Urteil vom 08. Dezember 2016, IV R 14/13

Keine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils

ECLI:DE:BFH:2016:U.081216.IVR14.13.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 19. Februar 2013, Az: 2 K 207/11

Leitsätze

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht in die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzubeziehen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 20. Februar 2013 2 K 207/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist zum 1. Januar 2006 durch eine formwechselnde Umwandlung aus der A-KG hervorgegangen. An der A-KG war zunächst als einzige Kommanditistin mit einem Anteil von 100 % die B-AG beteiligt. Diese veräußerte im Streitjahr (2004) mehrere Teile ihres Kommanditanteils und hielt zuletzt noch einen Anteil von 6 %.

2 Die A-KG verwaltete im Streitjahr eine (einzige) Logistikimmobilie. Als A-KG i.G. hatte sie das Grundstück im Juni 2000 von der Gemeinde für 30 Jahre gemietet und von dieser die Erlaubnis erhalten, das Grundstück zu bebauen. Das Mietobjekt wurde für eine ...gewerbliche Nutzung in Form der Errichtung von Gebäuden und Anlagen für ein Logistik-Centrum vermietet. Mit Mietvertrag vom 13. Juni 2000 vermietete (zunächst) die E-GmbH das Grundstück frühestens ab dem 1. Januar 2001 für zunächst zehn Jahre an ein Logistikunternehmen. Die Vermieterin verpflichtete sich, die Logistikgebäude auf dem Grundstück zu errichten. Die Innenausstattung der Gebäude war Sache des Mieters. Mit Vertrag vom 28. Mai 2001 übernahm die A-KG mit Zustimmung der ursprünglichen Vertragspartner die Rechte und Pflichten der E-GmbH aus dem Mietvertrag.

3 Mit notariellem Vertrag vom ... Dezember 2012 veräußerte die Klägerin (als Rechtsnachfolgerin der A-KG) die Logistik-Immobilie. Der Mietvertrag wurde vom Erwerber übernommen. Die Vertragsparteien gingen dabei davon aus, dass die Gebäude als sog. Scheinbestandteile i.S. von § 95 des Bürgerlichen Gesetzbuchs Eigentum der Klägerin waren.

4 Die A-KG erzielte im Streitjahr im Wesentlichen nur Erträge aus der Vermietung der Logistikimmobilie. In ihrer Gewerbesteuererklärung 2004 vom 13. Oktober 2005 erklärte sie einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €, in dem die Veräußerungsgewinne der B-AG enthalten sind. Für den gesamten Gewerbeertrag beantragte die A-KG die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen i.S. von § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG).

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Gewerbesteuermessbescheid 2004 vom

8. November 2006 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) zunächst erklärungsgemäß einen Gewerbesteuermessbetrag von 0 € fest.

6 In seinem aufgrund einer Außenprüfung nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2004 vom 28. Januar 2011 setzte das FA --u.a. ausgehend von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € und einer erweiterten Kürzung bei Grundstücksunternehmen in Höhe von ... €-- gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der A-KG den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest. Unter Berufung auf § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG versagte es die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen, soweit der geltend gemachte Kürzungsbetrag auf die Gewinne aus der Veräußerung der Kommanditanteile durch die B-AG entfällt.

7 Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie u.a. geltend machte, § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG sei durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310) eingeführt worden, die Veräußerungen von Kommanditanteilen durch die B-AG seien jedoch vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes vollzogen worden und eine rückwirkende Anwendung der Vorschrift sei verfassungswidrig, hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 2011).

8 Das Finanzgericht Hamburg (FG) wies die Klage der Klägerin mit Urteil vom 20. Februar 2013 2 K 207/11 ab.

9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 und 6 GewStG).

10 Sie beantragt,
das vorinstanzliche Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 2011 aufzuheben und den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2004 vom 28. Januar 2011 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

13 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die A-KG im Streitjahr die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (jedenfalls) nicht auch hinsichtlich der streitbefangenen Veräußerungsgewinne in Anspruch nehmen durfte. Es ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Streitjahr ungeachtet der Gültigkeit von Satz 6 dieser Norm die Einbeziehung von Gewinnen aus der teilweisen Veräußerung von Mitunternehmeranteilen (auch) durch eine Kapitalgesellschaft (hier die B-AG) in die erweiterte Kürzung ausschließt.

14 1. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der Kürzung nach Satz 1 der Vorschrift auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt.

15 a) Dieser Wortlaut erfasst jedenfalls Erträge aus einer tatsächlich durchgeführten Grundstücksverwaltung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Dezember 2014 IV R 22/12, BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606, Rz 26). Er schließt es jedoch aus, dass auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG) erzielt werden, die nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG laufende Gewinne sind, und die deshalb (bereits) nach § 7 Satz 1 GewStG in den Gewerbeertrag einzubeziehen sind, von der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasst werden.

16 Wie der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606 (Rz 26) ausgeführt hat, erfasst die nach dem Wortlaut der Vorschrift maßgebliche "Verwaltung und Nutzung" eigenen Grundbesitzes offenkundig nicht die (vollständige oder teilweise) Veräußerung von Mitunternehmeranteilen. Selbst wenn man berücksichtigt, dass nach der Rechtsprechung des BFH der Gesellschaftsanteil an einer Personengesellschaft kein (eigenständiges) immaterielles Wirtschaftsgut ist, sondern dass die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern verkörpert (z.B. BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 1/13, BFHE 255, 65, Rz 42, m.w.N.), wird bei der Veräußerung

eines Teils eines Mitunternehmeranteils an einer grundstücksverwaltenden Gesellschaft regelmäßig nicht allein die quotale Berechtigung an deren Grundstücken vergütet, sondern es werden durch die Beteiligung vermittelte Ertragserwartungen, potentielle Wertentwicklungen, Gewinnchancen u.Ä. ebenfalls mit abgegolten. Die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils entspricht insoweit nicht der bloßen Verwertung eines Grundstücks und geht jedenfalls über die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes hinaus.

17 Dementsprechend hat der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606 (Rz 26, m.w.N.) u.a. darauf verwiesen, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils nicht Ausfluss der grundstücksverwaltenden Tätigkeit der Personengesellschaft, die gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist, sondern der mitunternehmerischen Beteiligung sei, wobei das einkommensteuerliche Transparenzprinzip im Bereich der Gewerbesteuer --einer auf den tätigen Gewerbebetrieb, auch den einer Personengesellschaft, bezogenen Sachsteuer-- wegen deren Objektsteuercharakter nicht zum Tragen komme. Dies gilt in gleicher Weise auch für die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Eine solche Veräußerung wird deshalb vom Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht erfasst.

18 b) Dieser Auslegung des Wortlauts des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG steht nicht der Begünstigungszweck der Norm entgegen. Hierfür müsste aus dem Gesetz heraus belegt werden können, dass der Gesetzgeber den zur Entscheidung anstehenden Lebenssachverhalt begünstigen wollte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3. Juni 1997 IX R 24/96, BFH/NV 1998, 155, und vom 30. September 2015 II R 13/14, BFHE 251, 569, Rz 16, jeweils m.w.N.). Selbst wenn man davon ausgeht, dass der die Steuerbegünstigung prägende Begünstigungszweck Maßstab der teleologischen Auslegung ist, ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber mit der erweiterten Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch Teilanteilsveräußerungen der hier streitigen Art begünstigen wollte. Denn diese Vorschrift ist --nicht anders als § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG-- als Fiskalzwecknorm anzusehen. Sie dient dazu, Gewerbebetriebe kraft Rechtsform bei Ausübung einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit mit natürlichen Personen und Personengesellschaften gleichzustellen, die bei Ausübung derartiger Tätigkeiten von vornherein nicht als Steuergegenstand anzusehen sind (BFH-Urteil vom 22. Juni 2016 X R 54/14, BFHE 254, 354, Rz 33). Die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils geht indes --wie ausgeführt-- über eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit hinaus.

19 c) Sind die streitbefangenen Veräußerungsgewinne --wie ebenfalls ausgeführt-- als laufender Gewinn zu behandeln, so braucht bei der Auslegung und Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Streitfall --anders als bei der dem BFH-Urteil in BFHE 248, 354, BStBl II 2015, 606 zugrunde liegenden Fallgestaltung-- die Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG nicht berücksichtigt zu werden.

20 d) Scheidet danach die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Streitfall aus, so ist auch nicht zu entscheiden, ob bzw. inwieweit § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG auf die streitbefangenen Veräußerungsgewinne anzuwenden ist. Auf die von der Klägerin im Zusammenhang mit § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG angesprochenen Rückwirkungsfragen kommt es folglich nicht an.

21 2. Nicht nachzugehen braucht der Senat bei dieser Sachlage zudem der auch vom FG zutreffend offengelassenen Frage, ob die A-KG im Streitjahr i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet hat und ob sie begünstigungsschädlich Betriebsvorrichtungen, die nicht für die "Nutzung" des Grundstücks (wirtschaftlich) zwingend notwendig sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26. August 1993 IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338, und vom 17. Mai 2006 VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; BFH-Beschluss vom 7. April 2011 IV B 157/09), oder --gleichfalls begünstigungsschädlich (z.B. BFH-Urteil in BFHE 254, 354, Rz 40)-- fremden Grundbesitz mitvermietet hat.

22 3. Das FA hat somit zu Recht die streitbefangenen Veräußerungsgewinne nicht bei der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG berücksichtigt.

23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de