

Ingeborg Esser
Hauptgeschäftsführerin



Herrn Dr. Nils Weith
Leiter der Abteilung IV (Steuerabteilung)
Herrn MDg Peter Rennings
Leiter der Unterabteilung IV C
Herr RD Cornelius Link
Leiter des Referats IV C 2
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

31.07.2023 Es/Gr
Telefon: +49 30 82403-132
E-Mail: esser@gdw.de

per E-Mail: Nils.Weith@bmf.bund.de
BueroALIV@bmf.bund.de
peter.rennings@bmf.bund.de
IVC2@bmf.bund.de

Telekommunikationsmodernisierungsgesetz – Steuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG)

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,
sehr geehrter Herr Rennings,
sehr geehrter Herr Link,

mit dem zum 01.12.2021 in Kraft getretenen Telekommunikationsmodernisierungsgesetz soll der Breitbandausbau in Deutschland beschleunigt werden. Dazu müssen eine Vielzahl von Vertragskonstellationen um- bzw. neugestaltet werden. Auch sind das Gestattungsrecht und damit die Einwirkungsmöglichkeiten der Wohnungsunternehmen durch gesetzliche Mitnutzungsrechte stark eingeschränkt. Im Zusammenhang mit der Neugestaltung der Vertragsverhältnisse ergeben sich auch zahlreiche Fragen steuerlicher Art.

Dabei haben sich aktuell die in der beigefügten Anlage geschilderten Fragestellungen aus dem Bereich der Gewerbesteuer (Problemkreis: **Erweiterte Gewerbesteuerkürzung**) herauskristallisiert, die unseres Erachtens dringend einer Klarstellung seitens der Finanzverwaltung bedürfen. Dringend deshalb, weil aktuell eine erhebliche Dynamik im Breitbandausbau besteht, die wir nicht behindern wollen.

Gern stehen wir bei Fragen hierzu bzw. für eine gemeinsame Meinungsbildung zur Verfügung. Vielen Dank dafür im Voraus.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Ingeborg Esser', is written over a light blue horizontal line.

Ingeborg Esser

Anlage

GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V.
Klingelhöferstraße 5, 10785 Berlin
Postfach 301573, 10749 Berlin

Telefon: +49 30 82403-0
Telefax: +49 30 82403-199
E-Mail: mail@gdw.de
Internet: www.gdw.de

Brüsseler Büro des GdW
3, rue du Luxembourg
1000 Bruxelles, BELGIEN
Telefon: +32 2 5 50 16 11
Telefax: +32 2 5 03 56 07

Telekommunikationsmodernisierungsgesetz – Steuerliche Fragestellungen im Zusammenhang mit der erweiterten Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG)

Ausgangssituation

Bekanntermaßen ist zum 01.12.2021 das Telekommunikationsmodernisierungsgesetz (TKMoG) in Kraft getreten. Für Bestandsanlagen wird spätestens zum 30.06.2024 die Umlage für den Breitbandanschluss inklusive TV-Dienst als Betriebskosten auslaufen. Für seit dem 01.12.2021 errichtete Neuanlagen ist die Umlagefähigkeit bereits jetzt ausgeschlossen.

Diese Umstellung durch das TKMoG wirft Fragen für die künftige Beurteilung bei der gewerbesteuerlichen erweiterten Kürzung auf. Hinzu kommt, dass derzeit Telekommunikationsanbieter mit verschiedenen Dienstleistungsmodellen auf die Wohnungsunternehmen zugehen.

Vertragsmodelle

1



In dieser **rechtskonformen Fortführung** der bisherigen Leistungsbeziehung und Abrechnung besteht eine Mehrnutzervereinbarung mit dem TK-Anbieter, d. h., das Wohnungsunternehmen kauft die Signallieferung für die gesamten Wohngebäude ein. Mit Individualvereinbarung ("Zusatzvertrag"; nicht: Nebenkosten) rechnet das Wohnungsunternehmen mit dem Mieter ab. In der Mehrnutzervereinbarung mit dem TK-Anbieter wird aber in der Regel eine Anpassung für "opt-out-Fälle" vereinbart.

2



Diskutiert wird ein **"alternativer" Mehrnutzervertrag**, in dem weiter zwischen Wohnungsunternehmen und TK-Anbieter ein Mehrnutzervertrag vereinbart / weitergeführt wird. Im Unterschied zum ersten Fall wird aber kein Zusatzvertrag mit dem Mieter geschlossen, sondern die Signallieferung erfolgt als "Inklusivleistung"; die Leistung wird faktisch Bestandteil des Mietvertrags und ist in jeder Wohnung grundsätzlich verfügbar. Im Rahmen der Inklusivleistung sind nun zwei Varianten zu unterscheiden (ohne mietrechtliche Würdigung): Entweder es handelt sich um eine "echte" Inklusivleistung bei bestehenden Verträgen), d. h., im Fall eines "opt-out" besteht kein Anspruch auf Mietreduzierung. Oder die Leistung ist zwar inkludiert, jedoch besteht im Fall eines "opt-out" ein Anspruch auf Mietreduzierung.

3

Individualvereinbarung allein zwischen Mieter und TK-Anbieter; WU nicht in Leistungskette involviert



Ebenso verbreitet wird der "Ausstieg" des Wohnungsunternehmens aus der Bereitstellung von Telekommunikationsdienstleistungen sein. Damit schließt jeder Mieter eine Individualvereinbarung mit dem TK-Anbieter seiner Wahl ab. Ist ein Gebäudenetz (Netzebene 4) bereits mit Eigentumsrecht nach § 95 BGB von einem TK-Anbieter eingebaut worden, wird dieser dem Wohnungsunternehmen anbieten, das Netz weiter zu betreiben und zu erneuern. In diesem Fall gestattet das Wohnungsunternehmen dem TK-Anbieter den Einbau und den Betrieb des Hausverteilnetzes. Alternativ wird das Wohnungsunternehmen nach Lösungen für einen Betreiberwechsel suchen.

4

Auch denkbar ist, dass das Wohnungsunternehmen zunächst Eigentümer des Hausverteilnetzes bleibt und dieses dem TK-Anbieter zum Betrieb überlässt, verbunden mit einer Berechtigung und Verpflichtung des TK-Anbieters zur Modernisierung oder Erneuerung des Netzes, insbesondere in Richtung Glasfaserausbau (FTTH = Fiber to the home). In diesem Fall liegt zumindest zeitweise nicht nur eine Gestattung, sondern eine Überlassung des Hausverteilnetzes vor.

Gewerbesteuerliche erweiterte Kürzung

Gegenwärtig besteht in der Immobilienbranche Unsicherheit bzgl. der Folgen des TKMoG für die gewerbesteuerliche erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG). Hier kommt es sehr stark auf die künftigen Geschäftsmodelle mit den Telekommunikationsanbietern an.

Für Zwecke der gewerbesteuerlichen erweiterten Kürzung könnte die Bereitstellung von Internet- und/oder TV-Anschluss durch den Vermieter als eine grundsätzlich schädliche weitere Dienstleistung angesehen werden. Grundsätzlich ist durch das Auslaufen der Umlagefähigkeit zunächst aber kein "Automatismus" ersichtlich, denn eine weitere Bereitstellung von Internet- und/oder TV-Anschluss durch den Vermieter ist als übliche Nebenleistung der Vermietung grundsätzlich keine über die Grundbesitzüberlassung hinausgehende Leistung an den Mieter.

Sollte gleichwohl eine Zusatzleistung an Mieter außerhalb der begünstigten Grundbesitzüberlassung angenommen werden, besteht seit 2021 eine unschädliche unternehmensbezogene Grenze bis zu 5 % der Einnahmen aus der Grundbesitzüberlassung.

Je nach Verhältnis des Entgelts für die Bereitstellung von Internet- und/oder TV-Anschluss zur Kaltmiete und/oder bereits bestehender hierzu zu zählender Zusatzleistungen könnte diese 5%-Grenze aber stark belastet sein. Zudem ist in diesem Zusammenhang leider festzustellen, dass die Finanzverwaltung auch bei übrigen Zusatzleistungen des Vermieters die eigentliche Begünstigung der erweiterten Kürzung eng und damit die 5%-Grenze als belastend auslegt.

Ausgehend von den eingangs skizzierten Vertragsmodellen ergeben sich **zwei gewichtige Fragestellungen**, in denen wir im Namen unserer Mitgliedsunternehmen die Diskussion mit der Finanzverwaltung suchen.

1. Angebot von Internet- und/oder TV-Anschluss erfolgt weiterhin durch das Wohnungsunternehmen

Wie beschrieben wird das bisherige Angebot auf der Grundlage der bisherigen Leistungsfähigkeit der Netze (insbesondere des Hausverteilnetzes / der Netzebene 4) durch die Wohnungsunternehmen im Grunde fortgeführt.

Mieter des Wohnungsunternehmen erhalten dann folgende Angebote:

- sofortige TV-Grundversorgung bei Einzug,
- "Plug and Play", d. h. TV-Empfang ohne zusätzliche Hardware,
- Grundversorgung mit digitalen TV- und Radiosendern (teilweise in HD-Qualität und nach Mieterzusammensetzung Fernsehkanäle in ausländischen Sprachen),
- "Homeoffice-ready", d. h. Telefon- und Internet-Flatrate in einer ausreichenden Internet-Geschwindigkeit.

Nach unserer Auffassung ist ein solches Internet- bzw. TV-Angebot – unabhängig davon, ob gesondert mit den Mietern abgerechnet oder mit der Kaltmiete abgegolten – grundlegender Bestandteil der Grundbesitzüberlassung. Allerdings ist es ebenso unsere Auffassung, dass nur eine "Grundversorgung" an Telekommunikationsleistungen (d. h. Standard Internet, Mindestprogrammangebot hinsichtlich Umfang und Qualität als "zwingend notwendiger Bestandteil einer wirtschaftlich sinnvollen Vermietung" (R 9.2 Abs. 2 Satz 3 GewStR) angesehen werden kann. Denn selbstverständlich müssen – wie auch bislang schon – wahlweise Zusatzangebote aus dem Bereich Pay-TV und Streamingdienste als über die Grundbesitzüberlassung hinausreichende Leistungen an Mieter angesehen werden.

Zu begründen ist das Angebot an Grundversorgung als "zwingend notwendiger Bestandteil einer wirtschaftlich sinnvollen Vermietung" mit dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 12.09.2007 – 12 K 6366/04 B (rkr.), DStRE 2008, 821: "Die Ermöglichung eines ungestörten Rundfunk- und Fernsehempfangs durch den Vermieter ist eine aus der grundgesetzlich geschützten Informationsfreiheit des Mieters resultierende Nebenpflicht aus dem Mietverhältnis (BVerfG vom 09.02.2004, 1 BvR 1687/92, BVerfGE 90, 27, NJW 1994, 1147)." Die Kabelsignallieferung stellt als mietvertragliche Nebenpflicht einen untrennbaren Bestandteil der Wohnungsvermietung und damit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes dar. Der im Urteil des FG Berlin-Brandenburg zitierte Beschluss des BVerfG bestätigt (II. 1. a)) die mietrechtliche Rechtsprechung, wonach "Hörfunk- und Fernsehempfang ein wesentlicher Bestandteil des häuslichen Lebens [ist] und ... deswegen zur üblichen Nutzung einer Wohnung [gehört]". Um die Informationsfreiheit aber auch unabhängig von der Nationalität zu gewährleisten, fallen Fernsender in ausländischer Sprache auch unter diese Grundversorgung.

Eine Würdigung auch der Grundversorgung mit Telekommunikationsleistungen als gewerblich steht der Anwendung der erweiterten Kürzung nicht entgegen: Fast allen Beispielen in Rechtsprechung und Literatur zu zwingend notwendigen Bestandteilen einer wirtschaftlich sinnvollen Vermietung ist zudem gemeinsam, dass die jeweilige Tätigkeit – würde sie isoliert und nicht im Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung erfolgen – gewerblich wäre: Lieferung von Heizwärme, Betrieb von Wasch- und Trocknungsautomaten, Überlassung und Pflege von Gartenanlagen, Überlassung eines Schwimmbads etc. Entscheidend für die Zulässigkeit im Rahmen der erweiterten Kürzung ist aber, dass die Tätigkeiten folgende Voraussetzungen erfüllen (vgl. Schnitter, in Frotzcher/Drüen, GewStG, § 9 GewStG Rz. 55, sowie Blümich/Gosch GewStG § 9 Rn. 70-74):

- Es muss sich um echte Nebentätigkeiten der Vermietung handeln und sie dürfen ausschließlich den Wohnungsmietern offen stehen.
- Sie dürfen der Vermietung keinen gewerblichen Charakter verleihen (siehe z. B. die Argumentation des FG Baden-Württemberg vom 17.02.2016 – 4 K 1349/15, EFG 2016, 820, das für das sog. "betreute Wohnen" verdeutlichte, dass zwischen Grundleistungen und Wahlleistungen zu unterscheiden ist und ein Hausnotrufsystem und die Beratung und Vermittlung altersspezifischer Zusatzleistungen für einen gewerblichen Charakter nicht ausreicht).

Sicherlich wäre in diesem Zusammenhang der Begriff der Grundleistung oder Grundversorgung näher, aber auch – dem technischen Standard folgend – flexibel zu definieren, insbesondere, wenn über die Leitungsnetze nicht nur Rundfunk- und Fernsehempfang, sondern auch Internet und Telefonie (Voice over IP) bereitgestellt wird. Hier könnte man sich z. B. am Standardvertrag der großen Telekommunikationsanbieter orientieren.

Teilen Sie unsere Auffassung, dass die Grundversorgung als "zwingend notwendiger Bestandteil einer wirtschaftlich sinnvollen Vermietung" anzusehen ist? Wird hierfür eine "Trennlinie" zwischen der Nebenpflicht aus dem Mietverhältnis und über die Grundbesitzüberlassung hinausgehende Zusatzleistung anhand eines Standardangebots an Fernsehprogrammen und Internetgeschwindigkeit für notwendig erachtet? Und falls ja, wie könnte diese definiert werden?

2. Wohnungsunternehmen bietet keine Telekommunikationsleistungen an, überlässt Telekommunikationsanbietern jedoch das Hausverteilstromnetz / die Netzebene

Wohnungsunternehmen entscheiden sich auch dazu, als Vermieter aus der Bereitstellung von Internet- und/oder TV-Anschluss auszusteigen und die Angebote direkt einer Vereinbarung von Mieter und Telekommunikationsunternehmen zu überlassen. Auch wenn hier der Vermieter grundsätzlich mangels eigenen Leistungsangebots keine für die erweiterte Kürzung schädliche Leistung an Mieter erbringt, ist eine mögliche Leistung an den Telekommunikationsanbieter zu beleuchten.

Während in der Gestattung für den Telekommunikationsanbieter zur Errichtung und zum Betrieb eines Netzes in Gebäuden des Wohnungsunternehmens (Hausverteilstromnetz / Netzebene 4) sogar eine begünstigte Grundbesitzverwaltung zu sehen ist, könnte eine Nutzungsüberlassung eines/r bestehenden Hausverteilstromnetzes / Netzebene 4, das sich im Eigentum des Wohnungsunternehmens befindet, als kürzungsschädliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen an den Telekommunikationsanbieter zu werten sein.

Vertragsangebote der Telekommunikationsanbieter sehen ggf. vor, dass sie ein(e) bestehende(s) Hausverteilnetz / Netzebene 4 nutzen und das Netz schrittweise modernisieren bzw. ersetzen [insbesondere Glasfaserausbau (FTTH = Fiber to the home)]. Somit wird zunächst vom Wohnungsunternehmen das Hausverteilnetz / die Netzebene 4 überlassen; der schrittweise Ersatz steht dann aber im Eigentum des Telekommunikationsanbieters.

Vordergründig werden zunächst in schädlicher Weise Betriebsvorrichtungen überlassen. Zwar könnte man argumentieren, dass die Überlassung der Betriebsvorrichtung auch mit einer Grundbesitzüberlassung an den Telekommunikationsanbieter verbunden ist (mögliche Folge: Anwendung der 5%-Grenze des § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG). Allerdings ist zuzugestehen, dass im Mittelpunkt des Überlassungsverhältnisses nicht die Grundbesitzüberlassung, sondern die Überlassung des Hausverteilnetzes / der Netzebene 4 steht.

Gegen eine schädliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen lässt sich aber anführen, dass es unschädlich sein müsste, wenn erst durch die Nutzung durch den Telekommunikationsanbieter ein eigentlich als Gebäudebestandteil zu wertendes Versorgungsnetz zur Betriebsvorrichtung wird (BFH, Urteil vom 22.06.1977, I R 50/75). Diese Entscheidung des BFH aus 1977 wird in jüngeren Entscheidungen vor dem Hintergrund der strengen Auslegung des Ausschließlichkeitsgrundsatzes zwar relativiert (zuletzt mit einem Verweis auf die zwischenzeitliche Rechtsprechung BFH, Urte. vom 11.04.2019 – III R 36/15). Auch in diesem Urteil wird letztlich aber darauf abgestellt, dass im Urteilsfall die Betriebsvorrichtung bereits beim Vermieter als solche einzustufen war.

Trotz der mittlerweile nicht mehr eindeutigen Rechtsprechung lässt sich aber mit BeckOK GewStG/Jahndorf, 5. Ed. 1.3.2023, GewStG § 9 Rn. 247, eine Unschädlichkeit begründen: Ein Gegenstand ist nur dann Betriebsvorrichtung, wenn mit dem Gegenstand das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278). Betriebsvorrichtungen setzen begrifflich voraus, dass die betreffenden Anlagen in einer besonderen Beziehung zum gegenwärtig im Gebäude ausgeübten Betrieb stehen. Eine kürzungsschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen kann daher nicht vorliegen, so lange in dem vermieteten Gebäude noch kein Betrieb unterhalten wird, der eine Anlage tatsächlich zur Betriebsvorrichtung qualifizieren könnte (FG Berlin-Brandenburg vom 05.11.2019 – 6 K 6170/18, DStRE 2020, 661 (662); Rev. BFH IV R 33/19). Im Urteilsfall einer vermieteten Gewerbeimmobilie weisen nach Auffassung des Gerichts Rohrleitungen, Kabelzüge, Ziehschächte und ähnliche Baumaßnahmen der Technischen Gebäudeausrüstung (TGA) in den Gewerken Elektrotechnik (ELT), Kältetechnik (Klimaanlage), Heizung, Sanitär, Raumluftechnik (RLT) sowie Mess-, Steuerungs- und Regelungstechnik (MSR) keine betriebsspezifischen Bezüge zu einer bestimmten Betriebsart auf. In verschiedenen Ausstattungsvarianten stellen sie vielmehr notwendige Bestandteile eines jeden gewerblich oder privat genutzten Gebäudes dar.

Entsprechend muss auch für eine Wohnimmobilie argumentiert werden, dass die für ein Wohngebäude spezifische Technische Gebäudeausrüstung letztlich keine Betriebsvorrichtung darstellen kann, auch wenn sie an einen gewerblich tätigen Dritten vermietet wird. Dazu sollte neben Elektroausrüstung, Heizung, Sanitär auch das Gebäudeverteilnetz für Telekommunikationsleistungen gehören. Denn wie unter **1.** begründet, wäre es ohne die Einschaltung eines gesonderten Telekommunikationsanbieters bereits Nebenpflicht des Vermieters / Gebäudeeigentümers, eine Grundversorgung mit Telekommunikationsleistungen sicherzustellen.

Teilen Sie unsere Auffassung, dass die Überlassung eines bestehenden Hausverteilnetzes / der Netzebene 4 keine Überlassung von Betriebsvorrichtungen darstellt?