

Urteil vom 09. März 2023, IV R 25/20

Erweiterte Kürzung: Keine teleologische Reduktion im Fall von Sondervergütungen an nicht der Gewerbesteuer unterliegende Mitunternehmer

ECLI:DE:BFH:2023:U.090323.IVR25.20.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1a S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1a S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 03. September 2020, Az: 9 K 3300/18 G,F

Leitsätze

§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ist auch dann anzuwenden, wenn der die Sondervergütung beziehende Gesellschafter nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 03.09.2020 - 9 K 3300/18 G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch dann anzuwenden ist, wenn der Empfänger der Sondervergütungen nicht der Gewerbesteuer unterliegt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Komplementärin ist die A-GmbH. Kommanditisten waren im Streitjahr 2016 B und die C-GmbH. Gesellschaftszweck ist die Verwaltung von eigenen Grundstücken, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten.
- 3 Bis zum Streitjahr waren durch Stehenlassen entnahmefähiger Gewinnanteile der Gesellschafter positive zu verzinsende Konten entstanden. So wurden im Jahresabschluss zum 31.12.2016 unter den sonstigen Verbindlichkeiten "Gesellschafter-Darlehen" mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr in Höhe von 633.772,98 € (Konto 2070) und in Höhe von 71.869,84 € (Konto 2071) sowie die Positionen "Anteil für Konto 2070" in Höhe von 106.894,80 € (Konto 9570) und "Anteil für Konto 2071" in Höhe von 6.823,08 € (Konto 9571) ausgewiesen. Die darauf entfallenden Zinsen wurden in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht gesondert ausgewiesen, sondern waren in der Summe der Zinsaufwendungen enthalten.
- 4 Die Klägerin erfasste die Zinsen ("Verzinsung Gesellschafterdarlehen") in Höhe von 66.173,22 € (Mehrheitskommanditist B), 4.448,78 € (Kommanditistin C-GmbH) bzw. 1.504,98 € (Komplementärin A-GmbH) als Sonderbetriebseinnahmen in Sonderbilanzen der Kommanditisten bzw. in einer "Ergänzungsbilanz" der Komplementärin.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bezog die Verzinsung der Darlehenskonten nicht in die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ein, sondern qualifizierte sie als Vergütung i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG. Die gegen die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 vom 20.07.2018 und über die

gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2016 vom 12.07.2018 gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 08.11.2018).

- 6 Mit der nachfolgenden Klage machte die Klägerin geltend, die Zinsen stünden im Zusammenhang mit ihrer "Kerntätigkeit", jedenfalls sei § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG teleologisch zu reduzieren, soweit der Gesellschafter selbst (wie hier der Mehrheitskommanditist) nicht der Gewerbesteuer unterliege.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1692 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG seien die Zinsen als Vergütung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht Teil der erweiterten Kürzung. Eine teleologische Reduktion komme nicht in Betracht. Zwar habe die Norm eine überschießende Tendenz, da sämtliche Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ungeachtet der Behandlung beim Vergütungsempfänger erfasst würden. Im Rahmen der dem Gesetzgeber zustehenden Typisierung sei dies jedoch hinzunehmen. Der eindeutige Gesetzeswortlaut könne nicht entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 26.06.2007 - IV R 9/05 (BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893) korrigiert werden, da dem Gesetzgeber durch dieses Urteil und durch Äußerungen im Schrifttum die überschießende Tendenz des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG bekannt gewesen sei, er sich aber gleichwohl für eine weitreichende Typisierung entschieden und auch später keinen Anlass gesehen habe, die Norm einzuschränken. Der hierin zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers sei zu respektieren.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a i.V.m. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) rügt.
- 9 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 03.09.2020 - 9 K 3300/18 G,F und die Einspruchsentscheidung vom 08.11.2018 aufzuheben sowie den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 vom 20.07.2018 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2016 vom 12.07.2018 dahingehend zu ändern, dass die Sondervergütungen in Höhe von 72.126 € in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einbezogen werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz hat die Sondervergütungen zu Recht nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG aus der erweiterten Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) ausgeschieden.
- 12 1. Bei der Klägerin handelt es sich um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Ihr Betrieb unterliegt daher nach § 2 Abs. 1 GewStG unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.1., m.w.N.; nachfolgend --zweiter Rechtsgang--: BFH-Beschluss vom 30.10.2014 - IV R 2/11, BFHE 247, 349, BStBl II 2015, 565).
- 13 2. Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG) lautet. An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die --wie die Klägerin-- ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).
- 14 3. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewStG, der § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes

2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) entspricht, gelten § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG (erweiterte Kürzung) allerdings nicht, soweit der Gewerbeertrag Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthält, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG ist § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewStG auch auf Vergütungen anzuwenden, die vor dem 19.06.2008 erstmals vereinbart worden sind, wenn die Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt wesentlich geändert wird.

- 15** a) § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ist mit dem JStG 2009 eingefügt worden, um steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft zu verhindern. Es geht dabei um Gestaltungen, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist (BTDrucks 16/10189, S. 73). Um dies zu vermeiden, sieht § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG vor, dass Sondervergütungen eines Gesellschafters von der erweiterten Kürzung ausgeschlossen werden, also bei der Gesellschaft mit Gewerbebesteuer belastet werden. Von diesem Grundsatz nimmt das Gesetz lediglich Sondervergütungen für die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft aus, da sie "die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen" (BTDrucks 16/10189, S. 73). Hinsichtlich solcher Vergütungen bleibt es bei dem Grundsatz, dass sie in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einbezogen werden und somit im Ergebnis nicht (weder bei der Gesellschaft noch beim Gesellschafter - für ihn gilt § 9 Nr. 2 GewStG) mit Gewerbebesteuer belastet werden. Insoweit heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 16/10189, S. 73): "Hierzu wird die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen, d.h. die die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen" (BFH-Beschluss vom 21.07.2016 - IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 42).
- 16** b) Ob § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG auch dann zur Anwendung gelangt, wenn der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbebesteuer unterliegt und § 9 Nr. 2 GewStG damit nicht zur Anwendung kommen kann, ist umstritten. Nach der wohl überwiegenden Literaturmeinung ist die Norm in diesem Fall aufgrund ihres überschießenden Charakters teleologisch zu reduzieren (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbebesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 213; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 34; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 132; Schnitter in Frotscher/Drüen, GewStG, § 9 Rz 91a; Bleschick in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz 287; BeckOK GewStG/Jahndorf, 5. Ed. [01.01.2023], GewStG § 9 Rz 450; Mensching/Tyarks, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 2037, 2039). Nach anderer Auffassung ist der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG eindeutig und einer teleologischen Reduktion nicht zugänglich (Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 109c).
- 17** c) Der erkennende Senat hält § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG auch dann für einschlägig, wenn der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbebesteuer unterliegt.
- 18** aa) Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers. Der Feststellung des zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm (grammatikalische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung), aus ihrem Zweck (teleologische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung); zur Erfassung des Inhalts einer Norm darf sich der Richter dieser verschiedenen Auslegungsmethoden gleichzeitig und nebeneinander bedienen. Insbesondere bei der Auslegung einer Norm aus ihrem Wortlaut ist zu berücksichtigen, dass diese nur eine von mehreren anerkannten Auslegungsmethoden ist, zu denen --wie ausgeführt-- auch die systematische Auslegung zählt. Nach Letzterer ist darauf abzustellen, dass einzelne Rechtssätze, die der Gesetzgeber in einen sachlichen Zusammenhang gebracht hat, grundsätzlich so zu interpretieren sind, dass sie logisch miteinander vereinbar sind. Ziel jeder Auslegung ist die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes allerdings nur ausnahmsweise möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 36, m.w.N.).
- 19** bb) Der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 1 GewStG setzt allein "Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1

Satz 1 Nummer 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes" voraus, "die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, mit Ausnahme der Überlassung von Grundbesitz, bezogen hat". Dass der Gesellschafter als Vergütungsempfänger der Gewerbesteuer unterliegt, verlangt die Norm nicht.

- 20** cc) Auch Sinn und Zweck der Norm sowie historische Erwägungen rechtfertigen keine einschränkende Auslegung.
- 21** aaa) Der Gesetzgeber verfolgte mit der Einfügung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG --wie ausgeführt-- das Ziel, steuerliche Gestaltungen im Zusammenhang mit der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in der Rechtsform der Personengesellschaft zu verhindern, nach denen Erträge, die die Gesellschaft gewerbesteuerpflichtigen Dritten für erbrachte Leistungen zahlt, in den Kürzungsumfang einbezogen werden, weil der Dritte Gesellschafter der Gesellschaft ist. Hierzu sollte die erweiterte Kürzung auf Ebene der grundbesitzverwaltenden Personengesellschaft in Bezug auf Sondervergütungen des Mitunternehmers dahingehend eingeschränkt werden, dass nur die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen (und damit die Kerntätigkeit der Gesellschaft umfassen). Hingegen sollte die erweiterte Kürzung ausgeschlossen werden, soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen erbringt (BRDrucks 545/08, S. 113; BTDrucks 16/10189, S. 73). Damit wollte der Gesetzgeber insbesondere verhindern, dass sich der Vergütungsgläubiger zur Vermeidung einer Gewerbesteuer auf die Vergütung an der Gesellschaft mitunternehmerisch beteiligt (BTDrucks 16/11108, S. 31).
- 22** bbb) Das Regelungsziel der Gestaltungs- oder Missbrauchsvermeidung kommt im Gesetzestext jedoch nicht zum Ausdruck. Eine Einschränkung auf Vergütungsempfänger, die ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen, lässt sich der Norm nicht entnehmen. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG stellt vielmehr eine stark typisierende Regelung auf, die pauschal auf die Zahlung von Sondervergütungen an den Gesellschafter abstellt (zur Typisierung im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG vgl. auch BFH-Urteil vom 29.06.2022 - III R 19/21, BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84, Rz 23). Sie ist einer einschränkenden Auslegung nicht zugänglich (ebenso Hessisches FG, Urteil vom 29.05.2019 - 8 K 291/18, EFG 2019, 1695, rechtskräftig; zustimmend Böwing-Schmalenbrock, EFG 2019, 1696; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 Rz 90). Soweit der Senat in dem Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 (Rz 43) ausgeführt hat, § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG spreche dafür, dass der Gesetzgeber mit "eigenem" Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG den "zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden" Grundbesitz meine, zu dem auch der im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters stehende, an die Gesellschaft zur Nutzung überlassene Grundbesitz gehöre, und die Regelung in Satz 5 Nr. 1a lediglich der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen diene, steht dies allein im Kontext der (systematischen) Auslegung des Begriffs "eigener Grundbesitz" in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- 23** dd) Systematische Erwägungen, die für das gegenteilige Auslegungsergebnis sprechen, sind ebenfalls nicht ersichtlich.
- 24** ee) Entgegen der Auffassung der Klägerin und der zuvor zitierten überwiegenden Literaturmeinung kann § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG in den Fällen, in denen der Vergütungsempfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegt, auch nicht teleologisch reduziert werden.
- 25** aaa) Die teleologische Reduktion setzt eine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck voraus. Sie zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Sie kommt nur in Betracht, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Es bedarf demnach einer verdeckten Regelungslücke (z.B. BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.). Lässt sich ein bestimmter Gesetzeszweck hingegen nicht sicher feststellen, so ist für eine teleologische Reduktion kein Raum (ebenso Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 382).
- 26** bbb) Diese Voraussetzungen sind im Hinblick auf nicht der Gewerbesteuer unterliegende Vergütungsempfänger i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nicht erfüllt. Zwar lagen der Einfügung der Norm durch das JStG 2009 Gestaltungen zugrunde, in denen der Vergütungsempfänger der Gewerbesteuer unterfiel und nur deshalb Gesellschafter der Personengesellschaft wurde, um die Gewerbesteuerbarkeit der Vergütungen umgehen zu können. Dabei hatte der Gesetzgeber wohl in erster Linie das sog. Bankenbeteiligungsmodell (vgl. dazu FG Düsseldorf, Urteil vom 18.06.2007 - 17 K 923/05 F, EFG 2007, 1696: kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts; s.a. Mensching/Tyarks, DStR 2009, 2037) vor Augen (ebenso Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 109b; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 132; Bleschick in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 286; Renner in Bergemann/Wingler, GewStG, § 9 Rz 69). "Insbesondere", aber nicht ausschließlich diese Gestaltung wollte er verhindern (BTDrucks 16/11108, S. 31). Dementsprechend hat der Gesetzgeber den Tatbestand

des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nicht auf diesen Fall beschränkt, sondern Sondervergütungen der Gesellschafter ganz allgemein von der erweiterten Kürzung ausgenommen. Dies betrifft Sondervergütungen jedweder Art, also auch Vergütungen für die --wohl weniger "gestaltungsgeneigte"-- Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft. Allein Vergütungen für die Überlassung von Grundbesitz hat er ausdrücklich ausgenommen. Dies spricht ebenfalls dafür, dass der Gesetzgeber die Geltung des Tatbestands bewusst nicht weitergehend einschränken wollte. Diese tatbestandliche Weite kommt auch in der zeitlichen Anwendungsbestimmung des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a Satz 2 GewStG (bzw. § 36 Abs. 6a Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2009) zum Ausdruck, die für Altvereinbarungen Bestandsschutz gewährt. Eine derartige Typisierung mag überschießende Tendenz haben, führt allerdings nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. Es lässt sich nicht eindeutig feststellen, dass der Gesetzgeber mit § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG allein Sondervergütungen an Gesellschafter erfassen wollte, die ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen. Eine tatbestandliche Reduktion, von der ohnehin nur besonders zurückhaltend Gebrauch zu machen ist (BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.b), ist daher nicht gerechtfertigt.

- 27** ccc) Das zu § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG a.F. (nunmehr § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG) ergangene BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893 steht dem nicht entgegen. Nach den Grundsätzen dieser Entscheidung ist § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG a.F. im Wege der teleologischen Reduktion in der Weise einzuschränken, dass dem Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags auch dann zu gewähren ist, wenn das überlassene Grundstück zwar dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient, dieses den Grundbesitz nutzende Unternehmen jedoch mit allen seinen (positiven wie negativen) Einkünften von der Gewerbesteuer befreit ist. Diese Grundsätze lassen sich jedoch nicht auf § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG übertragen (anders Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 213; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 Rz 91a; Mensching/Tyarks, DStR 2009, 2037, 2039). Zwar ist auch § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG a.F. offen formuliert ("wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient"). Der Gesetzeszweck ließ sich dort aber sicher bestimmen (s. BFH-Urteil in BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.a: "§ 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG hat den Sinn, zu verhindern, dass der ein eigenes Grundstück nutzende Einzelunternehmer schlechter gestellt wird als ein Gewerbetreibender, der ein Grundstück nutzt, das er einer zwischengeschalteten Gesellschaft überlassen hat"). Daher konnte der Senat seinerzeit den Tatbestand teleologisch reduzieren, soweit der Gesetzeszweck --mangels Besserstellung des Mitunternehmers gegenüber dem Einzelunternehmer-- nicht tangiert wird. Vorliegend lässt sich ein hinreichend bestimmter Gesetzeszweck jedoch --wie ausgeführt-- nicht mit der dafür erforderlichen Sicherheit feststellen.
- 28** 4. In Anwendung dieser Grundsätze hat die Vorinstanz zu Recht entschieden, dass die Sondervergütungen nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG nicht der erweiterten Kürzung unterliegen.
- 29** a) Die streitgegenständlichen Darlehenszinsen stellen Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG dar. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht (mehr) streitig.
- 30** b) Damit unterfallen die Schuldzinsen als Vergütungen für die Hingabe von Darlehen § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG. Eine teleologische Reduktion der Norm kommt in Bezug auf die Sondervergütungen, die der Mehrheitskommanditist der Klägerin bezogen hat, wie dargelegt nicht in Betracht. Im Hinblick auf die Sondervergütungen, die die Komplementär-GmbH und die C-GmbH bezogen haben, geht selbst die Klägerin davon aus, dass eine teleologische Reduktion des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG ausscheidet, da diese Gesellschaften der Gewerbesteuer unterliegen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist somit insgesamt ausgeschlossen.
- 31** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de