Urteil vom 18. Mai 2011, X R 4/10

Versagung der erweiterten Kürzung des Gewinns für Grundstücksunternehmen im Organkreis - Anschaffungskosten eines ersteigerten Grundstücks

BFH X. Senat

GewStG § 2 Abs 2 Nr 2 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 2 Abs 2 S 2, EStG § 6

vorgehend FG Nürnberg, 02. Dezember 2009, Az: 7 K 1039/2009

Leitsätze

Die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) ist zu versagen, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermietet.

Tatbestand

I.

1 1. Streitig ist zunächst, ob die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) zu versagen ist, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermietet.

2 Die Revisionskläger sind die Erben eines während des Revisionsverfahrens verstorbenen Einzelunternehmers (E). Dieser vermietete ursprünglich im Wege der Betriebsaufspaltung mehrere Grundstücke zum Betrieb von Einzelhandelsgeschäften an Kapitalgesellschaften, deren Alleingesellschafter er jeweils war.

3 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 10. Juni 1981 gründete E als Alleingesellschafter die Verwaltungs-GmbH. Seine Stammeinlage erbrachte er durch Einbringung der zu seinem Einzelunternehmen (Besitzunternehmen) gehörenden Grundstücke, die an die Handels-GmbH vermietet waren. E war auch Alleingesellschafter der Handels-GmbH. Die Beteiligten sahen diesen Vorgang übereinstimmend als Einbringung eines Teilbetriebs i.S. des § 20 des Umwandlungsteuergesetzes 1977 an. E blieb mit seiner geschäftsleitenden Holding weiterhin gewerblich tätig.

4 Die Tätigkeit der Verwaltungs-GmbH beschränkte sich auf die Verwaltung des an die Handels-GmbH vermieteten Grundbesitzes. Sie war --ebenso wie die Handels-GmbH-- gewerbesteuerlich Organgesellschaft des E; Gewinnabführungsverträge bestanden nicht.

5 Der Gewerbeertrag der Verwaltungs-GmbH im Streitjahr 1981 belief sich auf 2.437.901 DM. Bei dessen Ermittlung hatte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG (10.295 DM) sowie eine Gewerbesteuer-Rückstellung (Umlage) in Höhe von 359.000 DM gewinnmindernd berücksichtigt.

6 Hingegen versagte das FA die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Da die Mietaufwendungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Handels-GmbH abgezogen worden seien, würde bei E als Organträger eine doppelte Minderung eintreten, wenn die Mieterträge bei der Verwaltungs-GmbH unter die erweiterte Kürzung fielen.

7 E vertrat demgegenüber die Auffassung, das FA nehme einen unzulässigen Durchgriff auf ihn persönlich als die hinter der Besitz-Kapitalgesellschaft stehende Person vor.

8 Die Klage hatte in diesem Punkt keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, der Vorgang sei im Organkreis gewerbesteuerrechtlich bereits durch den Abzug der Mietaufwendungen bei der Handels-GmbH und durch die

Erfassung der Mieterträge bei der Verwaltungs-GmbH neutralisiert. Eine nochmalige Kürzung um dieselben Erträge komme nicht in Betracht.

9 Mit ihrer Revision rügen die Revisionskläger insoweit, es sei widersprüchlich, wenn das FG einerseits die Gewährung der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG unbeanstandet lasse, die erweiterte Kürzung aber versage. Denn wenn im Hinblick auf den zum Betriebsvermögen der Verwaltungs-GmbH gehörenden Grundbesitz eine Kürzung dem Grunde nach zulässig sei, könne auch der erweiterten Kürzung nichts entgegenstehen.

10 Im Übrigen seien die bei der Handels-GmbH einerseits und der Verwaltungs-GmbH andererseits anzusetzenden Beträge nicht deckungsgleich. Denn während die Handels-GmbH die gesamten Mieteinnahmen als Betriebsausgaben abziehen könne, werde bei der Verwaltungs-GmbH im Fall der Anwendung der erweiterten Kürzung lediglich der Ertrag aus der Grundstücksverwaltung aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage herausgenommen. Schon deshalb sei keine doppelte steuerliche Entlastung innerhalb des Organkreises zu befürchten.

11 2. Ferner streiten die Beteiligten, ob die Anschaffungskosten eines Grundstücks um eine "Entschädigungszahlung" an eine dieser Kapitalgesellschaften zu mindern sind.

12 Eigentümerin des insoweit streitgegenständlichen Grundstücks Z war zunächst die B-GmbH. Deren Alleingesellschafterin war die A-GmbH. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 11. April 1979 bot die A-GmbH dem E an, 50 % der Anteile an der B-GmbH für 2,5 Mio. DM zu erwerben. Außerdem räumte die B-GmbH dem E sowie der A-GmbH für den Fall der Annahme dieses Angebots ein Vorkaufsrecht zu je 50 % an dem Grundstück Z ein. Das Angebot war auf die Errichtung eines Supermarktgebäudes durch die B-GmbH ausgerichtet. Der Supermarkt sollte durch die Handels-GmbH betrieben werden, deren Alleingesellschafter E war.

13 Mit einem ebenfalls am 11. April 1979 geschlossenen Vertrag gewährte E der M-KG ein Darlehen über 2,5 Mio. DM, das der Durchführung der geplanten Bebauung diente. Der Rückzahlungsanspruch des E wurde durch Eintragung einer Grundschuld in Höhe von 2,5 Mio. DM am Grundstück Z gesichert (lfd. Nr. 17, Rangstelle 4).

14 Ferner schloss E am 2. April 1979 mit der Handels-GmbH eine Vereinbarung hinsichtlich des der M-KG gewährten Darlehens. Zum Inhalt dieser Vereinbarung hat das FG festgestellt, dass die Handels-GmbH "das Darlehen und die gesamte Vorfinanzierung des Objekts auf eigene Kosten übernimmt, die Zinsen für das Darlehen und alle Entschädigungen aus dem Darlehen erhält und dafür das Risiko trägt".

15 Anfang 1980 wurde die B-GmbH zahlungsunfähig. Am 5. März 1980 ordnete das Amtsgericht die Zwangsversteigerung des Grundstücks Z --unter Zugrundelegung eines Grundstückswerts von 6.480.000 DM-- an.

16 Am 14. August 1980 erwarb E von verschiedenen Personen mehrere Grundschulden, mit denen das Grundstück Z belastet war. Als Gegenleistung wurde ein Preis von 6 Mio. DM sowie die Übertragung eines erstrangigen Teilbetrags in Höhe von 1 Mio. DM aus einer Grundschuld an einem Grundstück in X vereinbart.

17 Insgesamt verfügte E in Bezug auf das Grundstück Z nunmehr über Grundschulden in Höhe von nominal 9,5 Mio. DM, die er im laufenden Zwangsversteigerungsverfahren anmeldete. ...

18 Am 27. März 1981 erhielt E als Meistbietender den Zuschlag bei einem Gebot von 9,5 Mio. DM. Im Teilungsplan vom 21. Mai 1981 setzte das Vollstreckungsgericht die folgenden Beträge fest:

19

- Meistgebot	9.500.000,00 DM
- zzgl. 4 % Zinsen	+ 63.277,78 DM
- Summe	9.563.277,78 DM
- abzüglich Beträge, mit denen E für eigene Rechte als befriedigt gilt	./.
	4.003.520,88 DM
- Von E noch zu entrichtender Betrag	5.559.756,90 DM

20 E setzte für das Grundstück Anschaffungskosten in Höhe von 9,5 Mio. DM an. Die Zahlungen für den Erwerb der

Grundschulden behandelte er als laufenden Aufwand. Am 2. Juni 1981 brachte E das Grundstück zum Buchwert in eine neu errichtete GmbH & Co. KG (KG) ein.

21 Das FA ermittelte die Anschaffungskosten des Grundstücks Z im Anschluss an eine Außenprüfung wie folgt:

22

- Zahlungen für den Erwerb der Grundschulden Nr. 20 ff.	6.000.000,00 DM
- vergleichsweise Garantiezahlung betr. Erwerb der Grundschulden Nr. 20 ff.	375.000,00 DM
- von E lt. Teilungsplan zu entrichten	5.559.756,90 DM
- abzüglich darin enthaltener Zinsen	./. 63.277,78 DM
- Anrechnungsbetrag aus der Grundschuld Nr. 17	3.311.677,67 DM
- Kostenersatz Vorkaufsrecht	3.557,17 DM
- Summe	15.186.713,96 DM

23 Den Differenzbetrag zu dem von E angesetzten Wert aktivierte das FA als Mehrwert der Beteiligung an der KG, wodurch sich im Streitjahr 1981 der Gewerbeertrag des E --vor Gegenrechnung der entsprechend erhöhten Gewerbesteuer-Rückstellung-- um 5.586.713,96 DM erhöhte. Der Einspruch blieb in diesem Punkt ohne Erfolg. ...

24 Im anschließenden Klageverfahren behauptete E, der Handels-GmbH als Gegenleistung für die Übernahme der Finanzierung des Grundstückserwerbs einen Teilbetrag in Höhe von 2.185.366,30 DM der vom FA als Anschaffungskosten behandelten Beträge gutgeschrieben zu haben, da diese das Risiko aus der Vergabe des Darlehens an die M-KG getragen habe.

25 Das FG versagte in seiner zum Gewerbesteuermessbetrag 1980 ergangenen Parallelentscheidung --auf die es im vorliegend angefochtenen Urteil zum Streitjahr 1981 Bezug genommen hat-- die Vornahme einer Teilwertabschreibung. Aus Sicht des E habe es sich bei dem Grundstückserwerb nicht um eine Fehlmaßnahme gehandelt, weil E gerade das Grundstück Z aufgrund des dort bestehenden, außergewöhnlich vorteilhaften Baurechts für seine betrieblichen Zwecke benötigt habe. Jeder Erwerber in der Lage des E hätte diese Aufwendungen ebenfalls getätigt.

26 Zu der geltend gemachten Minderungsposition von 2.185.366,30 DM hat das FG festgestellt, es handele sich hierbei um einen Betrag, auf dessen Auskehrung grundsätzlich die B-GmbH nach der --im Rahmen der Grundschuldbestellung vereinbarten-- Sicherungsabrede einen schuldrechtlichen Rückgewähranspruch gehabt hätte. Dieser Anspruch sei durch einen liechtensteinischen Trust (L) gepfändet worden. L habe der Zuteilung des Übererlöses an E im zwangsvollstreckungsrechtlichen Verteilungsverfahren zunächst widersprochen. Nach einem Hinweis des E auf entsprechende Gegenforderungen (Schadensersatzansprüche) habe L ihren Widerspruch zurückgezogen. Im Ergebnis habe E den Anspruch der B-GmbH auf Auskehrung des Übererlöses mit einer eigenen Gegenforderung aufgerechnet.

27 Eine Minderung der Anschaffungskosten des Grundstücks Z sei auch nicht in Höhe der auf die Grundschuld Nr. 17 gezahlten Zinsen vorzunehmen. Denn auch insoweit handele es sich um einen Ertrag der Grundschuld, der --ebenso wie der Erlös aus der Hauptforderung-- mit der Zahlungspflicht des E aus dem Meistgebot verrechnet worden sei.

28 Im Revisionsverfahren behaupten die Revisionskläger, das von E der M-KG zugesagte Darlehen sei nicht durch E selbst, sondern durch die Handels-GmbH ausgezahlt worden. Diese habe auch die Zinserträge gewinnwirksam gebucht und im Jahr 1980 eine Zahlung der M-KG in Höhe von 1,8 Mio. DM vereinnahmt. Danach sei der folgende Darlehenssaldo verblieben:

29

- Darlehensauszahlung	2.500.000,00 DM
- Einbuchung der Zinsen für 1979	122.817,61 DM
- Einbuchung der Zinsen für 1980	303.493,76 DM

- Zahlung der M-KG	./.
	1.800.000,00 DM
- Saldo	1.126.311,37 DM

30 Die Handels-GmbH habe den im Klageverfahren geltend gemachten Betrag von 2.185.366,30 DM --im Revisionsverfahren nennen die Revisionskläger demgegenüber einen Betrag von 2.611.677,67 DM-- als Ertrag behandelt. Dann müsse E ihn spiegelbildlich als Aufwand geltend machen können. Nach dem Vertrag vom 2. April 1979 seien Vergütungen, die E an die Handels-GmbH zu entrichten habe, nicht als Anschaffungskosten, sondern als Finanzierungsaufwand zu behandeln.

31 Das FG habe in der mündlichen Verhandlung zwar die Rechtsauffassung geäußert, dem Vertrag vom 2. April 1979 sei keine Verpflichtung des E zu entnehmen, entsprechende Zahlungen an die Handels-GmbH zu leisten. Darauf komme es rechtlich aber nicht an, da in einer Zahlung, die ohne Rechtsgrund erfolgt sei, jedenfalls eine verdeckte Einlage zu sehen wäre, so dass der Gewerbeertrag des E ebenfalls zu mindern wäre.

32 Die Revisionskläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbetrag 1981 unter Änderung des Bescheids vom 29. September 1994 auf 0 DM festzusetzen.

33 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

34 Der erstmals 30 Jahre nach Vertragsschluss vorgetragene Sachverhalt zu der behaupteten Entschädigungszahlung sei unverständlich geblieben; die Einzelheiten seien weiterhin offen. Selbst wenn die nunmehrigen Behauptungen zu den seinerzeitigen Buchungsvorgängen zuträfen, würden sich Aufwand und Ertrag im Organkreis neutralisieren.

Entscheidungsgründe

II.

35 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

36 1. Zu Recht hat das FG der Verwaltungs-GmbH die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) nicht gewährt.

37 Zwar erfüllte die Verwaltungs-GmbH nach den Feststellungen des FG im Streitjahr alle Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG; danach ist der Gewinn bei Verwaltung ausschließlich eigenen Grundbesitzes auf Antrag um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung entfällt, zu kürzen. Die Verwaltungs-GmbH war allerdings --ebenso wie die Handels-GmbH, an die sie ihren Grundbesitz vermietete-- gewerbesteuerrechtlich Organgesellschaft des E. Die durch die Organschaft bedingten Besonderheiten verlangen (methodisch im Wege einer sog. teleologischen Reduktion; dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Juli 2010 IX R 45/09, BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969), von der Anwendung der erweiterten Kürzung abzusehen.

38 a) Gewerbesteuerrechtlich gelten Organgesellschaften als Betriebsstätte des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG in der im Streitjahr geltenden Fassung; jetzt § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG). Der BFH versteht diese Fiktion in ständiger Rechtsprechung nicht in dem Sinne, dass die Organgesellschaft --nach Art einer bloßen Filiale des Organträgers-- ihre rechtliche Selbständigkeit verliert. Organträger und Organgesellschaft behalten vielmehr ihre Selbständigkeit für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags. Sie bilanzieren jeweils für sich und ermitteln ihre Gewinne zur Errechnung des Gewerbeertrags voneinander getrennt. Die Organschaft führt jedoch dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe allein gegenüber dem Organträger festzusetzen (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; vgl. BFH-Urteile vom 22. April 1998 I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748, unter II.1., und vom 27. September 2006 IV R 50/98, BFH/NV 2007, 239, unter II.2.a, beide mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

39 Um den für die Festsetzung des Steuermessbetrags maßgebenden Gewerbeertrag des Organkreises zu ermitteln, sind die --unter Beachtung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG)-- getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaften zusammenzurechnen; die Summe ist um die sich aufgrund der Zusammenrechnung etwa ergebenden steuerlichen Doppelbelastungen oder ungerechtfertigten steuerlichen Entlastungen zu korrigieren. Je nachdem, um welchen Rechenposten es sich handelt, sind die Korrekturen entweder bereits bei den selbständig ermittelten Gewerbeerträgen der zum Organkreis gehörenden Betriebe oder --auf einer zweiten Stufe-- durch Hinzurechnungen zu bzw. Abzügen von der Summe der getrennt ermittelten Gewerbeerträge vorzunehmen. Rechtsgrundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG (vgl. BFH-Urteile vom 6. November 1985 I R 56/82, BFHE 145, 78, BStBl II 1986, 73, unter 2., und in BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748, unter II.1.).

40 In Anwendung dieser Grundsätze führen Geschäftsbeziehungen innerhalb des Organkreises nicht zu Hinzurechnungen und Kürzungen. So werden etwa Schuldzinsen, die an eine andere Gesellschaft desselben Organkreises entrichtet werden, von der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG ausgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1974 I R 182/72, BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46). Auch ist der Gewerbeertrag des Organträgers nicht gemäß § 9 Nr. 2a GewStG um Gewinnausschüttungen der Organgesellschaften zu kürzen; vielmehr ist die erforderliche Korrektur unmittelbar auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG zu stützen (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 239). Die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften sind innerhalb des Organkreises nur dann anzuwenden, wenn sich ihre Wirkungen ausgleichen, wie es bis 2007 bei der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG einerseits bzw. ihrer Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG andererseits der Fall war (BFH-Urteil vom 23. Januar 1992 XI R 47/89, BFHE 167, 158, BStBl II 1992, 630).

41 Auch verlustbedingte Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der Organgesellschaft sind beim Organträger gewerbesteuerrechtlich zu neutralisieren (BFH-Urteil in BFHE 145, 78, BStBl II 1986, 73; einschränkend für Fälle, in denen nicht die früheren Verluste, sondern die künftig schlechten Rentabilitätsaussichten ursächlich für die Teilwertabschreibung geworden sind, BFH-Urteil in BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748, unter II.3.).

42 Gleiches gilt für Gewinne aus der Umwandlung einer Organ-Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, soweit sie aus Erträgen stammen, die beim Organträger bereits der Gewerbesteuer unterlegen haben, sowie für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Organgesellschaft, die darauf beruhen, dass die Organgesellschaft frühere Gewinne, die dem Organträger bereits zugerechnet worden waren, thesauriert hat (vgl. zu beiden Fallgruppen BFH-Urteil vom 26. Januar 1972 I R 171/68, BFHE 104, 361, BStBl II 1972, 358).

43 b) Nach diesen Grundsätzen ist die Anwendung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei der Verwaltungs-GmbH ausgeschlossen.

44 Diese Gesellschaft bezieht alle ihre Einnahmen von einer anderen Organgesellschaft, der Handels-GmbH. Bei dieser sind die Mietaufwendungen körperschaftsteuerrechtlich als Betriebsausgaben berücksichtigt worden (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG-- i.V.m. § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes); der nach dem KStG ermittelte Gewinn war wiederum Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags der Handels-GmbH (§ 7 GewStG). Dieser --um den Mietaufwand geminderte-- Gewerbeertrag ist dem E als Organträger zugerechnet worden.

45 Bei der Verwaltungs-GmbH sind die Mieteinnahmen als Erträge im körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn und damit im Gewerbeertrag enthalten. Auch dieser Gewerbeertrag ist dem E zugerechnet worden. Auf der Ebene des Organträgers gleichen sich Mietaufwendungen und Mieterträge sonach aus.

46 Diese --unmittelbar aus der gesetzlichen Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG folgende-- Korrespondenz zwischen der Aufwands- und der Ertragsseite würde gestört, wenn die Mieterträge durch Anwendung der erweiterten Kürzung aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage herausgenommen würden. Denn dann wären --obwohl sich nach dem wirtschaftlich gegebenen und daher grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legenden Sachverhalt die hier zu beurteilenden Aufwendungen und Erträge innerhalb des Organkreises neutralisieren-- die Erträge nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen weiterhin abgezogen werden könnten. Dieses Ergebnis stünde mit den in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG angeordneten Rechtsfolgen nicht in Einklang (ebenso Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 191, Stand Mai 2009).

47 c) Die hiergegen von der Revision vorgebrachten Argumente vermögen nicht zu überzeugen.

48 aa) Dies gilt zum einen für den Einwand, die Versagung der erweiterten Kürzung beruhe auf einem unzulässigen Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft.

49 Zwar trifft es zu, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren ist, wenn die grundbesitzende Kapitalgesellschaft ihre Grundstücke an eine andere Kapitalgesellschaft vermietet, an der dieselben Personen beteiligt sind (BFH-Urteil vom 1. August 1979 I R 111/78, BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77). Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter, dessen Gewerbebetrieb das Grundstück dient, an der grundbesitzverwaltenden Gesellschaft lediglich über eine Kapitalgesellschaft mittelbar beteiligt ist (BFH-Urteil vom 15. April 1999 IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532).

50 Die genannten Entscheidungen sind indes jeweils zu Sachverhalten ergangen, in denen kein Organschaftsverhältnis bestand. Demgegenüber wird innerhalb eines Organkreises die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge --und die Vornahme der hierdurch gebotenen Korrekturen-- bereits durch die ausdrückliche gesetzliche Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 GewStG angeordnet. Der darin liegende partielle Durchgriff durch die einzelne --rechtlich selbständige-- Kapitalgesellschaft zugunsten einer zutreffenden Besteuerung des gesamten Organkreises entspricht daher der erkennbaren Konzeption des Gesetzgebers.

51 bb) Verfehlt ist der Schluss der Revisionskläger, die Gewährung der einfachen Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG) zeige, dass auch die Anwendung der erweiterten Kürzung innerhalb von Organkreisen zulässig und geboten sei.

52 Beide Kürzungsvorschriften beruhen auf unterschiedlichen Zwecksetzungen: Die einfache Kürzung dient der Vermeidung einer --bei wirtschaftlicher Betrachtung eintretenden-- Doppelbelastung der Mieterträge mit zwei Realsteuern, und zwar der Grundsteuer einerseits und der Gewerbesteuer andererseits (BFH-Urteil vom 11. Februar 1966 VI 269/64, BFHE 85, 293, BStBl III 1966, 316). Dieser Zweck fällt auch dann nicht weg, wenn die Mieterträge auf Zahlungen anderer Organgesellschaften beruhen, da es gleichwohl bei der Belastung des Grundbesitzes mit der Grundsteuer bleibt.

53 Demgegenüber dient die erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) in erster Linie dazu, solche Unternehmen, die nach der Art ihrer Tätigkeit nicht gewerbesteuerpflichtig wären, sondern nur aufgrund ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, den vermögensverwaltenden Personenunternehmen gleichzustellen (BFH-Urteile in BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77, unter 1.a, und vom 17. Januar 2006 VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.a). Der Anwendung des zur Erreichung dieses Ziels vom Gesetzgeber gewählten Mittels --der Neutralisation der gewerbesteuerpflichtigen Erträge durch Vornahme einer entsprechenden Kürzung-- bedarf es aber nicht, wenn es innerhalb eines Organkreises bereits durch die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen zu der angestrebten Neutralisation kommt.

54 Nicht in Widerspruch hierzu steht die von den Revisionsklägern in den Vordergrund ihrer Argumentation gestellte Formulierung im BFH-Urteil vom 20. September 2007 IV R 19/05 (BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985, unter II.1.d), die gesamte Vorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG diene der Vermeidung einer Doppelbelastung mit zwei Realsteuern; ein Unterschied zwischen den Kürzungsbestimmungen in Satz 1 bzw. Satz 2 der Vorschrift bestehe nur insoweit, als § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG lediglich zu einer Verminderung der Doppelbelastung führe, wohingegen § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG die Doppelbelastung in vollem Umfang vermeide. Zum einen verweist der IV. Senat in seiner Entscheidung in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985 ausdrücklich auf die Ausführungen in Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 45. Dort heißt es zunächst, beide Kürzungsbestimmungen dienten der Vermeidung von Doppelbelastungen. Anschließend wird aber auf den "eigentlichen Zweck" der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwiesen, die Gewerbebetriebe kraft Rechtsform den vermögensverwaltenden Personenunternehmen gleichzustellen. Zum anderen werden in der Rechtsprechung des BFH die beiden Zwecksetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für die Lösung zweier verschiedener Auslegungsfragen herangezogen: Geht es --wie in dem von den Revisionsklägern herangezogenen Urteil in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985 sowie in den beiden vom IV. Senat dort zitierten Entscheidungen (BFH-Urteile vom 3. August 1972 IV R 235/67, BFHE 106, 331, BStBl II 1972, 799, unter II.3., und vom 26. Februar 1992 I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738, unter II.2. am Ende)-- um die Erstreckung der dem Grunde nach zu gewährenden erweiterten Kürzung auf einen Ertragsbestandteil, der nicht unmittelbar aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes folgt, stellt die Rechtsprechung in erster Linie auf den Gedanken der Vermeidung von Doppelbelastungen ab. Geht es hingegen --wie im vorliegend zu entscheidenden Fall-- um die Anwendung der erweiterten Kürzung dem Grunde nach, tritt der Gesichtspunkt einer Gleichstellung von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen in den Vordergrund der Auslegung.

55 Im Übrigen soll die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sich auf die Gleichstellung der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform mit entsprechend tätigen Personenunternehmen beschränken; eine Bevorzugung der grundbesitzenden

Kapitalgesellschaften ist weder Gegenstand noch Ziel dieser Vorschrift (vgl. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1998 VIII R 77/93, BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168, unter 1.a, und vom 7. August 2008 IV R 36/07, BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988, unter II.2.b aa).

56 cc) Die erweiterte Kürzung ist auch nicht deshalb zu gewähren, weil sie sich auf den Gewerbeertrag aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes bezieht und diese Größe regelmäßig nicht mit den (Brutto-)Mieterlösen --denen korrespondierend die Mietaufwendungen der das Grundstück nutzenden Organgesellschaft gegenüberstehen-- identisch sein wird.

57 Denn der Gewerbeertrag aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes wird --als Saldo zwischen den Mieterlösen und den für die Grundbesitzverwaltung entstehenden eigenen Aufwendungen-- wesentlich durch die genannten Mieterlöse geprägt. Die Mieterlöse stellen bei einer ausschließlich grundbesitzverwaltenden Gesellschaft gewissermaßen die Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrags dar. Idealtypisch treten keine weiteren Erlöse hinzu, sondern es werden lediglich die mit der Grundbesitzverwaltung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen.

58 Damit stellt sich der Gewerbeertrag aus der Grundbesitzverwaltung im Verhältnis zu den entsprechenden Mieterlösen als Teilmenge --nicht aber als aliud-- dar. Dies rechtfertigt es, den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten Gewerbeertrag aus der Grundbesitzverwaltung einerseits und die Mietaufwendungen der den Grundbesitz anmietenden Schwester-Organgesellschaft andererseits noch als korrespondierende Größen anzusehen.

59 2. Auch die Ermittlung der Anschaffungskosten des Grundstücks Z durch das FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

60 a) Zu den Anschaffungskosten eines im Wege der Zwangsversteigerung erworbenen Grundstücks gehört nicht nur das Bargebot (BFH-Urteil vom 18. Mai 1995 IV R 43/93, BFH/NV 1996, 26) einschließlich der bestehen bleibenden Rechte. Hinzu treten noch die nicht ausgebotenen nachrangigen eigenen Grundpfandrechte des Erstehers, allerdings nur, soweit ihr Wert durch den tatsächlichen Verkehrswert des ersteigerten Grundstücks gedeckt ist (tauschähnlicher Vorgang; zur Begründung vgl. Urteil des Reichsfinanzhofs vom 31. August 1937 I A 242/37, RStBl 1937, 1136; BFH-Urteile vom 25. Juli 1972 VIII R 69/68, BFHE 106, 535, BStBl II 1972, 881, und vom 11. November 1987 I R 7/84, BFHE 152, 84, BStBl II 1988, 424, unter II.4.b). Die Anschaffungskosten erhöhen sich um Verpflichtungen, die der Ersteher gegenüber dem Schuldner oder Dritten außerhalb des Zuschlagsbeschlusses, aber im Zusammenhang mit der Zwangsversteigerung übernimmt (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1970 IV 226/65, BFHE 101, 379, BStBl II 1971, 325), sowie um die Anschaffungsnebenkosten (BFH-Urteil vom 26. April 1977 VIII R 196/74, BFHE 122, 458, BStBl II 1977, 714). Die Bargebotszinsen gehören hingegen nicht zu den Anschaffungskosten, sondern stellen Schuldzinsen dar (BFH-Urteil vom 29. April 1992 XI R 3/85, BFHE 167, 529, BStBl II 1992, 727).

61 b) Nach diesen Grundsätzen ist die Ermittlung der Anschaffungskosten durch das FG revisionsrechtlich bedenkenfrei.

62 Dies gilt zunächst für die Einbeziehung derjenigen Aufwendungen, die dem E durch den Erwerb der Grundschulden entstanden sind (6.000.000 DM + 375.000 DM). Denn ohne das Vorhandensein dieser Rechte hätte E im Zweifel den Wert des Grundstücks Z stärker ausbieten müssen, um den Zuschlag zu erhalten (vgl. zu diesem Gesichtspunkt auch BFH-Urteil in BFHE 152, 84, BStBl II 1988, 424, unter II.3.).

63 Zu Recht hat das FG auch den Anrechnungsbetrag aus der Grundschuld Nr. 17 in die Anschaffungskosten einbezogen. Dies ist schon deshalb zutreffend, weil E dieses Recht ausgeboten hatte und es --nach den Feststellungen des FG in der in Bezug genommenen Entscheidung zum Gewerbesteuermessbetrag 1980, die den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, weil sie nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden sind-- durch den Verkehrswert des Grundstücks gedeckt war.

64 Auf der Grundlage der bindenden Feststellungen des FG war der auf die Grundschuld Nr. 17 entfallende ausgebotene Betrag auch insoweit in die Anschaffungskosten einzubeziehen, als ihm ein schuldrechtlicher Rückgewähranspruch der B-GmbH gegenüber stand. Denn E hat zur Abwehr dieses --durch L gepfändeten-- Rückgewähranspruchs einen Schadensersatzanspruch eingesetzt, der --so versteht der Senat die diesbezüglichen Feststellungen des FG-- ebenfalls mit dem Grundstück Z in Zusammenhang stand.

65 All dies wird von der Revision auch nicht mehr in Zweifel gezogen.

66 c) Die Revisionskläger begehren vielmehr den Abzug eines Betrags in Höhe von 2.185.366,30 DM, den E auf der Grundlage des privatschriftlichen Vertrags vom 2. April 1979 an die Handels-GmbH ausgekehrt haben will.

67 In diesem Punkt muss der Revision indes schon deshalb der Erfolg versagt bleiben, weil der Vertrag vom 2. April 1979 sich nach den bindenden Feststellungen des FG auf Regelungen über die Finanzierung des Grundstückserwerbs beschränkte. Hingegen ist weder durch das FG festgestellt noch durch die Beteiligten vorgetragen worden, dass dieser Vertrag auch als Grundlage für eine --ggf. teilweise-- Tragung der Anschaffungskosten durch die Handels-GmbH hätte dienen sollen. Die Finanzierungsebene ist aber strikt von der Ebene der Anschaffungskosten zu trennen.

68 Entsprechend tragen die Revisionskläger selbst vor, das FG habe in der dortigen mündlichen Verhandlung die Auffassung vertreten, dem Vertrag vom 2. April 1979 sei keine Verpflichtung des E zur Leistung entsprechender Zahlungen an die Handels-GmbH zu entnehmen. Zwar werten sie eine Zahlung, die ohne Rechtsgrund an eine nahe stehende GmbH erbracht wird, im Ausgangspunkt zu Recht als verdeckte Einlage. Entgegen der Auffassung der Revisionskläger würde eine solche verdeckte Einlage das Einkommen und den Gewerbeertrag des E aber nicht mindern, da sie den Buchwert der zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an der Handels-GmbH erhöhen würde.

69 Soweit die Revisionskläger behaupten, die Entschädigungszahlung sei bei der Handels-GmbH als Ertrag gebucht worden, so dass schon deshalb im Organkreis eine Neutralisierung dieser Gewinnauswirkung durch Vornahme einer entsprechenden Aufwandsbuchung bei E erfolgen müsse, ist darauf hinzuweisen, dass das FG einen solchen Sachverhalt nicht festgestellt hat. Neuer Tatsachenvortrag darf im Revisionsverfahren aber gemäß § 118 Abs. 2 FGO nicht berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 25. Januar 2005 I R 52/03, BFHE 209, 5, BStBl II 2005, 514, unter II.2.d bb). Verfahrensrügen gegen die Sachverhaltsfeststellungen des FG oder gegen das Unterlassen ergänzender Feststellungen haben die Revisionskläger nicht erhoben. Da die Entscheidung der Vorinstanz zudem durch die von ihr getroffenen Feststellungen gedeckt ist und sich insofern als schlüssig darstellt, liegt auch kein materiell-rechtlicher Fehler vor, der revisionsrechtlich unabhängig von der Erhebung entsprechender Verfahrensrügen beachtlich wäre (vgl. zu einer derartigen Konstellation BFH-Urteil vom 10. Juni 2008 VIII R 76/05, BFHE 222, 313, BStBl II 2008, 937, unter II.2. vor a).

70 Im Übrigen hat das FG nicht einmal festgestellt, dass E die behauptete Zahlung an die Handels-GmbH tatsächlich geleistet hätte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de