

Beschluss vom 01. Juni 2022, III R 3/21

Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen wegen Verpachtung von Dachflächen an eine teilweise personenidentische gewerblich tätige GbR

ECLI:DE:BFH:2022:B.010622.IIIR3.21.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 5 Abs 1 S 3, GG Art 20 Abs 3, GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015 , GewStG VZ 2016 , GewStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 17. Dezember 2020, Az: 5 K 631/20 G,F

Leitsätze

1. NV: Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) bei einem in der Rechtsform einer GmbH betriebenen Grundstücksunternehmen ist nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn die GmbH Teile ihrer Grundstücke an eine teilweise personenidentische gewerblich tätige GbR verpachtet.
2. NV: Bei der Nutzung des Grundstück(teils) durch eine Personengesellschaft greift der Ausschlussbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG schon dann ein, wenn nur ein Gesellschafter der Personengesellschaft zugleich Gesellschafter des überlassenden Grundstücksunternehmens ist.
3. NV: Halten mehrere Gesellschafter jeweils nur eine geringe (unter 1 % liegende) Beteiligung an der pachtenden Personengesellschaft und unterliegen sie bei dieser der persönlichen Haftung, ist der Ausschluss nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG von der erweiterten Gewerbesteuerkürzung nicht unverhältnismäßig.
4. NV: Auch die Geringfügigkeit des überlassenen Grundbesitzes führt nicht dazu, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht anwendbar ist (BFH-Urteil vom 26.06.2007 - IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.12.2020 - 5 K 631/20 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Anwendung der erweiterten Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb bei Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ausgeschlossen ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Grundstücksunternehmen. Gesellschafter der Klägerin sind R zu 45 %, A zu 35 % sowie D und J zu je 10 %.
- 3 Die Klägerin erzielt jährlich Pachterlöse in Höhe von insgesamt rund ... € aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes. Darin enthalten ist die Verpachtung von Dachflächen im Umfang von ... qm an die V-GbR.
- 4 Gesellschafter der V-GbR sind K zu 99,1 % sowie A, D und J zu je 0,3 %. Die V-GbR erzielt unter Nutzung der gepachteten Dachflächen aus dem Betrieb der Photovoltaikanlagen gewerbliche Einkünfte.
- 5 In ihren Gewerbesteuermessbetragserklärungen 2014 bis 2017 minderte die Klägerin den Gewerbeertrag unter

Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um 100 %. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte den Gewerbesteuermessbetrag sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlust jeweils erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

- 6 Für die Streitjahre 2014 bis 2017 fand im Jahr 2019 eine Betriebsprüfung statt. Der Prüfer vertrat die Auffassung, die Kürzung des Gewerbeertrags sei nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen. Der Grundbesitz (Dachflächen) diene teilweise dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters.
- 7 Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ für die Streitjahre jeweils am 16.10.2019 geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheide und Bescheide über die gesonderten Feststellungen des vortragsfähigen Gewerbeverlustes. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 28.01.2020 als unbegründet zurückgewiesen.
- 8 Die anschließend erhobene Klage hatte ebenfalls keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 389 veröffentlichten Gründen ebenfalls die Auffassung, dass die Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen sei.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht.
- 10 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil des FG Münster vom 17.12.2020 - 5 K 631/20 G,F aufzuheben und die Gewerbesteuerbescheide 2014 bis 2017 sowie die gesonderten Feststellungen des vortragsfähigen Gewerbeverlustes 2014 bis 2017, jeweils vom 16.10.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.01.2020 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2014 bis 2017 auf 0 € festgesetzt wird und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2014, auf den 31.12.2015, auf den 31.12.2016 und auf den 31.12.2017 auf jeweils 32.011 € festgestellt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 13 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin in den Streitjahren die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 5 GewStG zu versagen ist.
- 14 1. Zwar sind die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt.
- 15 a) Nach dieser Vorschrift wird bei bestimmten Unternehmen die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen --anstelle der Kürzung um einen Hundertsatz vom Einheitswert-- auf Antrag um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Diese erweiterte Kürzung gilt u.a. für ein Unternehmen, das ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt. Zweck der sog. erweiterten Kürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen freizustellen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben (dazu grundlegend Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 90 ff.; BFH-Urteil vom 18.04.2000 - VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, m.w.N.).
- 16 b) Die Klägerin ist unstreitig in den Streitjahren eine ausschließlich grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaft, die nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegt (§ 2 Abs. 2 GewStG). Die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sind daher erfüllt.

- 17** 2. Der Gewährung der erweiterten Kürzung steht jedoch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG entgegen. Da vorliegend die Klägerin einen Teil ihrer Grundstücke an die Mitunternehmenschaft der gewerblich tätigen V-GbR vermietet hat, an der die an der Klägerin beteiligten Gesellschafter A, D und J mit jeweils 0,3 % beteiligt waren, ist die erweiterte Kürzung nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung zu versagen.
- 18** a) Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) ist nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Die Vorschrift stellt eine folgerichtige gesetzgeberische Ausnahme von der Begünstigungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dar. Die Ausnahme der erweiterten Kürzung beruht nämlich darauf, dass der Gesetzgeber in einem Dienen des Grundbesitzes zu eigengewerblichen Zwecken eines Gesellschafters keine reine Vermögensverwaltung mehr erblickt, 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 (BFH-Urteile vom 17.01.2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.2.a, m.w.N.; vom 26.10.1995 - IV R 35/94, BFHE 178, 572, BStBl II 1996, 76, und vom 15.04.1999 - IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532).
- 19** b) An dieser Einschränkung scheidet das Begehren der Klägerin.
- 20** aa) Der Grundbesitz "dient" dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters nicht nur dann, wenn er von diesem aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags genutzt wird. Es genügt vielmehr, dass der Grundbesitz den betrieblichen Zwecken des Gesellschafters "dient" bzw. ihm allgemein "von Nutzen" ist (BFH-Urteil vom 18.12.2014 - IV R 50/11, BFHE 248, 346, BStBl II 2015, 597, Rz 27; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 33d).
- 21** bb) Im Streitfall hatte die V-GbR den fraglichen Grundbesitz zur Erzielung gewerblicher Einkünfte aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen gepachtet. Der Grundbesitz diente daher unstreitig betrieblichen Zwecken der GbR und damit auch dem Gewerbebetrieb der Gesellschafter der GbR.
- 22** (1) Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die V-GbR nicht zu ihren Gesellschaftern gehörte. Entscheidend ist nicht, dass die GbR als solche nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer ist. Ausreichend ist, dass die Gesellschafter A, D und J sowohl an der Klägerin als auch an der mietenden Gesellschaft (V-GbR) beteiligt sind.
- 23** (2) Bei der Nutzung des Grundstücks durch eine Personengesellschaft greift der Ausschlusstatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG schon dann ein, wenn nur ein Gesellschafter der Personengesellschaft zugleich Gesellschafter des überlassenden Grundstücksunternehmens ist, dessen Grundbesitz die Personengesellschaft nutzt (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 199); eine Interessenidentität zwischen Grundstücksunternehmen und nutzenden Gesellschaftern ist nicht erforderlich (Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 81). Der Grundbesitz dient daher dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters des Grundstücksunternehmens, wenn das Grundstück --wie im Streitfall-- von einer Gesellschaft genutzt wird, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 22.01.2009 - IV R 80/06, BFH/NV 2009, 1279, unter II.1.b, m.w.N.; vom 07.08.2008 - IV R 36/07, BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988, und vom 26.06.2007 - IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.3.a). Aus dem Begriff der Mitunternehmenschaft folgt auch in gewerbesteuerrechtlicher Sicht, dass jeder Mitunternehmer zusammen mit anderen Mitunternehmern jeweils als Unternehmer des ganzen Gewerbebetriebs betrachtet werden kann (BFH-Urteile vom 18.12.1974 - I R 10/73, BFHE 114, 437, BStBl II 1975, 268, und vom 03.02.2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, Rz 37, m.w.N.). Das Innehaben einer mitunternehmerischen Beteiligung an gewerblichen Einkünften begründet beim Mitunternehmer einen eigenständigen "Betrieb", da der Mitunternehmer gemeinsam mit den anderen Mitunternehmern i.S. des § 15 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) tätig wird (BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148, unter II.3.a). § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG, nach dem der Steuerschuldner die Gesellschaft ist, ändert nichts daran, dass gewerbesteuerrechtlich die Gesellschafter die Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs sind (BFH-Urteile in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.2.b aa; vom 15.12.1998 - VIII R 77/93, BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168, unter 1.c). Unabhängig vom Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer sind damit die Personengesellschafter als gewerbesteuerliche Unternehmer anzusehen und bei der Nutzung des Grundstücks durch die Personengesellschaft ist auf deren Gesellschafter durchzugreifen (Neu/Hamacher, Der Konzern 2013, 583). Insofern genügt ein "mittelbares Dienen" (Winkler, Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 6 GewStG, Diss. 2016, S. 95).
- 24** cc) Der Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG steht nicht entgegen, dass die Gesellschafter A, D und J jeweils nur mit 0,3 % an der grundstücksnutzenden GbR und damit insgesamt mit unter 1 % beteiligt waren. Nach der

bisherigen Rechtsprechung des BFH ist es prinzipiell ohne Bedeutung, in welchem Umfang der Gesellschafter oder Genosse an der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist (BFH-Urteil vom 07.04.2005 - IV R 34/03, BFHE 209, 133, BStBl II 2005, 576). Für die Beteiligung an der mietenden Gesellschaft kann nichts anderes gelten (BFH-Urteile in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.4.a, und in BFH/NV 2009, 1279).

- 25** (1) Soweit der IV. Senat in seinem Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893 in Erwägung gezogen hat, ob der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG eine Auslegung erlaubt, der zufolge eine äußerst geringe Beteiligung an der mietenden Gesellschaft nicht dazu führen könnte, dass das Grundstück "dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient" (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.4.b), ist die (mittelbare) Nutzung des Grundbesitzes durch einen persönlich haftenden Gesellschafter, der zugleich Gesellschafter der Grundstücksverwaltungsgesellschaft ist, nach Ansicht des Senats einer solchen Bagatell-Betrachtung nicht zugänglich (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Rz 197). Gesellschafter i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist nach dem Urteil des BFH in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988 jeder persönlich haftende Gesellschafter, und zwar selbst dann, wenn er am Vermögen der Grundstückspersonengesellschaft nicht beteiligt ist und ihm kein Anteil am Gewinn und Verlust dieser Gesellschaft zusteht. Wie oben dargestellt, dient der Grundbesitz nach ständiger Rechtsprechung auch dann dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters, wenn das Grundstück einer Personengesellschaft dient, an der ein Gesellschafter des Grundstücksunternehmens als Mitunternehmer beteiligt ist. Auch in diesem Zusammenhang kommt es jedenfalls bei persönlich haftenden Gesellschaftern nach der Rechtsprechung des BFH lediglich auf die Stellung als Mitunternehmer an (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1279). Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.
- 26** (2) Schließlich ist die Annahme des FG, eine Geringfügigkeitsgrenze aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) im vorliegenden Fall abzulehnen, nicht zu beanstanden. Das FG hat insoweit zu Recht auf die Entscheidungen des BFH in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988 und in BFH/NV 2009, 1279 verwiesen. In dem Urteil in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988 ging es zwar --worauf die Klägerin hinweist-- um einen persönlich haftenden Gesellschafter, dessen Beteiligung an der Grundstücksverwaltungsgesellschaft eine Bagatellgrenze von 1 % nicht erreichte. In dem Urteil in BFH/NV 2009, 1279 hat der BFH aber klargestellt, dass die gleichen Grundsätze gelten, wenn eine Personengesellschaft nutzendes Unternehmen ist, an der ein persönlich haftender Gesellschafter unabhängig von der Höhe der Beteiligung beteiligt ist.
- 27** In beiden Fällen ist zu beachten, dass unabhängig von der Beteiligungshöhe das Gesellschaftsvermögen im Außenverhältnis "gemeinschaftliches Vermögen" aller Gesellschafter (§ 718 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs) ist. Einer Minimalbeteiligung kann darüber hinaus ein beachtlicher wirtschaftlicher Wert zukommen (vgl. Heuermann, Die steuerliche Betriebsprüfung 2005, 211). Im Übrigen besteht für die Innenverhältnisse von Personengesellschaften weitgehend Vertragsfreiheit und die fest vereinbarte Vermögensbeteiligung muss nicht dem "wirklichen" Vermögensanteil des Gesellschafters entsprechen (BFH-Urteil in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988, unter II.2.b cc (2)). Die Anknüpfung allein an die persönlich haftende Gesellschafterstellung vermeidet sowohl erhebliche rechtliche als auch praktische Abgrenzungsfragen, ab welcher Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters die erweiterte Kürzung ausscheidet. Dient der Grundbesitz also --wie im Streitfall-- auch (mittelbar) dem Gewerbebetrieb eines persönlich haftenden Gesellschafters der grundstücksnutzenden Personengesellschaft, der zugleich an der grundstücksverwaltenden Gesellschaft beteiligt ist, ist die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausgeschlossen. Zur weiteren Begründung im Einzelnen nimmt der beschließende Senat auf die Ausführungen des IV. Senats des BFH in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988 Bezug.
- 28** (3) Das Ergebnis stimmt auch mit dem oben dargestellten Gesetzeszweck des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG überein, wonach die Vorschrift der Gleichstellung von Gewerbebetrieben kraft Rechtsform mit natürlichen Personen dient und damit eine folgerichtige Ausnahme von der Begünstigungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG darstellt (vgl. Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 GewStG Rz 78, m.w.N.; vgl. Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 104, m.w.N.). Die Gewerbesteuerbelastung beruht aber nicht ausschließlich auf der Rechtsform des Unternehmens, wenn der Grundbesitz ohne die Einschaltung der GmbH von einem Gesellschafter in seinem Gewerbebetrieb oder im Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft genutzt wird, der dem Gesellschafter aufgrund des Transparenzprinzips zugerechnet wird (Wendt in Festschrift für Gosch, 2016, 449, 458, 460). Ohne die in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG normierte Einschränkung würde nicht eine Gleichstellung der Gewerbebetriebe kraft Rechtsform mit den vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaften hinsichtlich der Grundstücksverwaltung und -nutzung erreicht, sondern eine Bevorzugung der ersteren gegenüber der letzteren Gruppe geschaffen werden, die aber vermieden werden soll (vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 251, BStBl II 2010, 988, unter II.2.b aa). Dem Gesetzgeber kann auch nicht verborgen geblieben sein, dass von der Versagung der erweiterten Kürzung auch Gesellschaften

betroffen sind, deren Gesellschafter nur einen geringen Anteil entweder an der Grundstücksverwaltungs- oder an der Grundstücksnutzungsgesellschaft halten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 209, 133, BStBl II 2005, 576, unter II.2.c). Der Gesetzgeber darf bei der Ausgestaltung der Steuertatbestände dem Umstand Rechnung tragen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des Einzelfalls vernachlässigen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter IV.C.I.2.a aa und IV.C.I.2.c).

- 29** (4) Darüber hinaus hat das FG zu Recht darauf abgestellt, dass eine Bagatellgrenze im Streitfall auch deshalb nicht geboten ist, weil die steuerpflichtige Klägerin die Möglichkeit hatte, die Nichterfüllung des Tatbestands der Rückausnahme in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG durch eine alternative Sachverhaltsgestaltung zu vermeiden (vgl. Senatsurteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 38, m.w.N.).
- 30** (5) Eine Schlechterstellung des sein Grundstück nutzenden Einzelunternehmers gegenüber einem Gewerbetreibenden, der ein Grundstück nutzt, das er einer zwischengeschalteten Gesellschaft überlassen hat, tritt nur dann nicht ein, wenn das nutzende Unternehmen nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Aus diesem Grunde hat der BFH § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG im Wege der teleologischen Reduktion in einer solchen Fallkonstellation für nicht anwendbar gehalten (BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893). Für die im Streitfall zu beurteilende Gestaltung kommt dies jedoch nicht in Betracht.
- 31** dd) Die Nichtanwendbarkeit des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG lässt sich auch nicht daraus herleiten, dass die Klägerin nur einen ganz geringen Teil ihres Grundbesitzes an die V-GbR verpachtet hat.
- 32** (1) Auch wenn nur ein Teil des Grundbesitzes im Gewerbebetrieb des Gesellschafters genutzt wird, entfällt nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG die gesamte erweiterte Kürzung. Nach der bisherigen Rechtsprechung hat der Gesetzgeber klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass er dem Einwand, der Grundbesitz diene nur zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen, keine Bedeutung beimessen wollte (BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.4.b). Das bedeutet zugleich, dass es auf die Größe des vermieteten Grundstücksteils nicht ankommen kann, vielmehr ist "jede" (auch noch so geringe) Nutzung des Grundbesitzes im Gesellschafterinteresse schädlich (Herlinghaus, EFG 2005, 1149). Hiermit überschreitet der Gesetzgeber nicht die Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit. Die Gesetzesfassung vermeidet vielmehr eine Auseinandersetzung über den richtigen Maßstab für eine etwaige Unerheblichkeit des dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters der Vermietungsgesellschaft dienenden Grundbesitzes (BFH-Urteile in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, m.w.N., und vom 05.03.2008 - I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359, unter II.4.). Dem schließt sich der Senat an.
- 33** (2) Nichts anderes ergibt sich auch aus dem Hinweis der Klägerin auf § 8 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV). § 8 EStDV besagt lediglich, dass die Bilanzierung im Ermessen des Gewerbetreibenden liegt, wenn ein eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteil "von untergeordneter Bedeutung" ist. Das FA weist zu Recht darauf hin, dass die hieraus erzielten Pächterlöse ungeachtet einer Anwendung des § 8 EStDV (Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl., § 15 Rz 593) bei den Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (Sonderbetriebseinnahme) wären. Dementsprechend gibt es keinen Bedarf für eine erweiterte Kürzung, wenn die Nutzung des Grundstücks auch bei einer Einzelperson eine Einbeziehung der Grundstückserträge in den Gewerbeertrag nach sich ziehen würde (BFH-Urteil in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.2.b bb (1); Wendt, Finanz-Rundschau 2006, 554).
- 34** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de