
Datum: 17.10.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 832/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:1017.6K832.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 31/19

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- | | |
|--|----------|
| Tatbestand | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (? GewStG ?) zukommen kann. | 2 |
| Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, deren Gegenstand ... die Vermietung von Grundstücken, ... sowie die Durchführung aller für die Erzielung dieser Zwecke erforderlichen Geschäfte und Maßnahmen ...ist. | 3 |
| Die Kommanditanteile an der Klägerin wurden in den Streitjahren sämtlich von der Z GmbH gehalten, wobei die Kommanditistin in den Streitjahren zwischen 38,81 % und 48,43 % der Kommanditanteile auf eigene Rechnung, die übrigen treuhänderisch für Andere hielt. Die treuhänderische Beteiligung von Mitarbeitern, die seit mindestens 18 Monaten der Z oder einem verbundenen Unternehmen angehörten, erfolgte aufgrund eines Emissionsprospektes durch Abschluss des für sämtliche Treugeber gleichlautenden Treuhandvertrages. Durch den Treuhandvertrag war sichergestellt, dass die Kommanditistin mindestens 25,1 % des Kommanditkapitals auf eigene Rechnung hielt. Im Übrigen waren die Treugeber aufgrund des Gesellschaftsvertrages berechtigt, unmittelbar an der Gesellschafterversammlung teilzunehmen und ihre mitgliedschaftlichen Rechte dort auszuüben. Gleichermaßen war es ihnen möglich, sich in der Gesellschafterversammlung durch die Z vertreten zu lassen und | 4 |

dieser Weisungen zur Stimmrechtsausübung zu erteilen.

Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin war die Z Verwaltungs-GmbH (im Folgenden „Komplementärin“), die am Kapital der Klägerin nicht beteiligt war. 5

Die Geschäftsführung der Klägerin oblag gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages ausschließlich der Komplementärin. Sie war von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Die Geschäftsführung erstreckte sich auf alle Rechtsgeschäfte, die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks erforderlich sind, insbesondere der bereits im Investitionsplan genannten. Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgingen, bedurften der Zustimmung der Gesellschafterversammlung, es sei denn, ihre unverzügliche Ergreifung war für die Belange der Gesellschaft erforderlich. 6

Die Zustimmung zu Geschäften, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgingen, bedurfte regelmäßig der einfachen Mehrheit (§ 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages), in besonderen Fällen einer qualifizierten Mehrheit von 75 % (§ 11 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages) der anwesenden bzw. vertretenen Stimmen. Zu den Geschäften im Sinne des § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages zählten insbesondere der Erwerb, die Veräußerung und Belastung von Grundstücken, soweit dies nicht im Investitionsplan vorgesehen war, die Vermietung und Verpachtung der Objekte, soweit es sich nicht um die Vermietung gemäß der Zweckbestimmung im Emissionsprospekt handelte sowie die Kündigung von Gebäude- und Grundstücksmietverträgen. Für die weiteren zustimmungspflichtigen Geschäfte wird auf § 11 Abs. 2 und 3 des Gesellschaftsvertrages verwiesen. 7

Zwischen der Geschäftsführung der Komplementärin und der Z bestand weitgehende Personenidentität. Auf das Schreiben des Beklagten vom 02.12.2015 wird insoweit Bezug genommen. 8

Vermittelt durch eine einhundertprozentige Beteiligung an der Z - GmbH (im Folgenden „Z1“) hielt die Z zudem sämtliche Aktien an der Z AG, die wiederum alleinige Kommanditistin der Z GmbH & Co. KG (im Folgenden „Mieterin“) war. Zwischen der Z und der Z1 sowie zwischen der Z1 und der Z AG bestanden Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge. Komplementärinnen der Mieterin waren die Z aa GmbH, die Z a GmbH in K, sowie die Z a Verwaltungs GmbH, deren sämtliche Geschäftsanteile wiederum von der Z AG gehalten wurden. Zwischen der Z AG und der Z aa GmbH bestand ebenfalls ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag. 9

Die Klägerin vermietete der Mieterin eine Immobilie, in welcher ein ... betrieben wurde. Der Mietvertrag vom1997 wurde beginnend ab dem 01.01.1998 für die Dauer von 20 Jahren fest geschlossen. Nach Ablauf dieser Zeit verlängerte sich die Mietdauer automatisch um jeweils fünf Jahre, wenn nicht zuvor eine der Vertragsparteien den Mietvertrag mit einer zwölfmonatigen Frist kündigte. Im Übrigen konnte die Klägerin den Mietvertrag aufgrund Zahlungsrückstandes von einer Monatsmiete oder bei allgemeiner Einstellung der Zahlungen durch die Mieterin kündigen. Die anfänglich vereinbarte Miete unterlag einer Indexanpassung auf Anforderung eines Vertragsteils. 10

Im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre nahm die Klägerin jeweils die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG in Anspruch. Durch Bescheide vom 25.03.2010 (2008) bzw. vom 22.02.2011 (2009) wurde die begehrte Kürzung durch den Beklagten gewährt. Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (? AO ?). 11

Infolge einer durchgeführten Außenprüfung wurden die streitgegenständlichen Bescheide am 17.06.2015 (Eingabewertbögen) gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert und die erweiterte Kürzung versagt. Zur Begründung wurde im Prüfungsbericht namentlich ausgeführt, dass die Klägerin aufgrund der zwischen ihr und der Mieterin bestehenden Betriebsaufspaltung gewerblich tätig werde. Die Z sei imstande, sowohl bei der Klägerin als auch bei der Mieterin ihren einheitlichen geschäftlichen Willen durchzusetzen, wodurch eine personelle Verflechtung dieser Gesellschaften begründet werde. Die Vermietung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die Mieterin begründe zudem die erforderliche sachliche Verflechtung.	12
Der am 03.07.2015 eingelegte Einspruch wurde im Wesentlichen damit begründet, dass eine Beherrschung der Klägerin durch die Z nicht vorgelegen habe. Die Z habe die Mehrheit der Kommanditanteile lediglich treuhänderisch gehalten, sodass sie in der Gesellschafterversammlung der Klägerin ihren Willen nicht habe durchsetzen können. Mithin fehle es an der für eine Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung. Die Beherrschung der Klägerin durch die Z könne auch nicht daraus abgeleitet werden, dass die Z Alleingesellschafterin der Komplementärin war. Wegen der rechtlichen Verselbstständigung der GmbH als juristische Person entfalte diese eine abschirmende Wirkung (BFH, Urteil vom 27.08.1992, ? IV R 13/91 ?).	13
Nach Erörterung vom 02.12.2015 wurde der Einspruch der Klägerin durch Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 abgewiesen.	14
Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Gewährung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG. Zur Begründung führt sie ergänzend aus, dass die Komplementärin zwar zur Geschäftsführung berufen sei, neben einer Gestaltung des in Rede stehenden Mietvertrages andere Geschäfte des täglichen Lebens indessen nicht anfielen. Gestaltungen des angesprochenen Mietvertrages – insbesondere etwa die Kündigung – stünden indessen unter Zustimmungsvorbehalt der Gesellschafterversammlung. In dieser Gesellschafterversammlung aber könne die Z ihren Willen nicht durchsetzen.	15
Die Klägerin beantragt daher,	16
die nach Betriebsprüfung geänderten Bescheide über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für die Jahre 2008 und 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 aufzuheben,	17
hilfsweise die Revision zuzulassen.	18
Der Beklagte beantragt,	19
die Klage abzuweisen,	20
hilfsweise die Revision zuzulassen.	21
Zur Begründung verweist er auf seinen Betriebsprüfungsbericht vom 19.03.2015 sowie die Stellungnahme im Rahmen des Einspruchsverfahrens vom 02.12.2015. Er ist der Auffassung, dass es für die erforderliche Beherrschungsidentität ausreiche, dass eine Person bzw. eine Personengruppe aufgrund gesellschaftsrechtlicher bzw. vertraglicher Grundlage oder faktisch imstande sei in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Hierzu genüge die Herrschaft über die Geschäfte des täglichen Lebens (BFH, Urteil vom 12.11.1985 ? VIII R 240/81 ?, BFHE 145, 401, BStBl II 1986, S. 296). Auch eine Minderheitsbeteiligung könne daher zur Begründung der personellen Verflechtung	22

ausreichen, wenn sich die übrigen Gesellschafter des Besitzunternehmens aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls der Person bezüglich des tatsächlichen Geschäfts- und Betätigungswillens unterordnen (BFH-Urteil vom 11.05.1999 ? VIII R 72/96 ?, BFHE 188, 397, BStBl II 2002, 722). Im Übrigen gehe der Hinweis auf die Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft aus zwei Gründen fehl. Zum einen verhalte sich das zitierte Urteil auf eine im Beteiligungsstrang zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft; zum anderen bestehe weitgehende Personenidentität in der Geschäftsführung der Komplementärin einerseits und der Z andererseits. Diese weitgehende Personenidentität sei auch von der Z allein steuerbar, da sie Alleingesellschafterin der Komplementärin sei. Im Übrigen seien einige der in beiden Gesellschaften als Geschäftsführer tätigen Personen auch als Treugeber an der Klägerin beteiligt.

Entscheidungsgründe

23

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin mithin nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 FGO.

24

Zu Recht hat der Beklagte die Gewährung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG versagt. Auf Grundlage von § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist der Gewerbeertrag um jenen Teil zu kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerpflichtige ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt oder daneben Wohnungsbauten betreut oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichtet und veräußert.

25

Diese Voraussetzungen liegen in Person der Klägerin nicht vor. Zwar verwaltet sie ausschließlich eigenen Grundbesitz und erzielt daneben in geringem Umfang Erträge aus der Nutzung eigenen Kapitalvermögens; gleichwohl hat das von der Klägerin betriebene Unternehmen gewerblichen Charakter. Namentlich ist die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu versagen, wenn zwischen dem Steuersubjekt und einer daneben stehenden Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung vorherrscht. Der Zweck der sogenannten Besitzgesellschaft ist in diesen Fällen von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet (vgl. nur BFH, Urteile vom 29.03.1973 ? I R 174/72 ?, BFHE 109, 456, BStBl. II 1973, 686; vom 28.06.1973 ? IV R 97/72 ?, BFHE 109, 459, BStBl. II 1973, 688; und vom 10.04.1991 ? XI R 22/89 ?, BFH/NV 1992, 312).

26

Eine Betriebsaufspaltung in diesem Sinne setzt voraus, dass zwischen den beiden Unternehmen eine enge sachliche und persönliche Verflechtung besteht (BFH, Beschlüsse vom 08.11.1971 ? GrS 2/71 ?, BFHE 103, BStBl II 1972 und vom 25.06.1984 ? GrS 4/82 ?, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

27

Die zur Begründung einer Betriebsaufspaltung notwendige sachliche Verflechtung wird dadurch hergestellt, dass dem Betriebsunternehmen jedenfalls eine wesentliche Betriebsgrundlage miet- oder pachtweise durch das Besitzunternehmen überlassen wird (BFH, Beschlüsse vom 08.11.1971 ? GrS 2/71 ?, BFHE 103, BStBl II 1972). Durch die Vermietung des Grundstücks an die Mieterin, die darauf einen ... betreibt, ist die erforderliche sachliche Verflechtung – auch nach Auffassung der Beteiligten – hergestellt.

28

29

Wesentlich für die Begründung einer Betriebsaufspaltung ist zudem, dass die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, den sie in beiden Unternehmen durchsetzen können (personelle Verflechtung, BFH, Beschlüsse vom 08.11.1971 ? GrS 2/71 ?, BFHE 103, BStBl II 1972 und vom 25.06.1984 ? GrS 4/82 ?, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; BFH, Urteil vom 12.11.1985 ? VIII R 240/81 ?, BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296). Dabei ist es nicht erforderlich, dass zwischen Besitzgesellschaft einerseits und Betriebsgesellschaft andererseits Beteiligungsidentität besteht. Ein Beherrschungsverhältnis kann auch dadurch begründet sein, dass ein Gesellschafter oder eine Gesellschaftergruppe im Rahmen der Gesellschafterversammlung der jeweiligen Gesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (BFH, Beschluss vom 25.06.1984 ? GrS 4/82 ?, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751).

Besonderheiten gelten, wenn am Besitzunternehmen Gesellschafter beteiligt sind, die am Betriebsunternehmen keine Anteile halten (sog. Nur-Besitzgesellschafter). Soweit diese Gesellschafter die Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung der Besitzgesellschaft – etwa wegen eines vorherrschenden Einstimmigkeitsprinzips – behindern können und auf diese Weise unmittelbar Einfluss auf die Geschäfte des täglichen Lebens nehmen können, schließen sie die Entstehung einer personellen Verflechtung aus (BFH, Urteil vom 21.01.1999 ? IV R 96/96 ?, BFHE 187, 570, BStBl. II 2002, 771, m. w. N.; Gluth in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, 293. Lieferung 08.2019, § 15 EStG, Rn. 799). Danach ist es maßgeblich, dass sich der einheitliche geschäftliche Betätigungswille insbesondere hinsichtlich des die sachliche Verflechtung begründenden Nutzungsverhältnisses entfalten kann (*Gluth* ebenda, Rn. 796). Dabei kommt den vertraglichen Regelungen über die Geschäftsführung in der Besitzgesellschaft besondere Bedeutung zu. Etwas anderes gilt nur dann, wenn es – wie bspw. im Falle eines Erbbaurechts – wegen des Charakters des Überlassungsverhältnisses keine Geschäfte des täglichen Lebens gibt (BFH, Urteil vom 24.09.2015 ? IV R 9/13 ?, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154).

30

Die Z konnte vermittelt durch die Z1 und die Z AG – jedenfalls unter Ausnutzung der durch die Beherrschungsverträge begründeten Weisungsbefugnisse – in der Gesellschafterversammlung der Mieterin ihren Willen durchsetzen, was auch von der Klägerin in der Sache nicht in Abrede gestellt wird.

31

Die Z kann aber auch bei der Klägerin ihren Willen hinsichtlich der Geschäfte des täglichen Lebens durchsetzen. Zwar ist sie nicht mehrheitlich im eigenen Namen und für eigene Rechnung an der Klägerin beteiligt und hat mithin im Rahmen der Gesellschafterversammlung der Klägerin nicht die Mehrheit der Stimmrechte.

32

Gleichwohl hat sie vermittelt durch ihre Beteiligung an der Komplementärin beherrschenden Einfluss auf die Geschäfte des täglichen Lebens. Die Komplementärin war gemäß § 9 des Gesellschaftsvertrages zur alleinigen Geschäftsführerin berufen. Ihr allein oblag danach die Führung der Geschäfte sowie die Vertretung der Gesellschaft. Im Rahmen dieser Aufgabe war die Komplementärin von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Die Z konnte im Rahmen der Gesellschafterversammlung der Komplementärin deren Geschäftsführer bestellen, abberufen und ihnen Weisungen erteilen. Hiervon hat die Z auch Gebrauch gemacht, was sich insbesondere in der weitreichenden Personenidentität in der Geschäftsführung der Z einerseits und der Komplementärin andererseits niedergeschlagen hat. Auf diese Weise war es der Z rechtlich und faktisch möglich alle der Komplementärin zugewiesenen Geschäftsführungsaufgaben bei der Klägerin wahrzunehmen.

33

Diese Möglichkeit konnte der Z auch nicht durch die Gesellschafterversammlung der Klägerin entzogen werden. Die Komplementärin war nämlich durch den Gesellschaftsvertrag zur Geschäftsführung und Vertretung berufen. Ihre Abberufung hätte danach einer Änderung des Gesellschaftsvertrags bedurft. Eine solche Satzungsänderung konnte nicht gegen die Stimmen der Z erfolgen. Damit hing auch die Abberufung der von der Z berufenen Geschäftsführer von ihrer Zustimmung ab.

Durch Vermittlung der Geschäftsführungsbefugnis der Komplementärin konnte die Z daher die Geschäfte des täglichen Lebens bei der Klägerin steuern. Dem steht nicht entgegen, dass Geschäfte, die über den üblichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, der Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedurften. Die Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens bezüglich des die sachliche Verflechtung begründenden Überlassungsgeschäfts ist insoweit ausreichend. Diese Geschäfte bedurften aber gerade keiner Zustimmung. Insbesondere oblag es der Klägerin, den Gebrauch der Mietsache zu gewähren. Sie konnte auf Grundlage der mietvertraglichen Indexklausel ein Mieterhöhungsverlangen an die Mieterin richten. Die Komplementärin hatte etwaige Mängelanzeigen in Empfang zu nehmen und insoweit nach den vertraglichen Regelungen für Abhilfe zu sorgen. Die Erstellung etwaiger Betriebskostenabrechnungen oblag ebenfalls der Komplementärin. Mit Blick auf diesen Katalog der Geschäfte des täglichen Lebens kann die Klägerin auch nicht unter Hinweis auf das Urteil des BFH vom 24.09.2015 (? IV R 9/13 ?, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154) einwenden, dass es keine Geschäfte des täglichen Lebens gab. 35

Dass die Kündigung des Mietverhältnisses gemäß § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages demgegenüber der Zustimmung bedurfte, ist insoweit unerheblich. Ausdrücklich wird die Beendigung des Überlassungsvertrages nach dem Willen der satzungsgebenden Gesellschafter aus dem Kanon der Geschäfte des täglichen Lebens herausgelöst. Zudem tangiert die Kündigung des Mietvertrages den Gesellschaftszweck, wie er durch § 1 des Gesellschaftsvertrages und die Zweckbindung laut Emissionsprospekt konkretisiert wurde. Insbesondere durch den Emissionsprospekt – der Grundlage der Beteiligung der sogenannten Nur-Besitzgesellschafter war – wurde eine Zweckbindung hinsichtlich des Grundstücks geschaffen. So sollte das bereits erworbene Grundstück mit einem ... bebaut und durch den bereits abgeschlossenen Mietvertrag an eine Konzerngesellschaft vermietet werden. Auf diese Weise sollte es Mitarbeitern ermöglicht werden, am operativen Konzerngeschäft (vgl. nur I. 1. des Prospekts) zu partizipieren. Die Kündigung des Mietverhältnisses ist daher – auch und insbesondere aus Perspektive der Treugeberkommanditisten – als Grundlagengeschäft anzusehen. 36

Diesem Befund steht auch nicht etwa die von der Klägerin bemühte Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften entgegen. Soweit sie zur Begründung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.08.1992 (? IV R 13/91 ?, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134) verweist, greift dies nicht durch. In der Entscheidung hat der Bundesfinanzhof die Mitunternehmerstellung einer natürlichen Person verneint, die vermittelt durch ihre Beteiligung an einer GmbH mittelbare Gesellschafterin der Klägerin (Besitzgesellschaft) war. Zugleich hat der Bundesfinanzhof aber die beherrschende Stellung der natürlichen Person bezüglich der Betriebsgesellschaft in Rechtsform der GmbH & Co. KG unter anderem deswegen bejaht, weil sie vermittelt durch die Komplementär-GmbH die täglichen Geschäfte der Betriebsgesellschaft steuern konnte. Eine abschirmende Wirkung ist mithin insbesondere bezogen auf die Geschäftsführung gerade nicht anzunehmen. Dies gilt umso mehr mit Blick auf die weitreichende Personenidentität zwischen der Geschäftsführung der Komplementärin und der Z. 37

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Zur Fortentwicklung des Rechts war die Revision auf Grundlage von § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO 39 zuzulassen.