

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 69

Julian Winkler

**Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung
für Grundstücksunternehmen nach
§ 9 Nr. 1 Satz 2 bis 6 GewStG**

Grundlagen und Problemfälle einer fragwürdigen Steuerbefreiung

D 6 (Diss. Universität Münster (Westfalen))

Shaker Verlag
Aachen 2013

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2012

Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dieter Birk
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Torsten Ehmcke
Dekan: Prof. Dr. Thomas Hoeren

Tag der mündlichen Prüfung: 16. Oktober 2012

D 6

Copyright Shaker Verlag 2013

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-1794-6
ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen
Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9
Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2012/2013 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Aktuelle Literatur und Rechtsprechung konnten bis Dezember 2012 berücksichtigt werden.

Mein Dank gilt zunächst Herrn Prof. Dr. *Dieter Birk*, der diese Arbeit betreut und das Erstgutachten erstellt hat. Während meiner Tätigkeit am Institut für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster gewährte er mir stets die nötigen Freiräume zur Anfertigung dieser Arbeit. Herrn Prof. Dr. *Torsten Ehmcke* danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Weiterhin bedanke ich mich bei meinen Freunden und Kollegen Herrn *Fabian Wenner* und Herrn Dr. *Julian Horst* für die kritische Durchsicht des Manuskripts und interessante Diskussionen.

Weiterer Dank gebührt zudem Herrn Dr. *Matthias Durst* von der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, der mich im Rahmen eines Praktikums auf die vorliegende Thematik aufmerksam machte.

Darüber hinaus möchte ich mich bei meinen Eltern *Ingrid* und *Benno Winkler* bedanken, die mich während des Studiums und des Promotionsvorhabens stets gefördert haben. Mein größter Dank gebührt jedoch meiner Frau *Vera*, die mir während der Anfertigung dieser Arbeit zu jeder Zeit eine große Stütze war.

Münster, im Februar 2013

Julian Winkler

Inhaltsübersicht

| | |
|--|------------|
| Einleitung | 1 |
| Teil 1 Grundlagen der Gewerbesteuer | 5 |
| A. Historische Entwicklung und grundlegende Belastungsentscheidung | 5 |
| B. Die Hinzurechnungen und Kürzungen im System der Gewerbesteuer | 10 |
| Teil 2 Die pauschale Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG | 13 |
| A. Normzweck | 13 |
| B. Voraussetzungen und Umfang der Kürzung | 14 |
| C. Kritik | 16 |
| Teil 3 Grundlagen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. 19 | |
| A. Teleologische und systematische Grundlagen | 21 |
| B. Die positiven Voraussetzungen der Begünstigung | 34 |
| C. Die negativen Begünstigungsvoraussetzungen (Ausschlusstatbestände) | 87 |
| D. Rechtsfolge und Verfahren | 107 |
| E. Zusammenfassung zu Teil 3..... | 115 |
| Teil 4 Ausgewählte Problemschwerpunkte | 119 |
| A. Beteiligungen an grundbesitzverwaltenden Personengesellschaften..... | 119 |
| B. Vermietung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden | 126 |
| C. Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung | 132 |
| D. Die Rechtsprechung zum Ausschließlichkeitsgrundsatz – verfassungsmäßige Rechtsanwendung oder Rechtsfindung contra legem? | 140 |
| E. Die Begünstigung im Fokus des allgemeinen Gleichheitssatzes..... | 152 |
| F. Zusammenfassung zu Teil 4..... | 184 |
| Teil 5 Abschließende Bewertung der Regelung..... | 188 |
| Abkürzungsverzeichnis | 191 |
| Literaturverzeichnis..... | 195 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| Einleitung | 1 |
| Teil 1 Grundlagen der Gewerbesteuer | 5 |
| A. Historische Entwicklung und grundlegende Belastungsentscheidung | 5 |
| B. Die Hinzurechnungen und Kürzungen im System der Gewerbesteuer | 10 |
| Teil 2 Die pauschale Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG | 13 |
| A. Normzweck | 13 |
| B. Voraussetzungen und Umfang der Kürzung | 14 |
| C. Kritik | 16 |
| Teil 3 Grundlagen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. 19 | |
| A. Teleologische und systematische Grundlagen | 21 |
| I. Normzweck und historische Entwicklung | 21 |
| 1. Die Ausgangsfassung im GewStG 1936..... | 21 |
| 2. Systembruch durch das Steueränderungsgesetz 1958..... | 24 |
| 3. Wiederannäherung an die ursprüngliche Regelungsstruktur..... | 27 |
| II. Systematische Bewertung..... | 28 |
| 1. Die Begünstigung im System der Kürzungsvorschriften..... | 28 |
| 2. Konsequenzen für das Verhältnis zu § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG..... | 32 |
| III. Zwischenergebnis | 33 |
| B. Die positiven Voraussetzungen der Begünstigung | 34 |
| I. Persönlicher Anwendungsbereich..... | 35 |
| II. Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes..... | 36 |
| 1. Grundbesitz als Objekt der Verwaltungstätigkeit | 36 |
| a) Maßgeblichkeit des Bewertungsrechts..... | 36 |
| b) Grundzüge der bewertungsrechtlichen Abgrenzung | 38 |
| aa) Einordnung als Grundvermögen..... | 38 |
| bb) Steuerliche Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen | 40 |
| 2. Die Zurechnung des Grundbesitzes | 43 |
| a) Grundbesitz im Betriebsvermögen des Unternehmers..... | 43 |
| b) Zeitpunkt der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen – strenges Stichtagsprinzip?..... | 44 |
| aa) Zur allgemeinen Gültigkeit des § 20 Abs. 1 Satz 2 GewStDV | 46 |

| | |
|--|-----------|
| bb) Stichtagsprinzip und erweiterte Gewerbesteuerkürzung | 49 |
| 3. Verwaltende Tätigkeit | 53 |
| a) Vermögensverwaltende Tätigkeit | 53 |
| b) Anwendungsgrenze: keine gewerbliche Grundbesitzverwaltung | 55 |
| III. Der Ausschließlichkeitsgrundsatz | 58 |
| 1. Bedeutung und Reichweite | 58 |
| 2. Relativierung durch die Rechtsprechung | 63 |
| a) Das unschädliche Hilfsgeschäft | 65 |
| aa) Qualitative Anforderungen | 67 |
| (1) Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen und anderer Anlagen | 67 |
| (2) Sonstige Tätigkeiten | 69 |
| bb) Quantitative Anforderungen | 70 |
| b) Weitere Einzelfälle zur Vermeidung unbilliger Ergebnisse | 72 |
| aa) Mieter entscheidet über bewertungsrechtliche Qualifikation der überlassenen Anlage | 72 |
| bb) Zeitliche Minimalabweichungen | 74 |
| c) Fazit | 76 |
| IV. Zulässige Nebentätigkeiten | 77 |
| 1. Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens | 78 |
| 2. Originär gewerbliche Privilegierungen | 79 |
| a) Errichtung und Veräußerung von Wohnobjekten | 81 |
| b) Betreuung von Wohnungsbauten | 82 |
| 3. Zum Umfang der privilegierten Nebentätigkeiten | 85 |
| 4. Gesonderte Gewinnermittlung nach § 9 Nr. 1 Satz 4 GewStG | 86 |
| C. Die negativen Begünstigungsvoraussetzungen (Ausschlussstatbestände) | 87 |
| I. Grundstücke im Dienste des Gesellschafters oder Genossen (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG) | 87 |
| 1. Zweck der Ausschlussbestimmung | 88 |
| 2. Voraussetzungen | 89 |
| 3. Mittelbare Verknüpfungen im Gesellschafts- oder Nutzungsverhältnis | 92 |
| a) Zwischenschaltung im Gesellschaftsverhältnis | 93 |
| b) Zwischenschaltung im Nutzungsverhältnis | 95 |
| c) Kritik | 96 |
| II. Partielle Begünstigungsausschlüsse | 97 |

| | |
|--|------------|
| 1. Sondervergütungen des Gesellschafters (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a GewStG)..... | 98 |
| 2. Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven (§ 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG)..... | 101 |
| 3. Veräußerungs- und Aufgabegewinne (§ 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG)..... | 104 |
| D. Rechtsfolge und Verfahren | 107 |
| I. Antragserfordernis..... | 107 |
| II. Umfang der Begünstigung..... | 108 |
| III. Korrekturen im Rahmen der gewerbsteuerlichen Organschaft? | 110 |
| E. Zusammenfassung zu Teil 3..... | 115 |
| Teil 4 Ausgewählte Problemschwerpunkte | 119 |
| A. Beteiligungen an grundbesitzverwaltenden Personengesellschaften..... | 119 |
| I. Gewerblich geprägte Untergesellschaft | 119 |
| II. Vermögensverwaltende Untergesellschaft (ZebraGesellschaft)..... | 120 |
| B. Vermietung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden | 126 |
| I. Gebäude auf fremdem Grund und Boden als eigener Grundbesitz..... | 127 |
| II. Die faktische Mitüberlassung fremden Grund und Bodens vor dem Ausschließlichkeitsgrundsatz | 128 |
| C. Betriebsaufspaltung und erweiterte Kürzung | 132 |
| I. Personenunternehmen als Besitzunternehmen | 134 |
| II. Kapitalgesellschaften als Besitzunternehmen | 136 |
| III. Die Ungleichbehandlung vor dem Gesetzeszweck..... | 138 |
| D. Die Rechtsprechung zum Ausschließlichkeitsgrundsatz – verfassungsmäßige Rechtsanwendung oder Rechtsfindung contra legem? | 140 |
| I. Die Rechtsprechung zwischen richterlicher Unabhängigkeit und Gesetzesbindung | 141 |
| II. Methodologische Zulässigkeit ungeschriebener Ausnahmen | 143 |
| 1. Keine ungeschriebenen Ausnahmen im Wege der Auslegung..... | 144 |
| 2. Ungeschriebene Ausnahmen im Wege der Rechtsfortbildung? | 146 |
| a) Unvollständigkeit i.S.d. ratio legis..... | 146 |
| b) Planwidrigkeit | 149 |
| III. Fazit..... | 151 |
| E. Die Begünstigung im Fokus des allgemeinen Gleichheitssatzes..... | 152 |
| I. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG – Fiskalzweck- oder Lenkungsnorm? | 154 |
| 1. Zur begrifflichen Abgrenzung der Normgruppen..... | 154 |
| 2. Konsequenzen für den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab..... | 156 |
| 3. Einordnung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG | 160 |

| | |
|--|------------|
| II. Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz | 163 |
| 1. Prüfungsmaßstab: Art. 3 Abs. 1 GG | 163 |
| 2. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als Abweichung vom grundsätzlichen Belastungsmaßstab | 164 |
| 3. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung | 166 |
| a) Zur Kontrolldichte bei Gleichheitsverstößen, insbesondere bei Lenkungsnormen | 166 |
| b) Übertragung der Anforderungen auf § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG | 171 |
| aa) Legitimes Differenzierungsziel | 171 |
| bb) Eignung der tatbestandlichen Ausgestaltung zur Erreichung des Differenzierungsziels | 172 |
| (1) Zur tatbestandlichen Vorzeichnung des Differenzierungszwecks | 172 |
| (2) Gleichheitsgerechte und zielgenaue Ausgestaltung | 174 |
| (3) Ausschließlichkeitsgebot als zulässige Typisierung? | 176 |
| 4. Ergebnis | 181 |
| III. Vorschläge zur Neuformulierung | 182 |
| 1. Korrektur innerhalb des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG | 182 |
| 2. Neuformulierung in § 3 GewStG | 183 |
| F. Zusammenfassung zu Teil 4 | 184 |
| Teil 5 Abschließende Bewertung der Regelung | 188 |
| Abkürzungsverzeichnis | 191 |
| Literaturverzeichnis | 195 |