

# Erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung und ihre Anwendung in der Praxis

# Agenda

1. Grundlagen der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung
2. Struktur des GAG-Konzerns
3. Steuerersparnis des GAG-Konzerns
4. Historie der erweiterten Kürzung der GRUBO GmbH
5. Maßnahmen der GRUBO für die Anwendung der erweiterten Kürzung
6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze
7. Weitere mögliche kürzungsschädliche Aktivitäten

# 1. Grundlagen der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung

## Grundsatz

Gesellschaft erzielt **gewerbliche Einkünfte** entweder

- ▶ kraft Rechtsform, auch wenn sie nur vermögensverwaltend tätig ist (z.B. Immobilien-AG/GmbH/gewerblich geprägte Personengesellschaft) oder
- ▶ wegen einer ausgeübten gewerblichen Tätigkeit (z.B. Bauträger-KG).

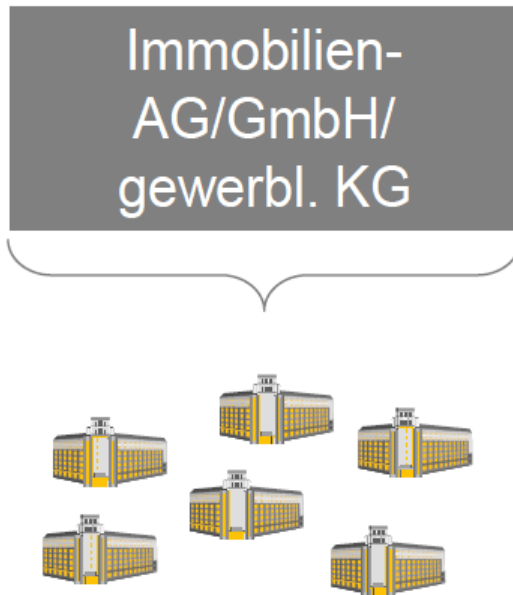
**Folge: GewSt-Pflicht !**

## Ausnahme

### Erweiterte gewerbsteuerliche Kürzung

(§ 9 Nr. 1 Sätze 2 ff GewStG)

- Kürzung des Gewerbeertrags um den Teil, der auf Verwaltung/Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt.
- Faktisch kommt die erweiterte Kürzung in vielen Fällen einer Gewerbesteuerbefreiung sehr nahe.



# 1. Grundlagen der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung

## Normzweck:

- ▶ **Gleichstellung** der qua Rechtsform gewerbsteuerpflichtigen Grundstücksgesellschaften mit nicht gewerbsteuerpflichtigen vermögensverwaltenden Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

## Gesetzliche Regelung:

- ▶ Unternehmen, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz** oder neben eigenem Grundbesitz eigenes **Kapitalvermögen verwalten** und **nutzen** oder daneben lediglich bestimmte andere **Katalogtätigkeiten** ausführen, können ihren Gewerbeertrag um den Teil kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).
- ▶ Die erweiterte Kürzung erfolgt nur auf **Antrag** (Wahlrecht) und ersetzt die pauschale Kürzung des Gewerbeertrages um 1,2% des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes.
- ▶ Die Anwendung der erweiterten Grundstücks Kürzung führt in der Regel dazu, dass **keine Gewerbesteuer** auf Gewinne aus der Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von Grundvermögen anfällt.



# 1. Grundlagen der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung

## Einzelne Tatbestandsmerkmale:

- ▶ „**Haupttätigkeit**“: Ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes
  - ▶ **vermögensverwaltende Tätigkeit** (↔ gewerbliche Tätigkeit)
  - ▶ **eigener Grundbesitz** des Unternehmens (vgl. § 68 BewG, nicht erfasst sind danach Betriebsvorrichtungen)
  - ▶ **Ausschließlichkeit**: Während des **gesamten** Veranlagungszeitraums
- ▶ Im Gesetz genannte **Nebentätigkeiten** sind zugelassen.
- ▶ Ausschluss durch „schädliches Dienen“ (vgl. § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG)
  - ▶ Die erweiterte Kürzung kommt insbesondere nicht zur Anwendung, wenn Grundbesitz ganz oder zum Teil dem **Gewerbebetrieb** eines **Gesellschafters** oder Genossen **dient**.

**Merke:** „**Ein faules Ei verdirbt den Brei !**“



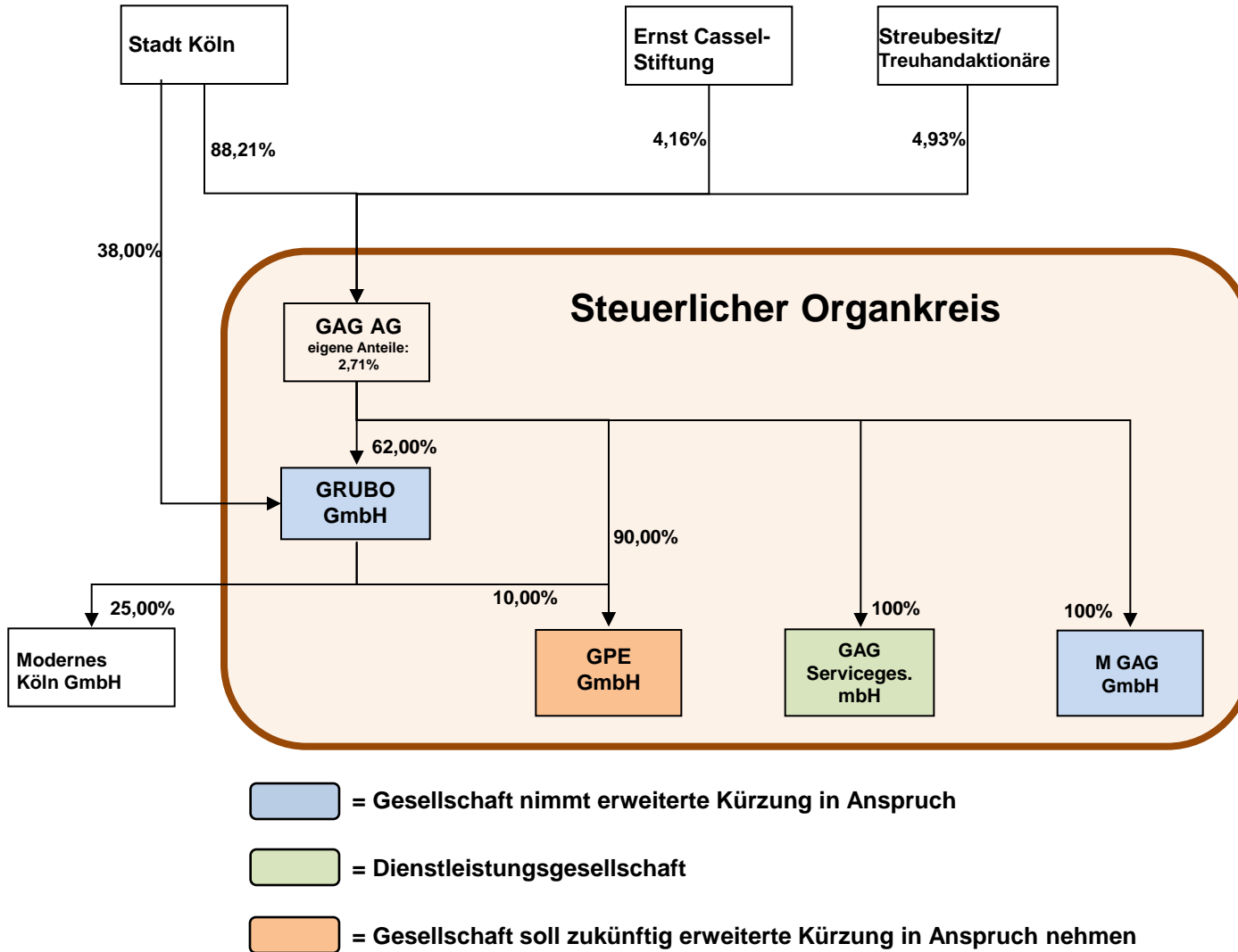
# 1. Grundlagen der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung

## Übersicht zur Einordnung einzelner Tätigkeiten von Wohnungsunternehmen im Hinblick auf die erweiterte Kürzung<sup>1</sup>

Tätigkeit	Bewertung	Steuerliche Folge
Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes	Zwingende Tätigkeit als Vermögensverwaltung = Begünstigte Tätigkeit	<b>Gewerbsteuerfreiheit</b>
Gesetzlich zugelassene Nebentätigkeiten	Unschädlich für die erweiterte Kürzung	<b>Gewerbsteuerpflicht</b>  Aber: Keine Infizierung des gewerbsteuerfreien Bereichs (Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes)
Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens	als Vermögensverwaltung	
Betreuung von Wohnungsbauten	als gewerbliche Tätigkeit	
Errichten und Veräußern von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen	als gewerbliche Tätigkeit	
Alle anderen Tätigkeiten	Schädlich für die erweiterte Kürzung  (Grundsatz der Ausschließlichkeit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes)	<b>Völliger Ausschluss der erweiterten Kürzung</b>  Gewerbsteuerpflicht auch für die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes

<sup>1</sup> Quelle: GdW-Argumente, April 2013

## 2. Struktur des GAG-Konzerns



### 3. Steuerersparnis des GAG-Konzerns

- GewSt-Ersparnis sowie Einsparung der gewerbesteuerlichen Verlustvorträge durch die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung der GRUBO

	GewSt-Ersparnis	Einsparung des GewSt-Verlustvortrags p.a.	Einsparung des GewSt-Verlustvortrags (kumuliert)
	€	€	€
2013	753.000	6.716.000	6.716.000
2014	781.000	7.046.000	13.762.000
2015	871.000	7.861.000	21.623.000
2016	721.000	6.509.000	28.132.000
2017*	640.000	7.461.000	35.593.000
2018*	607.000	7.809.000	43.402.000
2019*	785.000	7.083.000	50.485.000
2020*	<u>813.000</u>	7.270.000	57.755.000
<b>GewSt-Ersparnis 2013-2020 insgesamt:</b>	<b><u>5.971.000</u></b>		

\* Die Werte für die Jahre 2017 bis 2020 basieren auf Planungsrechnungen



## 4. Historie der erweiterten Kürzung der GRUBO GmbH

- ▶ Bis einschließlich 2008 ist die Gewährung der erweiterten Kürzung bei der **GRUBO** durch die Betriebsprüfung bestätigt.
- ▶ Für die Jahre 2009, 2010, 2011 identifizierte die Betriebsprüfung schädliche Tätigkeiten und verwarf die erweiterte Kürzung (**Verschärfung der Rechtslage**).
  - ▶ Feststellung der geringfügigen Nutzungsüberlassung von Grundbesitz der GRUBO an die GAG (**schädliches Dienen**). Die GRUBO vermietete Räume an die GAG, die als Außenbüros genutzt wurden und erzielte damit geringfügige Mieteinnahmen.
  - ▶ Auch **geringfügige Grundbesitzüberlassung an den Gesellschafter** ist schädlich (rückwirkende Änderung der GewSt-Richtlinie 2009)
- ▶ In 2012 wurden proaktiv weitere schädliche Sachverhalte bei der **GRUBO** identifiziert und beseitigt.
- ▶ Ab VZ 2013 nimmt die **GRUBO** die erweiterte Kürzung wieder in Anspruch.



## 5. Maßnahmen der GRUBO für die Anwendung der erweiterten Kürzung

- a) Einholen der **Vorstandsentscheidung** dass, das Projekt zur Sicherung der erweiterten Kürzung durchgeführt werden soll
- b) Identifizierung der **schädlichen Tätigkeiten** der GRUBO
- c) Festlegung des **Zeitpunktes** für die Umsetzung des Projektes (31.12.2012)
- d) Einholen der **verbindlichen Auskunft** beim Finanzamt
- e) **Verlagerung** der schädlichen Tätigkeiten/Verträge auf die Schwestergesellschaft (Dienstleistungsgesellschaft) bzw. **Einstellen** der schädlichen Tätigkeiten
- f) Erstellen einer **Richtlinie** zur Sicherung der erweiterten Kürzung mit Auflistung der Sachverhalte, deren Beurteilung bzw. Angabe von Lösungsvorschlägen und Erstellen von Checklisten
- g) **Schulungen** der Entscheidungsträger und betroffenen Mitarbeiter
- h) Laufende **Kontrolle** der Erträge der Gesellschaft



## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze

### a) „Schädliches Dienen“ i.S.v. § 9 Nr. 1 S. 5 GewStG

- ▶ Erweiterte Kürzung greift nicht, wenn der Grundbesitz (der GRUBO) dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters (GAG oder BgA der Stadt Köln) dient.
- ▶ Der Begriff des „Dienens“ ist gesetzlich nicht definiert. Literatur: Der Grundbesitz muss dem Gesellschafter **von Nutzen** sein, ohne dass er in seinem Eigentum steht oder von ihm gemietet/gepachtet werden.
- ▶ Nach dem BFH-Urteil vom 26.06.2007 (BStBl. 2007 Teil II S. 893) führt auch eine **geringfügige** Grundbesitzüberlassung an den Gesellschafter oder Genossen dazu, dass § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht anwendbar ist und somit die erweiterte Kürzung nicht gewährt werden kann (vgl. GewSt-Hinweis 9.2 Abs. 4).

### Lösungsansätze

- ▶ Gebäude (der GRUBO) auf den Gesellschafter übertragen oder umziehen. Beide Szenarien verursachen Kosten (z. B.: GrESt) und einen hohen Verwaltungsaufwand.
- ▶ Überlassung der Räumlichkeiten (der GRUBO) an die Schwester-Kapitalgesellschaft
  - ▶ Schwester-Kapitalgesellschaft kauft Dienstleistungen u.a. bei der Muttergesellschaft (GAG) ein und übernimmt Immobilienverwaltungsaufgaben (z.B. Hausmeisterleistungen) für den gesamten Konzern (durch **verbindliche Auskunft** abgesichert).

## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze

### b) Wärmelieferung

#### ▶ Sachverhalt:

- ▶ Installation und Betrieb von Heizungsanlagen
- ▶ Lieferung von Wärme an Mieter und Nichtmieter

#### ▶ Problem:

- ▶ Kürzungsschädliche gewerbliche Tätigkeit hinsichtlich der Wärmelieferung an Nichtmieter (keine Verwaltung/Nutzung von eigenem Grundbesitz)
- ▶ Gewinnerzielungsabsicht eindeutig vorhanden bzw. schwer zu widerlegen

#### ▶ Lösung:

- ▶ Veräußerung der Heizungsanlage an Schwester-Kapitalgesellschaft und Vermietung der Kellerräume an diese zu fremdüblichen Konditionen (durch **verbindliche Auskunft** abgesichert: kein schädliches Dienen, Durchgriffsverbot).

#### ▶ Vorsicht:

- ▶ Veräußerung der Heizungsanlagen (an sich) kann eine schädliche Tätigkeit darstellen
- ▶ Vermietung von Flächen an eine Tochter- bzw. Muttergesellschaft ist kürzungsschädlich (Betriebsaufspaltung bzw. „schädliches Dienen“)



## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze

### c) Betrieb von Blockheizkraftwerken (BHKW)

#### ▶ Sachverhalt:

- ▶ Installation von Blockheizkraftwerken
- ▶ Lieferung von Wärme und Strom an die Mieter
- ▶ Einspeisung überschüssiger Elektrizität in das öffentliche Netz

#### ▶ Problem:

- ▶ Kürzungsschädliche gewerbliche Tätigkeit insbesondere hinsichtlich der eingespeisten Energie (keine Verwaltung/Nutzung von eigenem Grundbesitz)
- ▶ Gewinnerzielungsabsicht eindeutig vorhanden bzw. schwer zu widerlegen

#### ▶ Lösung:

- ▶ Schwester-Kapitalgesellschaft mietet die Kellerräume bei der GRUBO an und baut bzw. betreibt das BHKW
- ▶ Schwester-Kapitalgesellschaft liefert Strom direkt an Mieter der GRUBO
- ▶ Wärmelieferung erfolgt in der Kette ohne Gewinnaufschlag: Schwester-Kapitalgesellschaft liefert Wärme an die GRUBO und diese leitet Wärme an ihre Mieter weiter (durch **verbindliche Auskunft** abgesichert)



## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze



### d) Überlassung von Betriebsvorrichtungen oder beweglichen Wirtschaftsgütern

- ▶ Nach dem Gesetzeswortlaut ist jede (auch sehr geringfügige) Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen und beweglichen Wirtschaftsgütern für die erweiterte Kürzung **schädlich**.
- ▶ BFH vom 17. Mai 2006: Keine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze
- ▶ BFH vom 4. Oktober 2006:
  - ▶ **qualitatives Kriterium:** Ist Mitüberlassung der Betriebsvorrichtung als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvollen gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen (enger funktionaler Zusammenhang mit dem Gebäude)? und
  - ▶ **quantitatives Kriterium:** Ist der Rahmen eines unbedeutenden Nebengeschäfts überschritten?
- ▶ **Beispiele:**
  - ▶ Vermietung von möblierten Studentenwohnungen
  - ▶ Wohnungen: Mitvermietung von Küchen/Möbel
  - ▶ Kindertagesstätten: Mitvermietung von Küchen/Garderoben/Außenspielgeräten
  - ▶ Gaststätten: Mitvermietung von Fettabscheider/Theken/Möbel>Lastenaufzug/speziellen Klimaanlage

## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze

### d) Überlassung von Betriebsvorrichtungen oder beweglichen Wirtschaftsgütern



#### ▶ Lösungsansätze:

- ▶ Auslagerung der schädlichen Tätigkeit auf Schwester-Kapitalgesellschaft oder fremde Dritte
  - ▶ Gebäudemietvertrag wird zwischen der GRUBO und dem Mieter abgeschlossen
  - ▶ Der Mietvertrag für die Anmietung der Betriebsvorrichtungen/beweglichen Wirtschaftsgütern wird zwischen der Schwester-Kapitalgesellschaft oder fremden Dritten und dem Mieter abgeschlossen
- ▶ Übertragung/Veräußerung/Spende von Betriebsvorrichtungen/beweglichen Wirtschaftsgütern auf den Mieter
- ▶ **Vorsicht:** Veräußerung Betriebsvorrichtungen/beweglichen Wirtschaftsgütern (an sich) kann eine schädliche Tätigkeit darstellen

## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze



### e) Betrieb von Waschhäusern, Bereitstellung von maschinellen Wascheinrichtungen

#### ▶ Sachverhalt:

- ▶ Es werden Waschhäuser betrieben, in denen gegen Entgelt gewaschen werden kann und die von einer Person überwacht werden.
- ▶ In Kellerräumen können Waschautomaten mit Münzeinwurf von Mietern genutzt werden.

#### ▶ Problem:

- ▶ Kürzungsschädliche gewerbliche Nebentätigkeit (keine Verwaltung/Nutzung von eigenem Grundbesitz) mit Gewinnerzielungsabsicht

#### ▶ Lösung:

- ▶ Auslagerung der Tätigkeit auf separate Gesellschaft (Schwester-Kapitalgesellschaft oder fremde Dritte)
- ▶ Dienstleistungsgesellschaft mietet die Kellerräume der GRUBO an und betreibt eigenständig die Waschautomaten
- ▶ **Vorsicht:** Veräußerung der Waschautomaten (an sich) kann kürzungsschädlich sein



## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze



### f) Gewerblicher Grundstückshandel

#### ▶ Faustformel:

Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn binnen eines Zeitraumes von **5 Jahren** mehr als **3 Objekte** veräußert werden, die im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht länger als 5 (branchenferner Verkäufer) bis 10 (branchennaher Verkäufer) Jahre im Eigentum des Veräußerers standen.

#### ▶ Betrachtungszeitraum: 5 Jahre

- ▶ Betrachtungszeitraum nur kurzfristig überschritten → Gesamtumstände können Betrachtungszeitraum „erweitern“

#### ▶ Qualifikation als „Zählobjekt“

- ▶ Haltezeit über 10 Jahre → kein Zählobjekt
- ▶ Haltezeit zwischen 5 und 10 Jahre → „kommt darauf an“ (Gesamtumstände)
- ▶ Haltezeit bis 5 Jahre → Zählobjekt
- ▶ Veräußerung ohne Gewinnerzielungsabsicht → kein Zählobjekt?
  - ▶ Durch **verbindliche Auskunft** abgesichert: Die im GAG-Konzern oder an die Stadt Köln übertragenen Grundstücke der GRUBO stellen keine Zählobjekte dar, sofern diese innerhalb von 10 Jahren nicht an fremde Dritte weiterveräußert werden.

## 6. Beispiele der schädlichen Tätigkeiten und Lösungsansätze

### f) Gewerblicher Grundstückshandel

- ▶ **Folgen des gewerblichen Grundstückshandels:**
  - ▶ Es liegt ein **Gewerbebetrieb** vor (keine Vermögensverwaltung mehr !)
  - ▶ **Gewerbesteuerpflicht** der Mieteinnahmen und Veräußerungsgewinne
  - ▶ keine erweiterte Grundstücks Kürzung möglich
  - ▶ Rückbeziehung und Umqualifizierung der Einkünfte von V&V in gewerbliche Einkünfte ab dem Zeitpunkt des Erwerbes des ersten Zählobjektes
    - ▶ Steuernachzahlungen, Zinsen
  
- ▶ **Regelbeispiele der Rz. 28 und 29 des o.g. BMF-Schreibens führen auch ohne Überschreitung der 3-Objekt-Grenze zu einem gewerblichen Grundstückshandel, z.B.:**
  - ▶ Verkauf vor Erwerb oder Bebauung oder Fertigstellung
  - ▶ Bebauung auf Rechnung und nach Wunsch des Erwerbers
  - ▶ Nur kurzfristige Finanzierung
  - ▶ Beauftragung eines Verkaufsmaklers vor Baufertigstellung
  - ▶ Baubeginn unmittelbar nach Grundstückserwerb und sodann Verkauf unmittelbar nach Baufertigstellung
  - ▶ Errichtung und Verkauf von Großobjekten (z.B. Mehrfamilien- oder Bürohaus)



## 7. Weitere mögliche kürzungsschädliche Aktivitäten

**Schädliche Aktivitäten**, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung und der gesetzlich explizit erlaubten Katalogtätigkeiten hinausgehen, sind z.B.:

- ▶ Übernahme der Reinigung oder Bewachung der vermieteten Flächen (Gemeinschaftsflächen: unschädlich)
- ▶ Kurzfristige Vermietung von Standflächen („Marktplatz“)
- ▶ Betreiben eines Parkhauses
- ▶ Betreiben von Zigaretten-/ Süßwarenautomaten
- ▶ Vermietung oder Betreiben von Funkantennen, Solarmodulen
- ▶ Einräumung von Rechten
- ▶ Überlassung von Wohnungen für Filmaufnahmen (Motivvertrag)
- ▶ (Mit-)Vermietung von eingerichteten Gemeinschaftsräumen
- ▶ Übernahme von Inkassotätigkeit
- ▶ Zurverfügungstellung von Musterwohnungen für andere Konzerngesellschaften
- ▶ Verkauf von Gutachten (verbindliche Auskunft)
- ▶ Entgeltlicher Vorkaufsrechteverzicht (verbindliche Auskunft)



*„Einen Vorsprung im Leben hat, wer da anpackt,  
wo die anderen erst einmal reden.“*

John Fitzgerald Kennedy



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit