

# Urteil vom 20. April 2023, III R 53/20

## Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer Komplementär-GmbH bei fehlender Beteiligung am Gesellschaftsvermögen einer nicht gewerblich geprägten GmbH & Co. KG

ECLI:DE:BFH:2023:U.200423.IIIR53.20.0

BFH III. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013 , GewStG VZ 2014 , GewStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. August 2020, Az: 6 K 200/19

## Leitsätze

1. Die Beteiligung einer GmbH als Komplementärin an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Kommanditgesellschaft (Zebragesellschaft) ist keine Verwaltung und Nutzung eines nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden eigenen Grundbesitzes und berechtigt nicht zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG), wenn die GmbH am Vermögen der Zebragesellschaft nicht beteiligt ist. Die Komplementär-GmbH nutzt insofern fremden Grundbesitz.
2. Übernimmt eine GmbH, in deren Gesellschaftsvermögen sich neben Grundbesitz und gegebenenfalls Kapitalvermögen auch Beteiligungen an vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaften befinden, ohne Vermögensbeteiligung, aber gegen Haftungsvergütung die Komplementärhaftung in einer KG, stellt jedenfalls die Nutzung des Absicherungspotentials ihres Beteiligungsvermögens eine für die erweiterte Kürzung schädliche Nebentätigkeit dar.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 14.08.2020 - 6 K 200/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 In der Sache ist streitig, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren 2012 bis 2015 geltenden Fassung (GewStG) zusteht, obwohl sie als Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung an einer grundbesitzverwaltenden KG beteiligt war und für die Übernahme der Vollhaftung ein Entgelt erhielt.
- 2 Die Klägerin errichtete, erwarb, vermietete und verpachtete Liegenschaften und verwaltete in ihrem eigenen Vermögen gehaltene Beteiligungen. Sie war zu jeweils .. % an zwei Vermietungsgesellschaften (GbR) beteiligt. Außerdem war sie Komplementärin ohne Kapitalanteil und Vermögensbeteiligung einer nicht gewerblich geprägten KG. Im Jahr 2012 erhielt die Klägerin dafür eine "Haftungsvergütung" von 5 % ihres damaligen Stammkapitals (... €), d.h. in Höhe von ... €. Zum .....2013 wurde der Gesellschaftsvertrag der KG geändert. Der Klägerin stand nun eine "Avalgebühr" oder "Vorabvergütung" von 1 % bezogen auf ihr Stammkapital von ... € (ab 2013), also in Höhe von ... € zu. Gleichwohl erhielt die Klägerin von der KG weiterhin ... € jährlich.
- 3 In den Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--)

berücksichtigte diese zunächst antragsgemäß. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--).

- 4 Mit Gewerbesteuermessbescheiden 2012 bis 2015 und geänderten Bescheiden über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12. der Jahre 2012 bis 2015 jeweils vom 27.11.2017 änderte das FA die Bescheide; dabei berücksichtigte es die erweiterte Kürzung nicht mehr. Einspruch und Klage gegen die Änderungsbescheide hatten keinen Erfolg.
- 5 Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA habe die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags zu Recht versagt. Die Klägerin sei am Vermögen der KG nicht beteiligt gewesen und habe mit der Übernahme der Haftung für die KG gegen Zahlung von ... € eine entgeltliche Leistung erbracht. Die Klägerin habe damit eine der erweiterten Kürzung entgegenstehende Nebentätigkeit ausgeübt. Sie erbringe durch die Übernahme der persönlichen Haftung eine Leistung an die KG. Dass die Haftungsübernahme der Klägerin als Komplementärin allein aus ihrer Gesellschafterstellung folge (§ 161 Abs. 2 i.V.m. § 128 des Handelsgesetzbuchs), stehe dem nicht entgegen, da es sich mangels Vermögensbeteiligung um keine anteilsbezogene Zahlung (in Form eines Gewinnanteils) handle, sondern ein konkreter Leistungsbezug vorliege. Die Nebentätigkeit sei nicht zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung gewesen. Sie gehöre auch nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG abschließend aufgeführten unschädlichen Tätigkeiten und sei daher schädlich. Auch die geringe Höhe der Haftungsvergütung führe zu keinem anderen Ergebnis.
- 6 Gegen dieses Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision.
- 7 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 14.08.2020 - 6 K 200/19 und die geänderten Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2012 bis 2015 und über den vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31.12.2012 bis 31.12.2015 jeweils vom 27.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.12.2018 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Klägerin steht die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu. Dies gilt unabhängig davon, ob die Übernahme der Vollhaftung gegen Entgelt allein auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf einem gesonderten schuldrechtlichen Vertragsverhältnis zwischen der Klägerin und der KG beruhte. Da die Tätigkeit in beiden Alternativen der erweiterten Kürzung entgegen steht, kann der Senat durcherkennen, auch wenn die Feststellungen des FG in diesem Punkt nicht eindeutig sind.
- 10 1. a) Kapitalgesellschaften wie die Klägerin sind kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GewStG). Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG), d.h. der nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) oder Körperschaftsteuergesetz ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um die in § 8 und § 9 GewStG genannten Beträge (§ 7 GewStG). Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Auf Antrag tritt gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG an Stelle der Kürzung nach Satz 1 bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder bestimmte Immobilien errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.
- 11 b) Eigener Grundbesitz wird i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwaltet und genutzt, wenn er zum Zweck der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird. Dies kann durch Gebrauchsüberlassung in Gestalt der Vermietung oder Verpachtung (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 19, und vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175) oder durch eine land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung (BFH-Urteil vom 13.08.1997 - I R 61/96, BFHE 184, 108, BStBl II 1998, 270, Rz 14) erfolgen. Der eigene Grundbesitz kann auch durch die Nutzung des Absicherungspotentials für

fremde Schuld (z.B. durch die Belastung eines eigenen Grundstücks mit einer Grundschuld oder einer Hypothek zur Absicherung eines von einem Dritten aufgenommenen Darlehns) gegen Entgelt eingesetzt werden (vgl. BFH-Urteile vom 17.01.2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, Rz 23, und in BFHE 184, 108, BStBl II 1998, 270, Rz 14; Wendt in Finanz-Rundschau 2006, 554, 557), jedenfalls sofern die Sicherheitengestellung für fremde Schuld die Grenze zur Gewerblichkeit nicht überschreitet (BFH-Urteil in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.c dd). Zur Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes können nach Auffassung des VIII. Senats des BFH im Urteil in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434 (unter II.1.c dd) unter bestimmten Voraussetzungen auch Bürgschaften und Schuldmittelübernahmen zugunsten Dritter zählen, wenn diese ihre Werthaltigkeit nur aus Grundbesitz erfahren und sie nur aus Grundbesitz realisiert werden können (BFH-Urteil in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.c dd).

- 12** c) Im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16 (BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262) wurde auch die zur Entstehung einer sog. Zebragesellschaft führende Beteiligung einer nur wegen ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegenden Gesellschaft an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft als Form der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes anerkannt; das BFH-Urteil vom 19.10.2010 - I R 67/09 (BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367) ist damit insoweit überholt.
- 13** d) Ist eine nur wegen ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegende GmbH an einer grundbesitzverwaltenden, nicht gewerblich geprägten KG jedoch --anders als im Fall des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262-- ohne Vermögensbeteiligung beteiligt und übernimmt sie als Komplementärin gegen Entgelt die volle Haftung, verwaltet und nutzt sie nicht nur eigenen Grundbesitz und daneben allenfalls eigenes Kapitalvermögen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- 14** aa) Ein Unternehmen, das einen Anteil an einer nicht gewerblich geprägten KG, OHG oder einer GbR hält, verwaltet und nutzt insoweit eigenen Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (nur) in dem Umfang, in dem ihm der im Eigentum einer derartigen Gesellschaft stehende Grundbesitz gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steuerrechtlich als sein Betriebsvermögen zuzurechnen ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 74 f., 108 ff.; anders gemäß BFH-Urteil vom 27.06.2019 - IV R 44/16, BFHE 265, 371, BStBl II 2020, 24, Rz 18, bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft, da § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO dann von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG verdrängt wird). Ist einem Gesellschafter mangels Vermögensbeteiligung kein Bruchteile des Grundbesitzes der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zuzurechnen, partizipiert er an der Verwaltung und Nutzung des gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nur den anderen, nämlich den am Gesellschaftsvermögen beteiligten Gesellschaftern zuzurechnenden Grundbesitzes (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262). Beruht das Entgelt (z.B. ein Gewinnvorab) für die Übernahme der Komplementärstellung auf dem Gesellschaftsvertrag (s. dazu BFH-Urteil vom 07.04.1987 - IX R 103/85, BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707, unter 1.b und 3.b), handelt es sich deshalb insoweit um einen Ertrag aus der Verwaltung und Nutzung fremden Grundbesitzes.
- 15** bb) Wird das Entgelt aufgrund eines neben den Gesellschaftsvertrag tretenden schuldrechtlichen Vertrags gezahlt (s. dazu BFH-Urteil in BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707, unter 1.b und 3.a) und die Haftung für fremde Schuld nicht auf bestimmte Vermögensgegenstände beschränkt (z.B. durch Bestellung einer Sicherungsgrundschuld an einem Grundstück zur Absicherung eines von einem Dritten aufgenommenen Kredits), sondern auf das gesamte Vermögen bezogen, wird das "Haftungsentgelt" bzw. die "Avalgebühr" nur dann durch die Nutzung des Absicherungspotentials des Grundbesitzes (und gegebenenfalls daneben des Kapitalvermögens) erzielt, wenn das Vermögen ausschließlich aus Grundbesitz (und daneben Kapitalvermögen) besteht. Ist das nicht der Fall, liegt keine für die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erforderliche ausschließliche Nutzung von Grundbesitz (und gegebenenfalls Kapitalvermögen) vor.
- 16** Anders als die Klägerin geht der Senat insbesondere nicht davon aus, dass die Nutzung des Absicherungspotentials von Beteiligungsvermögen für fremde Schuld gemäß oder analog § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine Nutzung des Sicherungspotentials eigenen Grundbesitzes (und Kapitalvermögens) darstellt, wenn es sich um Beteiligungen an rein grundbesitzverwaltenden Personengesellschaften handelt. Regelmäßig verfügen solche Gesellschaften neben Grundbesitz und Kapitalvermögen auch über mit in die Haftungsmasse fallende andere Vermögensgegenstände, z.B. ein Firmenfahrzeug oder Büroausstattung. Aber selbst wenn in deren Gesellschaftsvermögen ausschließlich Grundbesitz (und daneben allenfalls Kapitalvermögen) enthalten wäre, scheidet eine Gleichstellung der Nutzung des Absicherungspotentials von solchem Beteiligungsvermögen mit der Nutzung des Sicherungspotentials des eigenen Grundbesitzes (und Kapitalvermögens) aus. Denn das gesellschaftsrechtlich gebundene Grund- und Kapitalvermögen ist nicht unmittelbar verwertbar. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist eine steuerrechtliche Zurechnungsnorm. Sie bewirkt nicht auf der Ebene des Zivilrechts, dass Gläubiger eines Gesellschafters auf diesem anteilig zuzurechnende Einzelwirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens zugreifen können. Eine Nutzung des

Absicherungspotentials von "Grundbesitz" liegt somit nicht vor, wenn Beteiligungen als Haftungsmasse zur Verfügung gestellt werden.

- 17** e) Liegt ein Verstoß gegen den Ausschließlichkeitsgrundsatz vor, weil durch eine bestimmte Tätigkeit nicht nur eigener Grundbesitz und daneben allenfalls eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt werden, führt dies regelmäßig zum Verlust der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Eine derartige Nebentätigkeit ist jedoch ausnahmsweise unschädlich, wenn sie zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung ist (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.) oder wenn es sich um eine der in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG ausdrücklich erlaubten Tätigkeiten handelt.
- 18** 2. Nach diesen Grundsätzen steht der Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu. Dies gilt unabhängig davon, ob die entgeltliche Haftung aufgrund des Gesellschaftsvertrags erfolgt ist, wie die Klägerin vorträgt, oder ob ein die entgeltliche Haftungsübernahme betreffendes schuldrechtliches Vertragsverhältnis zwischen der Klägerin und der KG bestand.
- 19** a) Folgt man dem Vortrag der Klägerin, wonach sie die Haftungsvergütung nur aufgrund des Gesellschaftsvertrags erhalten habe, bezog sie das Entgelt nach den oben genannten Grundsätzen für die Verwaltung und Nutzung fremden Grundbesitzes. Denn gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist der Grundbesitz der KG nur denjenigen Gesellschaftern zuzurechnen, die am Betriebsvermögen beteiligt waren (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 74 f., 108 ff.). Da die Klägerin am Vermögen der KG nicht beteiligt war, wurde das für die Übernahme der Komplementärstellung und der damit verbundenen Haftung gezahlte Entgelt aus dem für die Klägerin fremden Grundbesitz erwirtschaftet.
- 20** b) Nimmt man dagegen an, dass das Entgelt für die Bereitstellung von Absicherungspotential aufgrund eines neben den Gesellschaftsvertrag tretenden schuldrechtlichen Vertrags bezogen wurde (wovon möglicherweise das FG ausgegangen ist, ohne dazu nähere Feststellungen zu treffen), so hätte es die Klägerin nach den oben dargestellten Grundsätzen gleichfalls nicht ausschließlich aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes und Kapitalvermögens erzielt. Denn sie nutzte für Haftungszwecke nicht nur ihr Grund- und Kapitalvermögen, sondern ihr gesamtes Vermögen einschließlich ihres Beteiligungsvermögens. Dies hält der Senat, wie ausgeführt, für schädlich. Insoweit (und in weiteren Punkten) unterscheidet sich der Streitfall vom Fall des BFH-Urteils in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434.
- 21** c) In keiner der in Betracht kommenden Sachverhaltsalternativen lag im Streitfall eine begünstigungsunschädliche Nebentätigkeit vor. Das FG hat festgestellt, dass die Haftungsübernahme kein zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.) war, weil die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes der Klägerin zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können. Soweit es um den Grundbesitz im Gesellschaftsvermögen der KG geht, scheidet eine eigene Grundbesitzverwaltung bereits deshalb aus, weil dieser der Klägerin mangels Vermögensbeteiligung nicht (anteilig) zuzurechnen ist.
- 22** d) Weder eine entgeltliche Übernahme der Vollhaftung bei der KG aufgrund Gesellschaftsvertrags noch eine Übernahme der Haftung gegen Entgelt auf schuldrechtlicher Basis erfüllen einen der in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG ausdrücklich genannten Tatbestände einer erlaubten, für die erweiterte Kürzung unschädlichen Nebentätigkeit.
- 23** e) Das FG hat zutreffend dem Umstand keine Bedeutung beigemessen, dass die Klägerin für die Haftungsübernahme nur eine vergleichsweise geringe Vergütung erhalten hat. Vom Ausschließlichkeitsgebot sind auch in Bagatellfällen keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit oder des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) geboten (vgl. Senatsurteile vom 29.06.2022 - III R 19/21, BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84, und vom 01.06.2022 - III R 3/21, Deutsches Steuerrecht 2022, 2146, Rz 25 ff.).
- 24** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)