

Urteil vom 30. Oktober 2014, IV R 9/11

Versagung der erweiterten Kürzung des Gewinns für Grundstücksunternehmen im Organkreis

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 5, GG Art 3, GewStG § 8 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 17. Januar 2011, Az: 6 K 6038/06 B

Leitsätze

NV: Die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen ist zu versagen, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermietet (Anschluss an BFH-Urteil vom 18. Mai 2011 X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887).

Tatbestand

- 1** A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der X-KG, deren Unternehmensgegenstand der Erwerb, die Errichtung, der Betrieb sowie die Verpachtung und Veräußerung von Hotels, ferner die Erbringung von Geschäftsbesorgungsleistungen für Dritte war.
- 2** Im Streitjahr (1997) war die X-KG alleinige Gesellschafterin der A-GmbH. Die A-GmbH war Organgesellschaft der X-KG als Organträgerin. Die A-GmbH war zu rund 98 % Gesellschafterin der B-GmbH. Darüber hinaus gehörten ihr 100 % der Anteile an der C-GmbH. Sowohl die B-GmbH als auch die C-GmbH waren gewerbesteuerliche Organgesellschaften der A-GmbH. Zwischen der X-KG und der A-GmbH bestand ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag, ebenso zwischen der A-GmbH und der B-GmbH sowie zwischen der A-GmbH und der C-GmbH. Vermittelt über die A-GmbH war die X-KG damit nicht nur Organträgerin der A-GmbH, sondern auch der B-GmbH sowie der C-GmbH.
- 3** Die B-GmbH war Erbbauberechtigte und Eigentümerin eines Hotelgebäudes in Z, das sie (ohne Betriebsvorrichtungen und Geschäftsausstattung) an die C-GmbH verpachtete, die das Hotel betrieb. Im Streitjahr erklärte die B-GmbH einen Gewinn aus Gewerbebetrieb aus der Verpachtung in Höhe von rund ... DM. Sie machte die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) in Höhe von rund ... DM geltend und gelangte so --unter Berücksichtigung von Hinzurechnungen für Dauerschulden-- zu einem Gewerbeertrag von rund 100.000 DM, der der X-KG als Organträgerin zugerechnet wurde. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte zunächst bei der verpachtenden B-GmbH die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- 4** Bei der B-GmbH wurde in den Jahren 2002 und 2003 eine Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1999 durchgeführt. Die Prüferin versagte die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, gewährte jedoch die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, die sie mit rund ... DM bezifferte. Sie erhöhte daher den der X-KG zuzurechnenden Gewerbeertrag der B-GmbH entsprechend.
- 5** Bei der X-KG fand in den Jahren 2002 bis 2004 eine Außenprüfung für die Jahre 1996 und 1997 statt, die u.a. dazu führte, dass bei der X-KG als Organträgerin der aufgrund der bei der B-GmbH durchgeführten Außenprüfung erhöhte Gewerbeertrag der B-GmbH angesetzt wurde.
- 6** Das FA folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am ... 2004 geänderte Bescheide für 1997 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer. Der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag wurde auf ... € und die Gewerbesteuer wurde auf ... € erhöht. Der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1997 wurde auf 0 DM festgestellt.

- 7 Der Einspruch blieb --hinsichtlich der streitigen erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG-- erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1178 veröffentlichtem Urteil ab.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragt,
das angegriffene Urteil aufzuheben und den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer 1997 vom ... 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2005 dahin zu ändern, dass ein Gewerbesteuermessbetrag und eine Gewerbesteuer von jeweils 0 € festgesetzt wird, und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 vom ... 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2005 dahin zu ändern, dass auf den 31. Dezember 1997 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust von ... DM festgestellt wird.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Ergebnis nicht zu gewähren und die Klage deshalb abzuweisen ist.
- 12 I. Zutreffend ist das FG zunächst davon ausgegangen, dass die B-GmbH im Streitjahr grundsätzlich die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllte. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 13 II. Zutreffend hat das FG ferner entschieden, dass die erweiterte Kürzung nicht nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ausgeschlossen war.
- 14 1. Nach dieser Vorschrift ist die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. August 2008 IV R 36/07, BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988).
- 15 2. Im Streitfall wurde der Grundbesitz der B-GmbH nicht von der A-GmbH, ihrer Gesellschafterin, sondern von der C-GmbH genutzt. Die A-GmbH war zwar auch Gesellschafterin der C-GmbH. Als Kapitalgesellschaft entfaltete die C-GmbH jedoch Abschirmwirkung und führte daher zu einem Durchgriffsverbot auf die an ihr beteiligte A-GmbH. Die Nutzung des Grundbesitzes durch die C-GmbH kann daher der A-GmbH als Gesellschafterin der B-GmbH nicht zugerechnet werden (vgl. BFH-Urteile vom 1. August 1979 I R 111/78, BFHE 129, 57, BStBl II 1980, 77, und vom 15. April 1999 IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532).
- 16 Abweichendes ergibt sich weder daraus, dass die B-GmbH und die C-GmbH gewerbesteuerliche Organgesellschaften der A-GmbH waren, noch daraus, dass diese ihrerseits Organgesellschaft der X-KG als der Organträgerin des Organkreises war. Denn für die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG kommt es allein darauf an, ob der Grundbesitz ganz oder teilweise dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. Das ist aber unabhängig von der bestehenden Organschaft wegen der Abschirmwirkung der C-GmbH als Kapitalgesellschaft nicht der Fall.
- 17 III. Zu Recht ist das FG auch davon ausgegangen, dass die der B-GmbH demnach grundsätzlich zu gewährende erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG rückgängig zu machen ist.
- 18 1. Nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gelten Kapitalgesellschaften, die derart in ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen eingegliedert sind, dass die Voraussetzungen des § 14 Nrn. 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (KStG) erfüllt sind, als Betriebsstätten des anderen Unternehmens (sog. gewerbesteuerrechtliche Organschaft). Trotz dieser Fiktion bilden die eingegliederten Kapitalgesellschaften (die

Organgesellschaften) und das andere Unternehmen (der Organträger) kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie). Die Organschaft führt jedoch dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe --das sind die Gewerbebetriebe des Organträgers und der Organgesellschaft(en)-- allein gegenüber dem Organträger festzusetzen.

- 19** Um den für die Festsetzung des Steuermessbetrags maßgebenden Gewerbeertrag des Organkreises zu ermitteln, sind die getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaft(en) zusammenzurechnen und die Summe um die sich aufgrund der Zusammenrechnung etwa ergebenden unberechtigten doppelten steuerrechtlichen Be- oder Entlastungen zu korrigieren. Je nach dem, um welchen Rechenposten es sich handelt, sind die Korrekturen entweder bereits bei den selbständig ermittelten Gewerbeerträgen der zum Organkreis gehörenden Betriebe oder nachfolgend durch Hinzurechnungen zu bzw. Abzüge von der Summe der getrennt ermittelten Gewerbeerträge vorzunehmen. Rechtsgrundlage der Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 5. November 2009 IV R 57/06, BFHE 226, 548, BStBl II 2010, 646, m.w.N.).
- 20** 2. In Anwendung dieser Grundsätze hat der X. Senat des BFH mit Urteil vom 18. Mai 2011 X R 4/10 (BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887) entschieden, dass die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) zu versagen sei, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen um eine Organgesellschaft handle, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermiete. Bei Letzterer seien die Mietaufwendungen körperschaftsteuerrechtlich als Betriebsausgaben berücksichtigt worden (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes); der nach dem KStG ermittelte Gewinn sei wiederum Grundlage für die Ermittlung ihres Gewerbeertrags (§ 7 GewStG). Dieser --um den Mietaufwand geminderte-- Gewerbeertrag der mietenden Organgesellschaft sei dem Organträger zugerechnet worden. Bei der vermietenden Organgesellschaft seien die Mieteinnahmen als Erträge im körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn und damit im Gewerbeertrag enthalten. Auch dieser Gewerbeertrag sei dem Organträger zugerechnet worden. Auf der Ebene des Organträgers würden sich Mietaufwendungen und Mieterträge somit ausgleichen.
- 21** Diese --nach Ansicht des X. Senats unmittelbar aus der gesetzlichen Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG folgende-- Korrespondenz zwischen der Aufwands- und der Ertragsseite würde gestört, wenn die Mieterträge durch Anwendung der erweiterten Kürzung aus der gewerbsteuerlichen 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 Satz 2 GewStG angeordneten Rechtsfolgen nicht in Einklang.
- 22** 3. Dieser Auffassung schließt sich der Senat jedenfalls für den Streitfall an.
- 23** § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG bietet die Rechtsgrundlage dafür, die sich aufgrund der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge von Organträger und Organgesellschaft(en) etwa ergebenden ungerechtfertigten steuerlichen Be- oder Entlastungen zu korrigieren. Abzustellen ist insoweit allein auf die Gewerbesteuerschuld des Organträgers. Demgegenüber kommt es grundsätzlich nicht darauf an, worauf die nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG im Rahmen einer Organschaft zu korrigierenden Rechenposten ursprünglich beruhen.
- 24** a) Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht hat die Wirkung, dass die Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaft(en) zur Ermittlung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags des Organträgers zusammenzurechnen sind und dass die Gewerbeerträge der betreffenden Unternehmen nur einmal der Gewerbesteuer unterliegen (z.B. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1974 I R 182/72, BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46; BFH-Beschluss vom 29. Juli 2004 I B 69/03, BFH/NV 2005, 72). Die einem Organverhältnis Rechnung tragenden Vorschriften wie z.B. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG dienen mit ihrer steuerlichen Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit zweier rechtlich selbständiger Unternehmen also dazu, die ohne diese Berücksichtigung unvermeidbare zweimalige Erfassung des wirtschaftlich gleichen Ertrags durch die gleiche Steuerart auszuschließen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Oktober 1974 I R 5/73, BFHE 114, 242, BStBl II 1975, 179). Aus dem Verbot der doppelten Erfassung des Gewerbeertrags in diesen Fällen folgt, dass Hinzurechnungen nach § 8 GewStG unterbleiben, soweit die für die Hinzurechnung in Betracht kommenden Beträge bereits in einem der zusammenzurechnenden Gewerbeerträge enthalten sind (z.B. BFH-Urteil in BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46; BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 72).

- 25** Danach hat z.B. die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG bei Schuldverhältnissen zwischen Organträger und Organgesellschaft oder zwischen zwei Organgesellschaften desselben Organkreises zu unterbleiben. Denn unabhängig davon, welche der Gesellschaften im Organkreis die Zinsen zu entrichten hat, würden aufgrund der Zusammenrechnung der einzelnen Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaft(en) beim Organträger die Zinsen zweimal erfasst - einmal als Zinsertrag und einmal über die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46). Die danach vorzunehmende Korrektur in Form der Versagung der Hinzurechnung unterbleibt nur dann, wenn die Gesellschaft, bei der der Ertrag einmal erfasst wird, insoweit von der Gewerbesteuer befreit ist. Denn dann besteht die Gefahr einer doppelten gewerbesteuerlichen Erfassung nicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 114, 242, BStBl II 1975, 218). Der Zweck der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG --die weitgehende gewerbesteuerrechtliche Gleichstellung von Erträgen aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital-- ist für die Frage, ob im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG zu unterbleiben hat, ohne Bedeutung. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob außerhalb eines Organschaftsverhältnisses der streitige Ertrag im Ergebnis zweimal --wenn auch jeweils bei einem anderen Rechtsträger-- erfasst wird. Entscheidend ist allein, ob die Korrektur nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG erforderlich ist, um eine sonst gegebene doppelte Erfassung beim gleichen Rechtsträger --dem Organträger als dem Gewerbesteuerschuldner-- zu vermeiden.
- 26** b) § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG gebietet jedoch nicht nur, die sich aufgrund der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge von Organträger und Organgesellschaft(en) etwa ergebenden ungerechtfertigten steuerlichen Belastungen zu korrigieren. Korrekturen sind ebenso erforderlich, wenn die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge zu ungerechtfertigten steuerlichen Entlastungen führt. Auch insoweit ist allein entscheidend, ob die für die Kürzung in Betracht kommenden Rechenposten bereits bei einem der zusammenzurechnenden Gewerbeerträge gekürzt wurden, so dass sie ohne Korrektur in Form einer Hinzurechnung zu einer doppelten Entlastung beim Organträger führen würden.
- 27** So sind z.B. verlustbedingte Ertragsminderungen infolge von Teilwertabschreibungen des Organträgers auf Beteiligungen an Organgesellschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Organkreises durch entsprechende Hinzurechnungen zu korrigieren (neutralisieren), soweit die Teilwertabschreibungen betragsmäßig den erlittenen Verlusten der Organgesellschaften entsprechen (z.B. BFH-Urteile vom 6. November 1985 I R 56/82, BFHE 145, 78, BStBl II 1986, 73, und vom 22. April 1998 I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748). Gleiches gilt für Ertragsminderungen infolge von Teilwertabschreibungen des Organträgers auf Darlehensforderungen gegen Organgesellschaften, soweit die Teilwertabschreibungen zumindest auch durch erlittene Verluste bedingt sind (z.B. BFH-Urteil in BFHE 226, 548, BStBl II 2010, 646). Allein entscheidend ist jeweils, dass die Berücksichtigung verlustbedingter Teilwertabschreibungen auf derartige Forderungen bzw. Beteiligungen bei bestehender gewerbesteuerrechtlicher Organschaft zu einer doppelten Entlastung des Organträgers im Erhebungszeitraum führen würde, nämlich durch die Zusammenfassung des eigenen, durch die verlustbedingte Teilwertabschreibung geminderten Gewerbeertrags mit dem negativen Gewerbeertrag der Organgesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 226, 548, BStBl II 2010, 646). Dementsprechend unterbleibt eine Hinzurechnung in dem Umfang, in dem die Teilwertabschreibung nicht verlustbedingt ist, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn die künftig schlechten Rentabilitätsaussichten ursächlich für die Teilwertabschreibung waren (vgl. BFH-Urteil in BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748).
- 28** c) Danach ist eine an sich zu gewährende erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) auf der Grundlage des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu versagen, wenn es sich bei dem Grundstücksunternehmen --wie hier der B-GmbH-- um eine Organgesellschaft handelt, die alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft (hier: an die C-GmbH) desselben Organkreises vermietet. Denn andernfalls wären auf der insoweit allein entscheidenden Ebene des Organträgers (hier: der X-KG) als dem Gewerbesteuerschuldner die Erträge nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen (gewerbesteuermindernd) abgezogen werden können. Es käme insoweit also zu einer --bezogen auf den Organträger als Gewerbesteuerschuldner-- ungerechtfertigten steuerlichen Entlastung.
- 29** 4. Die hiergegen gerichteten Einwände greifen nicht durch.
- 30** a) Dies gilt zunächst für den Einwand, eine ungerechtfertigte Entlastung des Organkreises, die nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu korrigieren sei, könne nur vorliegen, wenn organschaftlich miteinander verbundene Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen in ähnlicher Beteiligungsstruktur, jedoch ohne Vorliegen einer Organschaft, durch die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG steuerlich besser gestellt wären, was aber nicht der Fall sei.

- 31** Wie dargelegt, stellt § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG allein darauf ab, ob die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge der Gesellschaften eines Organkreises zu einer doppelten Berücksichtigung von Rechenposten beim gleichen Steuerschuldner führt, die sich ohne Organschaft nicht ergäbe und die deshalb ungerechtfertigt ist. Es kommt danach nicht darauf an, ob sich, bezogen auf die nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zu korrigierenden Beträge, ohne die Korrektur für den Organträger (bei doppelter Belastung) eine höhere bzw. (bei doppelter Entlastung) eine niedrigere Gewerbesteuer ergeben würde als diejenige, die sich ergibt, wenn die jeweils betroffenen Gesellschaften nicht Teil eines Organkreises wären.
- 32** b) Auch wenn die Versagung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Nutzungsüberlassungen von Grundbesitz unter Organgesellschaften zu einer Schlechterstellung des Organträgers im Vergleich zu einer nicht organschaftlich mit ihren Tochtergesellschaften verbundenen Muttergesellschaft führt, so liegt darin entgegen der Auffassung der Klägerin kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Zu Recht hat das FG insoweit darauf hingewiesen, dass es sich um unterschiedliche Sachverhalte handelt, da Organgesellschaften im Gegensatz zu Schwester-Kapitalgesellschaften nicht Gewerbesteuerschuldner sind (im Ergebnis ebenso BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 72, zur vergleichbaren Situation bei Kreditgewährungen innerhalb eines gewerbesteuerrechtlichen Organkreises). Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei einer Schwester-Kapitalgesellschaft außerhalb einer Organschaft führt zu einer vom Gesetzgeber geschaffenen isolierten Vergünstigung, der keine entsprechende Belastung der nutzenden Schwester-Kapitalgesellschaft nach § 8 GewStG gegenüber steht. Demgegenüber kommt es bei einer gewerbesteuerlichen Organschaft ungeachtet der eingeschränkten Selbständigkeit der einzelnen Organgesellschaften zu einer Konsolidierung der Gewerbeerträge auf der Ebene des Organträgers und damit zu einer Zusammenrechnung der einzelnen Erträge und Aufwendungen der Organgesellschaften. Diese Zusammenrechnung lässt eine Prüfung, ob es zu doppelten Be- oder Entlastungen gekommen ist, zu, während diese bei der uneingeschränkten gewerbesteuerlichen Selbständigkeit einer nicht in einen Organkreis eingebundenen Schwester-Kapitalgesellschaft nicht zulässig ist. Aus diesem Grund ist es nicht zu beanstanden, wenn sich unterschiedliche Gewerbesteuerbelastungen ergeben, je nachdem, ob es sich um Organgesellschaften oder um nicht organschaftlich miteinander verbundene Schwester-Kapitalgesellschaften handelt.
- 33** c) Dahinstehen kann, ob und ggf. in welchem Umfang § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den Charakter einer Steuerbefreiung hat. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber den mit dieser Vorschrift verfolgten Zweck, vermögensverwaltende Grundstücksunternehmen, deren Einkünfte nur kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, den vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaften gleichzustellen, nicht als Steuerbefreiung ausgestaltet und dementsprechend in § 3 GewStG geregelt hat, sondern als Kürzungsvorschrift in § 9 GewStG. Kürzungen nach § 9 GewStG unterliegen aber etwa erforderlichen Korrekturen nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG.
- 34** d) Der danach erforderlichen Korrektur nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG steht auch die Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht entgegen. Denn beide Regelungen dienen unterschiedlichen Zwecken.
- 35** § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG stellt eine Ausnahme von der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG enthaltenen erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen dar. Die Regelung bezweckt, solche Erträge bei der einzelnen Grundstücksgesellschaft nicht von der Gewerbesteuer auszunehmen, die in der Person des Gesellschafters der Gewerbesteuer unterliegen würden, wenn er den Grundbesitz ohne Zwischenschaltung der Gesellschaft in gleicher Weise nutzte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988). Demgegenüber soll § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG die Korrekturen ermöglichen, die erforderlich werden, wenn es durch die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge der zum Organkreis gehörenden Betriebe zu ungerechtfertigten doppelten steuerrechtlichen Be- oder Entlastungen beim Organträger kommt, der alleiniger Gewerbesteuerschuldner des Organkreises ist. Während § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 5 GewStG also die zutreffende Besteuerung des einzelnen Grundstücksunternehmens betreffen, enthält § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG die Rechtsgrundlage für Korrekturen, die erforderlich sind, um die zutreffende Besteuerung des Organträgers als dem alleinigen Gewerbesteuerschuldner eines Organkreises zu ermöglichen.
- 36** e) Die Versagung der erweiterten Kürzung in Fällen wie dem Streitfall stellt zuletzt auch keinen unzulässigen Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft dar. Zu Recht hat der X. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887 insoweit darauf hingewiesen, dass innerhalb eines Organkreises die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge -und die Vornahme der hierdurch gebotenen Korrekturen- bereits durch die ausdrückliche gesetzliche Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG angeordnet werde und der darin liegende partielle Durchgriff durch die einzelne --rechtlich selbständige-- Kapitalgesellschaft zugunsten einer zutreffenden Besteuerung des gesamten Organkreises daher der erkennbaren Konzeption des Gesetzgebers entspreche.

37 IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de