

Urteil vom 18. Dezember 2014, IV R 50/11

Keine erweiterte Kürzung für zu einem Vermögensstock des Gesellschafters zur Bedeckung der Rückstellung für Beitragsrückerstattung gehörenden Grundbesitz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 3 Nr 2 S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 5, GewStG VZ 2005

vorgehend FG Hamburg, 26. September 2011, Az: 1 K 243/09

Leitsätze

Grundbesitz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft dient i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG auch dann dem Gewerbebetrieb des an der Gesellschaft beteiligten Lebensversicherungsunternehmens, wenn es die Anteile an der Personengesellschaft in einen Vermögensstock eingestellt hat, der die Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen sicherstellen soll.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 27. September 2011 1 K 243/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der A-KG. Gegenstand der im Jahr 1996 errichteten A-KG war gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrags der Erwerb, die Errichtung und Vermietung von Baulichkeiten innerhalb eines Wohnparks in X. Die Tätigkeit der A-KG war beschränkt auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes und eigenen Kapitalvermögens. Die A-KG wurde durch ihren persönlich haftenden Gesellschafter vertreten, in den Streitjahren (2003 und 2005) die B-GmbH. Die V-AG war seit Gründung der A-KG deren Kommanditistin. Die einzige weitere Kommanditistin schied laut Handelsregistereintragung vom 25. Mai 2007 aus der A-KG aus. Die V-AG wurde im Jahr 2007 mit der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin verschmolzen. Im Jahr 2008 schied die persönlich haftende Gesellschafterin der A-KG aus und die Klägerin als einzige verbliebene Gesellschafterin übernahm das Handelsgeschäft ohne Liquidation mit allen Aktiva und Passiva im Wege der Anwachsung.
- 2** Die V-AG gab mit Schreiben vom 14. Juni 1994 gegenüber dem damaligen Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen eine geschäftsplanmäßige Erklärung zur Bedeckung der Rückstellung für Beitragsrückerstattung durch Werte eines Sondervermögens ab. Darin hieß es:
- 3** "Gegenüber der 1993 erfolgten steuerlichen Betriebsprüfung haben wir erklärt, daß wir unsere vom 25.10.1951 datierte geschäftsplanmäßige Erklärung, die den o.g. Sachverhalt betraf, neu fassen wollen, da sie in den verwendeten Begriffen sprachlich überholt ist.
- 4** Damit die Rückstellung für Beitragsrückerstattung nicht als Dauerschuld angesehen werden kann, geben wir deshalb folgende geschäftsplanmäßige Erklärung ab, um deren Genehmigung wir bitten:
- 5** Wir stellen Vermögenswerte, die dem jeweiligen Betrag der Rückstellung für Beitragsrückerstattung schätzungsweise gleichkommen, in der Weise sicher, dass nur mit Zustimmung des Treuhänders für den Deckungsstock darüber verfügt werden kann. Die Bestimmung von § 72 VAG soll sinngemäß gelten.

- 6** Die der Rückstellung der Beitragsrückerstattung zugewiesenen Beträge dürfen nur für die Überschußbeteiligung der Versicherten verwendet werden. Die Gesellschaft ist jedoch berechtigt, mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde in Ausnahmefällen die Rückstellung für Beitragsrückerstattung, soweit sie nicht auf bereits festgelegte Überschußanteile entfällt, im Interesse der Versicherten zur Abwendung eines Notstandes heranzuziehen.
- 7** Die jeweilige Überdeckung des Deckungsstocks soll der Bedeckung der Rückstellung für Beitragsrückerstattung dienen.
- 8** Unsere Erklärung gegenüber der damaligen Aufsichtsbehörde ... einschließlich der Genehmigung vom 27.10.1951 sind in Fotokopie beigelegt."
- 9** Das Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen nahm mit Schreiben vom 27. Juli 1994 die geschäftsplanmäßige Erklärung zur Kenntnis. Erst nach den Streitjahren teilte die V-AG mit Schreiben vom 5. Oktober 2006 an die nunmehr zuständige Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, Bereich Versicherungen, mit, dass sie die geschäftsplanmäßige Erklärung vom 14. Juni 1994 mit sofortiger Wirkung aufhebe.
- 10** Mit Vertrag vom 31. Oktober 1996 verkaufte die V-AG an fremde Dritte vermieteten Grundbesitz in X an die --im gleichen Jahr errichtete-- A-KG, dessen Einheitswert gemäß Einheitswertmitteilung vom 3. September 1999 auf den 1. Januar 1998 552.400 DM betrug. Nach der im Vertrag wiedergegebenen Eintragung im Grundbuch durfte die V-AG nur mit Zustimmung des Treuhänders gemäß § 70 des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) verfügen. Ihre Beteiligung an der A-KG stellte die V-AG in einen Vermögensstock zur Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen ein. Für bereits garantierte Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen erfolgte die Bedeckung über das Sicherungsvermögen (früher Deckungsstock). Ein Treuhändervorbehalt war im Gesellschaftsvertrag der A-KG nicht enthalten. Verfügungen über Gegenstände des auf der Grundlage der geschäftsplanmäßigen Erklärung vom 14. Juni 1994 eingerichteten Vermögensstocks konnten in der Praxis ohne die Zustimmung des Treuhänders für den Deckungsstock getroffen werden; der Treuhänder zeichnete getroffene Verfügungen lediglich ab.
- 11** In ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre beantragte die A-KG jeweils die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (GewStG) mit der Folge, dass der gesamte Gewinn aus Gewerbebetrieb von der Kürzung betroffen war und sich der Gewerbeertrag auf 0 € belief. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 19. Juli 2004 für 2003 und vom 12. Juni 2006 für 2005, jeweils unter Vorbehalt der Nachprüfung, den Gewerbesteuermessbetrag jeweils auf 0 € fest.
- 12** Im Hinblick auf das Ergebnis einer Arbeitstagung der Versicherungsfachprüfer vom April 2007 erließ das FA am 8. Juni 2007 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Gewerbesteuermessbescheide 2003 und 2005, in denen keine Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommen wurde und insbesondere die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen mit 0 € ausgewiesen wurde. Die hiergegen am 14. Juni 2007 eingelegten Einsprüche der A-KG wies das FA mit an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der A-KG gerichteter Einspruchsentscheidung vom 25. August 2009 als unbegründet zurück.
- 13** Das Finanzgericht (FG) gab der Klägerin aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 346 abgedruckten Gründen nur insoweit Recht, als es den Gewerbeertrag für die Streitjahre jeweils unter Berücksichtigung einer Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von 3.389,25 € ermittelte.
- 14** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 5 Nr. 1 GewStG.
- 15** Sie macht u.a. geltend, das FG habe die geschäftsplanmäßige, als öffentlich-rechtliche (versicherungsaufsichtsrechtliche) Außenverpflichtung bzw. als öffentlich-rechtliche Unterwerfungserklärung zu verstehende Erklärung der V-AG unzutreffend gewürdigt. Die vom FG angenommene erhebliche Bindungswirkung der Erklärung habe weder inhaltlich noch verwaltungsverfahrenrechtlich bestanden. Mit der Erklärung habe --für Zwecke der Gewerbekapitalsteuer in Abstimmung mit der Betriebsprüfung-- ausdrücklich die Qualifikation der Rückstellung für Beitragsrückerstattung als Dauerschuld vermieden werden sollen. Mit Änderung der Rechtslage ab dem Jahr 1997 (Aufhebung der Gewerbekapitalsteuer) habe sich die Erklärung rechtlich erledigt. Zudem habe die Erklärung in Folge des Dritten Gesetzes zur Durchführung versicherungsrechtlicher Richtlinien des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 21. Juli 1994 (BGBl I 1994, 1630) bereits zum Zeitpunkt der Kenntnisaufnahme durch das Bundesaufsichtsamt am 27. Juli 1994 keine öffentlich-rechtliche Unterwerfungswirkung mehr gehabt.

- 16** Im Übrigen habe das FG den Begriff des "Dienens" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG zu weit ausgelegt, denn freies Vermögen, das freiwillig dem Deckungsstock zugeordnet werde, könne nicht dieser eng auszulegenden Ausnahmvorschrift unterliegen.
- 17** Die Klägerin beantragt,
das vorinstanzliche Urteil und die geänderten Gewerbesteuermessbescheide 2003 und 2005 vom 8. Juni 2007 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. August 2009 aufzuheben.
- 18** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 19** Es trägt im Wesentlichen vor, das gewerbekapitalsteuerliche Motiv für die geschäftsplanmäßige Erklärung der V-AG sei im Streitfall ohne Bedeutung. Entgegen der Auffassung der Klägerin bestehe eine vom FG zutreffend festgestellte und gewürdigte rechtserhebliche Bindungswirkung hinsichtlich des Sicherungsvermögens.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der A-KG in den Streitjahren die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 5 GewStG zu versagen ist.
- 21** 1. Zwar sind die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt.
- 22** a) Nach dieser Vorschrift wird bei bestimmten Unternehmen die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen --anstelle der Kürzung um einen Hundertsatz vom Einheitswert-- auf Antrag um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Diese erweiterte Kürzung gilt u.a. für ein Unternehmen, das ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt. Mit der erweiterten Kürzung sollen vermögensverwaltende Grundstücksunternehmen, deren Einkünfte nur kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen, den vermögensverwaltenden Einzel- und Personenunternehmen gleichgestellt werden (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Januar 2002 IV R 51/00, BFHE 198, 120, BStBl II 2002, 873, m.w.N.).
- 23** b) Die A-KG unterhielt in den Streitjahren als gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung, die allein durch ihre persönlich haftende Gesellschafterin --eine GmbH-- vertreten wurde, einen Gewerbebetrieb. Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt dieser Betrieb der Gewerbesteuer. Nach den für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG beschränkte sich die Tätigkeit der A-KG jedoch auf die Verwaltung und Nutzung von eigenem --an fremde Dritte vermietetem-- Grundbesitz, den sie mit Vertrag vom 31. Oktober 1996 von der V-AG erworben hatte, und von eigenem Kapitalvermögen.
- 24** Auch hat die A-KG in ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre jeweils einen Antrag i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Vornahme der erweiterten Kürzung gestellt, indem sie die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen in Höhe ihres gesamten Gewinns eingetragen hat.
- 25** 2. Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ist im Streitfall aber nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG in der für 2003 geltenden Fassung bzw. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG in der für 2005 geltenden Fassung --im Folgenden nur § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG-- ausgeschlossen. Denn der Grundbesitz der A-KG diene in den Streitjahren betrieblichen Zwecken der V-AG, indem diese ihre Beteiligung an der A-KG als Grundstücksgesellschaft in den Vermögensstock zur Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattung eingestellt hat.
- 26** a) Die erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) wird nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht gewährt, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden (z.B. BFH-Urteile vom 26. Oktober 1995 IV R 35/94, BFHE 178, 572, BStBl II 1996, 76, und in BFHE 198, 120, BStBl II 2002, 873, m.w.N.).

- 27** aa) Grundbesitz "dient" dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters nicht nur dann, wenn er von diesem aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags genutzt wird. Es genügt vielmehr, dass der Grundbesitz den betrieblichen Zwecken des Gesellschafters "dient" bzw. ihm allgemein "von Nutzen" ist (z.B. BFH-Urteile in BFHE 198, 120, BStBl II 2002, 873, und vom 17. Januar 2006 VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, jeweils m.w.N.).
- 28** Die Zuordnung des Grundbesitzes zum Gewerbebetrieb des Gesellschafters setzt aber voraus, dass es sich bei dem Grundbesitz um Betriebsvermögen des Gesellschafters handeln würde (BFH-Urteile in BFHE 198, 120, BStBl II 2002, 873, unter 2.c der Gründe; in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.2.b bb (1) der Gründe, m.w.N.). Wie eigener Grundbesitz i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nur der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz ist, so ist auch im Rahmen von § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ein "Dienen" nur anzunehmen, wenn das fragliche Grundvermögen Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters wäre (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.2.b bb (1) der Gründe, m.w.N.). § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG soll eine Bevorzugung der Gesellschaften gegenüber Einzelpersonen vermeiden. Dementsprechend liegt dann keine reine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Nutzung des Grundstücks auch bei einer (gedachten) Einzelperson eine Einbeziehung der Grundstückserträge in den Gewerbeertrag nach sich ziehen würde.
- 29** bb) Aus dem Umstand, dass ein "Dienen" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht allein im Fall der Nutzung aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags vorliegt, hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 178, 572, BStBl II 1996, 76 gefolgert, dass Grundbesitz (Miteigentumsanteile), der zum Deckungsstock eines die Lebensversicherung betreibenden Unternehmens gehört, dessen Gewerbebetrieb i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG dient, wenn er im Rahmen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit den Miteigentumsanteilen anderer Versicherungsunternehmen gemeinschaftlich verwaltet wird. Nach dem Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG sei allein entscheidend, dass der Grundbesitz ohne die Zwischenschaltung der Gesellschaft zum gewerblichen Betriebsvermögen des Versicherungsunternehmens gehören würde und die Grundstückserträge auch bei einer --gedachten-- Einzelperson, die den fraglichen Grundbesitz an Dritte vermieten würde, in den Gewerbeertrag einzubeziehen wären. Erträge aus Grundstücken, die zu einem Betriebsvermögen zählten, stellten stets Betriebseinnahmen dar; dies gelte erst recht für Grundstücke, die durch Zugehörigkeit zum Deckungsstock mit dem Betrieb eines Versicherungsunternehmens in besonderer Weise verknüpft seien. Denn ungeachtet der Beschränkungen, die sich für das zum Deckungsstock gehörende Vermögen aus den §§ 65 bis 78 VAG ergäben, gehörten die Bestände des Deckungsstocks grundsätzlich zum Betriebsvermögen der Versicherungsunternehmen. Sie dienten den Zwecken der Versicherungsunternehmen in besonderer Weise, weil sie ihnen die Aufrechterhaltung des Versicherungsbetriebs ermöglichten. Denn durch den Deckungsstock sollten die künftigen Ansprüche der Versicherten aus den Versicherungsverträgen sichergestellt werden (BFH-Urteil vom 19. Januar 1972 I 115/65, BFHE 104, 464, BStBl II 1972, 390).
- 30** cc) An sein vorgenanntes Urteil anknüpfend hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 198, 120, BStBl II 2002, 873 entschieden, dass Grundbesitz auch dann i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG dem Gewerbebetrieb eines Versicherungsunternehmens dient, wenn zum Bestand des Deckungsstocks nicht die Grundstücke selbst, sondern nur die Gesellschaftsanteile an der Grundstücksgesellschaft gehören.
- 31** Dabei hat sich der Senat wiederum auf den vorgenannten Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG berufen, solche Erträge bei der Grundstücksgesellschaft nicht von der Gewerbesteuer auszunehmen, die in der Person des Gesellschafters der Gewerbesteuer unterliegen würden, wenn er den Grundbesitz ohne Zwischenschaltung der Gesellschaft in gleicher Weise nutzte. So verhalte es sich bei den Grundstücken, die dem Deckungsstock des Gesellschafters verhaftet seien. Zwar sei die Grundstücksgesellschaft nicht in dem Sinne zwischengeschaltet, dass sie die Grundstücke dem Gesellschafter zur Nutzung überlasse. Die Zwischenschaltung erstrecke sich nur auf die Zugehörigkeit zum Deckungsstock. Dies sei aber einer Überlassung zur Nutzung vergleichbar, weil das Deckungsstock-Vermögen dem Gesellschafter den Versicherungsbetrieb erst ermögliche. Würden die Grundstücke dem Gesellschafter selbst gehören, wären sie unmittelbar Bestandteil des Deckungsstocks und als solche ungeachtet der konkreten Art der Nutzung Betriebsvermögen des Gesellschafters. Die Erträge der Grundstücke unterlägen dann auf der Ebene des Gesellschafters der Gewerbesteuer.
- 32** b) Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe hat der streitbefangene Grundbesitz in den Streitjahren dem Gewerbebetrieb der V-AG i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG gedient.
- 33** aa) Zwar gehörten im Streitfall die Gesellschaftsanteile der V-AG an der A-KG als Grundstücksgesellschaft nicht zum Deckungsstock bzw. Sicherungsvermögen i.S. des § 66 VAG. Ihre Beteiligung an der A-KG hat die V-AG jedoch in einen Vermögensstock zur Bedeckung der Rückstellung für Beitragsrückerstattung eingestellt, der die Bedeckung

der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen sicherstellen sollte. Auch wenn man auf der Grundlage der Feststellungen des FG davon ausgeht, dass dieser Vermögensstock nicht in vergleichbarer Weise wie Deckungsstock bzw. Sicherungsvermögen i.S. des § 66 VAG der Überwachung durch einen Treuhänder i.S. des § 70 VAG unterlegen hat, so war der fragliche Grundbesitz doch jedenfalls mittelbar einem Vermögensstock verhaftet, der bei der V-AG der Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen diente. Hätten nämlich die Grundstücke der V-AG selbst gehört, wären sie unmittelbar Bestandteil dieses Vermögensstocks und als solche ungeachtet der konkreten Art ihrer Nutzung zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen der V-AG gewesen. Dem gewillkürten Betriebsvermögen können in der Regel Wirtschaftsgüter zugerechnet werden, wenn sie objektiv dazu geeignet und vom Betriebsinhaber erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern (z.B. BFH-Urteile vom 19. März 1981 IV R 39/78, BFHE 133, 513, BStBl II 1981, 731; vom 19. Februar 1997 XI R 1/96, BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399; vom 23. September 2009 IV R 5/07, BFH/NV 2010, 612; vom 21. August 2012 VIII R 11/11, BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117). Der Vermögensstock hatte --auch hier ungeachtet der Existenz von Verfügungsbeschränkungen und Kontrollrechten eines Treuhänders-- eine wirtschaftlich vergleichbare Funktion wie der Deckungsstock bzw. das Sicherungsvermögen i.S. des § 66 VAG, nämlich die Sicherstellung von künftigen --nicht notwendigerweise (bereits) garantierten-- Ansprüchen der Versicherten aus den Versicherungsverträgen. Als Bestandteil dieses Vermögensstocks wäre der Grundbesitz deshalb objektiv geeignet gewesen, dem Versicherungsunternehmen der V-AG zu dienen. Nachdem die V-AG ihre Anteile an der A-KG in den Vermögensstock eingestellt hat, ist auch davon auszugehen, dass der Grundbesitz --gehörte er der V-AG selbst-- erkennbar dazu bestimmt gewesen wäre, dem Versicherungsbetrieb der V-AG zu dienen. Ob für die Einstellung der Anteile an der A-KG in das streitbefangene Sondervermögen auch gewerbekapitalsteuerliche Motive maßgeblich gewesen sind, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung, da es für die Annahme gewillkürten Betriebsvermögens allein auf die objektive Eignung, dem Versicherungsunternehmen der V-AG zu dienen, ankommt. Die Erträge der Grundstücke unterlägen dann auf der Ebene der V-AG der Gewerbesteuer.

- 34** bb) Inhalt und Schicksal der von der V-AG abgegebenen geschäftsplanmäßigen Erklärung sind für die vorgenannte Würdigung ohne Bedeutung.
- 35** (1) Zum einen kommt es auf die treuhänderische Bindung und/oder Kontrolle durch die Aufsichtsbehörde im Streitfall nicht an. Entscheidend ist im Rahmen der anzustellenden fiktiven Betrachtung, ob der Grundbesitz als Teil eines Sondervermögens dem Versicherungsbetrieb der V-AG objektiv nützlich wäre. Dies ist indes unter den im Streitfall vorliegenden Umständen auch ungeachtet etwaiger Beschränkungen, wie sie dem Deckungsstock bzw. Sicherungsvermögen nach dem VAG eigen sind, zu bejahen. Bereits in seinem Urteil in BFHE 178, 572, BStBl II 1996, 76 hat der erkennende Senat verdeutlicht, dass derartige Beschränkungen selbst bei Beständen des Deckungsstocks nicht für deren Qualifikation als Betriebsvermögen des Versicherungsunternehmens ausschlaggebend sind. Anders als die Klägerin meint, lässt sich Gegenteiliges auch nicht dem Senatsurteil in BFHE 198, 120, BStBl II 2002, 873 entnehmen. Deshalb kommt es --wie es das FA zutreffend gesehen hat-- nicht darauf an, ob hinsichtlich des streitbefangenen Sondervermögens ein "Sperrvermerk" des Treuhänders (i.S. des § 70 VAG) vorgelegen hat. Auch kann die von der Klägerin aufgeworfene Frage offenbleiben, ob und inwieweit bzw. wie lange von der geschäftsplanmäßigen Erklärung der V-AG eine öffentlich-rechtliche (Selbst-)Bindung oder Unterwerfungswirkung ausgegangen ist. Vielmehr ist das FG jedenfalls im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass auch auf der Grundlage einer "freiwilligen" Erklärung ein "Dienen" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG begründet werden kann.
- 36** (2) Soweit der Erklärung der V-AG aus dem Jahr 2006 hinsichtlich der Frage, ob (jedenfalls) gewillkürtes Betriebsvermögen vorgelegen hat, Bedeutung in dem Sinne beikäme, dass der streitbefangene Grundbesitz --gehörte er der V-AG selbst-- fortan nicht mehr dazu bestimmt gewesen sein könnte, dem Versicherungsbetrieb der V-AG zu dienen, hätte dies jedenfalls in den Streitjahren (2003 und 2005) keine Bedeutung. Denn diese Erklärung entfaltete insoweit in den Streitjahren noch keine Wirkung.
- 37** (3) Kommt es vorliegend auf die geschäftsplanmäßige Erklärung nicht an, so ist im Übrigen auch deshalb das in der Vermeidung von Gewerbesteuer liegende Motiv für diese Erklärung im Streitfall ohne Bedeutung.
- 38** 3. Der Senat braucht nicht darauf einzugehen, ob das FG die Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu Recht gewährt hat. Selbst wenn dies zu verneinen wäre, käme auf die Revision der Klägerin keine Verböserung in Betracht.
- 39** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de