



Betriebs Berater

42 | 2021

Gewerbesteuerkürzung ... Datenlizenzen ... Whistleblowing ... Betriebsratsfähigkeit ... Recht ... 18.10.2021 | 76. Jg. Seiten 2433–2496

DIE ERSTE SEITE

Michael H. Kramarsch

Wird die Wallstreet grün?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Tobias Lettl

BB-Rechtsprechungsreport zum Wettbewerbsrecht 2020/2021 | 2435

Prof. Dr. Barbara Grunewald

Schadensersatzansprüche der Anspruchsinhaber bei Musterfeststellungsklagen und mit Erfolgshonoraren vergüteten Inkassodienstleistungen | 2442

STEUERRECHT

Dr. Dominik Thomer, RA/StB, **Holger Hölkemeier**, RA/StB, und **Nicole Luks**, RAin

Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung auf Grundstücksunternehmen bei Veräußerung einer vermieteten Immobilie mitsamt mitvermieteter Betriebsvorrichtungen aufgrund der Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG | 2455

Yannik Badde, StB

Zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Datenlizenzen | 2460

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dipl.-Kfm. **Markus Brinkmann**, CFE, und

Dipl.- Betriebsw. (FH), Dipl.-Wirtschaftsjurist (FSH) **Alexandra Blank**, CFE

Umsetzungspflichten für Unternehmen aus der EU-Whistleblowing-Richtlinie | 2475

ARBEITSRECHT

Dominik Gallini, RA/FAArbR, und **Martin Koller-van Delden**, LL.M., Maître en Droit, RA/FAArbR

Betriebsratsfähigkeit (un)selbstständiger Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften | 2484

Dr. Dominik Thomer, RA/StB, Holger Hölkemeier, RA/StB, und Nicole Lucks, RAin*

Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung auf Grundstücksunternehmen bei Veräußerung einer vermieteten Immobilie mitsamt mitvermieteter Betriebsvorrichtungen aufgrund der Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG

Das vor Kurzem in Kraft getretene Fondsstandortgesetz (FoStoG) enthält neben Regelungen zur Förderung und Stabilisierung von Fondsstrukturen auch bedeutende Änderungen des Gewerbesteuergesetzes, die für die Immobiliensteuerpraxis von hoher Relevanz sind. Diese Änderungen sollen die Energie- und Mobilitätswende begünstigen, indem sie den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien sowie die Ladeinfrastruktur für E-Autos und E-Bikes fördern. Der Gesetzgeber hat den Katalog der begünstigten Nebentätigkeiten in § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG um eine Reihe weiterer unschädlicher Nebentätigkeiten teilweise in § 9 Nr. 1 S. 3 lit. a)–c) GewStG erweitert. Dabei handelt es sich insbesondere bei der Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG um einen echten Paradigmenwechsel zu der bisher bestehenden erweiterten Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen. Die Rechtsunsicherheit bei Betriebsvorrichtungen wird nun zumindest teilweise beseitigt. Für die Anwendbarkeit der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen gibt die Neuregelung Planungssicherheit, wirft jedoch in Bezug auf die simultane Veräußerung der Immobilie mitsamt den Betriebsvorrichtungen weiterhin Fragen auf. Die Verfasser sind der Ansicht, dass auch in diesem Fall bzgl. eines eventuellen Veräußerungsgewinns der Immobilie die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen anwendbar ist.

I. Änderung von § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG durch das FoStoG

Der Bundestag hat das FoStoG¹ mit Zustimmung des Bundesrates am 3.6.2021 beschlossen.² Die gewerbesteuerlichen Neuregelungen sind bereits am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten und erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2021 anzuwenden.

In § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG sind u.a. die Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz als begünstigte Tätigkeit³ sowie die Verwaltung und Nutzung von eigenem Kapitalvermögen als nicht begünstigte, aber unschädliche Nebentätigkeiten⁴ im Rahmen der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen (im Folgenden „Grundbesitzkürzung“) normiert. Die Grundbesitzkürzung war bislang nur möglich, sofern ein Grundstücksunternehmen seine Einkünfte ausschließlich aus den in S. 2 abschließend aufgezählten Tätigkeiten erzielte.⁵ Aus diesem Ausschließlichkeitskriterium folgte,

dass jede andere Tätigkeit für die Inanspruchnahme der Grundbesitzkürzung schädlich war.⁶ Bei schädlichen Nebentätigkeiten verblieb dann nur die Einheitswertkürzung des § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG. Durch das FoStoG hat der Gesetzgeber den Katalog der unschädlichen Nebentätigkeiten erweitert.⁷ Die für die Immobiliensteuerpraxis besonders relevante Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG eröffnet den Grundstücksunternehmen die Möglichkeit, nicht mehr nur Vermietungseinkünfte aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, sondern auch Einkünfte aus anderen mieternahen Tätigkeiten für Zwecke der Grundbesitzkürzung unschädlich zu erzielen, wenn diese in dem für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahr nicht höher als fünf Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (im Folgenden „neue Bagatellgrenze“).

II. Anwendung des § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG auf die Veräußerung einer vermieteten Immobilie mitsamt den mitvermieteten Betriebsvorrichtungen

Nach bisheriger Rechtslage⁸ verloren Grundstücksunternehmen den Anspruch auf Grundbesitzkürzung, wenn sie neben den Katalognebenentätigkeiten auch andere Tätigkeiten ausübten wie z.B. Betriebs-

* Für die wertvollen Hinweise und Unterstützung danken die Verfasser Jean-David Koch, Referendar bei Dentons Europe LLP in Düsseldorf.

1 Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der RL (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG).

2 Vgl. BGBl. I 2021, 1498.

3 Insofern unterliegt das Grundstücksunternehmen nicht der Gewerbesteuer. Dies setzt voraus, dass sich die Einkünfte des Unternehmens bzgl. des Grundbesitzes auf diesen Geschäftsbereich beschränken.

4 Im Unterschied zu den begünstigten Nebentätigkeiten, die gewerbesteuerfrei sind, unterliegt der Gewinn aus den unschädlichen, aber nicht begünstigten Nebentätigkeiten jedoch der Gewerbesteuer.

5 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 55.

6 Bislang war die Inanspruchnahme der Grundbesitzkürzung bereits dann ausgeschlossen, wenn die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen auch nur einen sehr geringen Umfang hatte. So hat der BFH die Grundbesitzkürzung beispielsweise in einem Fall versagt, in dem der auf die Betriebsvorrichtungen entfallende Teil der Miete 0,3% der Gesamtmiete betrug (vgl. Tiede, StuB 2020, 467, 468; BFH, 11.4.2019 – III R 5/18, BFH/NV 2019, 1248).

7 Der bisherige § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG a.F. ist nun in § 9 Nr. 1 S. 3 lit. a) GewStG normiert. Mit § 9 Nr. 1 S. 3 lit. b) GewStG werden die unschädlichen Nebentätigkeiten um Stromlieferungen aus dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen aus erneuerbaren Energien sowie aus dem Betrieb von Ladepunkten für E-Autos und E-Fahrräder ergänzt.

8 Vgl. § 9 Nr. 1 S. 2, 3 GewStG a.F.

vorrichtungen mitvermieteten und daraus Mieteinnahmen erzielten, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufwiesen.⁹ Bislang kam es auf den Umfang dieser Tätigkeiten nicht an. Jegliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen war schädlich für die Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung. Durch die Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG soll die Grundbesitzkürzung künftig erhalten bleiben, sofern die Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern¹⁰ des Grundstücks resultieren und die neue Bagatellgrenze nicht übersteigen. Im Hinblick auf das generell geltende Ausschließlichkeitskriterium gem. S. 2, für das weder die Rechtsprechung¹¹ noch die Finanzverwaltung¹² eine Bagatellgrenze zugelassen hatten, handelt es sich somit um einen echten Paradigmenwechsel in Bezug auf die Grundbesitzkürzung. § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG ist als „allgemeine Öffnungsklausel“ zu verstehen.¹³ Von der Neuregelung erfasst und damit erstmalig unschädlich ist als einer der wohl häufigsten Anwendungsfälle nun auch die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Veräußerung einer Immobilie mit simultaner Veräußerung der darin vorhandenen Betriebsvorrichtungen, wie teilweise von der Literatur vertreten,¹⁴ weiterhin schädlich ist. Um in diesem Fall auch für die Veräußerung der Immobilie die Grundbesitzkürzung in Anspruch nehmen zu können, müssten die Betriebsvorrichtungen nach teilweise verteilter Literaturansicht,¹⁵ wie bislang auch, bspw. in einem Erhebungszeitraum vor der Veräußerung der Immobilie auf eine Schwestergesellschaft separiert werden, da die Mitveräußerung mit der Immobilie zu einem Ausschluss der Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung führen würde.¹⁶ Die Frage hat für Grundstücksunternehmen eine wesentliche Bedeutung, da sich die Steuerlast auf den eventuellen Veräußerungsgewinn substantiell ändert (zusätzliche Gewerbesteuerbelastung in Höhe von circa 7 bis 19 Prozent). Im Folgenden wird untersucht, ob Veräußerungsgewinne, die bei der Mitveräußerung von Betriebsvorrichtungen entstehen, von der Öffnungsklausel des S. 3 lit. c) in Verbindung mit S. 2 erfasst sind und daher eine Separierung der Betriebsvorrichtungen vor der Veräußerung entbehrlich sein könnte.

1. § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG als Rechtsfolgenverweis

Die Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG verweist wie auch in der alten Fassung auf S. 2, indem sie bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen von S. 3 lit. a), b) oder c) regelt, dass S. 2 entsprechend anwendbar ist. Zunächst ist fraglich, wie die Formulierung „gilt entsprechend“ zu verstehen ist. Würde es sich bei dem Verweis um einen Rechtsgrundverweis handeln, so würde dies für die Inanspruchnahme der Grundbesitzkürzung nach S. 2 als Rechtsfolge neben dem Vorliegen der Voraussetzungen von S. 3 lit. a), b) oder c) zusätzlich auch die Tatbestandsvoraussetzungen des S. 2 verlangen. Folglich wäre weitere Voraussetzung des S. 3 auch die Einhaltung des Ausschließlichkeitskriteriums. Im Hinblick auf die durch die Neuregelung nun eingeführten Bagatellgrenzen von zehn (lit. b)) bzw. fünf Prozent (lit. c)) würde dies zu einem dogmatischen Widerspruch führen. Der Verweis kann daher nur als Rechtsfolgenverweis zu verstehen sein. Daraus folgt, dass die innerhalb der neuen Bagatellgrenze erzielten Einnahmen i.S.d. lit. c) als Ausnahme vom Ausschließlichkeitskriterium ebenfalls als nicht begünstigte, aber unschädliche Nebentätigkeiten zu werten sind.

2. Wortlaut des § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG

Nach dem Wortlaut erfasst § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG zweifelsfrei die Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes bis zu der neuen Bagatellgrenze. Entscheidend ist die Formulierung „unmittelbare Vertragsbeziehung mit den Mietern“. In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass im Gegensatz dazu „Einnahmen aus mittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern“ vom Wortlaut – wenn auch nur versehentlich – nicht mehr erfasst sein dürften.¹⁷ Dieser Auffassung ist insofern zuzustimmen, soweit der Wortlaut des S. 3 lit. c) unproblematisch auf Zweipersonenverhältnisse zwischen Vermieter und Mieter Anwendung findet. Unschädlich ist die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen nur, wenn sie an die Mieter des Grundbesitzes erfolgt. Aus diesem Grund dürfte die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen als einheitlicher Veräußerungsvorgang mit der Veräußerung der Immobilie jedoch bereits für den Fall unschädlich sein, dass der Mieter gleichzeitig auch der Käufer ist und sowohl Immobilie als auch grundbesitzbezogene Betriebsvorrichtungen einheitlich erwirbt. Jedoch stünde nach dieser Auffassung im Umkehrschluss der Wortlaut einer Anwendung des S. 3 lit. c) möglicherweise in all den Fällen entgegen, in denen Mieter und Käufer nicht personenidentisch sind und es sich mithin um ein Dreipersonenverhältnis handelt. Denn bei einer Veräußerung der Betriebsvorrichtungen an einen Dritten würde der Kaufpreis nicht aus der unmittelbaren Vertragsbeziehung mit den Mietern stammen. § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG beginnt jedoch mit dem Rechtsfolgenverweis „gilt entsprechend“. Die Rechtsfolge der neu geschaffenen Regelung aus S. 3 lit. c) folgt somit aus S. 2, der eine Begrenzung auf Zweipersonenverhältnisse nicht vorsieht. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung zu S. 2 fällt unter die Nutzung einer Immobilie als letzter Akt auch deren Veräußerung.¹⁸ Eine Beschränkung des Veräußerungsvorgangs auf Mieter besteht nicht. Die Rechtsfolge des S. 2 umfasst auch Dreipersonenverhältnisse. Nichts anderes kann im Hinblick auf den Rechtsfolgenverweis für S. 3 lit. c) gelten. Die Veräußerung der Betriebsvorrichtungen an einen Käufer, der zum Mieter personenverschieden ist, dürfte nach dem gesamten Wortlaut des S. 3 durch die Neuregelung in lit. c) im Zusammenhang mit dem Rechtsfolgenverweis ebenfalls – wenn auch nicht sofort erkennbar – erfasst sein. Nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen

9 Vgl. BFH, 17.5.2006 – VIII R 39/05, BStBl. II 2006, 659, BB 2006, 1721 m. BB-Kurzcomm. Hierl, StB 2006, 324 Ls; R.9.2.(2) GewStR zu begünstigten Tätigkeiten.

10 Der Aufsatz verwendet Begriffe (bspw. Mieter) inhaltlich geschlechtsneutral, so dass sie alle Geschlechter in gleicher Weise betreffen.

11 Vgl. BFH, 11.4.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, BFH/NV 2019, 1309, BB 2019, 2468 m. BB-Komm. Behrens, StB 2019, 285 Ls; BFH, 11.4.2019 – III R 5/18, BFH/NV 2019, 1248; BFH, 11.4.2019 – III R 6/18, BFH/NV 2019, 1250.

12 Vgl. H. 9.2.(2) GewStR zu Betriebsvorrichtungen.

13 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drs. 19/27631) zu § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG (Entwurf eines Fondsstandortgesetzes), Drs. 19/28868, 114.

14 Vgl. Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 279.

15 Vgl. Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 279.

16 Für die gewerbesteuerpflichtigen unschädlichen, aber nicht begünstigten Tätigkeiten war es bisher und wird es weiterhin notwendig bleiben, eine Spartenrechnung vorzunehmen. Gerade in Bezug auf Betriebsvorrichtungen müssen diese für die Grundbesitzkürzung identifiziert und bewertet werden. Denn die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen dürfte im Regelfall nur unschädlich, aber nicht begünstigt sein. Neben der Gewerbesteuerpflicht für die unschädliche Mitvermietung der Betriebsvorrichtung ist die Identifizierung und Bewertung auch für die Überwachung der 5%-Bagatellgrenze erforderlich (vgl. Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 276).

17 Vgl. Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 280.

18 Vgl. BFH, 17.1.1973 – I R 191/72, BStBl. II 1973, 260; BFH, 8.7.1982 – IV R 20/78, BStBl. II 1982, 700; BFH, 31.7.1990 – I R 13/88, BStBl. II 1990, 1075, BB 1990, 2254 Ls.

findet die Wortlautauslegung ihre Grenze im Wortsinn.¹⁹ Nach dem Wortsinn des S. 3 i.V.m. dem Begriff „Nutzung“ nach S. 2 wird die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen als unschädliche Nebentätigkeit erfasst. In diesem Fall würde der Käufer die Betriebsvorrichtungen ebenfalls unschädlich i.S.d. S. 3 lit. c) an die Mieter vermieten. Das Zweipersonenverhältnis bleibt bestehen. Aufgrund des S. 3 lit. c) dürfen Betriebsvorrichtungen nur an die Mieter unschädlich mitvermietet werden, nicht auch an Dritte. Im Fall der Veräußerung der vermieteten Immobilie mitsamt den mitvermieteten Betriebsvorrichtungen ist eine Mitvermietung an Dritte jedoch gerade nicht gegeben. Somit tritt die Rechtsfolge des S. 2 in der Form einer unschädlichen Mitveräußerung der Betriebsvorrichtungen ein und die Grundbesitzkürzung kann in Anspruch genommen werden. Aus diesem Grund dürfte auch die neue Bagatellgrenze des S. 3 lit. c) nicht für die Mitveräußerung der Betriebsvorrichtungen gelten. Die neue Bagatellgrenze bezieht sich ausschließlich auf die laufenden Mieteinnahmen im Wirtschaftsjahr, nicht jedoch auf einen Veräußerungsgewinn.

3. § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG im Normgefüge

Auch aus systematischer Sicht spricht nichts gegen die Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung bei Mitveräußerung der an die Mieter vermieteten Betriebsvorrichtungen an den Käufer. In § 9 Nr. 1 GewStG werden sämtliche grundbesitzveranlassten gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen geregelt. S. 1 enthält die Einheitswertkürzung für Grundbesitz. In S. 2 ist der Grundtatbestand der Grundbesitzkürzung erfasst, der Gewerbeertrag von der Gewerbesteuer kürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Zur Grundbesitzkürzung gehörten bereits vor der Gesetzesänderung die tatbestandlichen Ausdehnungen in S. 3 a.F.²⁰ S. 4 stellt klar, wie der Gewinn zu ermitteln ist. Die S. 5 und 6 sind wie bisher Rückausnahmen der Vorschrift. Diese Systematik hat sich durch die Gesetzesänderung des S. 3 n.F. nicht geändert.

Die Erweiterungen des Katalogs der unschädlichen Nebentätigkeiten um die Einnahmen aus der Lieferung von Strom durch § 9 Nr. 1 S. 3 lit. b) GewStG sowie um die allgemeine Öffnungsklausel durch § 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG²¹ fügen sich in die bisherige Systematik der Norm ein. Aufgrund der Neuregelungen bleibt die Inanspruchnahme der Grundbesitzkürzung unter bestimmten Voraussetzungen aufrechterhalten, obwohl das Grundstücksunternehmen Tätigkeiten ausübt, die nach der alten Rechtslage schädlich und nicht begünstigt waren. Dabei beschränkt sich die Unschädlichkeit der Nebentätigkeit gem. S. 3 lit. c) allerdings auf den Fall, dass die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen an die Mieter des Grundbesitzes erfolgt. Die Öffnungsklausel wird insoweit auf Einnahmen aus Vertragsbeziehungen mit den Mietern beschränkt. Zugleich muss aufgrund der Öffnungsklausel konsequenterweise nicht nur die Mitvermietung, sondern über den Rechtsfolgenverweis auf § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG auch die Mitveräußerung der mitvermieteten Betriebsvorrichtungen an den Grundstückskäufer erfasst werden. Andernfalls hätte die Öffnungsklausel mit der Anwendbarkeit nur für die laufende Vermietung einen zu engen Anwendungsbereich und der mit der Öffnungsklausel verfolgte Zweck einer unschädlichen neuen Bagatellgrenze könnte nicht vollständig ausgeschöpft werden. Dies gilt in gleicher Weise für die Regelung des S. 3 lit. b). Werden Photovoltaik-Anlagen oder Ladepunkte veräußert, sollte ein Veräußerungsgewinn hieraus ebenfalls nicht begrenzt sein und nicht unter die Bagatellgrenze des S. 3 lit. b)

von zehn Prozent fallen. Dem Gesetzgeber dürfte bei Erlass der Neuregelung bewusst gewesen sein, dass ein Grundstücksunternehmen sein vermietetes Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt üblicherweise mitsamt seinen mitvermieteten Photovoltaik-Anlagen, Ladepunkten und sonstigen Betriebsvorrichtungen veräußert und die Betriebsvorrichtungen nicht dauerhaft durch das ursprüngliche Grundstücksunternehmen weitervermietet werden. Daher muss die Veräußerung der mitvermieteten Betriebsvorrichtungen als letzter Akt der Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen an die Mieter in Bezug auf die Nutzung eigenen Grundbesitzes im Sinne des S. 2 vom Anwendungsbereich des S. 3 lit. c) eingeschlossen sein, wobei ausreichend ist, dass die laufenden Einnahmen nicht die neue Bagatellgrenze übersteigen. Der Grundstückskäufer tritt im Regelfall in die Vermieterstellung des bisherigen Eigentümers ein, so dass zwischen dem Grundstückskäufer und dem Mieter eine neue (unmittelbare) Vertragsbeziehung entsteht. Der Grundstückskäufer dürfte deshalb unter den weiteren Voraussetzungen des S. 3 lit. c) ebenfalls die Grundbesitzkürzung beanspruchen können.

Die Bezugnahme in S. 3 lit. c) auf Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung bis zur neuen Bagatellgrenze macht wirtschaftlich nur Sinn bei laufenden (bisher schädlichen) Mieteinnahmen, aber nicht bei Einnahmen aus außerordentlichen Geschäftsvorfällen wie Veräußerungsgewinnen. Das Wort „veräußern“ in S. 2 bzw. „veräußert“ in S. 3 lit. a) wird nur im Zusammenhang mit den Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen sowie Teileigentum verwendet. Die „Veräußerung“ ist in S. 3 lit. c) nicht ausdrücklich geregelt. In S. 2 gibt es bei Kapitalvermögen („verwalten und nutzen“) weder eine Begrenzung für laufende Erträge noch für Veräußerungsgewinne von Kapitalvermögen. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass in Bezug auf die Systematik von S. 2 und S. 3 für den Fall der Veräußerung eine Begrenzung ausdrücklich im Gesetz stehen müsste. Fehlt eine solche Begrenzung wie vorliegend, sind Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsvorrichtungen folglich unbegrenzt unschädlich.

Die Begriffe „Verwaltung und Nutzung“ eigenen Kapitalvermögens stellen sich – wie die Tätigkeiten bei der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entsprechend – in erster Linie als vermögensverwaltende Tätigkeit dar. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG lässt als nicht begünstigte, aber unschädliche Tätigkeit die Verwaltung und Nutzung von Kapitalvermögen als vermögensverwaltende Aktivität zu.²² Die Frage, wann die Grenzen zur gewerblichen Tätigkeit überschritten sind, richtet sich nach den gleichen Maßstäben wie im Ertragsteuerrecht.²³ Die Mitveräußerung von Betriebsvorrichtungen im Rahmen der Veräußerung der vermögensverwaltend gehaltenen Immobilie dürfte die Grenze zur gewerblichen Tätigkeit jedenfalls nicht überschreiten. Da der auf die Veräußerung der Be-

19 Vgl. BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls; nach der Rspr. des BVerfG kann eine Norm nur die Fälle erfassen, die sie nach ihrem Wortlaut haben kann. Dies bedeutet, dass die Grenze zulässiger Auslegung dort erreicht ist, wo die einschlägige gesetzliche Regelung nach ihrem auslegungsfähigen und auslegungsbedürftigen Wortlaut, ihrer Systematik und ihrem erkennbaren Sinn so ausgestaltet ist, dass die von der Rspr. ausgesprochene Rechtsfolge hier in Widerspruch gerät (vgl. BVerfG, 22.12.1992 – 1 BvR 1333/89, HFR 1993, 327, BB 1993, 402).

20 Vgl. BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls, DStR 2019, 672.

21 Vgl. Fn. 17.

22 Vgl. BFH, 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799.

23 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 90, 91.

triebsvorrichtungen entfallende Gewerbeertrag als nicht begünstigte, aber unschädliche Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegt, wäre der Veräußerungsgewinn folglich in der Spartenrechnung gem. § 9 Nr. 1 S. 4 GewStG zu erfassen.

4. Sinn & Zweck des § 9 Nr. 1 S. 2ff. GewStG

Eine solche Auslegung entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 S. 2ff. GewStG. Nach dem Willen des Gesetzgebers dient die Regelung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG der vollständigen Vermeidung einer Doppelbesteuerung allein für Grundstücksunternehmen durch Grundsteuer und Gewerbesteuer.²⁴ Ohne die Grundbesitzkürzung würden Grundstücksunternehmen, die kraft Rechtsform gewerblich tätig sind, hinsichtlich des auf den Grundbesitz entfallenden Ertrages steuerlich zweifach belastet werden. Grundgedanke des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist somit eine Gleichstellung dieser doppelt belasteten Grundstücksunternehmen mit Personengesellschaften, die ausschließlich nicht gewerbesteuerpflichtige Grundstücksverwaltung i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG betreiben.²⁵ Insofern ist die Grundbesitzkürzung nach S. 2 nicht als eine Grundstücksunternehmen generell begünstigende Subventionsnorm zu verstehen, sondern stellt vielmehr eine am ursprünglich gewerbesteuerlichen Belastungsgrund ausgerichtete „Korrektur einer allein rechtsformveranlassenen Steuerbelastung“ dar.²⁶ In diesem Zusammenhang ist auch die Neuregelung des S. 3 auszulegen. Nach der Gesetzesbegründung soll die Änderung der § 9 Nr. 1 S. 2ff. GewStG die bisher bestehenden Schwierigkeiten der Grundstücksunternehmen bei der Inanspruchnahme der Grundbesitzkürzung beseitigen und der „Flankierung der Energie- und Mobilitätswende“ dienen.²⁷ Zu diesem Zweck werden mit S. 3 lit. b) zum einen explizit Anreize für die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energiequellen und den Betrieb von E-Ladepunkten gesetzt.²⁸ Zum anderen wird durch S. 3 lit. c) eine allgemeine Öffnungsklausel eingeführt, mit der den Grundstücksunternehmen erstmals die Möglichkeit gegeben wird, bis zu der neuen Bagatellgrenze auch weitere unschädliche Einnahmen zu erzielen. Als Anwendungsbeispiel wird in der Gesetzesbegründung exemplarisch auf den in der Praxis mit häufigsten Fall der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen abgestellt.²⁹ Im Hinblick auf den Willen des Gesetzgebers erscheint es jedoch nicht nachvollziehbar, weshalb die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen neuerdings unschädlich, aber die Veräußerung der Betriebsvorrichtung als letzter Akt der Nutzung weiterhin schädlich sein sollte. Diese nicht nachvollziehbare Differenzierung würde letztendlich wieder zu einer Doppelbelastung der Grundstücksunternehmen mit Grundsteuer und Gewerbesteuer führen und einen Widerspruch zur Intention des Gesetzgebers darstellen. Auch von der Regelung in S. 2 ist die Veräußerung als letzter Akt der Nutzung umfasst. Daher müsste als Rechtsfolge zumindest auch die Mitveräußerung der an die Mieter innerhalb der neuen Bagatellgrenze mitvermieteten Betriebsvorrichtungen als letzter Akt der Mitvermietung erlaubt sein, um nicht Sinn und Zweck der Neuregelung ad absurdum zu führen. Denn sonst führt eine erlaubte Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen im Veräußerungsfall zu einer Gewerbesteuerbelastung. Unter Beachtung des vom BFH geforderten Gebots der Folgerichtigkeit,³⁰ und der Wortsinnngrenze als Auslegungsmaßstab für § 9 Nr. 1 S. 2ff. GewStG ist aufgrund der Neuregelung des S. 3 lit. c) im Fall der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen innerhalb der neuen Bagatellgrenze im Wege einer

Gesamtschau die Veräußerung dieser Betriebsvorrichtungen nunmehr unschädlich für die Anwendbarkeit des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG. Dem steht nicht entgegen, dass die Öffnungsklausel „aber nur andere Tätigkeiten, die gegenüber den Mietern erbracht würden“ erlauben soll.³¹ Denn auch bei Veräußerung an den Käufer, der nicht mit dem Mieter personenidentisch ist, erfolgt die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen nach dem Veräußerungsvorgang weiterhin an den Mieter und wird ganz im Sinne des gesetzgeberischen Willens gegenüber dem Mieter erbracht. Der Käufer kann die Grundbesitzkürzung unter den Voraussetzungen des S. 3 lit. c) folgerichtig als neuer Vermieter ebenfalls in Anspruch nehmen. Sind die Voraussetzungen des S. 3 lit. c) im Rahmen der laufenden Vermietung erfüllt, dann ist ein Veräußerungsgewinn aus der Mitveräußerung von Betriebsvorrichtungen für die Anwendbarkeit des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG in unbegrenzter Höhe unschädlich.

Die nach dem Sinn und Zweck vorgenommene Auslegung steht auch nicht im Widerspruch zur bewertungsrechtlichen Definition des Grundbesitzes. Nach § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG gehören Betriebsvorrichtungen nicht zum Grundbesitz. Gerade diese Definition ist der Grund dafür, dass die vermögensverwaltende Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen – außer, sie stellt eine zwingende Notwendigkeit dar³² – bislang im Rahmen der Grundbesitzkürzung als schädliche, nicht begünstigte Nebentätigkeit gewertet wurde.³³ Der

24 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 19, 45.

25 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 45; BFH, 3.8.1972 – IV R 235/67, BStBl. II 1972, 799; BFH, 28.6.1973 – IV R 97/72, BStBl. II 1973, 688; BFH, 27.4.1977 – I R 214/75, BStBl. II 1977, 776; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand: 124. EL August 2018, § 9, Rn. 92.

26 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 45; vgl. auch BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls, DStR 2019, 672; „Mit Blick auf diesen unverändert beibehaltenen Regelungszweck der erweiterten Kürzung erweist sich § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG im Ergebnis als eine am ursprünglichen gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrund ausgerichtete Korrektur einer darüber hinausgehenden allein rechtsformveranlassenen Steuerbelastung, soweit die Regelung allein das Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes betrifft. Denn § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nimmt als Grundtatbestand der erweiterten Kürzung in seinem ursprünglichen Regelungsumfang allein die rein vermögensverwaltende grundbesitzbezogene Erwerbstätigkeit aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, dem Gewerbeertrag, aus, die nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nicht gewerbesteuerbar sein soll.“

27 Vgl. Drs. 19/28868, 3.

28 Vgl. zu den bisher bestehenden Schwierigkeiten von Grundstücksunternehmen in Bezug auf die Inanspruchnahme der Grundbesitzkürzung bei nachhaltigen Investitionsentscheidungen wie beispielsweise der Implementierung einer Ladeinfrastruktur für E-Mobilität auch Arendt/Dworog/Thomer, StuB 2021, 326, und Arendt/Dworog/Thomer, DStR 2021, 1280.

29 Vgl. Drs. 19/28868, 132; vgl. auch Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 276, die in Bezug auf die Verwendung des Begriffs „Wohnungsunternehmen“ in der Gesetzesbegründung davon ausgehen, dass sich die Regelung auf alle Grundstücksunternehmen beziehen soll.

30 Vgl. BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls, DStR 2019, 672.

31 Vgl. Drs. 19/28868, 114.

32 Sofern Nebentätigkeiten wie beispielsweise Stromlieferungen (§ 9 Nr. 1 S. 3 lit. b) GewStG) und Mitvermietungen von Betriebsvorrichtungen (§ 9 Nr. 1 S. 3 lit. c) GewStG) als eine zwingend notwendige Tätigkeit einer sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden, werden die Nebentätigkeiten nicht nur als unschädliche, sondern sogar als begünstigte Tätigkeiten gewertet. Diese sollten folglich weiter kürzungsfähig sein und im Übrigen die Bagatellgrenze nicht verbrauchen (vgl. Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 277); s. auch BFH, 22.6.1977 – I R 50/75, BStBl. II 1977, 778; BFH, 11.4.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, BB 2019, 2468 m. BB-Komm. Behrens, StB 2019, 285 Ls; Roser, in: Lenski/Steinberg, GewStG, Stand: 124. EL August 2018, § 9, Rn. 111; Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 64. Dieses Kriterium ist in der Praxis weitestgehend unbrauchbar, da es die Unentbehrlichkeit der Mitvermietung voraussetzt. Dies ist bereits dann zu verneinen, wenn das Grundstück auch ohne Betriebsvorrichtungen vermietet werden kann (vgl. Tiede, StuB 2020, 467, 469).

33 Hingegen stellt die Gesetzesbegründung in Drs. 19/28868 zu undifferenziert darauf ab, dass es sich bei der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen um eine gewerbliche und deshalb schädliche Tätigkeit handelt; vgl. auch Wagner/Behrens, Ubg 2021, 275, 276. Ungeachtet dessen dürfte die Öffnungsklausel sowohl vermögensverwaltende als auch gewerbliche Einnahmen umfassen; wobei sich Letzteres aus einer Zusammenschau mit lit. b) ergibt.

Begriff Grundbesitz folgt für Gewerbesteuerzwecke auch dem bewertungsrechtlichen Verständnis.³⁴ Insofern ist die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen aufgrund des § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG im Rahmen der Grundbesitzkürzung nach der bisherigen Rechtslage keine Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz. Allerdings stellt die Neuregelung des S. 3 lit. c) nach dem Willen des Gesetzgebers eine Ausnahme vom Ausschließlichkeitskriterium des S. 2 dar, wodurch unstrittig die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen bis zur neuen Bagatellgrenze unschädlich wird. In diesem Zusammenhang ist es nur konsequent, wenn auch die Mitveräußerung von Betriebsvorrichtungen nach dem Sinn und Zweck der Neuregelung als Ausnahme vom Ausschließlichkeitskriterium des S. 2 erfasst wird.

5. Historische Auslegung in Bezug auf die Entstehungsgeschichte des § 9 Nr. 1 S. 2ff. GewStG

Rückblickend ist die Grundbesitzkürzung i. S. d. § 9 Nr. 1 S. 2ff. GewStG vielfach geändert worden.³⁵ Die Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG 1936 konnte zuerst nur von Kapitalgesellschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder daneben noch eigenes Kapitalvermögen verwalteten oder nutzten, beansprucht werden. Ausweislich der damaligen Gesetzesbegründung diente die Regelung des GewStG 1936 der Vermeidung einer „Doppelbesteuerung desselben Wirtschaftsguts durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer“.³⁶ In der weiteren Entstehungsgeschichte wurde sowohl der subjektive als auch der objektive Anwendungsbereich der Grundbesitzkürzung durch die Neuregelung des § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG 1954³⁷ und § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG 1958³⁸ immer weiter geöffnet, bis schließlich die Anwendung der Grundbesitzkürzung durch das Steueränderungsgesetz von 1961 generell auf „Unternehmen“ ausgedehnt und nicht mehr nur die Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz von der Besteuerung ausgenommen wurde.³⁹ Zum damaligen Zeitpunkt hatte die Norm aufgrund der über den ursprünglichen Zweck hinausgehenden Kürzungsmöglichkeiten zweifelsfrei den Charakter eines Befreiungstatbestandes erlangt. Diesen Charakter teilt die Regelung in der jetzigen Fassung indes nicht mehr. Durch die Einschränkung des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG 1981⁴⁰ wurden die bis dato zahlreichen Kürzungsmöglichkeiten wieder eingeschränkt.⁴¹ Seitdem unterliegt nur noch der Teil des Gewerbeertrags der Kürzung, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Damit steht der ursprüngliche Zweck der Vermeidung einer Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer wieder im Vordergrund.⁴² Ergänzend verfolgt S. 2 das Ziel, vermögensverwaltende Grundstücksunternehmen in der Rechtsform einer GmbH oder einer nicht gewerblich entprägten GmbH & Co. KG, deren Einkünfte kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, mit vermögensverwaltenden (Einzel-)Personen und Personengesellschaften gleichzustellen. Das ursprünglich mit der Regelung verfolgte Ziel hat sich aus historischer Sicht im Laufe der Jahre bestätigt und unterstreicht das bisher gefundene Auslegungsergebnis. Zwar stellt die Neuregelung des S. 3 lit. c) eine Einschränkung des Ausschließlichkeitskriteriums von S. 2 dar und erweitert dadurch wieder den Anwendungsbereich der Grundbesitzkürzung nach S. 2. Im Unterschied zu den bis 1961 möglichen Kürzungsmöglichkeiten beschränkt sich auch S. 3 lit. c) darauf, den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz entfällt. Auch stellt S. 3 lit. c) keinen Be-

freiungstatbestand von der Gewerbesteuerpflicht dar, sondern ist vielmehr als Auffangnorm zu sehen, die erstmals eine unschädliche Bagatellgrenze für Grundstücksunternehmen vorsieht.

6. Gesamtwürdigung der einzelnen Auslegungsmethoden und Auslegungsergebnis

Nach Auffassung der Verfasser ist die Norm dahingehend auszulegen, dass nicht nur die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen an die Mieter bis zur neuen Bagatellgrenze, sondern auch die betragsmäßig unbegrenzte Mitveräußerung von mitvermieteten Betriebsvorrichtungen für die Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung unschädlich sein muss. Dieses Ergebnis ergibt sich aus Wortlaut, Systematik, Sinn und Zweck sowie der Historie des Gesetzes, ohne dass der auf den ersten Blick scheinbar klare Wortlaut entgegenstehen würde. Bisher konnte zu dieser Neuregelung noch keine Rechtsprechung ergehen und es ist auch keine Verwaltungsauffassung bekannt. Bis zu einer verwaltungsseitigen Konkretisierung dürfte für die Steuerpflichtigen aufgrund der etwaigen Gewerbesteuerlast auf den Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Immobilie zuvor der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzverwaltung der sicherste Weg sein.⁴³

III. Fazit und Ausblick

Nach Auffassung der Verfasser ist die Neuregelung in S. 3 lit. c) als Rechtsfolgenverweis auf S. 2 auszulegen, so dass ein unbegrenzter Veräußerungsgewinn aus der Mitveräußerung von Betriebsvorrichtungen unschädlich für die Grundbesitzkürzung ist. Für die Immobilien(steuern)praxis würde diese Auslegung eine wirkliche Erleichterung darstellen, die nicht gegeben wäre, wenn ein (ggf. betragsmäßig begrenzter) Gewinn aus der Mitveräußerung der Betriebsvorrichtungen die Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung ausschließen würde. Umständliche Vertragsvereinbarungen bei Immobilientransaktionen über die rechtzeitige Separierung von mitunter nur einzelnen Betriebsvorrichtungen auf gesonderte Gesellschaften („FixtureCo“) bzw. sog. „catch-all-clauses“⁴⁴ wären nicht mehr erforderlich, um die Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung auch im Exit zu gewährleisten. Die Förderung der E-Mobilität ist politisch gewollt.⁴⁵ Das Steuerrecht sollte der technischen Entwicklung in Bezug auf die erneuerbaren Energien und die Elektromobi-

34 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 64.

35 Vgl. zusammenfassend BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls, DStR 2019, 672.

36 Vgl. BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls; vgl. auch RStBl. 1937, 639, und Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 41.

37 Durch § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG 1954 wurde die Grundbesitzkürzung auf Wohnungs- und Baugenossenschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder eigenes Kapitalvermögen verwalteten und nutzten erstreckt (vgl. BGBl. I 1954, 373).

38 Durch § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG 1958 wurde die Grundbesitzkürzung auf Personengesellschaften erweitert und nicht nur auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens, sondern auch der auf die Betreuung und Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen entfallende Gewerbeertrag von der Kürzung erfasst (vgl. BGBl. I 1958, 473).

39 Vgl. BFH, 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262, BB 2019, 789 Ls, StB 2019, 123 Ls, DStR 2019, 672; vgl. auch Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 41.

40 Die Einschränkung erfolgte durch das Zweite Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur vom 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523).

41 Vgl. Gosch, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, Stand: 157. EL Mai 2021, § 9 GewStG, Rn. 43.

42 Vgl. Roser, in: Lenski/Steinberg, Stand: 124. EL August 2018, § 9, Rn. 83, 92 f.

43 Die weiteren strukturellen Voraussetzungen der Grundbesitzkürzung z.B. bei Veräußerung des letzten Objekts müssen weiterhin beachtet werden.

44 Vgl. BFH, 28.11.2019 – III R 34/17, BB 2020, 1570 m. BB-Komm. Behrens, DStR 2020, 781.

45 Vgl. PM „Energiewende fördern“ der CDU/CSU-Fraktion v. 26.3.2021.

lität nicht im Wege stehen. Durch die Änderungen in § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG können nun auch Grundstücksunternehmen einfacher zur Verkehrswende beitragen und im Rahmen ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit Ladeinfrastruktur für E-Autos und E-Bikes bis zur Bagatellgrenze unschädlich mitvermieten.⁴⁶ Daher ist die Gesetzesänderung im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit der Grundbesitzkürzung trotz der Mitvermietung von bisher schädlichen Betriebsvorrichtungen zu begrüßen. Eine zukünftig veröffentlichte Auffassung der Finanzverwaltung oder eine klarstellende Gesetzesergänzung wäre insbesondere in Bezug auf die in diesem Artikel besprochene Anwendbarkeit im Veräußerungsfall wünschenswert und würde Planungssicherheit schaffen.⁴⁷

46 Weiterführend *Arendt/Dworog/Thomer*, StdB 2021, 326, und *Arendt/Dworog/Thomer*, DStR 2021, 1280 zu Nachhaltigkeit im Immobiliensteuerrecht und der Ladeinfrastruktur für E-Mobilität.

47 Dies wäre entsprechend auch im Hinblick auf umwandlungssteuerrechtliche Tatbestände, wie z. B. einen Formwechsel, wünschenswert.

Yannik Badde, StB

Zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Datenlizenzen

Datenlizenzverträge (Data Licence Agreements) gewinnen in der Praxis zunehmend an Bedeutung. Gegenstand der „Datenlizenzierung“ ist hierbei regelmäßig die Bereitstellung, Aktualisierung und/oder der Handel mit Daten, wie bspw. Firmendaten, Marktdaten oder Geodaten. Die vertraglichen Ausgestaltungen von Datenlizenzverträgen sind vielfältig und umfassen bspw. den einmaligen Kauf von Daten (z. B. Kauf von extern erhobenen Marktdaten), die Ergänzung und stetige Aktualisierung eigener Datenbestände (z. B. Anreicherung eigener Kundendaten um extern erhobene Kaufkraftdaten), die laufende Zurverfügungstellung/Aktualisierung anwendungsbezogener Daten (z. B. Verwendung von aktuellen Kartierungen und Verkehrsinformationen in Software) oder die Einbindung von Datenbanken in Unternehmensanwendungen (bspw. Wirtschaftsdatenbanken). Auch die im Rahmen von Datenlizenzverträgen eingeräumten Rechte an den zugrundeliegenden Daten (Vervielfältigungs-, Verbreitungs-, Änderungsrechte) und die zu leistenden Lizenzgebühren (fix oder volumenabhängig) variieren in der Praxis. Gemeinsam ist den zugrundeliegenden Sachverhalten in der Regel, dass die vertraglich geschuldete Leistung vordergründig die Bereitstellung von Daten (Informationen) umfasst. Gemeinsam ist den zugrundeliegenden Sachverhalten ferner, dass die Verwendung der Begrifflichkeit „Datenlizenz“ in Verträgen und Rechnungen auf den ersten Blick eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG und (in grenzüberschreitenden Fällen) eine Verpflichtung zum Quellensteuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 oder Nr. 9 EStG für den Leistungsempfänger indiziert.

Dr. Dominik Thomer, RA/StB, ist Partner bei Dentons Europe LLP in Düsseldorf und berät branchenübergreifend zu steuerlichen Aspekten bei nationalen und internationalen M&A-Transaktionen. Er verfügt über ausgiebige Erfahrungen bei Real Estate und Leasing Fonds sowie bei Real Estate Transaktionen.



Holger Hölkemeier, RA/StB, ist Senior Associate in der Praxisgruppe Steuerrecht bei Dentons Europe LLP in Berlin. Er berät schwerpunktmäßig Unternehmen bei nationalen und internationalen M&A-Transaktionen, insbesondere im Real Estate Bereich sowie zu Restrukturierungen.



Nicole Lucks, RAin, ist Associate in der Praxisgruppe Steuerrecht bei Dentons Europe LLP in Düsseldorf. Sie berät schwerpunktmäßig Unternehmen bei nationalen und internationalen M&A-Transaktionen, insbesondere im Bereich Real Estate sowie zu Restrukturierungen.



I. Zur rechtlichen Einordnung

Eine Lizenz ist die privatrechtliche Befugnis, die Rechte oder Werte eines anderen zu benutzen.¹ Lizenzen zeichnen ihre enge Verbindung mit dem jeweiligen Schutzrecht aus.² So sind Marken durch das MarkenG, Urheberrechte durch das UrhG und Patente durch das PatG geschützt. An Daten hingegen besteht kein gesetzlich kodifiziertes Schutzrecht, welches einen Nutzungsausschluss begründet. Die Nutzung von Daten steht rechtlich, unter Beachtung des Zugangs- und Integritätsschutzes, prinzipiell jedem frei.³ Faktisch ist die freie Verfügbarkeit von Datensammlungen (auch wenn jedes einzelne Datum ggf. frei verfügbar ist) häufig nicht gegeben, sodass es einer Verfügbarmachung bzw. Befugnis zur Nutzung dieser Daten bedarf. Gegenstand von Datenlizenzverträgen ist folglich nicht die Einräumung eines Nutzungsrechts an einer rechtlich ausschließlich dem Inhaber zustehenden Position (sog. echte Lizenz), sondern die Einräumung eines Nutzungsrechts an einer faktisch ausschließlich dem Inhaber vorliegenden Position (sog. unechte Lizenz).⁴ Eine ähnliche Rechtslage liegt der Know-how-Lizenz zugrunde. Der Lizenznehmer dürfte das Know-how rechtlich auch ohne Lizenzierung benutzen (wenn nicht unter Verstoß gegen den Zugangsschutz erlangt), kann dies in der

1 *Reiner*, in: MünKo-HGB, 4. Aufl. 2020, § 266 HGB, Rn. 25.

2 Siehe *Ullmann/Deichfuß*, in: Benkard, Patentgesetz, 11. Aufl. 2015, § 15 PatG, Rn. 54 ff.

3 Vgl. *Schur*, GRUR 2020, 1142, 1144.

4 Vgl. zur rechtlichen Klassifizierung von Datenlizenzen ausführlich: *Schur*, GRUR 2020, 1142, 1144.