



Aktuelles zur erweiterten Gewerbsteuerkürzung

SYMPOSIUM DES HAMBURGER FORUMS FÜR UNTERNEHMENSTEUERRECHT E.V.

„AKTUELLE BRENNPUNKTE DES IMMOBILIENSTEUERRECHTS“

19. SEPTEMBER 2019

DR. NEVADA MELAN, ORR

Themenüberblick

(1.-3.)

1. Einführung

§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

- Wesentliche Tatbestandsmerkmale
- Zweck der erweiterten Kürzung

2. Beteiligung an vermvw ImmoPersG

BFH, Az. GrS 2/16

- (Maßgebliche) Rechtssätze
- Reichweite der Entscheidung
→ Diverse Fallgruppen

3. Betriebsvorrichtungen

BFH, Az. III 36/15 (5;6/18)

- In München nichts Neues!
- Oder gerade deswegen...?

Themenüberblick

(4.)

4. Offene Fragen /Ausblick

- gewgeprä Ober-& UnterPersG (BFH, Az. IV R 44/10)
- gewgeprä Ober-& UnterPersG bei inaktiver UG im Vorbereitungsstadium (FG HH - 2 K 235/16)
- Unentgeltliche Mitverwaltung (BFH, Az. IV R 10/19)
- Mitnutzungsüberlassung fremden Grundbesitzes (BFH, Az. IV R 4/19)
- Betreuung von Wohnungsbauten bei tlw. gewerblichen Einheiten (BFH, Az, IV R 32/18)
- Überlassung eines betrieblichen Kfz zu privaten Zwecken (OFD NRW v. 8.3.2019)
- Fiskalzwecknorm?

1. Einführung

§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG:

- ▶ „An Stelle“ der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ...
- ▶ ... ausschließlich ...
 - ... eigenen
 - ... Grundbesitz
oder [...] eigenes Kapitalvermögen ...
 - ... verwalten und nutzen ...
- ▶ die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

1. Einführung

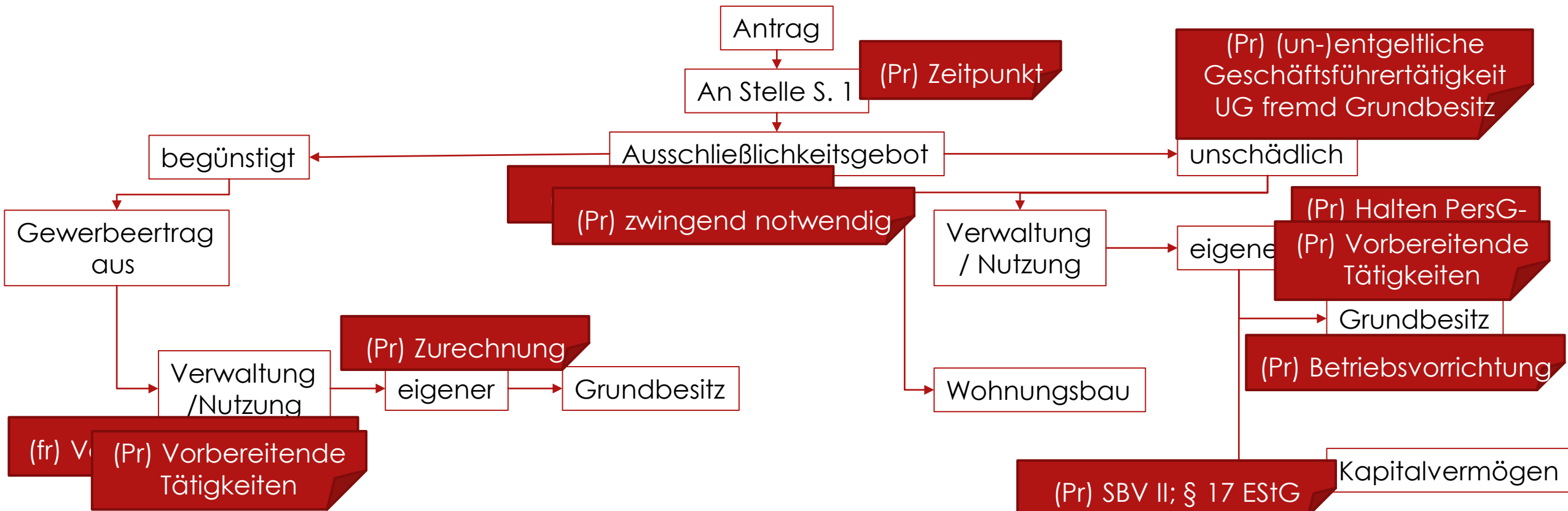
Zweck der erweiterten Kürzung

„Der BFH sieht ... den Regelungszweck ... darin,

- ▶ die Erträge aus der bloßen **Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes** von der Gewerbesteuer
- ▶ zum **Zwecke der Gleichbehandlung**
- ▶ mit Steuerpflichtigen, die **nur private Vermögensverwaltung** betreiben, freizustellen.
- ▶ § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (erweist sich) [...] als eine am ursprünglichen gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrund ausgerichtete Korrektur einer darüber hinausgehenden **allein rechtsformveranlassten Steuerbelastung**, ...“

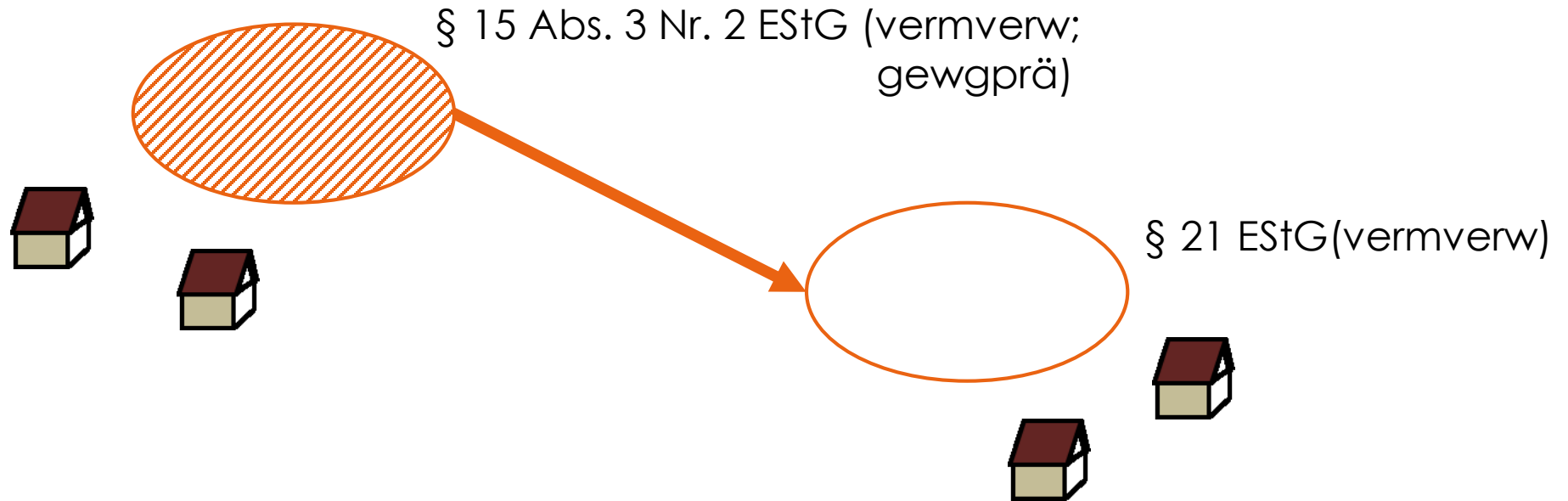
1. Einführung

Wesentliche Voraussetzungen



2. Beteiligungen an vermögensverwaltenden Immo-PersG

- ▶ Vereinfachter Sachverhalt:



2. Beteiligungen an vermögensverwaltenden Immo-PersG

IV. Senat - R 26/14

„steuerliche“ Betrachtungsweise

- a) Unschädliche Nebentätigkeit (+) >> GrSt OG
 - PersG-Anteil kein imm. WG, deswegen kein Halten Beteiligung
 - wg. Bruchteilsbetrachtung nur Verwalten eigenen Grundbesitzes
- b) Eigener Grundbesitz (+) >> GrSt UG
 - eigener Grundbesitz (S. 2) entspricht zum BV des Unternehmers gehörender Grundbesitz (S. 1)
 - Folglich: Zurechnung über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

I. Senat – R 67/09

„zivilrechtliche“ Betrachtungsweise

- a) Unschädliche Nebentätigkeit (-) GrSt OG
 - Halten einer Beteiligung nicht im Katalog enthalten (vgl. § 23 EStG)
- b) Eigener Grundbesitz (-) GrSt UG
 - fremder Grundbesitz [§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO: „erforderlich“ für Tätigkeit (-) für Ertrag (+)]
 - GHV der Unterpersonengesellschaft [„Grundbesitz aus Einheitsbewertung, dort PersG selbst Zurechnungssubjekt]

2. Beteiligungen an vermögensverwaltenden Immo-PersG

BFH, Beschluss v. 25.9.2018 – GrS 2/16

► Tenor:

- „Eine grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.“

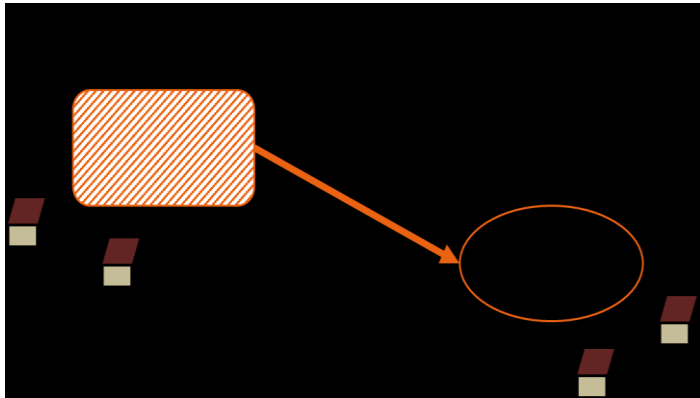
► Wesentliche Rechtssätze:

- „Finden mithin [...] **die Grundsätze der Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) Anwendung**, führt dies auch in systematischer Hinsicht dazu, dass der gesamthänderisch in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gebundene Grundbesitz im Umfang der Beteiligung zugleich anteilig **eigener Grundbesitz i.S. dieser Norm** ist.
- „... eine am ursprünglichen gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrund ausgerichtete Korrektur einer darüber hinausgehenden **allein rechtsformveranlassten** Steuerbelastung, soweit die Regelung allein das Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes betrifft. [...] nicht als begünstigende Subventionsnorm, sondern [...] **folgerichtige Fortschreibung des gewerbesteuerlichen Belastungsgrundes**.
- **„Halten einer Beteiligung“** allein noch **keine Tätigkeit** aus, die **über** das i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG **ausschließliche Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes hinausgeht**.“

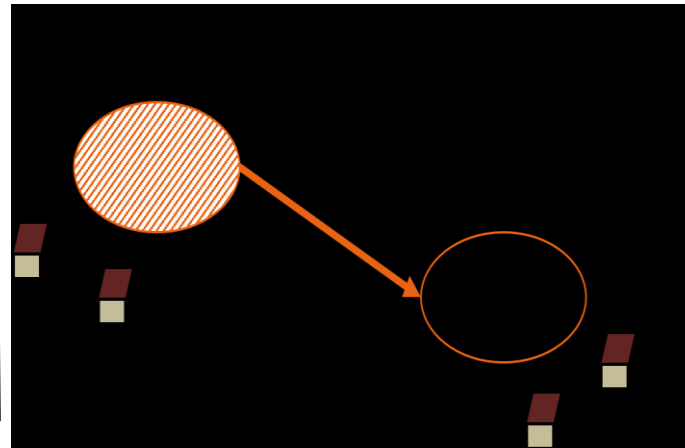
2. Beteiligungen an vermögensverwaltenden Immo-PersG

Geklärte Zweifelsfälle

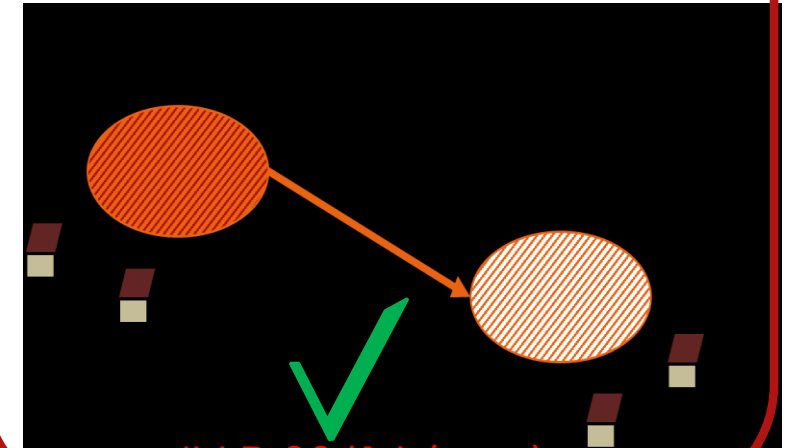
BFH, Az. III R 21/16
vermverw KapG



BFH, Az. IV R 24/12
ErbenG



BFH, Az. I R 60/90 (alt)
VV OG, gg UG



IV R 30/16 (neu)

3. Betriebsvorrichtungen

Aktuellste Rechtsprechung 3. Senat:
III R 36/16; 6/18; 5/18

Betriebsvorrichtung

(Wiederholung ständige Rspr.)

„Für die Abgrenzung [...] kommt es [...] darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient.“ [subj]

Unschädliche Nebentätigkeit

(Wiederholung ständige Rspr.)

„... als **zwingend notwendiger** (≙ „unentbehrlicher“) Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung ...“ [obj]

(Welcher Maßstab?)

Negative Konkretisierung:)

„... muss bereits dann **verneint** werden, wenn die Grundstücksverwaltung und -nutzung **zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft** hätte durchgeführt werden können.“

- .
- .
- .

Geringfügigkeit

(Wiederholung ständige Rspr.)

„Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze (hier 0,3%) [...] kommt aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden **strengen Ausschließlichkeitsgebotes** [...] nicht in Betracht.“

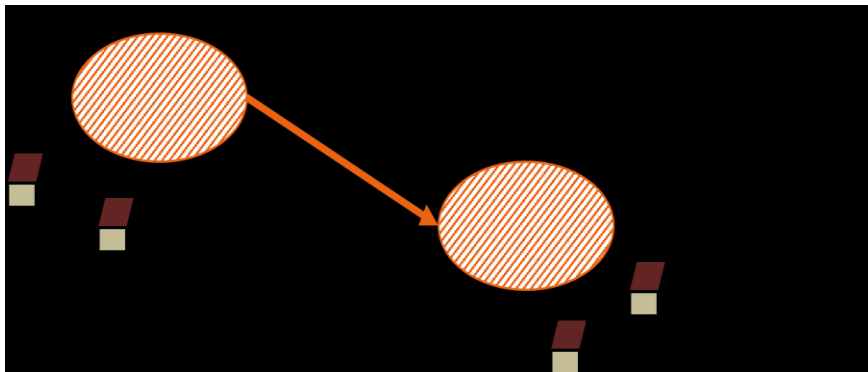
(neu: Wie sieht das der IV. Senat?)

„Ausnahmen [...] gebietet auch der [...] Verhältnismäßigkeitsgrundsatz [...] nicht. Vielmehr stellt sich die enge Ausgestaltung [...] als **folgerichtige** Umsetzung des **gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes** dar.“

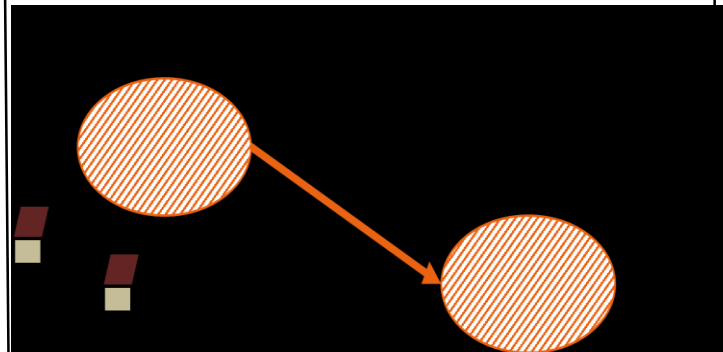
„... auch nicht im Hinblick auf [...] Art. 3 Abs. 1 GG [...] geboten. [...] dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, die Steuerbefreiung durch eine **alternative Sachverhaltsgestaltung** (z.B. eine Aufteilung der Vermietung des Grundbesitzes und der Betriebsvorrichtungen auf zwei Gesellschaften) zu erreichen.“

4. Offene Fragen und Ausblick

gg OG / gg UG
(Az. IV R 44/16)



gg OG / gg UG
(FG HH - 2 K 235/16)
[UG im Vorberstad.]



Unentgeltliche
Mitverwaltung UG
(Az. IV R 26/14)

„(Teilweise) **fremden** Grundbesitz verwaltet allerdings der Beteiligte, der in der Gesellschaft zur **alleinigen** Wahrnehmung maßgeblicher **Verwaltungsrechte** in Bezug auf den Grundbesitz berechtigt ist“

„nur dann kürzungsschädlich, wenn sie **entgeltlich** erfolgt.“

4. Offene Fragen und Ausblick

Mitnutzungsüberlassung
frmd Grundbesitzes

(Az. IV R 4/19)

„zwingend notwendig“?

Überlassung eines betr. Kfz
zu priv. Zwecken

(OFD NRW, 8.3.2019)

„Die reine Kfz-Überlassung an Gesellschaftler und Mitunternehmer zu privaten Zwecken ist **keine** schädliche Tätigkeit i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.“

Betreuung von
Wohnungsbauten bei
tlw. gew Einheiten

(Az. IV R 32/18)

Keine Erkenntnisse,

Echte Sozialzwecknorm für den
Wohnungsbau,

insoweit **keine Fiskalzwecknorm**

4. Offene Fragen und Ausblick

Folgerichtige Fiskalzwecknorm, Art. 3 Abs. 1 GG
-> Gleichbehandlung private Vermögensverwaltung

Betriebsvorrichtung?

- ▶ Warum Schädlichkeit der nicht-gewerblichen (Az. I R 12/78) Mitvermietung von **Betriebsvorrichtungen**, dh.
- Sachinbegriffen, § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG [insb. Inventar], und
- beweglichen Gegenständen, § 22 Nr. 3 S. 1 EStG?
- ▶ Führt der IV. Senat die Rechtsprechung des III. Senats fort?
- **Geringfügigkeitsschwelle**

Grundbesitz?

- ▶ Warum der Wortlaut „**Grundbesitz**“, dh ausdrücklich ohne Betriebsvorrichtungen, die es 1936 im Gesetz und in der Realität (Kaufhäuser, Fabrikgrundstücke, Logistikimmobilien...) schon gab?
- ▶ Wird ggf. nur die Vermietung von „nackten“ Gebäuden und Wohnimmobilien gefördert, [Einklang spätere Wohnungsbauförderung]?
- ▶ Obiter dictum oder tragende Erwägung GrS?

Gleichbehandlung?

- ▶ Kann der Gesetzgeber eine „**folgerichtige Fiskalzwecknorm**“ überhaupt ändern? **JA!**
- ▶ UntStRefG 2008 – Ziel: Näherung Rechtsformneutralität
 - KapG angenähert MU/EU (Absenkung KSt-Satz auf 15%; Abzugsverbot GewSt)
 - MU/EU angenähert priv. VermV (Anrechnung 3,8fach GewSt, § 35 EStG)
 - MU/EU angenähert an KapG (§ 34a EStG, Thesaurierungsbegünstigung)
 - Aristoteles: KapG angenähert priv. VermV! Wozu dann die eK? 45% - 46,4% oder 45% - 37,5%/15%
 - Überhaupt vergleichbar (oder Ungleiches gleich behandelt), zB. § 6b oder § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG?