

Urteil vom 11. Juli 2024, III R 41/22

Versagung der erweiterten Kürzung im Organkreis beim sogenannten Weitervermietungsmodell

ECLI:DE:BFH:2024:U.110724.IIIR41.22.0

BFH III. Senat

GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 1, FGO § 45 Abs 1 S 1, FGO § 68, GewStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 22. September 2022, Az: 9 K 2833/21 G

Leitsätze

Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes für ein Grundstücksunternehmen ist zu versagen, wenn es sich bei diesem Unternehmen um eine Organgesellschaft handelt, die sämtliche Grundstücke an eine andere Organgesellschaft derselben Organschaft verpachtet (Anschluss an Urteile des Bundesfinanzhofs vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887 und vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227). Dies gilt auch, wenn die pachtende Organgesellschaft diesen Grundbesitz an außerhalb des Organkreises stehende Dritte weitervermietet oder weiterverpachtet.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22.09.2022 - 9 K 2833/21 G aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob der Klägerin, Revisionsbeklagten und Revisionsklägerin (Klägerin) im Jahr 2016 die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zusteht.
- 2** Die Klägerin ist eine Wohnungsanbieterin. Sie ist Obergesellschaft (GmbH) mit Holdingfunktion (Konzernmutter) und ertrag- wie umsatzsteuerlich Organträgerin. Zum Konzern gehören neben der W-GmbH noch weitere 17 ebenfalls in der Rechtsform einer GmbH organisierte Organgesellschaften, welche (anders als die W-GmbH) jeweils über einen eigenen Immobilienbestand verfügen.
- 3** Die W-GmbH war im Streitjahr 2016 als Dienstleisterin für zum Konzern gehörende Immobiliengesellschaften tätig. Sie war die zentrale Managementgesellschaft. Bei ihr war die Verwaltung des Immobilienbesitzes angesiedelt.
- 4** Die 17 weiteren Organgesellschaften hatten ihre Immobilien an ihre Schwestergesellschaft, die W-GmbH, zur Weitervermietung verpachtet. Die W-GmbH verpachtete beziehungsweise vermietete die Immobilien im eigenen Namen an fremde Dritte außerhalb des Organkreises, trug Aufwendungen und kümmerte sich um die Verwaltung der Grundstücke ("Weitervermietungsmodell"). Diese Konzernstruktur bestand seit 2007.
- 5** Die W-GmbH verbuchte die Pachtzahlungen an die anderen Organtöchter der Klägerin als Aufwand. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG nahm sie nicht vor. Die in der Klagebegründungsschrift vom ... mit

den Nummern 5 bis 17 bezeichneten Organtöchter der Klägerin (Organgesellschaften Nr. 5 bis 17) beanspruchten für sich die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

- 6** Ursprünglich war der Gewerbesteuermessbetrag für 2016 mit Bescheid vom 10.11.2021 unter Berücksichtigung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG festgesetzt worden. Bei einer steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 2016 bis 2018 vertrat der Prüfer bei im Wesentlichen unverändertem Sachverhalt unter Hinweis auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18.05.2011 - X R 4/10 (BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887) und vom 30.10.2014 - IV R 9/11 (BFH/NV 2015, 227) die Auffassung, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zustehe. In den vorangegangenen Betriebsprüfungen (zuletzt für die Wirtschaftsjahre 2013 bis 2015) war die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung unbeanstandet geblieben.
- 7** Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) änderte den Ausgangsbescheid mit Bescheid vom 03.12.2021 entsprechend und beschränkte die Kürzung auf 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG. Den Gewerbesteuermessbetrag setzte das FA auf ... € fest. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit einer Sprungklage vom 23.12.2021, der das FA zustimmte.
- 8** Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gewährte statt der einfachen Kürzung in Höhe von ... € die erweiterte Kürzung in Höhe von ... € als Differenz zwischen dem Gesamtbetrag der erweiterten Kürzung und dem nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG hinzuzurechnenden Betrag. Im Übrigen wies es die Klage ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 136 veröffentlicht.
- 9** Mit ihren Revisionen rügen sowohl das FA als auch die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 10** Das FA änderte den Bescheid vom 03.12.2021 im Laufe des Revisionsverfahrens mit Bescheid vom 22.03.2024 erneut. Es setzte den Gewerbesteuermessbetrag nunmehr auf ... € fest. Diese Änderung ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit.
- 11** Das FA beantragt, das Urteil des FG vom 22.09.2022 aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG vom 22.09.2022 aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2016 vom 10.11.2021 in der Fassung des Bescheids vom 22.03.2024 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt wird, der sich bei der Berücksichtigung der erweiterten Kürzung in Höhe von ... € anstatt der einfachen Kürzung ergibt, sowie die Revision des FA zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 14** 1. Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da am 22.03.2024 ein geänderter Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 an die Stelle des angegriffenen Bescheids vom 03.12.2021 getreten ist.
- 15** a) Der Änderungsbescheid vom 22.03.2024 ist in entsprechender Anwendung des § 68 FGO i.V.m. § 121 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden.
- 16** § 68 FGO regelt, dass der neue Bescheid zum Gegenstand des Verfahrens wird, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Diese Situation kann im Fall der Sprungklage nicht eintreten, denn es gibt keine Einspruchsentscheidung, sondern nur eine Klage und die Zustimmungserklärung des FA gemäß § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO.

- 17** Nach Auffassung des Senats liegt insoweit eine planwidrige Regelungslücke vor, die es wegen der zwischen dem gesetzlich geregelten Tatbestand und dem nicht geregelten Sachverhalt vergleichbaren Interessenlage rechtfertigt, § 68 FGO analog anzuwenden (zu den Voraussetzungen einer Analogie vgl. etwa BFH-Urteil vom 26.09.2023 - IX R 19/21, BFHE 281, 514, BStBl II 2024, 43, Rz 32 f., m.w.N.). Sinn und Zweck des § 68 FGO ist es, den Kläger nicht gegen seinen Willen durch einen Verwaltungsakt der Finanzbehörde aus seinem --ursprünglich zulässigen-- Klageverfahren zu drängen und wieder in das Verwaltungsverfahren zurückzusetzen (BFH-Urteil vom 19.02.2020 - I R 19/17, BFHE 269, 243, BStBl II 2021, 223, Rz 16). Diese Erwägung gilt auch für den Fall der Sprungklage. Daher ist § 68 FGO bei Sprungklagen analog anzuwenden, mit der Maßgabe, dass --für die Bestimmung des ausschlaggebenden Zeitpunkts-- an die Stelle der Einspruchsentscheidung die Zustimmungserklärung des FA gemäß § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO tritt (FG München, Urteil vom 14.01.2004 - 1 K 40/03, EFG 2004, 828, unter II.; FG Hamburg, Urteil vom 24.11.2011 - 6 K 233/10, juris, Rz 23; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 23.10.2013 - 4 K 90/13, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1247, Rz 16; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 68 Rz 15; Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 5 und 16; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 FGO Rz 60; Paetsch in Gosch, FGO § 68 Rz 38).
- 18** b) Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis nach § 121 Satz 1, § 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl in der Sache, da der geänderte Bescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2023 - IV R 2/21, BStBl II 2024, 481, Rz 20, m.w.N.).
- 19** 2. Das Urteil des FG verstößt gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht bei den Organgesellschaften der Klägerin Nummern 5 bis 17 die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (in korrigierter Höhe) berücksichtigt, denn die durch die gewerbesteuerliche Organschaft bedingten Besonderheiten stehen der Anwendung dieser Vorschrift entgegen.
- 20** a) Die Organschaft führt dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaften für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird. Deshalb ist der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehörenden Gewerbebetriebe allein gegenüber dem Organträger festzusetzen (BFH-Urteile vom 22.04.1998 - I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748, unter II.1.; vom 30.01.2002 - I R 73/01, BFHE 198, 128, BStBl II 2003, 354 unter II.1.; vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 38 und vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, Rz 18).
- 21** b) Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt (sogenannte einfache Kürzung). An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 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 (sogenannte erweiterte Kürzung). Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ist die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient.
- 22** Das FG hat zutreffend entschieden, dass es im Streitfall an der für eine Betriebsaufspaltung notwendigen personellen Verflechtung zwischen den Organgesellschaften Nummern 5 bis 17 und der W-GmbH als weiterer Organtochter der Klägerin fehlt und dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig.
- 23** c) Im Streitfall steht § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG einer Anwendung der erweiterten Kürzung bei den Organgesellschaften Nummern 5 bis 17 entgegen, obwohl diese nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG --jeweils für sich betrachtet-- die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllen.
- 24** aa) § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG bestimmt, dass eine Kapitalgesellschaft, die Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 oder 17 des Körperschaftsteuergesetzes ist, als Betriebsstätte des Organträgers gilt. Trotz dieser Fiktion bilden die Organgesellschaft und der Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind (sogenannte gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie; ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 38; vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, Rz 18 und vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 8, jeweils m.w.N.).

- 25** Da Organträger und Organgesellschaft nicht als einheitliches Unternehmen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG angesehen werden können, ist für den Organträger und die Organgesellschaft gesondert zu prüfen, ob die jeweils ausgeübte Tätigkeit den Voraussetzungen dieser Vorschrift entspricht. Dem Organträger kann die erweiterte Kürzung nicht allein deshalb versagt werden, weil das Organ eine schädliche Tätigkeit ausübt (BFH-Urteil vom 30.07.1969 - I R 21/67, BFHE 96, 362, BStBl II 1969, 629, unter 1.; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Rz 190).
- 26** bb) Um den für die Festsetzung des Steuermessbetrags maßgebenden Gewerbeertrag des Organkreises zu ermitteln, sind die --unter Beachtung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG)-- getrennt ermittelten Gewerbeerträge des Organträgers und der Organgesellschaften zusammenzurechnen. Unberechtigte steuerliche Be- und Entlastungen sind dabei auszuschneiden. Rechtsgrundlage für diese Korrekturen ist § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG (vgl. BFH-Urteile vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 39; vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, Rz 19 und vom 17.12.2014 - I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 8).
- 27** Je nachdem, um welchen Rechenposten es sich handelt, sind die Korrekturen entweder bereits bei den selbständig ermittelten Gewerbeerträgen der zum Organkreis gehörenden Betriebe oder --auf einer zweiten Stufe-- durch Hinzurechnungen zu beziehungsweise Abzügen von der Summe der getrennt ermittelten Gewerbeerträge vorzunehmen (BFH-Urteile vom 22.04.1998 - I R 109/97, BFHE 186, 443, BStBl II 1998, 748, unter II.1.; vom 30.01.2002 - I R 73/01, BFHE 198, 128, BStBl II 2003, 354 unter II.1.; vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 39 und vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, Rz 19).
- 28** Danach führen Geschäftsbeziehungen innerhalb des Organkreises (grundsätzlich) nicht zu Hinzurechnungen und Kürzungen; Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften sind innerhalb des Organkreises nur dann anzuwenden, wenn sich ihre Wirkungen ausgleichen, wie es bis 2007 bei der Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG (a.F.) einerseits beziehungsweise ihrer Kürzung nach § 9 Nr. 4 GewStG (a.F.) andererseits der Fall war (BFH-Urteil vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 40, m.w.N.).
- 29** cc) Der BFH hat bereits entschieden, dass nach diesen Grundsätzen die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Falle einer Vermietung von Grundstücken innerhalb des Organkreises ausgeschlossen ist (teleologische Reduktion, vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 37). Er hat zur Begründung ausgeführt, dass sich die mit der Vermietung zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge im Organkreis neutralisierten und die aus der gesetzlichen Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG folgende Korrespondenz zwischen der Aufwands- und der Ertragsseite gestört würde, wenn die Mieterträge durch Anwendung der erweiterten Kürzung aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage herausgenommen würden, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen weiterhin abgezogen werden könnten (BFH-Urteile vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 46 und vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, Rz 28: jedenfalls für den Fall, dass die Organgesellschaft alle ihre Grundstücke an eine andere Organgesellschaft desselben Organkreises vermietet). Dem stehe nicht entgegen, dass sich die erweiterte Kürzung auf den Gewerbeertrag beziehe, der regelmäßig nicht mit den (Brutto-)Mieterlösen identisch sei, denen korrespondierend die Mietaufwendungen der das Grundstück nutzenden Organgesellschaften gegenüberstünden, denn der Gewerbeertrag aus der Grundbesitzverwaltung stelle im Verhältnis zu den entsprechenden Mieterlösen eine Teilmenge --und kein aliud-- dar (BFH-Urteil vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 58). Die Versagung der erweiterten Kürzung beruhe nicht auf einem unzulässigen Durchgriff durch die Kapitalgesellschaft. Durch § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG werde innerhalb eines Organkreises die Zusammenrechnung der Gewerbeerträge und die Vornahme der hierdurch gebotenen Korrekturen angeordnet. Der darin liegende partielle Durchgriff durch die einzelne --rechtlich selbständige-- Kapitalgesellschaft zugunsten einer zutreffenden Besteuerung des gesamten Organkreises entspreche daher der erkennbaren Konzeption des Gesetzgebers (BFH-Urteil vom 18.05.2011 - X R 4/10, BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887, Rz 50). In der Versagung der erweiterten Kürzung im Organschaftsfall liege kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, da es sich bei Nutzungsüberlassungen von Grundbesitz unter Organgesellschaften im Vergleich zu solchen zwischen nicht organschaftlich verbundenen Schwestergesellschaften um Sachverhalte handle, die wegen der Unterschiede in Bezug auf den Gewerbesteuerpflichtigen und wegen der Konsolidierung der Gewerbeerträge auf der Ebene des Organträgers nicht miteinander vergleichbar seien (BFH-Urteil vom 30.10.2014 - IV R 9/11, BFH/NV 2015, 227, Rz 32).
- 30** Keine Bedeutung maß der BFH in diesem Zusammenhang dem Umstand bei, dass die Handels-GmbH im Fall des BFH-Urteils vom 18.05.2011 - X R 4/10 (BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887) und die Hotelbetriebs-GmbH im Fall des BFH-Urteils vom 30.10.2014 - IV R 9/11 (BFH/NV 2015, 227) den von einer anderen Organgesellschaft

angemieteten Grundbesitz für Geschäfte mit außerhalb des Organkreises stehenden Dritten nutzte und daraus Gewerbeertrag erzielte.

- 31** Die Rechtsprechung des BFH ist im Schrifttum nicht uneingeschränkt auf Zustimmung gestoßen (dem BFH folgend: Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 2 Rz 528, § 9 Nr. 1 Rz 19a; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 2 Rz 3770; Borberg/Lüking, Betriebs-Berater --BB-- 2011, 2344; Schwetlik, Ertrag-Steuerberater 2011, 321; Herbst, GmbH-Rundschau --GmbHR--, 2011, 999; Duttiné, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2033; Heurung/Engel/Schröder, BB 2012, 1123; neutral: Neu/Hamacher, Der Konzern, 2013, 583; Huland/Dickhöfer, BB 2013, 2583; Witt in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, Rz 6.117 bis 6.120; a.A.: Wendt, Finanz-Rundschau 2011, 964; Sanna, DStR 2012, 1989; Pyszka, GmbHR 2013, 132; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 121; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Rz 119 bis 120a).
- 32** Insbesondere für die Fälle der Weitervermietung an außerhalb des Organkreises stehende Dritte sind die Auffassungen im Schrifttum geteilt. Vertreten wird, dass wegen der Korrespondenz von Mietaufwand und Mietertrag eine erweiterte Kürzung bei der organkreisintern vermietenden Organgesellschaft ausscheide (Huland/Dickhöfer, BB 2013, 2583, 2586). Die Gegenauffassung (Sanna, DStR 2012, 1989, 1995; Borberg/Lüking, BB 2011, 2344; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 2 Rz 3770; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 19a; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 120a) stellt auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, nach der im Organkreis keine doppelte Entlastung erfolge.
- 33** dd) Die den BFH-Urteilen vom 18.05.2011 - X R 4/10 (BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887) und vom 30.10.2014 - IV R 9/11 (BFH/NV 2015, 227) zugrundeliegenden Rechtsgrundsätze sind auch im Streitfall auf die Vermietung nach dem --von der Klägerin praktizierten-- sogenannten Weitervermietungsmodell anzuwenden. Daher ist die den ausschließlich organkreisintern verpachtenden Organgesellschaften Nummern 5 bis 17 grundsätzlich zustehende erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG rückgängig zu machen. Zugleich scheidet die Korrektur ihrer Höhe durch Gegenrechnung eines Betrags im Umfang der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG aus.
- 34** (1) Die Organgesellschaften Nummern 5 bis 17 erzielten sämtliche Pachtlöse von der W-GmbH, welche die Pachtzahlungen als Betriebsausgaben erfasste. Auf der Ebene der Klägerin als Organträgerin glichen sich Aufwand und Ertrag aus diesen --ausschließlich die Organgesellschaften betreffenden-- Geschäften aus, so dass eine Korrektur des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei den Organgesellschaften Nummern 5 bis 17 nicht geboten ist. Eine solche Korrektur würde vielmehr dazu führen, dass auf der Ebene der Klägerin als Organträgerin Erträge nicht der Gewerbesteuer unterworfen wären, obwohl die korrespondierenden Aufwendungen (zumindest teilweise gewerbesteuermindernd) abgezogen werden können, was zu einer ungerechtfertigten steuerlichen Entlastung der Klägerin führen würde.
- 35** Die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften sind im Streitfall innerhalb des Organkreises auch nicht ausnahmsweise deshalb anzuwenden, weil sich ihre Wirkungen innerhalb des Organkreises im Streitjahr ausgleichen. Korrespondierende Regelungen wie die bis 2007 geltenden Vorschriften des § 8 Nr. 7 GewStG (a.F.) für die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für nicht in Grundbesitz bestehende Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beim Mieter beziehungsweise Pächter einerseits und des § 9 Nr. 4 GewStG (a.F.) für ihre Kürzung beim Vermieter beziehungsweise Verpächter andererseits, die die gewerbesteuerliche Doppelbelastung der betreffenden Miet- und Pachtzinsen ausschließen sollten (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 30.12.1996 - I B 61/96, BFHE 181, 511, BStBl II 1997, 466, unter II.2.), existieren für das Jahr 2016 mit Blick auf die Vermietung von Grundbesitz zwischen Organgesellschaften nicht. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG regelt lediglich die Hinzurechnung eines in den Miet-/Pachtentgelten enthaltenen, vom Gesetzgeber pauschal ermittelten Finanzierungsanteils (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 27 unter Hinweis auf BTDrucks 16/4841, S. 80). Die vom FG befürwortete Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift würde daher die Wirkung der erweiterten Kürzung nur teilweise ausgleichen.
- 36** In Bezug auf die Wirkung der organkreisinternen Geschäfte unterscheidet sich das von der Klägerin im Streitjahr praktizierte sogenannte Weitervermietungsmodell somit nicht von den Sachverhalten, die den BFH-Urteilen vom 18.05.2011 - X R 4/10 (BFHE 233, 539, BStBl II 2011, 887) und vom 30.10.2014 - IV R 9/11 (BFH/NV 2015, 227) zugrunde lagen. Auch dort existierten durch den Betrieb der Handels-GmbH beziehungsweise durch den Hotelbetrieb Rechtsbeziehungen zu Dritten außerhalb des Organkreises, die jedoch keinen Einfluss auf die Korrespondenz zwischen der Aufwands- und der Ertragsseite der organkreisinternen Mietverhältnisse hatten.
- 37** Die durch die Organschaft bedingten Besonderheiten der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 2 Abs. 2 Satz 2

GewStG) verlangen es, auch im Fall des Weitervermietungsmodells nur die Geschäftsbeziehungen zwischen den Organgesellschaften zu betrachten. Bei diesen Geschäftsbeziehungen stehen sich --von dem Organträger aus gesehen-- jeweils Aufwand und Ertrag aus demselben Rechtsgeschäft gegenüber.

- 38** (2) Bei der W-GmbH ist die erweiterte Kürzung dagegen --unabhängig von durch die Organschaft bedingten Besonderheiten-- schon deswegen ausgeschlossen, weil sie nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt, sondern fremden Grundbesitz nutzt und außerdem Service- und Managementleistungen erbringt.
- 39** ee) Schließlich rechtfertigt auch die steuerliche Behandlung des Sachverhalts durch das FA in der Vergangenheit nicht, der Klägerin die erweiterte Kürzung zu gewähren.
- 40** Das FA ist grundsätzlich an seine rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden (Grundsatz der Abschnittbesteuerung). Dies gilt selbst dann, wenn die --fehlerhafte-- Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt worden ist oder wenn das FA über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat und dieser im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (vgl. BFH-Urteile vom 23.02.2012 - IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rz 70 und vom 17.10.2013 - IV R 7/11, BFHE 243, 256, BStBl II 2014, 302, Rz 44).
- 41** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de