

§ 3 Nr. 70

[Exit tax]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126;
BStBl. I 2011, 1098)

Steuerfrei sind

...

70. die Hälfte

- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die am 1. Januar 2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen gehören, wenn diese auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2010 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages an eine REIT-Aktiengesellschaft oder einen Vor-REIT veräußert werden,
- b) der Betriebsvermögensmehrungen, die auf Grund der Eintragung eines Steuerpflichtigen in das Handelsregister als REIT-Aktiengesellschaft im Sinne des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) durch Anwendung des § 13 Absatz 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf Grund und Boden und Gebäude entstehen, wenn diese Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2005 angeschafft oder hergestellt wurden, und die Schlussbilanz im Sinne des § 13 Absatz 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf einen Zeitpunkt vor dem 1. Januar 2010 aufzustellen ist.
²Satz 1 ist nicht anzuwenden,
- a) wenn der Steuerpflichtige den Betrieb veräußert oder aufgibt und der Veräußerungsgewinn nach § 34 besteuert wird,
- b) soweit der Steuerpflichtige von den Regelungen der §§ 6b und 6c Gebrauch macht,
- c) soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 ergibt, ausgeglichen worden ist,
- d) wenn im Falle des Satzes 1 Buchstabe a der Buchwert zuzüglich der Veräußerungskosten den Veräußerungserlös oder im Falle des Satzes 1 Buchstabe b der Buchwert den Teilwert übersteigt. ²Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Absatz 3, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verringert um die vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung,
- e) soweit vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit Abzüge bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern im Sinne des Satzes 1 nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,

- f) wenn es sich um eine Übertragung im Zusammenhang mit Rechtsvorgängen handelt, die dem Umwandlungssteuergesetz unterliegen und die Übertragung zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts erfolgt.

³Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn

- a) innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a der Erwerber oder innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b die REIT-Aktiengesellschaft den Grund und Boden oder das Gebäude veräußert,
- b) der Vor-REIT oder ein anderer Vor-REIT als sein Gesamtrechtsnachfolger den Status als Vor-REIT gemäß § 10 Absatz 3 Satz 1 des REIT-Gesetzes verliert,
- c) die REIT-Aktiengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b in keinem Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt,
- d) die Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b endet,
- e) das Bundeszentralamt für Steuern dem Erwerber im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a den Status als Vor-REIT im Sinne des § 2 Satz 4 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) bestandskräftig aberkannt hat.

⁴Die Steuerbefreiung entfällt auch rückwirkend, wenn die Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a vom Erwerber an den Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes überlassen werden und der Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren seit Eintragung des Erwerbers als REIT-Aktiengesellschaft in das Handelsregister an dieser mittelbar oder unmittelbar zu mehr als 50 Prozent beteiligt ist. ⁵Der Grundstückserwerber haftet für die sich aus dem rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung ergebenden Steuern.

Autoren: Jens **Intemann**, Dipl.-Finanzwirt, Richter am FG, Hannover
Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3 Nr. 70

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 3 Nr. 70	1	III. Bedeutung des § 3 Nr. 70 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	3
II. Rechtsentwicklung des § 3 Nr. 70	2	IV. Verhältnis des § 3 Nr. 70 zu anderen Vorschriften ..	4

B. Steuerfreiheit von Grundstücksveräußerungen (Satz 1 Buchst. a)

	Anm.		Anm.
I. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen .	7	IV. Fünf-Jahres-Frist	10
II. Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden	8	V. Zeitraum für begünstigte Veräußerung	11
III. Zugehörigkeit zu einem inländischen Betriebsvermögen	9	VI. Veräußerung an REIT-AG oder Vor-REIT	12
		VII. Rechtsfolge	13

C. Anteilige Steuerfreiheit von Gewinnen iSd. § 13 KStG (Satz 1 Buchst. b)

	Anm.		Anm.
I. Steuerbefreiung bei Statuswechsel einer Körperschaft	15	III. Begünstigte Wirtschaftsgüter	17
II. Anwendung des § 13 KStG	16	IV. Rechtsfolge	18

D. Ausnahmen von der Steuerfreiheit (Satz 2)

	Anm.		Anm.
I. Ausschluss mehrfacher Begünstigung	20	IV. Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Satz 2 Buchst. c)	23
II. Betriebsveräußerung im Ganzen (Satz 2 Buchst. a)	21	V. Berücksichtigung von Verlusten (Satz 2 Buchst. d)	24
III. Übertragung stiller Reserven nach §§ 6b und 6c (Satz 2 Buchst. b)	22		

	Anm.		Anm.	
VI. Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge (Satz 2 Buchst. e)	25		VII. Vorgänge nach dem UmwStG (Satz 2 Buchst. f)	26

E. Rückwirkender Wegfall der Steuerfreiheit (Satz 3)

	Anm.		Anm.	
I. Zweck der Regelung	30		III. Verlust der Steuerfreiheit nach dem REITG (Satz 3 Buchst. b bis e)	32
II. Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter durch Erwerber (Satz 3 Buchst. a)	31		IV. Rechtsfolge	33

F. Rückwirkender Wegfall der Steuerbefreiung bei sale-and-lease-back-Geschäften (Satz 4) 35

G. Haftung des Grundstückserwerbers (Satz 5) 36

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3 Nr. 70

Schrifttum: SCHMIDT/BEHNES, Regierungsentwurf zur Schaffung deutscher REIT-AGs, FR 2006, 1105; SCHULZ/THIESSEN, Der Referentenentwurf zum German Real Estate Investment Trust (G-REIT), DB 2006, 2144; STOSCHEK/DAMMANN, Internationale Systeme der Besteuerung von REIT's, IStR 2006, 403; VAN KANN/JUST/KRÄMER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REIT-Gesetz), DStR 2006, 2105; BREINERDORFER/SCHÜTZ, German Real Estate Investment Trust (G-REIT) – Ein Problemaufriss aus Sicht des Fiskus, DB 2007, 1487; DETTMEIER/GEMMEL/KAISER, Die Einführung der deutschen REIT – Eine erste steuerliche Analyse des REIT-Gesetzes, BB 2007, 1191; HARTROTT, Das Konzept des deutschen Real Estate Investment Trust (G-REIT), DStZ 2007, 247; KOREZKIJ, REITG: Exit-Tax bei der Übertragung von Immobilien auf eine REIT-AG und beim Statuswechsel, BB 2007, 1698; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, Das Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen (REITG), DB 2007, 933; SPOER/HOLLANDS/JAKOB, Verfassungsrechtliche Rechtfertigung steuerlicher Sonderregelungen zur transparenten Besteuerung von REITs, DStR 2007, 49; VAN KANN/JUST/KRÄMER, Deutsche Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen (REIT-Gesetz): wesentliche Abweichungen des verabschiedeten Gesetzes vom Regierungsentwurf, DStR 2007, 787; CLASSEN, REITs und Vor-REITs – Gegenüberstellung der rechtlichen Ausgestaltung, BB 2008, 2104; GRÖPL, Ausgewählte Steuerrechtsfragen der neuen REIT-Aktiengesellschaft, DStZ 2008, 62; SEIBT/CONRADI, Handbuch REIT-AG, Köln 2008; AMORT/BLUM, Real Estate Investment Trust (REITs): Alternativen und Besteuerung, DStR 2009, 1772; BRON, Das JStG 2009 als kleiner Fortschritt für die REIT-Besteuerung, BB 2009, 84; GEMMEL/KAISER, Aktuelles zum deutschen REIT – Chancen und Risiken der Finanzkrise, DStR 2009, 1346; BALMES/CLASSEN, Das JStG 2009 als Reparaturmaßnahme des REITG, FR 2009, 454; TAPPEN, Steuerrechtsänderungen durch das geplante OGAW-IV-Umsetzungsgesetz, DStR 2011, 246; BRON, Verbesserte Rahmenbedingungen für (Vor-) REITs nach dem OGAW-IV-Umsetzungsgesetz sowie Anpassung der Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel, BB 2011, 867.

I. Grundinformation zu § 3 Nr. 70

1

Die Vorschrift befreit für eine Übergangszeit Erträge aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden zur Hälfte, wenn die Veräußerung an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT erfolgt (sog. Exit Tax). Die (börsennotierte) REIT-AG wurde mit dem REITG v. 28.5.2007 als neues Instrument zur indirekten Immobilienanlage in Deutschland eingeführt, dessen Unternehmensgegenstand auf den Erwerb und die Verwaltung von unbeweglichem Vermögen beschr. ist (§ 1 Abs. 1 REITG). Die Begünstigung erfasst nur Immobilien, die längere Zeit zu einem BV gehörten. Zur Vermeidung einer mehrfachen Begünstigung statuiert Satz 2 verschiedene Ausnahmetatbestände, während Satz 3 die StBefreiung rückwirkend insbes. entfallen lässt, wenn die erwerbende Gesellschaft die Voraussetzungen des REITG (nicht mehr) erfüllt.

II. Rechtsentwicklung des § 3 Nr. 70

2

Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914; BSBl. I 2007, 806): Im Zusammenhang mit der Einführung einer REIT-AG wird durch Art. 2 des Gesetzes v. 28.5.2007 der Katalog der StBefreiungstatbestände des § 3 um eine neue Nr. 70 ergänzt, nach der ein Veräußerungserlös aus der Übertragung von Grund und Boden und Gebäuden auf eine REIT-AG und einen Vor-REIT zur

Hälfte stfrei gestellt wird. Gleichgestellt ist eine BV-Mehrung aufgrund der Anwendung des § 13 KStG im Zusammenhang mit der Umwandlung einer Gesellschaft in eine REIT-AG. Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei Inkrafttreten des Ges. v. 28.5.2007 (1.1.2007) geltenden Fassung durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): Die Regelung über den rückwirkenden Wegfall der hälftigen StBefreiung nach Satz 3 Buchst. b wird mW ab dem 1.1.2011 neu geregelt. Die Frist, in der ein Vor-REIT dem Börsengang und die Eintragung als REIT-AG erreichen muss, damit die hälftige StBefreiung der Nr. 70 nicht rückwirkend entfällt, wird verlängert. Der Wegfall der StBefreiung tritt nunmehr ein, wenn der Vor-REIT nach den aufsichtsrechtl. Bestimmungen gem. § 10 REITG seinen begünstigten Status verliert.

3 III. Bedeutung des § 3 Nr. 70 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Sozialzweckbefreiung: Die StBefreiung der Nr. 70 stellt eine echte StVergünstigung zum Zweck der Wirtschaftsförderung dar (Sozialzweckbefreiung), denn sie wurde eingeführt, um den Verkauf von Betriebsgrundstücken an eine REIT-AG und einen Vor-REIT zu fördern (BTDrucks. 16/4026, 25; SCHIESSL in SEIBT/CONRADT, Handbuch REIT-AG, 2008, Rn. 837). Die StBefreiung soll es der REIT-AG bzw. dem Vor-REIT erleichtern, Grundvermögen zu erwerben, indem es für einen Verkäufer aufgrund der hälftigen StBefreiung attraktiver ist, an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT zu veräußern (CLASSEN, BB 2008, 2104 [2105]). Dazu wird für einen begrenzten Zeitraum (bis 1.1.2010) der Erlös aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die mindestens fünf Jahre zum AV eines inländ. BV eines Stpfl. gehört haben, zur Hälfte stfrei gestellt, wenn die Betriebsgrundstücke an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT verkauft werden. Die REIT-AG als neues Instrument der indirekten Immobilienanlage soll sich dadurch an den Kapitalmärkten etablieren können. Daneben will der Gesetzgeber einen Anreiz für deutsche Unternehmen schaffen, stille Reserven, die im betrieblichen Grundbesitz verhaftet sind, durch Veräußerung an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT zu heben (BTDrucks. 16/4026, 17). Erklärtes Ziel ist es, die Liquidität und die Eigenkapitalquote des Mittelstands zu erhöhen (BTDrucks. 16/4026, 25). Die Begünstigung beschr. sich daher auf die Übertragung von BV, so dass Immobilien des PV von der StBefreiung ausgeschlossen sind. Korrespondierend zur hälftigen StBefreiung dürfen die mit den begünstigten BV-Mehrungen oder Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 3c Abs. 3 nur hälftig abgezogen werden (s. § 3c Anm. 75).

Verfassungsrechtliche Beurteilung: Die Regelung ist uE verfassungsgemäß. Zwar verletzt die StBefreiung das verfassungsrechtl. verankerte Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil die durch die Veräußerung erhöhte stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. (teilweise) verschont wird. Als Maßnahme der Wirtschaftsförderung wird die hälftige StBefreiung jedoch den Anforderungen des BVerfG an die Rechtfertigung von stl. Vergünstigungen gerecht (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164), denn der Gesetzgeber hat die StBefreiung eingeführt, um einerseits die REIT-AG zur Stär-

kung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zu fördern und andererseits die Veräußerung von Betriebsgrundstücken zu erleichtern, damit Kapital aus volkswirtschaftlicher Sicht besser genutzt werden kann (BTDrucks. 16/4026, 17 und 25). Die damit vom Gesetzgeber verfolgten wirtschaftspolitischen Zwecke rechtfertigen uE die hälftige StBefreiung der Nr. 70 (glA TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 11; SPOERR in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, „Verfassungsrechtliche Analyse“ Rn. 30 ff.).

Europarechtliche Bedenken: Die Regelung ist europarechtswidrig, weil nur die Übertragung von WG auf eine REIT-AG und einen Vor-REIT nach dem REITG begünstigt ist. Der Kreis der (mittelbar) begünstigten Grundstückserwerber ist damit auf inländ. Gesellschaften beschränkt, weil nur Gesellschaften mit Sitz in Deutschland nach § 9 REITG den Status einer REIT-AG erlangen können (SCHULTZ/THEISSEN, DB 2006, 2144 [2147]; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 70/34). Zwar beruht die europarechtl. zweifelhafte Beschränkung auf der Binnenorientierung des § 9 REITG. Jedoch knüpft die Gewährung der StBefreiung tatbestandlich unmittelbar an die Voraussetzungen des § 9 REITG an, so dass die mit der StBefreiung der Nr. 70 verbundene Vergünstigung selbst europarechtl. unzulässig ist (krit. auch VON BECKERATH in KIRCHHOF XII. § 3 Rn. 183). Die Beschränkung der Begünstigung auf inländ. Erwerber ist uE europarechtl. auch nicht zu rechtfertigen (glA REIMER in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, „Europarechtliche Analyse“ Rn. 177). Dagegen ist die Begünstigung allein inländ. Betriebsimmobilien europarechtl. unbedenklich, denn auch ausländ. Veräußerer können für die Veräußerung inländ. Immobilien die StBefreiung in Anspruch nehmen, da das Grundstück nur im Inland belegen sein, nicht jedoch zu einer inländ. Betriebsstätte gehören muss (s. Anm. 9; glA REIMER in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, „Europarechtliche Analyse“ Rn. 173). Der Ausschluss im Ausland belegener Betriebsgrundstücke, die an eine (inländ.) REIT-AG oder einen (inländ.) Vor-REIT veräußert werden, ist unproblematisch, weil aufgrund der mit den EU-Mitgliedstaaten geschlossenen DBA (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) eine inländ. StPflicht einer Grundstücksveräußerung von vornherein nicht besteht (REIMER in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, „Europarechtliche Analyse“ Rn. 173).

IV. Verhältnis des § 3 Nr. 70 zu anderen Vorschriften

4

Verhältnis zu § 3c: Die hälftige StBefreiung der Einnahmen aus einem Grundstücksverkauf korrespondiert mit einem hälftigen Abzugsverbot gem. § 3c Abs. 3 für alle Aufwendungen, die mit den stbefreiten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (zu Einzelheiten s. § 3c Anm. 75 ff.).

Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, §§ 6b, 6c, 34: Die Inanspruchnahme dieser StVergünstigungen im Zusammenhang mit dem übertragenen Grundstück hindert nach Nr. 70 Satz 2 (anteilig) die Anwendung der StBefreiung der Nr. 70 (s. Anm. 20 ff.).

Verhältnis zu Regelungen des KStG: Über § 8 Abs. 1 KStG gilt die hälftige StBefreiung auch für die Besteuerung von Körperschaften (GEMMEL/KAISER, DStR 2009, 1346). Dies gilt insbes. für die StBefreiung der Nr. 70 Satz 1 Buchst. b, die ausdrückl. an die Anwendung des § 13 KStG anknüpft.

Verhältnis zu Regelungen des GewStG: Die StBefreiung ist nach § 7 Abs. 1 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen.

Einstweilen frei.

5–6

B. Steuerfreiheit von Grundstücksveräußerungen (Satz 1 Buchst. a)

7 I. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen

Die Vorschrift stellt die BV-Mehrung oder Einnahme aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden zur Hälfte stfrei. Es wird somit der Bruttowert eines BV-Zugangs stbefreit (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 37). Erst in einem zweiten Schritt werden die mit dem (Brutto-)Veräußerungserlös in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen gem. § 3c Abs. 3 stl. einem hälftigen Abzugsverbot unterworfen (zu Einzelheiten s. § 3c Anm. 75 ff.). Die Regelungstechnik entspricht insoweit derjenigen des Teileinkünfteverfahrens, bei dem auch die (Brutto-)Einnahmen nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei gestellt werden, während die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 nur anteilig abziehbar sind (VAN KANN/JUST/KRÄMER, DStR 2006, 2105 [2111]). Mit der Verwendung der Begriffe „Betriebsvermögensmehrungen“ und „Einnahmen“ wird sichergestellt, dass die Stbefreiung sowohl bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich als auch durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu gewähren ist (VON BECKERATH in KIRCHHOF XII. § 3 Rn. 184).

8 II. Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden

Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter: Begünstigt ist nur die Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden. Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf einen Dritten (BFH v. 22.9.1992 – VIII R 7/90, BStBl. II 1993, 229). Erfasst sind damit auch ein Tausch und tauschähnliche Vorgänge wie die Einbringung von Betriebsgrundstücken in eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 3 „REIT“; KOREZKIJ, BB 2007, 1698). Die verdeckte Einlage ist jedoch nicht begünstigt (glA wohl auch STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 31).

► *Grund und Boden und Gebäude:* Die Auslegung der Begriffe „Grund und Boden“ und „Gebäude“ hat sich an der allg. im EStRecht geltenden Definition zu orientieren (glA KOREZKIJ, BB 2007, 1698). Eine normspezifische anderweitige Auslegung, die den Kreis der begünstigten WG (zB mit Blick auf § 3 REITG) weiter zieht, ist uE nicht zulässig. Hätte der Gesetzgeber den Kreis der begünstigten WG in Anlehnung an § 3 Nr. 8 REITG weiter ziehen wollen, hätte er auf diese Norm verweisen können. Er hat aber in Kenntnis der im EStRecht allg. gültigen Auslegung die Begriffe „Grund und Boden“ und „Gebäude“ ohne weitere Erläuterungen in Nr. 70 verwandt, so dass eine erweiternde Auslegung der Begriffe ausscheidet. Somit ist neben der Veräußerung von bebauten Grundstücken auch die Veräußerung unbebauter Grundstücke und von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden stbefreit (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 13). Dagegen ist die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen, Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen oder Hof- und Platzbefestigungen nicht begünstigt, weil sie estl. als vom Gebäude losgelöste eigenständige WG angesehen werden (s. § 5 Anm. 396 ff.; KOREZKIJ, BB 2007, 1698).

Anteile an Personengesellschaften: Die Übertragung von Anteilen an einer (gewerblichen oder vermögensverwaltenden) PersGes., zu deren Vermögen Immobilien gehören, ist mangels ausdrücklicher gesetzlicher Erwähnung uE nicht von Nr. 70 begünstigt (glA VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 70 Rn. B 70/52; SCHMIDT/BEHNES, FR 2006, 1105 [1106]). Anteile an einer PersGes. stellen eigenständige Veräußerungsgegenstände dar, so dass ihre Veräußerung nur begünstigt ist, wenn sie als solche im StBefreiungstatbestand aufgeführt werden. Ein „Durchgriff“ durch den veräußerten Gesellschaftsanteil auf die von der Gesellschaft gehaltenen WG ist nicht möglich. Davon geht auch der Gesetzgeber aus, wenn er zB in § 23 Abs. 1 Satz 4 ausdrücl. anordnet, dass die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer PersGes. als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG gelte. Ein solche gesetzliche Fiktion wäre nicht notwendig, wenn schon nach allgemeinen Grundsätzen bei einer Veräußerung eines Gesellschaftsanteils von der Veräußerung der einzelnen WG auszugehen wäre.

► *Abweichende Meinung:* Nach aA ist die Veräußerung von Anteilen an einer PersGes., soweit sie Grund und Boden und Gebäude hält, nach Nr. 70 begünstigt. Ein Anteil an einer PersGes. stelle aus Sicht des Gesellschafters nach der Rspr. des BFH kein WG dar, sondern verkörpere vielmehr die Summe aller Anteile an dem Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehörenden WG. Auch bei § 6b und nach den Grundsätzen des gewerblichen Grundstückshandels würden dem Gesellschafter die von der Gesellschaft gehaltenen WG anteilig zugerechnet. Bei Übertragung dieser Grundsätze auf die Anwendung der StBefreiung der Nr. 70 veräußere der Gesellschafter also keinen Gesellschaftsanteil, sondern anteilig die zum Vermögen der PersGes. gehörenden WG. Daher sei der Veräußerungserlös insoweit nach Nr. 70 hälftig stbefreit, als er auf Grund und Boden und Gebäude entfalle (KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1699]; BRON, BB 2007, BB-Spezial 7, 2 [26]; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 9 ff.).

III. Zugehörigkeit zu einem inländischen Betriebsvermögen

9

Die veräußerte Immobilie muss am 1.1.2007 mindestens fünf Jahre zu einem inländ. BV des Stpfl. gehört haben.

Inländisches Betriebsvermögen: Die veräußerte Immobilie muss vor der Veräußerung zu einem inländ. BV gehört haben. Die Zugehörigkeit einer Immobilie zu einem BV richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Gebäude können je nach Funktions- und Nutzungszusammenhang anteilig dem BV oder dem PV eines Stpfl. zuzuordnen sein. Wird ein solches gemischt genutztes Gebäude übertragen, ist nur der Teil des Veräußerungserlöses begünstigt, der auf den betrieblich genutzten Teil entfällt. Da die Immobilie zu einem inländ. BV, nicht jedoch zu einer inländ. Betriebsstätte gehören muss, kann auch ein im Inland belegenes betrieblich genutztes Grundstück eines beschr. Stpfl. begünstigt sein (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 12; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 19).

Betriebsvermögen einer Personengesellschaft: Es reicht aus, dass die übertragenen Immobilie zum Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehört (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 17). Bei der Veräußerung durch eine vermögensverwaltende PersGes. ist der Veräußerungserlös begünstigt, soweit er auf Gesellschafter entfällt, bei denen der Anteil an der PersGes. zum BV gehört (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 18).

Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen: Die Haltefrist ist nur gewährt, wenn das Betriebsgrundstück in diesem Zeitraum einem BV des Stpfl. zuzuordnen war. Es ist ausreichend, wenn es zu einem anderen Betrieb als dem im Zeitpunkt der Veräußerung gehört hat, solange auch der andere Betrieb dem veräußernden Stpfl. zuzuordnen war. Bei dem anderen BV kann es sich auch um SonderBV des Stpfl. an einer PersGes. handeln. Liegt der Erwerb des Grundstücks weniger als fünf Jahre zurück, ist es nicht ausreichend, wenn das Grundstück beim ursprünglichen Veräußerer zu einem inländ. BV gehört hat. Vorbesitzzeiten werden im Fall des Kaufs – anders als im Fall der Gesamtrechtsnachfolge – nicht angerechnet (KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1699]). Eine Anrechnung von Vorbesitzzeiten erfolgt, wenn der Veräußerer aus einer Umwandlung hervorgegangen ist, da zB nach § 4 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UmwStG die Zeiten der Zugehörigkeit eines WG zum BV der umgewandelten Gesellschaft anzurechnen sind (HARITZ/ASMUS, AG 2007, 76 [79]).

Anlagevermögen: Grund und Boden und Gebäude müssen zum AV gehören. Zum AV gehören betriebliche WG, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 253 ff.). Immobilien, die dem UV zuzuordnen sind, werden nicht begünstigt (VON BECKERATH in KIRCHHOF XII. § 3 Rn. 184), so dass insbes. Immobilienveräußerungen durch einen gewerblichen Grundstückshändler nicht (anteilig) stbefreit sind.

10

IV. Fünf-Jahres-Frist

Zweck der Fünf-Jahres-Frist: Es werden nur Immobilien begünstigt, die am 1.1.2007 mindestens fünf Jahre zum AV eines inländ. BV des veräußernden Stpfl. gehört haben. Damit wird bezweckt, kurzfristige Grundstücksspekulationen aus dem Begünstigungstatbestand auszugrenzen (BTD Drucks. 16/4026, 25).

Berechnung der Fünf-Jahres-Frist: Für die Einhaltung der Fünf-Jahres-Frist ist darauf abzustellen, ob die Immobilie bereits zum 1.1.2007 fünf Jahre zum inländ. BV des Stpfl. gehört hatte. Zu diesem Zeitpunkt muss die Haltefrist erfüllt sein. Daher ist es nicht ausreichend, wenn die Immobilie erst bei einem späteren Vertragsabschluss oder gar erst bei dem Übergang des Eigentums fünf Jahre zum BV gehört hatte (VAN KANN/JUST/KRÄMER, DStR 2007, 787 [791]; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 70/53). Unterbrechungen der BV-Zugehörigkeit sind uE unschädlich, solange insgesamt die Fünf-Jahres-Frist erfüllt wird, auch wenn die Immobilie zwischenzeitlich aus dem BV des Stpfl. ausgeschieden war (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 24; aA KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1699]). Die Haltefrist ist taggenau zu ermitteln (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 70 Rn. 4), wobei für den Fristbeginn auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 14) oder den Zeitpunkt der Einlage ins BV abzustellen ist.

11

V. Zeitraum für begünstigte Veräußerung

Die StBefreiung soll nur für einen Übergangszeitraum gewährt werden, da der Gesetzgeber lediglich eine Anschubhilfe für die Etablierung der REIT-AG am Kapitalmarkt zur Verfügung stellen wollte. Aus diesem Grund werden nur Veräußerungen begünstigt, bei denen der obligatorische Vertrag – dh. der notariell zu beurkundende Kaufvertrag – nach dem 31.12.2006 und vor dem 1.1.2010 rechtswirksam abgeschlossen wird. Dagegen ist es unschädlich, wenn das (wirt-

schaftliche) Eigentum an dem Grundstück erst nach dem 31.12.2009 auf die REIT-AG oder den Vor-REIT übergeht (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 70 Rn. 4). Bei Abschluss des obligatorischen Vertrags muss der Erwerber noch nicht den Status als REIT-AG oder Vor-REIT erlangt haben. Es ist vielmehr ausreichend, wenn der Erwerber bei Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums eine REIT-AG oder ein Vor-REIT ist (KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1700]; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 33).

VI. Veräußerung an REIT-AG oder Vor-REIT

12

Rechtsstatus des Erwerbers: Die hälftige StBefreiung wird nur bei einer Veräußerung an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT gewährt (TAPPEN, DStR 2011, 246 [247]). Es wird ausschließlich die Veräußerung an inländ., nicht jedoch an ausländ. REIT-Gesellschaften begünstigt (zu den europarechtl. Bedenken s. Anm. 3). Der Status als REIT-AG oder Vor-REIT muss nicht schon bei Abschluss des Übertragungsvertrags, sondern erst beim Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums vorliegen (KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1700]; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 33). Grundstücksveräußerungen an Immobiliengesellschaften, die nicht den Status einer REIT-AG oder eines Vor-REIT erlangt haben, werden nicht begünstigt, selbst wenn die erwerbende Gesellschaft materiell die Voraussetzungen des REITG erfüllen würde. Die Veräußerung an TochterPersGes. iSd. § 3 REITG ist uE wegen des insoweit eindeutigen Wortlauts der Nr. 70 nicht begünstigt (aA STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 36; zweifelnd KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1699]).

REIT-AG und Vor-REIT: Die REIT-AG ist eine besondere Form der börsennotierten AG, deren Unternehmensgegenstand im Wesentlichen im Erwerb und der Verwaltung von Immobilienbesitz besteht (§ 1 REITG) und die gem. § 16 REITG von der KSt und der GewSt befreit ist. Die REIT-AG stellt ein neues Instrument zur indirekten Immobilienanlage dar, das mit dem REITG v. 28.5.2007 eingeführt wurde (zu den Voraussetzungen im Einzelnen s. BALMES/CLASSEN, FR 2009, 454). Ihren Sonderstatus erlangt eine AG erst mit der Eintragung mit dem Zusatz „REIT-AG“ in das Handelsregister (SEIBT in SEIBT/CONRADT, Handbuch REIT-AG, 2008, Rn. 61). Der Vor-REIT ist eine AG, die beim BZSt. als Vor-REIT registriert ist und den Status als REIT-AG anstrebt (CLASSEN, BB 2008, 2104 [2106]; TAPPEN, DStR 2011, 246 [247]).

VII. Rechtsfolge

13

Hälftige Steuerbefreiung: Die BV-Mehrungen und Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden werden zur Hälfte stbefreit. Die StBefreiung erfasst dabei die Bruttoeinnahmen vor Abzug von BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten. Diese unterliegen erst in einem zweiten Schritt gem. § 3c Abs. 3 einer hälftigen Abzugsbeschränkung (s. § 3c Anm. 76). Sollte sich dabei ein Verlust ergeben, ist die StBefreiung gem. Satz 2 Buchst. d nicht anzuwenden, so dass ein Verlust stl. in voller Höhe zu berücksichtigen ist (s. Anm. 24).

Aufteilung des Veräußerungserlöses: Der Veräußerungserlös ist im Verhältnis der Teilwerte aufzuteilen, wenn er nicht nur auf die Veräußerung begünstigter WG entfällt (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 3 „REIT“). Dies gilt insbes. in

§ 3 Nr. 70 Anm. 13–17 C. Anteilige StFreiheit (Satz 1 Buchst. b)

den Fällen, in denen ein Gebäude übertragen wird, das teilweise dem BV und teilweise dem PV des Stpfl. zuzuordnen ist (s. Anm. 8).

14 Einstweilen frei.

**C. Anteilige Steuerfreiheit von Gewinnen iSd.
§ 13 KStG (Satz 1 Buchst. b)**

15 **I. Steuerbefreiung bei Statuswechsel einer Körperschaft**

Die hälftige StBefreiung wird nach Satz 1 Buchst. b auf BV-Mehrungen erstreckt, die aufgrund der Eintragung eines Stpfl. in das Handelsregister als REIT-AG durch Anwendung des § 13 KStG entstehen, soweit sie auf Grund und Boden und Gebäude entfallen. Die StBefreiung soll es (Immobilien-)Gesellschaften erleichtern, den Weg in die REIT-AG zu beschreiten.

16 **II. Anwendung des § 13 KStG**

Eine REIT-AG ist nach § 16 REITG von der KSt befreit. Erlangt eine bisher stpfl. KapGes. den Status als REIT-AG, endet damit deren StPfl. Nach § 13 Abs. 1 KStG hat die KapGes. auf den Zeitpunkt, zu dem die StPfl. endet, eine Schlussbilanz aufzustellen, in der die WG mit den Teilwerten anzusetzen sind (§ 13 Abs. 3 Satz 1 KStG). Dies führt zur Aufdeckung der in der KapGes. angesammelten stillen Reserven, die abschließend einer Besteuerung zugeführt werden (s. § 13 KStG Anm. 32).

17 **III. Begünstigte Wirtschaftsgüter**

Grund und Boden und Gebäude: Die durch den Ansatz der Teilwerte entstehenden BV-Mehrungen werden stbefreit, soweit sie auf Grund und Boden und Gebäude der KapGes. entfallen. Voraussetzung ist, dass die Immobilien vor dem 1.1.2005 angeschafft oder hergestellt worden sind. Anders als nach Satz 1 Buchst. a müssen die Immobilien somit nicht mindestens fünf Jahre zum BV der Gesellschaft gehört haben (VON BECKERATH in KIRCHHOF XII. § 3 Rn. 186). Wegen § 17 Abs. 3 REITG können auch Betriebsgrundstücke unter die Befreiung fallen, die einer PersGes. gehören, an der die KapGes. beteiligt ist (glA VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 70/64; BRON, BB 2007, BB-Special 7, 2 [28]; KOREZKI, BB 2007, 1698 [1705]; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933 [940]; VAN KANN/JUST/KRÄMER, DStR 2007, 787 [791]; aA DETTMEIER/GEMMEL/KAISER, BB 2007, 1191 [1196]).

Übergangszeitraum: Vergleichbar mit der zeitlichen Befristung der StBefreiung im Veräußerungsfall sind nur Fälle stbefreit, in denen die Schlussbilanz iSd. § 13 KStG auf einen Zeitpunkt vor dem 1.1.2010 aufzustellen ist.

IV. Rechtsfolge

18

Die BV-Mehrungen sind zur Hälfte stbefreit, soweit sie auf Grund und Boden und Gebäude entfallen (zu Einzelheiten s. Anm. 13). Die von der StBefreiung erfassten Beträge lassen sich der Schlussbilanz entnehmen, da alle WG nach § 13 KStG mit dem Teilwert anzusetzen sind. Zur Rechtsfolge, wenn die REIT-AG ein Grundstück später veräußert und den Gewinn ausschüttet s. BRON, BB 2007, BB-Special 7, 2 (28); KOREZKIJ, BB 2007, 1698 (1705); STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 40.

Einstweilen frei.

19

D. Ausnahmen von der Steuerfreiheit (Satz 2)

I. Ausschluss mehrfacher Begünstigung

20

Satz 2 schränkt die Gewährung der hälftigen StBefreiung trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Satzes 1 ein. Es soll die mehrfache Inanspruchnahme stl. Vergünstigungen ausgeschlossen werden. Lediglich Satz 2 Buchst. d verfolgt einen anderen Zweck. Hier wird die Anwendung der StBefreiung ausgeschlossen, um einen Veräußerungsverlust in voller Höhe geltend machen zu können. Die Aufzählung von Satz 2 ist abschließend (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 70 Rn. 6).

II. Betriebsveräußerung im Ganzen (Satz 2 Buchst. a)

21

Die StBefreiung wird nicht gewährt, wenn eine Betriebsveräußerung iSd. § 16 vorliegt, so dass der Gewinn schon nach § 34 begünstigt besteuert wird. Es soll eine mehrfache Begünstigung verhindert werden, wobei die Anwendung der Nr. 70 auch ausscheidet, wenn sie günstiger als die Anwendung des §§ 16, 34 sein sollte (VON BECKERATH in KIRCHHOF XII, § 3 Rn. 187).

III. Übertragung stiller Reserven nach §§ 6b und 6c (Satz 2 Buchst. b)

22

Vorrang der §§ 6b, 6c: Die Regelung des Satz 2 Buchst. b verhindert, dass der Stpfl. im Rahmen der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks neben der Begünstigung nach §§ 6b und 6c zusätzlich die hälftige StBefreiung der Nr. 70 in Anspruch nehmen kann. Überträgt der Stpfl. den Gewinn aus der Veräußerung ganz oder teilweise nach §§ 6b, 6c auf ein Reinvestitionsobjekt oder bildet er eine entsprechende Rücklage, ist die hälftige StBefreiung gem. Nr. 70 nicht anzuwenden. Der Stpfl. hat somit ein Wahlrecht, ob er die Vergünstigung der §§ 6b, 6c oder der Nr. 70 in Anspruch nehmen will (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 21). Die StBefreiung greift auch für den Fall nicht (nachträglich) ein, dass eine Rücklage mangels Übertragung auf ein Reinvestitionsobjekt gewinnerhöhend aufzulösen ist (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 62).

Anteiliger Anwendungsausschluss: Die StBefreiung wird nur insoweit versagt, als der Stpfl. die §§ 6b und 6c in Anspruch nimmt. Dabei ist zu bedenken,

§ 3 Nr. 70 Anm. 22–24 D. Ausnahmen von der StFreiheit (Satz 2)

dass Nr. 70 den Bruttoerlös befreit, während §§ 6b, 6c auf den Veräußerungsgewinn anzuwenden sind. Daher ist der Bruttoerlös quotial in der Höhe nicht stfrei zu stellen, in welcher der Veräußerungsgewinn anteilig nach §§ 6b, 6c begünstigt wurde. Die quotale Berücksichtigung ist auch bei der Anwendung des § 3c Abs. 3 zu beachten, so dass im Ergebnis der Veräußerungsgewinn nur anteilig von der StBefreiung der Nr. 70 ausgenommen ist (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 63).

23 IV. Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Satz 2 Buchst. c)

Voll steuerwirksame Teilwertabschreibung: Die StBefreiung wird insoweit nicht gewährt, als der Stpfl. eine Teilwertabschreibung auf die übertragenen Grundstücke in der Vergangenheit vorgenommen hat und diese sich in voller Höhe stmindernd ausgewirkt hat. Dadurch soll verhindert werden, dass sich die StMinderung voll, die StErhöhung im Rahmen der Übertragung aber nur zur Hälfte auswirkt (KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1702]; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 70/73 f.). Im Fall der Übertragung soll die gesamte Teilwertabschreibung „nachversteuert“ werden (SCHIESSL in SEIBT/CONRADI, Handbuch REIT-AG, 2008, Rn. 845). Die Vorschrift entspricht der Regelungssystematik des § 3 Nr. 40 (s. daher § 3 Nr. 40 Anm. 70 ff.).

Wertaufholung: Die hälftige StBefreiung der Nr. 70 kommt trotz Teilwertabschreibung zum Tragen, wenn die Teilwertabschreibung in Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 durch eine zwingend vorzunehmende Wertaufholung bereits vor der Übertragung wieder ausgeglichen worden ist. Eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 auf WG des AV wird von der Regelung ebenfalls erfasst, da § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 auf § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 verweist (im Ergebnis glA STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 65). Die Rechtfertigung für den Anwendungsausschluss ist in Höhe der vorgenommenen Wertaufholung entfallen.

24 V. Berücksichtigung von Verlusten (Satz 2 Buchst. d)

Anwendung im Verlustfall: Führt die Übertragung nach Satz 1 zu einem Verlust, ordnet Satz 2 Buchst. d ausdrükl. an, dass die StBefreiung nicht eingreift. Hintergrund dieser Regelung ist der Wille des Gesetzgebers, einen Veräußerungsverlust nicht der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 3 zu unterwerfen. Da im Verlustfall gem. Satz 2 Buchst. d keine stfreien Einnahmen vorliegen, findet § 3c Abs. 3 keine Anwendung (s. § 3c Anm. 78). Ein Veräußerungsverlust wirkt sich somit nicht nur zur Hälfte, sondern in voller Höhe stmindernd aus (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 67). Der Gesetzgeber weicht damit von den allgemeinen Besteuerungsprinzipien für die Berücksichtigung von Aufwendungen ab, die durch stfreie Einnahmen veranlasst sind. Grundsätzlich unterliegen solche Aufwendungen einem entsprechenden Abzugsverbot. Jedoch will der Gesetzgeber den Förderungsgedanken, der der StBefreiung zugrunde liegt, nicht dadurch unterlaufen, dass ein Verlust nur zur Hälfte abgezogen werden könnte (BTDrucks. 16/4026, 25).

Verlust im Fall des Satzes 1 Buchst. a: Im Fall eines Verlustes bei der Veräußerung von Immobilien findet die hälftige StBefreiung des Satzes 1 Buchst. a keine Anwendung. Entsprechend den allg. gültigen Regelungen liegt nach Satz 2

Buchst. d ein Verlust vor, wenn der Buchwert zuzüglich der Veräußerungskosten den Veräußerungserlös übersteigt.

Verlust im Fall des Satzes 1 Buchst. b: Der Anwendungsausschluss gilt auch, wenn im Fall des Satzes 1 Buchst. b der Buchwert den Teilwert übersteigt, so dass es zu einem Verlust kommt. Für die Frage, ob beim Wechsel in den stfreien Status einer REIT-AG ein Verlust iSd. Satz 2 Buchst. d entstanden ist, muss uE nicht auf das Gesamtergebnis der Schlussbilanz, sondern nur auf die Gegenüberstellung der Buch- und Teilwerte für die begünstigten Grundstücke abgestellt werden. Zwar lässt sich dies dem Wortlaut der Vorschrift nicht zweifelsfrei entnehmen, ergibt sich aber aus Sinn und Zweck der Norm. Somit ist die StBefreiung auch nicht anzuwenden, wenn sich aus der Schlussbilanz insgesamt ein Gewinn ergibt, die Gegenüberstellung der Buch- und Teilwerte der Grundstücke isoliert betrachtet aber zu einem Verlust führt.

Anwendung bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Verluste können auch in voller Höhe berücksichtigt werden, wenn der Veräußerer seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 ermittelt (Satz 2 Buchst. d Satz 2). Entsprechend der Systematik der Einnahmen-Überschuss-Rechnung treten bei der Ermittlung des Verlustes an die Stelle des Buchwerts die AHK abzgl. vorgenommener AfA und AfS (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 23).

VI. Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge (Satz 2 Buchst. e)

25

Keine Gewährung einer hälftigen Steuerbefreiung: Hat der Stpfl. in der Vergangenheit Abzüge von den AHK nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen, wird die hälftige StBefreiung nach Buchst. e nicht gewährt. Dadurch soll verhindert werden, dass sich die StMinderung voll, die StErhöhung im Rahmen der Übertragung aber nur zur Hälfte auswirkt. Die Regelung soll somit sicherstellen, dass ein voll steuerwirksamer Abzug im Übertragungsfall „nachversteuert“ wird (SCHIESSL in SEIBT/CONRADI, Handbuch REIT-AG, 2008, Rn. 847). Dies entspricht der Regelungssystematik des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3 (s. daher § 3 Nr. 40 Anm. 74 ff.).

Abgrenzung von Satz 2 Buchst. c: Satz 2 Buchst. e betrifft den Fall, dass die Abzüge bereits vor der Übertragung des Betriebsgrundstücks von den AHK vorgenommen worden waren, während Satz 2 Buchst. c den Fall regelt, dass §§ 6b oder 6c anlässlich der Übertragung eines Betriebsgrundstücks auf eine REIT-AG oder einen Vor-REIT in Anspruch genommen werden.

VII. Vorgänge nach dem UmwStG (Satz 2 Buchst. f)

26

Anwendung des UmwStG: Die StBefreiung entfällt, wenn die Übertragung des Grundstücks nach den Regeln des UmwStG unter dem gemeinen Wert erfolgt. Nach dem UmwStG hat der Stpfl. ein Wahlrecht, ob eine Übertragung zum Buchwert, gemeinen Wert oder einem Zwischenwert erfolgen soll. Wählt der Stpfl. den Buchwert oder einen Zwischenwert, wird die StBefreiung der Nr. 70 vollständig versagt. Den Ausschluss der StBefreiung begründet der Gesetzgeber damit, dass es in Umwandlungsfällen nur zu einem (unerwünschten) Mitnahmeeffekt gekommen wäre (BTDrucks. 15/5554, 13; BTDrucks. 16/4026, 35).

Eingeschränkter Anwendungsbereich: Der Anwendungsbereich ist dadurch eingeschränkt, dass nach dem UmwStG der gemeine Wert zwingend anzusetzen ist, wenn die Besteuerung der stillen Reserven nicht gesichert wäre. Da wegen der StFreiheit der REIT-AG diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, ist der Ansatz des gemeinen Werts bei einer Umwandlung auf eine REIT-AG zwingend, so dass die StBefreiung nach Satz 2 Buchst. f nicht ausgeschlossen wird. Dagegen kann die Umwandlung auf eine nicht stbefreiten Vor-REIT zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgen, so dass der Anwendungsbereich des Satzes 2 Buchst. f auf diese Fälle beschr. ist (BRON, BB 2007, BB-Special 7, 2 [22]; KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1702]; HARITZ/ASMUS, AG 2007, 76 [77]; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 75).

Einbringung nach § 20 UmwStG: Eine zunächst zu Buch- oder Zwischenwerten erfolgte Einbringung iSd. § 20 UmwStG kann aufgrund einer späteren Veräußerung der im Rahmen der Einbringung erhaltenen Anteile gem. § 22 UmwStG rückwirkend zu einer Aufdeckung aller stillen Reserven zum Zeitpunkt der Einbringung führen. Auf den sog. Einbringungsgewinn I ist anteilig die StBefreiung der Nr. 70 anzuwenden, denn die Einbringung erfolgt (rückwirkend) zum gemeinen Wert. Die StBefreiung ist auch nicht zu versagen, wenn der stpfl. Einbringungsgewinn wegen der Siebtelregelung des § 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG vermindert wird, weil die Einbringung trotz anteiliger Kürzung des Einbringungsgewinns I systematisch zum gemeinen Wert erfolgte (aA STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 79).

Zu weiteren Fallkonstellationen im Zusammenhang mit Umwandlungsfällen s. ausführl. STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 76 ff.; HARITZ/ASMUS, AG 2007, 76.

27–29 Einstweilen frei.

E. Rückwirkender Wegfall der Steuerfreiheit (Satz 3)

30

I. Zweck der Regelung

Nach Satz 3 kann die StBefreiung rückwirkend entfallen, wenn die REIT-AG oder der Vor-REIT die strengen Anforderungen des REITG auf Dauer nicht erfüllt (Satz 3 Buchst. b–e). In diesen Fällen soll die Gewährung der hälftigen StBefreiung nicht gerechtfertigt sein, weil im Ergebnis eine Veräußerung an eine nicht förderungswürdige stpfl. KapGes. erfolgte (BTDrucks. 16/4026, 36). Darüber hinaus entfällt die StBefreiung der Nr. 70, wenn das übertragene Grundvermögen innerhalb einer Frist von vier Jahren wieder veräußert wird (Satz 3 Buchst. a). Der Gesetzgeber will mit dieser Regelung eine zielgenaue Förderung sicherstellen (BTDrucks. 16/4026, 36) und (wohl) dem unerwünschten Handel mit Grundstücken durch die REIT-AG entgegenwirken. Für den Veräußerer bergen diese Ausschlussstatbestände ein erhebliches stl. Risiko, weil die Gründe für den rückwirkenden Wegfall der StBefreiung allein aus der Sphäre des Erwerbers stammen, so dass sie dem Einfluss des Veräußerers entzogen sind (VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 70/85). Dieser kann sich nur durch entsprechende vertragliche Abreden wirtschaftlich vor dem Risiko des rückwirkenden Wegfalls der StBefreiung schützen (SCHIESSL in SEIBT/CONRADI, Handbuch REIT-AG,

II. Veräußerung begünstigter WG (Buchst. a) Anm. 30–32 § 3 Nr. 70

2008, Rn. 851; SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933 [943]; KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1704]).

II. Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter durch Erwerber (Satz 3 Buchst. a) 31

Die Veräußerung der begünstigt übertragenen Immobilien durch die übernehmende KapGes. lässt die StBefreiung rückwirkend entfallen, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss (Fall des Satzes 1 Buchst. a) oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz (Fall des Satzes 1 Buchst. b) erfolgt. Steuerschädlich ist die Veräußerung nur, wenn Identität zwischen der begünstigt übertragenen und der innerhalb der Vier-Jahres-Frist veräußerten Immobilie besteht. Es handelt sich um Zeitjahre und nicht um Wj. (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 81). Die Identität ist auch gewahrt, wenn zwischenzeitlich Instandhaltungs- und Umbaumaßnahmen durchgeführt wurden. Umfangreiche Baumaßnahmen sind uE nur identitätsändernd, wenn dadurch ein neues WG entsteht.

III. Verlust der Steuerfreiheit nach dem REITG (Satz 3 Buchst. b bis e) 32

Der Status als REIT-AG oder als Vor-REIT kann nach dem REITG aus verschiedenen Gründen verloren gehen. Treten diese Gründe in der Person der erwerbenden KapGes. ein, entfällt auch die StBefreiung der Nr. 70 rückwirkend. In diesen Fällen sieht der Gesetzgeber die Gewährung der StBefreiung als nicht mehr gerechtfertigt an, weil die Förderungswürdigkeit durch den Verlust des Status als REIT-AG bzw. Vor-REIT nachträglich entfallen ist.

Die StBefreiung entfällt nach Satz 3 Buchst. b rückwirkend, wenn der Vor-REIT den Status als Vor-REIT gem. § 10 Abs. 3 Satz 1 REITG verliert (Satz 3 Buchst. b); die Frist zur Eintragung eines Vor-REIT als REIT-AG wurde durch die Neufassung des Satzes 3 Buchst. b durch das OGAW-IV-UmsG v. 22.6. 2011 von vier auf fünf Jahre verlängert (TAPPEN, DStR 2011, 246 [247]). Nach der bisher geltenden Regelung des Satzes 3 Buchst. b konnte die StBefreiung rückwirkend entfallen, wenn der das Grundstück erwerbende Vor-REIT nicht innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit Abschluss des Veräußerungsvertrags als REIT-AG ins Handelsregister eingetragen wurde. Diese Frist wird durch die Neufassung von Satz 3 Buchst. b auf bis zu fünf Jahre verlängert. Nunmehr wird für den rückwirkenden Wegfall der StBefreiung an die Regelungen des Aufsichtsrechts gem. § 10 REITG angeknüpft (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 32.1; ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 70 Rn. 7). Nach § 10 Abs. 2 REITG muss der Antrag eines Vor-REIT auf Zulassung als REIT-AG innerhalb von drei Jahren nach Anmeldung der AG als Vor-REIT gestellt werden. Diese Frist kann von der BaFin. bis zu zwei Mal um ein Jahr – also insgesamt auf fünf Jahre – verlängert werden (TAPPEN, DStR 2011, 246 [247]). Der Gesetzgeber reagiert mit der Fristverlängerung auf die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse aufgrund der Finanzkrise. Die Finanzkrise hatte dazu geführt, dass Börsengänge aus wirtschaftlichen Gründen abgesagt oder nicht durchgeführt wurden, ohne dass dies durch die Wirtschaftsakteure – hier namentlich der Vor-REIT – zu verantworten wäre. Der Gesetzgeber sieht es daher als geboten an, die Frist für die Erlangung des REIT-Status zu verlängern. Dadurch soll vermie-

den werden, dass die hälftige StBefreiung durch Überschreitung der alten Vier-Jahres-Frist rückwirkend entfällt, obwohl die fehlende Durchführung eines Börsengangs aufgrund der Finanzkrise nicht von dem jeweiligen Vor-REIT zu beeinflussen war (BTDrucks. 17/4510, 89). Mit der Anpassung der Fristen führt der Verlust des Status als Vor-REIT nach dem REITG gleichzeitig zum rückwirkenden Wegfall der hälftigen StBefreiung nach Nr. 70 (BRON, BB 2011, 867). Damit hängt der rückwirkende Wegfall der hälftigen StBefreiung davon ab, ob die BaFin. dem Vor-REIT nach § 10 Abs. 2 REITG eine Fristverlängerung für den Antrag auf Zulassung als börsennotierte REIT-AG gewährt (VON BECKERATH in KIRCHHOF XII. § 3 Rn. 188). Eine eigenständige strechtl. Prüfung der Maßnahme der BaFin. findet uE nicht statt. Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung eine Anpassung des Aufsichtsrechts und der StVergünstigung nach dem EStG erreichen. Es ist somit allein Sache der BaFin., über den Verlust des Status als Vor-REIT gem. § 10 Abs. 2 REITG zu entscheiden. Die FinVerw. ist an die Entscheidung der BaFin. gebunden. Wird der Status als Vor-REIT bestandskräftig von der BaFin. abgelehnt, geht somit auch die hälftige StBefreiung rückwirkend verloren. Umgekehrt bleibt die StBefreiung erhalten, wenn der Vor-REIT seinen Status nach § 10 Abs. 3 REITG nicht verloren hat.

Im Übrigen entfällt die StBefreiung nach Satz 3 Buchst c bis e:

- wenn eine REIT-AG innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit Vertragsabschluss iSd. Satzes 1 Buchst. a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz (Satz 1 Buchst. b) in keinem VZ die Voraussetzungen der StFreiheit (§§ 16 ff. REITG) erfüllt (Satz 3 Buchst. c);
- wenn die StBefreiung innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit Vertragsabschluss iSd. Satzes 1 Buchst. a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz (Satz 1 Buchst. b) endet (Satz 3 Buchst. d);
- wenn das BZSt. dem erwerbenden Vor-REIT iSd. Satzes 1 Buchst. a den Status als solcher bestandskräftig aberkannt hat (Satz 3 Buchst. e).

33

IV. Rechtsfolge

Die hälftige StBefreiung entfällt rückwirkend, so dass die StFestsetzung des Veräußerers für das Jahr zu ändern ist, in dem die StBefreiung ursprünglich gewährt wurde (HEINICKE in SCHMIDT XXXII. § 3 „REIT“). Die Änderung kann nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen, weil der Eintritt der Voraussetzungen des Satzes 3 ein rückwirkendes Ereignis iSd. Vorschrift darstellt (TORMÖHLEN in KORN, § 3 Nr. 70 Rn. 30; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 104). Somit wirkt sich die StErhöhung nicht in dem Jahr aus, in dem der Tatbestand verwirklicht wird, der zum rückwirkenden Wegfall der StBefreiung führt.

34 Einstweilen frei.

F. Rückwirkender Wegfall der Steuerbefreiung bei *sale-and-lease-back*-Geschäften (Satz 4)

35

Steuerschädliche *sale-and-lease-back*-Geschäfte: Werden die begünstigt übertragenen WG vom Erwerber wieder dem Veräußerer oder einer ihm nahe stehenden Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG überlassen, entfällt die StBefreiung rückwirkend, wenn der Veräußerer oder eine nahe stehende Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG mittelbar oder unmittelbar zu mehr als 50 % an der erwerbenden KapGes. beteiligt ist. Für die Ermittlung der Beteiligungshöhe sind unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammenzurechnen (STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 101). Die Überlassung kann auf einem Miet-, Pacht- oder anderen Nutzungsüberlassungsverhältnis beruhen (ERHARD in BLÜMICH, § 3 Nr. 70 Rn. 8).

Beherrschende Beteiligung auf Dauer: Eine Beteiligung ist jedoch nur schädlich, wenn sie auch noch nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren seit der Eintragung des Erwerbers als REIT-AG in das Handelsregister besteht. Damit will der Gesetzgeber rein stl. motivierte *sale-and-lease-back*-Modelle bekämpfen, die REIT-AG aber nicht generell von *sale-and-lease-back*-Geschäften ausschließen (BTDrucks. 16/4779, 67; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 70/85). Deshalb entfällt die StBefreiung nur unter der weiteren Voraussetzung, dass der Veräußerer die Kontrolle der erwerbenden KapGes. nicht nach zwei Jahren seit Eintragung aufgibt (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933; STANGL in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz, 2008, § 3 Nr. 70 Rn. 102). Ist die REIT-AG bereits mehr als zwei Jahre im Handelsregister eingetragen und erwirbt dann WG, die sie dem Veräußerer wieder überlässt, ist eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung des Veräußerers von mehr als 50 % an der REIT-AG nach dem Wortlaut der Vorschrift vom ersten Tag an steuerschädlich.

Rechtsfolge: Die hälftige StBefreiung entfällt rückwirkend, so dass die StFestsetzung des Jahres der Grundstücksübertragung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern ist (zu Einzelheiten s. Anm. 33).

G. Haftung des Grundstückserwerbers (Satz 5)

36

Haftungstatbestand: Der Grundstückserwerber haftet gegenüber dem FA für die sich durch den rückwirkenden Wegfall der StBefreiung nach den Sätzen 3 und 4 ergebende (Mehr-)Steuer. Der Gesetzgeber hat einen eigenständigen Haftungstatbestand eingeführt, der das Risiko eines Steuerausfalls beim rückwirkenden Wegfall der hälftigen StBefreiung zB durch Insolvenz der Grundstücksveräußerers verringern soll (SIEKER/GÖCKELER/KÖSTER, DB 2007, 933 [943]; SCHIESSL in SEIBT/CONRAD, Handbuch REIT-AG, 2008, Rn. 863). Die Haftung lässt sich damit rechtfertigen, dass die Gründe für den nachträglichen Wegfall der StBefreiung zumindest in den Fällen des Satzes 3 aus der Sphäre des Grundstückserwerbers stammen (VON BECKERATH in KIRCHHOF XII, § 3 Rn. 190). Aber auch in den Fällen des Satzes 4 wirkt der Grundstückserwerber an der steuerschädlichen Überlassung der WG mit. Das vertragliche Innenverhältnis zwischen Grundstückserwerber und Veräußerer bleibt von dieser gesetzlichen Re-

§ 3 Nr. 70 Anm. 36 G. Haftung des Grundstückserwerbers (Satz 5)

gelung unberührt. Die Haftungsregel ermöglicht es dem FA nur, neben dem übertragenden Stpf., in dessen Person die (Mehr-)Steuer durch den rückwirkenden Wegfall des StBefreiung entsteht, den Grundstückserwerber in Anspruch zu nehmen.

Durchsetzung des Haftungsanspruchs: Satz 5 trifft keine eigenständigen Regelungen zur Durchsetzung des Haftungsanspruchs. Daher kann das FA den Haftungsanspruch durch Haftungsbescheid gem. § 191 AO geltend machen, weil der Grundstückserwerber kraft Gesetzes haftet (INTEMANN in PAHLKE/KOENIG, AO, 2. Aufl. 2009, § 191 AO Rn. 18 ff.).