Urteil vom 15. April 2021, IV R 32/18

Gemischt genutzte Gebäude keine Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

ECLI:DE:BFH:2021:U.150421.IVR32.18.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, GG Art 3 Abs 1, GewStG VZ 2011

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. September 2018, Az: 10 K 174/16

Leitsätze

Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sind Gebäude, die ausschließlich Wohnzwecken dienen. Gemischt genutzte Gebäude werden nicht erfasst.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.09.2018 - 10 K 174/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zusteht.

2 Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Komplementärin ist die X-GmbH, Kommanditisten waren im Streitjahr (2011) die Y-GmbH und die Z-GmbH & Co. KG. Gegenstand des Unternehmens sind der Bau bzw. die Anschaffung und die Bewirtschaftung von Wohnungen sowie gewerblich genutzter Gebäude für eigene Rechnung, die Verwaltung sonstigen Vermögens und alle damit zusammenhängenden Tätigkeiten.

3 Im Streitjahr verwaltete die Klägerin insgesamt 5 831 Wohnungen, 79 gewerbliche und sonstige Einheiten und 2 930 Garagen und Stellplätze, die sich alle in ihrem Eigentum befanden. Daneben erzielte die Klägerin erstmals seit Januar 2011 aus der Verwaltung fremden Grundbesitzes Erträge in Höhe von 75.960 €. Diese Fremdverwaltung, der ein Verwaltervertrag zwischen der A-GmbH und der Klägerin zugrunde lag, umfasste im Streitjahr 1 224 Wohnungen und gewerbliche Einheiten. Die Mitverwaltung der gewerblichen Flächen betraf die folgenden drei Verwaltungseinheiten (VE):

> VE 1: 28 Wohnungen und ein Büro, der gewerbliche Anteil nach qm beträgt 18,5 % der gesamten nutzbaren Fläche dieser Einheit;
>
> VE 2: 32 Wohnungen und eine Fahrschule, der gewerbliche Anteil nach qm beträgt 2 % der gesamten nutzbaren Fläche dieser Einheit;
>
> VE 3: 54 Wohnungen und ein Wohnheim sowie ein (Inklusions-)Hotel, der gewerbliche Anteil nach qm beträgt 6 % der gesamten nutzbaren Fläche dieser Einheit.

4 Für das Streitjahr beantragte die Klägerin die sog. erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Der Beklagte

und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte zunächst erklärungsgemäß und berücksichtigte eine Kürzung in Höhe von ... €; der Gewerbesteuermessbescheid erging gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

5 In der sich anschließenden Betriebsprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen für eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht vorlägen. Die Klägerin verwalte nicht ausschließlich fremde Wohnungsbauten, da die gemischt genutzten fremden Verwaltungseinheiten (VE 1 bis 3) keine Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG darstellten.

6 Das FA schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und setzte mit einem auf § 164 Abs. 2 AO gestützten geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 18.08.2015 einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von ... € fest. In diesem Bescheid berücksichtigte es eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von ... €.

7 Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 14.06.2016) und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 19.09.2018 - 10 K 174/16 ab.

8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

9 Sie beantragt,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 14.06.2016 aufzuheben und den geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2011 vom 18.08.2015 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf den Betrag festgesetzt wird, der sich ergibt, wenn der Gewerbeertrag um einen Betrag von insgesamt ... € gekürzt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision hat keinen Erfolg und ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu versagen ist, wenn ein Unternehmen neben eigenem Grundbesitz gemischt genutzte Grundstücke bzw. Gebäude betreut (im Ergebnis wie hier z.B. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 95; Bleschick in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 211; anderer Ansicht z.B. Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 9 Nr. 1 Rz 108; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 29; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 173; Deloitte/Paprotny, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz 46; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 68).

12 1. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der sog. einfachen Kürzung nach Satz 1 der Vorschrift 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 i.S. des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Nach Satz 3 der Vorschrift gilt Satz 2 entsprechend, wenn in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum i.S. des WEG errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken dient.

13 2. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht im Streit, dass auch die Verwaltung bereits fertig gestellter fremder Gebäude als Betreuung von Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anzusehen ist (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.09.2003 - I R 8/02, BFHE 203, 504, BStBl II 2004, 243). Die Beteiligten streiten allein um die Frage, ob und ggf. bis zu welchem Umfang auch die Betreuung gemischt genutzter Gebäude noch als Betreuung von Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anzusehen ist. Nach Auffassung des Senats ist dies nicht der Fall. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasst mit dem Begriff "Wohnungsbauten" nur Gebäude, die ausschließlich Wohnzwecken dienen. Gemischt genutzte Gebäude werden nicht erfasst.

14 a) Hierfür spricht bereits der Wortlaut. So handelt es sich bei dem Begriff "Wohnbauten" um den Plural von "Wohnbau", worunter man Wohngebäude bzw. den Wohnungsbau versteht (vgl. www.duden.de; ferner www.wiktionary.org). Unter dem Begriff "Wohnungsbau" versteht man das Bauen von Wohnungen, Bauprojekte im

Wohnungsbau oder Wohngebäude (ähnlich www.wiktionary.org: Wohnungsbau als Errichtung von Gebäuden/Siedlungen für Wohnzwecke). Dieser Bezug zur Schaffung von Wohnraum spricht dafür, dass sich auch der Begriff "Wohnungsbauten" nur auf Objekte bezieht, die ausschließlich aus Wohneinheiten bestehen. Abgestellt wird also darauf, dass das Objekt Wohnzwecken dient. Das schließt angesichts der Bedeutung eines PKW für die Lebensführung des Nutzers auch das Vorhandensein eines Stellplatzes ein, sofern ein solcher einer bestimmten Wohnungseinheit zugeordnet ist.

15 b) Auch die systematische Auslegung spricht dafür, dass gemischt genutzte Gebäude nicht unter den Begriff "Wohnungsbauten" fallen. Wie sich aus dem durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes (GewStÄndG) vom 30.07.1963 (BGBl I 1963, 563) eingefügten § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG ergibt, hat der Gesetzgeber den Umstand, dass es in der Praxis auch gemischt genutzte Gebäude gibt, gesehen. Nach dieser Vorschrift gilt § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entsprechend, wenn in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum i.S. des WEG errichtet und veräußert wird und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken dient. Eine vergleichbare Regelung, die auch für Wohnungsbauten einen gewissen Anteil an gewerblich genutzten Flächen als noch unschädlich ansieht, hat der Gesetzgeber hingegen nicht getroffen. Auch dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber die Betreuung von Wohnungsbauten nur dann als für die Gewährung der erweiterten Kürzung unschädliche Tätigkeit angesehen hat, wenn sie sich auf die Betreuung von ausschließlich Wohnzwecken dienenden Gebäuden beschränkt.

16 Für diese Auslegung des Begriffs "Wohnungsbauten" spricht in systematischer Hinsicht des Weiteren, dass sich dem geltenden Recht kein allgemeiner Grundsatz des Inhalts entnehmen lässt, demzufolge der Begriff "Wohnbau" in einem bestimmten Umfang auch eine gewerbliche Nutzung des Gebäudes umfasst. Vielmehr bedarf es hierfür, wie sich z.B. aus § 75 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes für die Bewertung eines Mietwohngrundstücks ergibt, einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Dies gilt insbesondere auch für Regelungen im Zusammenhang mit der Förderung des Wohnungsbaus. So bestimmt z.B. § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG, wie bereits dargelegt, dass die Errichtung und Veräußerung von Teileigentum im Zusammenhang mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen (nur) dann kürzungsunschädlich ist, wenn das Gebäude zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken dient. Ebenso konnten nach § 7b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) a.F. erhöhte Absetzungen für die Herstellung und Anschaffung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, die zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken dienten, in Anspruch genommen werden.

17 c) Für die hier vertretene Auslegung des Begriffs "Wohnungsbauten" spricht ferner die Entstehungsgeschichte des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG.

18 In seiner Grundaussage will § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmen die erweiterte Kürzung gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, ihre Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 91). Dementsprechend bestimmt § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, dass bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen auf Antrag um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt wird, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

19 Zur Förderung der Errichtung von Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen wurde mit Art. 11 Ziff. 3 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958 (BGBl I 1958, 473) die Regelung aufgenommen, dass es der Gewährung der erweiterten Kürzung für die Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz nicht entgegensteht, wenn daneben auch Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen (heute: Ein- und Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen) errichtet und veräußert werden (BTDrucks III/260, S. 65). Die hier streitige Erweiterung der unschädlichen Tätigkeiten um die Betreuung von Wohnungsbauten erfolgte auf Vorschlag des Finanzausschusses (BTDrucks III/2706, S. 13) durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1961 vom 13.07.1961 (BGBl I 1961, 981). Eine Begründung des Vorschlags durch den Finanzausschuss lässt sich den Gesetzesmaterialien nicht entnehmen (vgl. zu BTDrucks III/2706, S. 7). Nach der allgemeinen Begründung des Entwurfs des StÄndG 1961 sollte aber auch dieses Gesetz u.a. der Förderung der Eigentumsbildung in breiten Bevölkerungsschichten dienen (vgl. BTDrucks III/2573, S. 16). Daher ist davon auszugehen, dass auch die Aufnahme der Betreuung von Wohnungsbauten in den Katalog der kürzungsunschädlichen Tätigkeiten --ebenso wie die Errichtung und Veräußerung von Kaufeigenheimen und Kleinsiedlungen bzw. Ein- und Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen-- der Schaffung von Wohnraum diente.

20 Nur zwei Jahre später, durch das GewStÄndG, wurde in § 9 Nr. 1 GewStG ein neuer Satz 3 eingefügt, demzufolge Satz 2 der Vorschrift entsprechend gilt, wenn in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum errichtet und veräußert wird, und das Gebäude zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken dient. Begründet wurde diese Einbeziehung von Teileigentum damit, dass nach geltendem Recht die Begünstigung nach Satz 2 bei der Errichtung von Eigentumswohnungen entfalle, wenn gleichzeitig sog. Teileigentum, d.h. Eigentum an Räumen, die gewerblich genutzt werden, errichtet und veräußert werde. Dies sei "mit den gegebenen Notwendigkeiten bei der Errichtung von Eigentumswohnungen" nicht vereinbar. Die Vergünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei daher auch dann zu gewähren, wenn mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum i.S. des WEG errichtet und veräußert werde, sofern das errichtete Gebäude zu mehr als 66 2/3 % Wohnzwecken diene (BTDrucks IV/1343, S. 2). Wenn aber der Gesetzgeber zum Zwecke der Schaffung von Wohnraum neben der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen im Jahr 1958 im Jahr 1961 auch die Betreuung von Wohnungsbauten als kürzungsunschädlich erklärt, dann aber nur zwei Jahre später, im Jahr 1963, ausdrücklich nur für Eigentumswohnungen bestimmt, dass es nicht kürzungsschädlich ist, wenn in Verbindung mit ihrer Errichtung und Veräußerung in gewissem Umfang auch Teileigentum, also gewerbliche Einheiten, errichtet und veräußert werden, dann spricht auch diese zeitliche Entwicklung der Norm dafür, dass der Gesetzgeber die Betreuung von Wohnungsbauten nur solange für kürzungsunschädlich erachtet, als diese sich auf die Betreuung von Gebäuden bezieht, die ausschließlich Wohnzwecken dienen.

21 d) Angesichts des eindeutigen Wortlauts und der dargestellten Entstehungsgeschichte des § 9 Nr. 1 Satz 3 EStG kann diese Norm schon deshalb nicht analog auf die Betreuung von gemischt genutzten Gebäuden angewendet werden, weil es an der dafür erforderlichen erkennbar planwidrigen Gesetzeslücke fehlt.

22 e) Auch von Verfassungs wegen ist es nicht geboten, die Betreuung von gemischt genutzten Gebäuden unter den Begriff der Betreuung von Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu fassen. Insbesondere liegt darin kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Der Gesetzgeber ist grundsätzlich darin frei, tatbestandliche Voraussetzungen und Erfordernisse zu normieren, die erfüllt sein müssen, um in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung zu gelangen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.10.2010 - I R 67/09, BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367, Rz 12). Dass er seinen danach grundsätzlich weiten Ermessensspielraum bei der Festlegung von steuerlichen Vergünstigungen missbraucht hat, indem er gemischt genutzte Gebäude nur dann als kürzungsunschädlich ansieht, wenn ihre Errichtung und Veräußerung als Teileigentum in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen steht, nicht aber auch dann, wenn sie Gegenstand einer (Bewirtschaftungs-)Betreuung sind, ist nicht ersichtlich.

23 Mit dieser Aussage weicht der Senat nicht von dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262 ab. Soweit es in dieser Entscheidung heißt, die sog. erweiterte Kürzung erweise sich nicht als begünstigende Subventionsnorm, sondern als Instrument der folgerichtigen Fortschreibung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes (a.a.O., Rz 98), bezogen sich die diesbezüglichen Ausführungen allein auf den Regelungszweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, soweit dieser darin liegt, den nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmen die erweiterte Kürzung zu gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, ihre Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (a.a.O., Rz 90 ff.). Demgegenüber betrifft die hier streitige Fallgruppe der Betreuung von Wohnungsbauten --ebenso wie die Fallgruppe der Errichtung oder Veräußerung von Eigentumswohnungen und Kaufeigenheimen und Kleinsiedlungen bzw. Ein- und Zweifamilienhäusern-- eine steuerliche Begünstigung. Denn insoweit handelt es sich um originär gewerbliche Tätigkeiten, die auch bei einem im Übrigen nur vermögensverwaltend tätigen Unternehmen und damit ungeachtet der Rechtsform des Unternehmens zu in vollem Umfang gewerblichen Einkünften dieses Unternehmens führen würden. Wenn der Gesetzgeber gleichwohl anordnet, dass ein solches Unternehmen ungeachtet seiner Rechtsform seinen Gewerbeertrag um den Teil kürzen darf, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt, handelt es sich um eine steuerliche Begünstigung und nicht um die folgerichtige Fortschreibung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes.

24 f) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, die hier vertretene Auslegung sei unpraktikabel, da sie dazu führe, dass der Wegfall der erweiterten Kürzung von einem einzigen Wohnungsmieterwechsel abhängen könne bzw. davon, ob und ggf. welche neue/weitere Tätigkeit ein Mieter aufnehme.

25 Bei der Frage, ob auch gemischt genutzte Gebäude noch als Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anzusehen sind, geht es nicht darum, ob die einzelne Wohnung in einem solchen Gebäude nicht nur zum Wohnen,

sondern vom Bewohner zugleich auch zu anderen Zwecken, insbesondere zu Erwerbszwecken genutzt wird, sondern darum, ob sich in dem Gebäude neben Wohnzwecken dienenden Einheiten auch solche befinden, die dazu bestimmt sind, anderen als Wohnzwecken zu dienen. Welchen Zwecken ein Gebäude oder die darin befindlichen Einheiten zu dienen bestimmt sind, hängt insoweit nicht nur vom Willen des Eigentümers oder des Mieters ab, eine Nutzung zu Wohnzwecken zu vereinbaren, sondern bestimmt sich regelmäßig nach gesetzlichen Vorschriften und den darauf fußenden Genehmigungen für das konkrete Gebäude.

26 Abgesehen davon stellten sich die von der Klägerin geltend gemachten Praktikabilitätsprobleme in gleichem Maße, wenn man, wie von ihr begehrt, die Betreuung von gewerblichen Einheiten noch so lange als kürzungsunschädlich ansähe, wie "der gewerbliche Anteil dem Objekt kein eigenes Gepräge verleiht" bzw. "er von nur untergeordneter Bedeutung" ist.

27 3. Da die Klägerin im Streitjahr danach auch nicht ausschließlich Wohnzwecken dienende Objekte betreut und damit eine kürzungsschädliche Tätigkeit ausgeübt hat, haben FA und FG ihr zu Recht die erweitere Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG versagt und lediglich die sog. einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zugesprochen.

28 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de