

Tagung des AGW
Arbeitskreis Betriebswirtschaft
23./24.03.2017 in Erfurt
Steuerliche Gestaltungsmög-
lichkeiten und Wahlrechte für
die Wohnungswirtschaft

Dr. Claus Herrmann

Agenda

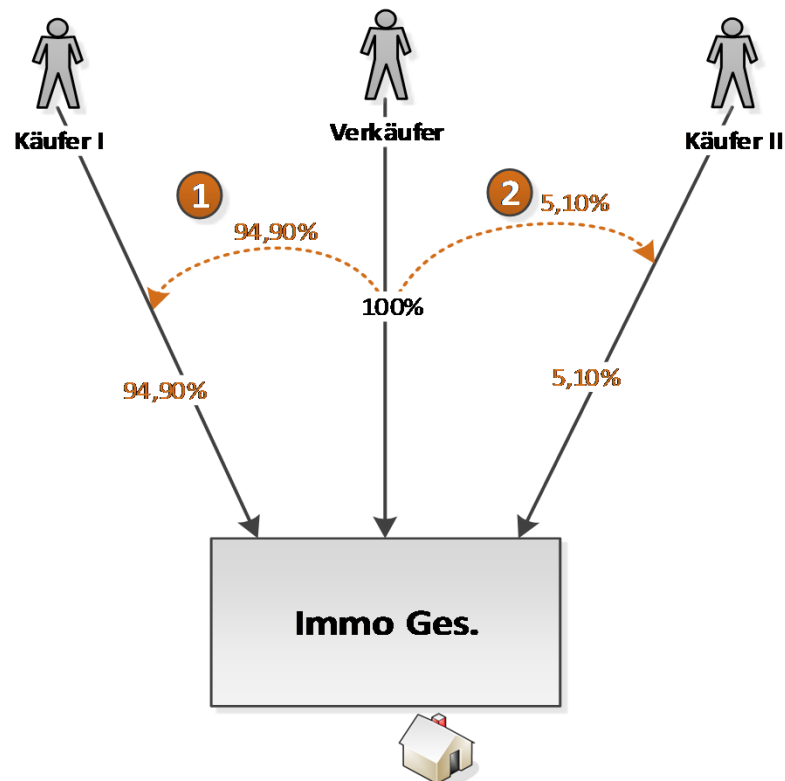
1	Grunderwerbsteuer	3
2	Umsatzsteuer	6
3	Gewerbesteuer	13
4	§ 6b EStG	19
5	Grundsteuerminderung bei Kernsanierung	21

Gründerwerbsteuer

1

Grunderwerbsteuer

Mögliche Gestaltungen / anstehende Verschärfungen



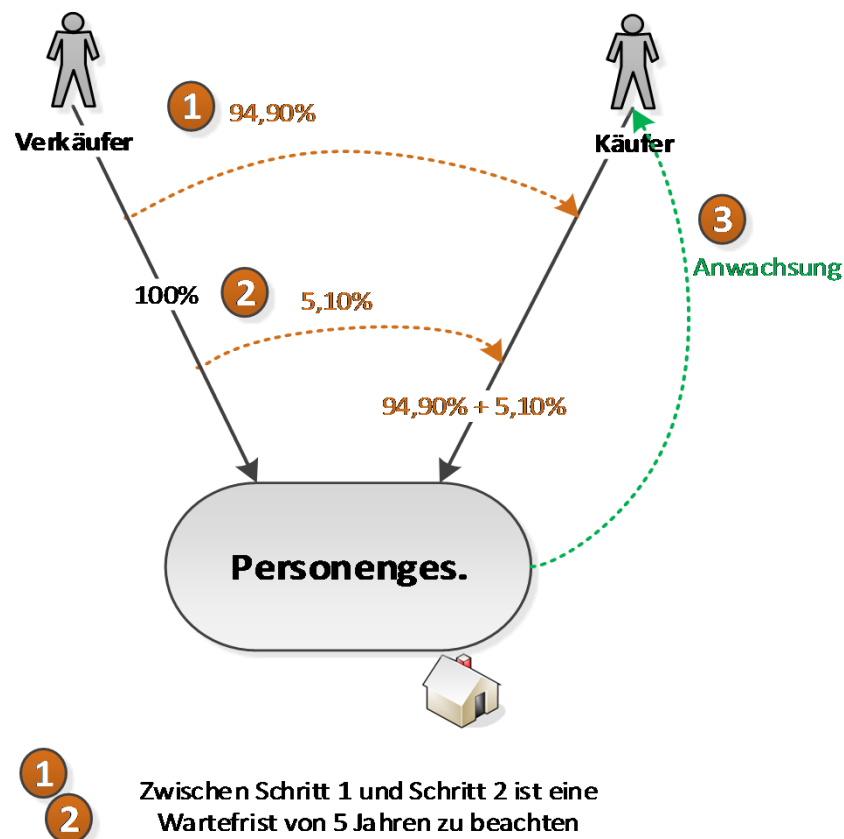
Mögliche Gestaltungen

- Ansatz für alle wichtigen Gestaltungen ist „shares statt assets“, mit Beachtung / Nutzung v.a. drei gesetzgeberischer Regelungen:
 - Grunderwerbsteuerauslösender Tatbestand die Vereinigung von $\geq 95\%$ der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft.
 - Bei Personengesellschaften wird Grunderwerbsteuer außerdem ausgelöst, wenn innerhalb von 5 Jahren **95% oder mehr** der Anteile übertragen werden.
 - Bei Grundstücksübertragungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter wird Grunderwerbsteuer in Höhe der Beteiligung des Gesellschafters nicht erworben (5-jährige Vor- u/o Nachhaltefrist zu beachten).

Möglich sind damit steuerfreie Veräußerungen von 100% der Anteile

- im Zwei-Erwerber-Modell, wenn Mehrheitsbeteiligung $< 95\%$,
 - wobei bei Kapitalgesellschaften Soforterwerb -/veräußerung von 100% möglich ist,
 - das Zwei-Erwerber-Modell bei Personengesellschaften: für den vollständig grunderwerbsteuerfreien Erwerb eine zeitlicher Streckung verlangt – 5,1% erst nach 5 Jahren.

Gründerwerbsteuer Mögliche Gestaltungen / anstehende Verschärfungen



Möglich ist weiter, s. links,

- 100%-Erwerb bei Personengesellschaften: **Aufstockung** von 94,9%, nach 5 Jahren, auf 100%, bei nur 5,1% GrESt-Belastung,
- dann auch möglich asset-Erwerb über **Anwachsung**, im Gesamtergebnis mit 19/20 Nichterhebung.

Diskutierte Verschärfungen zur Unterbindung von Grunderwerbsteuer-Gestaltungen:

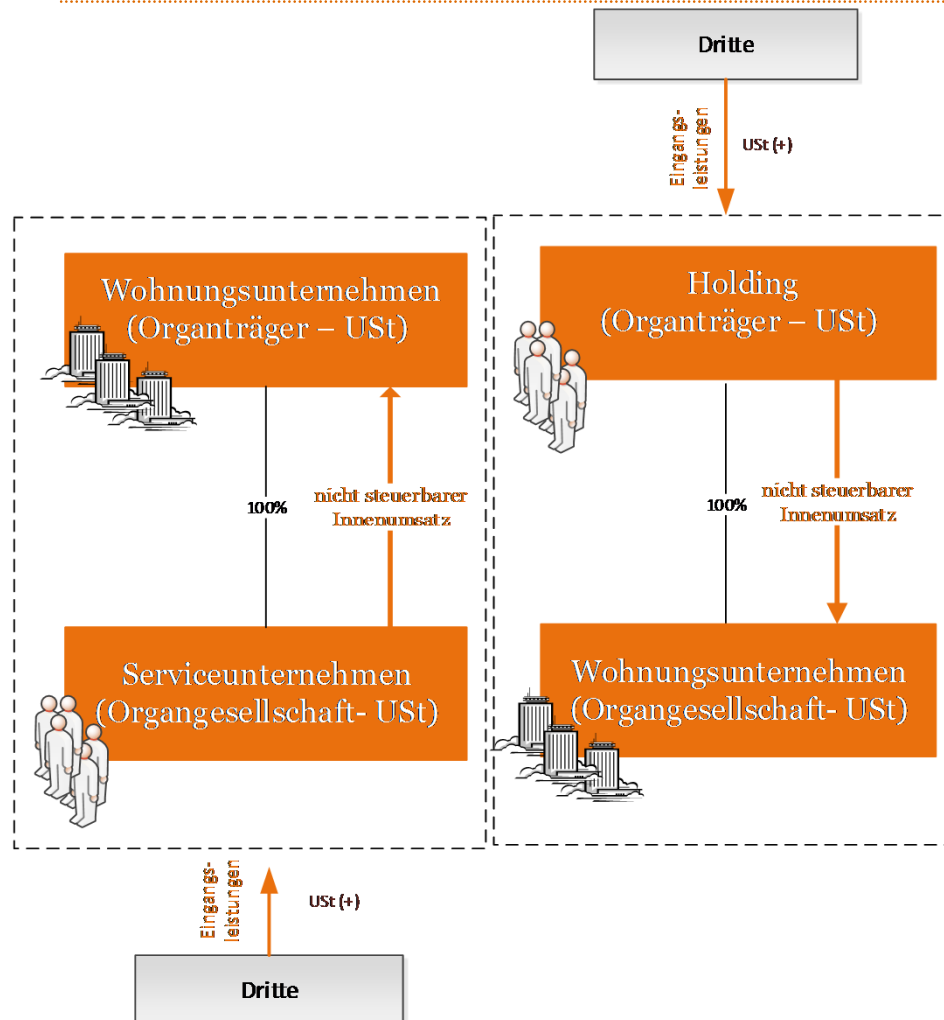
- Absenken der o.g. 95%-Grenzen auf bspw. 75%,
- Verlängerung der o.g. 5-Jahres-Fristen auf **mind. 10 Jahre** (Relevanz auch für Bestandsstrukturen),
- Grunderwerbsteuerrechtliche Erfassung von **Optionen auf Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften**,
- Wo Grundstücke erheblich unter dem **Verkehrswert** verkauft werden, soll Bemessungsgrundlage nicht mehr die vereinbarte Gegenleistung sein (die bisher durch die Rechtsprechung mehrfach anerkannt wurde).

Share-Deal-Verschärfungen kommen wohl **nicht vor der Bundestagswahl**. Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe soll dem Verlauten nach Empfehlungen bis zum 19.10.2017 vorbereiten. Sofortmaßnahmen noch im März 2017 wurden nicht durchgesetzt.

Umsatzsteuer

2

Umsatzsteuerliches Insourcing - Organschaft



Umsatzsteuerliche Organschaft

Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist.

Optimierung durch USt-Insourcing

Vermeidung von USt / Vorsteuer, die in der Wohnungswirtschaft nicht abzugsfähig wäre, durch Leistungserbringung in einem umsatzsteuerlichen Organkreis.

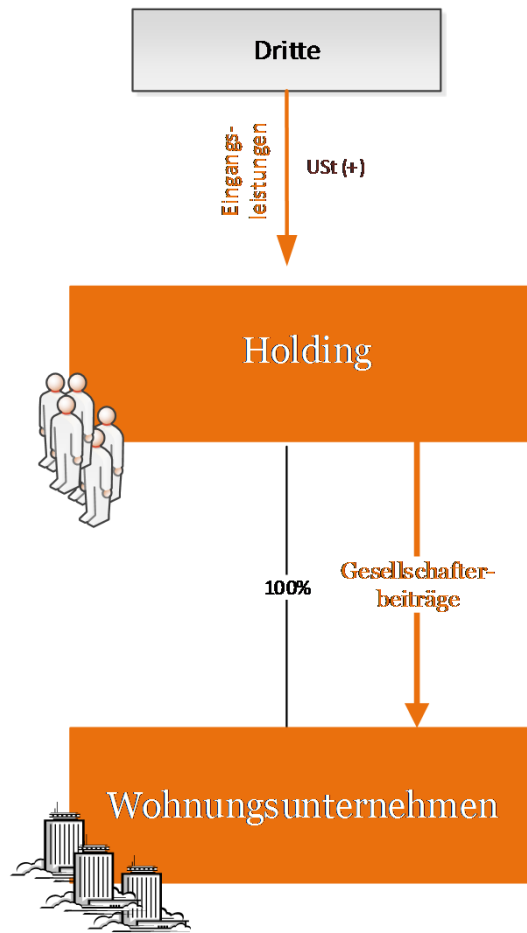
Ersparnis durch Vermeidung nicht-abzugsfähiger Vorsteuer im Saldo:

- auf die Gewinnmarge
- auf den Personalkostenanteil, weil diese Eingangsleistung nicht mit USt belastet ist

Als nachteilig kann ggf. erachtet werden

- keine externe Gewährleistung (bzw. nur auf bezogene Eingangsleistungen)
- eigenes Personal ist vorzuhalten

Umsatzsteuerliches Insourcing - nicht-steuerbare Gesellschafterbeiträge

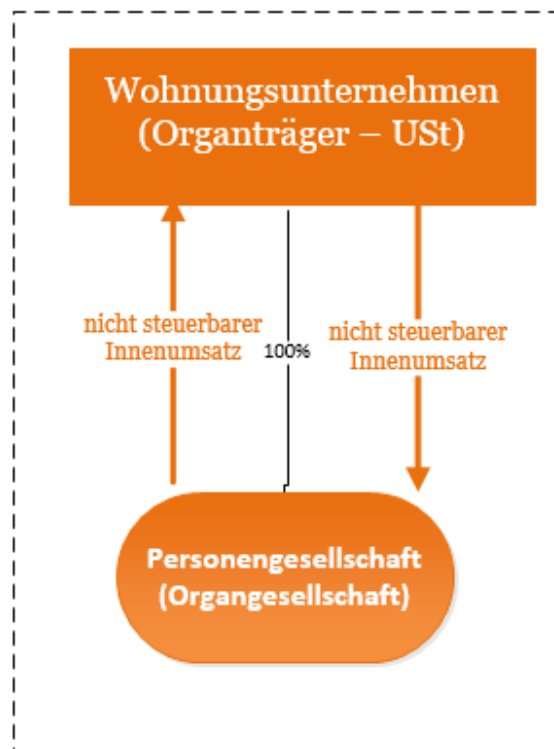


Nicht-steuerbare Gesellschafterbeiträge

Beiträge eines Gesellschafters, die nicht gegen Sonderentgelt erbracht werden und durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten sind, stellen grundsätzlich einen nichtsteuerbaren Gesellschafterbeitrag dar.

- Kein Leistungsaustausch; keine Geschäftsbesorgungsverträge
- Umfang der Leistungen nicht relevant
- Kein handelsrechtlicher Aufwand; kein Sonderentgelt
- Regelung der als Gesellschafterbeiträge zu erbringende Leistungen im Gesellschaftsvertrag zu empfehlen
- Vorab erfolgte Zahlungen der Gesellschaft an Gesellschafter zu Lasten des Gewinnanteils
- Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen der Holding scheidet aus, soweit diese nichtsteuerbaren Ausgangsleistungen zuzuordnen sind.

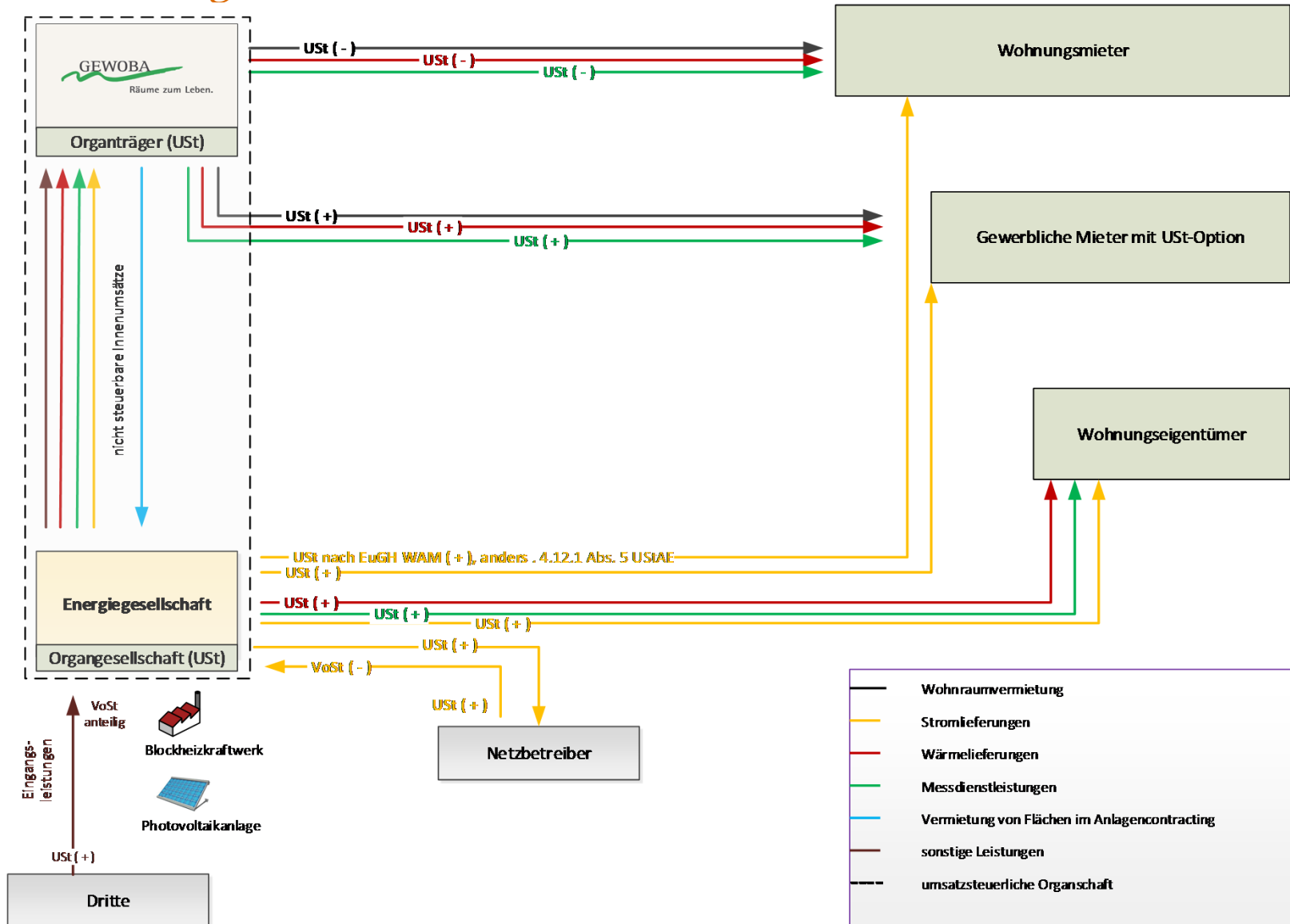
Umsatzsteuerliches Insourcing - Organschaft mit Tochter-Personengesellschaften



Umsatzsteuerliche Organschaft

- Nach dem Gesetzeswortlaut kann nur eine Tochterkapitalgesellschaft Organgesellschaft sein.
- Nach dem BFH-Urteil vom 02.12.2015, Az. V R 25/13 kann auch eine Personengesellschaft umsatzsteuerliche Organgesellschaft sein, wenn an ihr ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt sind.
- Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil bislang nicht im BStBl veröffentlicht (und damit für anwendbar erklärt) und hat Abschnitt 2.8. (2) UStAE bisher nicht angepasst.
- Nach der Verfügung der OFD Frankfurt v. 11.7.2016 ist die Entscheidungen vorläufig grds. nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Die Verfügung erkennt allerdings das Recht des Steuerpflichtigen an, sich auf die neue Rechtsprechung zu berufen, und zwar auch für noch offene vergangene Zeiträume.

Umsatzsteuer-Organschaft – Praxisfall



Umsatzsteuerfreie Nebenleistungen

Zu den im Stromlieferungen an die Mieter vorangehenden Schaubild:

- Lieferung hier durch den umsatzsteuerlichen Organkreis, d.h. die nachstehenden Fragestellungen ergeben sich gleichermaßen wenn das Wohnungsunternehmen „selbst“ Mieterstrom liefert.
- Stromlieferungen an Mieter sind nach dem EUGH-Urteil vom 16.04.2015 i.S. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa (WAM) eigenständige steuerpflichtige Lieferung, da die Mieter - anders als bei der Wärme - ihren Stromanbieter frei wählen können.
- Der BFH erkennt im Urteil vom 11. 11. 2015, Az. V R 37/14, die Argumentation in EuGH WAM ausdrücklich an. Der vom BFH entschiedene Fall liegt anders (Vermietung Seniorenwohnpark und separate Vermietung des Inventars), aber die Urteilsbegründung stützt sich auf EuGH WAM und stellt sich gegen die Verwaltungsauffassung. Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil bislang nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und damit für anwendbar erklärt.
- Abschn. 4.12.1 Abs.5 UStAE regelt unverändert (und dies schon seit seinem Inkrafttreten und übereinstimmend mit den früheren UStR), dass als Nebenleistungen in der Regel die Lieferung von Wärme, Wasser, die Treppenbeleuchtung sowie die Lieferung von Strom durch den Vermieter anzusehen seien. Die Urteile EuGH WAM und BFH v. 11.11.2015 werden nicht behandelt. Folge einer steuerfreien Stromlieferung an Mieter wäre der Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei der Anschaffung von BHKW etc.
- U.E. können sich Steuerpflichtige entgegen der Verwaltungsauffassung auf die Anwendung der vorgenannten Urteile des EuGH und des BFH berufen. Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, z.B. bei Anschaffung von BHKWs etc, ist damit eröffnet.

Vorsteuerschlüssel

Flächen vs. Umsatzschlüssel

- Bei Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes, d.h. das z.T. umsatzsteuerpflichtig und z.T. umsatzsteuerfrei genutzt wird, sind die direkt zuordenbaren Kosten bzw. Vorsteuerbeträge (bspw. für den Innenausbau bestimmter Räume) der steuerpflichtigen oder steuerfreien Vermietung direkt zuzuordnen, mit der Folge des Vorsteuerabzuges bzw. Ausschlusses.
- Für die nicht direkt zuordenbaren Kosten bestimmt sich der Vorsteuerabzug nach einem Schlüssel. Nach dem Gesetzeswortlaut - § 15 Abs. 4 S. 3 UStG - ist bei den nichtzuordenbaren Vorsteuern der Flächenschlüssel anzuwenden, eine Ausnahme soll nur dann zulässig sein, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.
- Im Urteil des EuGH vom 8.11.2012, Az. C-511/10, BLC Bau- markt GmbH & Co. KG, hat der EuGH ausgeführt, dass die einzelnen Mitgliedstaaten nicht ohne weiteres den Umsatzschlüssel ausschließen können. Deutschland könne die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden nach dem Flächenverhältnis nur vorschreiben wo das Flächenverhältnis eine präzisere Bestimmung gewährleistet als die in den MwStSystRL vorgesehene Umsatzmethode.
- Der BFH führt im Urteil v. 16.11.2016, Az. V R 1/15, deutlicher als in mehreren Vorentscheidungen, unter Anknüpfung an den

EuGH nun aus, die Aufteilung nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel beruhe auf der Annahme, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen und sei nicht sachgerecht, wenn die Nutzflächen des Gebäudes nicht miteinander vergleichbar sind, etwa bei sehr unterschiedlicher Ausstattung der Gebäudeteile. Dann kommt der objektbezogene Umsatzschlüssel in Betracht.

Gewerbesteuer

3

Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Allgemeines

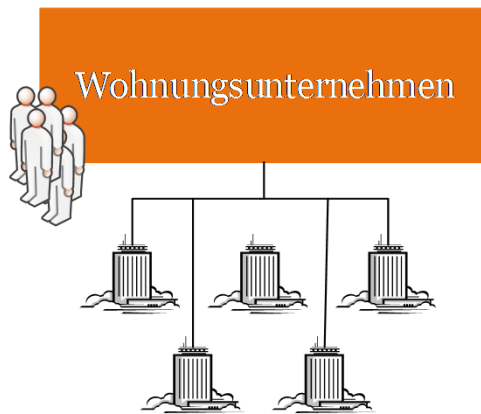
- Während der Zweck der „einfachen“ bzw. einheitswertabhängigen Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG darin liegt, die Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer zu mindern, bezweckt die erweiterte Kürzung die Gleichstellung der Kapitalgesellschaft mit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Erstere ist wegen ihrer Rechtsform Gewerbebetrieb, zweite nicht.
- Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist eine Privilegierung nur des Teils des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt.
- Auf Antrag wird dieser Teil aus dem Gewerbeertrag gekürzt und unterliegt somit nicht der Gewerbesteuer.
- Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG ist bei Unternehmen, die ausschließlich
 - eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen ("privilegierte bzw. begünstigte Tätigkeit") und
 - daneben nur eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten oder veräußern ("unschädliche Tätigkeit"),

auf Antrag die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage um den auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfallenden Gewerbeertrag zu kürzen.

Aufgrund der ertragsteuerlichen Attraktivität der erweiterten Kürzung ist das Bemühen zu verzeichnen, aus Unternehmen, die an sich auch kürzungsschädlichen Tätigkeiten nachgehen, die kürzungsschädlichen Bereiche zu isolieren / einen carve-out vorzunehmen, um die Privilegierung der Vermietungseinkünfte zu erreichen.

Nachstehend werden zwei Modelle aus der Praxis dargestellt.

Ausgangssituation „schädliche“ Tätigkeiten



Ausgangsfall:

Das Wohnungsunternehmen übt neben der Immobilienverwaltung diverse gewerbliche Tätigkeiten aus (z.B. Betrieb PV-Anlage, Mobilfunkmasten, kurzfristige Stellplatzvermietung).

Potentiell „schädliche“ Tätigkeiten

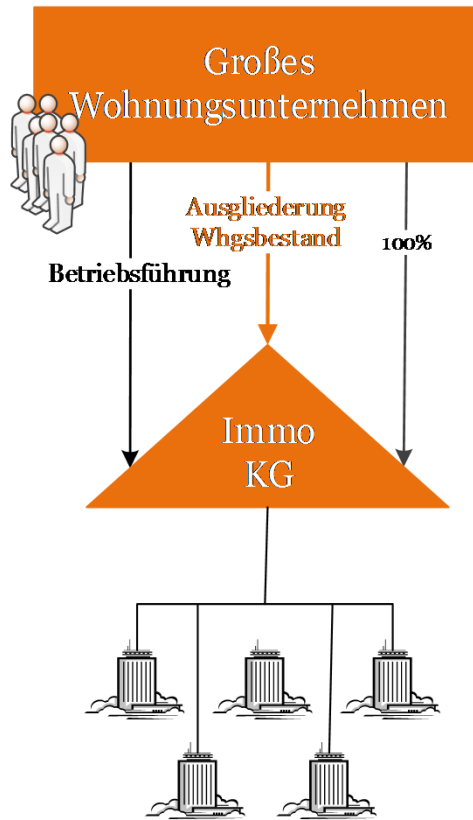
Für die erweiterte Kürzung „schädlich“ sind regelmäßig solche Tätigkeiten anzusehen, die über den Rahmen der reinen Grundbesitzverwaltung (i.S.d. Vermögensverwaltung) hinausgehen:

- Die Gesellschaft übt sonstige originär gewerbliche Tätigkeiten aus, wie z.B. kurzfristige Vermietung oder zusätzliche Dienstleistungen des Vermieters.
- Neben der Immobilie werden zugleich auch Betriebsvorrichtungen oder bewegliche Gegenstände mitvermietet.
- Halten von Beteiligungen an Personengesellschaften.

Steuerliche Folgen

Bei Versagung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung wegen „schädlicher Tätigkeiten“ sind alle Erträge des Großen Wohnungsunternehmens KSt- und GewSt-pflichtig (lediglich einfache pauschale Kürzung des Gewerbeertrags um 1,2% des auf 140% erhöhten Einheitswerts gem. §§ 9 Nr. 1 S. 1 GewStG, 121a BewG).

Ausgliederung des Wohnungsbestands in eine gewerblich geprägte Tochter-KG



Ausgliederung des Wohnungsbestands

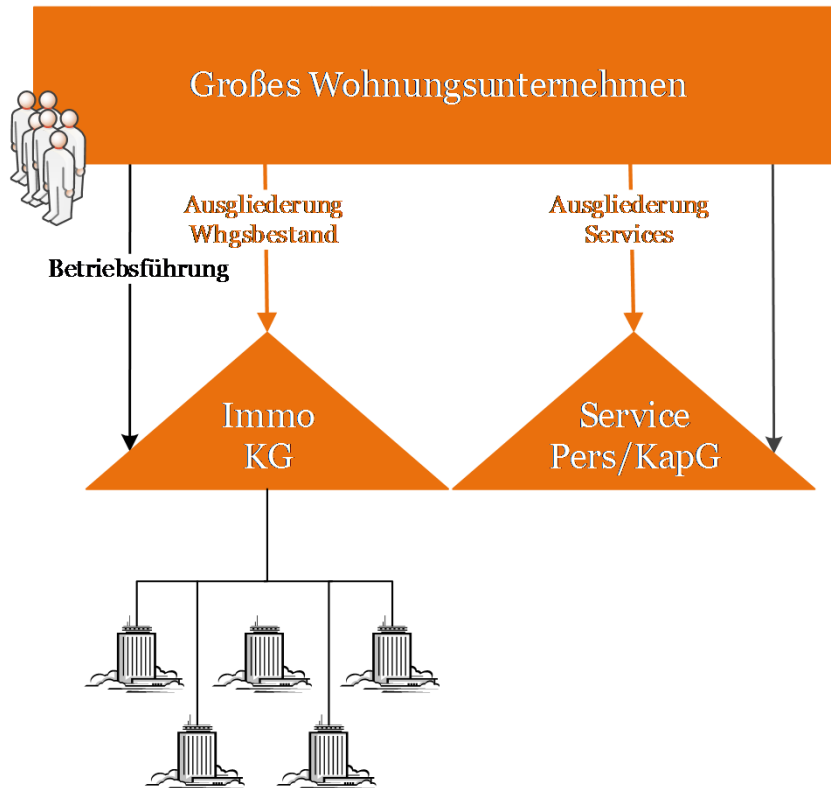
Langfristiges Halten

- Der Wohnungsbestand, für den langfristiges Halten beabsichtigt ist, wird in eine gewerblich geprägte Tochter-KG (Mitunternehmerschaft) eingebracht
 - gem. § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten,
 - gem. § 5 Abs. 2 GrEStG ohne Grunderwerbsteuer (bei 100% Beteiligung)
- Die Mitunternehmerschaft nimmt die erweiterte Kürzung in Anspruch; der Mitunternehmer kürzt deren Ergebnis nach § 9 Nr. 2 GewStG.

Zur Veräußerung bestimmter Wohnungsbestand

- Ein zur Veräußerung bestimmter Wohnungsbestand kann auch ohne steuerliche Aufdeckung stiller Reserven auf eine Treuhand-KG übertragen werden (dann steht aber evtl. die erweiterte Kürzung in Frage, vgl. BFH, Az. IV R 27/14, Vorlage an den GrS v. 21.07.2016).
- Gestaltungsüberlegung: Es kann auch nur ein beschränkter Teil des Wohnungsbestandes in die gewerbesteuerlich begünstigte Struktur überführt werden, nämlich soweit dieser sich für die Kürzung offenkundig unkritisch darstellt. Es ist nicht erforderlich, das gesamte bisherige Unternehmen u. die vertraglichen Beziehungen so umzustrukturieren dass der gesamte Wohnungsbestand begünstigt ist.

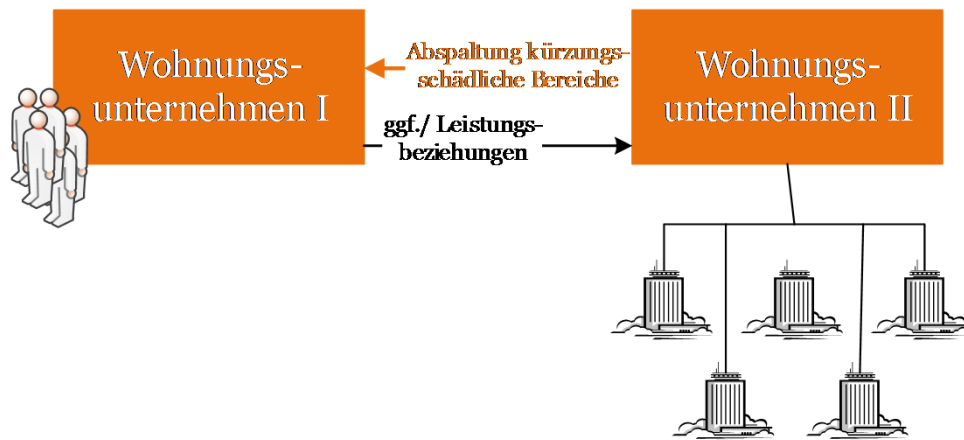
Ausgliederung in eine gewerbliche Tochter-KG



Ausgliederung auch von Servicebereichen

- Neben dem Wohnungsbestand (vorstehendes slide) werden auch Service-Bereiche ausgegliedert. Einzelne Leistungsbeziehungen sind dann insoweit zwischen der immobilienhaltenden KG und der Servicegesellschaft (Service-Kapitalgesellschaft) empfehlenswert wo Realisierung nennenswerter stiller Reserven vermeidbar). Leistungsbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften möglich können einzelfallbezogen vorteilhaft bei der Einhaltung der Voraussetzungen der erweiterten Kürzung sein kann (kein schädliches Dienen dem Gesellschafter).

Abspaltung des Wohnungsbestandes auf eine Schwester-Gesellschaft



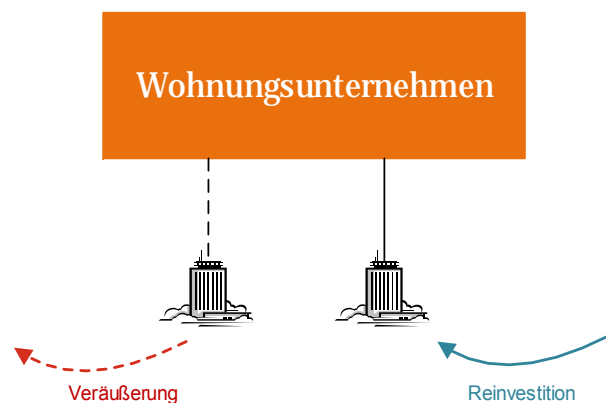
Steuerliche Anforderungen / Risiken

- Eine ertragsteuerneutrale Spaltung ist nur bei Einhaltung des doppelten Teilbetriebserfordernisses möglich.
- Die Abspaltung nicht-immobilienhaltender Bereiche verwirklicht keinen Grunderwerbsteuertatbestand.
- Die Abspaltung z.T. auch immobilienhaltender Bereiche mag erforderlich sein, um das Teilbetriebserfordernis einzuhalten, dabei wird der Grunderwerbsteuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG verwirklicht, ggf. kommt aber eine Privilegierung über die Konzernklausel des § 6a GrEStG in Betracht (deren EU-rechtlicher Bestand vor dem Hintergrund der aktuell diskutierten beihilferechtlichen Problematik unterstellt).
- Soweit seitens des abgespaltenen Bereichs für das Wohnungsunternehmen eine Betriebsführung gegen Entgelt erfolgt, kann nicht-abziehbare Vorsteuer entstehen.

§ 6b EStG

4

Übertragung stiller Reserven - § 6b EStG



- § 6b EStG ermöglicht, dass der bei Veräußerung einer Immobilie entstandene Gewinn nicht versteuert werden muss. Er kann auf Reinvestitionen übertragen werden, wobei deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern sind. Im Ergebnis werden die stillen Reserven auf die Neuanschaffung oder Herstellung oder Erweiterung übertragen. Erfolgt die Reinvestition nicht im selben Jahr, werden die stillen Reserven bis zu 4/6 Jahren in einer Rücklage geparkt (bei Veräußerung „per ao Ertrag an Rücklage“, bei der Reinvestition „per Rücklage an Grund und Boden/Gebäude“).
- Traditionell wurde § 6b nur im Inlandsfall angewandt – für die veräußerte Immobilie und Reinvestition galten das Erfordernis, zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte zu gehören.
- Die EU-Kommission strengte für den Outbound-Fall ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland an, und erhob Klage, der der EuGH mit Urteil vom 16. April 2015 stattgab. Für den neuen § 6b Absatz 2a EStG ist aber fraglich, ob er europarechtlichen Anforderungen standhält (nur Verteilung auf 5 Jahre und nicht für die Gewerbesteuer, keine Rücklagenbildung, kürzere Antragsfrist als Inländer).
- Europarechtlich ebenfalls kritisch ist die Inbound-Konstellation: Wenn eine EU-Kapitalgesellschaft eine inländische Immobilie hält und diese vermietet und später veräußert, gelten die laufenden Einkünfte wie auch der Veräußerungsgewinn als gewerbliche Einkünfte. Eine inländische Betriebsstätte wird aber nicht fingiert, mit der Folge, dass, weil § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG eine solche verlangt, es der EU-Kapitalgesellschaft verwehrt ist, die quasipermanente Steuerstundung nach § 6b EStG in Anspruch zu nehmen, und stille Reserven auf neu angeschaffte inländische Immobilien zu übertragen. Sie steht schlechter als eine inländische Kapitalgesellschaft,

Grundsteuerminderung bei Kernsanierung

5

Grundsteuererminderung bei Kernsanierung

- Der Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung gem. § 33 GrdStG ist bekannt. Weniger bekannt ist folgender Ansatz:
- Nach § 72 BewG gelten Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden, als unbebaut. Die Benutzbarkeit beginnt mit der Bezugsfertigkeit. Nach dem letzten Satz der Vorschrift gilt als unbebaut „auch ein Grundstück, auf dem infolge der Zerstörung oder des Verfalls der Gebäude auf die Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist“.
- Die Ausführungen des Bundesfinanzhofes im Urteil vom 24. Oktober 1990 (Az. II R 9/88) zeigen, dass ein Gebäude für die Dauer der Kernsanierung als unbebaut gelten kann: „Durch den Abbruch der Decken und dem damit notwendig gewordenen Abriss von Zwischenwänden seien nicht nur die beiden Wohnzimmer im Erdgeschoß zur Gänze untergegangen Der Senat vermag der Auffassung des FG, der Zustand des Gebäudes am Stichtag rechtfertige deshalb die Artfortschreibung nicht, weil es sich nur um einen vorübergehenden, im Ergebnis gerade auf die Erhaltung des Gebäudes abzielenden Zwischenzustand handle, nicht zu folgen ... Außer Betracht bleiben muss auch im Falle einer Zerstörung der Räume, die, wie bei einer ‚Entkernung‘ einem Abriss des Gebäudes gleichsteht, ob dieser Zustand sich nur als Zwischenstadium zur Wiederherstellung eines benutzbaren Gebäudes darstellt.“
- Die Finanzverwaltung erkennt diese Betrachtung in den aktuell geltenden Richtlinien zur Erbschaft- und Schenkungsteuer an (R B 178 (4) Satz 10 ErbStR 2011): „Nicht zu erfassen sind jedoch Gebäude, die infolge Entkernung keine bestimmungsgemäß benutzbaren Räume mehr enthalten, auch wenn dies nur vorübergehend der Fall ist.“
- Da für die Einheitsbewertung die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres maßgeblich sind, bspw. dass wenn eine Baumaßnahme im Dezember 2016 so weit fortgeschritten, dass das Gebäude entkernt ist, und wird die Bezugsfertigkeit erst im Januar 2018 wieder hergestellt, das Grundstück 2017 und 2018 als unbebaut gilt.
- Der Eigentümer kann also Antrag auf sog. Art- und Wertfortschreibung stellen, wonach das Grundstück als unbebautes Grundstück zu bewerten ist, und den ausgefüllten Vordruck EW 1/03 beilegen. Bei Wiederherstellung der Bezugsfertigkeit gilt entsprechendes, der Antrag geht dahin, das Grundstück nun wieder als bebautes Grundstück zu bewerten.
- In Bezug auf den Gesetzesantrag, den die Länder Hessen und Niedersachsen am 12. September 2016 beim Bundesrat eingebracht haben, sei auf § 232 des Bewertungsgesetzes (Entwurf) hingewiesen, der die bebauten von den unbebauten Grundstücken abgrenzt. Er ist wortgleich mit § 72, Absätze 1 und 3 des geltenden Bewertungsgesetzes. Damit würde für die Kernsanierung auch künftig alles bei Alten bleiben.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.