

# Gewerbesteuerliche erweiterte Grundbesitzkürzung – tatsächlich ein „Steuerprivileg“?



**Prof. Dr. Michael Pannen,**  
Professor für Allgemeine  
Betriebswirtschaftslehre, insb.  
Rechnungswesen, Steuern und  
Wirtschaftsprüfung

## 1. Einführung

Die gewerbesteuerliche sog. erweiterte Grundbesitzkürzung ist für zahlreiche Immobilienunternehmen eine Vorschrift, die die gesamte Geschäftstätigkeit massiv beeinflusst. Letztlich führt sie für Immobilienunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (aber auch in der Rechtsform der GmbH & Co. KG oder der Genossenschaft) dazu, das Ergebnis aus der Vermietungstätigkeit um 7 % bis 19 % zu entlasten (je nach Gemeinde, in der das Unternehmen einen Betrieb unterhält). Hierbei fallen Wohnungsvermietung und Vermietung von Gewerbeimmobilien gleichermaßen in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift.

Der gewerbesteuerlichen erweiterten Grundbesitzkürzung haftet der vermeintliche Makel einer „Sondervorschrift“, eines „Privilegs“ bzw. einer „Begünstigung“ an (so der häufige Wortlaut in Fachbeiträgen, Verwaltungsmeinungen und auch Gerichts-Urteilen). An dieser Wortwahl scheinen dann auch häufig Anpassungen oder Erweiterungen der Vorschrift zu scheitern.

Aber ist dem wirklich so? Stellt die erweiterte Grundbesitzkürzung tatsächlich eine Begünstigung von Vermietungsunternehmen bestimmter Rechtsformen dar? Der vorliegende Beitrag soll die Diskussion hierzu versachlichen und damit auch den Weg bereiten, Anpassungen der Vorschrift in Zukunft mit einer gewissen Neutralität zu begegnen.

## 2. Grundzüge der Vorschrift

Gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG können Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, auf Antrag den Gewerbeertrag statt um 1,2 % des Einheitswerts des Grundbesitzes um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Diese erweiterte

Grundbesitzkürzung stellt im Ergebnis Gewinne aus einer Grundbesitzvermietung faktisch gewerbesteuerfrei.

Die nachfolgende Übersicht beschreibt in der ersten Spalte die Tätigkeit, die ausweislich des Gesetzeswortlauts von Gewerbesteuer entlastet werden soll. In der zweiten Spalte finden sich die im Gesetz explizit genannten „daneben“ erlaubten Tätigkeiten, die selber aber nicht von der Gewerbesteuer ausgenommen werden.

Befreite Tätigkeiten	Nicht befreite, aber unschädliche Tätigkeiten	Nicht befreite, sogar schädliche Tätigkeiten
<b>„Ausschließliche“ Tätigkeiten</b>		<b>insbesondere</b>
Verwaltung und Nutzung von eigenem Grundbesitz	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verwaltung und Nutzung von eigenem Kapitalvermögen</li> <li>• Betreuung von Wohnungsbauten inkl. Fremdverwaltung von Wohnungsbauten</li> <li>• Errichtung und Veräußerung von EFH/ZFH/ETW oder bestehendem Teileigentum</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen</li> <li>• Verwaltung von fremdem Grundbesitz mit Ausnahme der Verwaltung von Wohnbauten</li> <li>• „Dienen“ dem Gesellschafter</li> <li>• Gewerblicher Grundstückshandel</li> <li>• Geschäftsbesorgung für Dritte</li> <li>• Beteiligung an (gewerbl.) Personengesellschaft</li> </ul>
<b>Rechtsfolgen</b>		
Befreiung des Netto- Gewerbeertrags aus der begünstigten Tätigkeit	Anteiliger Gewerbeertrag unterliegt der GewSt	Insgesamt keine Befreiung, d.h. auch nicht bzgl. grds. befreiter Tätigkeiten

Die eigentliche Kernproblematik besteht nun in dem grammatikalisch eindeutigen Gesetzeswortlaut: Der Anwendungsbereich der erweiterten Kürzung ist insoweit eingeschränkt, als „ausschließlich“ die Tätigkeit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes und daneben nur die erlaubten und damit unschädlichen Tätigkeiten (§ 9 Nr. 1 S. 2-3 GewStG) verwirklicht werden dürfen (vgl. mwN BFH, Beschluss v. 17.10.2002, I R 24/01, BStBl 2003 II, 355). Jede Tätigkeit außerhalb des ausdrücklich gesetzlich erlaubten Bereichs führt deshalb zum Ausschluss der erweiterten Kürzung (vgl. Blümich/Gosch, GewStG § 9 Rn. 70-74; Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 GewStG, Rn. 122).

In der dritten Spalte der Übersicht sind daher nur beispielhaft Fälle aufgezählt, die in diesem Sinne „schädlich“ für die erweiterte Grundbesitzkürzung sind. Und hierin liegt für die betroffenen Immobilienunternehmen nun das eigentliche Problem:

Jede – und sei es auch noch so geringfügige – schädliche Tätigkeit hat zur Folge, dass Gewerbesteuer auf das Vermietungsergebnis in voller Höhe entsteht. Jede Tätigkeit ist also im Vorfeld genau im Hinblick auf Schädlichkeit zu analysieren.

Die Praxis der Vermietung ist dabei nicht „statisch“; die Bedürfnisse der Mieter verändern sich. Der Vermieter möchte als nachfrageorientiertes Unter-

nehmen darauf reagieren ... und kann dies vor dem Hintergrund des Regelungsgeflechts der erweiterten Grundbesitzkürzung nicht.

### Beispiele:

- Wohnungsvermieter kooperieren mit Anbietern von Pflegeleistungen bei der Vermietung an ältere Mieter, die auf Hilfe angewiesen sind;
- Wohnungsvermieter bieten Möblierungen, Einbauküchen, Stromladesäulen etc. an;
- Wohnungsvermieter prüfen den Einstieg in den Markt zum Mieterstrom, d.h. der Stromproduktion in Fotovoltaikanlagen oder BHKWs und Abgabe des Stroms an die Mieter im Gebäude;
- Gewerbevermieter stellen sich auf die spezifischen Mietergruppen „ihrer“ Immobilie ein, indem sie bereits bestimmte Vorrichtungen für Einzelhandel (z.B. Lüftungsanlagen), Büro (z.B. IT-Vernetzung), Logistik (z.B. Anfahrtrampen, Be- und Entladesysteme) vorsehen;
- Vermieter von Einzelhandelsflächen werben für ihre Einzelhändler.

Allen Angeboten / Vermietungsmodellen ist gemein, dass sie einerseits auf Nachfragesituationen, teilweise auf Regulatorik bzw. gesellschaftspolitisch gewünschtes Handeln (z.B. Einsatz erneuerbarer Energien) reagieren und damit wirtschaftlich begründet bis zwingend erforderlich sind. Vor dem Hintergrund der erweiterten Kürzung

- befinden sich die Tätigkeiten aber mindestens im „Graubereich“ der erweiterten Kürzung,
- entwickeln sich möglicherweise erst im Zeitablauf zu einem „zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung“ (siehe R 9.2 Abs. 2 S. 3 GewStR 2016),
- müssen die Tätigkeiten vor dem Hintergrund der Auswirkungen aus Vorsichtsgründen als kürzungsschädlich eingestuft werden.

An dieser Stelle erfolgt dann seitens der Finanzverwaltung ausdrücklich der Verweis auf die „Begünstigung“ durch die erweiterte Kürzung (z.B. OFD Nordrhein-Westfalen 09.09.2013 und 02.10.2015). Diese Begrifflichkeit wird zumindest von der erstinstanzlichen Finanzrechtsprechung übernommen (z.B. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.11.2019 - 6 K 6170/18 Rn. 42). Die Literatur folgt dieser Begriffsbildung eher unbedacht (z.B. Blümich/Gosch, GewStG § 9 Rn. 47; Schnitter, in Frotscher/Drüen, GewStG, § 9 GewStG Rn. 39), allerdings wird dann doch auch der Begriff des „Immobilienprivilegs“ verwendet (z.B. Brinkmann/Walter-Yadegardjam,

in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, § 10 Sachkapitalüberlassung, Rn. 130). Insbesondere bei Kapitalgesellschaften als Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG) liegt diese Folgerung nahe, da durch den geringen Körperschaftsteuersatz Kapitalgesellschaften ihre Gesamtsteuerbelastung mit Hilfe der erweiterten Kürzung auf (inkl. Solidaritätszuschlag) 15,83 % senken.

Diese Unterstellung einer „Begünstigung“ soll im Folgenden auf den Prüfstand gestellt werden, um aufzuzeigen, dass erweiterte Interpretationen der Kürzungsvorschrift nicht am Vorwurf der Ausweitung einer vermeintlichen Steuervergünstigung scheitern dürfen. Hierzu soll in einem ersten Schritt der Zweck der erweiterten Grundbesitzkürzung beleuchtet werden und es sollen in einem zweiten Schritt Steuerbelastungsvergleiche angestellt werden, um das „Vorurteil“ der „Begünstigung“ zu widerlegen.

### 3. Zweck der erweiterten Grundbesitzkürzung

Die Regelung zur erweiterten Kürzung für Grundstücksgesellschaften geht zurück auf das Gewerbesteuerengesetz des Jahres 1936 (Gewerbesteuerengesetz v. 1.12.1936, RGBl. I 1936, 979). Dort war bereits die heutige Unterscheidung in die Kürzung nach S. 1 (bemessen nach dem Einheitswert) und der Kürzung nach S. 2 für den auf die Grundbesitzverwaltung entfallenden Gewerbeertrag für Kapitalgesellschaften, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz noch eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt, enthalten. Eine Begründung für die erweiterte Kürzung des S. 2 war im ursprünglichen Gesetz nicht enthalten.

Der Zweck der erweiterten Kürzung wurde letztlich erst durch die Rechtsprechung im Detail ausformuliert: Zweck der Befreiung ist es dabei, Grundstücksunternehmen in Form von (anfangs nur) Kapitalgesellschaften, die also kraft ihrer Rechts-

form gewerbesteuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 2 S. 1 GewStG), hinsichtlich ihrer gewerbesteuerlichen Belastung Einzelpersonen oder Personengesellschaften, die ausschließlich nicht gewerbesteuerpflichtig Grundstücksverwaltung betreiben (§ 15 Abs. 2 EStG), gleichzustellen (vgl. BFH IV R 235/67 v. 3.8.72, BStBl II 72, 799; IV R 97/72 v. 28.6.73, BStBl II 73, 688; IV R 214/75 v. 27.4.77, BStBl II 77, 776; Gosch, in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 9 Nr. 1 GewStG, Rn. 45; Roser, in: Lenski/Steinberg § 9 Nr. 1 GewStG Rn. 92; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl. 2017, § 9 Nr. 1 Rn. 17).

Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluss von 25.09.2018 (GrS 2/16, BStBl II 2019, S. 262, Rn. 93-95) diesen Regelungszweck umfassend bestätigt und zieht die Schlussfolgerung: „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 gewerbsteuerrechtlichen Belastung freizustellen, fest; er sah in dieser Kürzungsvorschrift insoweit offenbar ein allgemeines Regelungskonzept.“

Der Zweck der erweiterten Kürzung lässt sich also als „allgemeines Regelungskonzept“ eindeutig zusammenfassen: Es handelt sich keinesfalls um eine Vergünstigungsvorschrift oder um eine

irgendwie geartete sonstige Bevorzugung von Kapitalgesellschaften, sondern um eine aus dem Realsteuergedanken resultierende partielle Gleichstellung der Rechtsformgewerbebetriebe mit natürlichen Personen und Personengesellschaften, die aufgrund Vermögensverwaltung im Bereich der Grundbesitzverwaltung keine Gewerbesteuer zahlen.

Schon von daher lässt sich der Gedanke der „Steuervergünstigung“ nicht begründen.

## 4. Belastungsvergleiche zwischen reiner Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieben kraft Rechtsform

Im zweiten Schritt ist nun noch der Hinweis auf die geringe Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften (mit erweiterter Kürzung) von 15,83 % im Vergleich zu der vermietenden Privatperson zu erörtern.

Die **natürliche Person** müsste ein Vermietungsergebnis angenommen mit dem Spitzensteuersatz (ohne Zuschlag § 32a Abs. 1 EStG) von 42 % zzgl. Solidaritätszuschlag besteuern, d.h. im Ergebnis liegt eine **Steuerbelastung von 44,31 %** vor.

Die **Kapitalgesellschaft** müsste auf ein gleich hohes Vermietungsergebnis lediglich 15 % Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag, d.h. 15,83 % zahlen. Zwar unterliegt die Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG) der Gewerbesteuer. Bei Vorliegen der Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung unterliegt das Vermietungsergebnis nicht der Gewerbesteuer. Die erweiterte Kürzung schließt hierbei den gesamten vorläufigen Gewerbeertrag ein, d.h. einschließlich Hinzurechnungen (insbesondere aus § 8 Nr. 1 GewStG). Es würde sich somit eine **Steuerbelastung von 15,83 %** ergeben.

Genauso so offenkundig der steuerliche „Vorteil“ der Kapitalgesellschaft gegenüber der natürlichen Person bei erweiterter Kürzung ist, genauso falsch ist er.

Für sinnvolle Steuerbelastungsvergleiche sind sinnvolle Vergleichsmaßstäbe zu wählen: Vor

dem Hintergrund der Fokussierung auf den Regelungszweck der erweiterten Kürzung sind auf einer ersten Stufe die Rechtsformen einer Kapitalgesellschaft oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit einer natürlichen Person bzw. einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu vergleichen. Auf einer zweiten Stufe ist zusätzlich die Frage der Ausschüttung versus Thesaurierung zwingend zu beachten. In der Nicht-Auseinandersetzung mit der zweiten erforderlichen Vergleichsperspektive ist nämlich die Begründung für Formulierungen wie „Steuerbegünstigung“, „Gewerbesteuerprivileg“ etc. zu finden.

Man könnte als betrachtete Wirtschaftseinheit zum einen eine Unternehmung als Institution, getrennt von ihren Anteilseignern, heranziehen. Berechnet würde dann eine Steuerbelastung allein auf der Ebene der Unternehmung. Heraus käme ein Unternehmungssteuerkeil als absolute Abweichung zwischen der Rendite einer Unternehmung vor Steuern und einer Rendite nach Steuern, wobei lediglich jene Steuerzahlungen zu kürzen sind, die von der Unternehmung zu zahlen sind.

Zum anderen kann als Wirtschaftseinheit ein Geldgeber (z. B. Anteilseigner) der Unternehmung betrachtet werden. Dann ist die Steuerbelastung von Investitionen in die Unternehmung und über den Kapitalmarkt hinweg (d.h. über eine Ausschüt-



tung) bis zu dem Geldgeber der Unternehmung zu berechnen. Bei der Berechnung eines solchen Kapitalmarktsteuerkeils ist der Unternehmungssteuerkeil eine Zwischengröße (vgl. Schneider: Investition, Finanzierung und Besteuerung, S. 310 f.

Ein Abstellen allein auf den Unternehmungssteuerkeil bedeutet ein unternehmerisches Handeln, das nicht im Interesse der Anteilseigner erfolgt bzw. von diesem abgekoppelt ist (Ausschüttungen wirtschaftlich als „Kosten“, d.h. als Minderungen der Selbstfinanzierung). Hiergegen ist aber einzuwenden, dass Unternehmungen nicht als Selbstzweck wirtschaften, sondern i.d.R. im Sinne der Kapitalgeber tätig sind. Letztlich dient auch eine Kapitalgesellschaft der Renditeerzielung ihrer Eigentümer. Die Rendite kann dabei in der Ausschüttung liegen oder aber in der Wertsteigerung. Sowohl Ausschüttungen als auch Wertsteigerungen führen aber bei der Umwandlung in konsumierbare Beträge bzw. in Wiederanlagen zu einer Besteuerung.

Aus diesem Grund ist es für einen sinnvollen Vergleich verschiedener (Immobilien-) Anlageformen richtig, den Kapitalmarktsteuerkeil zu ermitteln. Der durch die Besteuerung bewirkte Keil zwischen der Rendite in der Unternehmung vor Steuern und der Rendite nach Steuern, wie sie sich für den Einsatz dieser Anteilseigner nach Berücksichtigung ihrer persönlichen Steuerzahlungen ergibt, entsteht aus Steuerzahlungen in der Unternehmung und zusätzlich durch von den Geldgebern zu zahlenden Steuern auf ihre Einkünfte aus dem Geldeinsatz in der Unternehmung.

Dies bedeutet konkret: Vergleicht man die Steuerbelastungen einer direkten Immobilienanlage, die bei der natürlichen Person zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt, mit der indirekten Immobilienanlage einer natürlichen Person in eine Kapitalgesellschaft, ist zu berücksichtigen, dass im ersten Fall die Einkünfte aus der Vermietung nach Besteuerung für Konsum- oder Wiederanlagezwecke unmittelbar zur Verfügung stehen. Im zweiten Fall der indirekten Anlage stehen die Einkünfte erst nach Besteuerung auf Gesellschafts-

ebene, anschließender Ausschüttung und Besteuerung beim Anteilseigner für Konsum- oder Wiederanlagezwecke zur Verfügung (alternativ: Besteuerung auf Gesellschaftsebene, Thesaurierung und steuerpflichtige Veräußerung der Anteile).

Nach Klärung dieser in der Fachdiskussion zur erweiterten Kürzung leider vernachlässigten Fragestellung, sollen im Folgenden die entsprechenden Steuerbelastungen miteinander verglichen werden.

Hierbei werden handelsrechtliche und steuerrechtliche Unterschiede des Gewinns ausgeblendet. Aufgrund der zu untersuchenden Bedeutung bei Grundbesitzhaltenden Immobilienunternehmen werden die wesentlichen Hinzurechnungen (Zinsen und zinsähnliche Entgelte, § 8 Nr. 1 GewStG) sowie die wesentlichen Kürzungen (naturgemäß aufgrund des hier gewählten Fokus die Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG, einmal als „Einheitswertkürzung“, einmal als erweiterte Grundbesitzkürzung) eingerechnet.

Bei der natürlichen Person ist die Besteuerung mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag hiermit abschließend gewürdigt. Da bei natürlichen Personen und Personengesellschaften die Entscheidung zur Gewinnverwendung – außerhalb des Anwendungsbereichs der Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG – ohne Einfluss auf die Höhe der Steuerbelastung ist, muss auch bei Kapitalgesellschaften die Steuerbelastung bis zur natürlichen Person als Anteilseigner durchgerechnet werden. Angenommen wird hierbei, dass es sich um einen Privatanleger handelt, der seine Anteile an der (Immobilien-) Kapitalgesellschaft im Privatvermögen hält und somit den Sondersteuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 32d EStG in Anspruch nehmen kann (sog. Abgeltungssteuer).

Um auch den Effekt aus der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG mit zu berücksichtigen, sei von folgendem Modell ausgegangen

**Annahmen:**

Gesamtkapital-Rendite	5 %
Vermögen (zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten)	100.000.000,00
EBITDA	5.000.000,00
Fremdkapitalquote	50 %
Zinssatz	2 %
Zinsaufwand	1.000.000,00
Gebäudeanteil an Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	60 %
Abschreibungsatz	2 %
Abschreibung	1.200.000,00
Einheitswert der Betriebsgrundstücke (in % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten)	10 % 10.000.000,00
Vor-Steuer-Gewinn somit	2.800.000,00
Investor hält einerseits vermietete Immobilien andererseits Anteile Kapitalgesellschaft im Privatvermögen (Anwendung Abgeltungssteuer).	
Gewerbsteuer-Hebesatz	460 %

Berechnung ohne erweiterte Kürzung					
	Immobilien- direktanlage		Immobilienanlage über Kapitalgesellschaft		
Einkünfte aus Vermietung		2.800.000,00	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.800.000,00	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Einkommensteuer+ SolZ	44,31 %	-			
Körperschaftsteuer + Solz	15,83 %	1.240.680,00		443.100,00	
Gewerbsteuer	16,10 %			463.680,00	inkl. § 8 Nr. 1 und § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG)
Einkünfte nach Steuern (Gesellschaft)				1.893.220,00	Ausschüttungsbetrag
Einkommensteuer+ SolZ (Ausschüttung)	26,38 %			499.336,78	
Einkünfte nach Steuern (Investor)		1.559.320,00		1.393.883,23	
Steuerbelastung insgesamt		-		-	1.406.116,78
<b>Steuerbelastung insgesamt in %</b>		<b>44,31 %</b>			<b>50,22 %</b>

Berechnung mit erweiterter Kürzung					
	Immobilien- direktanlage		Immobilienanlage über Kapitalgesellschaft		
Einkünfte aus Vermietung		2.800.000,00	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.800.000,00	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Einkommensteuer+ SolZ	44,31 %	-			
Körperschaftsteuer + Solz	15,83 %	1.240.680,00		443.100,00	
Gewerbsteuer	16,10 %			-	erweiterte Kürzung (inkl. Hinzurechnung)
Einkünfte nach Steuern (Gesellschaft)				2.356.900,00	Ausschüttungsbetrag
Einkommensteuer+ SolZ (Ausschüttung)	26,38 %			621.632,38	
Einkünfte nach Steuern (Investor)		1.559.320,00		1.735.267,63	
Steuerbelastung insgesamt		-		-	1.064.732,38
<b>Steuerbelastung insgesamt in %</b>		<b>44,31 %</b>			<b>38,03 %</b>

Es zeigt sich: Ohne die erweiterte Kürzung wäre die Steuerbelastung der indirekten Immobilienanlage über Kapitalgesellschaften im vorliegenden Grundfall um 5,91 %-Punkte über der Steuerbelastung der direkten Immobilienanlage (50,22 % zu 44,31 %). Mit erweiterter Kürzung ergibt sich ein Vorteil der indirekten Immobilienanlage über Kapitalgesellschaften in Höhe von 6,28 %-Punkten (38,03 % zu 44,31 %).

Ist es mit diesem Ergebnis nun richtig, von einer „Steuervergünstigung“ oder einem „Gewerbesteuerprivileg“ zu sprechen? Es sei zunächst betont, dass ohne die erweiterte Kürzung die Anlage über die Kapitalgesellschaft steuerlich benachteiligt ist. Per se von einer „Steuervergünstigung“ zu sprechen, ist also fehlerhaft, da zum Teil auch nur eine Benachteiligung ausgeglichen wird.

Es ist aber die Frage zu stellen, ob der verbleibende Vorteil von 6,28 %-Punkten wirklich der erweiterten Kürzung zuzuschreiben ist. Oder ist dieser Vorteil nicht eher der hohen Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz von 15 % bzw. Abgeltungssteuersatz von 25 % und dem Spitzensteuersatz der

Einkommensteuer von 42 % zuzuschreiben? Die erweiterte Kürzung macht im Ergebnis nur das, was sie soll: die rein vermögensverwaltende Tätigkeit von der Gewerbesteuer zu entlasten. Die Abschaffung der erweiterten Kürzung zu fordern, hieße zum einen, den Anleger in Immobiliengesellschaften steuerlich schlechter zu stellen als den unmittelbaren Immobilieneigentümer.

Zum anderen wird die gewerbesteuerliche Gleichstellung mit der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Ungleichbehandlung vermischt. Was an Unterschied in der Steuerbelastung bei erweiterter Kürzung verbleibt, ist nämlich dem System aus Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Abgeltungssteuer zuzuschreiben. Nur zwei Beispiele: Würde der Abgeltungssteuer-Satz auf 35 % angehoben, stiege die Gesamtsteuerbelastung bei Immobilienanlage über Kapitalgesellschaften von 38,03 % auf 46,91 %. Läge der Körperschaftsteuersatz – wie noch bis 2007 – bei 25 %, stiege die Gesamtsteuerbelastung auf 45,79 %. In beiden Fällen würde die Gesamtsteuerbelastung selbst mit erweiterter Kürzung über der Steuerbelastung bei Direktanlage liegen.

## 5. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Die gewerbesteuerliche erweiterte Grundbesitzkürzung ist keine „Steuervergünstigung“. Der gesetzgeberische Zweck der Regelung besteht in der rein gewerbesteuerlichen Gleichstellung von Rechtsformgewerbebetrieben mit natürlichen Personen und Personengesellschaften, die aufgrund Vermögensverwaltung im Bereich der Grundbesitzverwaltung insoweit nicht mit Gewerbesteuer belastet werden sollen. Hier von einer „Steuervergünstigung“ bei Betrachtung allein der geringen Steuerbelastung auf

Kapitalgesellschaftsebene zu sprechen, missachtet die notwendige Durchrechnung von Steuerbelastungen zum Anteilseigner (d.h. bis hin zur Konsum- bzw. Wiederanlageebene) und vermischt die gewerbesteuerliche Gleichbehandlung mit einer einkommen- und körperschaftsteuerlichen Ungleichbehandlung. Insofern ist es geboten, in die inhaltliche Auslegung der gewerbesteuerlichen erweiterten Grundbesitzkürzung und vor allem deren gebotene gesetzliche Anpassung wesentlich mehr Sachlichkeit einfließen zu lassen.

### Zum Autor

Dr. Michael Pannen ist Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insb. Rechnungswesen, Steuern und Wirtschaftsprüfung und ist daneben als Steuerberater beim VdW Rheinland Westfalen tätig. Die Professur bündelt schwerpunktmäßig die Fachgebiete des internen und externen Rechnungswesens (einschließlich Wirtschaftsprüfung) und der Besteuerung. Ziel ist es, ein breites Verständnis von in den genannten Gebieten bestehenden Zusammenhängen und Problemstellungen unter Beachtung von Schnittstellen zu anderen Fachgebieten zu erhalten. Den Kernaspekt der Forschungsarbeit bildet eine Analyse der Wirkungszusammenhänge insbesondere immobilienwirtschaftlicher Problemstellungen der Rechnungslegung und Besteuerung.

**Kontakt:** m.pannen@ebz-bs.de

## Literatur/Quellen

### Rechtsprechung

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 05.11.2019 - 6 K 6170/18 Rn. 42, EFG 2020, 393.  
BFH, Beschluss v. 17.10.2002, I R 24/01, BStBl 2003 II, 355.  
BFH Urteil v. 3.8.72, IV R 235/67, BStBl II 72, 799.  
BFH Urteil v. 28.6.73, IV R 97/72, BStBl II 73, 688.  
BFH Urteil v. 27.4.77, IV R 214/75, BStBl II 77, 776.  
BFH, Beschl. v. 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl II 2019, S. 262 (auf Vorlagebeschluss v. 21.7.2016 – IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl. II 2017, 202, DStR 2016, 2516).

### Verwaltungsanweisungen

OFD Nordrhein-Westfalen 09.09.2013, FR 2013, 968.  
OFD Nordrhein-Westfalen 02.10.2015, DStR 2016 S. 414.

### Literatur

Brinkmann/Walter-Yadegardjam, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmensteuerrecht, 2. Auflage 2018, § 10 Sachkapitalüberlassung, Rn. 130.  
Gosch, in: Blümich, ESt, KStG, GewStG, Kommentar 153. EL Juni 2020, GewStG § 9.  
Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl. 2017, § 9 Nr. 1.  
Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, Kommentar 133. Lieferung 09.2020, § 9 Nr. 1 GewStG.  
Schneider: Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992.  
Schnitter, in Frotscher/Drüen, GewStG, § 9 GewStG, Stand: 19.08.2020.

## Impressum

### EBZ Business School (FH)

Springorumallee 20  
44795 Bochum

**Tel.:** +49 234 9447 700

**www.ebz-business-school.de**

rektorat@ebz-bs.de

### Rektorat

**Prof. Dr. Daniel Kaltofen**, Rektor

**Diana Ewert**, Kanzlerin

**Prof. Dr.-Ing. Armin Just**, Prorektor für Studium und Lehre.

### V.i.S.d.P.

EBZ Business School

**Margarethe Danisch**, m.danisch@e-b-z.de

**Dr. Nils Rimkus**, n.rimkus@e-b-z.de

### Layout

Medienservice Bennit Hirmke

### Erscheinungsdatum

November 2020