

**Gleich lautende Erlasse
der obersten Finanzbehörden der Länder**

zu

Anwendungsfragen zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4
des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Fondsstandortgesetzes vom 3. Juni 2021,
BGBl. I S. 1498

vom 17. Juni 2022

Durch das Fondsstandortgesetz (FoStoG) wurde § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) neugefasst. Um Anreize zu setzen für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nr. 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder, sieht die Änderung u. a. vor, dass Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen im Hinblick auf die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten Tätigkeiten die erweiterte Kürzung ihres Gewerbeertrags unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin in Anspruch nehmen können. Die Neuregelung erweitert die für die Anwendbarkeit der erweiterten Kürzung der Gewerbeerträge unschädlichen Tätigkeiten (kürzungsunschädliche Tätigkeiten).

Nach dem Ergebnis der Erörterungen der obersten Finanzbehörden der Länder sind bei der Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG ergänzend zu R 9.2 GewStR und H 9.2 GewStH nachfolgende Grundsätze zu beachten:

Inhaltsverzeichnis

I. Allgemeine Hinweise.....	2
II. Allgemeines zu § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG.....	3
1. Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG).....	4
2. Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG).....	5
3. Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen und ihren Mietern/Pächtern aus anderen als den in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und b GewStG bezeichneten Tätigkeiten (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG)...	7
III. Behandlung von Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken	7
IV. Berechnung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG	9

I. Allgemeine Hinweise

- 1 Nach Maßgabe des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG können Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen – unabhängig von ihrer Rechtsform – auf Antrag bei der Ermittlung des Gewerbeertrags den auf die Grundstücksüberlassung entfallenden Gewerbeertrag kürzen (sog. erweiterte Kürzung; § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG). Dieser Gewerbeertrag unterliegt insoweit nicht der Gewerbesteuer. Voraussetzung für die Kürzung ist, dass sich das Unternehmen ausschließlich auf den Tätigkeitsbereich der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes beschränkt. Daneben sind nur die nach § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 4 GewStG ausdrücklich genannten Tätigkeiten für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags unschädlich.
- 2 Bei den Tätigkeiten von Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen lassen sich drei Tätigkeitsgruppen differenzieren. Zur ersten Gruppe gehört ausschließlich die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes. Aus dieser Tätigkeit resultierende Gewerbeerträge unterliegen dem Grunde nach der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Gewerbeerträge aus Tätigkeiten, die Bestandteil der Wohn- oder Gewerberaumüberlassung sind (bspw. Lieferung von Wärme an Mieter/Pächter), unterliegen ebenfalls dem Grunde nach der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- 3 Von der ersten Gruppe abzugrenzen sind als zweite Gruppe kürzungsunschädliche Tätigkeiten im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 4 GewStG. Durch die Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 und 4 GewStG durch das FoStoG wurde der Katalog der für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung unschädlichen Tätigkeiten ergänzt. Auch nach dieser Gesetzesänderung unterliegen Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen mit Gewerbeerträgen aus diesen kürzungsunschädlichen Tätigkeiten weiterhin der Gewerbesteuer.
- 4 Gewerbeerträge, die aus einer kürzungsschädlichen Tätigkeit resultieren, gehören hingegen zur dritten Gruppe. Kürzungsschädlich sind grundsätzlich Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung angemieteten Grundbesitzes, soweit die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes nicht ausnahmsweise zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes ist und nur einen geringfügigen Umfang hat (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2020, IV R 4/19, BStBl II 2022, 87) oder die Einnahmen kürzungsunschädlich gemäß § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG sind (vgl. Randnr. 23). Kürzungsschädlich sind darüber hinaus auch Einnahmen aus der Lieferung von Strom (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG) sowie aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern/Pächtern des Grundstücks (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG), sobald die Unschädlichkeitsgrenze von 10 Prozent bzw.

5 Prozent überschritten wird (vgl. Randnr. 6) und diese Einnahmen nicht der ersten Gruppe zuzuordnen sind.

- 5 Erwirtschaftet ein Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen kürzungsschädliche Einnahmen, so führt dies insgesamt, d. h. für sämtliche Erträge des Unternehmens, zum Verlust des Rechts auf Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung.

II. Allgemeines zu § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG

- 6 Voraussetzung für die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG ist, dass die aus diesen kürzungsunschädlichen Tätigkeiten erzielten Einnahmen des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens in dem für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahr nachweislich nicht höher als 10 Prozent (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa und bb GewStG) bzw. 5 Prozent (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG) der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Ausgangsgröße für die Berechnung der prozentualen Grenzen sind die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des gesamten eigenen Grundbesitzes des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens (s. auch unter IV.).
- 7 Zum Begriff des Grundbesitzes vgl. H 9.2. Abs. 2 „Eigener Grundbesitz“ GewStH.
- 8 Ob kürzungsunschädliche, aber dennoch gewerbesteuerpflichtige Einnahmen nach § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b oder c GewStG vorliegen, ist dem Finanzamt in geeigneter und nachvollziehbarer Weise nachzuweisen. Die gesonderte Gewinnermittlung nach § 9 Nr. 1 Satz 4 GewStG bleibt hiervon unberührt.
- 9 Im Falle einer ertragsteuerlichen Organschaft sind die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG für alle zum Organkreis gehörenden Unternehmen getrennt zu prüfen. Ob die erweiterte Kürzung bei dem einzelnen Unternehmen des Organkreises zu berücksichtigen ist, richtet sich jeweils allein nach den bei diesem Unternehmen gegebenen Verhältnissen (vgl. H 9.2 Abs. 2 „Organschaft“ GewStH). Damit sind auch die prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG für jedes zum Organkreis gehörende Unternehmen gesondert zu prüfen.
- 10 Einnahmen aus der Veräußerung oder der Demontage der in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG genannten Anlagen bzw. die Aufgabe eines insoweit bestehenden Teilbetriebs gelten als letzter Akt der Stromlieferung bzw. der unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen und Mietern/Pächtern und sind bei der Prüfung der 10-Prozent-Grenze (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG) bzw. bei der 5-Prozent-Grenze (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG) einzubeziehen (s. auch unter IV.).

1. Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. a GewStG)

- 11 Erneuerbare Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG sind Wasserkraft, Windenergie, solare Strahlungsenergie, Geothermie und Energie aus Biomassen. Ein Blockheizkraftwerk stellt wegen des ausdrücklichen Bezugs auf § 3 Nr. 21 EEG hingegen grundsätzlich keine Anlage im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG dar. Blockheizkraftwerke können jedoch ausnahmsweise eine Anlage im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG darstellen, soweit das Blockheizkraftwerk ausschließlich mit Biomasse im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG betrieben wird.
- 12 Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus den Energieerzeugungsanlagen an Letztverbraucher sind grundsätzlich als kürzungsschädlich anzusehen. Letztverbraucher in diesem Sinne ist nach § 3 Nr. 33 EEG jede natürliche oder juristische Person, die Strom verbraucht. Unschädlich ist hingegen die Stromlieferung an solche Letztverbraucher, die Mieter des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens sind (sog. Mieterstromanlagen). Dies gilt auch für Lieferungen an solche Mieter desselben Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens, deren Mieteinheiten sich auf anderen Grundstücken desselben Unternehmens befinden.
- 13 Keine Lieferung an Letztverbraucher stellt hiernach bspw. die Veräußerung von Strom im Wege der Direktvermarktung dar, auch wenn die Direktvermarkter (z. B. Stadtwerke) den Strom an ihre Kunden weiterliefern.
- 14 Zu den kürzungsunschädlichen Einnahmen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG erzielt werden, rechnen auch die Einnahmen aus zusätzlichen Stromlieferungen im Sinne des § 42a Abs. 2 Satz 6 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) bei Mieterstromanlagen. Zusätzliche Stromlieferungen sind danach solche, die für Zeiträume geleistet werden, in denen keine Versorgung mit Mieterstrom sichergestellt werden kann. Einnahmen des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens aus sonstigen Stromlieferungen an Mieter können ausschließlich gem. § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG kürzungsunschädlich sein (s. Randnr. 28).
- 15 Es ist nicht notwendig, dass die Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG im Eigentum des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens stehen. Es ist z. B. auch ausreichend, wenn diese vom Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen geleast sind.
- 16 Der Selbstverbrauch von erzeugtem Strom durch das Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen steht der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags grundsätzlich nicht

entgegen. Wird selbst produzierter Strom jedoch zunächst in das Netz eines Netzbetreibers eingespeist und sodann wieder bezogen, so liegt kein Selbstverbrauch vor.

2. Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG)

- 17 Unschädlich für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags sind Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge einschließlich Elektrofahrräder, die keine Kraftfahrzeuge im Sinne des § 1 Absatz 3 des Straßenverkehrsgesetzes (StVG) sind, wenn die Unschädlichkeitsgrenze nicht überschritten wird. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG sind allerdings nur dann erfüllt, wenn neben der Überlassung der Ladestation auch die Stromlieferung durch das Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen erfolgt (Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen). Die Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge einschließlich Elektrofahrräder ist auch dann unschädlich für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags, wenn sie nicht (ausschließlich) an Mieter erfolgt.
- 18 Hierbei können verschiedene Fallgestaltungen unterschieden werden, die nachfolgend beispielhaft erläutert werden:

Beispiel 1:

Ein Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen vermietet auf seinem Grundbesitz Stellflächen, auf denen die Stadtwerke Ladestationen für Elektrofahrzeuge errichten und betreiben.

Die Einnahmen aus der Vermietung der Stellflächen sind Teil des auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfallenden Gewerbeertrags und damit in die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzubeziehen.

19 Beispiel 2a:

Das Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen errichtet und betreibt Ladestationen für Elektrofahrzeuge auf seinem Grundbesitz (sog. Ladepunktbetreiber). Das Unternehmen liefert hierbei Strom an seine Mieter zum Laden ihrer Elektrofahrzeuge. Das Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen verwendet hierzu selbst erzeugten oder zugekauften Strom. Ein gesondertes Entgelt für die Bereitstellung der Ladestationen wird den Mietern nicht berechnet.

Die Einnahmen des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens aus der Lieferung von Strom aus dem Betrieb der Ladestationen fallen in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG.

20 Beispiel 2b:

Wie 2a, nur nutzen auch Personen oder Unternehmen, die nicht Mieter des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens sind, die Ladestationen zum Laden ihrer Elektrofahrzeuge. Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen fallen bei Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG. Hierfür ist nicht erforderlich, dass der Stromabnehmer auch Mieter des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens ist. Der Ausschluss der Begünstigung der Einnahmen aus der Lieferung von Strom an Letztverbraucher gilt nach § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Halbsatz 2 GewStG nicht für Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG.

21 Beispiel 3:

Ein Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen betreibt ein Blockheizkraftwerk, das Wärme an die Mieter des Grundstücks liefert. Darüber hinaus wird der durch das Blockheizkraftwerk gewonnene Strom für den Betrieb der auf dem Grundstück befindlichen Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder genutzt. Einnahmen aus der Lieferung von Strom für den Betrieb von Ladestationen fallen bei Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb GewStG.

3. Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen und ihren Mietern/Pächtern aus anderen als den in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und b GewStG bezeichneten Tätigkeiten (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG)

22 Mit der Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG bleibt Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen die erweiterte Kürzung ihres Gewerbeertrags erhalten, wenn die zu berücksichtigenden Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen ihnen und ihren Mietern/Pächtern aus anderen als den in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und b GewStG bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen in dem für den Erhebungszeitraum maßgeblichen Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Mieter im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG sind auch Personen, die dauerhaft in den Haushalt des Hauptmieters aufgenommen sind (bspw. Kinder und Lebenspartner).

23 Hierunter erfasst werden z. B. Mieteinnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen an Mieter/Pächter, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen. Hierunter fallen ferner Einnahmen aus Zahlungen von Mietern/Pächtern für Veranstaltungen (bspw. Weihnachtsmärkte), zu denen nur Mieter/Pächter zugelassen sind, sowie Einnahmen für Sonderleistungen des

Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens an Mieter (bspw. Betrieb eines Schwimmbads, das ausschließlich von Mietern genutzt werden darf oder Zurverfügungstellung von mieterspezifischen Bewachungsdienstleistungen). Auch Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung angemieteten Grundbesitzes können unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG unschädlich für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags sein.

- 24 Nicht von § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG erfasst werden hingegen Einnahmen aus Vertragsbeziehungen des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens zu Personen, die nicht Mieter/Pächter des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens sind (bspw. Betrieb eines Schwimmbades, das auch von außenstehenden Personen genutzt werden kann). Entsprechende Einnahmen sind schädlich und führen zur Versagung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags.

III. Behandlung von Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken

- 25 Einnahmen aus dem Betrieb von Blockheizkraftwerken fallen grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG (s. auch Randnr. 11).
- 26 Liefern Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen mittels eines Blockheizkraftwerks Wärme an ihre Mieter, so handelt es sich bei der Wärmelieferung um einen Bestandteil der Gebrauchsüberlassung. Einnahmen aus der Wärmelieferung an Mieter sind somit Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und unterliegen damit der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags (s. auch Randnr. 2).

27 Beispiel 1:

Mittels eines Blockheizkraftwerks des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens wird Wärme oder Strom an Personen oder Unternehmen (Letztverbraucher) geliefert, die nicht Mieter des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens sind.

Die Einnahmen sind kürzungsschädlich, weil eine unschädliche Nebentätigkeit im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG grundsätzlich im Zusammenhang mit einem Rechtsverhältnis zu einem Mieter/Pächter des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens stehen muss oder bei Einnahmen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG die Lieferung von Strom nicht an Letztverbraucher (die keine Mieter sind) erfolgen darf.

28 Beispiel 2:

Mittels eines Blockheizkraftwerks des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens, das nicht ausschließlich mit Biomasse im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG betrieben wird, wird Strom an die Mieter des Grundstücks geliefert.

Die Einnahmen aus der Stromlieferung fallen in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG.

29 Beispiel 3:

Mittels eines auf Grundstück A befindlichen Blockheizkraftwerks des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens, das nicht ausschließlich mit Biomasse im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG betrieben wird, wird Strom an Mieter/Pächter geliefert, deren Wohnungen sich auf Grundstück B des Unternehmens befinden.

Die Einnahmen aus der Stromlieferung fallen in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG sind auch dann erfüllt, wenn unmittelbare Vertragsbeziehungen zwischen dem Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen und solchen Mietern/Pächtern bestehen, die nicht auf demselben Grundbesitz wohnen, auf dem auch das Blockheizkraftwerk betrieben wird.

IV. Berechnung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG

- 30 Für die Berechnung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG sind die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des gesamten Grundbesitzes zu bestimmen. Hierzu gehören insbesondere die vereinbarten Miet- und Pachteinnahmen inklusive sämtlicher umlagefähiger Betriebskosten. Die Umsatzsteuer bleibt bei der Ermittlung der Einnahmen außer Ansatz (Nettobetrachtung). Bei einer temporären Mietfreistellung durch den Vermieter (beispielsweise bei Vertragsbeginn oder in Krisensituationen) ist grundsätzlich von einer vereinbarten Miete von Null Euro auszugehen.
- 31 Bei Genossenschaften und Vereinen, die die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG und § 3 Nr. 15 GewStG in Anspruch nehmen, ist für den partiell steuerpflichtigen Bereich bei der Berechnung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenze im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG auf den gesamten Grundbesitz der Genossenschaft bzw. des Vereins (steuerfreier und steuerpflichtiger Bereich) abzustellen.
- 32 **Beispiel:**
Das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen vermietet im Jahr 01 Wohnraum für Kaltmieten i. H. v. insgesamt 500.000 €. Darüber hinaus stellt das Unternehmen seinen Mietern/Pächtern umlagefähige Betriebskosten i. H. v. insgesamt 80.000 € in Rechnung, darin enthalten sind 50.000 € für die Lieferung von Wärme, die mittels eines vom Grundstücks- und Wohnungsunternehmen betriebenen Blockheizkraftwerks produziert wurde. Der ebenfalls durch das Blockheizkraftwerk, das nicht ausschließlich mit Biomasse im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG betrieben wird, gewonnene Strom wird den

Mietern gesondert mit insgesamt 26.000 € berechnet.

Im Jahr 01 erzielt das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen Einnahmen i. H. v. 580.000 € aus der Gebrauchsüberlassung seines Grundbesitzes. Die Einnahmen aus der Lieferung von Strom i. H. v. 26.000 € sind gemäß § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG kürzungsunschädlich, da sie nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (hier: 4,48 Prozent).

- 33 Für die Ermittlung der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind grundsätzlich die vereinbarten fremdüblichen Mieten (Soll-Mieten) maßgeblich. Bei Leerstandszeiten in einem Erhebungszeitraum liegen keine vereinbarten Mieten vor, so dass sich die verminderten Einnahmen unmittelbar auf die prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen auswirken.
- 34 Sofern als Forderung bilanzierte Miet- oder Pachtansprüche der Vorjahre als uneinbringlich ausgebucht werden, hat dies keine Auswirkung auf die Höhe der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes im Erhebungszeitraum der Ausbuchung.
- 35 Die Einnahmen aus der Veräußerung von eigenem Grundbesitz stellen keine Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes dar. Davon unbenommen erfasst der Begriff der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG grundsätzlich auch die Veräußerung von bisher vermietetem bzw. verpachtetem Grundbesitz.
- 36 Einnahmen aus der Veräußerung oder der Demontage der in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG genannten Anlagen bzw. die Aufgabe eines insoweit bestehenden Teilbetriebs stellen keine Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes dar (s. Randnr. 10).

37 Beispiel:

Das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen erzielt im Jahr 01 Mieten inklusive umlagefähiger Betriebskosten i. H. v. 2 Mio. €. Im selben Zeitraum werden Einnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen, i. H. v. 60.000 € erzielt. Aus Solaranlagen, die auf Grundvermögen des Unternehmens betrieben werden, werden ferner Einnahmen aus der Lieferung von Strom an Mieter i. H. v. 20.000 € erzielt. Zum 31.12.01 verkauft das Unternehmen ein Grundstück aus seinem Portfolio für 10 Mio. €. Der Kaufpreis entfällt zu 300.000 € auf Betriebsvorrichtungen und zu 40.000 € auf eine Solaranlage. Im Jahr 01 erzielt das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen somit Einnahmen i. H. v. 2 Mio. € aus der Gebrauchsüberlassung des eigenen Grundbesitzes. Die Einnahmen aus der Lieferung von Strom und der Veräußerung der Solaranlage (insgesamt 60.000 €) wären isoliert betrachtet gemäß § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. aa GewStG

kürzungsunschädlich, da sie nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (hier: 3 Prozent). Allerdings liegen die Einnahmen aus der Überlassung und Veräußerung der Betriebsvorrichtungen (insgesamt 360.000 €) über der Unschädlichkeitsgrenze im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG, da sie mehr als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes betragen (hier: 18 Prozent). Das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen kann daher im Jahr 01 die erweiterte Kürzung seines Gewerbeertrags nicht in Anspruch nehmen.

- 38 Für die Prüfung der prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen sind die vereinbarten, fremdüblichen Einnahmen des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens aus der Lieferung von Strom (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG) bzw. aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen des Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmens zu seinen Mietern (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c GewStG) maßgeblich. Bei der Überlassung von Betriebsvorrichtungen gehören auch umlagefähige Betriebskosten zu diesen Einnahmen.

39 Beispiel:

Das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen erzielt im Jahr 01 Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung seines Grundbesitzes i. H. v. insgesamt 2 Mio. €. Darüber hinaus hat das Unternehmen ein jährliches Entgelt für die Überlassung von Betriebsvorrichtungen, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen, i. H. v. 99.000 € vereinbart. Zusätzlich werden 5.000 € für Betriebskosten der überlassenen Betriebsvorrichtungen berechnet. Die Betriebskosten wurden in voller Höhe beglichen. Aufgrund finanzieller Schwierigkeiten von Mietern wurde das Entgelt für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen nur i. H. v. 82.500 € geleistet.

Die Einnahmen aus der Überlassung der Betriebsvorrichtungen betragen 104.000 € im Jahr 01 und übersteigen folglich 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung seines Grundbesitzes (hier: 5,2 Prozent). Das Grundstücks- und Wohnungsunternehmen kann die erweiterte Kürzung seines Gewerbeertrags im Jahr 01 nicht in Anspruch nehmen.

- 40 Die prozentualen Unschädlichkeitsgrenzen des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG sind getrennt voneinander zu prüfen. Nicht genutzte Prozentpunkte können nicht auf die jeweils andere Grenze übertragen werden.

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

Ministerium für Finanzen
Baden-Württemberg
FM3-G 1425-2/82

Niedersächsisches Finanzministerium
31-G 1425/004

Bayerisches Staatsministerium der Finanzen
und für Heimat
33- G 1425-1/45

Ministerium der Finanzen des Landes
Nordrhein-Westfalen
G 1425 - 92 - V B 4

Senatsverwaltung für Finanzen Berlin
III A - G 1425-2/2021-2

Ministerium der Finanzen
Rheinland-Pfalz
G 1425#2018/0005-0401 444

Ministerium der Finanzen des
Landes Brandenburg
G 1425/21#01#06

Ministerium der Finanzen
und für Wissenschaft des Saarlandes
G 1425-1#066

Der Senator für Finanzen der
Freien Hansestadt Bremen
900-G 1425-1/2020-8/2021

Sächsisches Staatsministerium
der Finanzen
33 - G 1460/1/10 - 2021/81587

Finanzbehörde der Freien und
Hansestadt Hamburg
G 1425 – 2021/009 – 53

Ministerium der Finanzen des Landes
Sachsen-Anhalt
42 - G 1425 - 85

Hessisches Ministerium der Finanzen
G 1425 A-028-II41

Finanzministerium des Landes
Schleswig-Holstein
VI 312 – G 1425 - 094

Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern
IV-G 1450-00000-2021/004-006

Thüringer Finanzministerium
1040-24-G 1425/1