

23.10.2019  
Final



# Immobilien im Betriebsvermögen

## 12. Hamburger Steuerdialog

Richard Meier  
Steuerberater  
Fachberater für Int. Steuerrecht

-----  
Hamburg, 23. Oktober 2019

# AGENDA

1. GRUNDERWERBSTEUER-REFORM ~ 10 Minuten
2. ERWEITERTE GRUNDSTÜCKSKÜRZUNG ~ 10 Minuten
3. „NOTÜBERTRAGUNG“ 6b-RÜCKLAGE ~ 10 Minuten
4. VERLÄNGERUNG 6b-RÜCKLAGE ~ 10 Minuten
5. STRUKTURWANDEL ~ 5 Minuten

# GRUNDERWERBSTEUER- REFORM

## ABSCHNITT 1



# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.1 | Gesetzesentwurf zur GrEST

FINAL | Vortragsversion

### Maßnahmen zur Eindämmung „missbräuchlicher Gestaltungen“



Regierungsentwurf  
v. 31.07.2019

# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.1 | Aktuelle Diskussionsschwerpunkte

FINAL | Vortragsversion

#### 1. Steuerforum der Finanzverwaltung vom 17./18.09.2019



##### Alternativen zur Absenkung auf 90%-Grenze

###### Beibehaltung der 95%- Grenze

- Vermeidet (komplizierte) Übergangsregelungen + verfassungsrechtliche Risiken

###### Absenkung auf 75 %- Grenze

- Lässt sich verfassungsrechtlich möglicherweise mit dem „Beherrschungsargument“ rechtfertigen

###### Einführung eines quotalen Besteuerungssystems

- Zuordnung eines fiktiven Anteils an einem Grundstück der grundstückshaltenden Gesellschaft wie ein Miteigentumsanteil nach Bruchteilen zugeordnet
- Änderung der Beteiligungsverhältnisse gilt als Übergang von Anteilen an dem Grundstück
- Beim Erreichen einer Beteiligungsgrenze wird eine quotale Besteuerung vorgenommen



##### Einführung einer Börsenklausel

- § 1 Abs. 2b GrEStG - Neu | Wechsel im Anteilseignerbestand einer Kapitalgesellschaft => 90% der Anteile innerhalb von 10 Jahren.
- **Vollzugsprobleme** | Bei börsennotierten Aktiengesellschaften unklar, wann der Tatbestand verwirklicht wird (Anzeige und Mitteilungspflichten nach WpHG)
- **Ausgestaltung** | Erforderlichkeit und Ausgestaltung einer Börsenklausel



# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen



### A.1 | Aktuelle Diskussionsschwerpunkte

#### Stellungnahme des Bundesrats (20.09.2019) sowie Gegenäußerung der Bundesregierung (25.09.2019)

##### 1. Zustimmung zum Gesetzesentwurf

⊕ Bundesregierung | Kenntnisnahme

##### 2. Aufforderung zur Evaluierung nach zwei Jahren

⊖ Bundesregierung | Ablehnung

##### 3. Neugesellschaftereigenschaft von Kapitalgesellschaften bei § 1 Abs. 2a GrEStG

⊕ Bundesregierung | Zustimmung

##### 4. Einführung einer Börsenklausel bei § 1 Abs. 2a GrEStG und § 1 Abs. 2b GrEStG-E

⚠ Bundesregierung | Zustimmung zum Anliegen; Vertiefte Prüfung

##### 5. Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel des § 6a GrEStG

⚠ Bundesregierung | Bitte um Prüfung wird nachgekommen. Zunächst sind aber BFH-Entscheidungen abzuwarten

##### 6. Anpassung Anwendungsregelung [Zählanteile § 1 Abs. 2b GrEStG erst ab 01.01.2020]

⊕ Bundesregierung | Zustimmung

# 12. Hamburger Steuerdialog

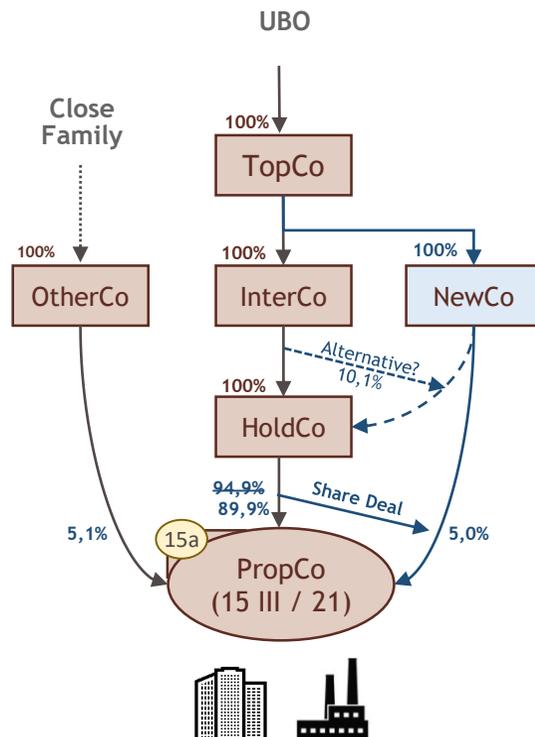
## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.1 | Restrukturierungen 2019

Reduktion  
95%-Grenze  
auf 90%

FINAL | Vortragsversion

#### Vermeidung eines Lock-In-Effekts



#### Ziel

- ❖ Erhalt der **Flexibilität** in der Hauptstruktur, d.h. Vermeidung eines Lock-In-Effekts durch die Gesetzesänderung (Sperrgesellschafter).

#### Wie?

- ❖ Abschmelzung der un- oder mittelbaren Beteiligung an der PropCo.

#### Aspekte

- ❖ Ertragsteuerliche Konsequenzen (Verluste/ 6b-Konzeption / GewSt § 9 Nr. 1 S. 6 )?
- ❖ Aber: NewCo zählt als Neugesellschafter
  - ❖ Außer NewCo ist der bisherige Komplementär der PropCo!
- ❖ Wenn NewCo Neugesellschafter, dann droht durch eine (ggf. Jahre später) nachgelagerte Restrukturierung der Hauptstruktur GrESt ausgelöst zu werden (siehe sogleich).
  - ❖ Daher Nutzung des Komplementärs als NewCo, wenn möglich.

UBO = wirtschaftlich Berechtigter

# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

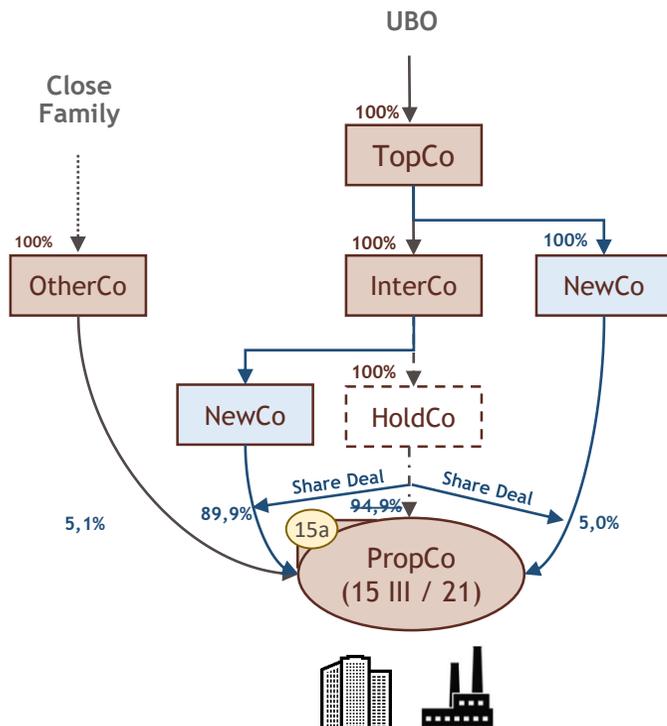
### A.1 | Restrukturierungen 2019

Komplexe  
Übergangs-  
fristen

Reduktion  
95%-Grenze  
auf 90%

FINAL | Vortragsversion

#### Vermeidung eines Lock-In-Effekts 2 (inkl. Vermeidung von Zählanteilen)



#### Ziel

- ❖ Erhalt der **Flexibilität** in der Hauptstruktur, d.h. Vermeidung eines Lock-In-Effekts durch die Gesetzesänderung.
- ❖ Vermeidung von Zählanteilen zum 01.01.2020

#### Wie?

- ❖ Übertragung  $\geq 90$  und  $< 95\%$  vor 01.01.2020
  - ❖ Folge: Übergangsregelung anwendbar, 89,9% Anteile können übertragen werden.

#### Lohnt?

- ❖ Keine / Geringe stille Reserven
  - ❖ Erwerb ist erst in den letzten 12 Monaten erfolgt?
- ❖ Verlustvorträge vorhanden (15a / GewSt?)
- ❖ Kapitalistische PropCo?
  - ❖ Änderungsvorschlag durch den Bundesrat

UBO = wirtschaftlich Berechtigter

# ERWEITERTE GRUNDSTÜCKSKÜRZUNG

## ABSCHNITT 2



# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.2.1 | Erweiterte Grundstückskürzung

FINAL | Vortragsversion

„Die erweiterte Grundstückskürzung ist eine Begünstigungsnorm, die sehr restriktiv auszulegen ist“

FG Niedersachsen  
v. 19.09.2018

Kürzungen	
	Einheitswert (Ersatzwirtschaftswert) des am 1.1.2018 zum Betriebsvermögen gehörenden oder betrieblich genutzten und im Eigentum des Unternehmers stehenden Grundbesitzes, soweit dieser nicht von der Grundsteuer befreit ist (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG):
	(DM-Beträge mit amtlichem Kurs (1 € = 1,95583 DM) in Euro umrechnen) _____, EUR
69	anzusetzen mit <sup>10</sup> 100 % 140 % 250 % 400 % 600 % 51
	- Bei mehreren Grundstücken: lt. gesonderter Einzelaufstellung -
70	Erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen i. S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG 30
71	Anteile am Gewinn von in- und / oder ausländischen Personengesellschaften (lt. gesonderter Einzelaufstellung) (§ 9 Nr. 2 GewStG) <sup>6</sup> <sup>9</sup> 31
72	Die nach § 8 Nr. 4 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb der KGaA hinzugerechneten Gewinnanteile eines persönlich haftenden Gesellschafters (§ 9 Nr. 2b GewStG) <sup>3</sup> 53
73	Positiver Teil des Gewerbeertrages, der auf Betriebsstätten im Ausland entfällt, ohne Einkünfte i. S. des § 7 Satz 8 GewStG (§ 9 Nr. 3 GewStG) <sup>15</sup> 33

2018GewSt1A703 2018GewSt1A703

# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.2.2 | Erweiterte Grundstückskürzung

FINAL | Vortragsversion

#### Überblick Rechtsprechung & anhängige Verfahren

##### Beteiligung vermögensverwaltende PersG

- ⚠ BFH v. 25.09.2018 - GrS 2/16
- + BFH v. 06.06.2019 - IV R 11/19 (IV R 27/14)
- + BFH v. 06.06.2019 - IV R 9/19 (IV R 26/14)

##### Beteiligung gewerblich geprägte PersG

- ⊖ FG Hamburg v. 25.06.2019 => rechtskräftig
- ⊖ BFH v. 27.06.2019 – IV R 44/16
- ⊖ BFH v. 27.06.2019 – IV R 45/16

##### Überlassung von Betriebsvorrichtungen

- ⚠ FG Hessen v. 06.12.2016 => BFH III R 34/17 [Küchen / wirtschaftliches Eigentum]
- ⊖ BFH v. 11.04.2019 – III R 36/15 [Hotel-Ausstattung]
- ⊖ BFH v. 11.04.2019 – III R 5/18 [Lackierkabine]
- ⊖ BFH v. 11.04.2019 – III R 6/18 [Werbeturm]

##### Gewerblicher Grundstückshandel

- + FG München v. 29.02.2016 => BFH III R 21/16

Erweiterte  
Grundstückskürzung  
nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff  
GewStG

##### Unterjähriger Grundstücksverkauf

- + BFH v. 18.05.2017 – IV R 30/15 (Sachliche GewStpflicht)
- ⊖ FG Bremen v. 18.10.2017 => NZB abgewiesen (unbekannt)

##### Unterjähriger Grundstückserwerb

- ⊖ FG Berlin-Brandenburg v. 11.12.2018 => BFH III R 7/19

##### Unschädliche Nebentätigkeit (Lieferschlauch)

- + FG Münster v. 06.12.2018 => BFH IV R 4/19

##### Auslegung des Begriffs Wohnungsbau

- ⊖ FG Niedersachsen v. 19.09.2018 => BFH IV R 32/18

##### Formwechsel PersG => KapG

- + FG Köln v. 11.07.2019 => BFH I R 39/19 (Zeitanrechnung)

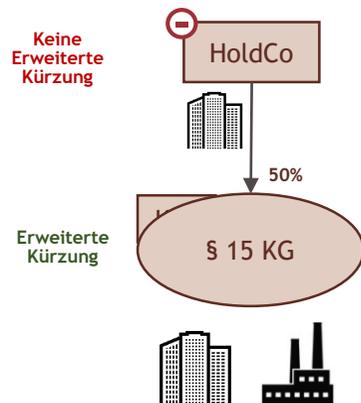
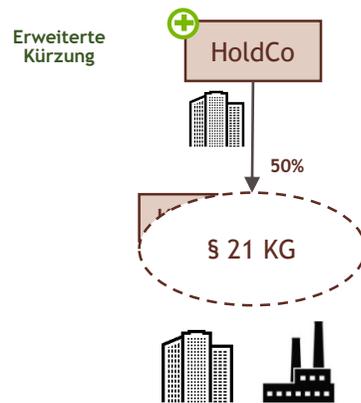
# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.2.3 | Erweiterte Grundstückskürzung

FINAL | Vortragsversion

#### Ausschließlichkeitsgebot 1 (Beteiligungen)



#### Problemaufriss

- ❖ Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei vermögensverwaltenden PersGs erfolgt nach der **Bruchteilsbetrachtung** des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.
- ❖ Bei gewerblich geprägten PersGs wird die Zurechnung durch § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG verdrängt. Diese PersGs haben eigenes Betriebsvermögen.

#### Folge

- ❖ Gesellschafter einer gewerblich geprägten PersG haben keinen eigenen Grundbesitz (dieser gehört zum Betriebsvermögen der PersG).
- ❖ Anteile an einer gewerblichen PersG stellen auch kein Kapitalvermögen nach § 20 EStG dar.
- ❖ Das Halten von Anteilen an einer gewerblichen PersG ist auch keine Grundstücksverwaltung.
- ❖ => Beteiligung an gewerblich (geprägter) PersG führt zur Versagung der erweiterten Kürzung.

# 12. Hamburger Steuerdialog

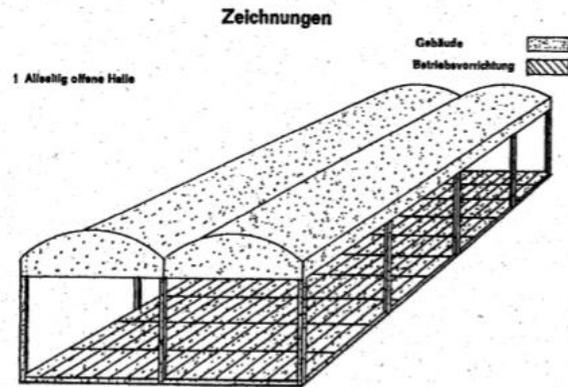
## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.1 | Aktuelle Diskussionsschwerpunkte

FINAL | Vortragsversion

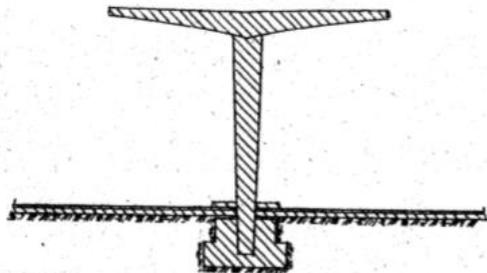
#### Ausschließlichkeitsgebot 2 (Betriebsvorrichtungen)

BFH-Urteile v. 27.06.2019 (III R 36/15, 5/18, 6/18)



**Gebäude:**  
Das Bauwerk umschließt einen Raum und schützt dadurch gegen Witterungseinflüsse  
(Abschn. 2.3, RdNr. 7).

2 Tankstellenüberdeckung



**Betriebsvorrichtung:**  
Es fehlt ein Schutz gegen Witterungseinflüsse durch räumliche Umschließung  
(Abschn. 2.3, RdNr. 7).

- ❖ Nebentätigkeiten nur nicht schädlich, wenn sie dem Grundbesitz dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung angesehen werden können.
- ❖ Offengelassen, ob Kürzung ausscheidet, wenn diese nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen darstellen
- ❖ Offengelassen, ob nicht erkannte Betriebsvorrichtung von untergeordneter Bedeutung einer Kürzung entgegensteht
- ❖ Keine Bagatellgrenze

Revision FG-Kessen v. 06.12.2016 (BFH III R 34/17)

- ❖ Eigener Grundbesitz?
- ❖ Wirtschaftliches Eigentum?
- ❖ Mündliche Verhandlung am 28.11.2019
- ❖ Klagerücknahme?

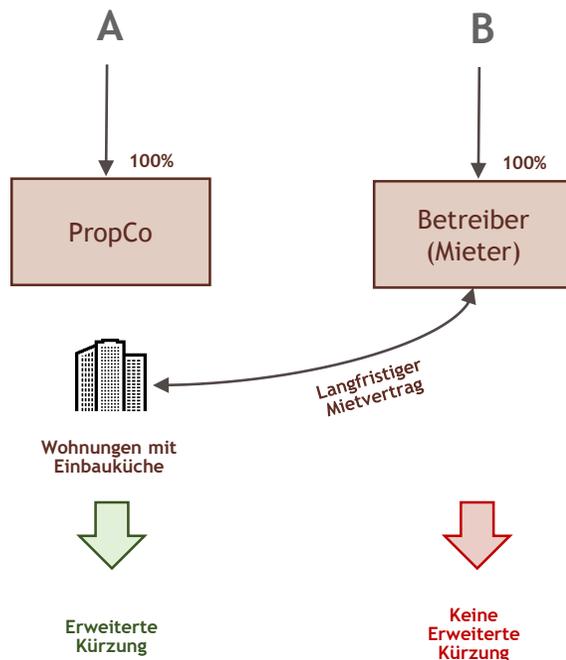
# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.2.4 | Erweiterte Grundstückskürzung

FINAL | Vortragsversion

#### Ausschließlichkeitsgebot 3 (Einbauküchen)



#### Problemaufriss

- ❖ Rechtsprechungsänderung durch BFH IX R 14/15 v. 03.08.2016 ohne Anrufung GrS (alleinige Kompetenz für VuV-Einkünfte)
- ❖ Dem folgend BMF v. 16.05.2017 ab VZ 2017 Erneuerung von Küchen **eigenständiges Wirtschaftsgut** mit AfA 10 Jahre. => Kein wesentlicher Bestandteil des Gebäudes mehr
- ❖ Gehören damit Küchen noch zum Begriff des Grundbesitzes (§ 68 BewG) und ist deren Überlassung kürzungsschädlich?

#### FG Hessen v. 06.12.2016 [BFH III R 34/17]

- ❖ Küchen stellen - selbst soweit sie bewegliche Wirtschaftsgüter sein sollten - Zubehör nach § 97 BGB dar und gehören damit zum Grundbesitz. Die Küchen wurden im Urteil nicht als Betriebsvorrichtungen angesehen.
- ❖ Revision BFH III R 34/17, mdl. Verhandlung erfolgt am 28.11.2019. Unklar, ob Äußerung.

# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.2.4 | Erweiterte Grundstückskürzung

FINAL | Vortragsversion

#### Ausschließlichkeitsgebot 4 (Unterjähriger Verkauf des letzten Grundstücks)



#### FG Berlin-Brandenburg v. 05.05.2015

- ❖ Erweiterte Grundstückskürzung für den gesamten Erhebungszeitraum beanspruchbar, wenn nach der Veräußerung bis zum Ende des Erhebungszeitraumes keinerlei einkommensteuerlich relevanten Tätigkeiten mehr nachgegangen wird.
- ❖ Die Gesellschaft war nicht mehr werbend - also nachhaltig - am Markt aktiv werden.

#### BFH v. 18.05.2017 - IV R 30/15 (nachgehend)

- ❖ Sachliche GewSt-Pflicht endet mit der dauerhaften Einstellung der werbenden Tätigkeit.
- ❖ Anschließende Maßnahmen zur Vermögensverwertung werden (anders als bei KapG) nicht mehr von der Steuerpflicht umfasst.
- ❖ Bei abgekürztem Erhebungszeitraum müssen die Voraussetzungen nur während dieses Zeitraums gegeben sein.

# „NOTÜBERTRAGUNG“ 6b-RÜCKLAGE

## ABSCHNITT 3

---

---

# 12. Hamburger Steuerdialog

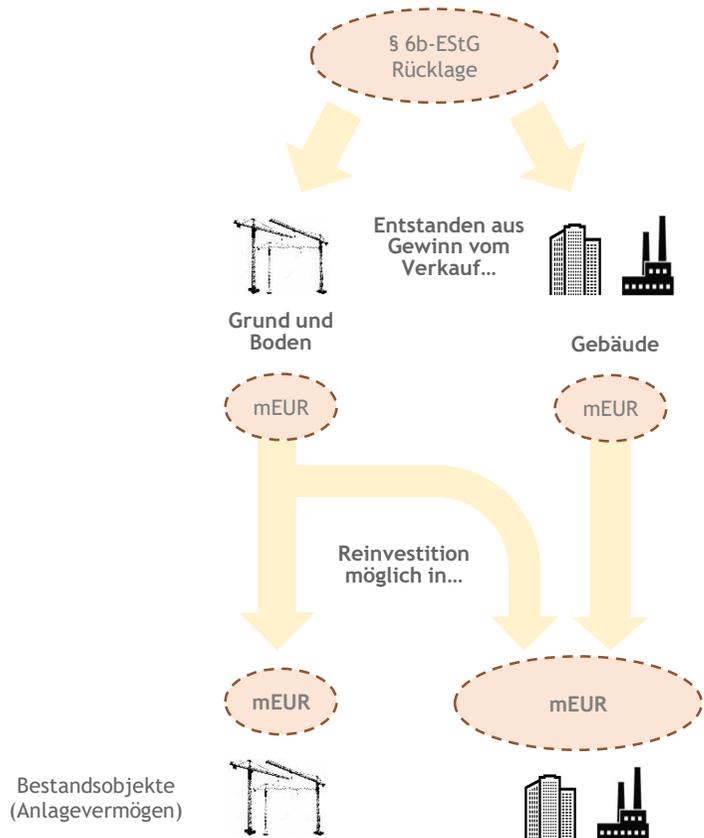
## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.3.1 | „Notübertragung“ 6b-Rücklage

FINAL | Vortragsversion

#### Reinvestitionsmöglichkeiten

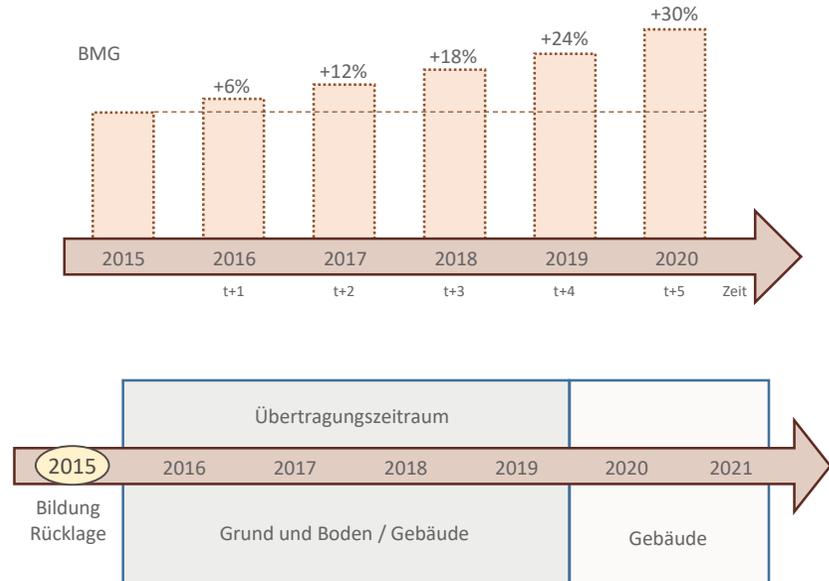
- ❖ **Investition** | Die gebildeten müssen bzw. dürfen innerhalb der Übertragungsfrist wie folgt investiert werden:



#### Nichtinvestition

- ❖ **Steuerfolgen** | Erfolgt bis Ende des 4. bzw. 6. Jahres (Herstellung eines Gebäudes mit Beginn vor Ablauf des 4. Jahres) nach Bildung der Rücklage keine Reinvestition in Immobilien, so ist die steuerliche Bemessungsgrundlage im Veranlagungszeitraum der Auflösung der Rücklage (keine Rückwirkung!) um 6% p.a. seit ihrer Bildung zu erhöhen.

Entwicklung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (BMG) bei Nichtnutzung und Auflösung am Beispiel einer Rücklage 2015 im Jahr...



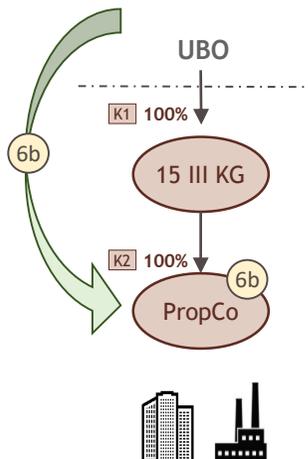
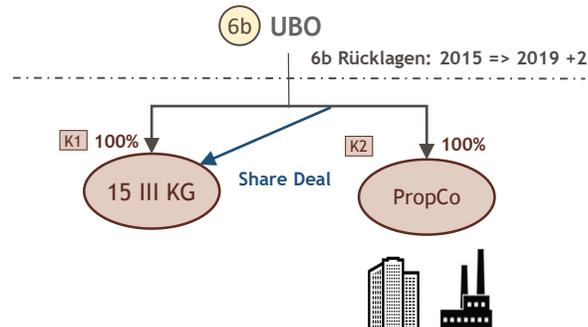
# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.3.2 | „Notübertragung“ 6b-Rücklage

FINAL | Vortragsversion

#### Einbringung & Anwachsung



UBO = wirtschaftlich Berechtigter

#### Problemaufriss

- ❖ Nicht übertragene Rücklage droht zwingend mit Strafzuschlag von 18% aufgelöst zu werden.

#### Mögliche Lösung

- ❖ Querverkauf einer vermögensverwaltenden oder gewerblichen Immobilie.

#### Aspekte

- ❖ Grunderwerbsteuer [Befreiungen?]
- ❖ Anschaffung vs. Einlage (= tatsächliche Begleichung des Kaufpreises notwendig)
  - Einlage Kaufpreisforderung nach Veräußerung (Konfusion?)
  - Einbringung der Beteiligung auf das Kapitalkonto I?
- ❖ Negatives Kapitalkonto durch Übertragung der 6b-Rücklage (für 15a-Zwecke)?
- ❖ Neue Rücklage bei PropCo Veräußerung?

# VERLÄNGERUNG 6b-RÜCKLAGE

## ABSCHNITT 4



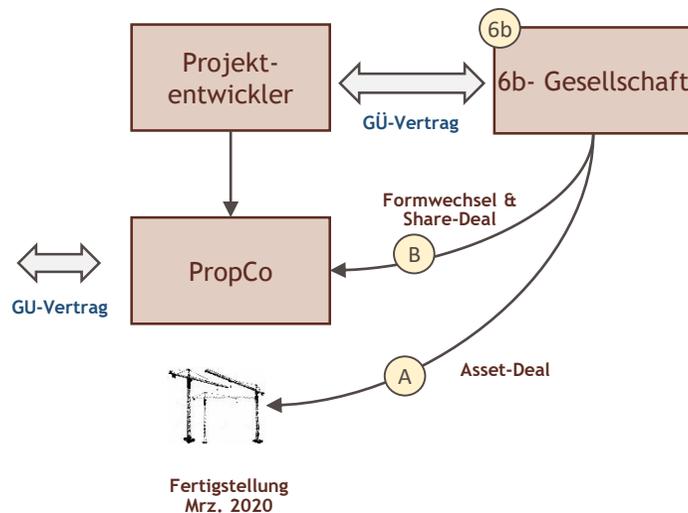
# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.4 | Verlängerung 6b-Rücklage

FINAL | Vortragsversion

Erwerber oder Hersteller?



### Problemaufriss

- ❖ Nach § 6b Abs. 3 S. 3 EStG Verlängerung der Reinvestitionsfrist von vier auf sechs Jahre, wenn mit der **Herstellung** vor Ablauf des 4. Jahres begonnen wurde.
- ❖ Mit der Herstellung wurde vor Erwerb begonnen. Ist die 6b-Gesellschaft in Bezug auf das zu errichtende Gebäude als Hersteller oder als Erwerber zu sehen?
- ❖ Ist Variante A von Variante B abzugrenzen?

### Aspekte

- ❖ BMF vom 20.10.2003: „ Der Anleger ist nur Bauherr, wenn er auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht.“
- ❖ Höchstpreisvereinbarung? Wirtschaftliche Aufteilung Herstellungskosten / Projektentwickler-Gewinn

# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

---

FINAL | Vortragsversion

# STRUKTURWANDEL

## ABSCHNITT 5



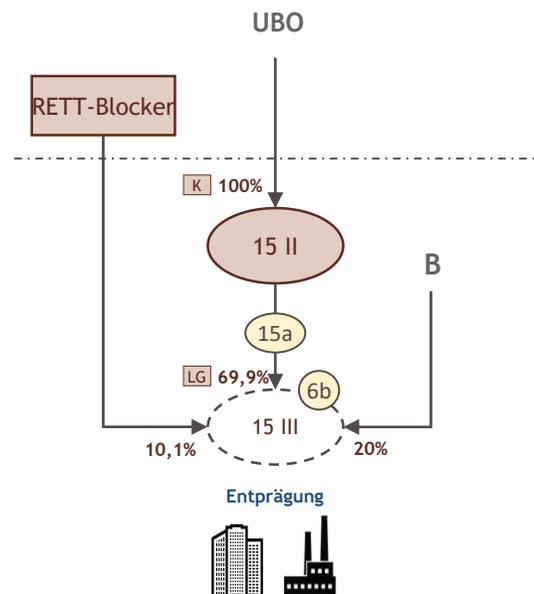
# 12. Hamburger Steuerdialog

## Immobilien im Betriebsvermögen

### A.5 | Strukturwandel

FINAL | Vortragsversion

#### Entprägung einer KG



#### Problemaufriss

- ❖ Nach BFH XI R 15/05 - v. 14.03.2007 führt die Entprägung einer KG zur Betriebsaufgabe mit der Folge der Aufdeckung stiller Reserven.
- ❖ Im Urteilfall wurden 100% der Kommanditanteile durch natürliche Personen gehalten. Wie ist der vorliegende Fall zu beurteilen?

#### Aspekte

- ❖ Grunderwerbsteuer (-)
- ❖ Aufdeckung stiller „6b-Reserven“ auch soweit Betriebsvermögen vorliegt (RETT-Blocker und B-Beteiligung)?
- ❖ Was passiert mit einem verbliebenen negativen Kapitalkonto, soweit keine Betriebsaufgabe vorliegt?
- ❖ Gewerbesteuer [singuläre Betriebsaufgabe?]

UBO = wirtschaftlich Berechtigter



## Kontaktdaten

Richard Meier  
Steuerberater  
Fachberater für Int. Steuerrecht

---

+49 (40) 414 05 221  
meier@rim-beratung.com