BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 25.9.2018, GrS 2/16
ECLI:DE:BFH:2018:B.250918.GRS2.16.0

Erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Leitsätze

Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

Tenor

Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

Tatbestand

A.

1 I. Vorgelegte Rechtsfrage

2 Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat mit Beschluss vom 21. Juli 2016 IV R 26/14 (BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202) dem Großen Senat des BFH auf Grundlage des § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

3 "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?"

4 II. Sachverhalt und Ausgangsverfahren

5 1. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, hat die Entwicklung und Verwaltung eigenen Vermögens, insbesondere Immobilienvermögens, sowie das Halten von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften zum Unternehmensgegenstand. Gründungsgesellschafter waren die an ihrem Kapital nicht beteiligte "... Verwaltungs GmbH" als Komplementärin (Komplementär-GmbH) sowie A als Kommanditist. Gesellschafter der zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin allein berechtigten Komplementär-GmbH ist A, Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sind A und seine Tochter C.

6 A war Eigentümer des Grundstücks E-Straße 102 in F. Weiter war A zu 2/3 an der Eigentümerin der Nachbargrundstücke E-Straße 98 bis 100, der vermögensverwaltenden GbR (A-GbR), beteiligt. Gesellschafter der A-GbR war neben A die B-GbR, bestehend aus S, T und U. Im Dezember 2006 legte A sein Grundstück E-Straße 102 sowie seine Beteiligung an der A-GbR in die Klägerin ein. Anschließend teilte A seinen Kommanditanteil an der Klägerin auf und schenkte die Beteiligungen seinen Töchtern D und C.

7 Am 6. Dezember 2007 übertrug die Klägerin das Grundstück E-Straße 102 auf die A-GbR. Die A-GbR war damit Eigentümerin aller Grundstücke E-Straße 98 bis 102. A und C waren zur ausschließlichen Geschäftsführung der A-GbR im Hinblick auf die Bewirtschaftung und Verwaltung des gesellschaftseigenen Grundbesitzes bevollmächtigt und befugt, für einzelne Rechtshandlungen Untervollmacht an Dritte zu erteilen. Mit Hausverwaltervollmacht vom 6. Dezember 2007 beauftragte die A-GbR, vertreten durch C, die X-GmbH, alle das Verwaltungsobjekt E-Straße 98 bis 102 betreffenden Rechtsgeschäfte vorzunehmen, verbindliche Erklärungen abzugeben und sie gegenüber Mietern, Behörden, Grundpfandgläubigern und sonstigen Dritten zu vertreten. Die X-GmbH erhielt dafür die übliche Verwaltergebühr.

8 Die Klägerin bezog in den Streitjahren 2007 bis 2011 ihre Erträge weit überwiegend aus der Beteiligung an der A-GbR und in geringem Umfang aus Zinseinnahmen. Eine Vergütung für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der A-GbR ist nicht ausgewiesen. Mit ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 2007 bis 2011 machte sie die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) geltend.

9 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gewährte die erweiterte Kürzung nicht, weil diese durch das Halten einer Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft ausgeschlossen sei.

10 2. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg gab der gegen die Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge der Streitjahre 2007 bis 2011 und gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke der Vorauszahlungen für 2013 erhobenen Klage mit Urteil vom 6. Mai 2014 6 K 6322/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1420) statt. Die Klägerin habe eigenen Grundbesitz verwaltet. Denn entscheidend sei nicht das zivilrechtliche Eigentum der A-GbR an den Grundstücken E-Straße 98 bis 102, sondern dass diese Grundstücke als Gesamthandseigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) ertragsteuerrechtlich 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 aber nicht genutzt. Tatsächlich seien die Geschäfte der A-GbR durch A und C sowie durch die X-GmbH geführt worden. Hinsichtlich A und C bestehe zwar eine Personenidentität zur Geschäftsführung der Komplementär-GmbH der Klägerin, daraus könne jedoch nicht abgeleitet werden, dass A und C dabei für die Klägerin tätig geworden seien. Aber selbst eine aktive Verwaltung des Gesamthandsvermögens der A-GbR durch die Klägerin sei unschädlich, da sie unentgeltlich erfolgt sei.

11 3. Das FA wendet sich mit seiner Revision gegen die Entscheidung des FG. Nach dem BFH-Urteil vom 19. Oktober 2010 I R 67/09 (BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367) erfordere "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, dass das Grundstücksunternehmen (auch) zivilrechtlich Eigentümer des Grundbesitzes sei; die wirtschaftliche Zurechnung zum Betriebsvermögen des Grundstücksunternehmens genüge nicht. Der Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bedürfe es nur, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich sei; § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG erfordere sie nicht. Auch § 20 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) regele nicht, ob "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach ertragsteuerrechtlichen oder zivilrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen sei; "eigener Grundbesitz" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und dessen Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen (§ 20 Abs. 1 GewStDV) seien zweierlei. Hätte der Gesetzgeber einen zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz für ausreichend erachtet, hätte er die Sätze 1 und 2 des § 9 Nr. 1 GewStG identisch formuliert. Die Klägerin sei kein Grundstücksunternehmen, sondern ein Unternehmen, das eine Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft halte; mithin führe auch der Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, Grundstücksunternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform von der Gewerbesteuer zu entlasten, zu keinem anderen Ergebnis. Die Klägerin halte die Grundstücke zudem nicht unmittelbar in ihrem Betriebsvermögen, was angesichts des Wortlauts des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einen erheblichen Unterschied mache. Die Einkünfte seien nicht unmittelbar als Miet- und Pachteinnahmen, sondern nur mittelbar durch die Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft erzielt worden.

12 Das FA erließ den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 am 5. Dezember 2014.

13 4. Die Klägerin hält die Revision mit Hinweis auf die BFH-Urteile vom 3. Februar 2010 IV R 26/07 (BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751) und vom 22. Januar 1992 I R 61/90 (BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628) für unbegründet; sie habe ausschließlich eigenen und nicht auch fremden Grundbesitz verwaltet.

14 III. Vorlagebeschluss des IV. Senats

15 Der vorlegende IV. Senat möchte die Vorinstanz bestätigen und die Revision zurückweisen. Nach seiner Ansicht schließt 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 aus. Die Beteiligung stelle sich als Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes dar, die keine kürzungsschädliche Tätigkeit enthalte. Die Obergesellschaft erziele zwar aufgrund ihrer gewerblichen Prägung gewerbliche Einkünfte, die vermögensverwaltende Untergesellschaft aber solche aus Vermietung und Verpachtung. Allein das Umqualifizieren der Einkünfte der Untergesellschaft bei der Obergesellschaft schließe eine erweiterte Kürzung nicht aus. Denn die erweiterte Kürzung wolle gerade Einkünfte entlasten, die allein kraft Rechtsform gewerbliche seien.

16 Der IV. Senat sieht sich indessen an einer die Revision zurückweisenden Entscheidung durch die Ausführungen im Urteil des I. Senats in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 gehindert.

17 Nachdem auf Anfrage des IV. Senats der I. Senat in seiner Sitzung am 28. April 2016 beschlossen hatte, an seiner im Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 geäußerten Rechtsauffassung festzuhalten, rief der IV. Senat mit Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 gemäß § 11 Abs. 2 FGO den Großen Senat an. Wegen der Begründung der Vorlage im Einzelnen wird auf den Vorlagebeschluss Bezug genommen.

18 Das FA änderte nach Ergehen des Vorlagebeschlusses die Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge 2008, 2009 und 2010 jeweils zunächst mit Änderungsbescheiden vom 13. März 2017 und erneut mit Änderungsbescheiden vom 1. Dezember 2017 sowie die Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge 2011 und 2013 mit Änderungsbescheiden vom 12. Februar 2018.

19 IV. Stellungnahmen der Beteiligten

20 1. Die Klägerin und das FA haben sich nicht mehr geäußert.

21 2. Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Vorlageverfahren beigetreten. Entgegen der Auffassung des vorlegenden Senats sei eine erweiterte Kürzung nicht zu gewähren, wenn --wie im Streitfall-- das die erweiterte Kürzung beantragende Unternehmen --die Obergesellschaft-- nicht selbst Eigentümer des Grundbesitzes sei und sie den Grundbesitz auch nicht selbst, sondern die Untergesellschaft ihn als dessen zivilrechtliche Gesamthandseigentümerin verwalte und nutze.

22 Die Einkünftequalifikation richte sich grundsätzlich nach der Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, also nach der Tätigkeit der Gesellschaft selbst, so der Große Senat des BFH in seinem Beschluss zu den Zebragesellschaften vom 11. April 2005 GrS 2/02 (BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679). Danach sei zunächst die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu beurteilen und erst im zweiten Schritt zu prüfen, welche Einkunftsart der einzelne Gesellschafter für seine steuerlichen Zwecke erziele.

23 Die beiden Tatbestandsmerkmale "eigener Grundbesitz" und "zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz" seien nicht bedeutungsgleich. Dem stehe auch nicht das Urteil des I. Senats in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628 entgegen. Der BFH führe dort zwar aus, dass die beiden Begriffe bedeutungsgleich seien. Im dort entschiedenen Streitfall hätte diese Frage aber dahinstehen können. Denn die Eigentümerin des fraglichen Grundbesitzes sei dort eine gewerblich geprägte Personengesellschaft gewesen, der das Grundstück ebenso wie einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft ungeachtet des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nach Maßgabe des § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zuzurechnen sei.

24 Nichts anderes folge aus § 20 Abs. 1 GewStDV. Denn trotz des allgemeinen Verweises auf § 9 Nr. 1 GewStG habe § 20 Abs. 1 GewStDV nur für § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG Bedeutung. Es sei auf den zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz abzustellen, auch wenn für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG der Einheitswert entscheidend sei. Der Gewerbeertrag folge indessen aus dem Gewinn i.S. des § 7 GewStG, der nicht nach bewertungsrechtlichen, sondern nach einkommen– und körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln sei. Dies gelte auch für die Zuordnung von Grundbesitz zum ertragsteuerrechtlichen Betriebsvermögen.

25 Die erweiterte Kürzung folge auch nicht aus dem Regelungszweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Während Satz 1 schon nach der Begründung des Gewerbesteuergesetzes 1936 eine doppelte Besteuerung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer hätte vermeiden wollen, begünstigte Satz 2 nur Kapitalgesellschaften, um sie Einzelpersonen gleichzustellen, die mit den Erträgen aus der Verwaltung und Nutzung privaten Grundbesitzes nicht der Gewerbesteuer unterlägen. Mittlerweile gelte Satz 2 für alle gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform. Der Normzweck hätte sich aber nicht geändert. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe mehrfach entschieden, dass die erweiterte Kürzung auf einen engen Kreis von Unternehmen begrenzt werden dürfe, um Kapitalgesellschaften den nicht gewerbesteuerpflichtigen, nur Grundvermögen verwaltenden Einzel- oder Personenunternehmen anzunähern (Hinweis auf Kammerbeschluss vom 24. März 2010 1 BvR 2130/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 756). Dementsprechend versage der BFH in ständiger Spruchpraxis die erweiterte Kürzung, wenn die Obergesellschaft an einer vermögensverwaltenden und nicht gewerblich geprägten Untergesellschaft beteiligt sei. Die Gesetzesmaterialien bestätigten nicht, dass der Gesetzgeber die Obergesellschaft nicht habe belasten wollen. Unterschiedlich gestaltete Sachverhalte müssten auch nicht stets zu vergleichbaren steuerlichen Belastungen führen; dies gelte insbesondere bei Steuervergünstigungen.

26 Die dem Wortlaut widersprechende Auslegung des vorlegenden Senats sei nur ausnahmsweise möglich, nämlich wenn die wortgetreue Auslegung zu sinnwidrigen und vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Ergebnissen führte. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewähre mit dem Ausschließlichkeitsgebot die erweiterte Kürzung nur unter den dort genannten Voraussetzungen. Eine nur geringfügige Abweichung davon führe infolgedessen zur Versagung der Steuervergünstigung. Dementsprechend habe der BFH eine Übertragung der sog. Bagatellgrenzengrundsätze auf § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG abgelehnt (BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778).

27 Die erweiterte Kürzung könne sich entgegen der Auffassung des vorlegenden Senats auch nicht auf die aus § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG hergeleiteten systematischen Erwägungen stützen. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG erfasse die Überlassung von zum Sonderbetriebsvermögen gehörendem Grundbesitz durch Gesellschafter der Personengesellschaften. Auch dieser zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Grundbesitz werde von der Gesellschaft verwaltet und genutzt, so dass sich insoweit diese Konstellation vom hier vorliegenden Fall unterscheide, bei dem das "Verwalten und Nutzen" auf der Ebene der jeweiligen Untergesellschaft stattfinde.

28 § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO rechtfertige ebenso wenig eine erweiterte Kürzung. Denn eine getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter sei zwar für die Gewinnermittlung nach § 7 GewStG erforderlich, aber nicht für § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, der eine nur unter engen Voraussetzungen zu gewährende Steuervergünstigung enthalte.

29 Nichts anderes folge schließlich aus dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot. Entscheidend sei nicht, ob der Gesellschafter oder die Gesellschaft das Grundstück verwalte und nutze. Entscheidend sei, dass nur derjenige die erweiterte Kürzung erhalte, der auch selbst verwalte und nutze.

Entscheidungsgründe

B.

30 Entscheidung des Großen Senats zu Verfahrensfragen

31 I. Keine mündliche Verhandlung

32 Der Große Senat entscheidet gemäß § 11 Abs. 7 Satz 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, weil eine weitere Förderung der Entscheidung durch eine mündliche Verhandlung nicht zu erwarten ist. Die Vorlagefrage und die dazu in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen hat der Vorlagebeschluss eingehend dargestellt. Die Beteiligten hatten Gelegenheit, zur Vorlagefrage Stellung zu nehmen.

33 II. Zulässigkeit der Vorlage

34 Die Vorlage des IV. Senats ist zulässig, da der IV. Senat hinsichtlich der Vorlagefrage vom Urteil des I. Senats in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 abweichen will (§ 11 Abs. 2 FGO), der I. Senat mitgeteilt hat, an seiner Rechtsauffassung festzuhalten (§ 11 Abs. 3 Satz 1 FGO) und die Vorlagefrage für die vom vorlegenden Senat zu treffende Entscheidung entscheidungserheblich ist.

35 Die vorgelegte Rechtsfrage ist für die vom vorlegenden IV. Senat im Revisionsverfahren zu treffende Entscheidung des Streitjahrs 2007 entscheidungserheblich (zu diesem Erfordernis Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, BFHE 159, 4, BStBl II 1990, 327; Brandis in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 11 FGO Rz 8; Sunder-Plassmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 11 FGO Rz 35; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 11 Rz 11). Denn folgt der Große Senat nicht der Auffassung des Vorlagebeschlusses, ist die Revision des FA begründet und führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Klageabweisung. Folgt der Große Senat dagegen dem Vorlagebeschluss, ist die Revision jedenfalls hinsichtlich des Streitjahrs 2007 als unbegründet zurückzuweisen.

36 Angesichts dessen bedurfte es hier auch keiner weiteren Ergänzungen seitens des vorlegenden Senats dazu, ob und inwieweit durch die während des Vorlageverfahrens ergangenen Änderungsbescheide für 2008 bis 2011 und 2013 die Vorlagefrage hinsichtlich dieser Streitjahre weiter entscheidungserheblich geblieben ist.

37 C. Entscheidung des Großen Senats über die vorgelegte Rechtsfrage

38 Der Große Senat entscheidet die vorgelegte Rechtsfrage dahingehend, dass einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht deshalb zu verwehren ist, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

39 I. Die erweiterte Kürzung – Gesetzeshistorie und Behandlung durch Rechtsprechung, Verwaltung, Literatur

40 1. Gesetzeshistorie

41 Das erste reichseinheitliche Gewerbesteuergesetz (Gesetz vom 1. Dezember 1936, RGBl I 1936, 979, --GewStG 1936--), das die bisher bestehenden 16 Gewerbesteuergesetze der Länder ablöste, regelte in § 9 die Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen und enthielt schon die Grundform einer erweiterten Kürzung. Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 1936 war die Summe um 3 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes zu kürzen. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 1936 trat auf Antrag an Stelle der Kürzung nach Satz 1 bei einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz noch eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf den Grundbesitz entfällt. Ausweislich der Gesetzesbegründung (RStBl 1937, 693) sollte die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 1936 insbesondere eine Doppelbesteuerung desselben Wirtschaftsguts durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer vermeiden. Als weiteres Beispiel einer Doppelbesteuerung war erläutert, dass etwa auch die Anteile am Gewinn einer offenen Handelsgesellschaft abzusetzen seien, weil diese Gesellschaften schon selbstständig der Gewerbesteuer unterlägen. Zu der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 1936 geregelten erweiterten Kürzung selbst enthielt die Begründung indes keine Ausführungen.

42 Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 (BGBl I 1954, 373) erstreckte die für Kapitalgesellschaften zugelassene erweiterte Kürzung, damals geregelt in § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG 1952, nun auch auf Wohnungs- und Baugenossenschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder auch eigenes Kapitalvermögen verwalteten und nutzten. Der Gesetzgeber sah darin keine materiell-rechtliche Änderung, sondern lediglich die Übernahme der schon in der GewStDV 1950 i.d.F. vom 30. April 1952 in § 23 enthaltenen Regelung (BTDrucks 2/481, S. 113).

43 Das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18. Juli 1958 (BGBl I 1958, 473) dehnte erneut die erweiterte Kürzung durch die Neuregelung des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG aus, und zwar in zweifacher Hinsicht. Zum einen sollte nicht nur der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens, sondern auch der auf die Betreuung und Veräußerung von Eigenheimen, Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen entfallende Gewerbeertrag in den Bereich der erweiterten Kürzung einbezogen werden, wie dies die Finanzverwaltung teilweise schon aus Billigkeitsgründen, gestützt auf Abschn. 62 Abs. 4 der Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) 1955, praktiziert hatte. Zum anderen wurden nun auch Personengesellschaften in den Bereich der erweiterten Kürzung einbezogen, um sie insoweit mit den Kapitalgesellschaften sowie den Wohnungs- und Baugenossenschaften gleichzustellen. Die Gesetzesbegründung erläuterte dies damit, dass bisher Personengesellschaften unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG der Gewerbesteuer nicht unterlägen, wenn sie mit der Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz und Kapitalvermögen lediglich eine Vermögensverwaltung und keine gewerbliche Tätigkeit ausübten. Die Errichtung und Veräußerung von Eigenheimen sei aber eine gewerbliche Tätigkeit. Dementsprechend müssten die Personengesellschaften ohne Einbeziehung in die erweiterte Kürzung ihren gesamten Ertrag der Gewerbesteuer unterwerfen (BTDrucks 3/260, S. 65; Bericht des Finanzausschusses, zu BTDrucks 3/448, S. 14).

44 Das Steueränderungsgesetz 1961 (Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes, des Bewertungsgesetzes, des Vermögensteuergesetzes, des Steuersäumnisgesetzes, der Reichsabgabenordnung, des Steueranpassungsgesetzes, des Gesetzes zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West) und anderer Gesetze) vom 13. Juli 1961 (BGBl I 1961, 981) erstreckte schließlich auf Vorschlag des Finanzausschusses (zu BTDrucks 3/2706, S. 7) die erweiterte Kürzung, die bisher nur für Personen- und Kapitalgesellschaften sowie für Wohnungs- und Baugenossenschaften gegolten hatte, auf "Unternehmen".

45 Das Zweite Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur vom 22. Dezember 1981 (BGBl I 1981, 1523) änderte § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dahingehend, dass bei Grundstücksverwaltungsunternehmen anstelle der pauschalen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf Antrag nur noch der Teil des Gewerbeertrags der Kürzung unterliegt, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt.

46 Das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3310; EURLUmsG) begrenzte in § 9 Nr. 1 GewStG mit den Sätzen 5 und 6 die erweiterte Kürzung. Steuergestaltende Grundstücksübertragungen unter Ausnutzung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sollten verhindert werden, die erweiterte Kürzung insbesondere nicht zur Anwendung kommen, wenn der Grundbesitz ganz oder z.T. dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen diente oder soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus dem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist. Kapitalgesellschaften sollten die gewerbesteuerpflichtige Veräußerung nicht dadurch umgehen können, dass sie Grundstücke in grundstücksverwaltende Personengesellschaften einbringen und anschließend für die Veräußerung der Anteile an dieser Gesellschaft die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen (Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 15/3677, S. 38; präzisiert nach Erörterung im Finanzausschuss und den Anhörungen, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 15/4050, S. 59).

47 Das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) ergänzte § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG um Nr. 1a, um weitere steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung bei Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaften zu verhindern. Danach sind nunmehr nur Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen (BTDrucks 16/10189, S. 73).

48 2. Rechtsprechung

49 a) Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH)

50 Was unter "eigenem" Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu verstehen ist, hatte der RFH insbesondere anlässlich der Frage zu entscheiden, ob auch das Erbbaurecht und die aufgrund eines solchen errichteten Gebäude von dieser Regelung erfasst werden. Der RFH bejahte dies in den Urteilen vom 14. Oktober 1941 I 12/41 (RFHE 51, 36) und 12. Januar 1943 I 149/42 (RFHE 53, 15). Zum eigenen Grundbesitz i.S. der Kürzungsvorschrift des § 9 Ziff. 1 Satz 2 GewStG gehörten auch das Erbbaurecht und die aufgrund eines solchen errichteten Gebäude. Die Verwaltungsauffassung, dass keine reine Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz vorliege, weil zum Betriebsvermögen der Gesellschaft auch Gebäude gehörten, die aufgrund eines Erbbaurechts auf fremden Grund und Boden errichtet worden seien, und die Gesellschaft daher nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalte und nutze, lehnte der RFH ausdrücklich ab; er begründete dies im Wesentlichen mit dem Zweck der Kürzungsvorschrift, Betriebsgrundstücke nur durch "eine" Realsteuer, nämlich die Grundsteuer, zu belasten. Dieser Rechtsauffassung zum Erbbaurecht schloss sich der BFH an (Urteile vom 17. Januar 1968 I 5/65, BFHE 91, 365, BStBl II 1968, 353; vom 15. April 1999 IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532).

51 Mit weiterem Urteil vom 14. Oktober 1941 I 216/41 (RFHE 51, 41) betonte der RFH darüber hinaus, dass der Grundsatz der Vermeidung einer Doppelbesteuerung von solch ausschlaggebender Bedeutung sei, dass dem selbst dann Rechnung getragen werde, wenn der Buchstabe des Gesetzes eine Doppelbesteuerung ermögliche. Die auf § 19 der Zweiten Verordnung sowie auf § 23 Abs. 1 der Dritten Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes (Verordnungen vom 20. Februar 1938, RGBl I 1938, 209; vom 31. Januar 1940, RGBl I 1940, 284) gestützte Auffassung der Finanzverwaltung, dass der als maßgeblich erklärte Stichtag für die Beurteilung, ob und inwieweit Grundbesitz zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörte, könne nur für die Anwendung des § 9 Ziff. 1 Satz 1 GewStG gelten. Denn nur dem Vollkaufmann sei die Entscheidung überlassen, Grundstücksteile dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Kapitalgesellschaften hätten dagegen ihren Grundbesitz stets im Betriebsvermögen. Der RFH entsprach danach dem Antrag auf erweiterte Kürzung.

52 Im Übrigen hatte die RFH-Rechtsprechung zu § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu entscheiden, ob bestimmte Tätigkeiten der Kapitalgesellschaften über die ausschließliche Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes hinausgingen und als gewerblich zu qualifizieren seien (Urteile vom 28. Februar 1939 I 483/38, RStBl 1939, 578, Lieferung von Strom an Mieter eines Geschäftsgebäudes; vom 16. Mai 1939 I 160/39, RFHE 47, 66, Verpachtung des Gewerbebetriebs; vom 10. September 1940 I 106/40, RFHE 49, 145, Bewirtschaftung eigenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens durch eine Kapitalgesellschaft als Nutzung eigenen Grundbesitzes; vom 30. Juni 1942 I 51/42, RFHE 52, 93, planmäßige Parzellierung und Veräußerung des Grundbesitzes).

53 b) Rechtsprechung des BFH

54 aa) Der BFH entschied zum Tatbestand der erweiterten Kürzung (Urteil vom 9. Februar 1966 I 173/63, BFHE 85, 115, BStBl III 1966, 253), dass die gemeinschaftliche Verwaltung eines im Miteigentum einer GmbH stehenden Grundstücks der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe, weil Gegenstand dieser Verwaltung und Nutzung nicht die Miteigentumsanteile seien, sondern das gemeinschaftliche Hausgrundstück. Die GmbH habe daher durch die Beteiligung an der gemeinschaftlichen Verwaltung den Rahmen der Verwaltung ausschließlich eigenen Grundbesitzes nicht überschritten. Mit Urteil vom 26. Februar 1992 I R 53/90 (BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738) hielt der I. Senat zwar daran fest, dass unter Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nur die private Vermögensverwaltung in Abgrenzung zu gewerblichen Tätigkeiten zu verstehen sei, dass zu einer solchen Verwaltung und Nutzung aber nicht die entgeltliche Überlassung einer Mineralwasserquelle gehöre. Eine solche entgeltliche Überlassung sei zwar regelmäßig nicht den gewerblichen Einkünften, sondern solchen aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Die Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG finde ihre Grenze aber im Wortsinn. Danach seien solche Einkünfte aus einer Quellnutzung keine aus der Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz.

55 Mit Urteil in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628 entschied der BFH, dass eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 1968/1974 nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz sei, weil § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die Kürzung von der Zugehörigkeit des Grundbesitzes zum Betriebsvermögen des Unternehmers abhängig mache und § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG daran anknüpfe. Die Begriffe "eigener Grundbesitz" und "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörender Grundbesitz" seien bedeutungsgleich. Im dort entschiedenen Streitfall versagte der BFH allerdings die erweiterte Kürzung mit der Begründung, das Halten einer Kommanditbeteiligung an einer gewerblich geprägten grundstücksverwaltenden Personengesellschaft verstoße gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Denn der Grundbesitz der gewerblich geprägten Kommanditgesellschaften, an denen die auf die erweiterte Kürzung klagende GmbH als Kommanditistin beteiligt gewesen sei, gehöre zum Betriebsvermögen der jeweiligen Kommanditgesellschaften. Dieser Grundbesitz gehöre insbesondere nicht anteilig entsprechend der Beteiligungsquote der Klägerin zu ihrem Betriebsvermögen und sei damit auch kein "eigener Grundbesitz" der Klägerin. Auch in seinen Entscheidungen vom 17. Oktober 2002 I R 24/01 (BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355) und 30. November 2005 I R 54/04 (BFH/NV 2006, 1148) sah der I. Senat des BFH unter Bezugnahme auf sein Urteil I R 61/90 im Halten einer Beteiligung als persönlich haftender Gesellschafter an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft unabhängig vom Umfang der Beteiligung und der daraus erzielten Einkünfte einen Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

56 In einer Entscheidung zu § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG vertrat auch der VIII. Senat des BFH die Auffassung, dass Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung zu versagen sei, wenn der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb von Personen diene, die mittelbar über eine Personenhandelsgesellschaft am Grundstücksunternehmen beteiligt seien (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1998 VIII R 77/93, BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168). Offenbleiben könne, ob das Erfordernis der ausschließlichen Grundstücksverwaltung überhaupt Ausnahmen gestatte. Eine unschädliche Hilfstätigkeit im Dienste der ("ausschließlichen") Grundbesitzverwaltung setze gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG jedenfalls voraus, dass diese Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sei (Urteil vom 18. April 2000 VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359). An der Auffassung, dass das Halten einer Kommanditbeteiligung an einer gewerblich grundstücksverwaltenden KG keine Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes sei, hielt der VIII. Senat fest. Das Tatbestandsmerkmal "ausschließlich" sei auch keiner ausdehnenden Auslegung oder Analogie zugänglich (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2001 VIII B 56/00, BFH/NV 2001, 817).

57 Der I. Senat des BFH entschied schließlich mit Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367, dass auch der von einer nicht gewerblich geprägten, sondern lediglich vermögensverwaltend tätigen Untergesellschaft --im Streitfall eine rein vermögensverwaltend tätige Immobilien-KG-- verwaltete und genutzte Immobilienbestand die Obergesellschaft --im Streitfall eine GmbH als eine der vier Komplementäre der Immobilien-KG-- insoweit nicht zur erweiterten Kürzung berechtige. Der Grundbesitz der Untergesellschaft sei weder als ausschließlich "eigener" Grundbesitz der Obergesellschaft zuzurechnen, noch sei das Halten der Komplementärbeteiligung eine Tätigkeit, die zu dem abschließenden Katalog an steuerlich unschädlichen (Neben-)Tätigkeiten des Grundstücksunternehmens gehöre. "Eigener Grundbesitz" liege trotz § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht vor. Bei dem seitens der KG genutzten Grundbesitz handele es sich um deren Gesamthandsvermögen; die auf Gesellschafterebene bei einer sog. Zebragesellschaft vorzunehmende Einkunftsqualifikation führe dementsprechend dazu, dass jedenfalls bei der Obergesellschaft teilweise fremder Grundbesitz vorliege, 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. Zudem sei das Halten einer Beteiligung kürzungsschädlich, da eine solche Tätigkeit nicht zum Katalog der prinzipiell unschädlichen Tätigkeiten in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehöre. Dies gelte auch dann, wenn die von der Obergesellschaft gehaltene Beteiligungsgesellschaft keine gewerblich geprägte, sondern eine rein vermögensverwaltend tätige Immobilien-KG sei. Das Halten einer solchen Komplementärbeteiligung gehöre nicht zum abschließenden Katalog der unschädlichen Tätigkeiten. Handele es sich bei der Untergesellschaft um eine sog. Zebragesellschaft, erwirtschafte die Komplementär-GmbH insoweit kürzungsschädliche gewerbliche Einkünfte und nicht --wie die KG-- solche aus Vermietung und Verpachtung.

58 An dieser Auffassung hielt der I. Senat des BFH auch in seinem Urteil vom 26. Februar 2014 I R 47/13 (BFH/NV 2014, 1395) fest. Der Begriff der Ausschließlichkeit sei gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen; die erweiterte Kürzung erfordere durchgängig die schlichte Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes als Haupttätigkeit des Unternehmens. Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG grenze die Vermögensverwaltung i.S. einer Fruchtziehung von gewerblichen Tätigkeiten ab. Diese Auslegung der "Ausschließlichkeit" und der "Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes" begegne auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die rechtsformbedingte Ungleichbehandlung gegenüber einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft resultiere bereits aus der gesetzgeberischen Grundentscheidung, die Tätigkeit von Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als gewerblich zu qualifizieren. Die verfassungsrechtlich nicht unbedingt gebotene Begünstigung sei von engen tatbestandlichen Erfordernissen abhängig und der Gesetzgeber grundsätzlich darin frei, diese entsprechend zu normieren. Es entspreche zwar dem ursprünglichen Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, Grundstücksunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft vergleichbar tätigen Personengesellschaften gleichzustellen; dies erzwinge aber keine uneingeschränkte, sondern nur eine spezifisch darauf beruhende Gleichbehandlung, entsprechende Gewinne bei Personengesellschaften nicht mit Gewerbesteuer zu belasten. Daran sei festzuhalten, eine Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs der Kürzungsvorschrift gegen ihren ausdrücklichen Wortlaut komme nicht in Betracht.

59 bb) In weiteren Fällen zu § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hatte der BFH auch zu entscheiden, ob die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Haupttätigkeit der Unternehmen darstellten und andere Tätigkeiten allenfalls von untergeordneter Bedeutung waren, ob die Tätigkeiten den Rahmen privater Vermögensverwaltung überschritten oder schon für sich betrachtet als gewerbliche Tätigkeiten galten (BFH-Urteile vom 7. April 1967 VI 294/65, BFHE 89, 130, BStBl III 1967, 559; vom 7. April 1967 VI R 285/66, BFHE 89, 215, BStBl III 1967, 616; vom 26. August 1993 IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338).

60 c) Rechtsprechung der FG

61 Die Rechtsprechung der FG zum Tatbestand der erweiterten Kürzung ist nicht einheitlich. Sie folgt teilweise der Auffassung des vorlegenden Senats, wonach eine Kommanditbeteiligung einer grundstücksverwaltenden GmbH an einer

vermögensverwaltend tätigen GmbH & Co. KG nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags verstoße (FG Berlin-Brandenburg, Urteile in EFG 2014, 1420 [Vorinstanz]; vom 6. Mai 2014 6 K 6091/12, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1232; FG München, Urteil vom 29. Februar 2016 7 K 1109/14, EFG 2016, 932). Dagegen entschied das Hessische FG mit Urteil vom 7. Mai 2012 8 K 2580/11 (juris) im Anschluss an das Urteil des I. Senats in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367, dass ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliege, wenn die Beteiligungsgesellschaft keine gewerblich geprägte Gesellschaft, sondern eine rein vermögensverwaltend tätige Erbengemeinschaft sei. Ebenso verneinte das FG München (Urteil vom 2. März 2009 7 K 1341/07, EFG 2009, 1044) die Möglichkeit einer erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags für eine Immobilien-Holding, die Beteiligungen an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften hält, diesen zur Finanzierung ihrer Grundstückserwerbe Darlehen mit einem Zinsaufschlag zur Verfügung stellt und zu ihren Gunsten entgeltlich Patronatserklärungen abgibt. Schließlich entschied auch das FG Köln mit Urteil vom 10. Februar 2011 13 K 2516/07, 13 K 4047/10 (EFG 2011, 1492), dass eine mitunternehmerische Beteiligung (atypisch stille Beteiligung) eines Unternehmens, das ansonsten ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet, gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoße und daher die erweiterte Kürzung nicht in Betracht komme.

62 3. Verwaltung

63 Die Verwaltung verweist gegenwärtig im Gewerbesteuer-Handbuch 2016 (GewStH 2016) H 9.2 (2) unter "Beteiligungen" auf das Urteil des I. Senats in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367. Danach könne eine grundstücksverwaltende GmbH, die als Komplementärin an einer ihrerseits vermögensverwaltenden KG beteiligt sei, nicht die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen. Das Halten der Komplementärbeteiligung zähle danach nicht zum abschließenden Katalog der prinzipiell kürzungsunschädlichen Tätigkeiten. Nach H 9.2 (2) "Eigener Grundbesitz" GewStH 2016 richte sich dieser Begriff nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz sei eigener Grundbesitz. Daher könne die erweiterte Kürzung nicht in Anspruch genommen werden, wenn das Unternehmen neben der eigenen Grundstücksverwaltung als Mitunternehmer an einer nur grundstücksverwaltenden gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt sei (mit Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628).

64 Zuvor vertrat die Verwaltung unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628 die Auffassung, dass eigener Grundbesitz der zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörende Grundbesitz sei (z.B. Abschn. 60 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2, 3 GewStR 1998) und angesichts des BFH-Urteils in BFHE 85, 115, BStBl III 1966, 253 die erweiterte Kürzung auch dann nicht zu versagen sei, wenn das Unternehmen sich an der gemeinschaftlichen Verwaltung eines Grundstücks beteiligte, dessen Miteigentümer es zu 2/3 Anteilen sei (Abschn. 60 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 16, 17 GewStR 1998 und Abschn. 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 19, 20 GewStR 1990).

65 4. Literatur

66 Die historische Kommentarliteratur zur ursprünglichen Fassung des Gewerbesteuergesetzes vom 1. Dezember 1936 erörterte das Tatbestandsmerkmal "eigener" Grundbesitz nur vereinzelt. In Ringelmann-Freudling (Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 1937, § 9 Anm. 6, S. 289) wurde die Auffassung vertreten, dass "Eigen" i.S. der steuerrechtlichen Zurechnung nach § 11 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) zu verstehen sei. Weiter sah man als typischen Anwendungsfall der Verwaltung und Nutzung des ausschließlich "eigenen" Grundbesitzes die Vermietung und Verpachtung von Wohnhäusern und Ländereien, nicht dagegen die Verwaltung fremden Grundbesitzes oder den Grundstückshandel oder auch eine Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz, die materiell den Charakter eines Gewerbebetriebs annehme, z.B. eigens zu gewerblichen Zwecken eingerichtete Gebäude, etwa Großgaragen, Bürohäuser, Hotels oder Saalbauten. Als Adressaten der erweiterten Kürzung galten danach Grundstücksgesellschaften, die an sich keinen gewerblichen Betrieb unterhielten (Troeger-Vangerow, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 1937, § 9 Anm. 1; Abraham, Praktischer Führer durch das Gewerbesteuerrecht, 1942, S. 314b, 315; Oeftering/Herzler-Gebert, Das Gewerbesteuergesetz vom 1. Dezember 1936, Stand 1943, § 9 Anm. 4; Dunz/Rohde, Das Gewerbesteuergesetz, 2. Aufl., 1939, § 9 Anm. 1, S. 331).

67 Gegenwärtig wird der Tatbestand der erweiterten Kürzung insbesondere nach der Entscheidung des I. Senats des BFH in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 diskutiert. Die steuerrechtliche Literatur betrachtet die beiden Tatbestandsmerkmale "zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörender Grundbesitz" und "eigener Grundbesitz" überwiegend als gleichbedeutend, beruft sich dazu u.a. auf die frühere Rechtsprechung des I. Senats des BFH und sieht in dessen anderslautender Entscheidung in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 einen systematischen Widerspruch oder eine nicht ausdrücklich kenntlich gemachte Rechtsprechungsänderung. Die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mache aus Sicht der gewerblich tätigen Obergesellschaft den Grundbesitz der rein vermögensverwaltenden Gesellschaft zu eigenem Grundbesitz der Obergesellschaft (Sanna, Deutsches Steuerrecht 2012, 1365; Borggräfe/Schüppen, Der Betrieb --DB-- 2012, 1644; Kohlhaas, Finanz-Rundschau --FR-- 2015, 397). Weiter wird darauf verwiesen, dass der Anteil an einer Personengesellschaft aus steuerrechtlicher Sicht kein Wirtschaftsgut und das Halten der Beteiligung keine kürzungsschädliche Tätigkeit sei (Schmid/Mertgen, FR 2011, 468); steuerrechtlich bestehe keine Beteiligung an einer Personengesellschaft, sondern eine Beteiligung an deren zivilrechtlichem Gesamthandsvermögen, wie dies aus den Beschlüssen des Großen Senats des BFH zur vermögensverwaltenden Personengesellschaft hervorgehe. Dementsprechend bilanziere die Obergesellschaft keine Beteiligung, sondern anteilig Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden Gesellschaft (Borggräfe/Schüppen, DB 2012, 1644). Wenn die erweiterte Kürzung "anstelle" der Kürzung nach Satz 1 trete, stelle das Gesetz damit gerade keine weitergehenden zivilrechtlichen Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung auf (Demleitner, Betriebs-Berater --BB-- 2010, 1257; ders. BB 2011, 1190). Der Begriff "eigener" Grundbesitz fasse lediglich prägnant das in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG genannte Tatbestandsmerkmal "zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörender Grundbesitz" zusammen (Kohlhaas, FR 2015, 397). Es komme nicht auf die zivilrechtliche Grundlegung an, sondern darauf, ob die Vermögenswerte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft anteilig zum Betriebsvermögen des Gesellschafters der Obergesellschaft (Zebragesellschaft) gehörten (Fatouros, in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch GmbH & Co. KG, 21. Aufl., Rz 2.434). Neben der entscheidenden Bruchteilsbetrachtung sprächen auch steuerliche Transparenzgesichtspunkte für eine entsprechende Behandlung bei der doppelstufigen Personengesellschaft (Wienke, DB 2014, 2801). Sollte an der neuen Rechtsprechung des I. Senats des BFH in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 festgehalten werden, die jedenfalls irritierend sei, könnten auch gesamthänderische Erbengemeinschaften ihren Gesellschaftern oder Beteiligten keinen eigenen Grundbesitz mehr vermitteln. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG stelle offenkundig besondere Anforderungen an den Grundbesitz; ansonsten hätte der Gesetzgeber auch vom Grundbesitz i.S. des Satz 1 sprechen können. Dementsprechend sei zu raten, Gesamthandseigentum der Erbengemeinschaften in Bruchteilseigentum umzuwandeln (Bodden, Beratersicht zur Steuerrechtsprechung 2014, 22; ders. DStR 2014, 2208).

68 Die Kommentarliteratur folgt überwiegend nicht der Auffassung des I. Senats des BFH in dessen Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367. Nach Renner (in: Bergemann/Wingler, GewStG, Kommentar, § 9 Rz 33) erfordert eigener Grundbesitz i.S. der Norm kein zivilrechtliches Eigentum. Daher sei auch der Grundbesitz eines an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft beteiligten gewerblich tätigen Gesellschafters eigener Grundbesitz. Nach Roser (in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rz 113, 113a) verschärft die Entscheidung des I. Senats in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367 die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung, zumal die zivilrechtliche Auslegung des Begriffs nicht zu § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG passe. In ähnlicher Weise hält Güroff (in: Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 21) die Auslegung des I. Senats, nach der im Gesamthandsvermögen stehender Grundbesitz trotz § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zivilrechtlich betrachtet teilweise fremder Grundbesitz sei, für nicht geboten. Dann müssten auch die Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft und die an einer nicht gewerblich geprägten rein vermögensverwaltenden Zebragesellschaft zu den kürzungsschädlichen Tätigkeiten (Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 25a) zählen. Angesichts dessen sei der Auffassung des Vorlagebeschlusses des IV. Senats zu folgen. Auch Reiß (in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 15 Rz 399c) sieht bei einer vermögensverwaltenden KG den Gewinnanteil einer daran beteiligten Kapitalgesellschaft als deren eigene gewerbliche Einkünfte und dementsprechend das Gesamthandsvermögen als deren anteiliges Betriebsvermögen. Unklar sei, aus welchen Gründen dies nach der Rechtsprechung des I. Senats nicht gelten solle, sofern der an der Zebragesellschaft beteiligte Gesellschafter nur gewerbliche Beteiligungseinkünfte habe. Weder das Einkommen– noch das Gewerbesteuerrecht folgten der "zivilrechtlichen Grundlegung", sondern verstünden vielmehr umgekehrt die Verwaltung und Nutzung zivilrechtlichen Gesamthandseigentums beim betrieblich beteiligten Gesellschafter als Nutzung und Verwaltung seines eigenen Anteils und rechneten demgemäß anteilig diese Vermögensmehrung dem Gewinn zu.

69 Dagegen stützt sich Gosch (in Blümich, § 9 GewStG Rz 65, 65c, Ergänzungslieferung November 2016; ders. BFH/PR 2011, 183) auf einen normspezifischen Ausgangspunkt, der an das bürgerlich-rechtliche Eigentum und nicht an die steuerrechtliche Zuordnung anknüpfe. Die Begriffe eigener Grundbesitz und zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz seien keine identischen Merkmale. Insbesondere das Ausschließlichkeitsgebot sei in qualitativer, quantitativer und zeitlicher Hinsicht eng auszulegen; dementsprechend gelte der von der Untergesellschaft verwaltete und genutzte Immobilienbestand nicht als ausschließlich eigener Grundbesitz der Obergesellschaft. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ändere daran nichts. Ebenso hält auch Schnitter (in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 46 und 52a) die Begriffe eigener Grundbesitz und zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörender Grundbesitz für nicht bedeutungsgleich.

70 II. Auffassung des Großen Senats

71 Der Große Senat verneint die Vorlagefrage. Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht allein deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

72 1. 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. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der Kürzung nach Satz 1 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. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG normiert damit die sog. erweiterte Kürzung.

73 Die erweiterte Kürzung ist durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen, zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, dass nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen. Rechtsfolge der erweiterten Kürzung ist, dass die Erträge, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung dieses eigenen Grundbesitzes resultieren, im Ergebnis nicht in den Gewerbeertrag und den Gewerbesteuermessbetrag eingehen und somit nicht der Gewerbesteuer unterliegen.

74 2. Ausschließlich eigenen Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwaltet und nutzt eine gewerblich geprägte Personengesellschaft auch dann, wenn eine Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft gehalten wird. Denn der zivilrechtlich im Eigentum der rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft stehende Grundbesitz ist ihrer Gesellschafterin, der gewerblich geprägten Personengesellschaft anteilig als deren Betriebsvermögen zuzurechnen und in diesem Umfang zugleich i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG "eigener Grundbesitz" der gewerblich geprägten Personengesellschaft (dazu 3.).

75 Wenn der Grundbesitz der rein vermögensverwaltenden GbR der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, verwaltet und nutzt die gewerblich geprägte Personengesellschaft als deren Gesellschafterin diesen anteilig als eigenen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die gewerblich geprägte Personengesellschaft übt als Gesellschafterin der rein vermögensverwaltenden GbR damit auch keine Tätigkeit aus, die nach Art, Umfang und Intensität über das ausschließliche Verwalten und Nutzen dieses eigenen anteiligen Grundbesitzes hinausgeht, wenn die Verwaltung und Mitwirkungsrechte der Gesellschafterin ihren Miteigentumsanteilen entsprechen (dazu 4.).

76 3. Der Große Senat folgt damit im Grundsatz der Auffassung des vorlegenden Senats, dass eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz ist. Denn 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 im Hinblick auf die ertragsteuerrechtliche Zurechnung des Grundbesitzes bedeutungsgleich. Der Tatbestand eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beurteilt sich insbesondere nicht abweichend vom Grundtatbestand der gewerbesteuerrechtlichen Kürzung allein nach rein zivilrechtlichen, sondern --in Übereinstimmung mit dem Grundtatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG-- nach (ertrag-) steuerrechtlichen Grundsätzen. Das hatten so auch u.a. der I. Senat und der IV. Senat in früheren Urteilen noch übereinstimmend entschieden (z.B. BFH-Urteile vom 3. August 1972 IV R 235/67, BFHE 106, 331, BStBl II 1972, 799; vom 20. Januar 1982 I R 201/78, BFHE 135, 327, BStBl II 1982, 477; in BFHE 167, 144, BStBl II 1992, 628).

77 An dieser Auffassung hält der Große Senat fest. Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist im Hinblick auf die Frage, was unter "eigenem" Grundbesitz i.S. dieser Norm zu verstehen ist, zwar offen und daher auslegungsbedürftig. Aber mit Blick auf die Systematik des GewStG (a) und den grundlegenden Regelungszweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unter Berücksichtigung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes (b) ist die Norm dahingehend auszulegen, dass eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz ist. Die Entstehungsgeschichte des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und dessen historischer Regelungskontext bestätigen dieses Normverständnis (c).

78 a) Rechtssystematische Erwägungen

79 Es entspricht der Systematik des GewStG, den Tatbestand der erweiterten Kürzung im vorgenannten Sinne auszulegen. Diese Auslegung ergibt sich sowohl daraus, dass die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage des Gewerbeertrags i.S. des § 7 GewStG nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen der Gewinnermittlung ermittelt wird (aa), als auch daraus, dass das GewStG den "eigenen Grundbesitz" in allen Tatbeständen der erweiterten Kürzung als gesetzliches Merkmal verwendet (bb).

80 aa) Die erweiterte Kürzung in der gewerbesteuerrechtlichen Gesamtsystematik

81 Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist Teil der Regelungen zur Ermittlung der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage, nämlich des Gewerbeertrags. Dieser ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. In systematischer Hinsicht folgt damit die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage den einkommensteuerrechtlichen Prinzipien der Gewinnermittlung.

82 Zu diesen Prinzipien der Gewinnermittlung zählt auch die sog. Bruchteilsbetrachtung. Danach sind in den Fällen, in denen sich Steuerpflichtige an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligen, nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO die Wirtschaftsgüter, die diesen an der Personengesellschaft beteiligten Steuerpflichtigen i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zur gesamten Hand zustehen, ihnen anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Die für diese Besteuerung erforderliche getrennte Zurechnung ist in der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH insbesondere zu Fällen der betrieblichen Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (sog. Zebragesellschaft) entschieden worden, wie sie auch im hier zu entscheidenden Streitfall vorliegt. Danach ist der in dieser Art beteiligte Gesellschafter vermittels seines Gesellschaftsanteils anteilig an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft beteiligt. Der Durchgriff auf einzelne in der Einheit der Gesellschaft verwirklichte Sachverhaltsmerkmale ist stets dann notwendig, wenn nur so die sachlich richtige Besteuerung des an einer Personengesellschaft oder einer steuerrechtlich gleichwertigen Rechtsgemeinschaft Beteiligten sichergestellt werden könne (Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2., Rz 29 der Gründe; vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.b, Rz 61 der Gründe unter Hinweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 429, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b bb (3)). Die entsprechenden Grundsätze wendet der Große Senat des BFH in Fällen des Treuhandmodells an (Beschluss vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.b cc, Rz 101 der Gründe). Danach verkörpert der Anteil an einer Personengesellschaft lediglich die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern. An diesen Grundsätzen hält der Große Senat fest.

83 Es ist nichts dafür ersichtlich, dass diese Bruchteilsbetrachtung im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags ausnahmsweise nicht zur Anwendung kommen könnte. Finden mithin im Tatbestand der erweiterten Kürzung i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals des eigenen Grundbesitzes die Grundsätze der Bruchteilsbetrachtung Anwendung, führt dies auch in systematischer Hinsicht dazu, dass der gesamthänderisch in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft gebundene Grundbesitz im Umfang der Beteiligung zugleich anteilig eigener Grundbesitz i.S. dieser Norm ist.

84 bb) Systematischer Zusammenhang mit den weiteren Tatbeständen der erweiterten Kürzung

85 § 9 Nr. 1 GewStG normiert die grundbesitzveranlassten gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen. Satz 1 regelt die Kürzung nach dem Einheitswert des Grundbesitzes. Satz 2 enthält den Grundtatbestand der erweiterten Kürzung, nämlich die Kürzung um den tatsächlichen Gewerbeertrag, soweit er auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Der Regelungsumfang der erweiterten Kürzung erschöpft sich indes nicht in Satz 2. Zur erweiterten Kürzung gehören auch deren tatbestandliche Ausdehnungen durch die Sätze 3 und 4 sowie die Rückausnahmen in Satz 5 Nrn. 1, 1a, 2 und in Satz 6 der Vorschrift. Angesichts dessen hat die Auslegung nicht allein und isoliert den Tatbestand der erweiterten Kürzung i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in den Blick zu nehmen, sondern dabei insbesondere auch dessen rechtssystematische Stellung im Regelungsgefüge der gewerbesteuerrechtlichen erweiterten Kürzungen insgesamt zu beachten. Dies gilt in besonderer Weise, wenn das hier auslegungsbedürftige Tatbestandsmerkmal des eigenen Grundbesitzes eine grundlegende, gleichsam vor die "Klammer gezogene" tatbestandliche Voraussetzung sowohl für die ausdehnenden als auch für die einschränkenden Tatbestände der erweiterten Kürzung der Sätze 3 bis 5 des § 9 Nr. 1 GewStG darstellt.

86 Mit Blick auf diese Tatbestände fügt sich der Grundtatbestand der erweiterten Kürzung in das Regelungsgefüge der gewerbesteuerrechtlichen Kürzungen in systematischer Hinsicht nur dann widerspruchsfrei ein, wenn dessen Tatbestandsmerkmal des "eigenen" Grundbesitzes nicht anders als das Tatbestandsmerkmal "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden ... Grundbesitzes" in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu verstehen ist. Denn knüpfte man gestützt auf einen "normspezifischen Ausgangspunkt" (so Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 65, 65c, Ergänzungslieferung November 2016) an das bürgerlich-rechtliche Eigentum an und legte das Tatbestandsmerkmal eigener Grundbesitz rein zivilrechtlich aus, liefen einzelne Tatbestände der erweiterten Kürzung teilweise leer, hätten keinen Anwendungsbereich und gelangten für einzelne Anwendungsfälle zu widersprüchlichen Ergebnissen.

87 Der Große Senat folgt damit der Auffassung des vorlegenden Senats, der zutreffend mit Blick auf die Rechtssystematik unter Rz 41 der Gründe seines Vorlagebeschlusses in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 darauf hinweist, dass die zur erweiterten Kürzung in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geschaffene Ausnahmevorschrift in Satz 5 Nr. 1a letztlich keinen Anwendungsbereich hätte, wenn es für die erweiterte Kürzung allein auf das zivilrechtliche Eigentum des Gesellschafters ankäme.

88 Entsprechendes gilt für die zwei vom vorlegenden Senat herangezogenen Vergleichsfälle im Anwendungsbereich der erweiterten Kürzung (Rz 46 und 47 der Gründe des Vorlagebeschlusses in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202), die ebenfalls die systematisch widersprüchlichen Ergebnisse aufzeigen, wenn das Tatbestandsmerkmal eigener Grundbesitz allein als zivilrechtliches Eigentum zu verstehen wäre.

89 Der Große Senat sieht sich in diesem Ergebnis letztlich auch durch das EURLUmsG bestätigt. Denn dort ist der Gesetzgeber selbst offenkundig davon ausgegangen, "eigener" Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG liege auch vor, wenn eine Kapitalgesellschaft Gesellschafterin einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft und diese Personengesellschaft die Eigentümerin des Grundstücks ist. Die Einfügung des Satz 6 in § 9 Nr. 1 GewStG wurde damit begründet, dass ohne diese Regelung Kapitalgesellschaften die gewerbesteuerpflichtige Veräußerung von Grundstücken umgehen könnten, indem sie die Grundstücke in grundstücksverwaltende Personengesellschaften einbringen und anschließend für die Veräußerung der Anteile an dieser Personengesellschaft die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen würden (Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 15/3677, S. 38; präzisiert in Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 15/4050, S. 59). Wenn der Gesetzgeber in diesen Fällen grundsätzlich die erweiterte Kürzung für anwendbar hält, setzt diese Auffassung voraus, dass der von der Kapitalgesellschaft gehaltene Anteil an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht nur Betriebsvermögen, sondern auch "eigener Grundbesitz" der Kapitalgesellschaft i.S. des Tatbestands des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist.

90 b) Regelungszweck

91 Der Regelungszweck der erweiterten Kürzung bestätigt das aus den vorstehenden systematischen Erwägungen gewonnene Auslegungsergebnis. Denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG will 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.

92 aa) § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG soll eine "doppelte Besteuerung desselben Wirtschaftsguts durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer" vermeiden, wie dies schon die Begründung für das erste reichseinheitliche Gewerbesteuergesetz formulierte (Begründung zum GewStG 1936, RStBl 1937, 693, 696). Das ist nach allgemeiner Auffassung auch noch der Regelungszweck nach dem derzeit geltenden Gewerbesteuerrecht (BFH-Urteile vom 15. Mai 2002 I R 63/01, BFH/NV 2003, 82; vom 5. Oktober 1967 I 258/64, BFHE 90, 299, BStBl II 1968, 65; Roser, in: Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 16; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 19, jeweils m.w.N.).

93 bb) Der Regelungszweck der erweiterten Kürzung in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG war dagegen schon nach der ursprünglichen Fassung des § 9 Nr. 1 GewStG 1936 darauf gerichtet, die Gewerbesteuerbelastung der allein kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, die sich nur mit der Verwaltung von Grundvermögen befassen und damit nicht per se gewerblich tätig sind, der Belastung von in diesem Bereich tätigen Einzelunternehmen oder Personengesellschaften anzunähern. Die damalige Kommentarliteratur erläuterte den Grundgedanken der Steuerbefreiung damit, dass "eine steuerliche Überbelastung von Grundstücksgesellschaften, Hausverwaltungsgesellschaften u. dgl." verhindert werden solle; diese seien nunmehr lediglich aufgrund ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig, obwohl sie an sich ein Gewerbe nicht ausübten (Oeftering/ Herzler-Gebert, a.a.O., § 9 Anm. 4; Abraham, a.a.O., S. 314b; Dunz/Rohde, a.a.O., § 9 Anm. 1, S. 331).

94 § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in dieser ursprünglichen Fassung bezweckte auch keine Bevorzugung der Kapitalgesellschaften gegenüber Personengesellschaften. Denn nach dem damals geltenden Recht musste die erweiterte Kürzung lediglich Kapitalgesellschaften erfassen. Nur Kapitalgesellschaften waren ungeachtet ihrer tatsächlichen Tätigkeit allein kraft Rechtsform gewerblich tätig und unterlagen als solche der Gewerbesteuer. Personengesellschaften --auch in der Rechtsform der GmbH & Co. KG-- wurden dagegen ausschließlich erst durch eine originär gewerbliche Tätigkeit gewerbesteuerpflichtig. Denn eine Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform sah das damalige Steuerrecht für Personengesellschaften nicht vor.

95 cc) Der Gesetzgeber hielt auch in allen späteren Fassungen des GewStG an dem Regelungszweck, ausschließlich mit der Verwaltung von Grundvermögen befasste und damit nicht per se gewerblich Tätige von der gewerbesteuerrechtlichen Belastung freizustellen, fest; er sah in dieser Kürzungsvorschrift insoweit offenbar ein allgemeines Regelungskonzept. Er erstreckte den persönlichen Anwendungsbereich der zur erweiterten Kürzung Berechtigten in den nachfolgenden Rechtsänderungen zunächst auch auf Personengesellschaften, dann allgemein auf "Unternehmen", die derart vermögensverwaltend tätig waren, und hielt daran auch im Rahmen der nachfolgenden Änderungen zur Vermeidung oder Regulierung von steuerumgehenden Gestaltungen fest. Insoweit kann auf die Ausführungen unter C.I.1. verwiesen werden.

96 dd) Der BFH sieht in ständiger Rechtsprechung ebenfalls den Regelungszweck der erweiterten Kürzung darin, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer zum Zwecke der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur private Vermögensverwaltung betreiben, freizustellen (BFH-Urteile in BFHE 89, 130, BStBl III 1967, 559; vom 28. Juni 1973 IV R 97/72, BFHE 109, 459, BStBl II 1973, 688; vom 9. Oktober 1974 I R 23/73, BFHE 113, 463, BStBl II 1975, 44; vom 31. Juli 1990 I R 13/88, BFHE 162, 111, BStBl II 1990, 1075; in BFHE 187, 326, BStBl II 1999, 168; vom 18. Mai 1999 I R 118/97, BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28; in BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359; vom 17. Januar 2006 VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434).

97 ee) Mit Blick auf diesen unverändert beibehaltenen Regelungszweck der erweiterten Kürzung erweist sich § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Ergebnis als eine am ursprünglichen gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrund ausgerichtete Korrektur einer darüber hinausgehenden allein rechtsformveranlassten Steuerbelastung, soweit die Regelung allein das Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes betrifft. Denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nimmt als Grundtatbestand der erweiterten Kürzung in seinem ursprünglichen Regelungsumfang allein die rein vermögensverwaltende grundbesitzbezogene Erwerbstätigkeit aus der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage, dem Gewerbeertrag, aus, die nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nicht gewerbesteuerbar sein soll (vgl. zu den darüber hinausgehenden weiteren Befreiungsvorschriften von Wohnungsbauunternehmen Roser, in: Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Rz 96; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 17).

98 Dieser Befund ist im Rahmen der Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu beachten. Denn vergleichbar mit dem Gesetzgeber, der nach der Rechtsprechung des BVerfG (ständige Rechtsprechung, zuletzt BVerfG-Beschluss vom 29. März 2017 2 BvL 6/11, HFR 2017, 636) zwar bei der Auswahl des Steuergegenstands einen weitreichenden Gestaltungsspielraum hat, diesen sodann aber folgerichtig ausgestalten muss, ist auch im Rahmen der Auslegung des Steuertatbestands dem erkennbar gewordenen steuerlichen Belastungsgrund Rechnung zu tragen und so der fragliche Tatbestand unter Beachtung des Gebots der Folgerichtigkeit auszulegen. In diesem ursprünglichen Umfang erweist sich die erweiterte Kürzung so nicht als begünstigende Subventionsnorm, sondern lediglich als Instrument der folgerichtigen Fortschreibung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes.

99 Diese Auslegungsgrundsätze blieben indessen unbeachtet, verstünde man den Tatbestand der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG allein als beliebige Begünstigung, die von engen tatbestandlichen Erfordernissen abhängig gemacht werden könne (so aber der I. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 65, 65c).

100 c) Historischer Regelungskontext

101 Die aus Rechtssystematik und Regelungszweck gewonnene Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entspricht schließlich auch der Entstehungsgeschichte und dem historischen Regelungskontext der Norm.

102 aa) § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in seiner ursprünglichen Fassung regelte rechtsformunabhängig die einfache Kürzung für alle Unternehmer und musste daher bei (Einzel-)Unternehmern zwischen dem zum Privatvermögen und dem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitz unterscheiden. Denn Grundbesitz natürlicher Personen ist stets eigener Grundbesitz, unabhängig davon, ob er zu deren Privat- oder Betriebsvermögen gehört; die Kürzung in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG sollte aber naturgemäß nur den zum Betriebsvermögen gehörenden eigenen Grundbesitz erfassen. Dementsprechend begrenzte der historische Gesetzgeber in § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die Kürzung auf den "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz". Geregelt war damit zugleich die einfache Kürzung für Kapitalgesellschaften, die ausschließlich Betriebsvermögen haben.

103 § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfasste rechtsformabhängig Kapitalgesellschaften, deren Grundbesitz stets zum Betriebsvermögen gehört. Angesichts dessen war in Bezug auf diese eine Unterscheidung zwischen zum Betriebsvermögen und nicht zum Betriebsvermögen gehörendem Grundbesitz entbehrlich; die erweiterte Kürzung war nicht eigens auf diesen "zum Betriebsvermögen gehörenden" Teil des Grundbesitzes zu beschränken. Zu regeln waren vielmehr die Fälle, in denen die Kapitalgesellschaften diesen ohnehin zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden eigenen Grundbesitz lediglich nach Art einer privaten Vermögensverwaltung nutzten, nämlich ihren "eigenen Grundbesitz" ausschließlich verwalteten und nutzten. Dies entsprach dem Regelungszweck im Zeitpunkt der Normierung des Tatbestands der erweiterten Kürzung, um in dieser Art und Weise tätige Kapitalgesellschaften mit Unternehmern gleich zu behandeln, die mit derartigen Tätigkeiten --Verwalten und Nutzen des eigenen Grundbesitzes-- schon per se kein Gewerbe betrieben und damit nicht gewerbesteuerpflichtig tätig waren (dazu unter C.II.3.b).

104 Im Ergebnis beschrieb § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 1936 mit dem Tatbestand, "bei einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich eigenen Grundbesitz ... verwaltet und nutzt" kurz und prägnant den Lebenssachverhalt, dass eine Kapitalgesellschaft ausschließlich den zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden eigenen Grundbesitz ... verwaltet und nutzt.

105 bb) Die historische Rechtsprechung und Kommentarliteratur zu § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG lassen keine Hinweise darauf erkennen, dass dem Tatbestandsmerkmal "eigener" Grundbesitz eine besondere Funktion zugekommen wäre, die über eine lediglich verkürzende Umschreibung des in Satz 1 der Vorschrift verwendeten Merkmals des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes hinausgegangen und insbesondere nach rein zivilrechtlichen Grundsätzen auszulegen gewesen wäre.

106 Das Merkmal "eigen" wurde i.S. der steuerrechtlichen Zurechnung nach § 11 StAnpG verstanden (Ringelmann-Freudling, a.a.O., § 9 Anm. 6, S. 289), nämlich dass nach § 11 Nr. 5 StAnpG 1934 Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten so zuzurechnen waren, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt. Dies entspricht im Ergebnis der gegenwärtigen Regelung in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Auch aus den ersten Entscheidungen zu § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (RFH-Urteile in RFHE 51, 41; in RFHE 51, 36) ist nichts dafür ersichtlich, dass zwischen dem zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitz und eigenem Grundbesitz unterschieden werden müsse.

107 Schließlich ist aus rechtshistorischer Sicht bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "eigener Grundbesitz" zu berücksichtigen, dass bei dessen Schaffung der Gesetzgeber der GbR noch keine eigene Rechtspersönlichkeit zugemessen hatte. Dementsprechend konnte aus Sicht des Gesetzgebers die GbR keine abschirmende Wirkung entfalten. Damit war Grundbesitz einer GbR "eigener" Grundbesitz ihrer Gesellschafter und keiner der Gesellschaft selbst.

108 4. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der einfachen Kürzung nach Satz 1 auf Antrag die erweiterte Kürzung bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen.

109 a) Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft verwaltet und nutzt "eigenen" Grundbesitz nicht nur dann, wenn das Unternehmen als Alleineigentümer Grundeigentum durch Vermietung und Verpachtung nutzt. Ein Unternehmen kann auch dann "eigenen" Grundbesitz verwalten und nutzen, wenn dieser Grundbesitz in einem Eigentumsanteil besteht und es diesen anteiligen eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt.

110 aa) Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft gilt die Bruchteilsbetrachtung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (dazu oben unter C.II.3.a aa). Danach sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Eine solche getrennte Zurechnung ist in Fällen der vorliegenden Art, wie insbesondere der Ausgangssachverhalt des Vorlagebeschlusses zeigt, für die Besteuerung erforderlich. Denn beide Gesellschafter der rein vermögensverwaltenden A-GbR, nämlich die hier zu 2/3 daran beteiligte Klägerin einerseits und die zu 1/3 beteiligte B-GbR andererseits sind steuerrechtlich jeweils eigenständig zu behandeln. Daher ist auch eine getrennte Zurechnung der anteiligen Wirtschaftsgüter (Grundstücke) der A-GbR, die den beiden Gesellschaftern der A-GbR (der Klägerin sowie der B-GbR) zur gesamten Hand zustehen und aus denen sie ihren jeweiligen Vermietungsertrag erzielen, Grundlage der Besteuerung.

111 bb) Für die Frage, ob in solchen Fällen beim Gesellschafter der rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft anteilig jeweils ein eigenes Wirtschaftsgut, im Streitfall mithin anteilig eigener Grundbesitz vorliegt, kommt es auch nicht darauf an, ob dieser Gesellschafter diesen Anteil im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen hält. Denn in beiden Fällen liegt anteilig entsprechend dem Umfang des Anteils am Gesellschaftsvermögen ein eigenes Wirtschaftsgut vor. Diese Qualifikation gilt unabhängig davon, ob es dem umfassend steuerverhafteten Betriebsvermögen oder dem gegebenenfalls einkommensteuerrechtlich nicht erheblichen Privatvermögen zuzuordnen ist. Im Ergebnis liegt nach Maßgabe der durch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO angeordneten Bruchteilsbetrachtung jedenfalls im Umfang dieses Anteils ein eigenes Wirtschaftsgut vor, im Streitfall eigener Grundbesitz.

112 b) Allein dadurch, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft Gesellschafterin einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist und an ihr damit einen "Anteil hält", entfaltet sie auch noch keine Tätigkeit, die über dieses ausschließliche "Verwalten und Nutzen" eigenen Grundbesitzes i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hinausgeht. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Verwaltung und Mitwirkungsrechte der Gesellschafterin ihren Miteigentumsanteilen entsprechen.

113 aa) Der Vorlagebeschluss verweist in diesem Zusammenhang zutreffend auf die ständige Rechtsprechung des BFH zur Frage der erweiterten Kürzung bei einer Bruchteilsgemeinschaft. Danach verwalten die Mitglieder der Bruchteilsgemeinschaft als Miteigentümer entsprechend der grundsätzlichen Regelung von Miteigentumsverhältnissen nach § 744 Abs. 1 BGB anteilig ihren eigenen Grundbesitz, ohne dass diese gemeinschaftliche Verwaltung des Grundstücks der Anwendung der erweiterten Kürzung entgegensteht (BFH-Urteil in BFHE 85, 115, BStBl III 1966, 253). Diese Rechtsprechung gilt unverändert fort.

114 bb) Diese anteilige Zurechnung gilt auch für eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft. Nimmt ein Gesellschafter einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf dieser Grundlage seine Gesellschafterrechte und -pflichten wahr, indem er bei der Verwaltung seines gesamthänderisch gebundenen Grundeigentumsanteils mitwirkt, verwaltet und nutzt er insoweit eigenen Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG; er überschreitet damit insbesondere nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Ein solches Überschreiten ergibt sich weder allein aus der eigentumsrechtlichen Stellung noch aus der Ausübung der daraus folgenden für die private Vermögensverwaltung typischen Verwaltungs- und Nutzungsrechte. Dementsprechend übt ein Gesellschafter mit dem "Halten einer Beteiligung" allein noch keine Tätigkeit aus, die über das i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließliche Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes hinausgeht.

115 D. Der Große Senat beantwortet die vorgelegte Rechtsfrage wie folgt:

116 Einer grundstücksverwaltenden, nur kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft ist die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht deshalb zu verwehren, weil sie an einer rein grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt ist.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 16/19 vom 27.3.2019**