

Urteil vom 12. October 2023, III R 34/21

Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes für Zwecke der Ermittlung des einfachen gewerbsteuerrechtlichen Kürzungsbetrages

ECLI:DE:BFH:2023:U.121023.IIIR34.21.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 1, BewG § 125 Abs 2, BewG § 126 Abs 2, GewStR Abschn 59 Abs 4 S 6, GewStR Anl 1, GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015 , GewStG VZ 2016 , GewStG VZ 2017 , GewStG VZ 2018

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 13. October 2021, Az: 2 K 942/20

Leitsätze

Bei der Bestimmung des einfachen Kürzungsbetrages gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes ist der nach § 126 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes maßgebende Ersatzwirtschaftswert im Verhältnis der eigenen Fläche zu der gepachteten Fläche anzusetzen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 13.10.2021 - 2 K 942/20 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist die Berechnung des Kürzungsbetrages nach § 9 Nr. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) für die Jahre 2014 bis 2018 streitig.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) unterhält als GmbH einen landwirtschaftlichen Betrieb. Im Streitzeitraum standen die zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgebäude sowie alle stehenden und umlaufenden Betriebsmittel in ihrem Eigentum. Die von ihr zur Führung des Betriebes genutzten Flächen umfassten hingegen sowohl in ihrem Eigentum stehende als auch gepachtete Grundstücke, wobei Größe und Anzahl der genutzten Grundstücke im Streitzeitraum schwankten:

Jahr	2014	2015	2016	2017	2018
Fläche gesamt in ha	470,58	472,50	471,72	468,94	336,28
davon Eigentum in ha	96,84	94,77	98,34	76,28	76,08
Eigentum in %	20,58	20,06	20,85	16,27	22,62

- 3 Im Streitzeitraum betrug der für Zwecke der Grundsteuer festgestellte Ersatzwirtschaftswert 380.759 €. Diesen ermittelte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) jeweils für die Jahre 2014 bis 2017 nach der für die Region geltenden Vergleichszahl von 42,49/ha, einem Ertragswert von 37,26 DM/ha sowie einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 470,41 ha. Für das Jahr 2018 ermittelte das FA keinen Ersatzwirtschaftswert.

- 4 Die Klägerin teilte den Ersatzwirtschaftswert für gewerbsteuerliche Zwecke entsprechend Anlage 1 zu Abschn. 59 Abs. 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) 1998 auf und ging davon aus, dass der Anteil von Grund und Boden am Ersatzwirtschaftswert 64 %, der Anteil der Wirtschaftsgebäude 17 %, der Anteil der stehenden Betriebsmittel 14 % und der Anteil der umlaufenden Betriebsmittel 5 % betrug. Diese Aufteilung stellte das FA im folgenden Besteuerungsverfahren nicht in Frage. Aus dem Anteil der in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke sowie den auf die Wirtschaftsgebäude sowie die umlaufenden und stehenden Betriebsmittel jeweils entfallenden Anteil am Ersatzwirtschaftswert errechnete die Klägerin den in den für die Streitjahre eingereichten Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages wie folgt angegebenen Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 GewStG:

Jahr	2014	2015	2016	2017	2018
Ersatzwirtschaftswert in €	220.156	281.659	220.956	207.796	86.128

- 5 Für die Jahre 2014 bis 2017 folgte das FA zunächst den Erklärungen. Mit Bescheiden jeweils vom 08.01.2016 setzte es den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2014 sowie 2015 auf 0 € fest und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31.12.2014 auf 32.849 € und auf den 31.12.2015 auf 94.316 € fest. Mit Bescheiden jeweils vom 02.10.2017 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2016 auf 0 € fest und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31.12.2016 auf 8.209 € fest. Mit Bescheiden jeweils vom 11.01.2019 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2017 auf 0 € fest und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31.12.2017 auf 86.946 € fest. Alle Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Aufgrund einer für die Jahre 2014 bis 2016 durchgeführten Betriebsprüfung berechnete das FA den Kürzungsbetrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG abweichend von der Klägerin allein nach dem Verhältnis der verpachteten zu den im Eigentum der Klägerin stehenden Flächen und berücksichtigte den auf die im Eigentum der Klägerin stehenden Wirtschaftsgebäude sowie Betriebsmittel jeweils entfallenden Teil des Ersatzwirtschaftswertes nicht. Seiner Berechnung legte es allerdings nicht den festgestellten Ersatzwirtschaftswert von 380.759 €, sondern einen Betrag von 447.738 € zugrunde. Mit Bescheiden jeweils vom 28.11.2019 für die von der Betriebsprüfung betroffenen Jahre 2014 bis 2016 sowie mit Bescheiden vom 16.12.2019 für das Folgejahr 2017 setzte beziehungsweise stellte das FA den Gewerbesteuermessbetrag sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlustr wie folgt fest:

Jahr	2014	2015	2016	2017
Gewerbesteuermessbetrag in €	0	0	0	0
Verlust auf den 31.12. in €	31.313	91.234	3.596	80.714
Ersatzwirtschaftswert in €	92.144	89.816	93.353	72.847
Kürzungsbetrag in €	1.106	1.078	1.121	875

- 7 Die für das weitere Streitjahr 2018 eingereichte Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages veranlagte das FA hinsichtlich des mitgeteilten Ersatzwirtschaftswertes abweichend und setzte mit Bescheiden jeweils vom 13.01.2020 den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € und den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31.12.2018 auf 63.268 € fest. Dabei berechnete es den maßgeblichen Ersatzwirtschaftswert entsprechend der Betriebsprüfung allein nach dem Verhältnis der gepachteten zu den im Eigentum der Klägerin stehenden Flächen, so dass es der Veranlagung einen Ersatzwirtschaftswert von 86.128 € und einen sich daraus ergebenden Kürzungsbetrag von 1.034 € zugrunde legte.
- 8 Auf die hiergegen erhobenen Einsprüche der Klägerin stellte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29.07.2020 unter Änderung der Bescheide vom 28.11.2019 und vom 16.12.2019 den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31.12.2015 auf 91.073 €, auf den 31.12.2016 auf 3.267 € und auf den 31.12.2017 auf 80.254 € fest. Dabei ging das FA weiter davon aus, dass für den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 GewStG allein die im Eigentum der Klägerin stehenden Grundstücke heranzuziehen seien, ging aber nunmehr von dem für die Jahre 2015 bis 2017 ermittelten Ersatzwirtschaftswert von 380.759 € aus. Für das Jahr 2014 beließ das FA den Ersatzwirtschaftswert auf 447.738 €. Zugleich setzte es die Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2014 bis 2017 auf 0 € fest und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

- 9** Mit der anschließend erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, dass die Aufteilung des für grundsteuerliche Zwecke festgestellten Ersatzwirtschaftswertes ihres landwirtschaftlichen Betriebes nach § 126 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) in der bis zum 31.12.2024 geltenden Fassung nicht lediglich nach dem Verhältnis von Pacht- und Eigentumsflächen erfolgen dürfe, sondern dabei auch die weiteren im Ersatzwirtschaftswert abgebildeten Wirtschaftsgüter --die Wirtschaftsgebäude sowie die Betriebsmittel-- zu berücksichtigen seien. Nach dem Wortlaut des § 126 Abs. 2 BewG seien lediglich Wirtschaftsgüter nicht zu berücksichtigen, die einem anderen als dem Inhaber des landwirtschaftlichen Betriebes zuzurechnen seien.
- 10** Die Klage hatte mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1053 dargelegten Gründen Erfolg.
- 11** Das Finanzgericht (FG) änderte die angefochtenen Bescheide dergestalt, dass bei der Ermittlung des Kürzungsbetrages nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG folgende angepasste Ersatzwirtschaftswerte berücksichtigt werden:
- für das Jahr 2014: 187.223 €,
 - für das Jahr 2015: 185.949 €,
 - für das Jahr 2016: 187.877 €,
 - für das Jahr 2017: 176.711 € und
 - für das Jahr 2018: 192.204 €.
- 12** Dabei ging das FG für alle Streitjahre (auch für das Jahr 2014) von einem Ersatzwirtschaftswert in Höhe von 380.759 € aus.
- 13** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von Bundesrecht.
- 14** Das FA beantragt, das Urteil des Sächsischen FG vom 13.10.2021 - 2 K 942/20 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Zutreffend hat das FG für die Bestimmung des Kürzungsbetrages nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zwar dem Grunde nach eine Anpassung des Ersatzwirtschaftswertes an die Eigentumsverhältnisse bejaht. Entgegen der Ansicht des FG ergibt sich der Ersatzwirtschaftswert des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG aber allein aus dem prozentualen Anteil der Eigentumsfläche an der Gesamtfläche (eigene und zugepachtete Flächen).
- 18** 1. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt (sogenannte einfache Kürzung); maßgebend ist der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums.
- 19** In den neuen Bundesländern wird jedoch kein Einheitswert des Betriebsvermögens festgestellt, sondern es werden nach § 125 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 BewG für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft abweichend von § 19 Abs. 1 BewG Ersatzwirtschaftswerte anstelle der Einheitswerte für das in Absatz 3 bezeichnete Vermögen ermittelt und ab 01.01.1991 der Besteuerung zugrunde gelegt. Diese Ersatzwirtschaftswerte gelten nicht nur für die Grundsteuer (§ 126 Abs. 1 BewG). Gemäß § 126 Abs. 2 Satz 1 BewG ist auch für andere Steuern bei demjenigen, dem Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzurechnen sind, der Ersatzwirtschaftswert oder

ein entsprechender Anteil an diesem Wert anzusetzen. Die Eigentumsverhältnisse und der Anteil am Ersatzwirtschaftswert sind im Festsetzungsverfahren der jeweiligen Steuer zu ermitteln (§ 126 Abs. 2 Satz 2 BewG).

- 20** 2. Im Rahmen der Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG kann der maßgebliche Ersatzwirtschaftswert nur insoweit für die Berechnung des Prozentwertes zugrunde gelegt werden, als er sich auf solchen Grundbesitz bezieht, der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehört. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, wonach der Kürzungsbetrag nur auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz entfällt. Bei angepachtetem Grundbesitz, der nicht im Eigentum des Unternehmens steht, ist das nicht der Fall, da gepachtete Flächen regelmäßig dem Verpächter zuzurechnen sind und nicht zu dem Betriebsvermögen der Nutzer gehören (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.05.2002 - I R 63/01, BFH/NV 2003, 82, unter II.2.).
- 21** a) Für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist danach der Anteil am Ersatzwirtschaftswert maßgebend, der auf den Grundbesitz entfällt, der im Eigentum des Gewerbesteuerpflichtigen steht und damit zu seinem Betriebsvermögen gehört. Dementsprechend ist der Ersatzwirtschaftswert, der auf die gepachteten Flächen entfällt, für die Ermittlung des Kürzungsbetrages vollständig auszuschneiden. Das Erfordernis einer Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes nach den Eigentumsverhältnissen für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist zwischen den Beteiligten unstrittig.
- 22** b) Allerdings ist zwischen den Beteiligten streitig, wie die Höhe des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert im Rahmen der (einfachen) gewerbesteuerrechtlichen Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu ermitteln ist.
- 23** aa) Die Klägerin teilt den Ersatzwirtschaftswert für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nach Gruppen von Wirtschaftsgütern (36 % für Wirtschaftsgebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel; 64 % für Grundstücke) gemäß Anlage 1 zu Abschn. 59 Abs. 4 GewStR 1998 auf. Ausgehend von diesem Aufteilungsmaßstab rechnet die Klägerin dann den Ersatzwirtschaftswert nach Eigentumsanteilen um.
- 24** bb) Demgegenüber vertritt das FA die Ansicht, dass eine Aufteilung des Ersatzwirtschaftswertes für die Ermittlung der gewerbesteuerrechtlichen Kürzung allein nach dem Verhältnis der eigenen zu den gepachteten Flächen aufzuteilen sei. Eine vorherige Aufteilung nach Wirtschaftsgutsgruppen komme nicht in Betracht.
- 25** c) Der erkennende Senat hält die Auffassung des FA für zutreffend.
- 26** aa) Die Kürzung ist ausgehend vom Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG pauschaliert vom Einheitswert beziehungsweise "Ersatzwirtschaftswert" (Ersatzbemessungsgrundlage) vorzunehmen. Einen besonderen Aufteilungsmaßstab geben weder § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG noch § 126 BewG vor. Aus § 126 Abs. 2 Satz 1 BewG ergibt sich lediglich, dass für andere Steuern --wie hier für die Gewerbesteuer-- der Ersatzwirtschaftswert oder ein entsprechender Anteil an diesem Wert anzusetzen ist. Mangels eines besonderen Aufteilungsmaßstabs sind die in fremdem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter daher spiegelbildlich mit dem Wert auszuschneiden, mit dem sie auf der Grundlage des vereinfachten Ertragswertverfahrens gemäß § 125 Abs. 4 bis 7 BewG in den Ersatzwirtschaftswert eingeflossen sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - VI R 97/13, BFHE 258, 372, BStBl II 2017, 1181, Rz 32 f., m.Anm. Geserich, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2017*, 1003, 1004). Ist der dabei in Ansatz gebrachte Wert je Hektar für die gepachteten und die im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Flächen identisch, folgt daraus, dass der Ersatzwirtschaftswert nach dem Verhältnis der Größe der gepachteten und der im Eigentum stehenden Flächen aufzuteilen ist.
- 27** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin und des FG erfolgt zur Ermittlung des Eigentumsanteils am Ersatzwirtschaftswert (§ 126 Abs. 2 BewG) daher zunächst keine Aufteilung der bewirtschafteten Flächen in eigenen Grund und Boden, Wirtschaftsgebäude sowie Anlagevermögen und Umlaufvermögen. Ausgangspunkt für die Berechnung der gewerbesteuerrechtlichen Kürzung ist nicht ein angepasster (fiktiver) Ersatzwirtschaftswert, sondern der für die Gesamtfläche einheitlich berechnete Wert.
- 28** (1) Bei der Festlegung, welche Vermögensgegenstände zum Ersatzwirtschaftswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in den Beitrittsgebieten zu zählen sind, wird von einer Nutzungseinheit ausgegangen. Gemäß § 125 Abs. 2 Satz 2 BewG handelt es sich hierbei um die dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen dienenden Wirtschaftsgüter, auch wenn der Nutzer nicht der Eigentümer ist. Insoweit haben bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswertes die Eigentumsverhältnisse der Flächen und Wirtschaftsgüter keine Bedeutung (Stephany in *Kreuziger/Schaffner/Stephany*, 5. Aufl. 2021, § 125 BewG Rz 6). Hintergrund der Schaffung von Ersatzwirtschaftswerten für land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Beitrittsgebiet waren die ungeklärten Eigentumsverhältnisse sowie die noch fehlenden verwaltungsmäßigen Voraussetzungen bei der

Vermessungsverwaltung und der erst im Aufbau befindlichen Finanzverwaltung (Bruschke in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 125 BewG Rz 4; BFH-Urteil vom 06.03.2014 - IV R 11/11, BFHE 244, 426, BStBl II 2017, 1177, Rz 26). Die Ersatzbemessungsgrundlage des Ersatzwirtschaftswertes wird nach dem Bewertungsgesetz als ein von der Fläche abhängiger Ertragswert ermittelt, der sich am Hektarwert orientiert (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2017 - VI R 97/13, BFHE 258, 372, BStBl II 2017, 1181, Rz 32) und allein durch Multiplikation der genutzten Fläche mit einem pauschaliert nach der Ertragskraft des Grund und Bodens bestimmten ha-Satz berechnet wird (§ 125 Abs. 4, Abs. 6 BewG i.V.m. den dort genannten bewertungsrechtlichen Vorschriften). Dabei wurde bei der Ableitung der Ansätze für die Vergleichswerte bei der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung eine Ertragsfähigkeit unterstellt, die unter dem mittleren Niveau der jeweiligen Nutzung im Bundesgebiet liegt (BRDrucks 605/90, S. 114). Der Gesetzgeber hat ausdrücklich in § 125 Abs. 4 BewG vorgegeben, welche Vorschriften des Bewertungsgesetzes bei der Ermittlung des Ersatzwirtschaftswertes sinngemäß anzuwenden sind. Danach sind die tatsächlichen Verhältnisse (§ 38 Abs. 2 Nr. 1 BewG) nicht zu berücksichtigen (§ 125 Abs. 4 Satz 2 BewG), auch nicht etwaige Korrekturmöglichkeiten von Ab- und Zuschlägen nach § 41 BewG (§ 125 Abs. 4 Satz 1 BewG, vgl. BRDrucks 605/90, S. 114). Darüber hinaus verweist § 125 Abs. 4 BewG auch nicht auf § 142 BewG, der den Betriebswert teilweise wieder korrigiert (vgl. § 142 Abs. 4 BewG i.V.m. § 34 Abs. 4 BewG). Weder Gebäude noch Betriebsmittel gehen bei diesem Ertragswertverfahren mit einem gesonderten Wert in die Berechnung des Ersatzwirtschaftswertes ein (Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 126 Rz 7). Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel --unabhängig vom Eigentum-- beeinflussen den Ersatzwirtschaftswert somit nicht. Das bedeutet zugleich, dass durch die Bewirtschaftung der gepachteten Flächen mit eigenen Betriebsmitteln weder der Wert für die eigenen Flächen erhöht noch jener für die gepachteten Flächen vermindert wird. Die im Eigentum der Klägerin stehenden Flächen und die gepachteten Flächen gehen daher mit demselben Wert je Hektar in den Ersatzwirtschaftswert ein. Mangels abweichender gesetzlicher Regelungen in § 126 BewG oder § 9 GewStG ergibt sich der Ersatzwirtschaftswert des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG daher allein aus dem prozentualen Anteil der Eigentumsflächen (vgl. Wackerbeck, EFG 2022, 1056).

- 29** (2) Entgegen der Ansicht des FG spricht auch nicht die Entscheidung des BFH vom 27.03.1968 - I 136/65 (BFHE 92, 231, BStBl II 1968, 479) gegen die vorliegende Auffassung. In dieser Entscheidung betont der BFH, dass die Maßgeblichkeit des Einheitswertes des Grundbesitzes für die Berechnung des Kürzungsbetrages nach dem maßgeblichen Wortlaut des Gesetzes außer Zweifel stehe. Was im Einzelnen zum Einheitswert des Grundbesitzes gehöre, ergebe sich aus den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Hiernach wird die Ersatzbemessungsgrundlage "Ersatzwirtschaftswert" ausschließlich durch den Hektarwert der genutzten Flächen im Rahmen eines reinen Ertragswertverfahrens bestimmt.
- 30** cc) Diesem Ergebnis steht auch nicht der Gesetzeszweck entgegen. Zum einen hat die Klägerin schon nicht substantiiert dargelegt, dass Wirtschaftsgebäude und Betriebsmittel zu einer Erhöhung der Grundsteuer geführt hätten. Zum anderen ist der Gesetzgeber in der Begründung zwar von der Vermeidung der Doppelbelastung von Gewerbesteuer und Grundsteuer beim Grundbesitz ausgegangen; im Gesetz selbst hat er dies aber nicht zur Voraussetzung für die Inanspruchnahme gemacht (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 16a). Zudem bezweckt § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG nur eine Verminderung der Doppelbelastung von Grundbesitz mit Grund- und Gewerbesteuer, wohingegen § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG die Doppelbelastung unter bestimmten Voraussetzungen in vollem Umfang vermeiden will (BFH-Urteil vom 20.09.2007 - IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985, unter II.1.d).
- 31** 3. Soweit das FA im Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 vom 28.11.2019 den Kürzungsbetrag mit 1.106 € ermittelt hat, hat es ausgehend von R 9.1 Abs. 2 GewStR 1998 der Ermittlung einen Ersatzwirtschaftswert in Höhe von 447.738 € zugrunde gelegt (20,58 % von 447.738 € = 92.144 € x 1,2 % = 1.106 €). Das FG und die Klägerin sind hingegen für das Streitjahr 2014 von einem Ersatzwirtschaftswert von 380.759 € ausgegangen, der rechnerisch nach den unter II.2. dargestellten Grundsätzen zu einem Kürzungsbetrag von lediglich 940 € führen würde. Der Senat kann dahinstehen lassen, welcher Ausgangswert für den Ersatzwirtschaftswert im Jahr 2014 anzusetzen ist, da das Verböserungsverbot der Berücksichtigung eines reduzierten Ersatzwirtschaftswertes, der zu einer geringeren Kürzung führt, entgegensteht.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.