



**Erweiterte Gewerbesteuerkürzung  
auch bei Mieterstrom, E-Mobilität und  
sonstigen mieternahen Dienstleistungen  
– Auslegung des neuen § 9 Nr. 1 Satz 3  
des Gewerbesteuergesetzes**

Arbeitskreis "Gewerbesteuer"  
des Fachausschusses Steuern des GdW

Dezember 2021

Herausgeber:  
GdW Bundesverband  
deutscher Wohnungs- und  
Immobilienunternehmen e.V.  
Klingelhöferstraße 5  
10785 Berlin  
Telefon: +49 (0)30 82403-0

Brüsseler Büro des GdW  
3, rue du Luxembourg  
1000 Bruxelles  
Telefon: +32 2 5 50 16 11

E-Mail: [mail@gdw.de](mailto:mail@gdw.de)  
Internet: <http://www.gdw.de>

© GdW 2021

**Erweiterte Gewerbesteuerkürzung auch bei Mieterstrom,  
E-Mobilität und sonstigen miaternahen Dienstleistungen  
– Auslegung des neuen § 9 Nr. 1 Satz 3 des Gewerbesteuer-  
gesetzes**

Arbeitskreis "Gewerbesteuer" des Fachausschusses Steuern des GdW



## Vorwort

Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. des Gewerbesteuergesetzes ist eine der wichtigsten, aber auch streng restriktiven steuerlichen Vorschriften für Wohnungsunternehmen.

Mit Wirkung ab 2021 hat diese Vorschrift eine wichtige Änderung erfahren, die es Wohnungsunternehmen nunmehr ermöglicht, in bestimmten Grenzen Strom aus erneuerbaren Energien zu erzeugen und sowohl als Mieterstrom als auch als Ladestrom im Zusammenhang mit E-Mobilität anzubieten sowie sonstige mieternahe Dienstleistungen zu erbringen, ohne dass es zu einem Verlust der erweiterten Gewerbesteuerkürzung kommt.

Damit war ein jahrelanger intensiver Kampf des GdW – unterstützt durch seine Regionalverbände auf Länderebene – endlich von Erfolg gekrönt. Der Weg für mehr Mieterstrom und E-Mobilität wurde durch diese Gesetzesänderung geebnet – ein erster Schritt in die richtige Richtung. Aber: Es bedarf weiterer Schritte hin zu einer endgültigen Lösung der Problematik – insbesondere auch mit Blick darauf, dass "alle geeigneten Dachflächen [...] künftig für die Solarenergie genutzt werden [sollen] ..."<sup>1</sup>, wie es im Koalitionsvertrag der neuen Bundesregierung heißt.

Ein Arbeitskreis aus dem Fachausschuss Steuern des GdW hat sich mit einer ersten Auslegung des neuen § 9 Nr. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes befasst.

Die nachfolgenden Ausführungen geben den Meinungsstand des Arbeitskreises (Stand Dezember 2021) wieder. Eine Äußerung der Finanzverwaltung zur gesetzlichen Neuregelung steht bislang noch aus. Die weiteren Entwicklungen werden daher intensiv beobachtet.

Die steuerlichen Berater der Prüfungsverbände der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft und ihre nahestehenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterstützen Sie gern bei Fragen rund um die Anwendung der gewerbesteuerlichen Neuregelung.

---

<sup>1</sup> Koalitionsvertrag 2021 – 2025 zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP vom 24.11.2021, 56.



## **Inhalt**

	<b>Seite</b>
<b>1</b> <b>Einleitung / Grundsätze</b>	<b>1</b>
<b>2</b> <b>Mieterstrom – Lieferung von Strom aus Anlagen zur Strom- erzeugung aus erneuerbaren Energien (§ 3 Nr. 21 EEG)</b>	<b>6</b>
<b>3</b> <b>Ladestrom / E-Mobilität – Lieferung von Strom aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder</b>	<b>11</b>
<b>4</b> <b>Sonstige Tätigkeiten – Unmittelbare Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes</b>	<b>16</b>
<b>5</b> <b>Begriff der "Einnahmen" – Berechnung der maßgeblichen Einnahmengrenzen</b>	<b>20</b>
<b>6</b> <b>Anwendung der GewSt-Änderung bei Vermietungs- genossenschaften (im partiell steuerpflichtigen Bereich)</b>	<b>23</b>





An die Stelle der sog. einfachen Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Gewerbesteuerkürzung – § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG). Zweck der erweiterten Gewerbesteuerkürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, rechtsformunabhängig freizustellen.

Alle darüber hinaus erfolgenden Tätigkeiten, die gesetzlich nicht ausdrücklich als unschädlich zugelassen sind, führen als schädliche Tätigkeiten zum Verlust der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für das Wohnungsunternehmen insgesamt.

Die Erzeugung und Lieferung von Strom durch Wohnungsunternehmen – auch an Mieter – wird von Seiten der Finanzverwaltung als gewerbliche und damit für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung schädliche Tätigkeit gewertet. Im Rahmen des sog. Fondsstandortgesetzes<sup>2</sup> ist es nunmehr gelungen, hier eine gewisse Entspannung zu erreichen (Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG).

Danach kommt es nicht zum Verlust der erweiterten Gewerbesteuerkürzung, wenn in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom

- im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) oder
- aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder,

---

<sup>2</sup> Fondsstandortgesetz vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, 1498, mit Wirkung ab Erhebungszeitraum 2021.

erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

**Allerdings gilt folgende Einschränkung:** Die 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 Buchstabe b) aa) GewStG dürfen **nicht** aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, **es sei denn**, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) 2. Halbsatz GewStG).

Zusätzlich wurde noch eine weitere Ausnahmeregelung in das Gewerbesteuergesetz aufgenommen, wonach auch Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) und Buchstabe b) GewStG bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden können, wenn diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG).

Beide Änderungen gelten erstmals für den Erhebungszeitraum 2021 (§ 36 Abs. 1 GewStG i. d. F. FoStoG).

In den Genuss dieser Neuregelung kommen alle Unternehmen, die grundsätzlich in den Anwendungsbereich der erweiterten Gewerbesteuerkürzung fallen (Grundstücksunternehmen). Dem Gesetzestext ist keine Einschränkung lediglich auf Wohnungsunternehmen bzw. die Wohnraumvermietung zu entnehmen, so dass die Neuregelung auch für die Gewerberaumvermietung greift.

**Achtung:** Die Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG ändert nichts daran, dass Wohnungsunternehmen mit den Einnahmen aus diesen Tätigkeiten der regulären Besteuerung unterliegen. Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung bleibt beim Einhalten der zuvor genannten Einnahmengrenzen nun allerdings erhalten.

Die Neuregelung ist ausdrücklich zu begrüßen. Der Anwendungsbereich der erweiterten Gewerbesteuerkürzung bleibt zwar nach wie vor – steuersystematisch begründet – beschränkt. Mit Blick auf die politisch gewünschte Förderung der dezentralen Energieversorgung in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes erfolgt aber insoweit eine Öffnung. Die gefundene Regelung stellt allerdings nur einen Einstieg auf dem Weg zu einer (dauerhaften) Lösung der steuerlichen Problematik dar. Die aktuell für die Gewerbesteuer geregelte 10%-Einnahmengrenze dürfte für den Anfang noch ausreichend sein. Zum Erreichen der Klimaziele sind aber weitere Schritte – weitere gesetzliche Verbesserungen – nötig. Dies insbesondere in Anbetracht der Tatsache, dass deutschlandweit eine Solarpflicht für Dächer im Wohnungsneubau diskutiert wird bzw. in einigen Bundesländern sogar bereits in konkrete Gesetze gegossen wurde. Eine Ausweitung auf den Wohnungsbestand wird nicht lange auf sich warten lassen. Nun gilt es aber erst einmal, die neuen Möglichkeiten zu nutzen. Die nachfolgenden Ausführungen sollen als eine erste Erläuterung der gesetzlichen Neuregelung dienen. Es bleibt zu hoffen, dass auch die Finanzverwaltung mit einer

weiten Auslegung diesbezüglich reagiert; eine offizielle Verlautbarung steht allerdings noch aus.

### **Exkurs zum Gesetzgebungsverfahren FoStoG**

Die Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG war im ursprünglichen Gesetzentwurf der Bundesregierung<sup>3</sup> noch nicht enthalten. Sie ist erst im Laufe der Beratungen des BT-Finanzausschusses eingefügt worden. Die Fraktionen der Regierungskoalition hatten erkannt, dass der Verlust der erweiterten Gewerbesteuerkürzung durch den Betrieb von PV-Anlagen und durch den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge ein Investitionshindernis für die Wohnungswirtschaft darstellt. Um Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen und für den Betrieb derartiger Ladestationen zu setzen, ist der Katalog für die kürzungsschädlichen und nicht privilegierten Tätigkeiten erweitert worden.<sup>4</sup> Außerdem ist es gelungen, dass als Bezugsgröße zur Ermittlung der maßgeblichen Einnahmengrenze nicht – wie zunächst vorgesehen – lediglich auf die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung der jeweiligen Wohnungen bzw. des jeweiligen Grundstücks, sondern stattdessen auf die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des [gesamten] Grundbesitzes abgestellt wird. Diese Unternehmensbetrachtung ermöglicht damit eine deutlich höhere Inanspruchnahme der Regelung. Der Deutsche Bundestag hat dem Gesetzentwurf in 2. und 3. Lesung am 22.04.2021 zugestimmt.<sup>5</sup> Der Bundesrat erteilte seine Zustimmung am 28.05.2021.<sup>6</sup> Das FoStoG ist mit Wirkung ab dem 11.06.2021 in Kraft getreten.<sup>7</sup> Die Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG gilt erstmals für den Erhebungszeitraum 2021 (§ 36 Abs. 1 GewStG i. d. F. FoStoG).

---

<sup>3</sup> BT-Drs. 19/27631 vom 17.03.2021, BR-Drs. 51/21 vom 22.01.2021.

<sup>4</sup> BT-Drs. 19/28868 vom 21.04.2021, 131.

<sup>5</sup> BT-Plenarprotokoll 19/224 vom 22.04.2021, 28521.

<sup>6</sup> BR-Plenarprotokoll 1005 vom 28.05.2021, 228.

<sup>7</sup> BGBl. I 2021 vom 10.06.2021, 1498, Inkrafttreten: siehe Artikel 19 Abs. 4 FoStoG.

## Der Gesetzestext § 9 Nr. 1 GewStG i. d. F. FoStoG lautet wie folgt:

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1.

1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14) lautet.

<sup>2</sup>An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung, errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

<sup>3</sup>Satz 2 gilt entsprechend, wenn

a)

in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 <sup>2</sup>/<sub>3</sub> Prozent Wohnzwecken dient,

b)

in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom

aa)

im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder

bb)

aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder,

erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; die Einnahmen im Sinne von Doppelbuchstabe aa dürfen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers, oder

c)

Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

<sup>4</sup>Betreut ein Unternehmen auch Wohnungsbauten oder veräußert es auch Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen oder übt es auch Tätigkeiten im Sinne von Satz 3 Buchstabe b und c aus, so ist Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 2, dass der Gewinn aus der

Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes gesondert ermittelt wird.

<sup>5</sup>Die Sätze 2 und 3 gelten nicht,

1.  
wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient,

1a.  
soweit der Gewerbeertrag Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes enthält, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. <sup>2</sup>Satz 1 ist auch auf Vergütungen anzuwenden, die vor dem 19. Juni 2008 erstmals vereinbart worden sind, wenn die Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt wesentlich geändert wird, oder

2.  
soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandenen stillen Reserven entfallen.

<sup>6</sup>Eine Kürzung nach den Sätzen 2 und 3 ist ausgeschlossen für den Teil des Gewerbeertrags, der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinne im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 und 3 entfällt;

**§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG lautet:**

<sup>3</sup>Satz 2 gilt entsprechend, wenn ...

b)  
in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom

aa)  
im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder ...

erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; die Einnahmen im Sinne von Doppelbuchstabe aa dürfen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, es sei denn, diese sind Mieter des Anlagenbetreibers, oder ...

**Begünstigte Anlagen**

Durch den gesetzlichen Verweis in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG auf § 3 Nr. 21 EEG ist ausschließlich der Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien **unschädlich**:

- a) Wasserkraft einschließlich der Wellen-, Gezeiten-, Salzgradienten- und Strömungsenergie,
- b) Windenergie,
- c) solare Strahlungsenergie,
- d) Geothermie,
- e) Energie aus Biomasse (wie z. B. Holzpellets oder Hackschnitzel) einschließlich Biogas, Biomethan, Deponiegas und Klärgas sowie aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen aus Haushalten und Industrie.

Damit fallen **nicht** unter die Regelung Anlagen, die ganz oder zum Teil mit fossilen Energieträgern betrieben werden. Folglich fallen

Blockheizkraftwerke nicht unter die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG, sofern sie **nicht** mit erneuerbaren Energien (z. B. Biogas etc.) betrieben werden.

Im Fall des Betriebs von "schädlichen" Stromerzeugungsanlagen (insbesondere "konventionelle" Blockheizkraftwerke) würde aber die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG zur Anwendung kommen können (siehe dazu auch unter **Punkt 4**). Da es sich bei der Stromversorgung von Mietern aus (schädlichen) Blockheizkraftwerken gleichwohl um "Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten" handelt, wären Einnahmen bis zu 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes unschädlich. Allerdings ist zu beachten, dass mit dem Betrieb eines Blockheizkraftwerkes auch die Netzeinspeisung bei Überproduktion verbunden sein könnte. Da dann die Einnahmen aber nicht aus direkten Vertragsbeziehungen zu den Mietern des Grundbesitzes resultieren, wäre die Netzeinspeisung schädlich. Es müsste folglich sichergestellt werden, dass der mit Blockheizkraftwerken erzeugte Strom ausschließlich an Mieter geliefert oder als Selbstverbrauch im Unternehmen (inklusive Nutzung als Allgemeinstrom) verwendet wird. Gleiches gilt, sofern Überschuss-Wärme produziert und an Dritte geliefert werden sollte. Hier ist auch an entsprechende Speichermöglichkeiten zu denken.

Unbeachtlich für die Anwendung von § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG ist es, ob die Stromerzeugungsanlage auf einer Wohnimmobilie, einer Gewerbeimmobilie oder im Außenbereich ("freistehend") errichtet und betrieben wird. Allein entscheidend ist, dass eine Anlage im Sinne von § 3 Nr. 21 EEG von einem Grundstücksunternehmen betrieben wird. Entsprechend sind die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme eines Mieterstromzuschlags gemäß § 21 Abs. 3 EEG (insbesondere Wohngebäude: mindestens 40 % Nutzung zu Wohnzwecken) hier nicht relevant.

## **Begrenzter Empfängerkreis**

### **- Beziehung Anlagenbetreiber (Vermieter) – Mieter**

Die Stromlieferungen dürfen ausschließlich an Mieter des Anlagenbetreibers als Letztverbraucher erfolgen. Lieferungen an Letztverbraucher, die nicht Mieter des Anlagenbetreibers sind (z. B. Stromlieferungen an benachbartes Quartier im Eigentum eines Dritten), sind nicht von der Regelung umfasst und wären somit schädlich.

Aus der Gesetzesformulierung "Mieter des Anlagebetreibers" könnte evtl. geschlossen werden, dass der Mieter eine Wohnung im Gebäude des Anlagenbetriebs mieten muss. Andererseits enthält die Formulierung einen Personenbezug ("Anlagenbetreiber" – nicht: "Anlage"), so dass es ausreicht, dass der Mieter den Strom auch aus einer örtlich woanders liegenden Anlage beziehen kann. Die Hauptsache ist, dass der Anlagenbetreiber der Vermieter ist. Damit würden Quartierskonzepte ebenso begünstigt sein wie Gesamtkonzepte mit zentralen Aufstellorten der Anlagen. Es reicht nach dem Gesetzeswortlaut aus, dass die Anlage mit erneuerbaren

Energien betrieben werden muss und der Mieter beim Anlagenbetreiber als Person mietet.

In einem Konzernverbund mit Wohnungsunternehmen könnten z. B. die folgenden Vertrags- bzw. Lieferbeziehungen bestehen:

- Ein Wohnungsunternehmen mit PV-Anlage (= Anlagenbetreiber) liefert den erzeugten Strom an einen Dritten im Konzern [z. B. Schwester- oder (Energie-)Tochtergesellschaft<sup>8</sup>], der wiederum Mieter des Wohnungsunternehmens und/oder Mieter eines anderen Konzernunternehmens mit Strom versorgt. Die Stromlieferung durch das Wohnungsunternehmen an den Dritten ist mangels Letztverbrauch im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG) unschädlich.
- Ein Wohnungsunternehmen mit PV-Anlage (= Anlagenbetreiber) liefert den erzeugten Strom an eigene Mieter und an Mieter eines anderen Konzernunternehmens. Die Lieferung an eigene Mieter ist trotz Letztverbrauch im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG) unschädlich. Die Lieferung an Mieter eines anderen Konzernunternehmens ist dagegen schädlicher Letztverbrauch.

#### - **Person des Anlagenbetreibers**

Nach dem Gesetzeswortlaut müssen Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus dem "Betrieb" von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien erzielt werden. Der "Betrieb" ist in diesem Zusammenhang aber nicht gleichzusetzen mit "Eigentum" an den Anlagen. Aus diesem Grund müssten auch sog. Pachtmodelle zulässig sein, in denen Stromerzeugungsanlagen lediglich angepachtet werden. Das hieße also, wenn ein Wohnungsunternehmen eine Stromerzeugungsanlage, die auf dem eigenen Grundstück installiert ist, anpachtet bzw. anderweitig "betreibt" und den aus erneuerbaren Energien erzeugten Strom an eigene Mieter bzw. an Dritte (Netzbetreiber, Stromversorger etc.) liefert, wäre dies ebenso unschädlich wie der Betrieb von im Eigentum stehenden Anlagen. Dies wäre auch im Konzernverbund denkbar, indem Stromerzeugungsanlagen durch das Wohnungsunternehmen von einer konzernverbundenen Gesellschaft angepachtet werden.

---

<sup>8</sup> **Hinweis:** Im Verhältnis Wohnungsunternehmen zur (Energie-)Tochter könnte sich die Frage nach einer Betriebsaufspaltung stellen, die für das Wohnungsunternehmen im Hinblick auf die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung schädlich wäre. Eine personelle Verflechtung wäre gegeben, aber es mangelt an der sachlichen Verflechtung – der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die (Energie-)Tochter. Der Strom wird an die Tochtergesellschaft geliefert. Es wird somit keine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen, so dass es an der sachlichen Verflechtung fehlt. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung beziehen sich nur auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, weil Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, also Wirtschaftsgüter, die zum Verbrauch oder zur Veräußerung bestimmt sind, nicht zur Nutzung überlassen werden können.



Zu beachten ist, dass allerdings umgekehrt die Verpachtung allein einer Stromerzeugungsanlage (ohne Grundstücksüberlassung) als Verpachtung einer Betriebsvorrichtung seinerseits für das Verpachtungsunternehmen kürzungsschädlich wäre.

#### **- Lieferung des erzeugten Stroms – Person des Empfängers**

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG besteht im Hinblick auf den Empfängerkreis der Stromlieferung allerdings die Einschränkung, dass es sich beim Empfänger nicht um Letztverbraucher handeln darf. Hiervon wird eine – gewichtige – Ausnahme gemacht. Die Lieferung an Mieter des Anlagenbetreibers ist trotz Letztverbrauch zulässig und im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze ebenfalls unschädlich (siehe oben).

Damit sind folgende Lieferbeziehungen von der Regelung abgedeckt:

- Lieferung des erzeugten Stroms an Mieter des Anlagenbetreibers (Stichwort: Mieterstrom ohne / mit Mieterstromzuschlag – §§ 19, 21 EEG)
- Lieferung des erzeugten Stroms an den Netzbetreiber (Stichwort: Einspeisevergütung – §§ 19, 21 EEG),
- Direktvermarktung – Verkauf des erzeugten Stroms an Stromhändler oder an der Strombörse (Stichwort: Marktprämie – §§ 19, 20 EEG),
- Lieferung des erzeugten Stroms an einen sonstigen Dienstleister (Dritter ≠ Letztverbraucher),
- Lieferung des erzeugten Stroms an ein Tochterunternehmen des Anlagenbetreibers (Dritter ≠ Letztverbraucher, d. h. Tochterunternehmen, das den Strom weiter veräußert oder Strom als Nebenleistung leistet).

#### **- Zukauf aus dem Stromnetz sowie Einspeisung bei Überproduktion**

Sofern der Anlagenbetreiber den erzeugten Strom nur an seine Mieter liefert oder ins Netz einspeist (hiervon ist auch die Einspeisung im Fall der Überproduktion von Strom erfasst), sind die daraus erzielten Einnahmen im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze unschädlich. Weiterhin ist ein Zukauf zwingend erforderlich zu Zeiten, in denen die Kapazitäten der eigenen Anlagen die Nachfrage nach Strom nicht decken können. Die Einnahmen aus dem Zukauf von Strom und die Weiterlieferung an den Mieter sind ebenfalls unschädlich. Dies wird durch einen Verweis auf die Sicherstellung der umfassenden Versorgung gemäß § 42 a Abs. 2 Satz 6 EnWG in der Gesetzesbegründung klargestellt: "Zu den begünstigten Einnahmen, die im Zusammenhang von dem Betrieb der Anlagen erzielt

werden, rechnen auch die Einnahmen aus zusätzlichen Stromlieferungen im Sinne des § 42 a Absatz 2 Satz 6 des EnWG bei Mieterstromanlagen."<sup>9</sup>

Allerdings wäre der Stromzukauf und Weiterlieferung an die Mieter ohne Vorhandensein von Mieterstromanlagen aus erneuerbaren Energien (§ 3 Nr. 21 EEG) grundsätzlich weiterhin schädlich. In diesem Fall kann dann die 5%-Einnahmengrenze (siehe nachfolgend unter **Punkt 4**) zur Anwendung kommen.

**Die im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze – bezogen auf § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG – begünstigten Einnahmen des Wohnungsunternehmens (= Anlagenbetreiber) aus der Lieferung von Strom aus erneuerbaren Energien können stammen:**

- aus der Lieferung des erzeugten Stroms an Mieter des Wohnungsunternehmens (= Letztverbraucher, aber hier greift die gesetzlich geregelte Ausnahmeregelung für Wohnungsunternehmen, die Anlagenbetreiber sind),
- aus der Lieferung des erzeugten Stroms an den Netzbetreiber (≠ Letztverbrauch),
- aus der Direktvermarktung – Verkauf des erzeugten Stroms an Stromhändler oder an der Strombörse (≠ Letztverbrauch),
- aus der Lieferung des erzeugten Stroms an einen Dienstleister (≠ Letztverbraucher),
- aus der Lieferung des erzeugten Stroms an ein Tochterunternehmen (≠ Letztverbraucher).

**Zu den konkreten Einnahmen aus der Lieferung von Strom dürften – vorbehaltlich einer anderslautenden Äußerung der Finanzverwaltung – je nach Lieferbeziehung zählen:**

- der Strompreis (Arbeits- und Grundpreis) inkl. EEG-Umlage, Steuern und sonstigen Abgaben,
- der Mieterstromzuschlag (bei Mieterstrom i. S. d. EEG),
- die Einspeisevergütung (bei Lieferung an Netzbetreiber),
- die Marktprämie (bei Direktvermarktung) und
- ggf. die Umsatzsteuer (siehe hierzu der Einnahmenbegriff unter **Punkt 5**).

---

<sup>9</sup> BT-Drs. 19/28868 vom 21.04.2021, 131.

**§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG lautet:**

<sup>3</sup>Satz 2 gilt entsprechend, wenn ...

b)  
in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes Einnahmen aus der Lieferung von Strom ...

bb)  
aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder,

erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind; ...

Die Einnahmen aus den E-Ladestationen müssen in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes stehen. Das schließt zunächst aus, dass das Wohnungsunternehmen fremde Flächen anpachtet, um darauf die E-Ladestationen zu betreiben. Die "Verbindung" zwischen den Einnahmen aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes und den Einnahmen aus dem Betrieb der E-Ladestationen wird dadurch hergestellt, dass das Wohnungsunternehmen die E-Ladestationen selbst auf eigenem Grundbesitz betreibt.

Der Betrieb der E-Ladestationen durch das Wohnungsunternehmen ist umfassend zu verstehen. Unschädlich ist damit nicht nur die Anschaffung, sondern auch die Instandhaltung bis hin zum Rückbau der Anlagen.

Im Ergebnis ist es damit grundsätzlich zulässig, wenn das Wohnungsunternehmen selbst Einnahmen aus dem Stromverkauf durch die E-Ladestationen erzielt (Stromlieferung i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG).

Anders gestaltet sich der Sachverhalt, wenn ein Wohnungsunternehmen E-Ladestationen errichtet und diese allein, also nicht im

Wege der Grundstücksverpachtung, einem Drittunternehmen entgeltlich zur Nutzung überlässt. Das dürfte die Vermietung von Betriebsvorrichtungen darstellen, die bislang ohne Ausnahme kürzungsschädlich war, nunmehr aber u. U. unter die neue 5%-Bagatellgrenze des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG fällt (siehe dazu auch unter **Punkt 4**). Hier ist also darauf zu achten, dass der Pachtvertrag ausdrücklich die Nutzungsüberlassung des Grundstücks vorsieht, auf dem die E-Ladestation errichtet ist. Insoweit könnte bei sog. "Wallboxen", die eine E-Ladevorrichtung darstellen, die an der Hauswand fest montiert sind, ein Problem bestehen. Allerdings besteht auch hier insoweit ein innerer Zusammenhang mit der Nutzung des eigenen Grundbesitzes, so dass auch dieser Fall im Ergebnis unter der Norm subsumierbar ist und somit nicht stets als Fall einer kürzungsschädlichen Vermietung einer Betriebsvorrichtung einzustufen wäre.

### **Denkbare Fälle im Zusammenhang mit dem Betrieb von E-Ladestationen und deren Bewertung im Hinblick auf die erweiterte Gewerbesteuerkürzung:**

1. Das Wohnungsunternehmen vermietet eigenes Grundstück an einen Dritten, der darauf eine E-Ladestation betreibt (begünstigte Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes). Das Wohnungsunternehmen beliefert den Dritten, der die E-Ladestation betreibt, mit selbst erzeugtem Strom aus einer Anlage i. S. d. § 3 Nr. 21 EEG (unschädliche Stromlieferung im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze – § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG).
2. Das Wohnungsunternehmen betreibt auf eigenem Grundstück selbst die E-Ladestation inkl. Strombelieferung der E-Ladestation = Stromlieferung an Kunden der E-Ladestation (unschädliche Stromlieferung im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze – § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG).
3. Das Wohnungsunternehmen betreibt auf eigenem Grundstück selbst die E-Ladestation inkl. Strombelieferung der E-Ladestation = Stromlieferung an Kunden der E-Ladestation – mit Unterstützung eines Dienstleisters, der Inkasso-/Abrechnungsdienstleistungen erbringt; Vertragspartner für die Kunden der E-Ladestation ist das Wohnungsunternehmen (unschädliche Stromlieferung im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze – § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG).
4. Das Wohnungsunternehmen "überlässt" (vermietet) E-Ladestation – ohne – gleichzeitige Grundstücksnutzung an Dritten zum Betrieb (schädliche Überlassung einer Betriebsvorrichtung).
5. Das Wohnungsunternehmen "überlässt" (vermietet) E-Ladestation – mit – gleichzeitiger Grundstücksnutzung an Dritten zum Betrieb (unschädlich im Rahmen der 5%-Einnahmengrenze – § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG).

6. Das Wohnungsunternehmen gestattet einem Dritten die Nutzung seines Grundbesitzes, der darauf eine E-Ladestation – egal, ob öffentlich oder nicht öffentlich zugänglich – errichtet und betreibt (begünstigte Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes).

Die Unschädlichkeit im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG ist auf Stromlieferungen im Zusammenhang mit dem Betrieb der E-Ladestation beschränkt. Damit sind Einnahmen aus Tätigkeiten kürzungsschädlich, die z. B. Serviceleistungen für die Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder – wie Wartung – darstellen.

Empfänger der Stromlieferungen an der E-Ladestation müssen nicht notwendigerweise die Mieter des Wohnungsunternehmens sein. Das ergibt sich aus § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) 2. Halbsatz GewStG, der nur für die Einnahmen nach § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa), nicht jedoch für solche aus dem hier in Rede stehenden § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb), zur Bedingung macht, dass der Empfänger der Stromlieferung Mieter [des Anlagenbetreibers] sein muss. Das Wohnungsunternehmen gefährdet also seine erweiterte Gewerbesteuerkürzung nicht, wenn es seine auf eigenem Grundbesitz errichteten E-Ladestationen auch für Dritte zugänglich macht, die nicht Mieter des Wohnungsunternehmens sind. Diese Regelung ist mit Blick auf die Zielsetzung der gesetzlichen Neuregelung, den Ausbau der Stromladeinfrastruktur in Deutschland zu fördern, sinnvoll.

Begünstigt ist die Stromlieferung einerseits für **Elektrofahrzeuge**. Das Gesetz sieht hier keine Einschränkungen oder nähere Bestimmungen vor, so dass auf die Legaldefinition des § 2 des Elektromobilitätsgesetzes (EmoG) zurückgegriffen werden kann: Elektrofahrzeug ist ein elektrisch betriebenes Fahrzeug, also ein reines Batterieelektrofahrzeug, ein von außen aufladbares Hybridelektrofahrzeug oder ein Brennstoffzellenfahrzeug, also ein Kraftfahrzeug mit einem Antrieb, dessen Energiewandler ausschließlich aus den Brennstoffzellen und mindestens einer elektrischen Antriebsmaschine bestehen. Darunter sind z. B. auch die im städtischen Bereich häufig anzutreffenden "E-Scooter" sowie alle anderen denkbaren Elektro-Kleinstfahrzeuge zu subsumieren.

Andererseits darf der Strom kürzungsunschädlich für die Aufladung von **Elektrofahrrädern** genutzt werden. Der Begriff Elektrofahrrad ist gesetzlich nicht definiert. Er wird unabhängig von der rechtlichen Einstufung des jeweiligen Fahrzeugs als Oberbegriff für jedes mit einem Elektromotor ausgestattete Fahrrad verwendet. Dieser Begriff umschreibt eine Vielzahl an unterschiedlichen Typen, die nach ihrer Antriebsart und Höchstgeschwindigkeit in folgende Systematik eingeordnet werden können:

- Pedelecs (Pedal Electric Cycle) – auch "Pedelec 25",
- S-Pedelecs – auch "Pedelec 45",
- E-Bikes mit tretunabhängigem Motorantrieb.

## Exkurs – Elektrofahrräder

Das **Pedelec** ist verkehrsrechtlich dem Fahrrad gleichgestellt und unterstützt den Fahrer während des Tretens mit einem Elektromotor (mit einer Maximalleistung von 250 Watt). Die Tretunterstützung ist abhängig von der aufgebrauchten Pedalkraft beziehungsweise Trittfrequenz und kann gegebenenfalls in verschiedenen Stufen eingestellt werden. Sie muss sich jedoch mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv verringern und beim Erreichen einer Geschwindigkeit von 25 Kilometer pro Stunde oder früher – wenn der Fahrer im Tretens einhält – unterbrochen werden. Ohne selbstständiges Tretens darf der Motor bis maximal 6 Kilometer pro Stunde beschleunigen.

**S-Pedelecs** gehören aufgrund ihrer Schnelligkeit rechtlich nicht mehr zu den Fahrrädern, sondern zu Kleinkrafträdern (§ 1 Abs. 2 StVG). Zwar funktioniert das S-Pedelec wie ein Pedelec; der Fahrer kann aber ohne Tretens bis auf 20 Kilometer pro Stunde beschleunigen und erhält bei einer maximalen Leistung von 500 Watt bis zu einer Geschwindigkeit von 45 Kilometer pro Stunde eine Tretunterstützung.

In die dritte Kategorie gehören die sog. "**E-Bikes**". Sie werden in § 39 Abs. 7 StVO beschrieben als "Einsitzige zweirädrige Kleinkrafträder mit elektrischem Antrieb, der sich bei einer Geschwindigkeit von mehr als 25 km/h selbstständig abschaltet" und zeichnen sich dadurch aus, dass sie allein mit Hilfe der Motorleistung, also ohne Tretens, gefahren werden können. Sie werden durch einen Drehgriff oder Schaltknopf gefahren. Diese Fahrzeuge gelten wie die S-Pedelecs auch als Kleinkrafträder und überschreiten eine Geschwindigkeit von 45 Kilometer pro Stunde nicht.

Grundsätzlich ist aufgrund der zu erwartenden Technologieentwicklung eine weite Definition der Rechtsbegriffe zu wählen, insbesondere auch deshalb, weil es den Wohnungsunternehmen als Stromlieferanten nicht zugemutet werden kann, eine rechtliche Prüfung der Art des "Elektromobils" vorzunehmen, das ihre Kunden an den E-Ladestationen mit Strom aufladen lassen. Es fallen also grundsätzlich alle Fortbewegungsmittel unter die Katalogbegriffe, die zumindest auch durch einen elektrischen Antrieb fortbewegt werden.

**Die im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze – bezogen auf § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG – begünstigten Einnahmen des Wohnungsunternehmens aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder können stammen aus:<sup>10</sup>**

- Lieferung von Strom an die Nutzer der E-Ladestation wie z. B. Mieter, Mitglieder, Arbeitnehmer, Geschäftspartner, Kunden, Tochter- und Beteiligungsunternehmen, Dritte.
- Lieferung von Strom an den EMP<sup>11</sup> als "Zwischenhändler" (Plattformbetreiber – z. B. mit App für Stromverkauf) zwischen Wohnungsunternehmen und Nutzer der E-Ladestation.

**Achtung:** Es ist darauf hinzuweisen, dass die beschriebene 10%-Einnahmengrenze **gemeinsam** für die Stromlieferung im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG) **und** dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge und Elektrofahräder (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) bb) GewStG) gilt. **Dies bedeutet:** Wenn ein Grundbesitzunternehmen sowohl Einnahmen aus der Vermarktung von selbst erzeugtem Strom aus erneuerbaren Energien als auch aus dem Betrieb von E-Ladestationen bezieht, gilt nicht jeweils eine 10%-Einnahmengrenze, sondern nur eine gemeinsame 10%-Einnahmengrenze. Auch wenn derzeit die 10%-Einnahmengrenze noch relativ komfortabel erscheint, kann je nach Ausbau der Stromerzeugung und dem Betrieb von E-Ladestationen die 10%-Einnahmengrenze zu einer echten Restriktion werden.

---

<sup>10</sup> Wohnungsunternehmen als CPO (Charge Point Operator) und Lade-stromlieferant

<sup>11</sup> EMP = E-Mobility Service Provider

Zusätzlich zu den flankierenden Maßnahmen zur Energie- und Mobilitätswende hat der Gesetzgeber mit dem FoStoG eine allgemeine Bagatellgrenze eingeführt, die die erweiterte Gewerbesteuerkürzung auch dann ermöglicht, wenn das Wohnungsunternehmen weitere, bisher nicht begünstigte Tätigkeiten im Zusammenhang mit der begünstigten Grundstücksüberlassung an Wohnungs- und Gewerbemieter ausübt. Die Erträge und Aufwendungen aus diesen Tätigkeiten nehmen allerdings nicht an der erweiterten Gewerbesteuerkürzung teil und unterliegen unverändert der Gewerbesteuer.

**§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG lautet:**

<sup>3</sup>Satz 2 gilt entsprechend, wenn ...

c)  
Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus anderen als den in den Buchstaben a und b bezeichneten Tätigkeiten erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 5 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

Das Ausschließlichkeitsgebot wird also durchbrochen, wenn die Einnahmen von Wohnungs- und Gewerbemieter folgende **Voraussetzungen** erfüllen:

- **Einnahmen stammen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zwischen Wohnungsunternehmen und Mietern des Grundbesitzes**

Die Beschränkung auf Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit Mietern führt dazu, dass gewerbliche Leistungen an Dritte unverändert einen Ausschlussstatbestand für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung darstellen. Damit werden auch Leistungen an Mieter des Gesellschafter, eines Schwester- oder Tochterunternehmens oder eines anderen verbundenen Unternehmens nicht in die Begünstigung einbezogen. Auch Strom-, Wasser- und sonstige Lieferungen an andere Dritte (≠ Mieter des Grundbesitzes) schließen unverändert die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung aus, auch wenn die Leistung im Zusammenhang mit der



überwiegenden Versorgung der eigenen Mieter erfolgt. Leistungen einer Genossenschaft an ihre Mitglieder, die nicht gleichzeitig begünstigte Mieter der Genossenschaft sind, können ebenfalls nicht unter der Bagatellgrenze begünstigt erbracht werden.

Dagegen dürfte es unerheblich sein, ob diese unmittelbaren vertraglichen Beziehungen in gesonderten Verträgen zusätzlich zum Vertrag über die Grundstücksüberlassung schriftlich oder mündlich vereinbart werden. Aus Gründen der Klarheit sollte allerdings für eine klare schriftliche Vereinbarung Sorge getragen werden. In diesem Zusammenhang sollte bereits bei Auftragserteilung und Abrechnung der Leistung beachtet werden, dass der Vertragspartner der Leistung auch Vertragspartner im Mietvertrag ist. Die bloße Zugehörigkeit zum Haushalt dürfte bei enger Auslegung des Gesetzestextes der Begünstigung nicht genügen.

Folgt man der Gesetzesbegründung zur Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG durch das FoStoG<sup>12</sup>, ist ein funktionaler Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück nicht zwingend geboten, so dass jegliche "andere gewerbliche Tätigkeiten [...] [gegenüber Mietern] oder z. B. Mieteinnahmen aus der Überlassung von Betriebsvorrichtungen, die keinen funktionalen Zusammenhang mit dem vermieteten Grundstück aufweisen [...]", innerhalb der 5%-Einnahmengrenze unschädlich sein dürften.

Die gesetzliche Verwendung des Begriffs "Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes" legt den Schluss nahe, dass Veräußerungen über den Grundstücksverkauf im Rahmen der begünstigten Vermögensverwaltung hinaus grundsätzlich nicht begünstigt werden sollen. Damit wäre der Verkauf von Betriebsvorrichtungen weiterhin schädlich. Ob dies auch gilt, wenn die Betriebsvorrichtung im Rahmen eines begünstigten Grundstücksverkaufs, z. B. am Ende der vermögensverwaltenden Nutzung, erfolgt, ist bislang ungeklärt. Eine enge Auslegung würde dazu führen, dass z. B. ein Immobilienverkauf mit aufstehender PV-Anlage zur Versagung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung führt, auch wenn die Grenzen des gewerblichen Grundstückshandels nicht überschritten sind. Hierzu fehlt es bislang an einer Klarstellung durch die Finanzverwaltung.

- **Einnahmen überschreiten im Wirtschaftsjahr nicht 5 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des [gesamten] Grundbesitzes**

Siehe hierzu die Ausführungen unter **Punkt 5** – Begriff der "Einnahmen".

---

<sup>12</sup> BT-Drs. 19/28868 vom 21.04.2021, 132.

## **Abgrenzung unschädlicher Einnahmen im Rahmen der 5%-Einnahmengrenze des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG**

Mit der neuen Bagatellgrenze können Wohnungsunternehmen also gewerbliche Tätigkeiten unter den vorgenannten Voraussetzungen ausüben, die bisher zu einem Ausschlussstatbestand führten.

**Achtung:** Hier sind aber nicht die schon bisher begünstigungsunschädlichen Nebengeschäfte gemeint, die der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen, weil sie zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung sind und lediglich einen geringen Umfang haben.

Im Rahmen der neuen 5%-Einnahmengrenze sind nunmehr solche (gewerblichen) Tätigkeiten für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung unschädlich, die (aus Vermieter- bzw. Mietersicht) zwar sinnvoll und zeitgemäß sind, (aus Sicht der Finanzverwaltung) jedoch nicht zwingend notwendig für Mieter des eigenen Grundbesitzes angeboten werden müssen.

In der Praxis führt gerade die Frage, wann ein Nebengeschäft notwendig ist, immer wieder zu Auslegungskonflikten mit der Finanzverwaltung. So hat die Finanzverwaltung z. B. die in einem gesonderten Vertrag vermietete Paketstation trotz des Wandels des Konsumverhaltens nicht als zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung anerkannt.

Es ist daher sehr zu begrüßen, dass die neue Bagatellgrenze in der Praxis die Gefahr abmildert, den Anspruch auf die erweiterte Gewerbesteuerkürzung durch sinnvolle Dienstleistungen für die Mieter zu verlieren.

### **Die im Rahmen der 5%-Einnahmengrenze – § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG – begünstigten Tätigkeiten erfassen nach Auffassung der Verfasser z. B. folgende vertraglich mit den Mietern des Grundbesitzes vereinbarte Einnahmen aus:**

- Mieterstrommodellen auf der Grundlage eines Blockheizkraftwerkes (Betrieb eines Blockheizkraftwerks ≠ Anwendungsbereich von § 3 Nr. 21 EEG – siehe vorn unter **Punkt 2**)
  - **Achtung:** Eine Lieferung des erzeugten (Überschuss-)Stroms an den Netzbetreiber oder an einen sonstigen Dritten wäre auch weiterhin kürzungsschädlich; es erfolgt keine Stromlieferung an Mieter des Grundbesitzes.
- der Überlassung von Betriebsvorrichtungen
- der Überlassung von Gemeinschaftsräumen mit Einrichtung an Mieter

- Serviceleistungen im Rahmen der begünstigten Grundstücksüberlassung
  - z. B. Überlassung einer Paketbox, Einkaufsdienst, Reinigungsleistungen, Hausnotruf, Essensangebote, Bewachung, Umzugsleistungen, andere soziale Dienstleistungen
- Fahrzeugsharing
- kostenpflichtigen Mieterfesten und Mieterreisen
- Reparaturleistungen durch Mitarbeiter des Regiebetriebs des Wohnungsunternehmens von Beginn bis zum Ende des Mietverhältnisses, sofern der Reparaturauftrag durch den Mieter vor der Beendigung des Mietvertrages erteilt wurde.

**Hinweis:** Die Überlassung von Einbauküchen, Wasch- und Trocknungsautomaten an Mieter wird von Seiten der Verfasser weiterhin als unschädlich für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung angesehen. Sollten einzelne Finanzämter diesbezüglich eine andere Auffassung vertreten, ließe sich hier ebenfalls mit der 5%-Einnahmengrenze argumentieren.

**Achtung:** Es ist darauf zu achten, dass die Vermietungstätigkeit durch zusätzliche Angebote nicht den Bereich der Vermögensverwaltung verlässt und dadurch insgesamt einen gewerblichen Charakter annimmt. In diesem Zusammenhang prüft die Finanzverwaltung z. B. bei einer bedeutenden Anzahl von vermieteten Ferienwohnungen das Vorliegen eines Beherbergungsbetriebs oder bei bedeutenden Zusatzleistungen zu Pflege, Betreuung und Verpflegung das Vorliegen eines Pflegeheims. Falls dieser Fall eintritt, ist für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung generell kein Raum mehr.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> siehe hierzu auch Hinweis 15.7 Abs. 2 EStH 2020 "Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit".

Das Einhalten der 10%-Einnahmengrenze bzw. der 5%-Einnahmengrenze ist Voraussetzung dafür, dass die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für das Wohnungsunternehmen nicht gefährdet wird. Besondere Bedeutung kommt daher dem Begriff der "Einnahmen" i. S. d. § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG zu. Im Gewerbesteuergesetz findet sich allerdings keine Definition diesbezüglich. Ein Rückgriff auf die Begriffsdefinition der Finanzverwaltung, die im Bereich der Vermietungsgenossenschaften für die Beurteilung der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG zur Anwendung kommt, erscheint nach Auffassung der Verfasser naheliegend. Für den Bereich der Vermietungsgenossenschaften gibt es ebenfalls eine – zwar nicht deckungsgleiche – Mieterstromregelung, die auf "Einnahmen aus der Lieferung von Strom" abstellt. Insoweit dürfte davon auszugehen sein, dass hier keine unterschiedliche Begriffsauslegung für Zwecke der Gewerbesteuer erfolgt. Klarheit wird aber erst eine entsprechende Äußerung der Finanzverwaltung bringen; bis dahin besteht diesbezüglich (noch) keine Rechtssicherheit.

Im BMF-Schreiben zur Aufhebung der Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsunternehmen und Einführung der Steuerbefreiung für Vermietungsgenossenschaften sowie -vereine durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 22.11.1991<sup>14</sup> wird der Begriff der "Einnahmen" wie folgt definiert (Tz. 32): "Der Begriff und die Höhe der Einnahmen (Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer) bestimmen sich nach den Grundsätzen über die steuerliche Gewinnermittlung. Der Zufluß i. S. von § 11 EStG ist nicht maßgebend, weil der gewerbliche Gewinn einer Vermietungsgenossenschaft nach § 5 EStG ermittelt wird. Die Einnahmen sind im begünstigten und nicht begünstigten Bereich nach den gleichen Grundsätzen zu ermitteln."

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist gesetzlich nicht definiert. Das BMF-Schreiben vom 22.11.1991 lehnt sich in Tz. 33 an die Begriffsbestimmung des § 8 Abs. 1 EStG an. "Danach sind als Betriebseinnahmen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert anzusehen, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Diese Definition ist auch für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich von Bedeutung."

---

<sup>14</sup> BStBl. I 1991, 1014.

Das BMF-Schreiben vom 22.11.1991 orientiert den Einnahmegriff unter Hinweis auf § 5 EStG zusätzlich am Betriebsvermögensvergleich, also am Bilanzrecht. Der Hinweis auf den steuerlichen Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG stellt klar, dass Einnahmen unabhängig vom tatsächlichen Zufluss in dem Wirtschaftsjahr anzusetzen sind, dem sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung als Ertrag zuzurechnen sind. D. h., auch zukünftige Einnahmen, die zum Bilanzstichtag als Forderungen ausgewiesen werden, sind einzubeziehen.

Die Bezugnahme auf den Betriebsvermögensvergleich legt es nahe, die zur Beurteilung des Einhaltens der 10%-Einnahmengrenze bzw. 5%-Einnahmengrenze maßgeblichen Einnahmen in einem ersten Schritt aus den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung abzuleiten. In einem weiteren Schritt sind dann ggf. noch solche Einnahmen zu erfassen, die nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung hervorgehen. **Achtung:** Die Finanzverwaltung zählt zu den anzusetzenden Einnahmen auch die Umsatzsteuer (vgl. BMF-Schreiben vom 22.11.1991, Tz. 32), obwohl diese in der Regel nicht ergebniswirksam erfasst werden und auch keine Einnahme i. S. d. § 5 EStG darstellen.

### **Berechnung der 10%-Einnahmengrenze bzw. der 5%-Einnahmengrenze**

- Das Verhältnis der Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen aus erneuerbaren Energien (§ 3 Nr. 21 EEG) oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder zu den Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des [gesamten] Grundbesitzes darf – wirtschaftsjahrbezogen – **gemeinsam** nicht mehr als 10 Prozent betragen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) GewStG).
- Das Verhältnis der Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus **anderen** als den in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) GewStG und § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) GewStG bezeichneten Tätigkeiten zu den Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des [gesamten] Grundbesitzes darf – wirtschaftsjahrbezogen – nicht mehr als 5 Prozent betragen (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe c) GewStG).

Hinsichtlich der Bezugsgröße "Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes" ist Folgendes zu sagen. Zunächst erst einmal muss es sich beim Grundbesitz um **eigenen** Grundbesitz handeln (siehe Gesetzwortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) GewStG: "in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes ..."). Außerdem ist hierbei auf den **gesamten** eigenen Grundbesitz des Wohnungsunternehmens abzustellen. Der GdW wurde über die Fraktionen der Regierungskoalition in den Prozess der Formulierung dieser Neuregelung einbezogen. Zunächst war vorgesehen, dass als Bezugsgröße zur Ermittlung der maßgeblichen Einnahmengrenze lediglich auf die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung der jeweiligen Wohnungen bzw. des jeweiligen Grundstücks abgestellt werden sollte. Dies wurde im Laufe der Be-

ratungen aber noch einmal geändert, so dass nun auf die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes – und zwar des gesamten Grundbesitzes – abgestellt wird. Es erfolgt auch hier eine Unternehmensbetrachtung, da sich die erweiterte Gewerbesteuerkürzung immer auf die Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes insgesamt bezieht.

Bei den Einnahmen des Wohnungsunternehmens, die der "Gebrauchsüberlassung des [gesamten] Grundbesitzes" zuzuordnen sind, ist nach Auffassung der Verfasser auf die "Umsatzerlöse aus der Hausbewirtschaftung" (→ GuV 1 a) insgesamt abzustellen.

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob auch in den "Umsatzerlösen aus anderen Lieferung und Leistungen" (→ GuV 1 d) Einnahmen enthalten sind, die ebenfalls der "Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes" zuzuordnen sind, wie z. B. Erbbauzinsen oder Gestattungsgebühren.

Zur Beurteilung des Einhaltens der 10%-Einnahmengrenze bzw. der 5%-Einnahmengrenze ist diese Bezugsgröße dann jeweils mit

- der Summe der Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Stromerzeugungsanlagen aus erneuerbaren Energien **und** aus dem Betrieb von E-Ladestationen

bzw.

- der Summe der Einnahmen aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes aus **anderen** als den in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a) GewStG und § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) GewStG bezeichneten Tätigkeiten

ins Verhältnis zu setzen.

**Achtung:** Die Einnahmen aus den unter **Punkt 2 bis Punkt 4** beschriebenen Tätigkeiten sind im Rahmen der 10%-Einnahmengrenze bzw. der 5%-Einnahmengrenze zwar unschädlich für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung, aber nicht begünstigt. Das heißt, diese Einnahmen unterliegen der regulären Besteuerung und sind gewerbesteuerpflichtig. Da den Einnahmen auch Ausgaben zugerechnet werden können, ist hier eine Spartenrechnung erforderlich.

Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG steuerbefreite Vermietungsgenossenschaften haben einen partiell steuerpflichtigen Bereich, soweit sie nicht begünstigte Tätigkeiten durchführen (und die 10%-Einnahmengrenze eingehalten ist).

Wenn sich im partiell steuerpflichtigen Bereich ein Überschuss bzw. Gewerbeertrag ergibt, kann dieser Gewerbeertrag durch Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG von der Gewerbesteuer freigestellt werden. Voraussetzung für die Gewährung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung ist, dass bei der Vermietungsgenossenschaft keine einzige schädliche Tätigkeit ausgeübt wird. Dabei ist bei steuerbefreiten Vermietungsgenossenschaften auf das "ganze" Unternehmen abzustellen – und nicht nur auf den partiell steuerpflichtigen Bereich. D. h., eine einzige schädliche Tätigkeit der Vermietungsgenossenschaft führt zur Versagung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für den partiell steuerpflichtigen Bereich.

Auch Vermietungsgenossenschaften wollen auf den Dächern der Genossenschaftshäuser PV-Anlagen installieren und ihren Mietern (Mitglieder/Nichtmitglieder) Mieterstrom anbieten. Durch die Änderung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG müssen sie nicht mehr auf die erweiterte Gewerbesteuerkürzung im partiell steuerpflichtigen Bereich verzichten.

**Durch das folgende Fallbeispiel wird die Anwendung verdeutlicht:**

Die Genossenschaft hat folgende Umsatzerlöse:

10.000 Tsd. EUR Mieten (davon 450 Tsd. EUR Gewerbemieten)

100 Tsd. EUR Strom (Lieferung an Mieter und Netzeinspeisung)

Bei Gesamteinnahmen von 10.100 Tsd. EUR beträgt die 10%-Einnahmengrenze (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG) 1.010 Tsd. EUR. Die nicht begünstigten Einnahmen von 550 Tsd. EUR (450 Tsd. EUR Gewerbemieten und 100 Tsd. EUR Stromeinnahmen aus Mieterstrom und Netzeinspeisung) unterschreiten die reguläre 10%-Einnahmengrenze des § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG, so dass der Anwendungs-

bereich der erhöhten Einnahmengrenze für Mieterstrom (mit Mieterstromzuschlag gemäß § 21 Abs. 3 EEG, § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 und 4 KStG) nicht geprüft werden braucht.

Die Genossenschaft erzielt im partiell steuerpflichtigen Bereich folgende Ergebnisse:

	Mieterstrom/ Netzeinspeisung	Gewerbemieten
	Tsd. EUR	Tsd. EUR
Erlöse	100	450
Aufwand	100	250
<b>Überschuss</b>	<b>0</b>	<b>200</b>

Bisher konnte die Genossenschaft aufgrund der Lieferung von Mieterstrom und Netzeinspeisung den Überschuss von 200 Tsd. EUR im partiell steuerpflichtigen Bereich nicht von der Gewerbesteuer (Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG vor Änderung durch das FoStoG) freistellen.

Nach der geänderten Rechtslage ist die Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung im partiell steuerpflichtigen Bereich nunmehr zulässig, wenn die Anlagen zur Stromerzeugung und der Empfängerkreis des erzeugten Stroms bestimmte Anforderungen erfüllen (siehe hierzu auch **Punkt 2**) und die Stromeinnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) aa) GewStG).

Bei der Prüfung der Unschädlichkeitsgrenze ist auf die Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes **insgesamt** abzustellen, da auch bei der Prüfung der für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung schädlichen Tätigkeiten auf das **ganze** Unternehmen abgestellt wird.

Die gesamten Einnahmen aus Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes betragen 10.000 Tsd. EUR (Mieten) – davon sind 10 %: 1.000 Tsd. EUR. Die Einnahmen aus Mieterstrom und Netzeinspeisung betragen 100 Tsd. EUR. Die Unschädlichkeitsgrenze (10%-Einnahmengrenze) ist eingehalten. Die Stromeinnahmen von 100 Tsd. EUR liegen unterhalb der Grenze von 1.000 Tsd. EUR.

Die Genossenschaft vermeidet durch die Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung im partiell steuerpflichtigen Bereich eine Belastung mit Gewerbesteuer i. H. v. ca. 35 Tsd. EUR (200 Tsd. EUR Gewerbemieten x 3,5 % x Hebesatz). Würde aus der Lieferung von Mieterstrom und Netzeinspeisung ein Gewerbeertrag resultieren, wäre dieser gewerbesteuerpflichtig.





GdW Bundesverband  
deutscher Wohnungs- und  
Immobilienunternehmen e.V.

Klingelhöferstraße 5  
10785 Berlin  
Telefon: +49 (0)30 82403-0

Brüsseler Büro des GdW  
3, rue du Luxembourg  
1000 Bruxelles  
BELGIEN  
Telefon: +32 2 5 50 16 11

E-Mail: [mail@gdw.de](mailto:mail@gdw.de)  
Internet: <http://www.gdw.de>