

Vorlagebeschluss vom 21. Juli 2016, IV R 26/14

Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Frage der Gewährung der sog. erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für eine grundstücksverwaltende, gewerblich geprägte Personengesellschaft bei Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2016:B.210716.IVR26.14.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1a, GewStG § 9 Nr 2, GewStDV § 20, GG Art 3 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 05. Mai 2014, Az: 6 K 6322/13

Leitsätze

Dem Großen Senat des BFH wird gemäß § 11 Abs. 2 FGO folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Ist einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Gesellschaft die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann nicht zu gewähren, wenn sie an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist?

Tenor

Dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs wird gemäß § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Ist einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Gesellschaft die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes auch dann nicht zu gewähren, wenn sie an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist?

Tatbestand

1 A. Tatbestand

- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, wurde im Dezember 2006 im Handelsregister eingetragen. Gründungsgesellschafter der Klägerin waren die am Kapital der Klägerin nicht beteiligte "... Verwaltungs GmbH" als Komplementärin (Komplementär-GmbH) sowie A als Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 1.000 €. Unternehmensgegenstand der Klägerin war nach ihrem Gesellschaftsvertrag die Entwicklung und Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere Immobilienvermögens, sowie das Halten von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften. Gesellschafter der zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin allein berechtigten Komplementär-GmbH war A, Geschäftsführer der Komplementär-GmbH waren A und seine Tochter C.
- 3 A war Eigentümer des Grundstücks E-Straße 102 in F und zudem zu 2/3 am Vermögen einer vermögensverwaltenden GbR (A-GbR) beteiligt, die Eigentümerin der Nachbargrundstücke E-Straße 98 bis 100 war. An der A-GbR war neben A nur noch eine andere GbR (B-GbR) beteiligt. Mit notariellem Einbringungsvertrag vom 21. Dezember 2006 legte A das Grundstück E-Straße 102 sowie seine Beteiligung an der A-GbR in die Klägerin ein. Anschließend teilte er seinen Kommanditanteil an der Klägerin und übertrug die Beteiligungen im Wege der Schenkung auf seine Töchter D und C.

- 4 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 6. Dezember 2007 übertrug die Klägerin das Grundstück E-Straße 102 auf die A-GbR, die nunmehr Eigentümerin aller Grundstücke E-Straße 98 bis 102 war.
- 5 Nach dem Gesellschaftsvertrag der A-GbR waren A und C zur ausschließlichen Geschäftsführung im Hinblick auf die Bewirtschaftung und Verwaltung des gesellschaftseigenen Grundbesitzes bevollmächtigt. Die Vollmacht war mit dem Recht ausgestattet, für einzelne Rechtshandlungen Untervollmacht an Dritte zu erteilen.
- 6 Die A-GbR, vertreten durch C, beauftragte mit einer Hausverwaltervollmacht vom 6. Dezember 2007 die X-GmbH, alle Rechtsgeschäfte vorzunehmen und verbindlichen Erklärungen abzugeben, die (u.a.) das Verwaltungsobjekt E-Straße 98 bis 102 betreffen. Die X-GmbH sollte die A-GbR gegenüber Mietern, Behörden, Grundpfandgläubigern und sonstigen Dritten vertreten. Sie erhielt dafür die übliche Verwaltergebühr.
- 7 Ausweislich ihrer Gewinn- und Verlustrechnungen bezog die Klägerin in den Streitjahren 2007 bis 2011 ihre Erträge nahezu ausschließlich aus der Beteiligung an der A-GbR. Daneben erzielte sie --in geringem Umfang-- Zinseinnahmen. Eine Vergütung für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der A-GbR ist nicht ausgewiesen.
- 8 In ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 2007 bis 2011 machte die Klägerin die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG) geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst, änderte später aber seine Auffassung und erließ für die Streitjahre 2007 bis 2011 geänderte Gewerbesteuerermessbescheide, in denen die erweiterte Kürzung versagt wurde. Zudem setzte das FA für das Streitjahr 2013 den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen entsprechend fest.
- 9 Das FA begründete die Versagung der erweiterten Kürzung damit, dass es sich bei der Klägerin um eine Beteiligungsgesellschaft handele. Das Halten einer Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft schließe die erweiterte Kürzung aus.
- 10 Der nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 6. Mai 2014 6 K 6322/13 statt. Es entschied, dass das FA die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG zu Unrecht versagt habe. Die Klägerin habe eigenen Grundbesitz verwaltet. Insoweit sei nicht auf das zivilrechtliche Eigentum der A-GbR an den Grundstücken E-Straße 98 bis 102 abzustellen, sondern darauf, dass diese als Gesamthandseigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) ertragsteuerlich dem Betriebsvermögen der Klägerin zuzurechnen seien. Die Klägerin habe auch keine schädlichen Nebentätigkeiten ausgeübt. Sie sei zwar nach § 709 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) i.V.m. § 4 des Gesellschaftsvertrags der A-GbR zur Geschäftsführung und nach § 714 BGB zur Vertretung der GbR berechtigt gewesen, habe diese ihr zustehenden Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse bei der A-GbR aber nicht tatsächlich genutzt, denn tatsächlich seien die Geschäfte der A-GbR durch A und C sowie durch die X-GmbH geführt worden. Auch wenn hinsichtlich A und C eine Personenidentität zur Geschäftsführung der Komplementär-GmbH der Klägerin bestehe, die auch durch weitere Vereinbarungen gesichert worden sei, könne daraus nicht abgeleitet werden, dass A und C dabei für die Klägerin tätig geworden seien. Selbst wenn man aber von einer aktiven Verwaltung des Gesamthandsvermögens der A-GbR durch die Klägerin ausgehe, sei dies unschädlich, da die Tätigkeit unentgeltlich erfolgt sei.
- 11 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) zuletzt in seinem Urteil vom 19. Oktober 2010 I R 67/09 (BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367) entschieden habe, sei "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nur gegeben, wenn das Grundstücksunternehmen (auch) zivilrechtlich Eigentümer des Grundbesitzes sei. Die wirtschaftliche Zurechnung zum Betriebsvermögen des Grundstücksunternehmens sei nicht ausreichend. Danach habe die Klägerin durch ihre Beteiligung an der A-GbR keinen eigenen Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwaltet, denn nicht sie, sondern die A-GbR sei zivilrechtliche Eigentümerin der Grundstücke E-Straße 98 bis 102. Zudem habe die Klägerin nach den Ausführungen des BFH in seinem Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 durch das Halten der Beteiligung an der A-GbR eine die Anwendung der erweiterten Kürzung ausschließende Tätigkeit ausgeübt. Die Beteiligung generiere kürzungsschädliche gewerbliche Einkünfte und keine begünstigten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 12 Die gegen dieses Urteil vorgebrachten Einwände könnten nicht überzeugen. Soweit das FG auf § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO abstelle, sei zu berücksichtigen, dass es nach dieser Vorschrift zu einer Bruchteilsbetrachtung nur komme, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei. § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG erfordere jedoch keine Bruchteilsbetrachtung. Zu Unrecht stelle das FG auf § 20 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) ab. Denn diese Vorschrift treffe keine Festlegung dahin, ob das Vorliegen von "eigenem Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach ertragsteuerlichen oder zivilrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden sei, sondern

ausschließlich, ob sich die Zugehörigkeit eigenen Grundbesitzes zum Betriebsvermögen des Unternehmers nach ertragsteuerlichen oder nach bewertungsrechtlichen Vorschriften richte. Demnach stelle sich die Frage, ob eigener Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Grundstücksunternehmers gehöre, nur, wenn der Grundbesitz im zivilrechtlichen Eigentum des Unternehmers stehe. Denn die Eigenschaft als "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (§ 20 Abs. 1 GewStDV) seien zweierlei. Danach sei der im zivilrechtlichen Eigentum der A-GbR stehende streitige Grundbesitz dieser als Gesamthand zuzurechnen und nicht der Klägerin. Wenn es der Gesetzgeber für die Gewährung der erweiterten Kürzung für ausreichend erachtet hätte, dass der Grundbesitz lediglich zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehöre, auch wenn er zivilrechtlich nicht in seinem Eigentum stehe, hätte es nahe gelegen, den Wortlaut von Satz 1 und Satz 2 des § 9 Nr. 1 GewStG identisch zu formulieren.

- 13** Soweit das FG auf den Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hinweise, der darin bestehe, Grundstücksunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform von der Gewerbesteuer zu entlasten, sei anzumerken, dass die Klägerin gerade kein Grundstücksunternehmen sei, sondern ein Unternehmen, das eine Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft halte.
- 14** Soweit das FG ausführe, das Halten einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft könne keine i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kürzungsschädliche Tätigkeit darstellen, weil die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein eigenes Wirtschaftsgut sei, so dass ertragsteuerlich schon keine Beteiligung vorliege, die gehalten werden könne, sondern der Gesellschafter der vermögensverwaltenden Gesellschaft deren Wirtschaftsgüter unmittelbar halte, sei dem entgegenzuhalten, dass die Wirtschaftsgüter lediglich anteilig zu seinem Betriebsvermögen gehörten, er also die Wirtschaftsgüter nicht unmittelbar halte, was im Hinblick auf den Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einen erheblichen Unterschied mache. Zudem sei für die Beurteilung, ob eine kürzungsschädliche Tätigkeit vorliege, entscheidend, dass die Einkünfte nur mittelbar durch die Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft vermittelt würden und nicht unmittelbar durch die Erzielung von Miet- und Pachteinnahmen.
- 15** Unter dem 5. Dezember 2014 ist der Gewerbesteuermessbescheid für 2013 ergangen.
- 16** Das FA beantragt sinngemäß, das angegriffene Urteil, soweit darin der Klage wegen der Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2007 bis 2011 und für Vorauszahlungszwecke 2013 stattgegeben wurde, aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Entgegen der Auffassung des FA komme es für die Frage, ob "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorliege, nicht auf das zivilrechtliche Eigentum an. Nach dem BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 26/07 (BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751) bestimme sich der Umfang eines Gewerbebetriebs nach der nach ertragsteuerlichen Grundsätzen vorzunehmenden Zuordnung von Betriebsvermögen. Auch sei geklärt, dass für den gewerblich an einer Zbragesellschaft Beteiligten auf dessen Ebene eine eigenständige Gewinnermittlung nach Maßgabe der Bilanzierungsgrundsätze zu erfolgen habe und er --anders als die Zbragesellschaft-- danach z.B. auch das Recht habe, bei dauerhaften Wertminderungen seines eigenen anteiligen Grundbesitzes aus der Beteiligung an der Zbragesellschaft Teilwertabschreibungen vorzunehmen. Auf seiner Ebene liege danach eigener, allen Bewertungsregeln zugänglicher Grundbesitz vor, mit entsprechenden Auswirkungen auf die Gewerbesteuer. Unerheblich sei auch, ob Bruchteilsvermögen oder Gesamthandsvermögen gegeben sei. Der Umfang eines Gewerbebetriebs bestimme sich also nach ertragsteuerlichen und nicht nach zivilrechtlichen Grundsätzen. Es stelle sich daher allein die Frage, ob kürzungsspezifische Überlegungen ein Abweichen von diesem Grundsatz erforderten. Diese Frage habe der I. Senat des BFH bereits in seinem Urteil vom 22. Januar 1992 I R 61/90 (BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628) verneint.
- 19** Das Halten einer Beteiligung sei auch keine schädliche Nebentätigkeit. Ohne den Erhalt einer Gegenleistung sei es insbesondere keine gewerbliche Betätigung i.S. des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG). Insoweit unterscheide sich der Streitfall von dem Fall, der dem BFH-Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 zugrunde gelegen habe.
- 20** Die Klägerin habe ausschließlich eigenen und nicht auch fremden Grundbesitz verwaltet. Zusammen mit den anderen Eigentümern habe sie eine Hausverwaltervollmacht zugunsten der X-GmbH erteilt. Es liege also eine gemeinschaftliche Verwaltung durch alle Mitgesellschafter der A-GbR vor und keine alleinige Verwaltung durch die Klägerin.

Entscheidungsgründe

21 B. Entscheidungsgründe

22 Der Senat verneint die Vorlagefrage. Er ist der Ansicht, dass die Beteiligung einer grundstücksverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht generell ausschließt. Da er damit in entscheidungserheblicher Weise von dem Urteil des I. Senats des BFH in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 abweicht und der I. Senat auf Anfrage mit Beschluss vom 28. April 2016 I ER-S 4/16 mitgeteilt hat, dass er an seiner in jenem Urteil niedergelegten Rechtsauffassung festhält, legt der IV. Senat die Frage dem Großen Senat des BFH nach § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Entscheidung vor.

23 I. Gesetzliche Grundlagen

24 Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag, d.h. bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§§ 6, 7 Satz 1 GewStG).

25 Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung). An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 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 Kürzung). Dieser Teil des Gewerbeertrags geht also nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ein und wird so im Ergebnis nicht mit Gewerbesteuer belastet.

26 II. Bisherige Rechtsprechung

27 Die Beteiligung eines grundstücksverwaltenden Unternehmens an einer ebenfalls grundstücksverwaltenden, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft verstößt nach ständiger Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der VIII. Senat des BFH angeschlossen hat, gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Es fehle an der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, weil Wirtschaftsgüter, die bürgerlich-rechtlich oder wirtschaftlich Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen oder einer gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten Personengesellschaft seien, einkommensteuerrechtlich grundsätzlich zu deren Betriebsvermögen und nicht zu dem ihrer Gesellschafter gehörten (BFH-Urteile in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628; vom 30. November 2005 I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148; in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367; BFH-Beschlüsse vom 17. Oktober 2002 I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355; vom 2. Februar 2001 VIII B 56/00, BFH/NV 2001, 817). Zudem gehöre das Halten einer solchen Beteiligung nicht zum Katalog der prinzipiell unschädlichen Tätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und stehe auch deshalb der erweiterten Kürzung entgegen (BFH-Urteile in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628; in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367; in BFH/NV 2006, 1148; BFH-Beschluss in BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355).

28 III. Divergenzentscheidung des I. Senats des BFH

29 Nach dem BFH-Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 soll das auch gelten, wenn die Beteiligung an einer nicht gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltend tätigen Immobilien-KG besteht; auch dann sei das Halten der Beteiligung eine Tätigkeit, die nicht zu dem abschließenden Katalog an steuerlich unschädlichen (Neben-)Tätigkeiten des beteiligten Grundstücksunternehmens gehöre. Da es sich bei der KG um eine sog. Zebragesellschaft handele, erwirtschaftete der daran betrieblich beteiligte Gesellschafter in diesem Rahmen kürzungsschädliche gewerbliche Einkünfte, nicht aber --wie die KG-- solche aus Vermietung und Verpachtung. Der von der Untergesellschaft verwaltete und genutzte Immobilienbestand sei trotz des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auch nicht als ausschließlich eigener Grundbesitz der Obergesellschaft anzusehen. Denn bei dem von der Untergesellschaft genutzten Grundbesitz handele es sich um deren Gesamthandsvermögen und die bei einer sog. Zebragesellschaft vorzunehmende Einkunftsqualifikation auf Gesellschafterebene führe dazu, dass jedenfalls teilweise von fremdem Grundbesitz ausgegangen werden müsse, da der Grundbesitz der grundstücksverwaltenden Personengesellschaft nur im Rahmen der Beteiligung an jener Gesellschaft dem Betriebsvermögen der Gesellschafter zuzurechnen sei. Gewerbesteuerspezifische Überlegungen im Allgemeinen und hierbei kürzungsspezifische Überlegungen im

Besonderen bedingten kein anderes Verständnis; maßgeblich sei vielmehr (auch) insoweit die zivilrechtliche Grundlegung.

30 IV. Auffassung des vorlegenden Senats

- 31** Nach Ansicht des vorlegenden Senats schließt hingegen die Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht generell aus (ebenso z.B. Sanna, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2012, 1365; Schmid/Mertgen, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 468; Demleitner, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 1257, und BB 2011, 1190; Fröhlich, DStR 2013, 377; Borggräfe/Schuppen, Der Betrieb --DB-- 2012, 1644; Kohlhaas, FR 2015, 397; Reiß in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 15 Rz 399c; Fatouros in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl., Rz 2.434; Wienke, DB 2014, 2801; Renner in Bergemann/Wingler, GewStG, 1. Aufl., § 9 Rz 33; Deloitte/Paprotny, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz 31; FG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 6. Mai 2014 6 K 6322/13 und 6 K 6091/12 --Revision anhängig unter IV R 27/14--; FG München, Urteile vom 2. März 2009 7 K 1341/07, und vom 29. Februar 2016 7 K 1109/14 --Revision anhängig unter I R 21/16--, mit zustimmender Anmerkung Forchhammer, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 934; so auch noch Gosch, Steuer und Wirtschaft 1992, 350; anderer Ansicht z.B. FG Köln, Urteil vom 10. Februar 2011 13 K 2516/07, 13 K 4047/10; Hessisches FG, Urteil vom 7. Mai 2012 8 K 2580/11 --Revision anhängig unter IV R 24/12--; Bodden, DStR 2014, 2208; Schnitter in Frotzcher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, § 9 GewStG Rz 46 und 52a; jetzt auch Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 65, 65c; nicht eindeutig Roser in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Nr. 1 Rz 113, 113a). Die Beteiligung stellt sich in einem solchen Fall insbesondere als Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz dar (ebenso insoweit Graw, EFG 2012, 1872; wohl auch Güroff in Glanegger/ Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 21). Soweit sie im Einzelfall nicht über die Verwaltung des anteilig eigenen Grundbesitzes hinaus geht oder unentgeltlich ist, stellt sie auch keine kürzungsschädliche Tätigkeit dar (anderer Ansicht insoweit Graw, EFG 2012, 1872; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 25).
- 32** 1. Handelt es sich bei der Obergesellschaft um eine grundstücksverwaltende, aber gewerblich geprägte Gesellschaft, so erzielt sie aufgrund ihrer gewerblichen Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) zwar gewerbliche Einkünfte, während die Untergesellschaft vermögensverwaltend tätig ist und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG erzielt. Dass die ihr zuzurechnenden Einkünfte der Untergesellschaft bei der Obergesellschaft in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, schließt die erweiterte Kürzung aber nicht aus, weil es gerade deren Funktion ist, nur aufgrund der Rechtsform gewerbliche Einkünfte zu entlasten.
- 33** 2. Eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz. Die Begriffe "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG sind danach bedeutungsgleich. Ob eigener Grundbesitz gegeben ist, bestimmt sich daher nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach (ertrag-)steuerrechtlichen Grundsätzen (so auch --noch-- BFH-Urteil in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628; vgl. auch BFH-Urteil vom 3. August 1972 IV R 235/67, BFHE 106, 331, BStBl II 1972, 799; anderer Ansicht jetzt BFH-Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367).
- 34** a) Entgegen der Auffassung des FG ergibt sich dies allerdings nicht bereits aus § 20 GewStDV. Nach Abs. 1 Satz 1 dieser Vorschrift ist die Frage, ob und inwieweit i.S. des § 9 Nr. 1 GewStG Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört, nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu entscheiden. Da die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG insofern an § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG anknüpft, als sie nur "an Stelle" der Kürzung nach Satz 1 in Anspruch genommen werden kann, kommt sie nur für Unternehmen in Betracht, die grundsätzlich auch die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG erfüllen. Erforderlich ist daher auch für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG jedenfalls, dass der Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört. Ob Satz 2 mit dem Erfordernis "eigenen" Grundbesitzes lediglich das Tatbestandsmerkmal der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Unternehmers wiederholen will oder aber das zusätzliche Erfordernis zivilrechtlichen Eigentums aufstellen soll, lässt sich § 20 GewStDV daher nicht entnehmen.
- 35** b) Dass "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG der "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz" ist, ergibt sich aus einer teleologischen wie auch aus einer systematischen Auslegung des § 9 Nr. 1 GewStG. Das so gefundene Auslegungsergebnis vermeidet zudem Gleichheitsverstöße, die sich ergeben, wenn man den Begriff "eigener" Grundbesitz in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach zivilrechtlichen Grundsätzen auslegt.
- 36** aa) Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. November 1988 1 BvR 243/86,

BVerfGE 79, 106, unter B.II.1., m.w.N.; BFH-Urteil vom 18. Dezember 2014 IV R 22/12, BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 24, m.w.N.). Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen (z.B. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1998 VII R 21/97, BFHE 187, 177, m.w.N.). Insbesondere bei der Auslegung einer Norm aus ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist, zu denen --wie ausgeführt-- auch die systematische Auslegung zählt. Nach Letzterer ist darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (vgl. BFH-Urteile vom 9. April 2008 II R 39/06, BFH/NV 2008, 1529, und in BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 24, m.w.N.). Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes allerdings nur ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277, Rz 23, m.w.N.).

- 37** Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelungen und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten (z.B. BVerfG-Beschluss vom 9. August 1978 2 BvR 831/76, BVerfGE 49, 148, unter B.I.2.b). Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) verpflichtet die Gerichte, nach "Gesetz und Recht" zu entscheiden. Eine bestimmte Auslegungsmethode (oder gar eine reine Wortinterpretation) schreibt die Verfassung nicht vor (z.B. BVerfG-Beschluss vom 30. März 1993 1 BvR 1045/89, 1 BvR 1381/90, 1 BvL 11/90, BVerfGE 88, 145, unter C.II.1.; BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 67).
- 38** bb) Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist offen und steht der hier vertretenen Auslegung des Begriffs "eigener Grundbesitz" als "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" daher nicht entgegen. Das Gesetz spricht von "eigenem" Grundbesitz des Unternehmens und nicht von "im zivilrechtlichen Eigentum" des Unternehmens stehendem Grundbesitz. Der Begriff "eigen" ist auch nicht etwa gleichbedeutend mit "im zivilrechtlichen Eigentum stehend". Vielmehr verwendet der Gesetzgeber das Wort "eigen" allgemein i.S. von "einer Person (einem Steuerpflichtigen, einem Unternehmen etc.) zuzurechnen". Das kann gleichbedeutend mit zivilrechtlichem Eigentum sein, muss es aber nicht. So spricht z.B. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG vom "eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen" und meint damit ersichtlich kein "zivilrechtliches Eigentum". Ebenso wenig wird mit einem "eigenen Hausstand" i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG an das zivilrechtliche Eigentum angeknüpft. So hat auch der I. Senat des BFH den Begriff "eigener Grundbesitz" in seinem Urteil in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628 noch ausdrücklich als bedeutungsgleich mit dem Begriff "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" bezeichnet und dementsprechend nicht darauf abgestellt, wem Wirtschaftsgüter nach zivilrechtlichen Grundsätzen zuzurechnen sind, sondern darauf, wem sie einkommensteuerrechtlich zuzurechnen sind (ebenso noch im BFH-Beschluss in BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355). Weshalb der I. Senat des BFH an dieser Auffassung nicht mehr festhält, lässt sich der Divergenzentscheidung in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 ebenso wenig entnehmen wie eine Begründung dafür, dass der Begriff "eigener Grundbesitz" nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen sei.
- 39** cc) Für die hier vertretene Auslegung, dass "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bedeutungsgleich mit dem in Satz 1 der Vorschrift verwendeten Begriff "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" ist, sprechen Sinn und Zweck der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die Vorschrift soll bestimmte Grundstücksunternehmen begünstigen, die nach der Art ihrer Tätigkeit nicht gewerbesteuerpflichtig wären und die es nur aufgrund ihrer Rechtsform sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 30; vom 18. April 2000 VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359; vom 28. Juni 1973 IV R 97/72, BFHE 109, 459, BStBl II 1973, 688). Sie knüpft dabei allerdings insofern an § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG an, als sie nur in Betracht kommt für Unternehmen, die grundsätzlich auch die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG erfüllen. Denn sie kann nur "an Stelle" der Kürzung nach Satz 1 in Anspruch genommen werden. Insoweit geht es --ebenso wie bei der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG-- auch bei der erweiterten Kürzung nach Satz 2 dieser Vorschrift im Ausgangspunkt (zumindest auch) darum, die Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden. Insofern will § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht generell Unternehmen begünstigen, die allein nach der Art ihrer Tätigkeit nicht gewerbesteuerpflichtig wären und die es nur aufgrund ihrer Rechtsform sind, sondern nur

derartige Grundstücksunternehmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 106, 331, BStBl II 1972, 799, unter II.3.; BFH-Beschluss vom 12. November 2009 IV B 8/09, BFH/NV 2010, 464). Hierfür kommt es aber nicht darauf an, ob der Grundbesitz, den die betreffende Gesellschaft verwaltet und nutzt, in ihrem zivilrechtlichen Eigentum steht oder nicht, sondern allein darauf, ob der Grundbesitz --wie § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG dies ausdrücklich voraussetzt-- "zum Betriebsvermögen des Unternehmers" gehört. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung insoweit gegenüber den Voraussetzungen für die einfache Kürzung verschärfen wollte. Dies gilt insbesondere auch im Hinblick darauf, dass eine Beurteilung "eigenen Grundbesitzes" nach zivilrechtlichen Grundsätzen dazu führen würde, dass gerade die Einkünfte aus der Beteiligung an einer nicht gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft gewerbsteuerpflichtig blieben. Denn für sie käme, anders als für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1148, unter II.3.a, am Ende), auch die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG nicht zur Anwendung. Selbst wenn man davon ausgeht, dass es sich bei der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um eine steuerliche Begünstigung handelt, die der Gesetzgeber von engen tatbestandlichen Voraussetzungen abhängig machen darf (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367, und BFH-Beschluss in BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355), ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber durch eine entsprechende Ausgestaltung dieser Norm gerade die Einkünfte aus der Beteiligung an einer nicht gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft (endgültig) mit Gewerbesteuer belastet wissen wollte.

- 40 dd) Auch eine systematische Auslegung spricht dafür, dass der Begriff "eigener" Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach steuerrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen ist. Durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) wurde in § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG eine Nr. 1a eingefügt. Danach gilt die erweiterte Kürzung nicht, soweit der Gewerbeertrag Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthält, die der Gesellschafter von der Gesellschaft (u.a.) für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. Nach dieser Vorschrift werden also die in die Gewerbeertragsermittlung und damit auch in die erweiterte Kürzung grundsätzlich einzubeziehenden Sondervergütungen von der erweiterten Kürzung ausgenommen, mit Ausnahme der Sondervergütungen aus Grundstücksüberlassungen an die Gesellschaft.
- 41 Überlässt der Gesellschafter der Gesellschaft ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück zur Nutzung, so wird dieses Grundstück steuerliches Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der Gesellschaft. Es gehört damit steuerrechtlich zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, bleibt aber weiterhin zivilrechtliches Eigentum des Gesellschafters. Käme es für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG darauf an, dass der von der Gesellschaft genutzte Grundbesitz in ihrem zivilrechtlichen Eigentum steht, liefe § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ins Leere. Denn die Gesellschaft nutzte insoweit fremdes Eigentum und würde damit bei diesem Verständnis des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht "ausschließlich eigenen Grundbesitz" nutzen, so dass die Gewährung der erweiterten Kürzung schon dem Grunde nach nicht möglich wäre. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG kann also nur dann eine Regelungswirkung entfalten, wenn sich der Begriff "eigener" Grundbesitz nicht nach zivilrechtlichen Grundsätzen, sondern danach richtet, ob der Grundbesitz dem Betriebsvermögen des Unternehmers zuzuordnen ist (ähnlich Fröhlich, DStR 2013, 377; auch Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 113a; anderer Ansicht, aber ohne Begründung, Schnitter in Frotscher/Maas, a.a.O., § 9 GewStG Rz 52a, und Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 65c).
- 42 Soweit der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 28. April 2016 I ER-S 4/16 ausführt, man könne § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG auch dahin deuten, dass die Vorschrift den Inhalt des Tatbestandsmerkmals "eigener Grundbesitz" konstitutiv und punktuell ausweite, ohne zugleich die streitgegenständliche Fallgestaltung durch allgemeine Erstreckung auf steuerrechtliches Betriebsvermögen zu erfassen, lässt sich ein entsprechender Wille des Gesetzgebers nach Ansicht des vorlegenden Senats weder dem Wortlaut der Norm noch ihrer Entstehungsgeschichte entnehmen. Mit der neu in § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG eingefügten Nr. 1a verfolgte der Gesetzgeber das Ziel, steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft zu verhindern. Es geht dabei um Gestaltungen, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbsteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist (BTDrucks 16/10189, S. 73). Gewährt z.B. eine Bank einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft ein Darlehen, so gehören die daraus erzielten Darlehenszinsen zum Gewerbeertrag der Bank und unterliegen bei ihr der Gewerbesteuer. Beteiligt sich die Bank (und sei es auch nur mit einem minimalen Anteil) mitunternehmerisch an der Gesellschaft, führt dies dazu, dass die Darlehenszinsen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG als Sondervergütungen qualifiziert und damit zwar in die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage nach § 7 GewStG einbezogen werden, aber ohne die Regelung in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG bei der Gesellschaft nach § 9 Nr. 1

Satz 2 GewStG im Ergebnis gewerbesteuerfrei gestellt würden, zugleich jedoch bei der Bank nach § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen sind, weil sie bereits bei der Gesellschaft bei der Ermittlung des Gewinns nach § 7 GewStG angesetzt wurden. Im Ergebnis würden die Darlehenszinsen dann nicht mit Gewerbesteuer belastet (vgl. zu einem solchen Fall z.B. FG Düsseldorf, Urteil vom 18. Juni 2007 17 K 923/05 F). Um dieses Ergebnis zu vermeiden, sieht § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nun vor, dass Sondervergütungen eines Gesellschafters von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen werden, also bei der Gesellschaft mit Gewerbesteuer belastet werden. Von diesem Grundsatz nimmt das Gesetz lediglich Sondervergütungen für die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft aus, da sie "die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen" (BTDrucks 16/10189, S. 73). Hinsichtlich solcher Vergütungen bleibt es also bei dem Grundsatz, dass sie in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einbezogen werden und somit im Ergebnis nicht (weder bei der Gesellschaft noch beim Gesellschafter – für ihn gilt § 9 Nr. 2 GewStG) mit Gewerbesteuer belastet werden. Insoweit heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/10189, S. 73): "Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d.h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen".

- 43** Dass der Gesetzgeber mit der durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG erfolgenden Einschränkung der Begünstigung der erweiterten Kürzung den Inhalt des Tatbestandsmerkmals "eigener Grundbesitz" "konstitutiv und punktuell ausweiten" wollte, ist nach Ansicht des vorlegenden Senats danach nicht ersichtlich. Vielmehr spricht auch die neu in § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG eingefügte Nr. 1a dafür, dass der Gesetzgeber mit "eigenem" Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden" Grundbesitz meint, zu dem auch der im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters stehende, an die Gesellschaft zur Nutzung überlassene Grundbesitz gehört, und die Regelung in Satz 5 Nr. 1a lediglich der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen dient.
- 44** ee) Die hier vertretene Auffassung vermeidet schließlich auch Gleichheitsverstöße, die sich bei der vom I. Senat des BFH vertretenen Auslegung des Begriffs "eigener Grundbesitz" ergeben.
- 45** Selbst wenn man, wie der I. Senat des BFH, davon ausgeht, dass es sich bei der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um eine verfassungsrechtlich nicht gebotene Begünstigung handelt, ist der Gesetzgeber bei ihrer rechtlichen Umsetzung nicht vollständig frei. Er darf eine solche Vergünstigung zwar grundsätzlich von engen Voraussetzungen abhängig machen, ist dabei aber gleichwohl an die Voraussetzungen des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG gebunden. Nach Ansicht des vorlegenden Senats führt eine Auslegung des Begriffs "eigener" Grundbesitz als "im zivilrechtlichen Eigentum stehender" Grundbesitz im Hinblick auf den Zweck der erweiterten Kürzung jedenfalls in den folgenden zwei Fällen zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung gleichartiger Sachverhalte.
- 46** (1) Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft P, die Einkünfte aus der Vermietung eines Grundstücks erzielt, das in ihrem Eigentum steht, erzielt dem Grunde nach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG allerdings als gewerbliche Einkünfte gelten, wegen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG jedoch im Ergebnis nicht mit Gewerbesteuer belastet werden. Beschließt P nun --wie im Streitfall--, die gleiche Tätigkeit nicht selbst, sondern zusammen mit anderen auszuüben und gründet deshalb zusammen mit diesen eine (nicht gewerblich geprägte) Gesellschaft (Untergesellschaft), die das den Gesellschaftern zur gesamten Hand gehörende Grundstück vermietet, erzielt sie als Gesellschafterin dieser rein vermögensverwaltenden Gesellschaft dem Grunde nach ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG bei ihr als gewerbliche Einkünfte erfasst werden. Da der Grundbesitz aber zivilrechtlich nicht in ihrem, sondern im Eigentum der Untergesellschaft steht, findet --ausgehend von der Auslegung des I. Senats des BFH-- die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG keine Anwendung. Auch § 9 Nr. 2 GewStG kommt nicht zur Anwendung, da der P als Gesellschafterin der rein vermögensverwaltenden Untergesellschaft keine "Anteile am Gewinn einer ... Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) ... anzusehen sind", zufließen. Ihre Einkünfte bleiben also endgültig mit Gewerbesteuer belastet. Obwohl es also in beiden Fällen dem Grunde nach um Einkünfte der P aus Vermietung und Verpachtung geht, die bei ihr nur deshalb als gewerbliche Einkünfte erfasst werden, weil sie eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ist, werden die Einkünfte hinsichtlich der Belastung mit Gewerbesteuer unterschiedlich behandelt. Berücksichtigt man den Zweck der Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, der insbesondere darin besteht, solche Grundstücksunternehmen zu begünstigen, die nach der Art ihrer Tätigkeit nicht gewerbesteuerpflichtig wären und die es nur aufgrund ihrer Rechtsform sind, ist kein sachlicher Grund für die dargestellte unterschiedliche Belastung der P mit Gewerbesteuer ersichtlich.

- 47** (2) Beteiligt sich eine gewerblich geprägte, grundstücksverwaltende Personengesellschaft an einer anderen gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft, so werden die aus der Vermietung des Grundbesitzes erzielten Einkünfte im Ergebnis nicht mit Gewerbesteuer belastet – die Untergesellschaft kann die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen, die Obergesellschaft die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG. Beteiligt sich die gewerblich geprägte, grundstücksverwaltende Personengesellschaft hingegen --wie im Streitfall-- an einer nicht gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft, so werden die Einkünfte aus der Vermietung des im Gesamthandseigentum der Untergesellschaft stehenden Grundstücks mit Gewerbesteuer belastet, denn die Obergesellschaft erfüllt --ausgehend von der Auslegung des I. Senats des BFH--, wie unter (1) bereits dargelegt weder die Voraussetzungen der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG noch die der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG. Ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung ist ebenfalls nicht ersichtlich.
- 48** (3) Legt man hingegen den Begriff "eigener" Grundbesitz als "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender" Grundbesitz aus, kommt man in dem jeweils dargestellten Vergleichsfall (der dem Streitfall entspricht) dazu, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht generell ausgeschlossen ist, und damit zu einer Gleichbehandlung der im Hinblick auf den Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach Ansicht des Senats auch gleich zu behandelnden Fälle (s. unter B.IV.3. und 4.).
- 49** ff) Angesichts der dargestellten Gründe, die für die hier vertretene Auslegung des Begriffs "eigener" Grundbesitz sprechen, kommt dem Umstand, dass der Gesetzgeber in zwei aufeinanderfolgenden Sätzen der gleichen Norm keine gleiche Wortwahl getroffen hat, keine Bedeutung zu. Bei dem Tatbestandsmerkmal "eigener" Grundbesitz in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG handelt es sich nach Ansicht des Senats vielmehr lediglich um einen prägnanten und zusammenfassenden Begriff des in Satz 1 der Vorschrift genannten Tatbestandsmerkmals "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender" Grundbesitz (ebenso bereits Kohlhaas, FR 2015, 397; anderer Ansicht der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 28. April 2016 I ER-S 4/16).
- 50** 3. Ob und inwieweit Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehört, richtet sich nach den Vorschriften des EStG. Dies ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Satz 1 GewStDV, denn die Begriffe "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG und "eigener Grundbesitz" sind, wie dargelegt, bedeutungsgleich (ebenso Borggräfe/ Schüppen, DB 2012, 1644 <1645>).
- 51** a) Einkommensteuerrechtlich gehören Wirtschaftsgüter, die bürgerlich-rechtlich oder wirtschaftlich Gesamthandsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sind, grundsätzlich zu deren Betriebsvermögen und nicht --auch nicht anteilig-- zum Betriebsvermögen eines an einer solchen Gesellschaft betrieblich Beteiligten. Insoweit wird § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt (z.B. BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 44/09, BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142, m.w.N.). Dies gilt auch für gewerblich geprägte Personengesellschaften, da sie --obwohl nicht gewerblich tätig-- nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gelten.
- 52** b) Anders verhält es sich bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Hier erfolgt gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für Zwecke der Einkommensbesteuerung eine Zurechnung des Gesamthandsvermögens bei den beteiligten Gesellschaftern nach Bruchteilen. Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass eine getrennte Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für die Besteuerung erforderlich ist, weil die Gesamthandsgemeinschaft selbst nicht Schuldnerin der Einkommensteuer ist, aber den Besteuerungstatbestand erfüllt. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften auch nicht durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt (z.B. BFH-Urteil vom 27. Juli 2004 IX R 20/03, BFHE 206, 444, BStBl II 2005, 33, unter II.2.b aa (1)). Kommt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zur Anwendung, ist --für Zwecke der steuerrechtlichen Beurteilung-- die Existenz des Gesamthandsvermögens zu negieren und (gedanklich) in Bruchteilsberechtigungen (§§ 741 ff. BGB), also in unmittelbare Anteilsrechte der Gesellschafter an den Wirtschaftsgütern der Gesamthand zu konvertieren (Wacker, DStR 2005, 2014 <2015>; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Aufl., § 15 Rz 201; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142). Wird ein Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft von einem Gesellschafter im Betriebsvermögen gehalten, führt dies daher dazu, dass die Anteile an den Wirtschaftsgütern der vermögensverwaltenden Gesellschaft bei dem Gesellschafter Betriebsvermögen sind (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.; BFH-Urteil in BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142). Es handelt sich also insoweit i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um "eigenen Grundbesitz" und nicht um "fremden Grundbesitz kraft Zurechnung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO" (anderer Ansicht z.B. Schnitter in Frotzcher/Maas, a.a.O., § 9 GewStG Rz 52a).

- 53** 4. Soweit die Beteiligung im Einzelfall nicht über die Verwaltung des anteilig eigenen Grundbesitzes hinausgeht, stellt sie auch keine kürzungsschädliche Tätigkeit dar.
- 54** a) Stellt sich die Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft als Verwaltung eigenen Grundbesitzes dar, kann diese "Tätigkeit" als solche nicht zugleich eine schädliche Tätigkeit "Halten einer Beteiligung" sein, die zur Versagung der erweiterten Kürzung führt (ähnlich Demleitner, BB 2011, 1190; Borggräfe/Schuppen, DB 2012, 1644).
- 55** aa) Nach ständiger Rechtsprechung ist der Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft kein (eigenständiges) immaterielles Wirtschaftsgut. Die gesellschaftsrechtliche Beteiligung verkörpert nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO vielmehr die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteil in BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142).
- 56** bb) Dahinstehen kann, welche Bedeutung dem Umstand zukommt, dass § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für mitunternehmerische Personengesellschaften durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt wird, wenn es darum geht, ob ein an einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft Beteiligter die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen kann (das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich geprägten, grundstücksverwaltenden Personengesellschaft ist nach Ansicht des I. und des VIII. Senats des BFH kürzungsschädlich, vgl. die Nachweise oben unter B.II.).
- 57** Jedenfalls hält aufgrund des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO der an einer grundstücksverwaltenden, *nicht* gewerblich geprägten Personengesellschaft Beteiligte keine Beteiligung an dieser Gesellschaft, sondern unmittelbar (anteilig) deren Wirtschaftsgüter; er übt danach keine Tätigkeit "Halten einer Beteiligung" aus, die, da sie nicht als unschädliche Tätigkeit in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aufgeführt ist, der erweiterten Kürzung entgegen stehen könnte. Auch insoweit weicht der vorliegende Senat von dem Urteil des I. Senats des BFH in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 ab.
- 58** b) Allerdings kann sich aus der Art der Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft eine kürzungsschädliche Tätigkeit ergeben. Insoweit kommt es darauf an, ob und ggf. welche Aufgaben der Beteiligte bei der Gesellschaft übernimmt (vgl. Fröhlich, DStR 2013, 377 <380 f.>).
- 59** aa) Führt der Beteiligte die Geschäfte der Gesellschaft zusammen mit allen anderen Beteiligten (gemeinschaftliche Geschäftsführung gemäß § 709 BGB), verwaltet er ausschließlich eigenen und nicht auch teilweise fremden Grundbesitz.
- 60** (1) Für die Bruchteilsgemeinschaft hat der BFH bereits entschieden, dass die gemeinschaftliche Verwaltung des Grundbesitzes durch alle Miteigentümer der Anwendung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entgegensteht. Die gemeinschaftliche Verwaltung entspreche der grundsätzlichen Regelung von Miteigentumsverhältnissen in § 744 Abs. 1 BGB. Gegenstand der gemeinschaftlichen Verwaltung und Nutzung seien nicht die Miteigentumsanteile, sondern das gemeinschaftliche Grundstück. Die Teilnahme an der gemeinschaftlichen Verwaltung stelle die Ausübung der Rechte aus dem eigenen Miteigentumsanteil dar, nicht aber zugleich die Verwaltung des fremden Miteigentumsanteils (BFH-Urteil vom 9. Februar 1966 I 173/63, BFHE 85, 115, BStBl III 1966, 253).
- 61** (2) Da im Anwendungsbereich des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für Zwecke der Besteuerung die Existenz des Gesamthandsvermögens negiert und in Bruchteilsberechtigungen der einzelnen Beteiligten konvertiert wird, gelten diese Grundsätze für die an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft Beteiligten gleichermaßen (anderer Ansicht BFH-Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367). Der an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft Beteiligte verwaltet daher insoweit i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG "eigenen Grundbesitz" und nicht, auch nicht anteilig, "fremden Grundbesitz".
- 62** bb) Gibt es einen geschäftsführenden Beteiligten, so üben die übrigen Beteiligten in Bezug auf den Grundbesitz keine Verwaltungstätigkeit, insbesondere keine Verwaltung fremden Grundbesitzes aus, die kürzungsschädlich wäre.
- 63** cc) (Teilweise) fremden Grundbesitz verwaltet allerdings der Beteiligte, der in der Gesellschaft zur alleinigen Wahrnehmung maßgeblicher Verwaltungsrechte in Bezug auf den Grundbesitz berechtigt ist, wie z.B. der geschäftsführende Gesellschafter einer GbR oder der geschäftsführende Kommanditist einer (nicht gewerblich geprägten) GmbH & Co. KG.
- 64** Auch eine derartige Mitverwaltung fremden Grundbesitzes ist allerdings nur dann kürzungsschädlich, wenn sie

entgeltlich erfolgt. Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG könnte zwar dafür sprechen, dass jede darin nicht ausdrücklich als erlaubt aufgeführte Tätigkeit kürzungsschädlich ist, selbst wenn sie unentgeltlich erfolgt. Da die erweiterte Kürzung allerdings auf Erträge abstellt, ist nicht die weitere Tätigkeit als solche, sondern es sind nur etwaige Erträge aus dieser Tätigkeit kürzungsschädlich (Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 126; FG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 6. Mai 2014 6 K 6322/13 und 6 K 6091/12). Eine Mitverwaltung fremden Grundbesitzes ist daher nur kürzungsschädlich, wenn sie entgeltlich erfolgt.

65 V. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

- 66** 1. Ist einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden (Ober-)Gesellschaft die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch dann nicht zu gewähren, wenn sie an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten (Unter-)Personengesellschaft beteiligt ist, weil der Begriff "eigener" Grundbesitz nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen ist und die Obergesellschaft danach keinen (ausschließlich) eigenen Grundbesitz nutzt oder weil eine solche Beteiligung als kürzungsschädlich anzusehen ist, hat die Revision des FA Erfolg. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Denn bei der Klägerin handelt es sich um eine grundstücksverwaltende, gewerblich geprägte und damit nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielende Gesellschaft, die sich an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft --der A-GbR-- beteiligt hat. Ihr wäre danach die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu gewähren, so dass das insoweit anders lautende Urteil des FG (hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2013 schon aus anderen Gründen, dazu unten B.V.2.) aufzuheben und die Klage insgesamt (d.h. auch hinsichtlich des Streitjahres 2013) abzuweisen wäre.
- 67** 2. Ist der Begriff "eigener" Grundbesitz in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hingegen als "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" auszulegen und stellt sich die Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft auch nicht generell als kürzungsschädliche Tätigkeit dar, ist die Revision hinsichtlich der Streitjahre 2007 bis 2011 unbegründet. Hinsichtlich des Streitjahres 2013 ist sie zwar begründet, führt insoweit aber nur zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung:
- 68** a) Hinsichtlich der Streitjahre 2007 bis 2011 ist die Revision unbegründet, da das FG die Gewerbesteuermessbescheide für diese Streitjahre zu Recht dahin geändert hat, dass es die Gewerbesteuermessbeträge nach Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG jeweils auf 0 € festgesetzt hat.
- 69** Nach den Feststellungen des FG bezog die Klägerin in diesen Streitjahren neben den Erträgen aus der Beteiligung an der A-GbR lediglich noch in geringem Umfang Zinseinnahmen. Sie hat damit in den Streitjahren eigenen Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwaltet und daneben keine schädlichen Tätigkeiten entfaltet.
- 70** aa) Legt man den Begriff "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als den "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz" aus, stellt sich die Beteiligung der Klägerin an der A-GbR als Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes dar. Bei der A-GbR handelt es sich um eine grundstücksverwaltende, nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft, für die dementsprechend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt wurden. Die zivilrechtlich der Klägerin und der B-GbR als Eigentum zur gesamten Hand gehörenden Grundstücke der A-GbR waren der Klägerin daher für Zwecke der Besteuerung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Wege der Bruchteilsbetrachtung anteilig zuzurechnen und gehörten insoweit zu ihrem Betriebsvermögen. Insoweit hat die Klägerin "eigenen Grundbesitz" verwaltet.
- 71** bb) Die Klägerin hat in den Streitjahren auch keine schädlichen Nebentätigkeiten entfaltet.
- 72** (1) Das Erzielen von Zinseinnahmen stellt sich als Nutzung und Verwaltung eigenen Kapitalvermögens dar und ist eine nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unschädliche Nebentätigkeit.
- 73** (2) Die Klägerin hat auch nicht anteilig fremden Grundbesitz verwaltet. Zwar kamen A und C, den Geschäftsführern der ihrerseits die Geschäfte der Klägerin führenden Komplementär-GmbH (auch) bei der A-GbR in nicht unerheblichem Umfang Verwaltungs- und Geschäftsführungsbefugnisse zu. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist aber die Wertung des FG, dass A und C diese Befugnisse bei der A-GbR nicht für die Klägerin wahrnahmen. Abgesehen davon hat die Klägerin für eine etwaige Verwaltungs- und Geschäftsführungstätigkeit bei der A-GbR nach den Feststellungen des FG jedenfalls kein Entgelt erhalten.
- 74** b) Hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags 2013 ist das Urteil des FG zwar unabhängig von der Beantwortung

der Vorlagefrage bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene Gewerbesteuermessbescheid für 2013 vom 5. Dezember 2014 an die Stelle des im FG-Verfahren angegriffenen Bescheids für Zwecke der Vorauszahlungen zur Gewerbesteuer für 2013 vom 5. Oktober 2012 getreten ist (vgl. BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 73/06, BFHE 225, 343, BStBl II 2010, 40). Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid mit der Folge zugrunde, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (z.B. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 IV R 17/10, BFHE 244, 23, BStBl II 2014, 316). Die Sache ist jedoch nicht spruchreif und daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Denn es fehlen die Feststellungen, die dem Senat die Entscheidung ermöglichen würden, auf welchen Betrag der nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordene Bescheid über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags unter Berücksichtigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG abzuändern ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de