

## STELLUNGNAHME

Stand: 4. November 2022

Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022

**ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.**

# Inhalt

<b>A. Zusammenfassung / Kernforderungen.....</b>	<b>3</b>
<b>B. Anmerkungen zum Regierungsentwurf.....</b>	<b>4</b>
1. Artikel 4 Nummer 1 und Artikel 9 Nummer 4: Steuerliche Vergünstigungen für Photovoltaikanlagen .....	4
2. Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe aa): AfA-Satz für Wohngebäude .....	6
3. Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe bb): Streichung § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG.	7
4. Artikel 12 Nummer 8 Buchstabe a): Bewirtschaftungskosten.....	7
5. Artikel 12 Nummer 9: Änderung des Liegenschaftszinssatzes.....	8
6. Artikel 15 und 16: Anpassungen bei Grunderwerbsteuer.....	9
a) Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Signing und Closing .....	9
b) Vermeidung Doppel- /Mehrfachbesteuerung bei mittelbarem Gesellschafterwechsel .....	10
c) Nachbesserung der Börsenklausel in § 1 Abs. 2c GrEStG.....	11
d) Anpassungen infolge des MoPeG.....	12
<b>C. Weitere Anmerkungen .....</b>	<b>13</b>
Verbesserung steuerlicher Abzugsfähigkeit von energetischen Sanierungsaufwendungen .....	13

## A. Zusammenfassung / Kernforderungen

Der ZIA bedankt sich für die Möglichkeit der Stellungnahme zum Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022 und möchte die folgenden Anmerkungen zu dem Entwurf vorab besonders hervorheben:

Mit der Einführung der steuerlichen Erleichterungen bei dem Betrieb von Photovoltaikanlagen zeigt der Gesetzgeber erfreulicherweise, dass er das vorhandene Potential zur Erzeugung regenerativer Energie im Gebäudesektor weiter fördern möchte. Damit dieses Potential aber auch umfänglich genutzt werden kann, regt der ZIA an, dass die nach § 3 Nummer 72 EStG-E befreiten Tätigkeiten auch explizit im Rahmen der **erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht** zu begünstigen. Ferner die Einnahmen aus der Erzeugung regenerativer Energien und Blockheizkraftwerken in Gebäuden sowie die Bereitstellung dieser Energie an Mieter im Rahmen der **aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung** als unschädliche Nebengeschäfte qualifizieren bzw. den **Status eines Spezial-Investmentfonds** nicht gefährden. Auch im **REITG** müssen entsprechende Anpassungen vorgenommen werden.

Im Bereich der Gebäudeabschreibung sollte die Anhebung des **Abschreibungssatzes** auch für Gebäude im Bestand und nicht nur für Wohngebäude, sondern für alle Gebäudeklassen erfolgen. Zudem sollte die Möglichkeit des Nachweises einer **kürzeren Gebäudenutzungsdauer** erhalten bleiben.

In diesem Zusammenhang sollten auch die Aufwendungen für Maßnahmen der **energetischen Gebäudesanierung** durch noch attraktivere Abschreibungsmöglichkeiten gefördert werden. Der ZIA schlägt hierzu vor, die Regelungen zu den **anschaffungsnahen Herstellungskosten** und den **nachträglichen Herstellungskosten** dahingehend anzupassen, dass eine schnellstmögliche Abschreibung der Sanierungsaufwendungen ermöglicht wird.

Im Bewertungsgesetz sollte den Steuerpflichtigen der Ansatz der **Bewirtschaftungskosten** nach von den Gutachterausschüssen ermittelten Erfahrungssätzen weiterhin möglich bleiben, und die **Liegenschaftszinssätze** in § 188 Abs. 2 BewG sollen nicht abgesenkt werden.

Im Nachgang zur Grunderwerbsteuerreform muss dringend eine gesetzliche Änderungsnorm geschaffen werden, damit eine doppelte Besteuerung mit Grunderwerbsteuer beim Auseinanderfallen von **Signing und Closing** ausgeschlossen ist. Außerdem bedarf es einer gesetzlichen Klarstellung des Rangverhältnisses zwischen § 1 Absatz 2a und § 1 Absatz 2b GrEStG bzw. der **Zurechnung eines Grundstücks** zu einer Gesellschaft, wenn bei Vorliegen einer Beteiligungskette sowohl § 1 Absatz 2a als auch § 1 Absatz 2b GrEStG tatbestandlich erfüllt sind, um eine Mehrfachbesteuerung des gleichen Lebenssachverhaltes zu verhindern.

Mit Blick auf das Inkrafttreten des **MoPeG** sollte der Gesetzgeber dahingehend Rechtssicherheit schaffen, dass die auf der Gesamthand fußenden steuerlichen Regelungen – insbesondere die Steuervergünstigungen nach **§§ 5 und 6 GrEStG** – auch zukünftig weiterhin entsprechende Anwendung finden.

## B. Anmerkungen zum Regierungsentwurf

### 1. Artikel 4 Nummer 1 und Artikel 9 Nummer 4: Steuerliche Vergünstigungen für Photovoltaikanlagen

Der Regierungsentwurf sieht in Artikel 4 Nummer 1 die Einführung einer Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen sowie in Artikel 9 Nummer 4 für das Umsatzsteuergesetz die Einführung eines Nullsteuersatzes mit Vorsteuerabzug für die Lieferung und Installation bestimmter Photovoltaikanlagen vor.

So sehr die Intention des Gesetzgebers zu begrüßen ist, die Erzeugung regenerativer Energie im Gebäudesektor zu fördern, so weisen wir doch vehement darauf hin, dass durch die aktuell geplanten Regelungen viel Potential zur Erzeugung regenerativer Energie im Gebäudesektor verschenkt wird. Denn im Fokus des Gesetzgebers stehen bisher insbesondere die privaten Immobilienbesitzer, für die es nach der Gesetzesbegründung einfacher gemacht werden soll, sich für die Installation einer Photovoltaikanlage zu entscheiden.

Institutionelle Immobilieneigentümer sehen sich weiterhin mit hohen steuerlichen Risiken konfrontiert, wenn sie Photovoltaikanlagen betreiben wollen, obwohl der Gesetzgeber auch in diesen Bereichen bereits Abhilfe schaffen wollte: Um Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge zu setzen, wurden in Artikel 9 des Fondsstandortgesetzes<sup>1</sup> Erleichterungen im GewStG geschaffen. Die hier eingeführten Grenzen für die Energieerzeugung sind zwar eine dankenswerte Erleichterung, verpflichten die Steuerpflichtigen jedoch weiterhin zur Überwachung der Schwellenwerte. Auch sollte das Zusammenspiel von § 3 Nummer 72 EStG-E mit den Regelungen zur erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht eindeutig geregelt werden. Zwar würde die Steuerbefreiung in § 3 Nummer 72 EStG-E nach § 7 Satz 1 GewStG auch für die Gewerbesteuer gelten. Es sollte jedoch noch ausdrücklich geregelt werden, dass der einkommensteuerlich begünstigte Betrieb einer Photovoltaikanlage auch bei der erweiterten Grundbesitzkürzung im Rahmen der dort für die Stromerzeugung geregelten 10-Prozent-Grenze des § 9 Nr. 1 Buchstabe b GewStG nicht einbezogen werden muss.

Auch im Rahmen des Investmentsteuerrechts wurde es vom Gesetzgeber bisher versäumt, entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Gerade die Immobilien der institutionellen Eigentümer könnten jedoch einen signifikanten Teil zur Klimawende beitragen. Auch mit Blick auf die Mobilitätswende wollen wir der Vollständigkeit halber aufzeigen, dass die Bereitschaft für die Anschaffung eines Autos mit E-Motor maßgeblich davon abhängt, dass eine adäquate Ladeinfrastruktur entweder in der Tiefgarage des (Miet-)Wohnhauses oder in der Tiefgarage des (Arbeitsplatz-)Bürogebäudes vorhanden ist. Das Betreiben von Photovoltaik- und Geothermie-Anlagen, von Blockheizkraftwerken sowie von Ladesäulen- und -anschlüssen gilt im Investmentsteuerrecht jedoch als schädliche aktive unternehmerische Bewirtschaftung und

---

<sup>1</sup> Gesetzes zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, S. 1498.

kann insbesondere für Spezial-Investmentfonds sehr weitreichende Folgen haben. Sie können bei Überschreitung der im Investmentsteuerrecht vorgesehenen 5-Prozent-Grenze für schädliche Tätigkeiten ihren Status als Spezial-Investmentfonds verlieren. Der unwiderrufliche Verlust des Status würde zum einen zur Aufdeckung aller stillen Reserven führen, ohne dass ein Liquiditätszufluss vorliegt. Zum anderen würde der Fonds für die Anleger in ein für sie nachteiliges Besteuerungsregime wechseln. Um diese verheerende Konsequenz zu vermeiden, werden klimaschutzfördernde Maßnahmen von Spezial-Investmentfonds weitestgehend unterlassen. Spezial-Investmentfonds als maßgebliche Bestandshalter von Wohn- und Büroimmobilien können somit – obwohl es gewollt ist – nicht den Beitrag zur Emissionsreduzierung sowie der Steigerung der E-Mobilität leisten, weil die aktive unternehmerische Bewirtschaftung bzw. der drohende Statusverlust dieser Aus- bzw. Nachrüstung im Wege steht.

Um dem entgegenzuwirken, sollte die Tätigkeiten zur Erzeugung und Nutzung regenerativer Energie im Gebäudesektor im Rahmen der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung als unschädliche Nebengeschäfte qualifizieren. In jedem Fall sollte sichergestellt werden, dass Spezialinvestmentfonds ihren investmentsteuerrechtlichen Status nicht aufgrund klimaschutzfördernder Maßnahmen verlieren können. Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass auch im Aufsichtsrecht Hemmnisse bestehen.<sup>2</sup>

Auch bei Immobiliengesellschaften in Form eines REITs und damit dem REITG unterliegend bestehen weiterhin Hemmnisse. In § 1 Abs. 1 REITG ist der zulässige Unternehmensgegenstand von REIT-Aktiengesellschaften festgehalten. Die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie ist aktuell nicht ausdrücklich in dem Katalog der zulässigen Unternehmensgegenstände aufgeführt. Daher besteht das Risiko, dass sich die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie negativ auf den REIT-Status und die damit verbundene Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht auswirken.

Ferner werden nach § 3 Nummer 72 EStG-E die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen auf bestimmte Bruttoleistungen laut Marktstammdatenregister begrenzt. Um die klima- und energiepolitisch gewollte Photovoltaikstromerzeugung nicht unnötig zu beschränken, regen wir an, auf die vorgeschlagenen kW-Grenzen zu verzichten.

#### **Petita:**

- Die nach § 3 Nummer 72 EStG-E befreiten Tätigkeiten sollten im Rahmen der erweiterten Grundbesitzkürzung im Gewerbesteuerrecht unschädlich sein. Auf die kW-Grenzen der Photovoltaikanlagen sollte verzichtet werden.

---

<sup>2</sup> § 231 Abs. 3 KAGB lässt nur Investitionen zu, die zur Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände erforderlich sind. Wird der durch eine Photovoltaikanlage erzeugte Strom neben der Eigennutzung teilweise in das allgemeine Stromnetz eingespeist, wäre dies aufgrund des Merkmals der Erforderlichkeit in § 231 Abs. 3 KAGB in der Regel nicht möglich oder wirft unnötige Abgrenzungsfragen auf. Mehr hierzu in der ZIA-Stellungnahme zum Fondsstandortgesetz (Punkt C. IV. „Investitionen in zur Bewirtschaftung zulässiger Vermögensgegenstände“), abrufbar unter: [https://zia-deutschland.de/wp-content/uploads/2021/05/ZIA\\_STN\\_RefE\\_Fondsstandortgesetz1.pdf](https://zia-deutschland.de/wp-content/uploads/2021/05/ZIA_STN_RefE_Fondsstandortgesetz1.pdf).

- Einnahmen durch die Erzeugung elektrischen Stroms aus regenerativen Energien und Blockheizkraftwerken in Gebäuden sowie die Bereitstellung von Energie an Mieter sollten im Rahmen der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung als unschädliche Nebengeschäfte qualifizieren bzw. dürfen den Status eines Spezial-Investmentfonds nicht gefährden – korrespondierend damit muss das Aufsichtsrecht angepasst werden.
- Im REITG muss die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie ausdrücklich in dem Katalog der zulässigen Unternehmensgegenstände aufgenommen werden.

## **2. Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe aa): AfA-Satz für Wohngebäude**

Mit Artikel 4 Nummer 2 JStG 2022-RegE soll der typisierte AfA-Satz für Wohngebäude von 2 auf 3 Prozent angehoben werden. Damit werden alle nach dem 30. Juni 2023 fertiggestellten Wohngebäude grundsätzlich über einen Zeitraum von 33 Jahren abgeschrieben.

Der ZIA bewertet die Anpassung als positiv, da die Immobilienwirtschaft schon länger auf die Notwendigkeit der Anpassung der steuerlichen Abbildung des Wertverzehr durch die Erhöhung der linearen Abschreibung im Gebäudesektor hingewiesen hat. Eine Verbesserung der linearen Abschreibung sollte jedoch nicht nur für den Neubau, sondern auch für Gebäude im Bestand erfolgen. Denn auch im Bestand haben der technische Fortschritt und die gestiegenen energetischen Anforderungen bereits dafür gesorgt, dass der Anteil langlebiger Rohbaubestandteile eines Gebäudes gegenüber den kurzlebigen Ausbau- und technischen Bestandteilen immer weiter abgenommen hat.

Um auch die von den aktuellen Krisen stark betroffenen Unternehmen zu unterstützen, sollte die Änderung zudem nicht nur bei den Wohngebäuden vollzogen werden. Der aktuelle Abschreibungssatz sollte für alle Gebäudeklassen um einen Prozentpunkt angehoben werden. Hierdurch kann auch im unternehmerischen Bereich Liquidität für Investitionen in energetische Sanierungsmaßnahmen oder Gebäudedigitalisierung zur Verfügung gestellt werden.

Gegenüber dem Referentenentwurf sieht der Regierungsentwurf bereits einen früheren Anwendungszeitpunkt für den neuen Abschreibungssatz vor. Dies ist zu begrüßen, jedoch regen wir an, dass der neue Abschreibungssatz bereits für Gebäude gelten sollte, die nach dem 31. Dezember 2022 fertig gestellt werden.

### **Petition:**

- Die Anhebung des Abschreibungssatzes sollte auch für Gebäude im Bestand und nicht nur für Wohngebäude, sondern für alle Gebäudeklassen erfolgen. Ein Anwendungszeitpunkt für Gebäude, die nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt werden, wäre wünschenswert.

### **3. Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe bb): Streichung § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG**

Aufgrund der befürchteten vermehrten Rechtsbehelfsverfahren infolge der durch den BFH vorgenommenen weiten Anwendungsauslegung der bisherigen Ausnahmeregelung sieht Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a) Doppelbuchstabe bb) JStG 2022-RegE die Streichung der Regelung zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer für Gebäudeabschreibung in § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG vor.

Aus Sicht des ZIA wäre es sinnvoll, dass die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer beibehalten wird. Andernfalls würde dies u. a. dazu führen, dass in Fällen einer objektiv deutlich kürzeren Nutzungsdauer ein Großteil des Abschreibungsvolumens im Wege einer außergewöhnlichen Abschreibung des Restwertes in das letzte Wirtschaftsjahr der Nutzung verlagert werden würde. Hierdurch würde der Wertverzehr nicht gleichbleibend über die gesamte Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt werden und zu erheblichen Gewinnverschiebungen führen. Auch der Bundesrat führt in seiner Stellungnahme<sup>3</sup> richtigerweise aus, „dass gerade bei Gebäuden, die aufgrund ihrer Funktion und Baubeschaffenheit explizit darauf ausgelegt sind, deutlich kürzeren Zeiträumen als die typisierende Nutzungsdauer zu dienen, eine adäquate Methode zur steuerlichen Berücksichtigung dieser Tatsache notwendig ist.“

Zur Verhinderung einer übermäßigen Inanspruchnahme der Norm wäre es denkbar, im Gesetz die Voraussetzungen für die Anwendung genauer zu regeln. So könnten beispielsweise Vorgaben geschaffen werden, wonach ein Gutachten über die Bausubstanz erforderlich ist oder der Steuerpflichtige nachweisen müsste, dass die den Abschreibungssätzen zugrundeliegende Nutzungsdauer nur dann erreicht werden kann, wenn erhebliche nachträgliche Herstellungsmaßnahmen durchgeführt werden.

#### **Petitur:**

- Die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer sollte erhalten bleiben. Ggf. könnte eine Konkretisierung der Kriterien zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer vorgenommen werden.

### **4. Artikel 12 Nummer 8 Buchstabe a): Bewirtschaftungskosten**

§ 187 Abs. 2 BewG wird dahingehend geändert, dass die nach Absatz 3 an den Bewertungsstichtag angepassten Bewirtschaftungskosten aus Anlage 23 anzusetzen sind. Die Bewirtschaftungskosten sind infolgedessen nicht mehr nach von den Gutachterausschüssen ermittelten Erfahrungssätzen, sondern generell nach den Bewirtschaftungskosten aus der Anlage 23 anzusetzen, die unter der Prämisse des Grundsatzes der Modellkonformität in Anlehnung an die Anlage 3 zur ImmoWertV bestimmt wurden.

---

<sup>3</sup> BR-Drs. 457/22 (Beschluss) vom 28. Oktober 2022, S. 19.

Durch diese Änderung kann der Wertansatz hinter den tatsächlichen Bewirtschaftungskosten zurückbleiben und hierdurch insgesamt zu einer überhöhten Bewertung führen.

**Petition:**

- Den Steuerpflichtigen sollte der Ansatz der Bewirtschaftungskosten nach von den Gutachterausschüssen ermittelten Erfahrungssätzen weiterhin möglich bleiben.

## 5. Artikel 12 Nummer 9: Änderung des Liegenschaftszinssatzes

In § 188 Absatz 2 BewG werden Liegenschaftszinssätze vorgegeben, welche – sofern keine von den Gutachterausschüssen ermittelten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen – für die Bewertung anzuwenden sind. Diese Liegenschaftszinssätze sollen nach dem Regierungsentwurf abgesenkt werden, da die Höhe der Zinssätze „an das aktuelle Marktniveau angepasst“ werden soll.

Die Absenkung sehen wir kritisch. Aktuell sollten die Liegenschaftszinssätze nicht abgesenkt werden. Wenn der Gesetzgeber auf gestiegene Grundstückswerte reagieren wollte, wäre die Absenkung der Liegenschaftszinssätze vor einigen Jahren nachvollziehbar gewesen. Die aktuellen Entwicklungen am Markt deuten jedoch in eine andere Richtung. Seit Anfang des Jahres 2022 sind die Zinsen in Deutschland und in den Euro-Ländern deutlich gestiegen. Zuletzt hat die Europäische Zentralbank die Zinsen Ende Oktober 2022 erhöht. Steigende Zinsen vermindern die Nachfrage nach Immobilieninvestments und können perspektivisch zu Grundstückswertsenkungen führen. Auch anderen Faktoren, wie die EU-Taxonomie mit den sich hieraus ergebenden neue Berichtspflichten für Unternehmen zur Nachhaltigkeit und das gestiegene ESG-Bedürfnis der Branche verstärken diesen Trend. Mit einer Absenkung der Liegenschaftszinssätze würde diese offensichtliche Entwicklung der Grundstückswerte außer Acht gelassen werden.

Es wäre ratsam, die steuerliche Bewertung der Immobilien zu stabilisieren, kurzfristigen Marktschwankungen nicht nachzugeben und insbesondere nicht antizyklische Anpassungen vorzunehmen. Hieraus resultieren eine Vielzahl an Widersprüchen und die Steuerpflichtigen werden in absehbarer Weise gezwungen, den realen Grundstückswert mittels Gutachten nachzuweisen.

**Petition:**

- Die Liegenschaftszinssätze in § 188 Abs. 2 BewG sollen nicht abgesenkt werden, da dies aktuelle Entwicklungen außer Acht ließe.



## 6. Artikel 15 und 16: Anpassungen bei Grunderwerbsteuer

Bei den im Regierungsentwurf enthaltenen Änderungen im Bereich der Grunderwerbsteuer handelt es sich in erster Linie um Korrekturen, mit denen Fehler im Rahmen der letzten Grunderwerbsteuerreform beseitigt werden sollen.

Unseres Erachtens sollten in diesem Zusammenhang zwei weitere Themen angegangen werden, die in der Praxis aktuell zu Doppelbesteuerungen oder gar Mehrfachbesteuerungen führen können und so vom Gesetzgeber nicht gewollt sein können.

### **a) Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Signing und Closing**

Gemäß § 1 Absatz 3 Nr. 3 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 90 Prozent der Anteile einer Gesellschaft mit inländischem Grundbesitz begründet, der Grunderwerbsteuer. Dies gilt nach dem Gesetz jedoch nur, soweit eine Besteuerung nach § 1 Absatz 2a GrEStG und § 1 Absatz 2b GrEStG nicht in Betracht kommt.

Hinsichtlich des Tatbestands des § 1 Absatz 3 Nr. 3 GrEStG entsteht die Grunderwerbsteuer bereits beim Abschluss des schuldrechtlichen Anteilskaufvertrags (Signing) und Steuerschuldner sind gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG die an einem Erwerbsvorgang als Vertragsteile beteiligten Personen. Bei § 1 Absatz 2b GrEStG entsteht die Grunderwerbsteuer erst mit dinglicher Übertragung der Anteile (Closing). Steuerschuldner ist in diesem Fall nach § 13 Nr. 7 GrEStG die grundbesitzende Kapitalgesellschaft.

Teilweise wird die Auffassung vertreten, beim Erwerb von mindestens 90 Prozent der Anteile einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft solle Grunderwerbsteuer zunächst beim Signing nach § 1 Absatz 3 Nr. 3 GrEStG beim Käufer und danach gemäß § 1 Absatz 2b GrEStG beim Closing bei der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft anfallen, obwohl das Gesetz ausdrücklich regelt, dass die Anteilsvereinigung nur dann besteuert werden soll, soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt.

Aus Sicht des ZIA ist es nicht vertretbar, dass zweimal Grunderwerbsteuer aufgrund desselben Lebenssachverhaltes entsteht. Da wohl vertreten werden kann, dass weder § 174 AO noch § 175 AO mangels Ereignisses in der Vergangenheit als Änderungsvorschrift einschlägig sind, bedarf es einer gesetzlichen Änderungsnorm, damit eine doppelte Besteuerung mit Grunderwerbsteuer beim Auseinanderfallen von Signing und Closing ausgeschlossen ist. Durch diese Änderungsnorm muss die Möglichkeit geschaffen werden, eine bereits bestandskräftig gewordene Steuerfestsetzung beim Signing infolge einer erneuten Steuerfestsetzung beim Closing aufzuheben.

Der Vollständigkeit halber weisen wir darauf hin, dass die gesetzlich angeordnete Subsidiarität von § 1 Absatz 3 GrEStG gegenüber den Absätzen 2a und 2b zu beachten ist und sie auch

nicht von einer rechtzeitigen Anzeige abhängig gemacht werden darf.<sup>4</sup> Die Rechtzeitigkeit der Anzeige ist bereits mit der Verspätungszuschlagsregelung ausreichend sichergestellt.

**Petitur:**

- Es muss eine gesetzliche Änderungsnorm geschaffen werden, damit eine doppelte Besteuerung mit Grunderwerbsteuer beim Auseinanderfallen von Signing und Closing ausgeschlossen ist.

**b) Vermeidung Doppel- /Mehrfachbesteuerung bei mittelbarem Gesellschafterwechsel**

Aktuell fehlt es an einem klaren Rangverhältnis zwischen § 1 Absatz 2a und § 1 Absatz 2b GrEStG bzw. an einer eindeutigen Grundstückszurechnung zu einer Gesellschaft bei mittelbarem Gesellschafterwechseln. Dies führt in der Praxis zu drohenden doppelten oder gar mehrfachen Grunderwerbsteuerbelastungen bei der Verwirklichung nur eines einzigen Lebenssachverhaltes.

In den Erlassen zu § 1 Absatz 2a<sup>5</sup> und § 1 Absatz 2b<sup>6</sup> findet sich jeweils in der Randziffer 7 die Aussage, dass § 1 Absatz 2a und § 1 Absatz 2b GrEStG gleichrangig sind. Es besteht kein Vorrang. Ferner werden jeweils in Textziffer 3 der beiden Erlasse die von § 1 Absatz 2a bzw. Absatz 2b GrEStG erfassten Grundstücke geregelt. Hiernach gehören zum Vermögen einer Personen- bzw. Kapitalgesellschaft die Grundstücke, die ihr grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen sind. Es kommt hiernach nicht auf das zivilrechtliche Eigentum oder die bewertungsrechtliche Zurechnung an. Nach den Erlassen gehört ein Grundstück der Gesellschaft, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld aufgrund eines unter § 1 Absatz 1, 2, 3 oder 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist.

Hierbei wird die Ansicht vertreten, dass es immer dann zu einer grunderwerbsteuerlichen Zurechnung des Grundstücks der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft kommt, wenn eine mindestens 90-prozentige Beteiligung einer Muttergesellschaft an der grundbesitzenden Tochtergesellschaft besteht. Die Muttergesellschaft ist somit fiktiv grundbesitzend.

Im Ergebnis heißt diese Ansicht, dass im Falle der Übertragung der Anteile an der Muttergesellschaft demnach zwei Mal Grunderwerbsteuer durch einen Übertragungsvorgang ausgelöst werden:

- auf Ebene der Muttergesellschaft aufgrund unmittelbaren Gesellschafterwechsels und fiktiver Grundstückszurechnung sowie

---

<sup>4</sup> So gefordert in den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrats zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022, BR-Drs 457/1/22 (neu) Ziffer 33 (§ 16 Absatz 4a - neu - Absatz 5 Satz 2 - neu - GrEStG).

<sup>5</sup> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Anwendung des § 1 Absatz 2a GrEStG vom 10. Mai 2022, Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, S 4445-005, FMNR202201101.

<sup>6</sup> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, Anwendung des § 1 Absatz 2b GrEStG ab dem 1. Juli 2021 vom 10. Mai 2022, Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, S 4445-005, FMNR202201118.

- auf Ebene der Tochtergesellschaft aufgrund mittelbaren Gesellschafterwechsels und unmittelbaren Grundbesitzes.

Nach dieser Auffassung wäre somit eine doppelte Grunderwerbsteuerbelastung zu befürchten – wenn die Beteiligungskette noch tiefer gestaffelt wäre, wäre eine x-fache Mehrbelastung denkbar. Im Gegensatz sieht der Regelfall der zivilrechtlichen Übertragung eines Grundstücks richtigerweise nur eine einmalige grunderwerbsteuerliche Belastung vor.

Eine doppelte oder gar mehrfache grunderwerbsteuerliche Belastung eines einzigen Lebenssachverhaltes kann nach der Intention des Gesetzgebers nicht gewollt sein. Wir regen deshalb eine gesetzliche Klarstellung an.

**Petition:**

- Es bedarf einer gesetzlichen Klarstellung des Rangverhältnisses zwischen § 1 Absatz 2a und § 1 Absatz 2b GrEStG bzw. der Zurechnung des Grundstücks zu einer Gesellschaft, wenn bei Vorliegen einer Beteiligungskette sowohl § 1 Absatz 2a als auch § 1 Absatz 2b GrEStG tatbestandlich erfüllt sind, um eine Doppel- oder gar Mehrfachbesteuerung des gleichen Lebenssachverhaltes zu verhindern.

**c) *Nachbesserung der Börsenklausel in § 1 Abs. 2c GrEStG***

Das Bundesfinanzministerium hat mit Datum vom 4. Oktober 2022 gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Anwendung des § 1 Absatz 2c GrEStG veröffentlicht. Darin wurden leider keine für die Praxis dringend erforderlichen Ausweitungen des zu engen Anwendungsbereichs der Börsenklausel bzw. Klarstellungen angestrebt. Daher sollte der Gesetzgeber die Norm praxistauglich nachbessern.

Wir halten den § 1 Absatz 2 c GrEStG in der aktuellen Fassung für nicht anwendbar, weil die Überwachung der Anteilsübergänge – insbesondere unterhalb der Mindestmeldeschwellen von 3 Prozent – derzeit mangels rechtlicher Instrumentarien zur Durchsetzung der Informationsbegehren nicht möglich ist.

Wir weisen darauf hin, dass auch § 67d AktG hier keine Abhilfe schafft, da die entsprechende EU-Durchführungsverordnung nur Informationen zur Identität der Aktionäre vorsieht. Zur Vereinfachung schlagen wir vor, den letzten Halbsatz in § 1 Absatz 2c GrEStG („[...] soweit der Anteilsübergang auf Grund eines Geschäfts an diesem Markt oder Drittlandhandelsplatz oder einem multilateralen Handelssystem im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Nummer 14 der Verordnung (EU) Nr. 600/2014 erfolgt.“) zu streichen. Hierdurch würde die Überwachung der Anteilsübergänge vereinfacht und der Anwendungsbereich der Börsenklausel sachgerecht angepasst werden.

**Petition:**

- Der letzte Halbsatz in § 1 Absatz 2c GrEStG („[...] soweit der Anteilsübergang auf Grund eines Geschäfts an diesem Markt oder Drittlandhandelsplatz oder

*einem multilateralen Handelssystem im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Nummer 14 der Verordnung (EU) Nr. 600/2014 erfolgt.“) sollte gestrichen werden, um die Überwachung der Anteilsübergänge für die Steuerpflichtigen zu vereinfachen.*

#### **d) Anpassungen infolge des MoPeG**

Mit dem MoPeG<sup>7</sup> fand eine Zäsur im Gesellschaftsrecht statt, die sich maßgeblich auch auf die Grunderwerbsteuer auswirkt. Die Reform des Personengesellschaftsrechts wird in seinen wesentlichen Teilen zum 1. Januar 2024 in Kraft treten. Kernelement der Reform ist, dass Personenhandelsgesellschaften nicht länger Gesamthandsvermögen, sondern nunmehr originäres Gesellschaftsvermögen aufweisen.

Die Gesetzesbegründung zum MoPeG besagt zu den steuerlichen Auswirkungen lediglich Folgendes: „Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften sind mit dem vorliegenden Entwurf nicht verbunden. Dies gilt insbesondere für die transparente Besteuerung von Personengesellschaften. Soweit in den Steuergesetzen von Gesamthandsvermögen gesprochen wird, ist dies bei rechtsfähigen Personengesellschaften dahingehend zu verstehen, dass damit das Vermögen der Gesellschaft in Abgrenzung zum Vermögen der einzelnen Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen) gemeint ist.“

Hierdurch werden die steuerlichen Problemfelder jedoch nicht gelöst. Denn Träger der dem Gesellschaftsvermögen zugehörigen Rechte und Pflichten ist zukünftig die Personengesellschaft selbst und sind nicht mehr die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit. Auf eben dieses Gesamthandsvermögen stellt allerdings das Steuerrecht an zahlreichen Stellen ab, auch im Grunderwerbsteuerrecht, insbesondere in den Nichterhebungsregeln der §§ 5 und 6 GrEStG. Es ist nicht auszuschließen, dass die dort niedergelegten Voraussetzungen für die Begünstigung nach Inkrafttreten des MoPeG nichtmehr erfüllt werden, weshalb die weitergehende Anwendung gesetzlich klarstellend geregelt werden sollte.

#### **Petitum:**

- Der Gesetzgeber sollte dahingehend Rechtssicherheit schaffen, dass die auf der Gesamthand fußenden steuerlichen Regelungen – insbesondere die Grunderwerbsteuerfreiheit nach §§ 5 und 6 GrEStG – nach Inkrafttreten des MoPeG weiterhin entsprechende Anwendung finden.

---

<sup>7</sup> Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.08.2021, BGBl. I 2021 S. 3436.

## C. Weitere Anmerkungen

### Verbesserung steuerlicher Abzugsfähigkeit von energetischen Sanierungsaufwendungen

Aus unternehmerischer Sicht wird die Investitionsbereitschaft dadurch gebremst, dass Betriebsausgaben für energetische Modernisierungsmaßnahmen in einer Vielzahl von Fällen nicht als sofort abziehbarer Aufwand und somit zum Investitionszeitpunkt steuermindernd berücksichtigt werden können. Vielmehr sind solche Aufwendungen regelmäßig im Wege der Abschreibung über die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes und folglich über einen Zeitraum von bis zu 50 Jahren gestreckt steuerlich geltend zu machen. In diesen Fällen wirkt sich das Steuerrecht negativ auf die Wirtschaftlichkeitsberechnung von Unternehmen aus; die Liquidität leidet. Folglich sinkt die Attraktivität von energetischen Modernisierungsmaßnahmen, deren Wirtschaftlichkeit ohnehin nicht in allen Fällen außer Zweifel steht. Sofern energetische Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und sofern die Aufwendungen hierfür (ohne Umsatzsteuer) 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen, qualifizieren diese Aufwendungen steuerrechtlich als **anschaffungsnahe Herstellungskosten** nach § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG. Dies heißt im Ergebnis, dass die Aufwendungen zu den zu aktivierenden Herstellungskosten eines Gebäudes zählen und steuerbilanziell über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden müssen. Lediglich bei energetischen Modernisierungsmaßnahmen an einer seit mehr als drei Jahren gehaltenen und unter Energiegesichtspunkten bereits modernen Immobilie wäre diese nachteilige steuerrechtliche Behandlung nicht gegeben; dies kann jedoch politisch nicht gewollt sein, da doch gerade ältere und unter Energiegesichtspunkten modernisierungsbedürftige Immobilien einer energetischen Modernisierung zugeführt werden sollen.

Energetische Modernisierungsmaßnahmen können jedoch auch zu einer über den „ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung“ des Gebäudes führen, weshalb die Aufwendungen nach Handelsrecht als **nachträgliche Herstellungskosten** aktiviert und somit steuerrechtlich ebenfalls über die Nutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden müssen, § 255 Absatz 2 Satz 1 HGB i. V. m. § 7 Absatz 4 EStG. Im Ergebnis werden in beiden Fällen die Aufwendungen für energetische Modernisierungsmaßnahmen über einen Zeitraum von bis zu 50 Jahren verteilt und somit für den Immobilieneigentümer wirtschaftlich weniger attraktiv. Sachgerecht wäre es, die Kosten wichtiger Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen schon im Jahr der Entstehung insgesamt als sofort abziehbaren Aufwand bzw. mindestens im Wege gesonderter und erhöhter Abschreibungsmöglichkeiten berücksichtigen zu können. Andernfalls werden wichtige energetische Sanierungsmaßnahmen verzögert oder gar unterlassen, wodurch nicht nur die Energieeffizienz, sondern letztlich auch die Nutzer beeinträchtigt werden.

#### **Petition:**

- Wir schlagen folgende gesetzlichen Korrekturen vor:
- Neuer Satz 3 in § 6 Absatz 1 Nr. 1a EStG:

- „[...] <sup>3</sup>Keine Herstellungskosten im Sinne des Satzes 1, sind Aufwendungen für Maßnahmen der energetischen Modernisierung.“
- Neueinführung eines § 7 Absatz 5b EStG:
  - „Bei einem im Inland belegenen Gebäude darf der Steuerpflichtige abweichend von § 7 Absatz 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung [Alternative 1: 100 Prozent] [Alternative 2: bis zu 30 Prozent, in dem folgenden Jahr bis zu 20 Prozent und den folgenden fünf Jahren jeweils bis zu 10 Prozent] der Herstellungskosten für energetische Modernisierungsmaßnahmen absetzen.“

(Dies könnte gegebenenfalls an das Erreichen eines bestimmten Energiestandards geknüpft werden.)

