut oder unbebaut ist und ob es vom (späteren) Veräußerer bebaut wurde oder bereits in bebaute Zustand erworben wurde, ist hierbei unbeachtlich. Ein Objekt stellt auch jedes zivilrechtliche Wohnungseigentum, das selbstständig nutz- und veräußerbar ist, sowie ein Erbbaurecht dar.⁵² Grundsätzlich nicht in die Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen sind hingegen Grundstücke, die nicht nur vorübergehend (i. d. R. mindestens fünf Jahre) eigenen Wohnzwecken dienen, sowie Objekte, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll (z. B. bei einer Schenkung an Angehörige).⁵³

Vom Begriff der *Veräußerung* im Sinne der Drei-Objekt-Grenze wird nicht nur der entgeltliche Verkauf umfasst, sondern auch die Einbringung eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (auch in Kombination mit anderen entgeltgleichen Vorgängen, wie z. B. der Einräumung einer Forderung oder der Übernahme von Schulden).⁵⁴ Die Einbringung eines Grundstücks in das Gesamtvermögen einer Personengesellschaft gilt ebenfalls als Veräußerung im Sinne der Drei-Objekt-Grenze, sofern der Einbringende hierfür eine Gegenleistung erhält.⁵⁵

Werden mehr als drei in jedenfalls bedingter Verkaufsabsicht erworbene oder errichtete Objekte innerhalb von fünf Jahren *und* in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Errichtung – also regelmäßig ebenfalls innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren – veräußert und liegen zudem die übrigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG vor, sind alle diese Objektveräußerungen (also auch die ersten drei) als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren.⁵⁶

- Unter Einbeziehung der Anschaffung oder Errichtung des einzelnen Objekts kann sich danach also ein Betrachtungszeitraum für die Beurteilung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, von *zehn Jahren* ergeben.⁵⁷

⁵⁰Vgl. BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 5; BFH, Beschl. v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

⁵¹BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 8; BFH, Beschl. v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

⁵²BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 8.

⁵³BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 10, 11.

⁵⁴BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 7.

⁵⁵BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 7.

⁵⁶Vgl. BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 5 f. u. 20; BFH, Urt. v. 5.5.2004 – XI R 7/02, BStBl. II 2004, 738; Urt. v. 18.9.1991 – XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135; *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 257. Lfg. 2013, § 15 Rn. 1123 [6].

⁵⁷So ausdrücklich BFH, Urt. v. 18.9.1991 – XI R 23/90, BStBl. II 1992, 135.

Bei der insofern vorzunehmenden Gesamtwürdigung der Betätigung des Steuerpflichtigen sind notwendigerweise auch die Verhältnisse bereits abgelaufener Veranlagungszeiträume einzubeziehen, und zwar unabhängig davon, ob für diese zurückliegenden Zeiträume verfahrensrechtlich noch die Möglichkeit zum Erlass von Änderungsbescheiden besteht.⁵⁸ Der zeitlichen Grenze von fünf Jahren kommt bei der Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, indes keine starre Bedeutung zu; ein gewerblicher Grundstückshandel kann daher auch im Falle einer gewissen Anzahl an Veräußerungen in relativ kurzer Zeit nach Ablauf des jeweiligen Fünfjahreszeitraums oder bei einer hauptberuflichen Tätigkeit im Baubereich vorliegen.⁵⁹ Grundsätzlich lässt sich sagen, dass bei Veräußerungen innerhalb des jeweiligen Fünfjahreszeitraums die Gewerblichkeit der Betätigung indiziert wird, während bei Veräußerungen außerhalb des Fünfjahreszeitraums weitere Umstände hinzukommen müssen, um eine Gewerblichkeit anzunehmen.⁶⁰ Immobilienobjekte, die bis zu ihrer Veräußerung für *mindestens zehn Jahre* vermietet worden sind, sind hingegen grundsätzlich nicht in die Beurteilung, ob sich die Betätigung als gewerblicher Grundstückshandel darstellt, einzubeziehen, da insofern davon ausgegangen werden kann, dass es sich hierbei lediglich um den Abschluss der privaten Vermögensverwaltung handelt.⁶¹

Die Drei-Objekt-Grenze stellt aufgrund des vorstehend Gesagten daher auch *keine Freigrenze* dar, die – solange sie nicht überschritten wird – stets die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit zur Folge hat.⁶² Vielmehr haben die Rechtsprechung und ihr folgend die Finanzverwaltung die starre Drei-Objekt-Grenze durch diverse Ausnahmen aufgeweicht und machen die Drei-Objekt-Grenze damit schwer beherrschbar. So soll einerseits in bestimmten Fällen ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, obwohl die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten wird. Andererseits soll in bestimmten Fällen kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, obwohl die Drei-Objekt-Grenze überschritten wird. Begründet wird dies damit, dass bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits immer auch auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt werden müsse und vor diesem Hintergrund bei der Auslegung der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Tatbestandsmerkmale auch das „Bild des Gewerbetreibenden“ heranzuziehen sei.⁶³

⁵⁸BFH, Beschl. v. 5.5.2011 – X B 149/10, BFH/NV 2011, 1348.

⁵⁹BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 5 f.

⁶⁰Vgl. Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 119 [8].

⁶¹BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 2 u. 6; vgl. auch BFH, Beschl. v. 5.5.2011 – X B 149/10, BFH/NV 2011, 1348; Urt. v. 6.4.1990 – III R 28/87, BStBl. II 1990, 1057.

⁶²BFH, Urt. v. 5.3.2008 – X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463; Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 257. Lfg. 2013, § 15 Rn. 1123 [6].

⁶³BFH, Beschl. v. 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels ohne Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze kommt zum einen bei der Veräußerung von Wohnobjekten (Ein- oder Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen) in Betracht, wenn eine *besondere Fallkonstellation* vorliegt. Eine solche besondere Fallkonstellation nimmt die Finanzverwaltung bspw. an, wenn ein Grundstück von vornherein auf Rechnung und nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird oder wenn der Veräußerer über den bei Privatverkäufen üblichen Umfang hinaus Gewährleistungspflichten übernimmt.⁶⁴ Auch der Abschluss eines städtebaulichen Vertrags nach § 11 BauGB, durch den eine Reihe von kommunalen Aufgaben von der Gemeinde auf den Grundstückseigentümer übertragen werden (z. B. die Durchführung der Erschließung in eigener Regie oder durch Beauftragung von Erschließungsunternehmen), stellt eine besondere Fallkonstellation dar, die einen gewerblichen Grundstückshandel indizieren kann.⁶⁵ Zum anderen kann auch bei der Veräußerung sog. *Großobjekte* (z. B. Mehrfamilienhäuser, Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücke) ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, obwohl die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten wird, wenn besondere Umstände hinzutreten.⁶⁶ Dies ist nach Auffassung der Finanzverwaltung bspw. dann der Fall, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen ihrem wirtschaftlichen Kern nach der Tätigkeit eines Bauträgers entspricht.

Ausnahmsweise soll trotz Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn aufgrund besonderer vom Steuerpflichtigen darzulegender Umstände eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen, wie z. B. eine langfristige – über fünf Jahre hinausgehende – und vom Veräußerer begründete Vermietung.⁶⁷ Tatsächlich lassen sich aber kaum Entscheidungen finden, in denen trotz Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze noch von einer privaten Vermögensverwaltung ausgegangen wurde.⁶⁸

Bei einer *Beteiligung an einer Personengesellschaft*, die ihrerseits mit Grundstücken handelt, ist zunächst auf Ebene dieser Gesellschaft zu prüfen, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt; eventuelle Grundstücksveräußerungen durch den einzelnen Gesellschafter sind hierbei unbeachtlich.⁶⁹ Umgekehrt sind jedoch Grundstücksveräußerungen durch die Personengesellschaft auf Ebene des Gesellschafters bei der Prüfung,

⁶⁴S. hierzu und zu weiteren Fallkonstellationen BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 28; Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 257. Lfg. 2013, § 15 Rn. 1138 [6].

⁶⁵Vgl. insofern OFD Niedersachsen, Vfg. v. 3.5.2011 – G 1400-275-St 254, juris.

⁶⁶BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 29.

⁶⁷S. dazu BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 30.

⁶⁸Vgl. Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 257. Lfg. 2013, § 15 Rn. 1127 [6].

⁶⁹BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 14.

ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten wurde, grundsätzlich als Objekt mit einzubeziehen (s. im Einzelnen hierzu unten Abschn. 7.1.2.2.2).⁷⁰ Es findet insoweit ein Durchgriff durch die Personengesellschaft statt.⁷¹ Gleiches gilt prinzipiell auch für die Veräußerung von Anteilen an solchen Grundstückspersonengesellschaften. Voraussetzung für eine Einbeziehung als Objekt auf Ebene des Gesellschafters ist jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass der Gesellschafter zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist oder dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück bei einer Beteiligung von weniger als 10 % mehr als EUR 250.000 beträgt.⁷² Bei *Kapitalgesellschaften* findet hingegen kein Durchgriff statt, sodass Grundstücksveräußerungen durch eine Kapitalgesellschaft sowie die Veräußerung von Anteilen an einer grundstückhaltenden Kapitalgesellschaft im Allgemeinen nicht in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze auf Ebene des Gesellschafters einzubeziehen sind.⁷³

- Das BMF hat als Anlage zu seinem Schreiben vom 26.3.2004 zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel⁷⁴ ein vereinfachtes Prüfschema abgedruckt, anhand dessen sich – jedenfalls indiziell – beurteilen lässt, ob ein Fall des gewerblichen Grundstückshandels vorliegt.

2.1.2.3 Rechtsfolgen des gewerblichen Grundstückshandels

Liegen die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel vor, sind grundsätzlich alle betreffenden Objekte in die Gewerblichkeit einzubeziehen. Steuerbescheide für zurückliegende Zeiträume sind insofern ggf. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern.⁷⁵ Der Gewinn aus dem gewerblichen Grundstückshandel ist dabei durch *Betriebsvermögensvergleich* zu ermitteln, wobei die Grundstücke regelmäßig dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, sodass weder AfA noch Sonderabschreibungen geltend gemacht werden können.⁷⁶ Ausnahmsweise ist auch eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung möglich, wenn der Steuerpflichtige weder nach

⁷⁰BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 14 ff.; Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 125 [8].

⁷¹Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 125 [8].

⁷²Vgl. BMF, Schr. v. 26.03.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 15, 17 u. 18; a. A. Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 126 [8], der die Auffassung vertritt, auf den Umfang der Beteiligung könne es nicht ankommen.

⁷³Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 257. Lfg. 2013, § 15 Rn. 1153 [6]; Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 129 [8]. Ein Durchgriff kann sich ggf. aber unter dem Gesichtspunkt des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) ergeben.

⁷⁴BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434.

⁷⁵BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 33; s. zu den Verfahrensfragen auch Buge, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 257. Lfg. 2013, § 15 Rn. 1163 [6].

⁷⁶BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 33.

Handelsrecht noch aufgrund Überschreitens der Grenzen des § 141 AO zur Buchführung verpflichtet ist; das Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG setzt hierbei jedoch das Bewusstsein des Steuerpflichtigen zur Einkünfteerzielung voraus, woran es fehlt, wenn der Steuerpflichtige davon ausgegangen ist, gar nicht gewerblich tätig zu sein.⁷⁷

Die Objekte, die in den gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen sind, sind im Falle der Anschaffung oder Herstellung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen; im Falle der Einlage in das Betriebsvermögen ist grundsätzlich der Teilwert anzusetzen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG).⁷⁸ Die aus den Grundstücksveräußerungen erzielten Gewinne stellen bei Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels in der Regel laufende Gewinne dar, die nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigt sind, selbst wenn zugleich der Gewerbebetrieb durch Veräußerung des letzten Grundstücks aufgegeben wird.⁷⁹

2.1.3 Vermögensverwaltung und Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten

2.1.3.1 Begriff und Folgen der Vermögensverwaltung

Eine schlichte Verwaltung eigenen Vermögens liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.⁸⁰ Dabei ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen.⁸¹ Diese Voraussetzungen der Vermögensverwaltung liegen regelmäßig dann vor, wenn Vermögen zur Einkünfteerzielung genutzt wird, also bspw. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. § 14 Satz 3 AO).

Sind die Voraussetzungen der bloßen Vermögensverwaltung erfüllt, liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Der Steuerpflichtige erzielt in diesem Fall – je nach Qualifikation seiner Tätigkeit – Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) oder ggf. auch sonstige Einkünfte (§ 22 EStG). Die Einkünfte werden hierbei gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt; eine steuerliche Buchführungspflicht nach § 141 AO besteht nicht (ggf. kommt aber eine handelsrechtliche Buchführungspflicht in Betracht). Aufgrund der Orientierung der Überschusseinkünfte am Konzept der

⁷⁷BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 33.

⁷⁸Vgl. BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 34.

⁷⁹Vgl. BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6-S 2240-46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 35.

⁸⁰R 15.7 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012.

⁸¹BFH, Urt. v. 14.7.2016 – IV R 34/13, BStBl. II 2017, 175.

sog. Quellentheorie, nach der nur Erträge aus bestimmten Einkunftsquellen, nicht hingegen diese Quellen selbst besteuert werden sollen, werden im Rahmen der Überschusseinkünfte grundsätzlich weder Veräußerungsgewinne oder -verluste noch Substanzgewinne oder -verluste erfasst.⁸² Dieses Konzept ist mittlerweile allerdings an zahlreichen Stellen durchbrochen worden. So unterliegen Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Kapitalanlagen gem. § 20 Abs. 2 EStG ebenfalls der Einkommensteuer; Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten und Gewinne aus der Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter (z. B. Gold) unterliegen gem. § 23 EStG i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG der Einkommensteuer, wenn sie innerhalb einer bestimmten Zeitspanne nach Anschaffung erzielt werden.

2.1.3.2 Erhalt der Vermögensverwaltung durch Ausgliederung gewerblicher Tätigkeiten

Personengesellschaften können zwar – genau wie Kapitalgesellschaften – bei Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen (aufgrund des Transparenzprinzips jedoch nicht der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer), allerdings gelten die von einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte – anders als bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (vgl. insofern § 8 Abs. 2 KStG) – nicht stets als gewerbliche Einkünfte mit der Folge einer Gewerbesteuerpflicht. Und anders als natürliche Personen, die ein oder mehrere Einzelunternehmen und daneben bspw. noch Vermögensverwaltung betreiben können,⁸³ haben Personengesellschaften steuerrechtlich grundsätzlich nicht die Möglichkeit, ihre Tätigkeiten in verschiedene Einkunftsarten aufzuspalten. So ist eine Personengesellschaft, die bspw. eine Fotovoltaikanlage betreibt (=gewerbliche Tätigkeit) und daneben Wohngebäude vermietet (=prinzipiell vermögensverwaltende Tätigkeit), aufgrund der Abfärbung gewerblicher Tätigkeiten auf nichtgewerbliche Tätigkeiten gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG grundsätzlich in vollem Umfang, also auch mit ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, gewerblich tätig; nur wenn die Bagatelldgrenze für geringfügige gewerbliche Tätigkeiten (s. dazu Abschn. 7.1.2.2.1.2) nicht überschritten wird und die Tätigkeiten – wie dies im Beispiel der Fall ist – trennbar sind, kommt ausnahmsweise die Verwirklichung zweier Einkunftsarten (Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte Vermietung und Verpachtung) in Betracht. Eine Personengesellschaft kann also vermögensverwaltend tätig sein, sodass die von ihr erwirtschafteten Erträge nicht der Gewerbesteuer unterliegen; sie ist bei Ausweitung ihres Tätigkeitsspektrums aber immer von der Möglichkeit der gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bedroht.

Um diese Abfärbung und die daraus resultierende Umqualifizierung einer nichtgewerblichen Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit zu umgehen, bietet sich eine klare Abgrenzung verschiedenartiger Tätigkeiten durch Verlagerung der gewerblichen Tätigkeit auf

⁸²Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 182 [18].

⁸³Vgl. BFH, Urt. v. 11.7.1991 – IV R 102/90, BStBl. II 1992, 413.

einen der Gesellschafter oder auf eine (ganz oder teilweise) personenidentische Schwesterpersonengesellschaft an (sog. Ausgliederungsmodell, s. dazu Abschn. 7.1.2.2.1.3).⁸⁴ Denn die Wirkung der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist auf die Tätigkeiten der jeweils zu beurteilenden Personengesellschaft beschränkt.⁸⁵

- Vorsicht ist beim Ausgliederungsmodell geboten, wenn Leistungsbeziehungen nicht nur gegenüber Dritten, sondern auch zwischen den Schwesterpersonengesellschaften begründet werden, wie z. B. bei einer entgeltlichen Überlassung von Grundstücken oder Gebäuden einer Gesellschaft an die andere. Dies kann ggf. zur Begründung einer Betriebsaufspaltung führen, mit der Folge, dass die von der überlassenden Gesellschaft ausgeübte reine Vermögensverwaltung zu einer gewerblichen Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit wird (s. zur Betriebsaufspaltung Abschn. 2.1.1.3).

2.2 Einkünfteermittlung

2.2.1 Arten der Einkünfteermittlung

2.2.1.1 Betriebsvermögensvergleich

Werden Immobilien im Betriebsvermögen gehalten und hieraus Einkünfte erzielt (sei es als laufende Einkünfte aus Vermietung oder als einmalige Einkünfte aus der Veräußerung der Immobilie), sind diese Einkünfte grundsätzlich im Wege des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG als Gewinn zu ermitteln (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt sich der Gewinn aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (zum Begriff des Betriebsvermögens s. Abschn. 1.3.1.2), vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen (zum Begriff der Entnahmen und Einlagen s. Abschn. 1.3.2.4). Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG enthält in Ergänzung zu § 4 Abs. 1 EStG eine Sonderregelung für buchführungspflichtige und freiwillig Buchführende Gewerbetreibende, wonach für den Schluss des Wirtschaftsjahres grundsätzlich das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Allerdings gelten aufgrund des Verweises in § 141 Abs. 1 Satz 2 AO auch im Rahmen von § 4 Abs. 1 EStG zahlreiche handelsrechtliche GoB entsprechend.⁸⁶ Zwischen § 4 Abs. 1 EStG und § 5 Abs. 1 EStG bestehen insofern keine signifikanten Unterschiede.

⁸⁴Vgl. BFH, Urt. v. 19.2.1998 – IV R 11/97, BStBl. II 1998, 603.

⁸⁵Reiß, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 15 Rn. 150 [8].

⁸⁶Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rn. 806 [2].

Die wirtschaftliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen richtet sich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG nach der Vorschrift des § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB. Danach sind Aufwendungen und Erträge unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung demjenigen Wirtschaftsjahr zuzuordnen, in dem sie wirtschaftlich verursacht worden sind (sog. Verursachungsprinzip oder Prinzip der *periodengerechten Zuordnung*).⁸⁷ Das Zu- und Abflussprinzip findet ausdrücklich keine Anwendung (vgl. § 11 Abs. 1 Satz 5, Abs. 2 Satz 6 EStG). Daher sind bspw. Mieteinnahmen unabhängig von der tatsächlichen Zahlung für den Monat als Ertrag zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Umgekehrt sind z. B. Schuldzinsen für den Monat als Aufwand zu erfassen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, auch wenn die tatsächliche Zahlung erst später erfolgt.

2.2.1.2 Überschussrechnung

Werden Immobilien im Privatvermögen gehalten und hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, sind diese Einkünfte als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Bei dieser Überschussrechnung handelt es sich um eine Art Geldverkehrsrechnung: Von sämtlichen in einem Veranlagungszeitraum zugeflossenen Einnahmen werden die in demselben Veranlagungszeitraum abgeflossenen Ausgaben (Werbungskosten) abgezogen. Die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben zu einem Veranlagungszeitraum (also zu einem Kalenderjahr, vgl. § 25 Abs. 1 EStG) richtet sich hierbei nach dem sog. Zu- und Abflussprinzip gem. § 11 EStG. Im Rahmen des Zu- und Abflussprinzips gilt der Grundsatz, dass Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen sind, in dem sie zugeflossen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG), und Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Zugeflossen sind Einnahmen, sobald der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann. Die hiernach geforderte *wirtschaftliche Verfügungsmacht* erlangt der Steuerpflichtige in der Regel im Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs oder im Zeitpunkt der Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen.⁸⁸ So erfolgt etwa der Zufluss bei einem Scheck grundsätzlich mit der Entgegennahme des Schecks.⁸⁹ Ausgaben sind dann geleistet i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Gegenstand der geschuldeten Erfüllungsleistung verloren hat. Entscheidend ist hierbei die Vornahme der Leistungshandlung, die abgeschlossen

⁸⁷Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rn. 829 [2].

⁸⁸H 11 „Allgemeines – Zufluss von Einnahmen“ EStH 2015; BFH, Urt. v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310; Seiler, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 11 Rn. 10 [8].

⁸⁹Vgl. H 11 „Scheck“ EStH 2015.

ist, wenn der Steuerpflichtige von sich aus alles Erforderliche getan hat, um den Leistungserfolg herbeizuführen.⁹⁰ Wann der Leistungserfolg eintritt, ist hingegen für den Abflusszeitpunkt ebenso unerheblich wie der Verlust der rechtlichen Verfügungsmacht.⁹¹ Dementsprechend ist bspw. bei einer Überweisung der Abfluss bereits im Zeitpunkt des Eingangs des Überweisungsauftrags bei der Überweisungsbank gegeben, wenn das Konto die nötige Deckung aufweist oder ein entsprechender Kreditrahmen vorhanden ist.⁹²

Eine Abweichung von dem geschilderten Zu- und Abflussprinzip sieht § 11 EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Ausgaben vor. Nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG gelten regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr bezogen. Entsprechendes gilt gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. Einnahmen bzw. Ausgaben sind regelmäßig wiederkehrend, wenn ihre Wiederholung in bestimmten Zeitabständen aufgrund eines bestehenden Rechtsverhältnisses von vornherein feststeht.⁹³ Dies ist z. B. typischerweise bei Mietzahlungen oder Zinsen der Fall. Als kurze Zeit gilt bei wiederkehrenden Einnahmen bzw. Ausgaben in der Regel ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.⁹⁴ Liegen die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 Satz 2 EStG vor, richtet sich die zeitliche Zuordnung der Einnahmen bzw. Ausgaben nicht nach ihrem Zu- oder Abfluss, sondern nach ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu einem Kalenderjahr, also nach dem Zeitraum, für den sie erbracht werden.⁹⁵ Ob die Einnahmen bzw. Ausgaben noch in dem Kalenderjahr fällig geworden sind, für das sie geleistet worden sind, ist hierbei unerheblich.⁹⁶

Beispiel

Die Miete für Dezember des Jahres 01 wird am 4.1. des Jahres 02 fällig und wird am 3.1. des Jahres 02 vom Mieter bezahlt. Es handelt sich bei der Mietzahlung um eine regelmäßig wiederkehrende Einnahme, die innerhalb von zehn Tagen nach dem Ende des Kalenderjahres 01, zu dem sie wirtschaftlich gehört, geleistet wurde. Die Mietzahlung ist daher dem Jahr 01 zuzurechnen.

⁹⁰BFH, Urt. v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; Urt. v. 14.1.1986 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453.

⁹¹Krüger, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 11 Rn. 35 [15].

⁹²Vgl. H 11 „Überweisung“ EStH 2015.

⁹³Vgl. BFH, Urt. v. 24.7.1986 – IV R 309/84, BStBl. II 1987, 16; Krüger, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 11 Rn. 26 [15].

⁹⁴H 11 „Allgemeines – Kurze Zeit“ EStH 2015.

⁹⁵Seiler, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 11 Rn. 40 [8].

⁹⁶H 11 „Allgemeines – Kurze Zeit“ EStH 2015; BFH, Urt. v. 23.9.1999 – IV R 1/99, BStBl. II 2000, 121.

Neben seiner Anwendung auf die Überschusseinkünfte findet § 11 EStG auch auf die Gewinneinkünfte Anwendung, sofern der Gewinn nach der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird.⁹⁷ Im Immobilienbereich kann dies insbesondere bei Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels der Fall sein (s. dazu Abschn. 2.1.2).

2.2.2 Betriebseinnahmen/Einnahmen

Anders als im Bereich der Überschusseinkünfte, in dem mit der Legaldefinition in § 8 Abs. 1 EStG eine Bestimmung des Einnahmenbegriffs vorgenommen wird, enthält das EStG keine Bestimmung des Begriffs der Betriebseinnahmen. In Anlehnung an die Begriffsbestimmung in § 8 Abs. 1 EStG und die Definition der Betriebsausgaben in § 4 Abs. 4 EStG können als Betriebseinnahmen alle Zugänge in Geld oder in Geldeswert bezeichnet werden, die durch den Betrieb veranlasst sind.⁹⁸ Zwischen den Begriffen Betriebseinnahmen und Einnahmen besteht daher auch weitgehende Übereinstimmung.⁹⁹ Für den Bereich der gewerblichen Vermietung umfassen die Betriebseinnahmen also alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch die gewerbliche Vermietung veranlasst sind.

Im Rahmen der Nutzung und Verwaltung von Immobilien kommen in erster Linie natürlich alle für die Überlassung der Immobilien gezahlten Miet- oder Pachtzinsen als Betriebseinnahmen/Einnahmen in Betracht. Aber auch alle sonstigen Entgelte, die in einem objektiven wirtschaftlichen oder tatsächlichen Veranlassungszusammenhang mit einer gewerblichen oder vermögensverwaltenden Vermietung und Verpachtung von Immobilien stehen, zählen zu den entsprechenden Betriebseinnahmen/Einnahmen aus § 15 bzw. § 21 EStG. Hierzu zählen unter anderem die folgenden Einnahmen:¹⁰⁰

- Umlagen und Nebenentgelte, die der Vermieter für die Nebenkosten oder Betriebskosten erhebt,¹⁰¹
- die Rückzahlung von Betriebsausgaben/Werbungskosten,¹⁰²

⁹⁷Vgl. BFH, Urt. v. 23.9.1999 – IV R 1/99, BStBl. II 2000, 121; *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 11 Rn. 4 f. [15].

⁹⁸Vgl. BFH, Urt. v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995; *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 4 Rn. 420 [15].

⁹⁹BFH, Urt. v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995.

¹⁰⁰Vgl. hierzu auch H 21.2 „Einnahmen“ EStH 2015.

¹⁰¹Vgl. BFH, Urt. v. 14.12.2009 – IX R 69/98, BStBl. II 2000, 197. Umlagen und Nebenentgelte stellen auch keine durchlaufenden Posten i.S.d. § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG dar.

¹⁰²Vgl. BFH, Urt. v. 19.2.2002 – IX R 36/98, BStBl. II 2003, 126 m. w. N.

- Versicherungsleistungen, die den Ausfall von Nutzungsentgelten (z. B. bei einer Mietausfallversicherung) oder geleistete Betriebsausgaben/Werbungskosten ersetzen,¹⁰³
- Schadensersatzzahlungen, die durch das Nutzungsverhältnis veranlasst sind,¹⁰⁴
- der Erbbauzins für ein Erbbaurecht an einem Grundstück.¹⁰⁵

Bei einer Mietkaution führt die Stellung der Kautions selbst noch nicht zu Betriebseinnahmen/Einnahmen, wohl aber die hiervon einbehaltenen Beträge zur Beseitigung von Schäden nach Ende des Mietverhältnisses.¹⁰⁶

2.2.3 Betriebsausgaben/Werbungskosten

Zu den Betriebsausgaben zählen diejenigen Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (vgl. § 4 Abs. 4 EStG), wohingegen Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind. Ungeachtet der etwas anderen Formulierung in § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, die das Erfordernis eines finalen Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Werbungskosten nahelegt, hat die Rechtsprechung den Werbungskostenbegriff dem Betriebsausgabenbegriff angeglichen und verlangt lediglich einen Veranlassungszusammenhang.¹⁰⁷

Im Rahmen der Nutzung und Verwaltung von Immobilien kommen in erster Linie Absetzungen für Abnutzung (AfA), Erhaltungsaufwand sowie Schuldzinsen und Finanzierungskosten als Betriebsausgaben/Werbungskosten in Betracht.

2.2.3.1 Absetzungen für Abnutzung

Grundsätzlich sind sowohl Anschaffungs- als auch (anschaffungsnahe) Herstellungskosten für ein Gebäude nicht sofort abziehbar, sondern müssen im Rahmen der AfA nach § 7 Abs. 4 bis 5a EStG (bei den Überschusseinkünften i. V. m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) in gleichbleibenden Jahresbeträgen abgeschrieben werden. Da Grund und Boden anders als Gebäude keiner Abnutzung unterliegt (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) ist es in der Praxis regelmäßig zunächst erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude sowie den Grund und Boden aufzuteilen. Die Bemessungsgrundlage für die AfA ist der danach auf den Gebäudeanteil entfallende Teil des Gesamtkaufpreises.

¹⁰³Vgl. BFH, Urt. v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; *Mellinghoff*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 21 Rn. 48 „Versicherungsleistungen“ [8].

¹⁰⁴Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 21 Rn. 117 „Schadensersatzzahlungen“ [15].

¹⁰⁵Vgl. H 21.2 EStH 2015 „Erbbaurecht“; BFH, Urt. v. 20.9.2006 – IX R 17/04, BStBl. II 2007, 112.

¹⁰⁶Vgl. BFH, Urt. v. 11.7.2000 – IX R 48/96, BStBl. II 2001, 784.

¹⁰⁷Vgl. *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 40 f. m. w. N. [15]

2.2.3.1.1 Kaufpreisaufteilung bei einem bebauten Grundstück

Sofern sich die Parteien eines Grundstückskaufvertrages auf eine Kaufpreisaufteilung einigen, ist diese Einigung prinzipiell auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie von den gegensätzlichen Interessen der Parteien getragen ist.¹⁰⁸ Eine nachträgliche Bescheinigung des Veräußerers über die Kaufpreisaufteilung genügt insofern zum Nachweis einer Einigung über die Aufteilung allerdings nicht.¹⁰⁹ Einer Einigung über die Kaufpreisaufteilung, die nicht von gegensätzlichen Interessen getragen wird, sondern dazu dient, einem Vertragsteil einen möglichst großen Steuervorteil (bspw. eine besonders hohe AfA-Bemessungsgrundlage) zu verschaffen, ist steuerlich ebenfalls die Anerkennung zu versagen.¹¹⁰

Wenn eine Einigung über die Kaufpreisaufteilung steuerlich nicht anerkannt wird oder überhaupt keine Einigung über die Kaufpreisaufteilung besteht, ist die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits im Schätzungswege herbeizuführen. Hierfür sind zunächst die Teilwerte (bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens) bzw. die Verkehrswerte (bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens) des Grund und Bodens einerseits sowie des Gebäudes andererseits zu ermitteln.¹¹¹ Sodann ist der Gesamtkaufpreis nach dem Verhältnis der Wertanteile aufzuteilen.¹¹² Zu beachten ist hierbei, dass selbstständige Gebäudebestandteile eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen, die gem. § 7 Abs. 5a EStG gesondert abzuschreiben sind und insofern bei der Ermittlung des Teil- bzw. Verkehrswertes des Gebäudes selbst nicht einzubeziehen sind (s. hierzu Abschn. 1.1.2.1.).

Der für eine Kaufpreisaufteilung im Schätzungswege erforderliche Teil- bzw. Verkehrswert des Anteils von Grund und Boden sowie des Gebäudeanteils kann unter Heranziehung der ImmoWertV¹¹³ bestimmt werden.¹¹⁴ Danach ist die Bewertung entweder

¹⁰⁸BFH, Urt. v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183.

¹⁰⁹BFH, Urt. v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 118 [15]; *Rade/Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 271. Lfg. 2015, § 6 Rn. 312 [6].

¹¹⁰BFH, Urt. v. 28.10.1998 – X R 96/96, BStBl. II 1999, 217 m. w. N.; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 118 [15]; *Schindler*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6 Rn. 49 [8].

¹¹¹Vgl. BFH, Urt. v. 19.5.2005 – IV R 17/02, BStBl. II 2005, 637; Beschl. v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, 133. Lfg. (Stand: Juli 2016), § 6 Rn. 343 [3]; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 119 [15].

¹¹²BFH, Beschl. v. 26.6.2005 – IX B 132/04, BFH/NV 2005, 1798; *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, 133. Lfg. (Stand: Juli 2016), § 6 Rn. 349 [3]; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 119 [15].

¹¹³Verordnung über die Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken v. 19.5.2010, BGBl. I 2010, 639.

¹¹⁴BFH, Urt. v. 10.10.2000 – IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; Urt. v. 29.5.2008 – IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668 m. w. N.; diese Entscheidungen betrafen zwar noch die alte WertV, können aber auf die neue ImmoWertV übertragen werden, s. insofern *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, 133. Lfg. (Stand: Juli 2016), § 6 Rn. 350 [3]; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 119 [15]; *Schindler*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6 Rn. 50 [8].

im Ertragswertverfahren (§§ 17 bis 20 ImmoWertV, vgl. hierzu Abschn. 6.2.1.3) oder im Sachwertverfahren (§§ 21 bis 23 ImmoWertV, vgl. hierzu Abschn. 6.2.1.4) vorzunehmen.¹¹⁵ Das Vergleichswertverfahren (§§ 15 und 16 ImmoWertV) scheidet hingegen aus, wenn es im Sinne einer Restwertmethode angewandt wird, da dies dem Grundsatz der Einzelbewertung (§ 6 EStG) widerspricht.¹¹⁶ Bei vermieteten Wohnimmobilien im Privatvermögen ist grundsätzlich die Anwendung des Sachwertverfahrens angebracht.¹¹⁷ Das gilt ebenfalls, wenn die Immobilie neben Mietwohnungen auch Büro- und Geschäftsräume umfasst.¹¹⁸ Demgegenüber erachtet der BFH das Ertragswertverfahren bei zu Büro- oder anderen gewerblichen Zwecken vermieteten Grundstücken (also bei sog. Geschäftsgrundstücken) für grundsätzlich vorrangig.¹¹⁹

- Das BMF stellt im Internet eine Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück in Form einer Excel-Tabelle nebst Anleitung hierzu zur Verfügung:

<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Einkommenssteuer/2017-03-01-Berechnung-Aufteilung-Grundstueckskaufpreis.html>

Der Kaufpreisaufteilung liegen dabei die Vorschriften der Verkehrswertermittlung auf der Grundlage des Baugesetzbuchs, konkret des Sachwertverfahrens nach der ImmoWertV, zugrunde. Auf eine Marktanpassung der (vorläufigen) Sachwerte (vgl. § 14 ImmoWertV) wurde bei der Arbeitshilfe allerdings verzichtet, da sich diese laut BMF im gleichen Verhältnis auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits auswirken würden. Diese Annahme kann im Einzelfall zu nicht sachgerechten Ergebnissen in Form eines zu hohen Grund-und-Boden-Anteils führen, weil die in der Arbeitshilfe für die Wertermittlung des Grund und Bodens verwendeten Bodenrichtwerte von den zuständigen Gutachterausschüssen (vgl. § 192 BauGB) tatsächlich nämlich regelmäßig unter Berücksichtigung der Entwicklungen des Immobilienmarktes aktualisiert werden.

¹¹⁵Vgl. insofern auch FG Düsseldorf, Urt. v. 19.1.2016 – 13 K 1496/13 E, EFG 2016, 711 (rkr.).

¹¹⁶BFH, Urt. v. 10.10.2000 – IX R 86/07, BStBl. II 2001, 183 m. w. N.; *Schindler*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6 Rn. 50 [7]; *Rade/Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 271. Lfg. 2015, § 6 Rn. 313 [6]. Bei der Restwertmethode wird lediglich der objektive Wert von Grund und Boden ermittelt, der diesen Wert übersteigende Teil des Gesamtkaufpreises gilt als Anschaffungskosten für das Gebäude, s. dazu auch *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, 133. Lfg. (Stand: Juli 2016), § 6 Rn. 349 [3].

¹¹⁷BFH, Beschl. v. 23.6.2005 – IX B 132/04, BFH/NV 2005, 1798; Urt. v. 11.2.2003 – IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769; FG Düsseldorf, Urt. v. 19.1.2016 – 13 K 1496/13 E, EFG 2016, 711 (rkr.).

¹¹⁸BFH, Urt. v. 29.5.2008 – IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668.

¹¹⁹BFH, Urt. v. 29.5.2008 – IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668; Beschl. v. 24.2.1999 – IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201; Urt. v. 2.2.1990 – III R 173/86, BStBl. 1990, 497. Vgl. hierzu auch *Schindler*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6 Rn. 50 [8].

2.2.3.1.2 Beginn und Ende der AfA

Mit der AfA ist ab dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes zu beginnen.¹²⁰ Angeschafft ist ein Gebäude, wenn es geliefert ist.¹²¹ Von einer Lieferung ist auszugehen, wenn der Käufer über das Gebäude wirtschaftlich verfügen kann, also Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf ihn übergegangen sind.¹²² Ein Gebäude ist hergestellt, wenn es fertiggestellt ist.¹²³ Das ist der Fall, wenn es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann.¹²⁴ Bei unterjähriger Anschaffung des Gebäudes beginnt die AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG mit Beginn des Monats, in dem das Gebäude angeschafft wurde.¹²⁵ Gleiches gilt im Falle der Herstellung. Dabei ist der Betrag der AfA um ein Zwölftel für jeden Monat zu kürzen, der der Anschaffung bzw. Herstellung vorangeht.

Die AfA endet, wenn das AfA-Volumen vollständig aufgebraucht ist.¹²⁶ Sie endet auch, wenn das Gebäude im Laufe eines Wirtschaftsjahres veräußert wird oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient.¹²⁷ In diesem Falle ist die AfA des betreffenden Jahres für das Gebäude zeitanteilig auf den Monat genau vorzunehmen.¹²⁸

2.2.3.1.3 Umfang der AfA

Da § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG lediglich für Gebäude gilt, die im Betriebsvermögen gehalten werden und nicht Wohnzwecken dienen, richtet sich die Gebäude-AfA bei Überschusseinkünften (vorbehaltlich einer möglichen Umqualifizierung auf Ebene des Gesellschafters, s. hierzu Abschn. 7.1.4) stets nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG: Die lineare AfA für nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellte Gebäude beträgt 2 % p. a. (dies entspricht einer typisierten Nutzungsdauer von 50 Jahren); für vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellte Gebäude beträgt sie 2,5 % p. a. (dies entspricht einer typisierten Nutzungsdauer von 40 Jahren). Die degressive AfA für im EU- oder EWR-Ausland belegene Gebäude (§ 7 Abs. 5 EStG) wird nicht mehr gewährt. Es handelt sich um auslaufendes Recht; Stichtag ist der 1. Januar 2006 (§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c EStG).

¹²⁰R 7.4 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012.

¹²¹R 7.4 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012.

¹²²H 7.4 „Lieferung“ EStH 2015.

¹²³R 7.4 Abs. 1 Satz 5 EStR 2012.

¹²⁴H 7.4 „Fertigstellung“ EStH 2015.

¹²⁵R 7.4 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012.

¹²⁶Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 92 [15].

¹²⁷R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR 2012.

¹²⁸R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR 2012.

Liegt die *tatsächliche Nutzungsdauer* des Gebäudes unterhalb der jeweiligen typisierten Nutzungsdauer, kann die AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG daran mittels erhöhter Absetzungen angepasst werden. Die Nutzungsdauer in diesem Sinne ist der Zeitraum, in dem das Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV. In diese Beurteilung sind sämtliche technische und wirtschaftliche Umstände des betreffenden Gebäudes (bspw. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung oder rechtliche Gegebenheiten)¹²⁹ einzubeziehen.¹³⁰ Die Darlegungs- und Beweislast für diese Umstände trägt der Steuerpflichtige.¹³¹ Zur Bemessung der AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer wird der Restbuchwert des Gebäudes auf die verbleibende Nutzungsdauer verteilt.¹³²

Gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG können weiterhin Absetzungen für *außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung* (AfaA) vorgenommen werden. In den Jahren, die auf die AfaA folgen, bemessen sich die (regulären) AfA nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes abzüglich des Betrages der AfaA, § 11c Abs. 2 Satz 1 EStDV.

2.2.3.1.4 AfA bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Abweichend vom Regelfall, dass nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Restwert hinzuzurechnen sind,¹³³ sind nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden, die nach typisierten Sätzen (§ 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 EStG) abgeschrieben werden, der *ursprünglichen* AfA-Bemessungsgrundlage – und gerade nicht dem Restwert – hinzuzurechnen.¹³⁴ Sie sind im Jahr des Abschlusses der entsprechenden Arbeiten so zu berücksichtigen, als seien sie bereits zu Beginn des Jahres entstanden.¹³⁵

Wird das Gebäude gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG (nach der tatsächlichen Nutzungsdauer) abgeschrieben, ist die Nutzungsdauer nach Abschluss der Arbeiten neu zu schätzen.¹³⁶ Aus Vereinfachungsgründen kann allerdings der bisherige AfA-Satz beibehalten

¹²⁹BFH, Urt. v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899.

¹³⁰R 7.4 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012; Brandis, in: Blümich, EStG, 125. Lfg. 2014, § 7 Rn. 520 [3]; Pfirrmann, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 89 [8].

¹³¹BFH, Beschl. v. 22.4.2013 – IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267; Urt. v. 11.8.1993 – X R 82/90, BFH/NV 1994, 169; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 156 [15].

¹³²Vgl. R 7.4 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012; Brandis, in: Blümich, EStG, 125. Lfg. 2014, § 7 Rn. 525 [3]; Bartone, in: Korn, EStG, 97. Lfg. 2016, § 7 Rn. 174 [10].

¹³³Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 86 [15].

¹³⁴Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 85 [15].

¹³⁵R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR 2012.

¹³⁶R 7.4 Abs. 9 Satz 1 EStR 2012.

werden.¹³⁷ Bei Gebäuden, die gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG (nach der typisierten Nutzungsdauer) abgeschrieben werden, ist der bisher geltende Prozentsatz beizubehalten.¹³⁸ Wird jedoch auf diese Weise die volle Absetzung innerhalb der tatsächlichen Nutzungsdauer nicht erreicht, kann die AfA vom Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten an nach der tatsächlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes bemessen werden.¹³⁹ Im Ergebnis führen nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten damit zu einer Verlängerung der AfA-Dauer.

2.2.3.1.5 Unterlassene oder überhöhte AfA

Wird die AfA in einem Veranlagungszeitraum versehentlich unterlassen, kann sie im Falle einer AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG dadurch nachgeholt werden, dass die noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend der angewandten Absetzungsmethode auf die verbleibende Restnutzungsdauer verteilt werden.¹⁴⁰ Im Falle einer überhöhten oder einer unterlassenen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG sind weiterhin die gesetzlich vorgeschriebenen Prozentsätze anzuwenden, sofern sich die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nicht geändert hat.¹⁴¹ Dementsprechend verlängert sich der AfA-Zeitraum bei einer unterlassenen und verkürzt sich der AfA-Zeitraum bei einer überhöhten AfA. Wurde die AfA jedoch willkürlich unterlassen, um dadurch unberechtigte Steuervorteile zu erlangen, kann sie nicht nachgeholt werden.¹⁴²

2.2.3.1.6 Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (§ 7h EStG)

Mittels § 7h EStG werden Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten im Sinne von § 177 BauGB an Gebäuden steuerlich gefördert, die in einem Sanierungsgebiet (§ 142 Abs. 1 BauGB) oder städtebaulichen Entwicklungsgebiet (§ 165 Abs. 3 BauGB) liegen. Diese Gebiete werden durch eine gemeindliche Satzung bestimmt.

Nach § 177 BauGB kann eine Gemeinde die Modernisierung oder Instandsetzung eines Gebäudes anordnen, wenn es Mängel aufweist. Solche Mängel liegen insbesondere vor, wenn die bauliche Anlage nicht den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse entspricht, § 177 Abs. 2 BauGB. Mängel

¹³⁷R 7.4 Abs. 9 Satz 2 EStR 2012.

¹³⁸H 7.4 „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ EStH 2015.

¹³⁹H 7.4 „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ EStH 2015.

¹⁴⁰H 7.4 „Unterlassene oder überhöhte AfA – AfA – Allgemein“ EStH 2015; Brandis, in: Blümich, EStG, 125. Oktober 2014, § 7 Rn. 314 [3]; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 7 [15].

¹⁴¹H 7.4 „Unterlassene oder überhöhte AfA – Lineare Gebäude-AfA“ EStH 2015.

¹⁴²H 7.4 „Unterlassene oder überhöhte AfA – Unberechtigte Steuervorteile“ EStH 2015; BFH, Urt. v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660; Kulosa, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 7 [15].

in diesem Sinne liegen nach § 177 Abs. 3 BauGB insbesondere vor, wenn durch Abnutzung, Alterung oder Einwirkungen Dritter

- die bestimmungsgemäße Nutzung der baulichen Anlage nicht nur unerheblich beeinträchtigt wird,
- die bauliche Anlage nach ihrer äußeren Beschaffenheit das Straßen- oder Ortsbild nicht nur unerheblich beeinträchtigt oder
- die bauliche Anlage erneuerungsbedürftig ist und wegen ihrer städtebaulichen, insbesondere geschichtlichen oder künstlerischen Bedeutung erhalten bleiben soll.

Begünstigt sind ausschließlich diejenigen Herstellungskosten, die durch Maßnahmen aufgrund einer gemeindlichen Anordnung nach § 177 BauGB oder aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung des Eigentümers mit der Gemeinde entstehen.¹⁴³ Anschaffungskosten sind gem. § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG nur begünstigt, soweit sie auf die eben genannten Maßnahmen entfallen und diese erst nach Abschluss des obligatorischen Erwerbsvertrages des Sanierungsobjekts durchgeführt werden („erst kaufen, dann sanieren“)¹⁴⁴. Neubauten werden nicht gefördert.¹⁴⁵ Der Steuerpflichtige kann nach seiner Wahl gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten absetzen. Dies gilt jedoch nur, soweit die Herstellungs- oder Anschaffungskosten nicht durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gedeckt sind (§ 7h Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Inanspruchnahme der erhöhten AfA ist außerdem gem. § 7h Abs. 2 EStG nur möglich, wenn der Steuerpflichtige eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde darüber vorweist, dass die Voraussetzungen der erhöhten AfA vorliegen.¹⁴⁶

Werden erhöhte AfA in Anspruch genommen, ist auch § 7a EStG zu beachten, der die gemeinsamen Vorschriften für erhöhte Abschreibungen enthält.¹⁴⁷ So müssen etwa nach § 7a Abs. 3 EStG AfA mindestens im Umfang von § 7 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden. Ist das Gebäude mehreren Beteiligten zuzurechnen und sind die Voraussetzungen für erhöhte AfA nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt, so dürfen die erhöhten AfA nur anteilig für diese Beteiligten und einheitlich von ihnen vorgenommen werden (vgl. § 7a Abs. 7 EStG). Bei Gebäuden, die Personengesellschaften zuzurechnen sind, sind nur die

¹⁴³R 7h Abs. 6 EStR 2012; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7h Rn. 3 [15]; *Pfarrmann*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 7h Rn. 2 [8].

¹⁴⁴*Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 7h Rn. 5 [15].

¹⁴⁵H 7h „Begünstigte Baumaßnahmen“ EStH 2015.

¹⁴⁶Zu weiteren Einzelheiten s. R 7h EStR 2012 und H 7h EStH 2015.

¹⁴⁷S. im Einzelnen hierzu R 7a EStR 2012 und H 7a EStH 2015.

Gesellschafter, nicht hingegen die Personengesellschaft, zur Inanspruchnahme der erhöhten AfA berechtigt (gesellschafterbezogene Betrachtungsweise).¹⁴⁸ Es ist daher zu prüfen, ob jeder einzelne Gesellschafter die Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt; auf die Tätigkeit der Gesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit kommt es insofern nicht an.

2.2.3.1.7 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)

Mit der Regelung in § 7i EStG werden bei einem im Inland belegenen Gebäude, bei dem es sich nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften um ein Baudenkmal handelt, die Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, begünstigt. Eine sinnvolle Nutzung ist nach § 7i Abs. 1 Satz 2 EStG nur anzunehmen, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf Dauer gewährleistet ist.

Hinsichtlich der Anschaffungskosten gelten die Ausführungen zu § 7h EStG entsprechend. Die AfA-Sätze sind mit denen aus § 7h EStG identisch (s. o. Abschn. 2.2.3.1.6); § 7a Abs. 3 und Abs. 7 EStG ist ebenfalls anwendbar. Die erhöhte AfA ist jedoch auf den Teil der Herstellungs- oder Anschaffungskosten beschränkt, der nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckt ist, § 7i Abs. 1 Satz 7 EStG. Zur Inanspruchnahme der erhöhten AfA hat der Steuerpflichtige nach § 7i Abs. 2 EStG eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle über das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 7i Abs. 1 EStG vorzuweisen.¹⁴⁹

2.2.3.2 Erhaltungsaufwand

Der Begriff des Erhaltungsaufwands ist gesetzlich nicht definiert und kann lediglich negativ abgegrenzt werden.¹⁵⁰ Sämtliche Aufwendungen auf ein Gebäude, die nicht Anschaffungskosten oder Herstellungskosten sind, stellen Erhaltungsaufwand dar. Hierzu zählen insbesondere Aufwendungen für Instandhaltungs- und Modernisierungsarbeiten sowie Schönheitsreparaturen, soweit sie nicht ausnahmsweise den anderen Kategorien zuzuordnen sind.

Typische Erhaltungsaufwendungen können zu nicht abziehbaren anschaffungsnahen Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG führen, wenn die summierten Aufwendungen für Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung des Gebäudes abgeschlossen werden, ohne Umsatzsteuer 15 %

¹⁴⁸H 7a „Mehrere Beteiligte“ EStH 2015; vgl. auch BFH, Urt. v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545 m. w. N.; *Pfaffmann*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 7h Rn. 1 [8].

¹⁴⁹Zu weiteren Einzelheiten s. R 7i EStR 2012 und H 7i EStH 2015.

¹⁵⁰Vgl. *Schubert/Pastor*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, HGB, 10. Aufl. 2016, § 255 Rn. 390 [1]; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 188 [15].

der Anschaffungskosten für das Gebäude übersteigen – der Zeitpunkt der Zahlung ist unerheblich.¹⁵¹ Ebenfalls hiervon erfasst sind Aufwendungen zur Beseitigung versteckter Mängel.¹⁵²

Bei umfangreichen Erhaltungsaufwendungen besteht nach § 82b EStDV die Möglichkeit, die Aufwendungen auf einen Zeitraum von zwei bis vier Jahren zu verteilen.¹⁵³ Dies setzt voraus, dass das Gebäude nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und überwiegend Wohnzwecken dient.¹⁵⁴ Die Veräußerung des Gebäudes (oder dessen Einbringung in ein Betriebsvermögen oder das Ende von dessen Nutzung zur Einkünfteerzielung) während des Verteilungszeitraumes führt zum sofortigen Abzug des bis dahin unberücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen (vgl. § 82b Abs. 2 EStDV).

Ein entsprechendes Wahlrecht gewähren auch die §§ 11a und 11b EStG bei Objekten im Sinne von § 7h EStG (Gebäude in Sanierungs- und städtebaulichen Entwicklungsbieten) oder § 7i EStG (Baudenkmalen), wenn die Erhaltungsaufwendungen nicht von den dort genannten Zuschüssen gedeckt werden.¹⁵⁵

2.2.3.3 Schuldzinsen und Finanzierungskosten

Schuldzinsen sind als Werbungskosten abziehbar, soweit sie betrieblich veranlasst sind (vgl. § 4 Abs. 4 EStG) oder mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG). Der Begriff der Schuldzinsen ist weit auszulegen und bezeichnet nach der Rechtsprechung des BFH sämtliche Aufwendungen für die Erlangung und Sicherung eines Kredits.¹⁵⁶ Damit sind nicht nur die unmittelbaren Kreditzinsen abziehbar, sondern auch Nebenkosten der Darlehensaufnahme und sonstige Kreditkosten.¹⁵⁷ Aufwendungen zur Tilgung des Kapitals sind keine Schuldzinsen und nicht als Werbungskosten abziehbar; bei Zahlung einer Rate, die Zins- und Tilgungsanteil abdeckt, ist der Tilgungsanteil folglich herauszurechnen.¹⁵⁸ Anerkanntermaßen können bspw. folgende Finanzierungskosten als Werbungskosten abgezogen werden:¹⁵⁹

¹⁵¹ *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 382, 384 [15].

¹⁵² R 6.4 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012.

¹⁵³ S. dazu auch R 21.1 Abs. 6 EStR 2012.

¹⁵⁴ Im Detail *Schallmoser*, in: Blümich, EStG, 127. Lfg. 2015, § 21 Rn. 331 ff. [3]; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 21 Rn. 124 ff. [15].

¹⁵⁵ *Krüger*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 11b Rn. 1 [15].

¹⁵⁶ BFH, Urt. v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279 m. w. N.; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 132 [15].

¹⁵⁷ H 21.2 „Finanzierungskosten“ EStH 2015; BFH, Urt. v. 22.9.2005 – IX R 44/03, BFH/NV 2006, 279 m. w. N.

¹⁵⁸ BFH, Urt. v. 9.2.1994 – IX R 110/90, BStBl. II 1995, 47; *Thürmer*, in: Blümich, EStG, 132. Lfg. 2016, § 9 Rn. 206 [3].

¹⁵⁹ Vgl. H 21.2 „Finanzierungskosten“ EStH 2015; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 132 ff. m. w. N. [15].

- Bauzeitzinsen,
- Notargebühren,
- Hypothekenbestellungskosten,
- Bereitstellungszinsen,
- Damnum/Disagio oder Zinsbegrenzungsprämien, soweit sie marktüblich sind,
- Tilgungstreckungsdarlehen.

Vorfälligkeitsentschädigungen zählen als Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital grundsätzlich zu den Werbungskosten.¹⁶⁰ Fällt allerdings die Vorfälligkeitsentschädigung im Zuge der (lastenfreien) Veräußerung der Immobilie an, wird der wirtschaftliche Zusammenhang zur Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung gelöst und durch die Veräußerung überlagert.¹⁶¹ Ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt nicht in Betracht; vielmehr handelt es sich dann um Veräußerungskosten bei den privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG.¹⁶²

Nach dem *Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung* können Schuldzinsen, die auf Finanzierungsverbindlichkeiten von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer zur Einkünfteerzielung genutzten Immobilie entfallen, auch nach deren Veräußerung als *nachträgliche Werbungskosten* abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös hätten getilgt werden können.¹⁶³ Gleiches gilt für Schuldzinsen aus der Fremdfinanzierung von Erhaltungsaufwendungen.¹⁶⁴ Wird beim Verkauf einer fremdfinanzierten Immobilie ein Teil des Erlöses zum Erwerb einer neuen Immobilie genutzt, mittels derer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden sollen, und wird dabei das schon zuvor bestehende Darlehen aufrecht erhalten, können die Schuldzinsen aus dem fortgeführten Darlehen höchstens noch anteilig in dem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden, der dem Anteil der Anschaffungskosten der neuen Immobilie an dem Verkaufserlös entspricht.¹⁶⁵

Fallen Schuldzinsen noch in der Zeit nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht, aber vor Veräußerung der Immobilie an, so ist ein Werbungskostenabzug nicht mehr möglich, da es insofern an einem wirtschaftlichen Zusammenhang zur Vermietung und Verpachtung fehlt.¹⁶⁶

¹⁶⁰BFH, Urt. v. 11.2.2014 – IX R 42/13, BStBl. II 2015, 633; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 9 Rn. 137 [15].

¹⁶¹BMF, Schr. v. 27.7.2015 – IV C 1-S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581 Tz. 2.

¹⁶²BMF, Schr. v. 27.7.2015 – IV C 1-S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581 Tz. 2.

¹⁶³BMF, Schr. v. 27.7.2015 – IV C 1-S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581 Tz. 1.1; BFH, Urt. v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631.

¹⁶⁴BMF, Schr. v. 27.7.2015 – IV C 1-S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581 Tz. 4.1.

¹⁶⁵H 21.2 „Finanzierungskosten“ EStH 2015; BFH, Urt. v. 8.4.2003 – IX R 36/00, BStBl. II 2003, 706.

¹⁶⁶BMF, Schr. v. 27.7.2015 – IV C 1-S 2211/11/10001, BStBl. I 2015, 581 Tz. 3; BFH, Urt. v. 21.1.2014 – IX R 37/12, BStBl. II 2015, 631.

2.2.4 Gewerbesteuerkürzung bei Grundbesitz

Sofern Immobilien zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs gehören, kommt im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG, der sich prinzipiell aus dem nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb ableitet, eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG in Betracht. Liegt schon kein Gewerbebetrieb vor und besteht deshalb auch keine Gewerbesteuerpflicht, wie dies etwa bei einer nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft, die lediglich Immobilien bzw. sonstiges Vermögen verwaltet, der Fall ist, bedarf es der Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG selbstverständlich nicht.

2.2.4.1 Kürzung für Grundbesitz im Betriebsvermögen

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird bei der Ermittlung des Gewerbeertrags i. S. d. § 7 GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Diese Kürzung verfolgt den Zweck, eine doppelte Belastung des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes mit Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden.¹⁶⁷ Daher verlangt § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (seit dem Erhebungszeitraum 2008) auch explizit, dass der Grundbesitz nicht von der Grundsteuer befreit ist; die tatsächliche Erhebung der Grundsteuer ist hingegen keine Tatbestandsvoraussetzung.¹⁶⁸ Wird die Grundsteuer also bspw. aus Billigkeitsgründen nicht erhoben oder nach § 32 f. GrStG erlassen (s. dazu Abschn. 6.6), liegt kein Fall einer Grundsteuerbefreiung vor, sodass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG grundsätzlich zur Verfügung steht.¹⁶⁹

Neben der nicht vorliegenden Grundsteuerbefreiung setzt § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum Betriebsvermögen voraus. Der Begriff des Grundbesitzes bestimmt sich hierbei nach § 19 Abs. 1 BewG und umfasst demnach prinzipiell die Grundstücke der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, die Grundstücke des Grundvermögens und die Betriebsgrundstücke, wobei für die Gewerbesteuer lediglich die Betriebsgrundstücke (vgl. dazu § 99 BewG) relevant sind, da bei den Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie den Grundstücken des Grundvermögens ohnehin keine Gewerbesteuerpflicht besteht.¹⁷⁰ Die Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum

¹⁶⁷BFH, Urt. v. 5.10.1967 – I 258/64, BStBl. II 1968, 65; Urt. v. 16.1.1951 – I 61/50 U, BStBl. III 1951, 49.

¹⁶⁸R 9.1 Abs. 1 Satz 3 GewStR 2009.

¹⁶⁹Vgl. Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 54 [12].

¹⁷⁰Vgl. Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 20 [3]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 22 [12], die allerdings beide noch von einer Relevanz der Grundstücke des Grundvermögens (vgl. §§ 68 und 70 BewG) für die Gewerbesteuer ausgehen. Da § 99 Abs. 2 BewG, der eine Einordnung eines Grundstücks als Betriebsgrundstücks abweichend von den Vorschriften des EStG/KStG nur dann vorsah, wenn es zu mehr als der Hälfte seines Wertes einem gewerblichen Betrieb dient, mittlerweile aufgehoben

Betriebsvermögen richtet sich gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 GewStDV nach den Vorschriften des EStG oder des KStG (s. dazu Abschn. 1.3). Dies gilt mittlerweile allerdings auch für die bewertungsrechtliche Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen,¹⁷¹ sodass insofern ein Gleichklang zwischen der ertragsteuerrechtlichen Einordnung und der Qualifikation als Betriebsgrundstück i.S.d. § 99 BewG besteht. Maßgebender Zeitpunkt für die Frage der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen und damit für die Anwendbarkeit der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist der Stand zu Beginn des Kalenderjahres (vgl. § 20 Abs. 1 Satz 2 GewStDV). Beginnt die Gewerbesteuerpflicht erst im Laufe des Kalenderjahres kommt für den in diesem Kalenderjahr endenden Erhebungszeitraum eine Kürzung daher nicht in Betracht.¹⁷² Wie lange ein Grundstück im Verlaufe eines Kalenderjahres zum Betriebsvermögen gehört, ist hingegen unbeachtlich, solange zu Beginn des Kalenderjahres die Zugehörigkeit dieses Grundstücks zum Betriebsvermögen gegeben war.¹⁷³

- Für die Frage, ob und inwieweit zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz im Rahmen der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu berücksichtigen ist, gilt das strenge Stichtagsprinzip. Nur Grundbesitz der bereits zum 1. Januar eines Kalenderjahres zum Betriebsvermögen gehört, kann in die Kürzung einbezogen werden.

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG erfüllt, wird der um die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG erhöhte Gewerbeertrag pauschal um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes gekürzt. Maßgebend ist hierbei der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem Ende des Erhebungszeitraums lautet. Da Einheitswerte grundsätzlich auf den Beginn eines Kalenderjahres festgestellt werden, ist der zum 1. Januar eines Jahres festgestellte Einheitswert für die Kürzung im laufenden Erhebungszeitraum und in allen weiteren Erhebungszeiträumen bis zur Feststellung eines neuen Einheitswertes maßgebend.¹⁷⁴ Für die Gewerbesteuer und somit auch für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist

Fußnote 170 (Fortsetzung)

wurde und sich die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen nunmehr nach den ertragsteuerrechtlichen Regelungen richtet (so ausdrücklich R B 99 Abs. 1 ErbStR 2011), erscheint kein Fall mehr denkbar, in dem ein Grundstück bewertungsrechtlich Grundvermögen, ertragsteuerrechtlich hingegen Betriebsvermögen ist.

¹⁷¹S. insofern R B 99 Abs. 1 ErbStR 2011.

¹⁷²R 9.1 Abs. 1 Satz 11 GewStR 2009; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 37 [3].

¹⁷³*Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 36 [3]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 71 [12].

¹⁷⁴*Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 26 [3]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 56 [12].

der Einheitswert während der Geltungsdauer der auf den Wertverhältnissen zur letzten Hauptfeststellung (1.1.1964) beruhenden Einheitswerte um 40 % zu erhöhen (vgl. § 121a BewG); für Grundbesitz, der in den neuen Bundesländern belegen ist und somit nicht der Hauptfeststellung zum 1.1.1964 unterfiel, sind für die Gewerbesteuer die Einheitswerte zum 1.1.1935 unter Anwendung eines Vervielfachers anzusetzen (vgl. § 133 BewG).

2.2.4.2 Erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen

Bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern (Grundstücksunternehmen), tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag an die Stelle der normalen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung). In der Praxis kommt dieser Regelung für – grundsätzlich gewerbesteuerpflichtige – Immobilienunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft oder gewerblich geprägten Personengesellschaft eine enorme Bedeutung zu, da sie – wenn ihre Voraussetzungen erfüllt sind – für diese Unternehmen im Ergebnis eine (nahezu) vollständige Freistellung von der Gewerbesteuer bewirkt.

2.2.4.2.1 Grundlagen

Zweck der erweiterten Kürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, die von einem kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen erzielt werden, aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die (gewerbesteuerfrei) nur Grundstücksverwaltung betreiben, von der Gewerbesteuer freizustellen.¹⁷⁵ Daher nimmt § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG die von Grundstücksunternehmen erzielten Erträge aus Vermögensverwaltung im Wege der Kürzung von der Gewerbesteuer aus. Ein *Grundstücksunternehmen* i. S. d. § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG liegt hierbei nur dann vor, wenn die von der erweiterten Kürzung bezweckte Gleichbehandlung mit nicht gewerbesteuerpflichtigen vermögensverwaltenden Unternehmen auch geboten ist. Das ist der Fall, wenn die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes als solche keine gewerbliche Tätigkeit bildet, d. h. für sich betrachtet den Rahmen einer Vermögensverwaltung nicht überschreitet.¹⁷⁶ Daher schließt eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten gehört, die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung grundsätzlich selbst dann aus,

¹⁷⁵BFH, Beschl. v. 24.1.2012 – I B 136/11, BFH/NV 2012, 1176; Urt. v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 92 [12].

¹⁷⁶Vgl. BFH, Urt. v. 29.3.1973 – I R 174/72, BStBl. II 1973, 686; FG München, Urt. v. 5.8.2014 – 13 K 2280/11, EFG 2014, 2069 (Rev. BFH, Urt. v. 22.6.2016 – X R 54/14, BFH/NV 2016, 1840).

wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.¹⁷⁷ Die Rechtsform des Grundstücksunternehmens spielt hingegen keine Rolle; die erweiterte Kürzung kann von allen Unternehmensformen in Anspruch genommen werden.¹⁷⁸

Die erweiterte Kürzung wird nur an Stelle der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG und nur auf Antrag des Steuerpflichtigen gewährt. Die Verweisung auf den Grundtatbestand der einfachen Kürzung für Grundbesitz („an Stelle“) darf hierbei aber wohl nicht als Rechtsgrundverweisung verstanden werden, nach der sämtliche Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ebenfalls vorliegen müssten, um die erweiterte Kürzung beantragen zu können, sondern vielmehr als reiner Ausschluss einer doppelten Entlastung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 u. Satz 2 GewStG.¹⁷⁹ Dieses Verständnis deckt sich offenbar auch mit der Sichtweise der Finanzverwaltung, nach der die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung bei Grundstücksunternehmen während des gesamten Erhebungszeitraums oder während des gesamten abgekürzten Erhebungszeitraums (s. dazu § 14 Satz 3 GewStG) vorliegen müssen, was wiederum in Widerspruch zum strengen Stichtagsprinzip (s. Abschn. 2.2.4.1) bei § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG steht.¹⁸⁰ Der Antrag auf Gewährung der erweiterten Kürzung ist nicht fristgebunden; er kann daher bis zur formellen Bestandskraft des Gewerbesteuermessbescheids oder – falls der Bescheid gem. § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht – bis zur Aufhebung dieses Vorbehalts gestellt werden.¹⁸¹ Aufgrund des Antragerfordernisses haben Grundstücksunternehmen faktisch ein Wahlrecht, ob sie von der pauschalen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG oder von der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG Gebrauch machen möchten. Dieses Wahlrecht kann – solange die Voraussetzungen der einfachen und der erweiterten Kürzung parallel vorliegen – jedes Jahr neu ausgeübt werden. Wird der Antrag auf Gewährung der erweiterten Kürzung gestellt, obwohl die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung nicht vorliegen, ist die pauschale Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG von Amts wegen zu gewähren oder zumindest eine Rücknahme des Antrags vonseiten des Finanzamtes anzuregen.¹⁸²

¹⁷⁷H 9.2 Abs. 2 „Gewerbliche Tätigkeit“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 17.5.2006 – VIII R 39/05, BStBl. II 2006, 659; Urt. v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359.

¹⁷⁸R 9.2 Abs. 1 Satz 1 GewStR 2009.

¹⁷⁹So zutr. Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 96a [12].

¹⁸⁰R 9.2 Abs. 1 Satz 3 GewStR 2009.

¹⁸¹Gosch, in: Blümich, GewStG, 126. Lfg. (Stand: November 2014), § 9 Rn. 51 [3]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 97 [12].

¹⁸²Vgl. Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 97 [12]; a. A. Gosch, in: Blümich, GewStG, 126. Lfg. (Stand: November 2014), § 9 Rn. 64 [3], der die Auffassung vertritt, dass bei der Stellung eines Antrags auf die erweiterte Kürzung die pauschale Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in vollem Umfang verloren geht.

2.2.4.2.2 Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kann nur von Grundstücksunternehmen in Anspruch genommen werden, also von solchen Unternehmen, die – abgesehen von bestimmten unschädlichen Tätigkeiten – ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen.

2.2.4.2.2.1 Eigener Grundbesitz

Unter dem Begriff eigener Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist – insofern deckungsgleich mit § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG – der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz zu verstehen.¹⁸³ Der Begriff des Grundbesitzes richtet sich daher auch bei der erweiterten Kürzung nach den Vorschriften des BewG. Dementsprechend gehören Bodenschätze und Betriebsvorrichtungen grundsätzlich nicht zum Grundbesitz i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.¹⁸⁴ Betriebsvorrichtungen sind Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, selbst wenn sie wesentliche Bestandteile eines Gebäudes oder Grundstücks sind (vgl. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG). Mit dem Erfordernis, dass es sich um *eigenen* Grundbesitz handeln muss, soll zudem – anders als bei der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG¹⁸⁵ – grundsätzlich eine Anknüpfung an das *zivilrechtliche Eigentum* und nicht an die steuerliche Zuordnung verbunden sein.¹⁸⁶ Im Einzelfall kann aber auch *wirtschaftliches Eigentum* nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO für die Annahme eigenen Grundbesitzes ausreichend sein (z. B. bei Treuhandgestaltungen).¹⁸⁷

Für die Anwendung der erweiterten Kürzung soll es – ebenfalls anders als bei der Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG und entgegen dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Satz 2 GewStDV – hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört, nicht auf den Stand an einem bestimmten Stichtag ankommen.¹⁸⁸ Dies wird mit dem besonderen Zweck der erweiterten Kürzung gerechtfertigt, eine Gleichstellung vermögensverwaltender Grundstücksunternehmen,

¹⁸³BFH, Urt. v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 113 [12].

¹⁸⁴Vgl. H 9.2 Abs. 2 „Eigener Grundbesitz“ GewStH 2009; Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 64 [3].

¹⁸⁵S. insofern Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 30 [12].

¹⁸⁶Vgl. BFH, Urt. v. 19.10.2010 – I R 67/09, BStBl. II 2011, 367; Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 65 [3]; a. A. jetzt aber BFH, Beschl. v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 (Vorlage an den Großen Senat des BFH).

¹⁸⁷S. dazu Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 113 f. [12].

¹⁸⁸R 9.2 Abs. 1 Satz 4 GewStR 2009; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 121 [12].

deren Einkünfte kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, mit nicht gewerbesteuerpflichtigen vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaften zu erreichen.¹⁸⁹ Dessen ungeachtet kann die Frage der zeitlichen Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen allerdings im Zusammenhang mit dem Erfordernis der *ausschließlichen* Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes Bedeutung erlangen (s. dazu Abschn. 2.2.4.2.2.3).

Auch im Ausland belegener Grundbesitz kann für die erweiterte Kürzung relevant sein (nicht aber für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, da für ausländischen Grundbesitz keine Einheitswerte festgestellt werden), wenn und soweit Deutschland die Erträge hieraus besteuert (z. B. aufgrund einer Rückfallklausel im DBA oder als passive Vermietungseinkünfte i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG).¹⁹⁰

2.2.4.2.2.2 Verwaltung und Nutzung

Die erweiterte Kürzung gilt nur für die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes. Hiervon umfasst sind im Allgemeinen – neben der Verwendung des Grundbesitzes für den eigenen Bedarf – die Vermietung und Verpachtung.¹⁹¹ Generell deckt sich der Begriff der Verwaltung und Nutzung mit dem ertragsteuerrechtlichen Begriff der Vermögensverwaltung und kann daher grundsätzlich nach den gleichen Kriterien von einer gewerblichen Tätigkeit abgegrenzt werden, die für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG herangezogen werden (s. dazu Abschn. 2.1).¹⁹² Sofern die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes als solche also den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung überschreitet und gewerblichen Charakter annimmt, kann die erweiterte Kürzung nicht mehr gewährt werden.¹⁹³ Auch die Veräußerung des eigenen Grundbesitzes zählt grundsätzlich noch zur Verwaltung und Nutzung dieses Grundbesitzes,¹⁹⁴ jedenfalls solange sie nicht in eine gewerbliche Tätigkeit umschlägt (z. B. bei Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels, s. dazu eingehend Abschn. 2.1.2). Ebenfalls vom Tatbestandsmerkmal der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes gedeckt ist die Neubautätigkeit in eigenem Namen und für eigene Rechnung auf eigenem Grund und Boden sowie die Verwaltung fertiggestellter eigener Wohngebäude.¹⁹⁵

¹⁸⁹Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 121 [12]; krit. hierzu Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 67 [3].

¹⁹⁰S. dazu Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 116 [12].

¹⁹¹Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 103 [12].

¹⁹²Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 57 f. [3].

¹⁹³Vgl. BFH, Urt. v. 28.6.1973 – IV R 97/72, BStBl. II 1973, 688; Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 57 [3].

¹⁹⁴BFH, Urt. v. 29.4.1987 – I R 10/86, BStBl. II 1987, 603; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 103 [12].

¹⁹⁵BFH, Urt. v. 30.7.1969 – I R 21/67, BStBl. II 1969, 629.

Die *Verpachtung eines gewerblichen Betriebs* samt Einrichtung ist hingegen nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigt, weil hierbei nicht nur Grundbesitz, sondern die Gesamtheit der den Betrieb ausmachenden Wirtschaftsgüter (der lebende Organismus des Betriebs) überlassen wird und die Betriebsverpachtung damit den Rahmen einer bloßen Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz überschreitet.¹⁹⁶ Auch der Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf einer vermieteten Immobilie und die entgeltliche Einspeisung des hieraus erzeugten Stroms in das allgemeine Stromnetz stellen eine – wenn auch ggf. nur geringfügige – gewerbliche Tätigkeit dar und stehen damit einer Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegen.¹⁹⁷ Selbst wenn die Schwelle von der vermögensverwaltenden zur gewerblichen Tätigkeit nur zeitweise, während eines Teils des Erhebungszeitraums überschritten wird und sich das Unternehmen im Übrigen auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes beschränkt, ist die Gewährung der erweiterten Kürzung für den *gesamten Erhebungszeitraum* ausgeschlossen.¹⁹⁸

Die Abgrenzung zwischen einer Tätigkeit, die sich *noch* als Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes darstellt und für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung daher unschädlich ist, und einer Tätigkeit, die *schon* gewerblichen Charakter hat und deshalb zur Versagung der erweiterten Kürzung führt, ist im Einzelfall nicht immer einfach und zudem stark kasuistisch geprägt.¹⁹⁹ So hat die Rechtsprechung im Falle der Vermietung von Büroräumen bspw. die Reinigung der Zugänge zu den Büroräumen sowie der Gemeinschaftsräume und -flächen noch als Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes erachtet, während die Reinigung der Büroräume selbst bereits als gewerbliche Tätigkeit angesehen wurde.²⁰⁰

2.2.4.2.2.3 Ausschließlichkeitsgebot und gestattete Nebentätigkeiten

Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG setzt – unbeschadet der erlaubten Nebentätigkeiten – eine *ausschließliche* Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes voraus. Der Begriff der Ausschließlichkeit ist hierbei nach

¹⁹⁶Vgl. H 9.2 Abs. 2 „Betriebsverpachtung“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 106 [12].

¹⁹⁷FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 13.12.2011 – 6 K 6181/08, EFG 2012, 959; vgl. dazu auch OFD Magdeburg, Vfg. v. 8.4.2011 – G 1425-25-St 216, juris; OFD Nordrhein-Westfalen, Vfg. v. 9.9.2013 – G 1425-2013/0015, DStR 2014, 427.

¹⁹⁸H 9.2 Abs. 1 „Zeitweise Ausübung einer steuerschädlichen Tätigkeit“ GewStH 2009.

¹⁹⁹S. zu diversen Abgrenzungsbeispielen Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 59 f. [3], sowie Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 143 f. [12].

²⁰⁰Vgl. hierzu BFH, Urt. v. 17.1.1961 – I R 53/60 S, BStBl. III 1961, 233; FG Berlin, Urt. v. 11.4.2005 – 9 K 4184/01, EFG 2005, 1318 (rkr.); s. dazu auch Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 143 einerseits und Rn. 144 andererseits [12].

der Rechtsprechung des BFH umfassend zu verstehen und weist eine qualitative, eine quantitative und eine zeitliche Komponente auf.²⁰¹ Die Ausschließlichkeit bezieht sich dementsprechend auf den eigenen Grundbesitz, auf die begünstigte Tätigkeit der Verwaltung und Nutzung dieses Grundbesitzes und auf den Besteuerungszeitraum.²⁰² Ein Verstoß gegen das Gebot der Ausschließlichkeit führt – sofern er nicht von einer der gesetzlich anerkannten Ausnahmen in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG gedeckt ist – zur *vollständigen* Versagung der erweiterten Kürzung.²⁰³

Ausschließlichkeit in qualitativer Hinsicht

In *qualitativer Hinsicht* darf ausschließlich *eigener* Grundbesitz verwaltet und genutzt werden. Die Verwaltung und Nutzung fremden Grundbesitzes ist somit grundsätzlich begünstigungsschädlich.²⁰⁴ Das bedeutet indes nicht, dass Gewerbeerträge aus der Verwaltung von Gebäuden, die auf fremden Grund und Boden stehen, von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen wären.²⁰⁵ Bewertungsrechtlich bildet ein Gebäude auf fremden Grund und Boden nämlich ohnehin ein eigenes Grundstück (vgl. § 70 Abs. 3 BewG) und das wirtschaftliche Eigentum an einem solchen Gebäude wird regelmäßig dem Bauherrn des Gebäudes zustehen.²⁰⁶ Ist eine Grundstücksgesellschaft lediglich *Miteigentümerin* eines Grundstücks steht eine Beteiligung an der *gemeinschaftlichen Verwaltung* der Anwendung der erweiterten Kürzung nicht entgegen, wohl aber eine Alleinverwaltung dieses Grundstücks, weil insofern nicht ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet würde.²⁰⁷

Losgelöst von der grundsätzlich geforderten Anknüpfung an das zivilrechtliche Eigentum (s. dazu oben Abschn. 2.2.4.2.2.1) soll auch dann eine ausschließliche Verwaltung

²⁰¹BFH, Urt. v. 19.10.2010 – I R 1/10, BFH/NV 2011, 841; Urt. v. 14.4.2000 – I B 104/99, BFH/NV 2000, 1497.

²⁰²Vgl. Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 69 [3]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 122 [12].

²⁰³Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 122 [12].

²⁰⁴Vgl. BFH, Urt. v. 22.6.2016 – X R 54/14, BFH/NV 2016, 1840 zum Fall der Weitervermietung eines Grundstücks durch eine Betriebskapitalgesellschaft, welches ihr von dem Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung verpachtet wurde. Das vorinstanzliche FG München, Urt. v. 5.8.2014 – 13 K 2280/11, EFG 2014, 2069, hatte die Weitervermietung des fremden Grundstücks noch als Nebentätigkeit erachtet, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen und daher ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich sei.

²⁰⁵Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 114 [12].

²⁰⁶Vgl. Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 65a [3].

²⁰⁷Vgl. H 9.2 Abs. 2 „Nebentätigkeiten“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 9.2.1966 – I 173/63, BStBl. III 1966, 253; Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 75 [3]. Weitergehend BFH, Beschl. v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 (Vorlage an den Großen Senat), wonach nur eine *entgeltliche* Mitverwaltung fremden Grundbesitzes begünstigungsschädlich sei.

und Nutzung eigenen Grundbesitzes gegeben sein, wenn dieser Grundbesitz nicht zum Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, sondern zum *Sonderbetriebsvermögen* eines ihrer Gesellschafter gehört.²⁰⁸ Insofern entspricht der Begriff eigener Grundbesitz also dem Begriff des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes wie er in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG verwendet wird.

Bei doppelstöckigen Strukturen, bei denen eine Obergesellschaft an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Grundstückspersonengesellschaft beteiligt ist, ist die erweiterte Kürzung auf Ebene der Obergesellschaft zu versagen, da insoweit kein eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt wird.²⁰⁹ Denn Wirtschaftsgüter (also auch Grundbesitz), die zivilrechtlich oder wirtschaftlich Gesamthandsvermögen einer gewerblich geprägten (oder originär gewerblich tätigen) Personengesellschaft sind, gehören einkommensteuerrechtlich grundsätzlich zu deren Betriebsvermögen und nicht zu dem Betriebsvermögen ihrer Gesellschafter.²¹⁰ Ob dies auch gilt, wenn eine Obergesellschaft an einer nicht gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, ist derzeit offen: Der I. Senat des BFH hat dies für den speziellen Fall einer sog. Zeb-ragesellschaft (s. dazu Abschn. 7.1.4) bejaht und die erweiterte Kürzung abgelehnt.²¹¹ Begründet hat der I. Senat dies damit, dass es sich bei dem von der Untergesellschaft genutzten Grundbesitz um deren Gesamthandsvermögen handle und die bei einer Zeb-ragesellschaft vorzunehmende Einkunftsqualifikation auf Gesellschafterebene dementsprechend dazu führe, dass jedenfalls teilweise von fremdem Grundbesitz ausgegangen werden müsse, da der Grundbesitz der grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nur im Rahmen der Beteiligung an jener Gesellschaft dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen sei, und die zivilrechtliche Grundlegung hierbei als maßgeblich bezeichnet.²¹² Nach Ansicht des IV. Senats des BFH schließt die Beteiligung einer Obergesellschaft an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Ebene der Obergesellschaft hingegen nicht generell aus.²¹³ In einem solchen Fall stelle sich die Beteiligung nämlich noch als Verwaltung und Nutzung von eigenem

²⁰⁸Vgl. *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 65c [3].

²⁰⁹Vgl. BFH, Urt. v. 22.1.1992 – I R 61/90, BStBl. II 1992, 628; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 125 [12].

²¹⁰BFH, Urt. v. 22.1.1992 – I R 61/90, BStBl. II 1992, 628; FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 25.5.2016 – 1 K 50/15, juris (Rev. BFH IV R 45/16).

²¹¹BFH, Urt. v. 19.10.2010 – I R 67/09, BStBl. II 2011, 367.

²¹²BFH, Urt. v. 19.10.2010 – I R 67/09, BStBl. II 2011, 367; ebenso in Bezug auf eine Erbengemeinschaft (Gesamthand nach § 2032 BGB) FG Hessen, Urt. v. 7.5.2012 – 8 K 2580/11, juris (Rev. BFH IV R 24/12). Zum Meinungsstand s. *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 124b (zur Beteiligung an einer entprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft) und Rn. 125a (zur Beteiligung an einer Zeb-ragesellschaft) [12].

²¹³BFH, Beschl. v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 (Vorlage an den Großen Senat).

Grundbesitz dar.²¹⁴ Obgleich die Argumentation des IV. Senats in seinem Vorlagebeschluss an den Großen Senat sehr detailliert ausgefallen ist und inhaltlich zu überzeugen vermag, bleibt abzuwarten, ob sich der Große Senat dieser Auffassung anschließen wird. Bis dahin sollten Gewerbesteuermessbescheide, in denen die erweiterte Kürzung in entsprechenden Fallkonstellationen abgelehnt wird, offen gehalten werden. Alternativ könnte auch eine „Umgestaltung“ der vermögensverwaltenden entprägten Personengesellschaft erwogen werden (z. B. in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, s. hierzu grundlegend Abschn. 7.1.3.1).²¹⁵

Ausschließlichkeit in quantitativer Hinsicht

In *quantitativer Hinsicht* darf das Grundstücksunternehmen ausschließlich der begünstigten Tätigkeit der *Verwaltung und Nutzung* eigenen Grundbesitzes nachgehen.²¹⁶ Andere Tätigkeiten jeglicher Art, die nicht zu den nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG ausdrücklich erlaubten Nebentätigkeiten gehören, führen daher grundsätzlich zum vollständigen Ausschluss der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.²¹⁷ Dies gilt selbst dann, wenn die nicht begünstigten und nicht ausdrücklich erlaubten Tätigkeiten nur einen geringen Umfang haben oder von untergeordneter Bedeutung sind, da die erweiterte Kürzung *keine Geringfügigkeitsgrenze* für solche Tätigkeiten kennt.²¹⁸ Die Ausübung anderer als der nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG begünstigten bzw. erlaubten Tätigkeiten soll auch dann gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoßen, wenn diese Tätigkeiten *nicht mit Gewinnerzielungsabsicht* unternommen werden.²¹⁹ Noch innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens liegen nach der Rechtsprechung des BFH jedoch solche Tätigkeiten, die der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als *zwingend notwendiger Teil* einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen

²¹⁴Vgl. BFH, Beschl. v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 (Vorlage an den Großen Senat), mit überzeugender Argumentation und aufgrund des gefundenen Auslegungsergebnisses, wonach die Begriffe eigener Grundbesitz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG bedeutungsgleich seien. Ebenso FG München, Urt. v. 29.2.2016 – 7 K 1109/14, EFG 2016, 932 (Rev. BFH I R 21/16).

²¹⁵Zu möglichen Gestaltungsalternativen und deren steuerlichen Folgen s. *Sanna*, DStR 2012, 1365 (1369 ff.) [14].

²¹⁶Vgl. BFH, Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 70 [3].

²¹⁷*Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 70 [3].

²¹⁸Vgl. BFH, Beschl. v. 7.4.2011 – IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392; Urt. v. 5.3.2008 – I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359; Urt. v. 17.5.2006 – VIII R 39/05, BStBl. II 2006, 659; FG Hamburg, Urt. v. 13.12.1989 – II 192/87, EFG 1990, 439 (rkr.); *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 23a [5].

²¹⁹*Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 73 [3]; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 23b [5]; differenzierend *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 114. Lfg. (Stand: Oktober 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 126 [12].

Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können.²²⁰ Diese Tätigkeiten, zu denen insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und von notwendigen Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung (z. B. die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen oder Gartenanlagen) zählt, hält der BFH für ausnahmsweise begünstigungsunschädlich.²²¹ Es muss sich bei diesen ausnahmsweise unschädlichen Tätigkeiten allerdings um *vermögensverwaltende* Tätigkeiten handeln, da die Ausübung gewerblicher Tätigkeiten die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung per se ausschließt (s. dazu oben Abschn. 2.2.4.2.1).²²²

Die Mitvermietung von *Betriebsvorrichtungen* ist nach den zuvor genannten Grundsätzen in der Regel schädlich für die Anwendbarkeit der erweiterten Kürzung, sofern sie sich nicht ausnahmsweise als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt.²²³ Die Mitvermietung von fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen soll hingegen generell unschädlich sein.²²⁴ Als Betriebsvorrichtung gelten gem. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Einzelheiten zum Begriff der Betriebsvorrichtungen s. Abschn. 1.3.2.5).

- Für die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen kann in der Regel auf den gleichlautenden Erlass der Obersten Finanzbehörden der Länder vom 05.06.2013 zurückgegriffen werden.²²⁵

Stehen mitvermietete Betriebsvorrichtungen in einem so engen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundbesitz, dass eine getrennte Nutzung sinnvollerweise nicht in Betracht kommt, kann die entsprechende funktionale Ausrichtung der Betriebsvorrichtungen es im Einzelfall ausnahmsweise rechtfertigen, insgesamt noch von einer

²²⁰BFH, Urt. v. 17.5.2006 – VIII R 39/05, BStBl. II 2006, 659; Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; Urt. v. 26.8.1993 – IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338. Vgl. dazu auch *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 71 [3].

²²¹Vgl. BFH, Urt. v. 5.3.2008 – I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359; Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778.

²²²S. insofern auch R 9.2 Abs. 2 Satz 3 GewStR 2009.

²²³Vgl. BFH, Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; Urt. v. 26.8.1993 – IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338; Urt. v. 22.6.1977 – I R 50/75, BStBl. II 1977, 778; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 71 [3].

²²⁴Vgl. BFH, Urt. v. 14.6.2005 – VIII R 3/03, BStBl. II 2005, 778; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 71 [3].

²²⁵BStBl. I 2013, 734.

bloßen Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz auszugehen, die für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung unschädlich ist.²²⁶

- Um die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nicht zu gefährden, empfiehlt es sich in der Praxis, eine etwaige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen auf eine gesonderte Gesellschaft zu verlagern. Sofern die Grundstücksgesellschaft an dieser Gesellschaft beteiligt sein soll, kommt dafür nur eine Kapitalgesellschaft in Betracht (s. dazu sogleich). Bei der Vermietung mehrerer Objekte kann alternativ eine Aufteilung dieser Objekte auf verschiedene Gesellschaften überlegenswert sein, um das Risiko der Ausübung einer für die erweiterte Kürzung schädlichen Tätigkeit – wie z. B. der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen – zumindest der Höhe nach auf die jeweilige Objektgesellschaft zu begrenzen.²²⁷

Auch die mitunternehmerische Beteiligung an einer originär gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten *Personengesellschaft* geht über eine reine Verwaltungs- und Nutzungstätigkeit in Bezug auf eigenen Grundbesitz hinaus und schließt die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung daher aus.²²⁸ Eine solche Beteiligung führt nämlich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 2 EStG) und stellt sich dementsprechend als gewerbliche Tätigkeit dar.²²⁹ Das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft gehört deshalb – anders als die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft – auch nicht zum Katalog der prinzipiell unschädlichen Nebentätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (s. dazu unten).²³⁰ Dass der Gewinnanteil einer derartigen Beteiligung nach § 9 Nr. 2 GewStG grundsätzlich nicht in dem Gewerbeertrag des Grundstücksunternehmens enthalten ist, ist im Rahmen des Ausschließlichkeitsgebots unbeachtlich.²³¹

²²⁶Vgl. insofern BFH, Urt. v. 4.10.2006 – VIII R 48/05, juris, zur Vermietung eines Silogebäudes nebst Betriebsvorrichtungen (Elevatoren, Redler, Kühlgebläse, Temperaturfühler).

²²⁷S. dazu auch Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 130a [12].

²²⁸H 9.2 Abs. 2 „Mitunternehmerische Beteiligung“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148; Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 91 f. [3]; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 25 [5].

²²⁹Vgl. Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 91 [3]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 125 [12].

²³⁰BFH, Beschl. v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202 (Vorlage an den Großen Senat); Urt. v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148.

²³¹Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 25.5.2016 – I K 50/15, juris (Rev. BFH IV R 45/16).

Ausschließlichkeit in zeitlicher Hinsicht

In *zeitlicher Hinsicht* wird verlangt, dass dem Unternehmen für den gesamten zu beurteilenden Erhebungszeitraum der Charakter eines Grundstücksunternehmens i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zukommt.²³² Dies folgt aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Jahressteuer (vgl. § 14 Satz 2 GewStG).²³³ Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist auf den Gewinnermittlungszeitraum, also auf das Wirtschaftsjahr abzustellen.²³⁴ Die erweiterte Kürzung kann dementsprechend nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Unternehmen erst im Laufe des Erhebungszeitraums (oder im Laufe des abweichenden Wirtschaftsjahrs) von einer gewerblichen Tätigkeit zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit übergegangen ist.²³⁵ Ebenso ist die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ausgeschlossen, wenn ein Grundstücksunternehmen im Laufe des Erhebungszeitraums ihr einziges und letztes Grundstück veräußert und sich sodann für den verbleibenden Teil des Erhebungszeitraums auf die Verwaltung des Veräußerungserlöses beschränkt.²³⁶ Eine Ausnahme von dieser strengen Sichtweise lassen der BFH und diesem folgend die Finanzverwaltung für den Fall einer Veräußerung des einzigen Grundstücks eines grundstücksverwaltenden Unternehmens zum 31.12., 23.59 Uhr, des Erhebungszeitraums zu, weil es sich insofern um eine rein rechtstechnische Vereinbarung handele, die das tatsächliche Geschehen unberührt lasse.²³⁷ Bei Vorliegen eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres muss eine Veräußerung des einzigen Grundstücks zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres insofern konsequenterweise ebenfalls unschädlich für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung sein.²³⁸

²³²BFH, Urt. v. 29.3.1973 – I R 199/72, BStBl. II 1973, 563; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 131 [12].

²³³BFH, Urt. v. 29.3.1973 – I R 199/72, BStBl. II 1973, 563.

²³⁴*Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 76 [3]; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 23c [5]; *Mensching*, DStR 2013, 2097 [13]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 131 [12].

²³⁵Vgl. BFH, Urt. v. 29.3.1973 – I R 199/72, BStBl. II 1973, 563; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 76 [3]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 131 [12].

²³⁶H 9.2 Abs. 1 „Veräußerung des Grundbesitzes“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 26.2.2014 – I R 6/13, BFH/NV 2014, 1400; Urt. v. 20.1.1982 – I R 201/78, BStBl. II 1982, 477; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 76 [3]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 132 [12].

²³⁷H 9.2 Abs. 1 „Veräußerung des Grundbesitzes“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 11.8.2004 – I R 89/03, BStBl. II 2004, 1080.

²³⁸So zutreffenderweise *Mensching*, DStR 2013, 2097 [13].

- Eine Änderung der Tätigkeit eines grundstücksverwaltenden Unternehmens, das die erweiterte Kürzung in Anspruch nimmt, hin zu einer für die erweiterte Kürzung schädlichen Tätigkeit sollte stets erst am Ende des betreffenden Erhebungszeitraums bzw. am Anfang des neuen Erhebungszeitraums erfolgen. Alternativ kann die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr erwogen werden, wozu jedoch grundsätzlich die Zustimmung des Finanzamtes erforderlich ist (vgl. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG).²³⁹

Gestattete Nebentätigkeiten

Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG *abschließend* aufgezählt.²⁴⁰ Werden darüber hinaus weitere, nicht in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG genannte Tätigkeiten ausgeübt, liegt ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vor, selbst wenn diese Tätigkeiten lediglich von untergeordneter Bedeutung sind.²⁴¹ Nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG ausdrücklich erlaubte, also für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung unschädliche, Nebentätigkeiten sind

- die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens,
- die Betreuung von Wohnungsbauten,
- die Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen sowie
- die Errichtung und Veräußerung von Teileigentum, sofern diese Tätigkeiten in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen stehen und das Gebäude zu mehr als $66 \frac{2}{3} \%$ Wohnzwecken dient.

Nach dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dürfen diese Tätigkeiten lediglich *neben* die für die erweiterte Kürzung erforderliche Haupttätigkeit, also die Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz, treten. Das bedeutet indes nicht, dass die erlaubten Nebentätigkeiten von untergeordneter Bedeutung im Verhältnis zur Haupttätigkeit sein müssten;²⁴² denn von der erweiterten Kürzung begünstigt wird ohnehin nur die Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz, sodass das Verhältnis der begünstigten Tätigkeit zu den nicht begünstigten, aber erlaubten Tätigkeiten unbeachtlich ist. Die

²³⁹Vgl. hierzu auch *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 76 [3].

²⁴⁰BFH, Urt. v. 17.5.2006 – VIII R 39/05, BStBl. II 2006, 659.

²⁴¹R 9.2 Abs. 2 Satz 2 GewStR 2009.

²⁴²Vgl. BFH, Urt. v. 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 85 [3].

Begriffe „neben“ bzw. „daneben“ in § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG drücken insofern ein *allein zeitlich* zu verstehendes Parallel- oder Nebenordnungsverhältnis zwischen der begünstigten (Haupt-)Tätigkeit und den unschädlichen (Neben-)Tätigkeiten aus.²⁴³

Erlaubt ist insbesondere die *Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens*. Der Begriff des Kapitalvermögens richtet sich hierbei nach § 20 EStG.²⁴⁴ Dementsprechend gehören zum Kapitalvermögen u. a. Wertpapiere jeglicher Art, sonstige Anteile an Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und anderen Vereinigungen, Beteiligungen an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter sowie Kapitalforderungen jeder Art (z. B. Darlehen oder Bankguthaben).²⁴⁵ Die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens ist allerdings nur dann unschädlich, wenn sie ihrer Natur nach keinen gewerblichen Charakter annimmt, sondern sich als bloße vermögensverwaltende Tätigkeit darstellt.²⁴⁶ Zudem muss es sich um eigenes Kapitalvermögen handeln, wozu allerdings auch von dritter Seite beschaffte Mittel (z. B. als Darlehen) zählen.²⁴⁷

Die erlaubte Tätigkeit der *Betreuung von Wohnungsbauten* i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG umfasst sowohl die Baubetreuung bei der Errichtung von Wohngebäuden als auch die Bewirtschaftungsbetreuung bei bereits fertig gestellten Wohngebäuden, und zwar selbst dann, wenn es sich bei den bereits fertig gestellten Wohngebäuden um im fremden Eigentum stehende Gebäude handelt, die vom Grundstücksunternehmer nicht selbst errichtet worden sind.²⁴⁸

Zu den erlaubten Nebentätigkeiten zählen schließlich auch die *Errichtung und Veräußerung* von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen sowie von Teileigentum.²⁴⁹ Eine unmittelbare zeitliche Abfolge von Errichtung und Veräußerung wird dabei nicht gefordert, sodass bspw. eine Zwischennutzung durch Vermietung diese Tätigkeiten nicht zu einer schädlichen Tätigkeit macht.²⁵⁰

²⁴³Vgl. BFH, Urt. v. 20.1.1982 – I R 201/78, BStBl II 1982, 477; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 85 [3]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 161 u. 166 [12].

²⁴⁴*Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 28 [5]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 162 [12].

²⁴⁵Vgl. *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 162 [12].

²⁴⁶Vgl. H 9.2 Abs. 2 „Kapitalvermögen“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 28 [5].

²⁴⁷BFH, Urt. v. 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 28 [5]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 163 [12].

²⁴⁸H 9.2 Abs. 2 „Betreuung von Wohnungsbauten“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 17.9.2003 – I R 8/02, BStBl. II 2004, 243; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 174 [12]. Zum Begriff der Wohnungsbauten s. *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 95 f. [3].

²⁴⁹Zu den Begrifflichkeiten s. *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 181 [12].

²⁵⁰Vgl. *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 102 [3].

2.2.4.2.3 Ausschlusstatbestände für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung

Auch bei Vorliegen der Voraussetzungen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG an sich ist die Inanspruchnahme dieser Kürzung in den in § 9 Nr. 1 Sätze 5 und 6 GewStG aufgeführten Fallkonstellationen ganz oder teilweise ausgeschlossen.

2.2.4.2.3.1 Grundstücke im Dienste eines Gesellschafters oder Genossen

Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. In einem solchen Fall sieht der Gesetzgeber die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder Genossen ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden.²⁵¹ Die Vorschrift bezweckt also eine Gleichstellung der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform mit einem Einzelgewerbe natürlicher Personen.²⁵² Gäbe es die Einschränkung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG nicht, könnte bspw. eine Grundstücks-GmbH, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt, indem sie diesen Grundbesitz an einen ihrer Gesellschafter überlässt, die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen, obgleich dieser Gesellschafter auf dem Grundbesitz (oder mittels des Grundbesitzes) einen nicht von der erweiterten Kürzung begünstigten Gewerbebetrieb ausübt.²⁵³ Vor diesem Hintergrund hat der BFH den Ausschluss der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG im Wege der *teleologischen Reduktion* dahin gehend ausgelegt, dass diese Vorschrift nicht anzuwenden ist, wenn der Gesellschafter oder Genosse, dessen Gewerbebetrieb der Grundbesitz dient, seinerseits von der Gewerbesteuer befreit ist.²⁵⁴ Denn in einem solchen Fall droht gerade keine missbräuchliche Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung, da es im Vergleich mit einem Einzelgewerbetreibenden zu keiner Besserstellung kommt.

Der Begriff des Gesellschafters bzw. Genossen ist grundsätzlich anhand der jeweils anzuwendenden gesellschaftsrechtlichen bzw. genossenschaftsrechtlichen Vorschriften

²⁵¹Vgl. BFH, Urt. v. 7.8.2008 – IV R 36/07, BStBl. II 2010, 988; Urt. v. 26.6.2007 – IV R 9/05, BStBl. II 2007, 893; Urt. v. 17.1.2006 – VIII R 60/02, BStBl. II 2006, 434.

²⁵²Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 104 [3].

²⁵³Vgl. Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 193 [12]. Das würde selbstverständlich dann nicht gelten, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter erfüllt wären.

²⁵⁴BFH, Urt. v. 26.6.2007 – IV R 9/05, BStBl. II 2007, 893. Vgl. dazu auch H 9.2 Abs. 4 „Gewerbesteuerbefreiung des Betriebs des Gesellschafters“ GewStH 2009; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 195 [12].

zu bestimmen.²⁵⁵ Steuerliche Wertungen sind bei der Auslegung dieser Begriffe jedoch zu berücksichtigen.²⁵⁶ Unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist daher auch der lediglich *mittelbar über eine Personengesellschaft* an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter ein Gesellschafter i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG.²⁵⁷ Kein Gesellschafter in diesem Sinne ist hingegen der mittelbar über eine Kapitalgesellschaft an einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter.²⁵⁸ In welchem Umfang ein Gesellschafter oder Genosse an der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist, ist prinzipiell unerheblich, da es allein auf die Tatsache der Beteiligung ankommt.²⁵⁹ Auch geringfügige Beteiligungen eines Gesellschafters oder Genossen an dem überlassenden Grundstücksunternehmen führen daher nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG grundsätzlich zum Ausschluss der erweiterten Kürzung.²⁶⁰

Der Ausschlusstatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG erfordert des Weiteren, dass der Grundbesitz des Grundstücksunternehmens dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder Genossen dient. Dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen *dient* Grundbesitz in erster Linie dann, wenn er von diesem genutzt wird, bspw. aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags.²⁶¹ Grundbesitz dient aber auch bereits dann einem Gewerbebetrieb, wenn er für diesen *von (allgemeinem) Nutzen* ist, ohne dass es darauf ankäme, ob der Grundbesitz von dem Gewerbebetrieb selbst genutzt wird.²⁶² So dient bspw. der Grundbesitz einer GmbH dem Gewerbebetrieb ihres Gesellschafters, wenn die GmbH die ihr gehörenden Wohnungen fast ausschließlich an aktive oder ehemalige Arbeitnehmer des Gesellschafters vermietet und dieses Mietverhältnis an das Arbeitsverhältnis mit dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters gekoppelt

²⁵⁵Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 105 [3]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 194 [12].

²⁵⁶Vgl. BFH, Urt. v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168.

²⁵⁷H 9.2 Abs. 4 „Mittelbare Beteiligung“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168.

²⁵⁸H 9.2 Abs. 4 „Mittelbare Beteiligung“ GewStH 2009.

²⁵⁹BFH, Urt. v. 7.4.2005 – IV R 34/03, BStBl. II 2005, 576; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 195 [12].

²⁶⁰H 9.2 Abs. 4 „Beteiligungshöhe“ GewStH 2009. Auch eine minimale Beteiligung von weniger als 1% hat der BFH bei einem *persönlich haftenden Gesellschafter* einer Kommanditgesellschaft (im konkreten Fall sogar ohne vermögensmäßige Beteiligung) als schädlich erachtet, s. BFH, Urt. v. 7.8.2008 – IV R 36/07, BStBl. II 2010, 988. Ob dies auch bei anderen Gesellschaftern gilt, wenn deren Beteiligung eine Bagatellgrenze von 1% nicht erreicht, hat der BFH bislang offen gelassen, s. BFH, Urt. v. 7.4.2005 – IV R 34/03, BStBl. II 2005, 576.

²⁶¹BFH, Urt. v. 7.8.2008 – IV R 36/07, BStBl. II 2010, 988; Urt. v. 28.7.1993 – I R 35/92 u. I R 36/92, BStBl. II 1994, 46.

²⁶²BFH, Urt. v. 28.7.1993 – I R 35/92 u. I R 36/92, BStBl. II 1994, 46; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 201 [12].

ist.²⁶³ Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewSt sogar dann eröffnet, wenn der Grundbesitz durch eine Personengesellschaft genutzt wird, an welcher der Gesellschafter des Grundstücksunternehmens als Mitunternehmer beteiligt ist, dem Gesellschafter also lediglich mittelbar dient.²⁶⁴

Wie lange der Grundbesitz dem Gesellschafter oder Genossen dient, ist unerheblich. Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ist somit selbst dann ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz des Grundstücksunternehmens nur für kurze Zeit (z. B. zwei bis drei Tage) dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient.²⁶⁵ Ebenso spielt es keine Rolle, in welchem Umfang Grundbesitz überlassen wird oder von Nutzen ist. Der Ausschlussatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG kommt auch dann zum Tragen, wenn nur ein ganz unwesentlicher Teil des Grundbesitzes dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters oder Genossen dient.²⁶⁶

- Räumt eine Grundstücksgesellschaft einem ihrer Gesellschafter ein *Erbbaurecht* auf ihrem Grundstück ein, statt das Grundstück an den Gesellschafter zu vermieten, ist die erweiterte Kürzung insofern nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, da dem Gesellschafter in diesem Fall nicht der Grundbesitz der Gesellschaft dient, sondern das ihm selbst zustehende Erbbaurecht.²⁶⁷

Liegen die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG vor, kann die erweiterte Kürzung nicht beansprucht werden; es bleibt insofern grundsätzlich bei der pauschalen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG.²⁶⁸

2.2.4.2.3.2 Sondervergütungen an Mitunternehmer (ausgenommen Vergütungen für die Überlassung von Grundbesitz)

Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG sind Sondervergütungen eines Gesellschafters i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen; im Übrigen bleibt die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung aber unberührt

²⁶³Vgl. H 9.2 Abs. 4 „Untervermietung“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 18.12.1974 – I R 10/73, BStBl. II 1975, 268.

²⁶⁴S. insofern BFH, Urt. v. 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168. Vgl. auch Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 33b [5].

²⁶⁵H 9.2 Abs. 4 „Kurzfristige Überlassung des Grundbesitzes“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 8.6.1978 – I R 68/75, BStBl. II 1978, 505.

²⁶⁶H 9.2 Abs. 4 „Geringfügigkeit des überlassenen Grundbesitzes“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 26.6.2007 – IV R 9/05, BStBl. II 2007, 893.

²⁶⁷Vgl. BFH, Urt. v. 17.1.1968 – I 5/65, BStBl. II 1968, 353; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 209 [12].

²⁶⁸Vgl. H 9.2 Abs. 4 „Rechtsfolgen des Ausschlusses der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG“ GewStH 2009.

(„soweit“). Lediglich Sondervergütungen für die Überlassung von Grundbesitz sind von der Einschränkung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ausgenommen, da sie die Kerntätigkeit der Grundstücksgesellschaft umfassen.²⁶⁹ Diese Sondervergütungen werden also in die erweiterte Kürzung einbezogen und somit nicht mit Gewerbesteuer belastet.

Die Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG bezweckt, steuerliche Gestaltungen zu verhindern, bei denen sich ein gewerbesteuerpflichtiger Dritter mit einem geringen Anteil an einem Grundstücksunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft beteiligte, damit Vergütungen der Gesellschaft für Leistungen dieses Gesellschafters (z. B. für die Hingabe eines Darlehens) in den Kürzungsumfang einbezogen wurden, während sie beim Gesellschafter der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG unterlagen.²⁷⁰ Eine solche Gestaltung (sog. Bankenbeteiligungsmodell) war vor Einfügung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG vom FG Düsseldorf ausdrücklich als nicht missbräuchlich beurteilt worden.²⁷¹

2.2.4.2.3.3 Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven

Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG findet die erweiterte Kürzung keine Anwendung, *soweit* der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus solchem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung dieser stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, *und soweit* diese Gewinne auf stille Reserven entfallen, die bis zum Zeitpunkt der Überführung oder Übertragung in das Betriebsvermögen entstanden sind. Die Vorschrift bewirkt also nur einen limitierten Ausschluss der erweiterten Kürzung in Bezug auf die beschriebenen Gewinne aus der Veräußerung von Grundbesitz. Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ist die Verhinderung von Steuergestaltungen, bei denen eine Kapitalgesellschaft zunächst Grundbesitz in eine grundstücksverwaltende Personengesellschaften zu einem unter dem Teilwert liegenden Wertansatz (z. B. nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG oder § 24 UmwStG) eingebracht hat und die Personengesellschaft diesen Grundbesitz kurze Zeit nach der Einbringung ohne Gewerbesteuerbelastung veräußert hat, da für den aus der Veräußerung resultierenden Gewinn die erweiterte Kürzung beansprucht wurde.²⁷² Von daher handelt es sich bei § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG also um eine Regelung zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung.

²⁶⁹BT-Drucks. 16/10189, 73.

²⁷⁰Vgl. BT-Drucks. 16/10189, 73; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 34 [5]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 212 [12].

²⁷¹S. FG Düsseldorf, Urt. v. 18.6.2007 – 17 K 923/05 F, EFG 2007, 1696 (rkr.).

²⁷²Vgl. *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 35 [5]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 216 [12].

Der Tatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG setzt voraus, dass Grundbesitz – zumindest teilweise – *steuerneutral* in das Betriebsvermögen des Grundstücksunternehmens überführt oder übertragen wurde und eine daran anschließende Veräußerung durch das Grundstücksunternehmen *innerhalb einer Behaltefrist von drei Jahren* erfolgt.²⁷³ Die Begriffe Überführung und Übertragung sind dem Einkommensteuerrecht entlehnt (s. insbesondere § 6 Abs. 5 EStG) und bezeichnen hierbei in Bezug auf Einzelwirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens einen Rechtsträgerwechsel mit einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem Wirtschaftsgut (Übertragung) bzw. einen bloßen Wechsel der steuerlichen Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einem Betriebsvermögen ohne einen Rechtsträgerwechsel (Überführung).²⁷⁴ Ob die Überführung bzw. Übertragung auf eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft erfolgt, ist unerheblich, da die Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG keine Einschränkung im Hinblick auf die Rechtsform der übernehmenden Gesellschaft enthält.²⁷⁵

Eine steuerneutrale Übertragung liegt nicht vor, wenn ein Grundstück zwar nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zum steuerlichen Buchwert übertragen wurde, aber innerhalb der dreijährigen Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert wird, da in diesem Fall *rückwirkend* auf den Zeitpunkt der Übertragung der Teilwert anzusetzen ist. Insofern bleibt also auch kein Raum für eine Versagung der erweiterten Kürzung nach Maßgabe des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG.²⁷⁶ Zum rückwirkenden Teilwertansatz bei einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG kommt es jedoch nicht, wenn die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven durch Erstellung einer Ergänzungsbilanz dem übertragenden Gesellschafter zugeordnet worden sind (vgl. § 6 Abs. 5 Satz 3 Halbsatz 2 EStG); in diesem Fall findet § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG daher aufgrund der steuerneutralen Übertragung Anwendung und verhindert eine Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung für die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven (des Übertragenden).²⁷⁷ Bei einer GmbH & Co. KG, an der neben der vermögensmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH nur ein Kommanditist zu 100 % beteiligt ist (sog. Einmann-GmbH & Co. KG), führt die Veräußerung eines zum Buchwert aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen des Kommanditisten übertragenen Wirtschaftsguts (z. B. eines Grundstücks) *innerhalb der Sperrfrist* des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG allerdings auch dann *nicht* zum rückwirkenden Teilwertansatz, wenn keine Ergänzungsbilanz erstellt worden ist, sofern sich die

²⁷³BT-Drucks. 15/4050, 59.

²⁷⁴Vgl. OFD Karlsruhe, Vfg. v. 20.6.2006 – S 2241/27-St 111, juris, Rn. 1; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 35 [5]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 217 [12].

²⁷⁵Dötsch/Pung, DB 2005, 10 (14) [4]; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 35 [5]; zweifelnd Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 219 [12].

²⁷⁶Körner, INF 2005, 139 (141) [9].

²⁷⁷Vgl. Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 218 [12].

Beteiligungsverhältnisse nicht verändert haben.²⁷⁸ Da es in einer solchen Fallkonstellation also bei der Steuerneutralität der Übertragung bleibt, ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG zu beachten.

An der Vorschrift des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG orientiert sich auch die dreijährige Behaltefrist des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG: Nur die Aufdeckung stiller Reserven innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren wird von der gewerbesteuerrechtlichen Ausschlussregelung erfasst.²⁷⁹ Anders als in § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 3 EStG ist der Fristbeginn bei § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG jedoch nicht an die Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum der Übertragung geknüpft, sondern an den *tatsächlichen Zeitpunkt* der Überführung bzw. Übertragung des Grundbesitzes. Es besteht mithin keine vollständige Übereinstimmung zwischen der einkommensteuerrechtlichen und der gewerbesteuerrechtlichen Drei-Jahres-Frist. Die Frist des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG wird regelmäßig bereits abgelaufen sein, bevor die Frist des § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbsatz 3 EStG abläuft.

- Besondere Vorsicht ist daher geboten, wenn ein zum Buchwert auf eine Personengesellschaft übertragenes Grundstück innerhalb der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG veräußert wird, selbst wenn die Frist in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen ist. Die Finanzverwaltung könnte sich in einem solchen Fall nämlich unter Umständen auf den Standpunkt stellen, dass aufgrund des rückwirkenden Teilwertansatzes (also aufgrund eines rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO²⁸⁰) auch die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG von Anfang an nicht vorlagen, und daher nur diejenigen stillen Reserven in die erweiterte Kürzung einbeziehen, die seit dem Zeitpunkt der Übertragung in das Betriebsvermögen entstanden sind.²⁸¹

2.2.4.2.3.4 Veräußerungs- oder Aufgabegewinne

Nach § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG ist die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung schließlich auch für den Teil des Gewerbeertrags ausgeschlossen, der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinne i. S. d. § 7 Satz 2 Nr. 2 und 3 GewStG entfällt. Angesprochen sind damit also Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, soweit diese Gewinne *nicht auf eine natürliche Person* als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer

²⁷⁸H 6.15 „Einmann-GmbH & Co. KG“ EStH 2015 m.N. zur Rspr. Vgl. hierzu auch *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 720 [15].

²⁷⁹Vgl. *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 222 [12].

²⁸⁰S. hierzu BMF, Schr. v. 8.12.2011 – IV C 6 – S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, 1279, Rn. 27.

²⁸¹Krit. insofern *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 222 [12].

entfallen (vgl. § 7 Satz 2 GewStG). Die Zielsetzung des § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG ist eine ähnliche wie bei § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG: Es soll in erster Linie unterbunden werden, dass Kapitalgesellschaften eine gewerbesteuerpflichtige Veräußerung von Grundstücken umgehen, indem sie die betreffenden Grundstücke zu Buchwerten in eine grundstücksverwaltende Personengesellschaft einbringen, sodann ihre entsprechenden Mitunternehmeranteile unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußern und für den hieraus resultierenden Gewinn die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen.²⁸² Die Vorschrift findet aber in gleicher Weise Anwendung auf entsprechende Einbringungen und Veräußerungen durch Personengesellschaften.²⁸³

Ob es sich bei § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG letztlich nur um eine Klarstellung handelt, weil Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft ohnehin kein Teil der von der erweiterten Kürzung begünstigten Tätigkeit sind, und es der Regelung insofern überhaupt bedurft hätte, wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet.²⁸⁴ Der BFH hat sich hingegen eindeutig dahin gehend positioniert, dass der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG lediglich klarstellende Bedeutung zukommt, was sich aus einer systematischen Auslegung unter Berücksichtigung der rechtlichen Vorgaben und der Zweckbestimmung des § 7 Satz 2 GewStG ergebe.²⁸⁵ Die von § 7 Abs. 2 GewStG ausdrücklich angeordnete Einbeziehung von Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen von Mitunternehmeranteilen, die nicht unmittelbar von natürlichen Personen gehalten werden, in den Gewerbeertrag der betreffenden Personengesellschaft würde – so der BFH – anderenfalls durch eine entsprechende Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wieder rückgängig gemacht und der Normzweck des § 7 Abs. 2 GewStG damit unterlaufen.²⁸⁶

Voraussetzung für die von § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG vorgesehene Einschränkung der erweiterten Kürzung ist das Entstehen eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns nach § 7 Satz 2 Nr. 2 oder 3 GewStG; gewerbesteuerpflichtige Veräußerungs- oder Aufgabegewinne aufgrund speziellerer Vorschriften (z. B. § 18 Abs. 3 UmwStG) sollen daher nicht zur Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG führen.²⁸⁷

²⁸²Vgl. BT-Drucks. 15/4050, 59; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 36 [5]; *Körner*, INF 2005, 139 (141) [9].

²⁸³Vgl. *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 36 [5]; unklar insofern *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 112 [3].

²⁸⁴Für eine lediglich klarstellende Bedeutung *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 113 [3]; *Körner*, INF 2005, 139 (141 f.) [12]; von einer nicht nur klarstellenden Bedeutung geht hingegen *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 36 [5], aus.

²⁸⁵S. BFH, Urt. v. 18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606.

²⁸⁶BFH, Urt. v. 18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606.

²⁸⁷*Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 112 [3]; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 36 [5]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 228 [12].

2.2.4.2.4 Ermittlung und Umfang des Kürzungsbetrags

Liegen die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung vor, wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen nach Maßgabe des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gekürzt. Von der erweiterten Kürzung wird danach nur derjenige Teil des Gewerbeertrags des Grundstücksunternehmens umfasst, der auf die *Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes* entfällt.²⁸⁸ Dieser Teil des Gewerbeertrags geht nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ein und wird daher im Ergebnis nicht mit Gewerbesteuer belastet. Der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG stellt sich somit als *Teilmenge des gesamten Gewerbeertrags* gem. § 7 GewStG dar und muss daher nicht zwingend dem aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes erzieltm Gewinn i. S. d. Einkommensteuerrechts entsprechen. Werden von dem Grundstücksunternehmen also neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes noch andere unschädliche, jedoch nicht begünstigte Tätigkeiten ausgeübt (z. B. die Nutzung eigenen Kapitalvermögens), ist es daher erforderlich, den auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfallenden Teil des Gewerbeertrages – einschließlich der anteiligen Hinzurechnungen und Kürzungen – zu ermitteln.²⁸⁹ Außer in den Fällen des § 9 Nr. 1 Satz 4 GewStG ist hierfür aber keine gesonderte Gewinnermittlung vorgeschrieben; vielmehr richtet sich die Zuweisung von Einnahmen und Ausgaben zu dem nicht begünstigten „Teilgewerbeertrag“ nach dem jeweiligen einkünftebezogenen Veranlassungszusammenhang anhand einer Parallelwertung zu einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen.²⁹⁰ Bei der Prüfung dieses einkünftebezogenen Veranlassungszusammenhangs kommt es letztlich auf den *wirtschaftlichen Zusammenhang* zwischen dem einnahme- oder ausgabeauslösenden Sachverhalt und der (nicht begünstigten) Tätigkeit an.²⁹¹ So kommt es bei einer Darlehensaufnahme bspw. auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Darlehensverbindlichkeit und der Erwerbshandlung an, der aus dem Zweck des Darlehens und der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel abzuleiten ist.²⁹² Lässt sich auch unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Zusammenhangs keine klare Zuordnung vornehmen (z. B. bei Personalkosten für Angestellte, die sowohl im begünstigten Bereich als auch im nicht begünstigten Bereich tätig sind), ist anhand der im Betrieb vorliegenden Unterlagen eine Aufteilung im Schätzungswege herbeizuführen.²⁹³

²⁸⁸Vgl. R 9.2 Abs. 3 GewStR 2009.

²⁸⁹BFH, Urt. v. 19.10.2005 – I R 37/05, BFH/NV 2006, 810.

²⁹⁰Vgl. BFH, Urt. v. 20.9.2007 – IV R 19/05, BStBl. II 2010, 985; Urt. v. 19.10.2005 – I R 37/05, BFH/NV 2006, 810.

²⁹¹BFH, Urt. v. 19.10.2005 – I R 37/05, BFH/NV 2006, 810.

²⁹²Vgl. BFH, Urt. v. 19.10.2005 – I R 37/05, BFH/NV 2006, 810.

²⁹³Vgl. Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 119 [3].

Gewinne aus der *Veräußerung von Grundbesitz* sind grundsätzlich in die erweiterte Kürzung einzubeziehen, solange es hierdurch nicht zu einem Wegfall der Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kommt.²⁹⁴ Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen sind hingegen gem. § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen (s. dazu Abschn. 2.2.4.2.3.4). Da der BFH der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG nur klarstellende Bedeutung zumisst und dementsprechend davon ausgeht, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils auch ohne § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG nicht in die erweiterte Kürzung einbezogen werden könnte,²⁹⁵ war es letztlich nur konsequent, dass der BFH gleichermaßen die Einbeziehung von Gewinnen aus der *Veräußerung von Teil-Mitunternehmeranteilen* in die erweiterte Kürzung ablehnt.²⁹⁶ Gewinne aus der teilweisen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterliegen somit auch bei Grundstücksunternehmen der Gewerbesteuer, da sie nicht Ausfluss der grundstücksverwaltenden Tätigkeit der Personengesellschaft sind.

Gewinne aus der *Auflösung einer gem. § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage* sind in die erweiterte Kürzung einzubeziehen, wenn der ohne die Bildung der Rücklage entstandene Veräußerungsgewinn von der erweiterten Kürzung erfasst worden wäre und wenn auch im Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage in einem späteren Erhebungszeitraum die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorliegen.²⁹⁷ Dass der veräußerte Grundbesitz im Zeitpunkt der Auflösung der Rücklage nicht mehr zum Betriebsvermögen des Grundstücksunternehmens gehört, ist unschädlich, da die erweiterte Kürzung insofern auch zeitraumübergreifend wirkt.²⁹⁸ Für den Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG kann die erweiterte Kürzung hingegen nicht beansprucht werden, da dieser Zuschlag gewissermaßen die pauschalierte Erfassung desjenigen Gewinns darstellt, der auf eine Kapitalnutzung entfällt (also die Nutzung des in die Rücklage eingestellten Betrags), und die Nutzung von Kapitalvermögen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausdrücklich von der erweiterten Kürzung ausgenommen ist.²⁹⁹

²⁹⁴Vgl. H 9.2 Abs. 3 „Veräußerungsgewinne“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 15.3.2000 – I R 17/99, BStBl. II 2001, 251; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 117 [3]; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 37a [5].

²⁹⁵S. BFH, Urt. v. 18.12.2014 – IV R 22/12, BStBl. II 2015, 606.

²⁹⁶So jetzt ausdrücklich BFH, Urt. v. 8.12.2016 – IV R 14/13, DB 2017, 341. Zuvor bereits *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 113 [3]; a. A. *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 234a [12].

²⁹⁷H 9.2 Abs. 3 „Reinvestitionsrücklage § 6b EStG“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 15.3.2000 – I R 17/99, BStBl. II 2001, 251; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 9 Nr. 1 Rn. 37a [5].

²⁹⁸Vgl. BFH, Urt. v. 15.3.2000 – I R 17/99, BStBl. II 2001, 251; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 235 [12].

²⁹⁹BFH, Urt. v. 15.3.2000 – I R 17/99, BStBl. II 2001, 251; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 117 [3].

2.2.4.2.5 Besondere Fallkonstellationen

2.2.4.2.5.1 Betriebsaufspaltung

Bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung (s. dazu Abschn. 2.1.1.3), bei der eine Besitzgesellschaft ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück an die Betriebsgesellschaft überlässt, kann die Besitzgesellschaft die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG nicht in Anspruch nehmen, da ihre Tätigkeit als gewerbliche und nicht als vermögensverwaltende Tätigkeit gilt.³⁰⁰ Das gilt selbst dann, wenn die Betriebskapitalgesellschaft ihrerseits lediglich vermögensverwaltend tätig ist.³⁰¹

Ist das Besitzunternehmen allerdings eine *Kapitalgesellschaft*, deren Tätigkeit sich auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes (und ggf. erlaubte Nebentätigkeiten) beschränkt und die zudem *nicht selbst an der Betriebsgesellschaft beteiligt* ist, kann die Besitzkapitalgesellschaft die erweiterte Kürzung beanspruchen. Denn der Besitzkapitalgesellschaft können weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebsgesellschaft noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden; ein Durchgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Personen ist ausgeschlossen.³⁰²

2.2.4.2.5.2 Immobilienleasing

Grundsätzlich können auch Immobilienleasing-Unternehmen, die aufgrund von Leasingverträgen anderen Personen Grundbesitz zum Gebrauch überlassen, die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen, wenn ihre Betätigung für sich betrachtet ihrer Natur nach keinen Gewerbebetrieb darstellt, sondern als Vermögensverwaltung anzusehen ist.³⁰³ Voraussetzung der Inanspruchnahme des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist aber, dass das Immobilienleasing-Unternehmen zumindest wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) des überlassenen Grundbesitzes ist, da somit das Unternehmen als Vermieter angesehen werden kann.³⁰⁴ Eine Beteiligung des Leasingnehmers an der Leasing-Gesellschaft dürfte hingegen schädlich in Bezug auf die erweiterte Kürzung sein.³⁰⁵

³⁰⁰H 9.2 Abs. 2 „Betriebsaufspaltung“ GewStH 2009; BFH, Urt. v. 29.3.1973 – I R 174/72, BStBl. II 1973, 686; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 62 [3].

³⁰¹BFH, Urt. v. 22.6.2016 – X R 54/14, BFH/NV 2016, 1840.

³⁰²Vgl. BFH, Urt. v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77; *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 62 [3]; *Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 154 [12].

³⁰³R 9.2 Abs. 2 Satz 4 GewStR 2009.

³⁰⁴*Roser*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 148 [12].

³⁰⁵Vgl. *Gosch*, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 61 [3].

2.2.4.2.5.3 Organschaft

Sofern eine ertragsteuerliche Organschaft besteht, sind die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung – mit Wirkung auf den im Organkreis erzielten und beim Organträger zusammenzurechnenden Gewerbeertrag – für die zum Organkreis gehörenden Unternehmen gesondert zu prüfen.³⁰⁶ Ob ein in einen Organkreis eingebundenes Grundstücksunternehmen eine für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung schädliche Tätigkeit ausübt, ist somit allein nach den bei dem jeweiligen Unternehmen gegebenen Verhältnissen zu beurteilen.³⁰⁷ Die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge der Gesellschaften des Organkreises erfolgt erst nach Anwendung der erweiterten Kürzung.³⁰⁸

Vermietet allerdings eine Organgesellschaft ihren gesamten Grundbesitz an eine andere Organgesellschaft *desselben Organkreises* und erfüllt damit die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, ist die an sich zu gewährende erweiterte Kürzung dennoch auf der Grundlage des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu versagen.³⁰⁹ Anderenfalls käme es auf Ebene des Organträgers zu einer ungerechtfertigten steuerlichen Entlastung, da die Erträge aus der Grundstücksvermietung nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen wären, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen gewerbesteuermindernd abgezogen werden können.³¹⁰ Obgleich eine solchen Fallkonstellation zu einer Schlechterstellung des Organträgers im Vergleich zu einer nicht organschaftlich mit ihren Tochtergesellschaften verbundenen Muttergesellschaft führt, hat der BFH darin keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG gesehen, da es insofern um unterschiedliche Sachverhalte gehe.³¹¹ Wird die erweiterte Kürzung hiernach im Organkreis versagt, kommt stattdessen die Anwendung der pauschalen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Betracht.³¹²

2.3 Immobilienfinanzierung

Im Rahmen der Immobilienfinanzierung sollen nachfolgend die verschiedenen Arten der Immobilienfinanzierung, die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen und deren Einschränkung sowie Fragen des Steuerabzugs bei der Auszahlung von Schuldzinsen näher beleuchtet werden.

³⁰⁶H 9.2 Abs. 2 „Organschaft“ GewStH 2009.

³⁰⁷H 9.2 Abs. 2 „Organschaft“ GewStH 2009; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 190 [12].

³⁰⁸Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 121 [3]; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 113. Lfg. (Stand: Mai 2015), § 9 Nr. 1 Rn. 190 [12].

³⁰⁹BFH, Urt. v. 30.10.2014 – IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227; Urt. v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887; a. A. Gosch, in: Blümich, GewStG, 117. Lfg. (Stand: November 2012), § 9 Rn. 121 [3].

³¹⁰BFH, Urt. v. 30.10.2014 – IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227.

³¹¹BFH, Urt. v. 30.10.2014 – IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227.

³¹²Vgl. BFH, Urt. v. 18.5.2011 – X R 4/10, BStBl. II 2011, 887.

2.3.1 Arten der Immobilienfinanzierung

Die Anschaffung oder Errichtung einer Immobilie kann grundsätzlich durch Eigenkapital oder Fremdkapital finanziert werden. Eine vollständige Finanzierung durch Eigenkapital ist allerdings eher unüblich, insbesondere im gewerblichen Bereich. In der Regel werden Immobilienanlagen mit Kredit finanziert. Daneben ist auch eine Finanzierung über Mezzanine-Kapital denkbar. Dabei handelt es sich um eine Mischform zwischen Eigen- und Fremdkapital; während sich Mezzanine-Kapital wirtschaftlich oder bilanziell regelmäßig als Eigenkapital darstellt (wobei den Kapitalgebern normalerweise nicht die gleichen Mitspracherechte wie echten Eigenkapitalgebern zustehen), ist steuerrechtlich mitunter ein Ausweis als Fremdkapital gewollt und vorgeschrieben. Eine solche unterschiedliche Behandlung kann bspw. beim Einsatz von obligationenartigen (also nicht mit einer Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der emittierenden Gesellschaft verbundenen) Genussrechten auftreten.³¹³

Sollen sich mehrere Personen gemeinschaftlich an einem Immobilieninvestment beteiligen, kommt auch eine Finanzierung im Rahmen von Investmentfonds oder Investitionsgesellschaften in Betracht (s. dazu Kap. 9). An dem grundsätzlichen Charakter der Immobilienfinanzierung als Eigen-, Fremd- oder Mezzanine-Kapital ändert sich dadurch allerdings nichts.

2.3.2 Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen

2.3.2.1 Grundsatz

Aufwendungen für die Finanzierung der Anschaffung, Herstellung oder Modernisierung einer Immobilie sind grundsätzlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten sofort abzugsfähig, sofern sie nicht ausnahmsweise zu den (ggf. nachträglichen) Anschaffungskosten oder Herstellungskosten rechnen.³¹⁴ Zu den Finanzierungskosten oder Geldbeschaffungskosten zählen bspw. Schuldzinsen, Bereitstellungsgebühren, Disagio, Notargebühren oder Gerichtskosten. Die grundsätzliche Abzugsfähigkeit dieser Finanzierungskosten gebietet das objektive Nettoprinzip.³¹⁵

³¹³S. dazu *Kütting/Erdmann/Dürr*, DB 2008, 997 ff. [11]; *Rengers*, in: Blümich, KStG, Stand: 123. Lfg. 2014, § 8 Rn. 215 f. [3]; ablehnend in Bezug auf den sog. Debt-Mezzanine Swap OFD Rheinland, Kurzinformation v. 14.12.2011, DStR 2012, 189.

³¹⁴Vgl. etwa R 6.3 Abs. 5 EStR 2012 zur Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten.

³¹⁵Zum objektiven Nettoprinzip vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rn. 615 ff. [2].

2.3.2.2 Zinsschranke

Unter Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wird die steuerliche Abzugsfähigkeit betrieblich veranlasster Zinsaufwendungen durch die (im Einzelnen außerordentlich komplexe) Regelung des § 4h EStG beschränkt.³¹⁶

2.3.2.2.1 Grundlagen der Abzugsbeschränkung

Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahrs vollständig abziehbar, wohingegen der die Zinserträge übersteigende Betrag der Zinsaufwendungen (negativer Zinssaldo) lediglich eingeschränkt in Höhe des sog. verrechenbaren EBITDA (Abkürzung für *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) abziehbar ist (Zinsschranke). Ausgangsgröße für die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA ist der maßgebliche Gewinn, bei dem es sich um den nach den Vorschriften des EStG – mit Ausnahme der Regelung zur Zinsschranke – ermittelten steuerpflichtigen Gewinn handelt (vgl. § 4h Abs. 3 Satz 1 EStG). Der um die (nicht mit Zinserträgen saldierten) Zinsaufwendungen und um die nach § 6 Abs. 2 Satz 1, § 6 Abs. 2a Satz 2 und § 7 EStG abgesetzten Beträge erhöhte und um die (nicht mit Zinsaufwendungen saldierten) Zinserträge verminderte maßgebliche Gewinn ergibt das sog. steuerliche EBITDA.³¹⁷ Das verrechenbare EBITDA beträgt 30 % des steuerlichen EBITDA. Schematisch lässt sich die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA somit wie folgt darstellen:

► Verrechenbares EBITDA (= abzugsfähiger negativer Zinssaldo)

Maßgeblicher Gewinn (steuerpflichtiger Gewinn vor Anwendung des § 4h EStG)

- + Zinsaufwendungen
- + Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG)
- + Teilauflösungen von Sammelposten für bestimmte Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG)
- + Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung (§ 7 EStG)
- ./. Zinserträge

= Steuerliches EBITDA

./. 70 % des steuerlichen EBITDA

= Verrechenbares EBITDA

³¹⁶Der BFH hat die Frage, ob die Zinsschranke einen ungerechtfertigten Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip darstellt, dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. S. hierzu BFH, Vorlagebeschl. v. 14.10.2015 – I R 20/15, BFH/NV 2016, 475, Az. BVerfG 2 BvL 1/16.

³¹⁷BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 40.

Bei Körperschaften tritt an die Stelle des maßgeblichen Gewinns das maßgebliche Einkommen, bei dem es sich um das nach den Vorschriften des EStG und des KStG mit Ausnahme der Regelung zur Zinsschranke selbst (§ 4h EStG), des § 10d EStG (Verlustabzug) und des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Spendenabzug) ermittelte Einkommen handelt (vgl. § 8a Abs. 1 Sätze 1 u. 2 KStG).

Soweit die Zinsaufwendungen die Zinserträge und das verrechenbare EBITDA übersteigen und deshalb aufgrund der Grundregel nach § 4h Abs. 1 EStG nicht abgezogen werden können, sind sie unter den Voraussetzungen des § 4h Abs. 1 Satz 4 EStG dennoch abziehbar. Diese Zinsaufwendungen sind danach *bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge* (s. dazu unten Abschn. 2.3.2.2.3) aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren abziehbar und mindern die entsprechenden EBITDA-Vorträge in ihrer zeitlichen Reihenfolge (also den ältesten EBITDA-Vortrag zuerst).

Der zentrale Begriff für die Anwendung der Zinsschranke und der Ausnahmen hiervon (s. dazu unten) ist der Begriff des *Betriebs*. Sowohl die Zinsschranke als auch die Ausnahmen hiervon sind nämlich grundsätzlich betriebsbezogen anzuwenden. Mit der – systematisch als Vorschrift zur Gewinnermittlung zu verstehenden – Regelung in § 4h EStG wird also jeweils nur der Zinsabzug *eines* Betriebs begrenzt. Der Begriff des Betriebs wird in § 4h EStG selbst zwar nicht definiert, kann aber i. S. d. § 16 EStG verstanden werden.³¹⁸ Die Finanzverwaltung gibt lediglich Umschreibungen bzw. Beispiele für das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Betriebs.³¹⁹ Ein Einzelunternehmer kann danach mehrere Betriebe haben, wohingegen eine Mitunternehmerschaft stets nur einen Betrieb im Sinne der Zinsschranke hat, welcher neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG umfasst.³²⁰ Eine Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich nur einen Betrieb im Sinne der Zinsschranke;³²¹ Organgesellschaften stellen für Zwecke der Zinsschranke ebenfalls nur einen einzigen Betrieb dar.³²² Eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft hingegen hat überhaupt keinen Betrieb i. S. d. Zinsschranke, sofern sie nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist.³²³ Als Vorschrift zur Gewinnermittlung findet die Zinsschranke keine Anwendung auf die Überschusseinkünfte i. S. d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG, sodass der Betriebsbegriff für diese Einkünfte keine Rolle spielt.

Ihrem Wesen nach erfasst die Zinsschranke grundsätzlich nur Erträge und Aufwendungen aus der Überlassung von Geldkapital (also Zinserträge und Zinsaufwendungen

³¹⁸Seiler, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 4h Rn. 14 [8].

³¹⁹BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 2 ff.

³²⁰Vgl. BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 3 einerseits u. Rn. 6 andererseits.

³²¹BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 7.

³²²BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 10.

³²³BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 5.

im engeren Sinne) und nicht solche aus der Überlassung von Sachkapital.³²⁴ Unter Zinserträgen sind hierbei nach § 4h Abs. 3 Satz 3 EStG Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art zu verstehen, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben; Zinsaufwendungen sind nach der Legaldefinition in § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben.³²⁵ Auch die Auf- und Abzinsung unverzinslicher oder niedrig verzinslicher Verbindlichkeiten oder Kapitalforderungen führen zu Zinserträgen oder Zinsaufwendungen.³²⁶ Schließlich zählen auch die vorgetragenen, in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen zu den Zinsaufwendungen (vgl. § 4h Abs. 1 Satz 6 EStG); diese Zinsaufwendungen (in Form des Zinsvortrags) dürfen nach § 4h Abs. 1 Satz 6 EStG jedoch nicht in die Ermittlung des verrechenbaren EBITDA einbezogen werden, da sie bereits im Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung in das verrechenbare EBITDA eingeflossen sind und das Zinsabzugsvolumen dieses Wirtschaftsjahrs erhöht hatten.

2.3.2.2.2 Ausnahmen

Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen nach § 4h Abs. 1 EStG findet keine Anwendung, wenn (zumindest) einer der drei Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegt. Bei diesen Ausnahmen handelt es sich um eine Freigrenze, eine Ausnahme bei fehlender Konzernzugehörigkeit des Betriebs sowie eine Ausnahme aufgrund Eigenkapitalvergleichs bei konzernzugehörigen Betrieben.

Nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG ist die Zinsschranke nicht anzuwenden, wenn die den Betrag der Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen (negativer Zinssaldo) weniger als drei Millionen Euro betragen. Aufgrund der Ausgestaltung dieser Ausnahme als Freigrenze („... nicht anzuwenden, wenn ...“), unterliegt der gesamte negative Zinssaldo den Abzugsbeschränkungen nach § 4h Abs. 1 EStG, wenn sich dieser Saldo auf drei Millionen Euro oder mehr beläuft. Die Freigrenze ist betriebsbezogen und stellt auf das jeweilige Wirtschaftsjahr des Betriebs ab.³²⁷ Sie gilt über den generellen Verweis in § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften, obgleich die Freigrenze in § 8a KStG selbst nicht ausdrücklich in Bezug genommen wird.³²⁸ Im Organkreis wird die Freigrenze lediglich einmal gewährt, da der gesamte Organkreis als ein Betrieb im Sinne der Zinsschranke gilt.³²⁹

³²⁴BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 11.

³²⁵Beispiele für das Vorliegen von Zinserträgen bzw. Zinsaufwendungen nennt BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 15 ff.

³²⁶S. dazu auch BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 27 f.

³²⁷BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 56 u. 58.

³²⁸Vgl. BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 56; Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 4h Rn. 15 [15].

³²⁹BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 10 u. 57.

Des Weiteren ist die Zinsschranke nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG dann nicht anzuwenden, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört. Ob ein Betrieb konzernzugehörig ist, bestimmt sich nach der Legaldefinition in § 4h Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG, die von einem weiten Konzernbegriff ausgeht.

► Ein Betrieb gehört danach zu einem Konzern, wenn er nach dem einschlägigen Rechnungslegungsstandard (vorrangig IFRS, nachrangig Handelsrecht eines EU-Mitgliedsstaats oder US-GAAP) in den Konzernabschluss eines anderen Betriebs einzubeziehen ist oder einbezogen werden könnte oder – bei Nichtvorliegen dieser Voraussetzung – wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann (sog. Gleichordnungskonzern).³³⁰

Sofern die Konzernspitze selbst keinen Betrieb i. S. d. § 4h Abs. 1 EStG darstellt oder unterhält (z. B. in Fällen, in denen eine natürliche Person an der Spitze des Konzerns steht und die Beteiligungen an den beherrschten Rechtsträgern im Privatvermögen hält), sind in den maßgeblichen Konzernabschluss nur die beherrschten Betriebe einzubeziehen.³³¹ Kein Konzern soll in den Fällen der Betriebsaufspaltung (s. dazu Abschn. 2.1.1.3) vorliegen, in denen sich die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen ergibt.³³² Bei einer GmbH & Co. KG sollen die KG und die als Komplementärin allein haftende GmbH regelmäßig ebenfalls keinen Konzern darstellen, sofern die GmbH keine eigene Geschäftstätigkeit entfaltet.³³³

Schließlich findet die Zinsschranke gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG auch dann keine Anwendung, wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört, aber die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtages die Eigenkapitalquote des Konzerns um nicht mehr als zwei Prozentpunkte unterschreitet (sog. Escape-Klausel). Dieser Ausnahme liegt der Gedanke zugrunde, dass bei einer Fremdfinanzierung des einzelnen Betriebs in konzernüblichem Maße grundsätzlich keine missbräuchliche (grenzüberschreitende) Verlagerung von Steuersubstrat (mittels Zinszahlungen) auf ein verbundenes Unternehmen anzunehmen sei.³³⁴ Die von der Ausnahmeregelung geforderte Eigenkapitalquote ist anhand des Verhältnisses des Eigenkapitals zur Bilanzsumme zu ermitteln (§ 4h Abs. 2 Satz 3 EStG). Weitere Einzelheiten der

³³⁰Vgl. BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 59 f.; Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 4h Rn. 27 [15].

³³¹BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 60.

³³²BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 63.

³³³BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 66.

³³⁴Vgl. dazu auch Seiler, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 4h Rn. 39 [8].

Ermittlung der Eigenkapitalquoten sind in § 4h Abs. 2 Buchst. b Sätze 3 bis 16 EStG festgeschrieben.³³⁵

Für Körperschaften gelten gem. § 8a Abs. 2 und 3 KStG bestimmte Rückausnahmen zu den Ausnahmetatbeständen des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG (fehlende Konzernzugehörigkeit) und § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG (konzerninterner Eigenkapitalvergleich) – nicht aber zur Freigrenze nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG – in Fällen einer schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung (s. dazu Abschn. 8.2.3.1.4).

2.3.2.2.3 Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag

Die aufgrund der Zinsschranke nicht abziehbaren Zinsaufwendungen eines Veranlagungszeitraums sind nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Gleiches gilt grundsätzlich auch für das verrechenbare EBITDA, soweit es die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen – also den negativen Zinssaldo – des Betriebs übersteigt, wobei dieser EBITDA-Vortrag jedoch auf die *folgenden fünf* Wirtschaftsjahre beschränkt ist (vgl. § 4h Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG). Ein EBITDA-Vortrag entsteht gem. § 4h Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG nicht in solchen Wirtschaftsjahren, in denen die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen des Betriebs aufgrund des Vorliegens eines Ausnahmetatbestands nach § 4h Abs. 2 Satz 1 EStG nicht beschränkt wird. Der Zinsvortrag und der EBITDA-Vortrag sind nach Maßgabe des § 4h Abs. 4 EStG gesondert festzustellen. Bei Betriebsaufgabe oder -übertragung gehen nicht verbrauchte Zins- und EBITDA-Vorträge vollständig unter, während es bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Gesellschaft zum anteiligen Untergang entsprechend der Beteiligungsquote des Mitunternehmers kommt (§ 4h Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG).³³⁶ Bei Körperschaften findet die Regelung zum Wegfall eines Verlustabzugs (§ 8c KStG) gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG grundsätzlich entsprechende Anwendung auf den Zinsvortrag (nicht jedoch auf den EBITDA-Vortrag).

2.3.2.3 Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Entgelte für Schulden

Im Rahmen der Gewerbesteuer sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 7 GewStG nach § 8 Nr. 1 GewStG ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG) und der weiteren in § 8 Nr. 1 Buchst. b bis f GewStG genannten Posten hinzuzurechnen, soweit diese Summe den Betrag von EUR 100.000 übersteigt und soweit diese Beträge bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Mit der Hinzurechnung der Entgelte für Schulden wird dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung getragen, wonach der Gewerbebetrieb als solcher bzw. der objektive

³³⁵S. dazu auch BMF, Schr. v. 4.7.2008 – IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rn. 69 ff.

³³⁶S. zu weiteren Einzelheiten des Untergangs eines Zins-/EBITDA-Vortrags *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 4h Rn. 32 [15].

Gewerbeertrag besteuert werden soll, insbesondere unabhängig von der Finanzierung des Gewerbebetriebs mit Eigen- oder Fremdkapital.³³⁷

Als Entgelte für Schulden sind alle Gegenleistungen für die Nutzung von Fremdkapital und die vorzeitige Zurverfügungstellung von Kapital zu verstehen.³³⁸ Auf die konkrete Bezeichnung kommt es hierbei für die Frage, ob hinzuzurechnende Entgelte für Schulden vorliegen, nicht an; ausschlaggebend ist allein der wirtschaftliche Gehalt der Leistung.³³⁹ Zu den Entgelten für Schulden gehören unter anderem Zinsen sowie Vergütungen für partiarische Darlehen, Genussrechte oder Gewinnobligationen. Keine Entgelte für Schulden ergeben sich hingegen aus einer Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG und der nachfolgenden Aufzinsung.³⁴⁰

Da alle Hinzurechnungen nach § 8 GewStG voraussetzen, dass die entsprechenden Beträge zuvor bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind, kommt eine Hinzurechnung von Zinsen (und anderen der Zinsschranke unterliegenden Beträgen) im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG nur in Betracht, soweit ihre Abzugsfähigkeit im Erhebungszeitraum nicht durch die Regelung zur Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG (s. dazu Abschn. 2.3.2.2) eingeschränkt worden ist.³⁴¹

Bei Kreditinstituten i. S. d. § 1 Abs. 1 KWG ist die Einschränkung des § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG durch § 19 GewStDV zu beachten (sog. Bankenprivileg).

2.3.3 Steuerabzug bei Schuldzinsen

2.3.3.1 Steuerabzug nach § 43 EStG

Bei der Gewährung eines Immobiliendarlehens wird der Darlehensgeber mit den von ihm vereinnahmten Schuldzinsen regelmäßig Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erzielen (bzw. Einkünfte einer anderen vorrangigen Einkunftsart, vgl. § 20 Abs. 8 EStG). Unter diese Vorschrift fallen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art; der Begriff Kapitalforderung umfasst hierbei jede auf eine Geldleistung gerichtete Forderung ohne Rücksicht auf die Dauer der Kapitalüberlassung oder den Rechtsgrund des Anspruchs.³⁴² Hierzu zählen insbesondere Darlehen in Geld (nicht aber Sachdarlehen), wie z. B. ein Immobiliendarlehen. Nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG unterliegen bestimmte Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG grundsätzlich dem Kapitalertragsteuerabzug. Betroffen sind Erträge aus näher bezeichneten verbrieften oder

³³⁷Vgl. hierzu Köster, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand: 116. Lfg. 2016, § 8 Nr. 1 Buchst. a Rn. 24 f. [12].

³³⁸R 8.1 Abs. 1 Satz 1 GewStR 2009.

³³⁹R 8.1 Abs. 1 Satz 2 GewStR 2009.

³⁴⁰H 8.1 Abs. 1 „Aufzinsungsbeträge“ GewStH 2009.

³⁴¹Vgl. Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 12 Rn. 24 [18].

³⁴²Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 20 Rn. 100 m. w. N. [15]

registrierten Kapitalforderungen (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a EStG) oder aus normalen Kapitalforderungen, die von einem inländischen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut i. S. d. KWG geschuldet werden (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG). In der Regel werden Immobiliendarlehen weder die Voraussetzung des § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a EStG noch die Voraussetzung des § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG erfüllen und unterliegen daher grundsätzlich nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Sofern ausnahmsweise ein Fall des § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG vorliegen sollte, in dem ein Immobiliendarlehen dem Kapitalertragsteuerabzug unterfällt, hat das inländische Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstitut oder – wenn ein solches Institut nicht in die Auszahlung der Kapitalerträge eingeschaltet ist – der Schuldner der Kapitalerträge den Kapitalertragsteuerabzug gem. § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4 Nr. 1 und 2 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge vorzunehmen. Die Höhe des Steuerabzugs beträgt hierbei grundsätzlich 25 % (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

2.3.3.2 Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 EStG

Wird ein Immobiliendarlehen durch einen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Darlehensgeber gewährt, kann der (in- oder ausländische) Darlehensnehmer unter Umständen zum Einbehalt von Steuern auf die Schuldzinsen verpflichtet sein. Nach § 50a Abs. 7 Satz 1 EStG kann das Finanzamt des Vergütungsgläubigers (also des Darlehensgebers) nämlich anordnen, dass der Schuldner der Vergütung (der Darlehensnehmer) für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. Voraussetzung für eine solche Anordnung ist also, dass der Vergütungsgläubiger mit seinen entsprechenden Einkünften der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegt und keine anderweitige Verpflichtung zum Steuerabzug besteht (z. B. nach §§ 38, 43 oder 50a Abs. 1 EStG). Bei einem Immobiliendarlehen besteht insofern die Möglichkeit, dass die Schuldzinsen für die Überlassung des Darlehens beschränkt steuerpflichtige Einkünfte des Darlehensgebers nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG darstellen, wenn das Darlehen durch inländischen Grundbesitz oder durch inländische Rechte, die den Vorschriften des BGB über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht), unmittelbar oder mittelbar gesichert ist und kein Ausnahmefall nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa Satz 2 EStG vorliegt.³⁴³ Eine unmittelbare Darlehenssicherung kommt bspw. bei Bestehen eines Grundpfandrechts in Betracht; eine mittelbare Sicherung kann in Verwertungs- oder Pfandrechten (z. B. bei der Verpfändung eines Grundschuldbriefs³⁴⁴) bestehen. Der Sicherungszeitpunkt und der Zuflusszeitpunkt der Zinsen müssen übereinstimmen, wohingegen es auf

³⁴³Exemplarische Fälle zu dieser Regelung erörtern *Schönfeld/Bergmann*, IStR 2014, 254 [16].

³⁴⁴Vgl. dazu BFH, Urt. v. 6.2.1985 – I R 87/84, BFH/NV 1985, 104.

den Umfang der dinglichen Sicherung der Kapitalforderung nicht ankommt.³⁴⁵ Liegen die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG vor (z. B. bei einem dinglich gesicherten Immobiliendarlehen), werden die Vergütungen regelmäßig auch keinem Steuerabzug außerhalb des § 50a Abs. 7 Satz 1 EStG unterliegen, insbesondere wird üblicherweise kein Fall des Kapitalertragsteuerabzugs vorliegen, sofern nicht ausnahmsweise ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut i. S. d. KWG Vergütungsschuldner ist (vgl. insofern § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG).

Eine Anordnung nach § 50a Abs. 7 Satz 1 EStG hat sich am Zweck der Vorschrift, der Sicherung des Steueranspruchs, zu orientieren und muss entsprechend begründet werden.³⁴⁶ Die Entscheidung, ob eine Anordnung erlassen werden soll, steht hierbei im Ermessen des Finanzamtes. Besteht nach einem DBA kein deutsches Besteuerungsrecht, wird es grundsätzlich ermessensfehlerhaft sein, einen Steuerabzug anzuordnen.³⁴⁷ Die Höhe des Steuerabzugs beträgt grundsätzlich 25 % der gesamten Vergütungseinnahmen bzw. bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften 15 % der gesamten Vergütungseinnahmen (vgl. § 50a Abs. 7 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Das Finanzamt kann die Höhe des Steuerabzugs allerdings an die voraussichtlich geschuldete Steuer anpassen (§ 50a Abs. 7 Satz 2 Halbsatz 2 EStG). Weitere Einzelheiten zum Steuerabzug sind in § 73e EStDV geregelt. Der Steuerabzug nach § 50a Abs. 7 Satz 1 EStG hat keine Abgeltungswirkung, da die Anwendung des § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG in § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG ausdrücklich ausgeschlossen wird; der angeordnete Steuerabzug hat somit lediglich den Charakter einer Steuervorauszahlung, die nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die veranlagte Steuer anzurechnen ist.³⁴⁸

2.4 Veräußerungsgewinne

Die Einbeziehung von Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilien in die Ertragsbesteuerung unterscheidet sich danach, ob die betreffenden Immobilien Teil des – notwendigen oder gewillkürten – Betriebsvermögens eines Unternehmens sind oder Teil des Privatvermögens (grundlegend hierzu s. Abschn. 1.3.1).

³⁴⁵Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 49 Rn. 79 [8].

³⁴⁶Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 50a Rn. 43 [15].

³⁴⁷Vgl. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 50a Rn. 41a [8]; Maßbaum, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 269. Lfg. 2015, § 50a Rn. 185 [6]; a. A. FG Münster, Urt. v. 24.5.2004 – 9 K 5096/99 E, EFG 2004, 1777 (rkr.), das eine Ermessensreduzierung allenfalls dann annehmen will, wenn bei Erlass der Abzugsanordnung bereits eindeutig feststeht, dass wegen Eingreifens abkommensrechtlicher Befreiungen oder Vergünstigungen kein oder nur ein geringerer Steueranspruch des inländischen Fiskus besteht.

³⁴⁸Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 50a Rn. 42 [7]; Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 50a Rn. 43 [15].

2.4.1 Immobilien im Betriebsvermögen

2.4.1.1 Grundsatz

Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien, die im Betriebsvermögen (vgl. hierzu Abschn. 1.3.1.2) gehalten werden, *unterliegen grundsätzlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer*. Sofern ein solcher Gewinn im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs anfällt, kommen bei Einzelunternehmern bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 16 EStG die Gewährung eines Freibetrags (§ 16 Abs. 4 EStG) sowie eine Tarifiermäßigung nach Maßgabe des § 34 EStG in Betracht. Das gilt gleichermaßen bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils im Ganzen (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 EStG) bzw. des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 3 Satz 1 EStG). Wird lediglich ein Teil eines solchen Anteils veräußert, stellen die hieraus erzielten Gewinne jedoch laufenden Gewinn dar, auf den die §§ 16, 34 EStG keine Anwendung finden. Bei der Veräußerung von Immobilien durch Kapitalgesellschaften finden weder der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG noch die Tarifiermäßigung des § 34 EStG Anwendung,³⁴⁹ selbst wenn der hieraus erzielte Gewinn im Rahmen der Veräußerung oder der Aufgabe des Gewerbebetriebs anfallen sollte. Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (s. dazu Abschn. 2.1.2) sind regelmäßig nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigte laufende Gewinne, selbst wenn – infolge der Veräußerung des letzten Objekts – zugleich der Gewerbebetrieb aufgegeben wird.³⁵⁰ Bei einem gewerblichen Grundstückshandel stellen die Immobilienobjekte nämlich Umlaufvermögen dar³⁵¹ und die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens steht ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit einer Betriebsaufgabe nicht in dem erforderlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe, wenn sie sich als Fortsetzung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit darstellt.³⁵²

Zudem unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien, die im Betriebsvermögen gehalten werden, in der Regel *auch der Gewerbesteuer*. Solche Gewinne unterfallen ausnahmsweise nicht der Gewerbesteuer, wenn das Unternehmen hierfür die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen kann (s. dazu Abschn. 2.2.4.2). Sie unterfallen daneben auch dann nicht der Gewerbesteuer, wenn sie Teil eines begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinns im Sinne der §§ 16, 34 EStG sind.³⁵³ Das gilt gem. § 7 Satz 2 GewStG in Bezug

³⁴⁹Vgl. R 8.1 Abs. 1 Nr. 1 KStR.

³⁵⁰BMF, Schr. v. 26.3.2004 – IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434, Rn. 35; BFH, Urt. v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467.

³⁵¹Vgl. BFH, Urt. v. 18.9.2002 – X R 28/00, BStBl. II 2003, 133.

³⁵²BFH, Urt. v. 23.1.2003 – IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467.

³⁵³Vgl. BFH, Urt. v. 17.3.2010 – IV R 41/07, BStBl. II 2010, 977.

auf die Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils oder eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA allerdings nicht, soweit der entsprechende Gewinn nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Ermittelt wird der Gewinn aus der Veräußerung von Immobilien im Betriebsvermögen grundsätzlich durch Abzug des Buchwertes und der Veräußerungskosten von dem Veräußerungspreis.

2.4.1.2 Steuerfreie Übertragung von Veräußerungsgewinnen und Rücklagenbildung nach § 6b EStG

Nach § 6b Abs. 1 EStG dürfen Steuerpflichtige, die Grund und Boden, Gebäude oder bestimmte andere in § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG genannte Wirtschaftsgüter veräußern, einen Betrag *bis zur Höhe des hierbei entstandenen Veräußerungsgewinns* durch Abzug dieses Betrages von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Grund und Boden, Gebäuden und bestimmter weiterer in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannter Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im Vorjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, *steuerfrei übertragen*. Im Ergebnis bewirkt § 6b EStG somit eine Übertragung der stillen Reserven eines Wirtschaftsguts auf ein anderes Wirtschaftsgut. Damit sollen u. a. Modernisierungen und Rationalisierungen von Betrieben sowie notwendige Strukturveränderungen erleichtert werden, indem die betreffenden Veräußerungsgewinne ohne Steuerlast reinvestiert werden können.³⁵⁴

Eine Übertragung stiller Reserven nach § 6b Abs. 1 EStG setzt eine *Veräußerung* eines begünstigten Wirtschaftsguts voraus. Eine Veräußerung lässt sich als entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an dem begünstigten Wirtschaftsgut auf einen Dritten beschreiben und erfordert somit einen *Rechtsträgerwechsel* und eine *Gegenleistung*.³⁵⁵ Keine Veräußerungen sind daher die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen, die Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen sowie der Untergang eines Wirtschaftsguts (und damit dessen bilanzielles Ausscheiden) infolge höherer Gewalt.³⁵⁶ Für die Übertragung stiller Reserven nach Maßgabe des § 6b EStG gilt eine *personen- bzw. gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise*.³⁵⁷ Der Gewinn aus der Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsguts kann daher grundsätzlich nur auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zu demselben oder einem anderen als Einzelunternehmen geführten Betrieb des Steuerpflichtigen gehören oder die zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören, an welcher der

³⁵⁴Vgl. Jachmann-Michel, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6b Rn. 1 [8].

³⁵⁵Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rn. 26 [15].

³⁵⁶R 6b.1 Abs. 1 Satz 4 EStG.

³⁵⁷Vgl. Jachmann-Michel, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6b Rn. 1c [8].

Steuerpflichtige als Mitunternehmer beteiligt ist, *soweit* die betreffenden Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen als Mitunternehmer zuzurechnen sind.³⁵⁸

Soweit der Steuerpflichtige keinen Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG vorgenommen hat, kann er im Wirtschaftsjahr der Veräußerung des begünstigten Wirtschaftsguts eine den steuerlichen Gewinn mindernde *Rücklage* bilden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Dementsprechend hat der Steuerpflichtige auch die Möglichkeit, nur für einen Teilbetrag des Veräußerungsgewinns eine Rücklage zu bilden und den verbleibenden Betrag im Veräußerungsjahr entweder auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut zu übertragen oder sofort zu versteuern.³⁵⁹ Soweit eine Rücklage gebildet wird, kann ein Betrag bis zur Höhe dieser Rücklage von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der nach § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG begünstigten Wirtschaftsgüter (insbesondere also Grund und Boden oder Gebäude), die in einem der *vier* auf das Veräußerungsjahr folgenden Wirtschaftsjahre angeschafft oder hergestellt worden sind, abgezogen werden (vgl. § 6b Abs. 3 Satz 2 EStG). Bei *neu hergestellten Gebäuden* verlängert sich diese Frist gem. § 6b Abs. 3 Satz 3 EStG auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres begonnen worden ist. Die Rücklage ist in Höhe des durch den Abzug auf ein begünstigtes Wirtschaftsgut übertragenen Betrages gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 4 EStG); da die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugleich gewinnmindernd wirkt, ergibt sich in Summe keine Gewinnauswirkung.³⁶⁰

Soweit eine nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG gebildete Rücklage am Schluss des vierten bzw. – im Falle der Fristverlängerung für neu hergestellte Gebäude – sechsten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist, muss sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufgelöst werden (vgl. § 6b Abs. 3 Satz 5 EStG). In diesem Fall ist der Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres gem. § 6b Abs. 7 EStG für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrages zu erhöhen (sog. *Gewinnzuschlag*). Ein Gewinnzuschlag ist desgleichen vorzunehmen, wenn und soweit die Auflösung der Rücklage vor Ablauf der in § 6b Abs. 3 genannten Fristen erfolgt.³⁶¹

Die in § 6b Abs. 4 geregelten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Abzugs nach § 6b Abs. 1 EStG oder einer Rücklagenbildung nach § 6b Abs. 3 EStG sind zu beachten. Danach ist es u. a. erforderlich, dass das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung *mindestens sechs Jahre ununterbrochen* zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hat (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG) und dass das angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut ebenfalls zum *Anlagevermögen* einer inländischen Betriebsstätte gehört (§ 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG).

³⁵⁸S. hierzu und zu den weiteren Übertragungsmöglichkeiten (insbesondere zur Übertragung aus dem oder auf das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers) R 6b.2 Abs. 6 bis 8 EStR 2012.

³⁵⁹Vgl. Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rn. 56 [15].

³⁶⁰Vgl. Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rn. 61 [15].

³⁶¹R 6b.2 Abs. 5 Satz 2 EStR 2012.

Für *natürliche Personen* besteht nach Maßgabe des § 6b Abs. 10 EStG zudem die Möglichkeit der Übertragung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen auf andere Kapitalgesellschaftsanteile, auf abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter sowie auf Gebäude.³⁶²

2.4.2 Immobilien im Privatvermögen

2.4.2.1 Grundstückveräußerungen als private Veräußerungsgeschäfte (§ 23 EStG)

Aufgrund der quellentheoretischen Ausgestaltung der Überschusseinkünfte, nach der Gewinne aus der Veräußerung des zur Einkünfteerzielung dienenden sog. Stammvermögens nicht zur Einkommenssphäre gehören,³⁶³ unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen (vgl. hierzu Abschn. 1.3.1.1) gehaltenen Immobilien grundsätzlich nicht der Einkommensteuer. Eine Durchbrechung erfährt dieser Grundsatz durch § 23 EStG. Nach § 22 Nr. 1a EStG zählen nämlich auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG zu den einkommensteuerpflichtigen sonstigen Einkünften. Private Veräußerungsgeschäfte umfassen nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung *nicht mehr als zehn Jahre* beträgt. Aufgrund der Subsidiaritätsklausel in § 23 Abs. 2 EStG kommt grundsätzlich allein die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Immobilien als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht; die Veräußerung von Immobilien, die Betriebsvermögen darstellen, unterliegt der Gewinnermittlung nach § 4 ff. EStG und ist den entsprechenden Einkunftsarten aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit zuzuordnen.³⁶⁴

2.4.2.2 Tatbestandsmerkmale des § 23 EStG

Der Begriff der *Anschaffung* umfasst in erster Linie den entgeltlichen Erwerb des Grundstücks (oder grundstücksgleichen Rechts) als rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer von einem Dritten.³⁶⁵ Als Anschaffung gilt gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG aber auch die Überführung eines Wirtschaftsguts (also auch einer Immobilie) in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. Keine Anschaffung ist

³⁶²S. dazu *Jachmann-Michel*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 6b Rn. 36 ff. [8]; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 6b Rn. 93 ff. [15].

³⁶³Vgl. hierzu *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 182 [18].

³⁶⁴Vgl. *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 65 [15].

³⁶⁵*Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 31 [15].

hingegen der unentgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsguts (z. B. durch Erbschaft oder Schenkung).³⁶⁶ Bei einem solchen unentgeltlichen Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger allerdings für Zwecke des § 23 EStG die Anschaffung oder die Überführung des Wirtschaftsguts in das Privatvermögen *durch den Rechtsvorgänger* zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Der Begriff der *Veräußerung* meint korrespondierend zum Anschaffungskostenbegriff grundsätzlich die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums an dem angeschafften Grundstück oder grundstücksgleichen Recht auf einen Dritten.³⁶⁷ Als Veräußerung ist aber u. a. auch die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten anzusehen.³⁶⁸ Als Veräußerung gelten in Bezug auf Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte zudem auch die Einlage in das Betriebsvermögen, wenn die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb von zehn Jahren seit Anschaffung des betreffenden Wirtschaftsguts erfolgt, sowie die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 und 2 EStG).³⁶⁹

Nur wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung des Grundstücks (bzw. grundstücksgleichen Rechts) und der Veräußerung *nicht mehr als zehn Jahre* beträgt, liegt ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Beträgt dieser Zeitraum mehr als zehn Jahre, entfällt somit eine Steuerbarkeit eines Veräußerungsgewinns. Für die Berechnung der Veräußerungsfrist ist grundsätzlich das der Anschaffung bzw. Veräußerung zugrunde liegende obligatorische Geschäft maßgebend.³⁷⁰ Das gilt prinzipiell auch bei einem unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossenen Rechtsgeschäft; dass der Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingung außerhalb der Veräußerungsfrist liegt, ist für die Besteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unerheblich.³⁷¹

2.4.2.3 Ausnahmen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude

Von der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgenommen sind Gebäude, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich (also ununterbrochen) zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken

³⁶⁶H 23 „Anschaffung“ EStH 2015.

³⁶⁷Vgl. BFH, Urt. v. 18.10.2006 – IX R 7/04, BStBl. II 2007, 258; Weber-Grellet, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 23 Rn. 50 [15].

³⁶⁸S. hierzu und zu weiteren Veräußerungsfällen H 23 „Veräußerung“ EStH 2015.

³⁶⁹S. hierzu auch BMF, Schr. v. 5.10.2000 – IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl. I 2000, 1383, Rn. 2 ff.

³⁷⁰H 23 „Veräußerungsfrist“ EStH 2015; BFH, Urt. v. 10.2.2015 – IX R 23/13, BStBl. II 2015, 487; Urt. v. 8.4.2014 – IX R 18/13, BStBl. II 2014, 826.

³⁷¹BFH, Urt. v. 10.2.2015 – IX R 23/13, BStBl. II 2015, 487.

genutzt wurden (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Ebenfalls von der Besteuerung ausgenommen ist der Grund und Boden, der zu einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude gehört.³⁷² Die Veräußerung eines unbebauten Grundstücks unterfällt hingegen nicht der Ausnahme von der Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.³⁷³

2.4.2.4 Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Der Gewinn oder Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 Abs. 1 EStG ist gem. § 23 Abs. 3 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. In den Fällen einer Einlage in das Betriebsvermögen und der anschließenden zeitnahen Veräußerung aus dem Betriebsvermögen gem. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG tritt an die Stelle des Veräußerungspreises grundsätzlich der *Teilwert* (bzw. der Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) im Zeitpunkt der Einlage (vgl. § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG). In den Fällen der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG tritt an die Stelle des Veräußerungspreises der *gemeine Wert* im Zeitpunkt der Einlage. Hat der Steuerpflichtige das Grundstück oder grundstücksgleiche Recht durch Entnahme oder Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt (vgl. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG), tritt an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der *Entnahme- bzw. Aufgabewert* gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 16 Abs. 3 EStG (vgl. § 23 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Sofern der Steuerpflichtige das Grundstück (oder grundstücksgleiche Recht) während seiner Zugehörigkeit zum Privatvermögen zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt hat, mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die tatsächlich in Anspruch genommene AfA sowie um erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG).

Als *Werbungskosten* kommen grundsätzlich alle durch das private Veräußerungsgeschäft veranlassten Aufwendungen in Betracht, die weder zu den (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des veräußerten Wirtschaftsguts gehören noch einer vorrangigen Einkunftsart zuzuordnen sind oder wegen privater Nutzung unter das Abzugsverbot des § 12 EStG fallen.³⁷⁴ Abweichend vom Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 EStG sind die durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlassten Werbungskosten allerdings erst in dem Kalenderjahr abziehbar, in dem der Veräußerungserlös zufließt.³⁷⁵

³⁷²BMF, Schr. v. 5.10.2000 – IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl. I 2000, 1383, Rn. 17.

³⁷³BMF, Schr. v. 5.10.2000 – IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl. I 2000, 1383, Rn. 20.

³⁷⁴H 23 „Werbungskosten“ EStH 2015.

³⁷⁵BFH, Urt. v. 17.7.1991 – X R 6/91, BStBl. II 1991, 916.

Umgekehrt sind Aufwendungen daher nicht als (vergebliche) Werbungskosten im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts abziehbar, wenn es letztlich nicht zu einem – die Steuerbarkeit erst konstituierenden – Veräußerungsgeschäft kommt.³⁷⁶

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften von weniger als EUR 600 (was bei Grundstücksgeschäften eher selten der Fall sein dürfte) bleiben nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG steuerfrei.

2.5 Bauabzugssteuer

Bei der sogenannten Bauabzugssteuer gem. §§ 48 bis 48d EStG handelt es sich rechtstechnisch gesehen nicht um eine eigene Steuerart, sondern um eine Entrichtungssteuer vergleichbar der Lohnsteuer oder der Kapitalertragsteuer.³⁷⁷ Zweck dieser durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe³⁷⁸ mit Wirkung zum 1.1.2002 in das EStG eingeführten Bauabzugssteuer war insbesondere die Bekämpfung der Schwarzarbeit sowie der illegalen Ausländerbeschäftigung im Bereich der Werkvertragsunternehmer. Durch die damit verbundene Einführung eines Quellensteuerabzugs für Bauleistungen sollte der Gefahr entgegengewirkt werden, dass Bauleistende ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen, und so zugleich dem Bedürfnis des Fiskus nach Sicherung des Steueraufkommens entsprochen werden. Eine Besonderheit der Bauabzugssteuer im Vergleich zur Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer besteht hierbei darin, dass ihr Sicherungsumfang weitergeht als derjenige dieser Quellensteuern und sie neben der Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Bauleistenden auch die von diesem vorzunehmenden Steuerabzüge für Arbeitslohn und empfangene Bauleistungen absichert.

2.5.1 Verpflichtung zum Steuerabzug

Nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegen Vergütungen für Bauleistungen, die *im Inland* an einen Unternehmer i. S. d. § 2 UStG oder an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger) erbracht werden, einem Steuerabzug i. H. v. 15 % dieser Vergütung. Zur Vornahme des Abzugs verpflichtet ist der Leistungsempfänger, und zwar selbst dann, wenn die Vergütung nicht durch ihn, sondern durch einen Dritten erbracht

³⁷⁶BFH, Urt. v. 1.8.2012 – IX R 8/12, BStBl. II 2012, 781.

³⁷⁷Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 2 [7]; Loschelder, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 48 Rn. 1 [15].

³⁷⁸BGBI. I 2001, 2267 ff.

wird. Der Leistungsempfänger hat den Steuerabzug im Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung für Rechnung des Leistenden vorzunehmen. Entscheidend ist insofern der jeweilige Zeitpunkt des Abflusses nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 EStG.³⁷⁹

2.5.1.1 Die Voraussetzungen der Regelung im Einzelnen

Die Regelung zur Bauabzugssteuer knüpft tatbestandlich an die Begriffe des Leistenden, des Leistungsempfängers, der Bauleistungen sowie der Gegenleistung an, die nachfolgend näher betrachtet werden sollen.

2.5.1.1.1 Leistender

Leistender i. S. d. Bauabzugssteuer ist jeder, der im Inland eine Bauleistung erbringt (§ 48 Abs. 1 Satz 1 EStG). Unbeachtlich ist hierbei, ob der Bauleistende im Inland oder im Ausland ansässig ist, ob er ausschließlich, überwiegend oder gelegentlich Bauleistungen erbringt und ob er Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist.³⁸⁰

Neben natürlichen und juristischen Personen kommen als Leistender auch Personengesellschaften und Arbeitsgemeinschaften in Betracht. Da die Unternehmereigenschaft i. S. d. § 2 UStG keine Voraussetzung für den Begriff des Leistenden ist, kann im Falle einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft auch die Organgesellschaft selbst (und nicht nur der Organträger) Leistender sein, wenn sie Bauleistungen an Leistungsempfänger *außerhalb des Organkreises* erbringt; reine Innenumsätze an den Organträger (oder an andere Organgesellschaften) sollen dagegen nicht in den Anwendungsbereich der Bauabzugssteuer fallen.³⁸¹ Innenumsätze des Organträgers an die Organgesellschaft unterliegen bereits deshalb nicht der Bauabzugssteuer, weil es sich beim Leistungsempfänger – anders als beim Leistenden – stets um einen Unternehmer i. S. d. § 2 UStG handeln muss (vgl. § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG), woran es bei einer Organgesellschaft fehlt.

Auch wer über eine im Inland erbrachte Bauleistung lediglich abrechnet, ohne diese Leistung selbst erbracht zu haben, gilt nach § 48 Abs. 1 Satz 4 EStG als Leistender. Dies betrifft insbesondere *Generalunternehmer*, die selbst nicht als Bauunternehmer tätig werden, aber mit dem Leistungsempfänger die Bauleistungen beauftragter Subunternehmer abrechnen.³⁸² Nicht hierzu zählt jedoch die Abrechnung einer Wohnungseigentümergemeinschaft (durch den Verwalter) mit den jeweiligen Eigentümern.³⁸³

³⁷⁹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 64.

³⁸⁰Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 8 [7]; a. A. Ebling, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 93 [3]; Sticksan/Martin, DB 2001, 1441 (1444) [17], die den Anwendungsbereich des § 48 Abs. 1 EStG dergestalt teleologisch reduzieren wollen, dass der Leistende auch Unternehmer i. S. d. § 2 UStG sein müsse.

³⁸¹Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 21; zustimmend Sticksan/Martin, DB 2001, 1441 (1445) [17]; a. A. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 8 [8].

³⁸²BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 25.

³⁸³BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 25.

2.5.1.1.2 Leistungsempfänger

Zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtet das Gesetz den Leistungsempfänger, also denjenigen, in dessen Auftrag die Bauleistung ausgeführt wird. Voraussetzung ist allerdings, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer i. S. d. § 2 UStG oder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt (vgl. § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG). Unerheblich ist es hingegen, ob der Leistungsempfänger lediglich Kleinunternehmer nach § 19 UStG oder ein Unternehmer ist, der ausschließlich umsatzsteuerfreie Umsätze ausführt. Auch die grundsätzlich umsatzsteuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Gebäuden und Gebäudeteilen stellt eine unternehmerische Tätigkeit dar und begründet die Abzugsverpflichtung nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG (zur Ausnahme bei Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen, s. unten Abschn. 2.5.2.3). In der Praxis dürfte die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden sogar den Hauptanwendungsfall des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG darstellen.

Anders als bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die der Abzugsverpflichtung unabhängig davon unterliegen, ob sie eine Bauleistung für den hoheitlichen oder den unternehmerischen Bereich beziehen,³⁸⁴ betrifft die Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs bei den unternehmerischen Leistungsempfängern stets nur deren *unternehmerischen Bereich*.³⁸⁵ Obgleich sich diese Einschränkung nicht aus dem Wortlaut des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG ergibt, ist sie doch geboten, um eine Ungleichbehandlung von Unternehmern gegenüber Nichtunternehmern zu vermeiden, die auftreten würde, wenn Unternehmer Bauleistungen für den nichtunternehmerischen Bereich (z. B. das private Wohnhaus) beziehen.³⁸⁶ Betrifft eine Bauleistung also allein den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers, greift die Abzugsverpflichtung des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht. Wird eine Bauleistung für ein Bauwerk erbracht, welches nur teilweise unternehmerischen Zwecken dient, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung für die Frage der Abzugsverpflichtung entscheidend, ob die Bauleistung dem unternehmerisch oder dem nichtunternehmerisch genutzten Teil zugeordnet werden kann.³⁸⁷ Ist eine eindeutige Zuordnung zu einem Teil des Bauwerks nicht möglich, sind die Bauleistungen demjenigen Zweck (unternehmerisch/nichtunternehmerisch) zuzuordnen, der überwiegt,

³⁸⁴Vgl. *Apitz*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: 259. Lfg. 2008, § 48 Rn. 10 [6]; *Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 125 [3]. Aus Vereinfachungsgründen kann der Steuerabzug bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts dabei auch durch deren einzelne Organisationseinheiten, wie z. B. Ressorts, Behörden oder Ämter, vorgenommen werden; s. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 22.

³⁸⁵BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 15.

³⁸⁶So zutr. *Stickan/Martin*, DB 2001, 1441 (1445) [17]; a. A. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 7 [8].

³⁸⁷BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 16.

wobei der überwiegende Zweck anhand des Wohn-/Nutzflächenverhältnisses oder anderer sachgerechter Maßstäbe festzustellen ist.³⁸⁸

Beispiel

Der Eigentümer eines Mehrfamilienhauses, in dem sich vier gleich große Wohnungen befinden, von denen drei vermietet sind und eine vom Eigentümer selbst bewohnt wird, lässt das Dach erneuern. Die Dachreparatur (= Bauleistung) lässt sich weder dem unternehmerisch (durch Vermietung) noch dem nichtunternehmerisch genutzten Teil des Hauses eindeutig zuordnen. Sie ist daher derjenigen Nutzung zuzuordnen, die überwiegt. Nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen überwiegt der unternehmerisch genutzte Teil, sodass insgesamt eine Abzugsverpflichtung für die Dachreparatur nach § 48 EStG besteht.

Bei Vorliegen einer *umsatzsteuerrechtlichen Organschaft* ist grundsätzlich der Organträger zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtet, selbst wenn die Bauleistung an eine Organgesellschaft erbracht wird. Denn nur der Organträger, nicht aber die Organgesellschaft, ist Unternehmer i. S. d. § 2 UStG und erfüllt dementsprechend die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG; Bauleistungen an eine Organgesellschaft werden dem Organträger mithin als Leistungsempfänger zugerechnet. Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings nicht, wenn die Durchführung des Steuerabzugs nach § 48 EStG durch die Organgesellschaft im Auftrag des Organträgers erfolgt.³⁸⁹ Keine Abzugsverpflichtung besteht indes bei reinen Innenumsätzen zwischen verschiedenen Organgesellschaften oder zwischen einer Organgesellschaft und dem Organträger.³⁹⁰

Bei *Generalunternehmern*, die sich zur Erfüllung ihrer Leistungspflichten gegenüber dem Auftraggeber Subunternehmer bedienen, handelt es sich im Verhältnis zu den Subunternehmern ebenfalls um Leistungsempfänger, die als Unternehmer zum Steuerabzug nach § 48 EStG verpflichtet sind, während sie im Verhältnis zum Auftraggeber als Leistende gelten.³⁹¹

Wird die *Gegenleistung* nicht vom Leistungsempfänger der Bauleistung erbracht, sondern *von einem Dritten*, z. B. von einem Versicherungsunternehmen, bleibt der Leistungsempfänger gleichwohl Abzugsverpflichteter nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG.³⁹² Der Leistungsempfänger muss in einem solchen Fall also dafür Sorge tragen, dass der Dritte den Steuerabzug vornimmt, da er anderenfalls grundsätzlich für den Steuerabzug haftet (vgl. § 48a Abs. 3 Satz 1 EStG).

³⁸⁸BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 16.

³⁸⁹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 21.

³⁹⁰BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 21; a. A. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 8 [8].

³⁹¹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 17.

³⁹²BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 15 u. 72.

2.5.1.1.3 Bauleistungen im Inland

Nach der Legaldefinition in § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG sind Bauleistungen alle diejenigen Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Erforderlich ist dabei stets eine *Auswirkung auf die Substanz* des Bauwerks, also die Bewirkung einer Substanzveränderung im Sinne einer Substanzerweiterung, Substanzverbesserung oder Substanzbeseitigung, wovon auch Erhaltungsaufwendungen umfasst werden.³⁹³ Reine Materiallieferungen sind somit keine Bauleistungen und unterfallen demzufolge nicht dem Steuerabzug. Der Begriff des Bauwerks ist weit auszulegen; er umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen mit baulichem Gerät hergestellte Anlagen. Zu den Bauwerken zählen daher z. B. auch Brücken, Gleisanlagen oder Hopfpflasterungen.³⁹⁴

Keine Bauleistungen sind bspw. ausschließlich planerische Leistungen, reine Leistungen zur Bauüberwachung oder die Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen.³⁹⁵ Auch die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder reine Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken ohne Veränderung, Bearbeitung oder Austausch von Teilen stellen keine Bauleistungen dar.³⁹⁶

Werden verschiedene Leistungen im Rahmen eines *einheitlichen Vertragsverhältnisses* erbracht, von denen nur einige als Bauleistungen i. S. d. § 48 EStG einzuordnen sind, kommt es für die Frage der Abzugsverpflichtung nach Auffassung der Finanzverwaltung darauf an, welche Leistungen als *Hauptleistung* anzusehen sind und der vertraglichen Beziehung das Gepräge geben.³⁹⁷ Ist die Bauleistung als Hauptleistung zu beurteilen, unterliegt die *gesamte* – also auch die auf die Nebenleistung entfallende – Gegenleistung der Abzugsverpflichtung nach § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG; die keine Bauleistung darstellende Nebenleistung teilt insofern das Schicksal der Hauptleistung.³⁹⁸

Nur im Inland erbrachte Bauleistungen unterliegen der Bauabzugssteuer. Maßgebend ist insofern der erweiterte (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG) Inlandsbegriff des EStG.³⁹⁹ Für die

³⁹³BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 5; krit. *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 9 [8], der der Auffassung ist, die von der Finanzverwaltung geforderte Auswirkung der Bauleistung auf die Substanz des Bauwerks lasse sich dem Gesetz nicht entnehmen.

³⁹⁴Vgl. *Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 75 [3].

³⁹⁵BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 7 und 9.

³⁹⁶Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 10 f.; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 48 Rn. 10 [15].

³⁹⁷BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 13.

³⁹⁸Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 13; *Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 67 [3].

³⁹⁹*Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 85 [3].

Frage, ob eine Bauleistung im Inland erbracht worden ist, wird man nicht auf die Ausführung der einzelnen Leistungshandlung, sondern richtigerweise auf den *Ort des Leistungserfolgs* abzustellen haben.⁴⁰⁰

2.5.1.1.4 Gegenleistung

Der Begriff der Gegenleistung, von der die Bauabzugssteuer einzubehalten ist, umfasst das gesamte Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer (§ 48 Abs. 3 EStG), also den Bruttobetrag.

- Die Umsatzsteuer ist selbst dann bei der Berechnung des Abzugsbetrages zu berücksichtigen, wenn umsatzsteuerrechtlich ein Fall der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge-Verfahren) nach § 13b UStG vorliegt.⁴⁰¹ Bei einem anwendbaren Umsatzsteuersatz von 19 % muss der Empfänger der Bauleistung im Fall des Reverse-Charge-Verfahrens somit 17,85 % des Nettobetrag einbehalten.

Sofern Abschlagszahlungen auf die vereinbarte Gegenleistung vorgenommen werden, unterliegen bereits diese dem Abzugsverfahren.⁴⁰² Wurde vom Leistungsempfänger vom Gesamtrechnungsbetrag zunächst ein Sicherheitseinbehalt vorgenommen (z. B. für etwaige Gewährleistungsansprüche), stellt auch die nachträgliche Auszahlung dieses Sicherheitseinhalts einen Teil der Gegenleistung dar, die im Zeitpunkt der Auszahlung dem Steuerabzug unterliegt, sofern keine Freistellungsbescheinigung vorliegt oder ein anderer Ausnahmetatbestand (s. dazu unten Abschn. 2.5.2) anwendbar ist.⁴⁰³

2.5.1.2 Durchführung des Steuerabzugs und Haftung

Liegen die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, hat der Leistungsempfänger einen Steuerabzug i. H. v. 15 % von der Gegenleistung für Rechnung des Leistenden vorzunehmen. Die Verpflichtung zum Steuerabzug entsteht auch bei buchführungspflichtigen Leistungsempfängern im Zeitpunkt des Zahlungsabflusses i. S. d. § 11 Abs. 2 EStG. Bis zum zehnten Tag nach Ablauf des betreffenden Monats hat der Leistungsempfänger gem. § 48a Abs. 1 Satz 1 EStG gegenüber dem für den Leistenden zuständigen Finanzamt⁴⁰⁴ eine Steueranmeldung (vgl. § 168 AO) abzugeben, in der er den Steuerabzug für den Anmeldezeitraum (Kalendermonat) selbst zu berechnen hat. Fällig ist der Abzugsbetrag am zehnten Tag nach Ablauf des Anmeldezeitraums; der Leistungsempfänger hat den einbehaltenen Steuerabzugsbetrag bis dahin an das für den

⁴⁰⁰Vgl. Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48 Rn. 10 [8].

⁴⁰¹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 81.

⁴⁰²BT-Drucks. 14/4658, 11.

⁴⁰³Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 82.

⁴⁰⁴S. hierzu BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 99 ff.

Leistenden zuständige Finanzamt abzuführen (vgl. § 48a Abs. 2 Satz 2 EStG). Für jeden Leistenden hat der Leistungsempfänger eine eigene Anmeldung abzugeben, selbst wenn mehrere Leistende bei demselben Finanzamt geführt werden.⁴⁰⁵

Für einen nicht oder zu niedrig abgeführten Abzugsbetrag haftet der Leistungsempfänger (§ 48a Abs. 3 Satz 1 EStG). Ein entsprechender Haftungsbescheid ist gem. § 48a Abs. 3 Satz 4 EStG von dem Finanzamt, welches für den Leistenden zuständig ist, zu erlassen. Die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG durch den Leistenden schließt eine Haftung nach § 48a Abs. 3 EStG jedenfalls dann aus, wenn der Leistungsempfänger auf die Rechtmäßigkeit dieser Bescheinigung *vertrauen* durfte, wobei ihm zumindest eine einfache Überprüfung obliegt.⁴⁰⁶ Daher soll nach Auffassung der Finanzverwaltung kein schützenswertes Vertrauen vorliegen, wenn dem Leistungsempfänger eine gefälschte Freistellungsbescheinigung vorgelegt worden ist und er die Fälschung erkannte oder hätte erkennen müssen.⁴⁰⁷ Sofern die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Leistungsempfängers nach § 48a Abs. 3 EStG vorliegen, kann er nicht nur als Haftungsschuldner durch Haftungsbescheid (§ 191 AO), sondern weiterhin auch als Steuerschuldner durch eine Steuerfestsetzung nach § 167 Abs. 1 AO in Anspruch genommen werden.⁴⁰⁸

Das Steuerabzugsverfahren für Bauleistungen geht einer Anordnung eines Steuerabzugs nach § 50a Abs. 7 EStG (s. dazu Abschn. 2.3.3) als Spezialregelung vor, sodass eine solche Anordnung bei der Erbringung von Bauleistungen ausgeschlossen ist.⁴⁰⁹

2.5.1.3 Anrechnung und Erstattung des Steuerabzugsbetrages

Der vom Leistungsempfänger einbehaltene und angemeldete Steuerabzugsbetrag für Bauleistungen wird auf die vom Leistenden zu entrichtenden Steuern nach Maßgabe der Reihenfolge in § 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 EStG angerechnet.⁴¹⁰ Dass der angemeldete Betrag auch an das zuständige Finanzamt abgeführt wurde, ist hingegen grundsätzlich keine Voraussetzung für eine Anrechnung (vgl. aber § 48c Abs. 3 EStG). Ist Leistender eine Organgesellschaft einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft hat die Anrechnung bei der Organgesellschaft zu erfolgen, und zwar selbst dann, wenn die

⁴⁰⁵BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 66.

⁴⁰⁶Nach BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 74, soll sich der Leistungsempfänger insbesondere vergewissern, ob die Freistellungsbescheinigung mit einem Dienstsiegel versehen ist und eine Sicherheitsnummer trägt.

⁴⁰⁷BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 77.

⁴⁰⁸BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 78; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48a Rn. 4 [8].

⁴⁰⁹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 98.

⁴¹⁰Wegen der weiteren Einzelheiten s. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 88 ff.

Organgesellschaft daneben auch in eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft eingebunden ist; dies hat zur Folge, dass ein Steuerabzugsbetrag dann ggf. nur nach § 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angerechnet werden kann.⁴¹¹

Nach der Anrechnung nach § 48c Abs. 1 EStG verbleibende Abzugsbeträge werden dem Leistenden grundsätzlich erstattet.⁴¹² Ist der Leistende nicht zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen verpflichtet und kommt eine Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer ebenfalls nicht in Betracht, erstattet das nach § 20a Abs. 1 AO zuständige Finanzamt auf Antrag des Leistenden den Abzugsbetrag (§ 48c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG). Gleiches gilt, wenn der Leistende glaubhaft macht, dass in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Bauleistungen erbracht wurden, keine zu sichernden Steueransprüche entstehen werden (vgl. insofern auch § 48b Abs. 2 EStG).

2.5.1.4 Besonderheiten im Fall von DBA

Nach § 48d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Steuerabzug für Bauleistungen auch dann vorzunehmen, wenn die zugrunde liegenden Einkünfte nach einem DBA nicht besteuert werden können; das soll gleichermaßen gelten, wenn diese Einkünfte nach einem DBA vom Steuerabzug freigestellt sind oder einem niedrigeren Steuerabzug unterliegen.⁴¹³ Der Anspruch des Leistenden auf Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Beträge bleibt gleichwohl unberührt und kann durch einen Antrag nach § 48c Abs. 2 EStG geltend gemacht werden (vgl. § 48d Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG). Der Leistende hat in diesem Fall durch eine Bestätigung der für ihn im Ausland zuständigen Steuerbehörde nachzuweisen, dass er dort ansässig ist (§ 48d Abs. 1 Satz 4 EStG). Der Leistungsempfänger kann sich im Falle der Inanspruchnahme als Haftender gem. § 48d Abs. 1 Satz 6 EStG hingegen nicht auf die Rechte des Leistenden aus dem DBA berufen, weil den Leistungsempfänger insofern eine eigene Steuerabzugspflicht als Entrichtungsschuldner trifft.⁴¹⁴

2.5.2 Ausnahmen von der Verpflichtung zum Steuerabzug

Der Steuerabzug nach § 48 Abs. 1 EStG muss nicht vorgenommen werden, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger eine gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG vorlegt, die Gegenleistung die Bagatellgrenze des § 48 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG nicht überschreitet oder der Leistungsempfänger nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet. Eine Haftung des Leistungsempfängers für den Steuerabzug scheidet in diesen Fällen also aus.

⁴¹¹Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 91.

⁴¹²BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 92.

⁴¹³Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 87.

⁴¹⁴Gosch, in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl. 2016, § 48d Rn. 2 [8].

2.5.2.1 Freistellungsbescheinigung

Der Steuerabzug für Bauleistungen muss gem. § 48 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht vorgenommen werden, wenn der Leistende dem Leistungsempfänger eine im Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b Abs. 1 Satz 1 EStG vorlegt. Dementsprechend entfällt gem. § 48a Abs. 3 Satz 2 EStG auch die Haftung des Leistungsempfängers für einen unterbliebenen Steuerabzug, wenn ihm im Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung eine Freistellungsbescheinigung vorgelegen hat, auf deren Rechtmäßigkeit er vertrauen konnte.

- Die Gültigkeit einer Freistellungsbescheinigung kann sicherheitshalber auch über die Homepage des Bundeszentralamtes für Steuern (www.bzst.de) abgefragt werden (vgl. § 48b Abs. 6 EStG).

Zu Nachweiszwecken sollte sich der Leistungsempfänger eine Kopie der Freistellungsbescheinigung aushändigen lassen;⁴¹⁵ wurde die Freistellungsbescheinigung ausnahmsweise auftragsbezogen erteilt, ist sie dem Leistungsempfänger im Original auszuhändigen.⁴¹⁶ Wenn die Freistellungsbescheinigung dem Leistungsempfänger nicht spätestens im Zeitpunkt der Erbringung der Gegenleistung vorliegt, bleibt die Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs bestehen. Unterlässt der Leistungsempfänger – ungeachtet der fehlenden Freistellungsbescheinigung – den Steuerabzug, soll eine Inanspruchnahme des Leistungsempfängers im Wege der Haftung gleichwohl unterbleiben, wenn er sich im Nachhinein eine bereits *im Zeitpunkt der Zahlung gültige* Freistellungsbescheinigung vorlegen lässt.⁴¹⁷ Leistungsempfänger, die zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet sind, haben die ihnen vom Leistenden übergebenen Unterlagen grundsätzlich sechs Jahre aufzubewahren.⁴¹⁸

Dem Leistenden wird eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG grundsätzlich dann erteilt, wenn der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint oder glaubhaft gemacht wird, dass keine zu sichernden Steueransprüche bestehen.⁴¹⁹ Auch im Insolvenzverfahren kann aber ggf. eine Freistellungsbescheinigung ausgestellt werden.⁴²⁰ Die Freistellungsbescheinigung ist entweder bezogen auf einen bestimmten Zeitraum, längstens jedoch für einen Zeitraum von drei Jahren, oder bezogen auf einen bestimmten Auftrag zu erteilen und gilt ab dem Tag der Ausstellung.⁴²¹

⁴¹⁵Vgl. Ebling, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 181 [3].

⁴¹⁶BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 41.

⁴¹⁷BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 75.

⁴¹⁸BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 47.

⁴¹⁹Wegen der weiteren Einzelheiten s. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 29 ff.

⁴²⁰S. dazu BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 33.

⁴²¹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 36.

2.5.2.2 Bagatellgrenze

Auch wenn keine Freistellungsbescheinigung seitens des Leistenden vorgelegt wird, muss der Steuerabzug für Bauleistungen gem. § 48 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht vorgenommen werden, wenn die Gegenleistung im laufenden Kalenderjahr den Betrag von EUR 5000 *voraussichtlich* nicht übersteigen wird; führt der Leistungsempfänger ausschließlich steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG (Vermietungsumsätze u. ä., siehe dazu Abschn. 3.1.2.1) aus, tritt gem. § 48 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Betrag von EUR 15.000 an die Stelle des Betrages von EUR 5000. Bei den Beträgen in § 48 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG handelt es sich jeweils um eine kalenderjahrbezogene *Freigrenze* (sog. Bagatell- oder Vereinfachungsgrenze), bei deren Überschreitung grundsätzlich die gesamte Gegenleistung dem Steuerabzug für Bauleistungen unterliegt.⁴²² Die erhöhte Freigrenze von EUR 15.000 kommt nicht zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger nach § 9 UStG auf die Umsatzsteuerbefreiung der entsprechenden Umsätze verzichtet hat (siehe zu dieser Optionsmöglichkeit Abschn. 3.1.1.3.2).⁴²³ Gleiches gilt, wenn der Leistungsempfänger neben umsatzsteuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG noch andere – umsatzsteuerfreie oder umsatzsteuerpflichtige – Umsätze erbringt, selbst wenn diese nur einen geringfügigen Umfang haben sollten.⁴²⁴

Die Bagatellgrenze bezieht sich auf die Gegenleistung für die *gesamten*, in einem Kalenderjahr von *einem* Leistenden an den Leistungsempfänger bereits erbrachten und voraussichtlich noch zu erbringenden Bauleistungen (vgl. § 48 Abs. 2 Satz 2 EStG). Der Steuerabzug für Bauleistungen darf daher im Hinblick auf die Bagatellgrenze nur dann unterbleiben, wenn im laufenden Kalenderjahr nicht mit weiteren Zahlungen für Bauleistungen an denselben Auftragnehmer zu rechnen ist oder davon ausgegangen werden kann, dass die Zahlungen im Kalenderjahr insgesamt nicht die Bagatellgrenze übersteigen.⁴²⁵ Erweist sich die insofern vom Leistungsempfänger zu treffende Prognoseentscheidung als unrichtig und kommt es im laufenden Kalenderjahr doch noch zu einer Überschreitung der maßgeblichen Freigrenze, hat der Leistungsempfänger – soweit möglich und sofern der Leistende (weiterhin) keine Freistellungsbescheinigung vorlegt – den zuvor unterlassenen Steuerabzug nachzuholen, ohne dass es hierbei auf ein Verschulden des Leistungsempfängers ankommen soll.⁴²⁶

⁴²²Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 28; *Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 186 [3].

⁴²³BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 48.

⁴²⁴Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 48; *Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 185 [3].

⁴²⁵BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 52.

⁴²⁶BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 52; so wohl auch *Stickan/Martin*, DB 2001, 1441 (1445) [17]; a. A. *Ebling*, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 191 [3]; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 35. Aufl. 2016, § 48 Rn. 28 [15], nach denen nur in Bezug auf die spätere Gegenleistung der Steuerabzug für Bauleistungen vorzunehmen sei, aber keine Nachholung für vorangegangene Gegenleistungen.

Beispiel

Ein Vermieter lässt zu Beginn des Kalenderjahres das Dach seines umsatzsteuerfrei vermieteten Mehrfamilienhauses neu eindecken. Die Gegenleistung beträgt EUR 14.000. Einen Steuerabzug nimmt der Vermieter im Hinblick auf die Bagatellgrenze von EUR 15.000 nicht vor. Im November des Jahres lässt der Vermieter durch denselben Dachdecker an dem Gebäude ein Dachflächenfenster reparieren. Für diese Reparatur wird eine Gegenleistung von EUR 1500 fällig. Da nun insgesamt die Bagatellgrenze um EUR 500 überschritten wird, entfällt grundsätzlich deren Anwendbarkeit. Der danach eigentlich vorzunehmende Steuerabzugsbetrag beläuft sich auf EUR 2325 (15 % von EUR 15.500). Da dieser Steuerabzugsbetrag aus der letzten Gegenleistung, welche zur Überschreitung der Bagatellgrenze geführt hat, nicht erbracht werden kann, ist ein Steuerabzug nach § 48 EStG in Höhe dieser Gegenleistung von EUR 1500 vorzunehmen.⁴²⁷

Wird der Steuerabzug bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft oder bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts nicht durch den eigentlich hierzu Verpflichteten (also den Organträger bzw. die juristische Person) vorgenommen, sondern durch die Organgesellschaft im Auftrag des Organträgers oder von einzelnen Organisationseinheiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts, darf die Bagatellgrenze nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann angewandt werden, wenn eine zentrale Überwachung der Bagatellgrenze im Organkreis bzw. für alle Organisationseinheiten stattfindet.⁴²⁸

2.5.2.3 Zwei-Wohnungs-Regelung

Nach § 48 Abs. 1 Satz 2 EStG besteht für einen Leistungsempfänger von Bauleistungen, der nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet, keine Verpflichtung, einen Steuerabzug für Bauleistungen für diese Wohnungen vorzunehmen (sog. Zwei-Wohnungs-Regelung). Eine Wohnung i. S. d. Regelung ist eine Zusammenfassung von Räumen, die von anderen Wohnungen oder Räumen baulich getrennt sind und die über eine Küche, ein Bad (mit Wanne oder Dusche) sowie eine Toilette verfügen.⁴²⁹ Werden Garagen zusammen mit der Wohnung vermietet, stellen sie einen Bestandteil der Wohnung dar und kein separates Objekt.⁴³⁰ Zu welchem Zweck vermietet wird und ob sich die vermieteten Wohnungen im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen des Vermieters befinden, ist für die Anwendung der Zwei-Wohnungs-Regelung unbeachtlich.⁴³¹

⁴²⁷Beispiel in Anlehnung an die Beispiele bei BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 52 u. 53.

⁴²⁸Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5 – S 2272 – 1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 49 f.

⁴²⁹S. hierzu und zu den weiteren Einzelheiten des Wohnungsbegriffs BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 54 f.

⁴³⁰BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 63.

⁴³¹BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 58.

Die Zwei-Wohnungs-Regelung ist *unternehmerbezogen* anzuwenden, sodass etwa bei Ehegatten oder bei Beteiligungen an Grundstücksgesellschaften grundsätzlich eine getrennte Ermittlung pro Ehegatten bzw. pro Gesellschaft stattzufinden hat.⁴³² Bei der Vermietung von mehr als zwei Wohnungen durch einen Unternehmer greift die Zwei-Wohnungs-Regelung insgesamt nicht, sodass für *alle* vermieteten Wohnungen eine Verpflichtung zum Steuerabzug für Bauleistungen besteht.⁴³³ Auch bei Anwendung der Zwei-Wohnungs-Regelung bleibt die Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs für Bauleistungen, die für andere unternehmerische Zwecke empfangen werden (z. B. für eigenbetrieblich genutzte Gebäude oder für nicht zusammen mit einer Wohnung vermietete Garagen), gleichwohl unberührt.⁴³⁴

2.6 Annex: Investitionszulagen

Dieser Abschnitt wurde von Johann Wagner verfasst.

2.6.1 Überblick

Bei den Investitionszulagen nach dem Investitionszulagengesetz (InvZulG) handelt es sich um Subventionen, die für Investitionen in bestimmte Wirtschaftsgüter in bestimmten Wirtschaftszweigen auf dem Gebiet der neuen Bundesländer (i. d. R. unter Einschluss der ehemaligen Gebiete West-Berlins) gewährt wurden. Die Gewährung dieser Investitionszulagen beruht auf dem InvZulG 1996, dem InvZulG 1999, dem InvZulG 2005, dem InvZulG 2007 oder dem InvZulG 2010⁴³⁵. Für die Anwendung des InvZulG 2007 durch die Finanzbehörden hat das BMF einen Erlass⁴³⁶ herausgegeben, der weiterhin gültig ist⁴³⁷. Soweit sich die Vorschriften des InvZulG 2007 und 2010 decken, kann daher von einer unveränderten Verwaltungsauffassung ausgegangen werden.

Begünstigt sind Investitionen, die unter § 2 InvZulG 2010 fallen und von Betrieben i. S. d. § 3 InvZulG 2010 vorgenommen werden. Die Förderung der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden (und ähnlichen unbeweglichen Wirtschaftsgütern) richtet sich

⁴³²Vgl. BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 60 ff.; Ebling, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 43 [3].

⁴³³Vgl. Ebling, in: Blümich, EStG, Stand: 130. Lfg. 2015, § 48 Rn. 39 [3].

⁴³⁴BMF, Schr. v. 27.12.2002 – IV A 5-S 2272-1/02, BStBl. I 2002, 1399, Rn. 56 u. 63.

⁴³⁵Investitionszulagengesetz 2010 v. 7.12.2008, BGBl. I 2008, 2350, zuletzt geändert durch Art. 10 des Gesetzes v. 22.12.2009 BGBl. 2009, 3950.

⁴³⁶BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590; geändert durch BMF, Schr. v. 23.7.2009, BStBl. I 2009, 810 und Schr. v. 8.7.2010, BStBl. I 2010, 600.

⁴³⁷Vgl. die Positivliste in BMF, Schr. v. 14.3.2016 – IV A 2-O 2000/15/10001, BStBl. I 2016, 290 Rn. 1660.

nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010. Für die Anschaffung von Grund und Boden werden keine Investitionszulagen gewährt.⁴³⁸

Im Kern regelt das InvZulG 2010 die Förderung von Erstinvestitionsvorhaben, die nach dem 31.12.2009 und vor dem 01.01.2014 abgeschlossen wurden. Eine Förderung für ein bis zum 31.12.2013 nicht abgeschlossenes Vorhaben war nur möglich, soweit vor dem 01.01.2014 Teilerstellungskosten angefallen oder Teillieferungen erfolgt sind (§ 4 Abs. 1 InvZulG 2010).

Damit regelt das InvZulG 2010 zugleich auch das Auslaufen der Investitionszulagen. Zum einen sind nach dem 01.01.2014 begonnene Investitionsvorhaben einer Förderung nicht mehr zugänglich. Zum anderen nahm nach § 6 InvZulG 2010 der Umfang der Förderung schrittweise ab. Für Investitionsvorhaben, die vor dem 01.01.2010 begonnen wurden, erhielten die Anspruchsberechtigten (§ 1 Abs. 1 InvZulG 2010) nach § 6 Abs. 1 InvZulG 2010 noch eine Förderung von 12,5 % der Bemessungsgrundlage (§ 5 InvZulG 2010). Der Umfang der Förderung wurde in den Folgejahren reduziert, bis im letzten Förderzeitraum (2013) nur noch 2,5 % gewährt wurden.⁴³⁹

2.6.2 Investitionszulagen als Risiko bei Immobilienverkäufen und Unternehmenstransaktionen

Nach dem Auslaufen der Investitionsförderung ist die Investitionszulage heute nur noch aufgrund von Bindungsfristen für Altfälle relevant. Daraus entstehen Risiken sowohl beim Verkauf von zulagebegünstigten Immobilien als auch bei Veräußerung und Erwerb von Unternehmen im Wege des Asset Deals, wenn das übergehende Betriebsvermögen zulagebegünstigte Immobilien enthält.

2.6.2.1 Verwendungsvoraussetzungen und Fristlauf

Nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 muss das Gebäude mindestens fünf Jahre nach Abschluss des Erstinvestitionsvorhabens i. S. v. § 2 Abs. 3 InvZulG 2010 in einem Betrieb i. S. v. § 3 Abs. 1 InvZulG 2010 verwendet werden.⁴⁴⁰ Der Verwendungszeitraum beginnt erst am Tag nach der Beendigung des Erstinvestitionsvorhabens.⁴⁴¹ Für den Fristlauf kommt es daher nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes an.

⁴³⁸Vgl. BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 87.

⁴³⁹Für Kleinunternehmen und kleine und mittlere Unternehmen i. S. d. Empfehlung der Europäischen Kommission v. 6.5.2003, ABl. EU Nr. L 124 v. 20.5.2003, 36, (nachfolgend „KMU“) galten nach § 6 Abs. 2 und 3 InvZulG 2010 hiervon abweichende höhere Sätze.

⁴⁴⁰Für KMU verkürzt sich diese Verwendungsfrist nach § 2 Abs. 2 Satz 3 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 InvZulG 2010 auf drei Jahre.

⁴⁴¹BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 97.

Beispiel

Die A-GmbH plante die Errichtung einer neuen Betriebsstätte (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 InvZulG 2010) im Fördergebiet. Im Zuge dieses Erstinvestitionsvorhabens begann sie Mitte 2012 mit der Herstellung eines Gebäudes, das Ende 2013 fertiggestellt war. Die Errichtung der Betriebsstätte selbst war jedoch erst im Juni 2014 abgeschlossen. Daher begann der Verwendungszeitraum erst im Juni 2014. Er endet folglich im Juni 2019.⁴⁴²

Nach § 2 Abs. 2 InvZulG 2010 kommt es lediglich darauf an, ob das Gebäude für einen Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige i. S. v. § 3 Abs. 1 InvZulG 2010 verwendet wird.⁴⁴³ Die Verwendungsvoraussetzungen sind daher nicht erfüllt, soweit es innerhalb von fünf⁴⁴⁴ Jahren davon abweichend genutzt wird. Unerheblich ist, ob der Begünstigte die Immobilie veräußert.⁴⁴⁵ Leerstandszeiten sind nach einer Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung regelmäßig unschädlich, wenn eine begünstigte Verwendung des Gebäudes beabsichtigt ist und der jeweilige Zeitraum drei Monate nicht übersteigt.⁴⁴⁶

Der Anspruchsberechtigte trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der Verwendungsvoraussetzungen.⁴⁴⁷ Das gilt insbesondere, wenn das geförderte Gebäude innerhalb des Verwendungszeitraumes veräußert oder einem anderen zur Nutzung überlassen wird.⁴⁴⁸

2.6.2.2 Folgen einer Verletzung

Aus der Verletzung der Verwendungsvoraussetzung als rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO i. V. m. § 14 InvZulG 2010) folgt die Aufhebung der Festsetzung der Investitionszulage.⁴⁴⁹ Dementsprechend hat die Finanzverwaltung gegenüber dem Empfänger der Investitionszulage nach § 37 Abs. 2 AO ein Rückforderungsanspruch. Dieser besteht jedoch nur, *soweit* die Verwendungsvoraussetzungen während des Bindungszeitraums nicht erfüllt waren.⁴⁵⁰ Typischerweise umfasst der Rückforderungsanspruch daher nur einen Teil der gesamten Investitionszulage. Nach § 12 InvZulG 2010 ist der Anspruch ab dem Tag des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses zu verzinsen.

Verkauft der Anspruchsberechtigte eine zulagenbegünstigte Immobilie, besteht für ihn das Risiko eines Rückforderungsanspruchs der Finanzverwaltung, wenn und soweit

⁴⁴²Bei KMU im Juni 2017.

⁴⁴³BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 98.

⁴⁴⁴Bzw. drei Jahre bei KMU.

⁴⁴⁵Vgl. Rosarius, in: Jasper/Sönksen/Rosarius, Investitionsförderung Handbuch, InvZulG 2010, § 2 Rn. 196 [7].

⁴⁴⁶BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 98.

⁴⁴⁷BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 101.

⁴⁴⁸BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 101.

⁴⁴⁹BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 269.

⁴⁵⁰Vgl. BMF, Schr. v. 8.5.2008 – IV C 3-InvZ 1015/07/0001, BStBl. I 2008, 590 Rn. 96.

der Erwerber das Gebäude nicht zweckentsprechend nutzt. Diese Gefahr besteht auch dann, wenn die Immobilie im Rahmen eines Asset Deals übertragen wird. Im Falle eines Asset Deals kann auch der Erwerber nach § 75 Abs. 1 Satz 3 AO einer Haftung ausgesetzt sein.⁴⁵¹

- Veräußerer und Erwerber von Immobilien sollten sowohl im Rahmen einzelner Verkäufe als auch im Rahmen von Asset Deals überprüfen, ob für betroffene Gebäude Investitionszulagen gewährt wurden und ob noch Verwendungsfristen laufen. Ist dies der Fall, sollte der Veräußerer den Erwerber vertraglich verpflichten, eine zweckentsprechende Nutzung beizubehalten oder ihn schadlos zu halten, wenn und soweit das Verhalten des Erwerbers zu einer Rückzahlungsverpflichtung des Veräußerers führt.

Literatur

1. *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, herausgegeben von Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann, 10. Aufl. 2016.
2. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015.
3. *Blümich*, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz und Nebengesetze, Kommentar, Loseblatt.
4. *Dötsch/Pung*, Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Die Änderungen des EStG, des KStG und des GewStG, DB 2005, 10.
5. *Glanegger/Güroff*, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 8. Aufl. 2014.
6. *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt.
7. *Jasper/Sönksen/Rosarius*, Investitionsförderung Handbuch, Loseblatt.
8. *Kirchhof*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 15. Aufl. 2016.
9. *Körner*, Änderungen des Gewerbesteuergesetzes durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz, INF 2005, 139,
10. *Korn*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Loseblatt.
11. *Küting/Erdmann/Dürr*, Ausprägungsformen von Mezzanine-Kapital in der Rechnungslegung nach IFRS (Teil II), DB 2008, 997.
12. *Lenski/Steinberg*, Gewerbesteuergesetz Kommentar, Loseblatt.
13. *Mensching*, „Mitternachtsgeschäft“ bei abweichendem Wirtschaftsjahr – Zu den zeitlichen Anforderungen an die „Ausschließlichkeit“ bei der erweiterten Kürzung i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, DStR 2013, 2097.
14. *Sanna*, Erweiterte Kürzung bei mittelbarem Grundbesitz, DStR 2012, 1365.
15. *Schmidt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 35. Aufl. 2016.
16. *Schönfeld/Bergmann*, Grundbesitzbesicherte Darlehen im Internationalen Steuerrecht – einige Merkwürdigkeiten rund um § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG, IStR 2014, 254.
17. *Stickan/Martin*, Die neue Bauabzugsbesteuerung, DB 2001, 1441.
18. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015.

⁴⁵¹ AEAO zu § 75, Nr. 4.1.

Praxishandbuch Immobiliensteuerrecht
Erwerb, Verwaltung, Veräußerung
Marquardt, M.; Wagner, J. (Hrsg.)
2017, XXVII, 448 S. 16 Abb., Hardcover
ISBN: 978-3-658-10417-7