

---

**Datum:** 26.02.2025  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 2322/21  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2025:0226.3K2322.21.00

---

**Rechtskraft:** rechtskräftig

---

**Tenor:**

Der Bescheid vom 21.08.2020 über den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2021 ist vom Beklagten dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um den Betrag gekürzt wird, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt; im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden zu 2/3 der Klägerin und zu 1/3 dem Beklagten auferlegt.

Die Klägerin und der Beklagte können die Vollstreckung jeweils durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des auf Grund des Urteils für den jeweiligen Vollstreckungsschuldner vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht der jeweilige Vollstreckungsgläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Gewährung der erweiterten Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (--GewStG--) im Rahmen der Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2015 und 2016 (Streitzeitraum).

1

2

Die Klägerin ist eine grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG und gehört zur Firmengruppe Z. Als alleinige Kommanditistin im Streitzeitraum war die Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH (eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts X unter HRB 1...) zu 100 % an der Klägerin beteiligt. Nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligte Komplementärin der Klägerin war bis zum ....2016 die Z Verwaltungs GmbH mit Sitz in Y (Amtsgericht X HRB 2...) und danach die Z ... Verwaltungs GmbH mit Sitz in Y (Amtsgericht X HRB 3...). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass Herr Z im Zeitraum vom ....2015 bis zum ....2016 mit 1 % atypisch still an der Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH beteiligt war. 3

Die Klägerin vermietete Immobilien an die Z1 GmbH & Co. KG (HRA 4... AG X), an welcher Herr Z bis zum ....2016 eine Kommanditbeteiligung in Höhe von 57,5 % hatte. Persönlich haftende Gesellschafterin der Z1 GmbH & Co. KG war die Z1 GmbH (eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts X unter HRB 5...). An der Z1 GmbH war das Kind von Herrn Z, Z2, als alleiniger Gesellschafter beteiligt und zum alleinigen Geschäftsführer bestellt. Die Z1 GmbH war nicht am Festkapital der KG beteiligt. 4

Mit notarieller Urkunde vom ....2015 (URNr. 6.../2015) übertrug Herr Z im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seinen gesamten Kommanditanteil an der Z1 GmbH & Co. KG schenkweise auf sein Kind Z2 mit wirtschaftlicher Wirkung zum ....2015 und dinglich aufschiebend bedingt auf den Beginn des Tages, der auf den Tag der Eintragung seines Enkelkinds W als Kommanditist in das Handelsregister der Z1 GmbH & Co. KG auf Grund der ebenfalls am ....2015 beurkundeten Schenkung durch Z2 an sein Kind W folgt (§ 3 Abs. 1 Buchst. b) des notariellen Schenkungsvertrages). Nach der ausdrücklichen Vereinbarung in § 1 Abs. 2 des notariellen Schenkungsvertrages war der Beschenkte Z2 hiernach ab dem wirtschaftlichen Übertragungstichtag ....2015 0.00 Uhr (§ 3 Abs. 1 lit. b) des notariellen Schenkungsvertrages) am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der Z1 GmbH & Co. KG neben der bisherigen Beteiligung auch entsprechend des geschenkten Anteils beteiligt und standen ihm die mit dem Anteil verbundenen Gesellschafterrechte in dieser KG zu. Der Schenker erteilte dem Beschenkten eine umfangreiche Vollmacht zur Wahrnehmung seiner gesellschaftlichen Rechte und Pflichten. Der auf den geschenkten Anteil entfallende Gewinn oder Verlust 2015 standen dem Schenker und Beschenkten zeitanteilig zu. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die notarielle Urkunde verwiesen. 5

Die Eintragung von W als Kommanditist im Handelsregister der Z1 GmbH & Co. KG erfolgte am ....2016. 6

In den Steuererklärungen beantragte die Z Grundstücks GmbH & Co. KG in 2015 und 2016 die sog. erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, die der Beklagte zunächst – allerdings unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abgabenordnung (--AO--) – gewährte. 7

Im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung wurde u.a. festgestellt, dass die beantragte erweiterte Grundstückskürzung gem. § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 nicht berücksichtigt werden könne. Im Betriebsprüfungsbericht vom 17.02.2020, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, führt der Beklagte zur Begründung hierzu aus, dass einer erweiterten Kürzung § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG entgegenstehe. Hiernach sei die erweiterte Kürzung ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters diene. Dabei sei auch die Überlassung über eine Personengesellschaft, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt sei, schädlich für die erweiterte Kürzung. 8

Im Streitfall sei Herr Z durch die Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an der Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH Mitunternehmer der Personengesellschaft „Vermögensverwaltungsgesellschaft Z mbH & atypisch stille Gesellschaft“ geworden. Bei Begründung einer atypisch stillen Beteiligung am Handelsgewerbe einer GmbH entstehe eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG mit der GmbH und dem atypisch stillen Beteiligten als Mitunternehmer. Ertragsteuerlich werde der Gründungsvorgang wie eine Einbringung des Betriebs der GmbH nach § 24 UmwStG behandelt. Das Betriebsvermögen der GmbH werde also grundsätzlich zu steuerlichem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft. Sofern der ganze Geschäftsbetrieb der GmbH von der atypisch stillen Beteiligung erfasst sei, werde also auch die KG-Beteiligung der GmbH an der Klägerin ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft zugerechnet, mit der Konsequenz, dass insoweit eine doppelstöckige Personengesellschaft entstehe und der atypisch stille Gesellschafter gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG mittelbarer Mitunternehmer der Klägerin werde.

Rechtsträger einer Personengesellschaft seien deren Gesellschafter. Die Vergünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehe daher bereits dann verloren, wenn nur ein Mitunternehmer der Personengesellschaft gleichzeitig an dem Grundstücksunternehmen beteiligt sei. Schon bei einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft greife der Ausschlussstatbestand des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG. Der Begriff des Gesellschafters sei steuerlich zu verstehen, ergebe sich aber im Grundsatz aus den jeweils anzuwendenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften. Sonderfragen ergäben sich dann, wenn die steuerliche Betrachtung von der gesellschaftsrechtlichen Sichtweise abweiche. Nichtsdestotrotz sei der Begriff des Gesellschafters nicht an das zivilrechtliche Verständnis gebunden (vgl. BFH, Urteil vom 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl II 1999, 168). Hierin sei ein vom Gesetz gedeckter Durchgriff zu sehen, da die Regelung im § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG weder nach ihrem Wortlaut noch nach ihrem Sinn und Zweck zu erkennen gebe, dass sie der Anwendung zivilrechtlicher Maßstäbe den Vorrang gebe (vgl. BFH, Urteil vom 08.12.2016 – IV R 8/14, BStBl II 2017, 538; BFH, Beschluss vom 25.09.2018 – GrS 2/16, BStBl II 2019, 262).

Bis zur Schenkung der Anteile an der Z1 GmbH & Co. KG an Z2 am ....2016 habe daher der vermietete Grundbesitz dem Gewerbebetrieb des Gesellschafters Z gedient und sei somit eine erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr.1 Satz 5 GewStG ausgeschlossen.

Da die Voraussetzungen für die erweiterte Grundstückskürzung bei Grundstücksunternehmen während des gesamten Erhebungszeitraums oder während des gesamten abgekürzten Erhebungszeitraums vorliegen müssten (§ 14 Abs. 3 GewStG i.V.m. R 9.2 GewStR), könne diese für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 nicht gewährt werden.

Der Umfang der Beteiligung sei dabei unerheblich, da es alleine auf die Tatsache der Beteiligung ankomme. Insofern sei hier auch die nur geringfügige Beteiligung von 1% unerheblich (H 9.2 Abs. 4 „Beteiligungshöhe“ GewStH; vgl. BFH, Urteil vom 07.04.2005 – IV R 34/03, BStBl II 2005, 576, Rz. 25; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rz. 195).

Mit Bescheiden über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2015 und 2016 vom 21.08.2020 machte der Beklagte die bisher berücksichtigte erweiterte Grundstückskürzung (für 2015 i.H.v. ... €, für 2016 i.H.v. ... €) rückgängig, setzte stattdessen die „einfache“ Kürzung nach § 9 Nr.1 Satz 1 GewStG an (i.H.v. jeweils ... €) und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Gegen die Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom 21.09.2020 Einspruch ein.

- Mit Einspruchsentscheidung vom 02.11.2021 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück und verwies zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 17.02.2020. 16
- Mit ihrer am 03.12.2021 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Rechtsschutzziel weiter. Entgegen der Auffassung des beklagten Finanzamtes mangle es an der von § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG geforderten Gesellschafterstellung von Herrn Z an der Z Grundstücks GmbH & Co. KG. 17
- Zwar liege durch die atypisch stille Gesellschaft eine ertragsteuerliche Mitunternehmerstellung von Herrn Z gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vor, allerdings vermittele diese im Falle der atypisch stillen Gesellschaft keine Gesellschafterstellung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG. Abweichend von der Ansicht des Finanzamtes handle es sich hier nicht um den Fall einer doppelstöckigen Personengesellschaft. 18
- Für einen Ausschluss der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG müsse der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dienen. Was im Einzelnen darunter zu verstehen sei, werde im Gesetz nicht näher definiert. Folglich sei hierfür eine Auslegung nach dem Sinn und Zweck der erweiterten GewSt-Kürzung vorzunehmen. 19
- Durch § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG solle eine Schlechterstellung von Einzelgewerbetreibenden vermieden werden. Sonst könnte ein gewerblich tätiger Gesellschafter oder Genosse die erweiterte Kürzung durch die Auslagerung des Grundbesitzes in eine Tochtergesellschaft in Anspruch nehmen. Ein Einzelgewerbetreibender würde hingegen ohne eine solche Auslagerung in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegen (vgl. Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9, Rn. 122). Letztlich solle über die Missbrauchsverhinderungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG nur ein schädliches „Auslagern“ vermieden werden. 20
- Die atypisch stille Gesellschaft sei aber eine reine Innengesellschaft und in ihrer wirtschaftlichen Hinsicht nicht mit einer Gesellschafterstellung, sondern eher mit einer Darlehensgewährung zu vergleichen. Dies lasse sich damit begründen, dass es sich zum einen bei der stillen Gesellschaft nach § 230 ff. HGB bereits nicht um eine klassische Innengesellschaft des bürgerlichen Rechts handle. Die stille Gesellschaft besitze nämlich – im Gegensatz zur klassischen Innengesellschaft – kein eigenes Gesamthandsvermögen. Nach außen trete die stille Gesellschaft als Personenvereinigung nicht in Erscheinung (vgl. Blaurock, Handbuch stille Gesellschaft, 7. Auflage, § 8 Rz. 8.6.). Folglich sei die stille Gesellschaft bloß auf den Gewinn gerichtet und vielmehr mit einem partiarischen Darlehen zu vergleichen (vgl. Blaurock, Handbuch stille Gesellschaft, 7. Auflage, § 8 Rz. 8.30.). Überdies sei es für die erweiterte Kürzung unschädlich, wenn die Immobilie an einen Darlehensgläubiger vermietet werde. 21
- Auch in der einschlägigen Kommentarliteratur werde verneint, dass ein atypisch stiller Gesellschafter für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ein „Gesellschafter“ sei (vgl. Jahndorf in Jahndorf/Oellerich/Weiss, BeckOK GewSt, § 9 Rz. 417). 22
- Letztlich gelte nach der Verwaltungsauffassung, dass bereits bei der Zwischenschaltung einer GmbH keine Gesellschafterstellung gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG vermittelt werde (vgl. H 9.2 Abs. 4 „Mittelbare Beteiligung“ Satz 2 GewStH 2016.) Insofern könne bei der Zwischenschaltung einer atypischen stillen Gesellschaft erst recht keine 23

Gesellschafterstellung vorliegen. Zumal bei dem vergleichbaren partiarischen Darlehen ebenfalls keine Gesellschafterstellung in Frage komme. Somit liege für die stille Gesellschaft als vermögenslose Gesellschaft keine Gesellschafterstellung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG vor.

Hilfsweise werde darauf hingewiesen, dass Herr Z nur eine Beteiligung i.H.v. 1 % innegehabt habe. Es gehe aus mehreren Obiter Dicta des BFH hervor, dass auch eine geringfügige Beteiligung der erweiterten Kürzung nicht im Weg stehe (vgl. BFH, Urteile vom 07.04.2005 – IV R 34/03, BStBl II 2005, 84, unter Tz. II. 2. c); vom 26.06.2007 – IV R 9/05, BStBl II 2007, 893, unter Tz. II. 4. a). Zwar könnte, in Anlehnung an § 17 EStG, eine Beteiligung von unter 1 % unschädlich sein, sodass die vorliegende Beteiligung nicht mehr geringfügig wäre. Allerdings bestand die zivilrechtliche Beteiligung im Jahr 2015 nur für ... Tage und im Jahr 2016 sogar nur für ... Tage. Auf das jeweilige Kalenderjahr bereinigt betrage die zivilrechtliche Beteiligung daher für 2015 lediglich 0,0x % ... und für 2016 lediglich 0,0x % .... Unter Beachtung der wirtschaftlichen Übertragungstichtage seien die bereinigten Beteiligungen nochmals deutlich geringer (vgl. dazu auch unten). Nach der Rechtsprechung sei es nur „prinzipiell ohne Bedeutung, in welchem Umfang ein Gesellschafter oder Genosse an der Grundstücksgesellschaft beteiligt ist“. Völlig irrelevant sei die Beteiligungshöhe aber nicht; so spreche der BFH ausdrücklich an, dass in diesem Kontext auch der verfassungsrechtlich gewährleistete Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten sei. In Anbetracht der Akkumulation von einer prozentual sowie einer zeitlich geringfügigen Beteiligung sei bereits aus Gründen der Verhältnismäßigkeit die erweiterte Kürzung zu gewähren. 24

Die Beachtlichkeit der Geringfügigkeitsschwelle lasse sich zudem aus der Systematik des § 9 Nr. 1 GewStG folgern. So habe der Gesetzgeber, ebenfalls aus Gründen der Verhältnismäßigkeit, eine Änderung in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b) Doppelbuchst. bb) vorgenommen. Hier gelte nun eine Geringfügigkeitsgrenze von 10 Prozent. Demzufolge bilde die Geringfügigkeit in § 9 Nr. 1 GewStG grundsätzlich eine Möglichkeit zur Einschränkung des Anwendungsbereiches. 25

Zuletzt sei darauf hinzuweisen, dass eine Entscheidung mit derart hohen finanziellen Folgen bei einer solch minimalen Beteiligung von Grund auf unbillig sei, sei es doch der Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anhand der erweiterten Kürzung eine Doppelbelastung von Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden (vgl. Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 174. EL., November 2024, § 9 GewStG Rz. 19). Die gesetzliche Intention würde jedoch unterwandert, wenn die Doppelbelastung schon durch eine derart geringfügige Beteiligung ausgelöst werde. 26

Hilfsweise habe gar keine Gesellschafterstellung von Herrn Z im Jahr 2016 bestanden. Denn das wirtschaftliche Eigentum an dem Kommanditanteil an der Z1 GmbH & Co. KG sei bereits zum ....2015 durch die schenkweise Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge von Herrn Z auf Z2 übergegangen. Demnach habe Herr Z im Jahr 2016 nicht mehr an den Erträgen der Z1 GmbH & Co. KG partizipiert. Auf die erst im ... 2016 erfolgte Handelsregistereintragung (aufschiebende Bedingung) komme es hierfür nicht an, da diese lediglich für den Erwerb der zivilrechtlichen Eigentümerstellung maßgeblich sei. Dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft könne die Mitunternehmerstellung bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür sei, dass der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne (vgl. etwa BFH vom 01.03.2018 – IV R 27

15/15, BStBl II 2018, 539). Dies sei hier mit der notariellen Urkunde vom ....2015 der Fall gewesen. Laut notariellen Schenkungsvertrag sei ausdrücklich eine wirtschaftliche Übertragung mit Wirkung zum ....2015, 00:00 Uhr vorgesehen worden. Folglich sei Herr Z im Jahr 2016 zu keinem Zeitpunkt Mitunternehmer der Z1 GmbH & Co. KG gewesen. Demnach müsse zumindest für das Streitjahr 2016 die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gewährt werden, da kein Grundbesitz „an einen Gesellschafter“ überlassen worden sei.

Die Klägerin beantragt, 28

die Bescheide vom 21.08.2020 für 2015 und 2016 über den Gewerbesteuermessbetrag in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.11.2021 dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um den Betrag gekürzt wird, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Zur Begründung verweist der Beklagte auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und im Betriebsprüfungsbericht. Ergänzend hierzu führt er aus, dass hinsichtlich der hilfsweisen Begründung der Klägerin zur „Bagatellgrenze“ auch die Anlehnung an § 17 EStG dazu führe, dass eine kurzfristige Beteiligung schädlich wäre (H 17 (2) „Kurzfristige Beteiligung“ EStH). Die hilfsweise Begründung der Klägerin, dass Herr Z in 2016 kein Gesellschafter mehr gewesen sei, sei abzulehnen. Steuerlich betrachtet habe die Gesellschafterstellung des Herrn Z bei der Z1 GmbH & Co KG bis zum ....2016 bestanden, so dass auch im Jahr 2016 eine Gesellschafterstellung gegeben gewesen sei. Laut Schenkungsvertrag vom ....2015 sei die Schenkung des Anteils des Herrn Z an Z2 mit Wirkung zum ....2015 erfolgt, jedoch dinglich aufschiebend bedingt auf den Beginn des Tages, der auf den Tag der Eintragung von W als Kommanditist in das Handelsregister der KG folgt. Die Eintragung ins Handelsregister sei am ....2016 vorgenommen worden. Werde ein Gesellschaftsanteil unter einer aufschiebenden Bedingung veräußert, gehe das wirtschaftliche Eigentum an dem Gesellschaftsanteil grundsätzlich erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über, wenn ihr Eintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt (vgl. BFH, Urteil vom 25.06.2009 – IV R 3/07, BStBl II 2010, 182). Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums sei vom Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister abhängig gewesen und somit nicht allein vom Willen des Erwerbers W. Daher sei im vorliegenden Fall der Tag der Eintragung des Kommanditisten W in das Handelsregister, der ....2016, für die steuerliche Beurteilung maßgeblich. 32

Dem Gericht haben neben der Gerichtsakte die Steuerakte des Beklagten sowie die Handakten der vom Beklagten durchgeführten Betriebsprüfung vorgelegen. 33

**Entscheidungsgründe** 34

Die Klage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. 35

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2016 vom 21.08.2020 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung –FGO–). Die Klägerin kann als grundbesitzende Personengesellschaft die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 36

GewStG in der für das Streitjahr maßgebenden Fassung für 2016 in Anspruch nehmen. Im Übrigen ist die Klage unbegründet und ist der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2015 vom 21.08.2020 rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Einer Inanspruchnahme der sog. erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG steht in 2015 insoweit die Ausnahmeregelung des Satz 5 der Vorschrift entgegen.

- 1. Bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, tritt auf Antrag anstelle der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG eine Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, sog. „erweiterte Kürzung“), ein. 338
- a. Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist die Gleichstellung aller ausschließlich grundstücksverwaltenden Gesellschaften in gewerbesteuerlicher Hinsicht, unabhängig davon, ob ihre Einkünfte kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen (BVerfG, Beschluss vom 24.03.2010 – 1 BvR 2130/09, NJW 2010, 2116; BFH, Urteile vom 27.04.1977 – IV R 214/75, BStBl. II 1977, 776; vom 15.04.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532; vom 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; vom 17.5.2006 – VIII R 39/05, BStBl. II 2006, 659; vom 19.10.2010 – I R 67/09, BStBl. II 2011, 367; vgl. bspw. Jahndorf in Jahndorf/Oellerich/Weiss, BeckOK GewStG 12. Edition, Stand 01.12.2024, § 9 Rz. 80 ff., 105 mit Verweis auf die Rechtsprechung; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl. 2023, § 9 Rz. 17). Das Ziel, die Erträge aus der Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz von der Gewerbesteuer auszunehmen, um so eine Gleichstellung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, steht dabei als Grundgedanke im Vordergrund der erweiterten Gewerbesteuerkürzung (BFH, Urteil vom 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; BFH, Beschluss vom 25.9.2018 – GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG Kommentar, 155. Lieferung, 1/2025, § 9 GewStG, Rz. 92). 340
- b. Die Klägerin ist als Grundstücksunternehmen im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anzusehen, da sie ausschließlich eigenen Grundbesitz besitzt und verwaltet, den sie in der Vergangenheit durch Einbringung mit Wirkung zum ...2014 von der Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH erhalten hat. 442
- 2. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG war im Jahr 2015 gemäß Satz 5 der Vorschrift ausgeschlossen. 444
- a. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG wird die erweiterte Kürzung nicht gewährt, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen dient. 446

Der Gesetzgeber sieht in diesem Fall die Voraussetzungen für eine Begünstigung des Grundstücksunternehmens nicht mehr als gegeben an, weil bei einer Nutzung des Grundstücks im Gewerbebetrieb des Gesellschafters ohne Zwischenschaltung eines weiteren Rechtsträgers die Grundstückserträge in den Gewerbeertrag einfließen und damit der Gewerbesteuer unterliegen würden (BFH, Beschluss vom 01.06.2022 – III R 3/21, BFH/NV 47

2022, 1191; BFH, Urteile vom 17.01.2006 – VIII R 60/02, BStBl. II 2006, 434, unter II.2.a m.w.N.; vom 26.10.1995 – IV R 35/94, BStBl. II 1996, 76; und vom 15.04.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532).

Der Ausschlusstatbestand sichert somit die zuvor beschriebene Zielsetzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Ohne ihn käme es zu einer Schlechterstellung von Einzelunternehmern gegenüber den gewerbesteuerpflichtigen Betrieben kraft Rechtsform (vgl. BFH, Urteil vom 26.06.2007 – IV R 9/05, BStBl. II 2007, 893 Tz. 26; Beschluss vom 01.06.2022 – III R 3/21, BFH/NV 2022, 1191). Denn anderenfalls könnte eine Grundstücksgesellschaft kraft Rechtsform die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen, wenn deren Gesellschafter selbst oder als Mitglied einer Mitunternehmerschaft auf dem verwalteten Grundbesitz einen Gewerbebetrieb ausüben (BFH, Beschluss vom 01.06.2022 – III R 3/21, BFH/NV 2022, 1191). Demgegenüber kann der Einzelunternehmer die erweiterte Kürzung nicht anwenden, wenn der Grundbesitz zum Gewerbebetrieb des Unternehmers gehört. Die Vorschrift enthält daher eine systemgerechte Ausnahme von Satz 2 (BFH, Urteil vom 18.12.1974 – I R 10/73, BStBl. II 1975, 268) und soll die Gleichstellung von Gewerbebetrieben kraft Rechtsform mit natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften sicherstellen (BFH, Beschluss vom 01.06.2022 – III R 3/21, BFH/NV 2022, 1191; BFH, BFH, Urteile vom 26.10.1995 – IV R 35/94, BStBl. II 1996, 76; vom 15.04.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532; Jahndorf in Jahndorf/Oellerich/Weiss, BeckOK GewStG 12. Edition, Stand 01.12.2024, § 9 Rz. 411; Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 174. EL November 2024, § 9 GewStG Rz. 104; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG Kommentar, 155. Lieferung, 1/2025, § 9 GewStG, Rz. 92). Dieser Grundgedanke und das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung rechtfertigen es, in den Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG auch die Fälle der Nutzung des Grundbesitzes durch eine Personengesellschaft einzubeziehen, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist (BFH, Urteil vom 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. 1999 II, 168).

48

- b. Im Streitfall diene der Grundbesitz der Klägerin in 2015 dem Gewerbebetrieb eines ihrer Gesellschafter (§ 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG).

490

aa) Es ist unstrittig, dass im Streitzeitraum der von der Klägerin an die Z1 GmbH & Co. KG vermietete und von dieser betrieblich genutzte Grundbesitz dem Gewerbebetrieb der Z1 GmbH & Co. KG „diente“ im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG, deren Mitunternehmer Herr Z bis Ende 2015 aufgrund der von ihm gehaltenen Kommanditanteile war.

51

bb) Im Streitfall war Herr Z ab dem ....2015 atypisch still an der Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH & atypisch Still beteiligt. Nach Auffassung des erkennenden Senats war Herr Z daher steuerrechtlich unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG als atypisch stiller Gesellschafter der Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH & atypisch Still als „Gesellschafter“ im Sinne dieser Vorschrift anzusehen, mit der Folge, dass dessen gleichzeitige Mitunternehmerstellung bei der Z1 GmbH & Co. KG eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bis zur Beendigung dieser Mitunternehmerstellung sperre.

52

(1) Dabei ist es in steuerrechtlicher Hinsicht unerheblich, dass Herr Z nicht unmittelbar an der Klägerin zivil- bzw. gesellschaftsrechtlich beteiligt war. Ausgangspunkt jedweder Betrachtung müssen zwar die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften sein. Hiernach ist nur der unmittelbare Inhaber der Gesellschaftsanteile als Gesellschafter anzusehen, welcher dinglich

53

über selbige verfügt. Im Streitfall wäre dies die Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH, welche 100% der Anteile an der Klägerin hält.

(2) Bei der Auslegung des dem Zivilrecht entlehnten Tatbestandsmerkmals "Gesellschafter" in § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ist der Senat gleichwohl nicht an das zivilrechtliche Verständnis dieses Tatbestandsmerkmals gebunden. Der Begriff des Gesellschafters ergibt sich zwar im Grundsatz aus den jeweils anzuwendenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften, ist aber steuerrechtlich zu verstehen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212; vgl. BFH, Urteil vom 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl. II 1999, 168, unter Tz. 23). Dabei ist dem Zweck der Vorschrift Rechnung zu tragen. 54

(3) Vor diesem Hintergrund hat der BFH entschieden, dass auch der mittelbar über eine Personengesellschaft an dem Grundstücksunternehmen Beteiligte „Gesellschafter“ im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ist (vgl. BFH, Urteil vom 15.12.1998 – VIII R 77/93, BStBl II 1999, 168). 55

(4) Dasselbe muss gelten, wenn – wie im Streitfall – ein Gesellschafter an einer gewerblichen Personenhandelsgesellschaft und gleichzeitig mittelbar über eine atypisch stille Gesellschaft an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligt ist. Dies zumindest in den Fällen, wenn – wie im Streitfall – eine atypisch stille Gesellschaft besteht, die aufgrund der Mitsprache-, Kontroll- und sonstigen Einflussnahmerechte des (atypisch) still beteiligten Gesellschafters zu einer Innen-KG verstärkt wurde und der atypisch stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist. 56

Eine (atypisch) stille Gesellschaft ist zivilrechtlich nach § 230 HGB als Personengesellschaft zu qualifizieren (vgl. z. B. Roth in Hopt, Handelsgesetzbuch, 44. Auflage 2025, § 230 Rz. 1, 3, 9). Diese ist zwar im Grundsatz als Innengesellschaft ausgestaltet. Die schuldrechtliche Vermögensbeteiligung kann allerdings zu einer kapitalistischen Innen-KG verstärkt werden, wie in der Regel bei einer GmbH & Still (BGH, Beschluss vom 01.03.2010 – II ZR 249/08, NZG 2010, 823; vgl. Karsten Schmidt, in Münchener Kommentar zum HGB, 4. Aufl. 2019, § 230 Rz. 81, 87). Entsprechend erschöpft sich die Rolle des stillen Gesellschafters in diesen Fällen nicht in der eines bloßen Fremdkapitalgebers; vielmehr wird eine atypisch stille Gesellschaft in diesen Fällen aus ertragsteuerlicher Sicht grundsätzlich zu einer Mitunternehmerschaft qualifiziert (vgl. z. B. Levedag, in Blaurock, Handbuch stille Gesellschaft, 8. Auflage, 2016, Rz. 20.70 ff.; Fleischer/Thierfeld, Stille Gesellschaft im Steuerrecht, 9. Aufl. 2016, S. 76). Insofern kann der erkennende Senat auch keine qualitativen Unterschiede zwischen einer Mitunternehmerschaft infolge eines Gewerbebetriebs und einer durch atypisch stille Gesellschaft begründeten Mitunternehmerschaft erkennen. In beiden Fällen müssen daher dieselben steuerrechtlichen Grundsätze für Personengesellschaften gelten, welche als Mitunternehmerschaften zu qualifizieren sind. 57

(5) Unerheblich ist dabei, dass sich Herr Z atypisch still an einer GmbH beteiligt hat. Der Klägerin ist beizupflichten, dass eine mittelbare Beteiligung an einer grundbesitzenden Gesellschaft über eine GmbH Abschirmwirkung entfaltet und die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht sperrt (vgl. zuletzt bspw. BFH, Urteil vom 22.02.2024 – III R 13/23, BStBl. II 2024, 487; vgl. Güroff, in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Auflage 2023, § 9 Rz. 33a m.w.N.). Die (mittelbare) Beteiligung an der GmbH kann jedoch nicht auf das stille Beteiligungsverhältnis durchschlagen; dies käme einer Vermischung der Sphären gleich (vgl. auch Levedag, in Blaurock, Handbuch stille Gesellschaft, 8. Auflage, 2016, Rz. 20, 20.79; BFH, Urteil vom 07.12.1983 – VIII R 237/80, BStBl. II 1983, 78). Nimmt eine GmbH – wie im 58

Streitfall die Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH – einen stillen Gesellschafter auf, der als Mitunternehmer zu behandeln ist – atypisch stiller Gesellschafter –, so handelt es sich bei der dadurch entstehenden sog. "GmbH & atypisch Still" um eine "andere Gesellschaft" im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Nach zwischenzeitlich gefestigter Rechtsprechung wird die atypisch stille Gesellschaft als eigenständiges Subjekt der Einkünftequalifikation betrachtet (BFH, Urteil vom 25.06.2014 – I R 24/13, BStBl. II 2015, 141). Objektiv oder sachlich gewerbsteuerpflichtig ist dann nicht die GmbH, sondern es sind die Beteiligten des atypisch stillen Gesellschaftsvertrags (Geschäftsinhaber und stille Gesellschafter) als Mitunternehmer, unabhängig von ihrer fehlenden dinglichen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen; der von ihnen gemeinschaftlich geführte Betrieb bildet einen selbständigen Steuergegenstand (BFH, Urteile vom 25.07.1995 - VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794; vom 25.10.1995 - I R 76/93, BFH/NV 1996, 504, Rz 16; vom 30.08.2007 - IV R 47/05, BFHE 219, 180, BStBl II 2008, 200; BFH, Beschluss vom 11.08.2011 - I B 179/10, BFH/NV 2011, 2052, Rz 9). Dieser Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft besteht neben dem selbständigen Gewerbebetrieb der GmbH; für beide Gewerbebetriebe sind von der GmbH als der Inhaberin des Unternehmens eigenständige Gewerbesteuererklärungen abzugeben (BFH, Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538).

(6) Ertragsteuerlich ist für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft von einem mitunternehmerischen Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft auszugehen (BFH, Urteil vom 01.03.2018 – IV R 38/15, BStBl. II 2018, 587), so dass Herr Z, die Beteiligung an der grundbesitzenden Klägerin mittelbar zuzurechnen ist. 59

Zivilrechtlich hat eine atypisch stille Gesellschaft als reine „Innengesellschaft“ kein Gesellschaftsvermögen. Dinglicher Eigentümer bleibt mit Begründung der stillen Beteiligung allein der Inhaber des Handelsgewerbes (vgl. Frühwacht, DStR 2020, 2405, 2409). Ertragsteuerlich wird indessen für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Beteiligung das Vermögen des Handelsgewerbeinhabers der atypisch stillen Gesellschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zugerechnet und für deren Rechnung durch den Geschäftsinhaber verwaltet. Die Gründung einer GmbH & atypisch Still fällt nach allgemeiner Ansicht unter § 24 Abs. 1 und 2 UmwStG (BFH, Urteil vom 01.03.2018 – IV R 38/15, BStBl. II 2018, 587; vgl. z.B. auch Levedag, in Blaurock, Handbuch stille Gesellschaft, 8. Auflage, 2016, Rz. 26.32). Beteiligt sich ein Gesellschafter oder Nichtgesellschafter gegen eine Einlage in das Vermögen der GmbH als atypisch Stiller, bringt die GmbH ihren Betrieb oder bei Beteiligung an einem als Teilbetrieb zu qualifizierenden Geschäftsbereich diesen in das Quasi-Gesamthandsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft als aufnehmenden Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten teilweise für eigene Rechnung, teilweise für Rechnung des atypisch stillen Gesellschafters ein, obwohl zivilrechtlich kein Rechtsträgerwechsel eintritt. Das Vermögen wird der atypisch stillen Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung somit als „quasi“ eigenes Gesamthandsvermögen zugerechnet (Korn/Strahl in Korn, EStG, Stand Mai 2019, § 15 Rn. 504.1; Frühwacht, DStR 2020, 2405, 2408). 60

Aus dem Vorstehenden folgt, dass die atypisch stille Beteiligung von Herrn Z an der grundbesitzenden Klägerin genauso nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zu bewerten ist wie eine mittelbare Beteiligung, welche über eine Personenhandelsgesellschaft vermittelt wird, die als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren ist. Hieraus resultiert eine schädliche Überlassung von Grundbesitz von einer grundbesitzenden Personengesellschaft an eine gewerbliche Mitunternehmerschaft, wie sie mit der Zielsetzung des § 9 Nr. 1 Satz 5 ausgeschlossen werden sollte. 61

(7) Schließlich führt nach Auffassung des mit der Entscheidung befassten Senats gerade die bei der Auslegung gebotene Berücksichtigung des Sinns und Zweck der Ausnahmevorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG dazu, dass eine erweiterte Kürzung in Fällen wie dem Vorliegenden nicht greift. 62

Wie der Senat unter 2. a) dargelegt hat, will der Gesetzgeber mit der Ausnahmeregelung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG solche Erträge von der Begünstigung des Satzes 2 der Vorschrift ausnehmen, die aus Grundbesitz erzielt werden, der bei einem Personenunternehmen zum gewerblichen Betriebsvermögen gehören würde. Der BFH hat es unter Berufung auf diese Zielsetzung des Gesetzes für geboten erachtet, das von einer Personenhandelsgesellschaft betriebene gewerbliche Unternehmen den an dieser Gesellschaft beteiligten Mitunternehmern zuzurechnen. Andernfalls käme es zu einer Ungleichbehandlung von Personengesellschaften mit Einzelunternehmen, bei denen die für eine Gewerbesteuerkürzung schädliche gewerbliche Tätigkeit nicht auf eine andere Gesellschaft ausgelagert werden kann. Da sich bei einem Einzelunternehmen das Betriebsgrundstück immer im Betriebsvermögen befindet, wäre dieses gegenüber einer aufgeteilten Gestaltung benachteiligt. 63

Aus den gleichen Erwägungen ist einem Grundstücksunternehmen die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags daher auch dann zu versagen, wenn der Grundbesitz – wie im Streitfall – dem Gewerbebetrieb von Personen dient, die mittelbar über eine atypisch stille (Personen-)Gesellschaft am Grundstücksunternehmen beteiligt sind. Denn andernfalls – bei einer gedachten Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG – würden die Erträge aus der Verwaltung des Grundbesitzes auf einer ersten Stufe der grundbesitzenden Klägerin im Ergebnis gewerbesteuerfrei gestellt. Auf einer zweiten Stufe erhielte Herr Z sodann über seine atypisch stille Beteiligung seinen Anteil an den – gewerbesteuerfreien – Einkünften zugerechnet. Dies würde gleichwohl eine Übervorteilung des mittelbar atypisch still beteiligten Gesellschafters gegenüber einem Einzelunternehmer darstellen. Die gesetzgeberische Intention des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG gebietet vor diesem Hintergrund eine steuerrechtlich weitere Auslegung des Gesellschafterbegriffs als im Zivilrecht, und auch die Erfassung eines über eine atypisch stille Gesellschaft mittelbar an der grundbesitzenden Gesellschaft beteiligten Mitunternehmers. Dies letztlich auch, um dem Charakter von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als Ausnahmevorschrift selbst Rechnung zu tragen. 64

cc) Der Umfang der Beteiligung ist grundsätzlich unerheblich, da es allein auf die Tatsache der Beteiligung ankommt. Entsprechend kann auch ein „Zwerganteil“ schädlich sein (BFH, Urteil vom 07.04.2005 – IV R 34/03, BStBl. II 2005, 576; vgl. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG Kommentar, 155. Lieferung, 1/2025, § 9 GewStG, Rz. 195). Die Frage, ob ein vernachlässigbarer Bagatellanteil vorliegt, stellt sich im vorliegenden Verfahren nicht. Zwar hat der BFH ausdrücklich offengelassen, ob bei einem absolut vernachlässigbaren Bagatellanteil von unter 1 % eine andere Betrachtung geboten sein könnte (offen auch in BFH, Urteil vom 26.06.2007 – IV R 9/05, BFH/NV 2007, 2197). Im Streitfall stellt eine atypisch stille Beteiligung von 1 % gleichwohl nicht eine nahezu vollständig vernachlässigbare Beteiligung dar, welche den Verlust der gewerbesteuerlichen Kürzung rechtfertigen kann. 65

dd) Auch die Tatsache, dass Herr Z die Beteiligung an der Klägerin nur für einen sehr kurzen Zeitraum zuzurechnen war, ist ohne Bedeutung. Aufgrund des Bezugs zum Erhebungszeitraum und der Formulierung „ganz oder zum Teil“ in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kommt es auf den tatsächlichen Zeitraum der Beteiligung nicht an (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG Kommentar, 155. Lieferung, 1/2025, § 9 GewStG, Rz. 195; 66

vgl. Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 174. EL November 2024, § 9 GewStG Rz. 105).

- 3. In 2016 konnte die Klägerin als ausschließlich grundstückverwaltendes Unternehmen die sog. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen. 668

Zwar war Herr Z auch in 2016 bis zum ...2016 atypisch still an der Vermögensverwaltungsgesellschaft Z GmbH beteiligt. Anders als in 2015 greift die gesetzlich normierte Ausschlussregel in § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG aber nicht, da nach Schenkung der Kommanditanteile von Herrn Z an Z2, dieser die Kommanditanteile an der Z1 GmbH & Co. KG wirtschaftlich gem. § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen waren und der Grundbesitz der Klägerin somit keinem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters mehr diente. 69

- a. Die Gesellschafterstellung ist grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben zu beurteilen, denn nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Zivilrechtlich wird der Anteil an einer Personengesellschaft durch Rechtsgeschäft (§ 413 BGB) übertragen. Steuerrechtlich sind die übertragenen Kommanditanteile zwar kein eigenständiges Wirtschaftsgut. Sie verkörpern aber die quotale Beteiligung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (BFH, Beschluss vom 25.02.1991 – GrS 7/89, BStBl II 1991, 691; BFH, Urteil vom 06.05.2010 – IV R 52/08, BStBl II 2011, 261; vgl. Fu in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 188. Ergänzungslieferung, Februar 2025, § 39 AO 1977 Rz. 106). 701

- b. Ausnahmsweise ist ein Wirtschaftsgut nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer für Zwecke der Besteuerung zuzurechnen, wenn der andere die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Erfüllt ein anderer als der zivilrechtliche Gesellschafter die Voraussetzungen eines Mitunternehmers, weil er anstelle des Gesellschafters dessen gesellschaftsrechtliche Position einnehmen kann, die es ihm ermöglicht, Mitunternehmerisiko zu tragen und Mitunternehmerinitiative zu entfalten, ist diesem der Anteil an der Personengesellschaft zuzurechnen. Denn er ist in der Lage, den zivilrechtlichen Gesellschafter wirtschaftlich auf Dauer aus dessen Stellung zu verdrängen (vgl. BFH, Urteile vom 26.06.1990 – VIII R 81/85, BStBl II 1994, 645; vom 16.05.1989 – VIII R 196/84, BStBl II 1989, 877; vom 28.09.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314; vgl. auch z.B. Fu in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 188. Ergänzungslieferung, Februar 2025, § 39 AO 1977 Rz. 107; Kestler/Schoch, DStR 2019, 1489 (1492)). 723

- c. Dementsprechend kann dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung bereits vor der gesellschaftsrechtlichen Wirksamkeit des Gesellschafterwechsels zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür ist, dass der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die ihm die Übernahme des Mitunternehmerrisikos sowie die Wahrnehmung der Mitunternehmerinitiative sichert (vgl. bspw. BFH, Urteile vom 745

- d. Nach diesen Maßstäben war Herr Z ....2015 0.00 Uhr („wirtschaftlicher Übertragungstichtag“) nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der Kommanditanteile an der Z1 GmbH & Co. KG, an welche die Klägerin in den Streitjahren Grundstücke vermietete. Mit notariellem Schenkungsvertrag (URNr. 6.../2015) vom ....2015 hat Herr Z seine Kommanditanteile an der Z1 GmbH & Co. KG mit wirtschaftlicher Wirkung zum wirtschaftlicher Übertragungstichtag an Z2 dergestalt geschenkt, dass ihm die Kommanditanteile steuerlich zum wirtschaftlichen Übertragungstichtag nach § 39 Abs. 2 AO zuzurechnen waren. Bereits zum wirtschaftlichen Übertragungstichtag hatte Z2 eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb der Anteile gerichtete Position erworben, die ihr gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden konnte.

767

aa) Für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen hat der BFH das Erfordernis einer rechtlich geschützten Erwerbsposition allgemein dahingehend interpretiert, dass bei einer Veräußerung eines Gesellschaftsanteils unter einer aufschiebenden Bedingung das wirtschaftliche Eigentum erst mit Eintritt der Bedingung auf den Erwerber übergeht, wenn der Eintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt (vgl. BFH, Urteil vom 25.06.2009, IV R 3/07, BStBl II 2010, 182 m. w. N.). Im Streitfall hatte Herr Z sein Kind als Erwerber bereits am ....2015 mit einer notariellen Vollmacht ausgestattet, den Vollmachtgeber bei allen Rechtsgeschäften rund um den Erwerb der Beteiligung zu vertreten sowie zur Abgabe und Entgegennahme von Erklärungen – auch gegenüber Handelsregistern – zu berechtigen. Bereits im notariellen Termin zur schenkweisen Übertragung der Kommanditanteile vertrat Z2 den Vater. Aus den vorgelegten Vertragsdokumenten geht zudem hervor, dass die Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vorgenommen wurde. Aus dem Schenkungsvertrag ist ersichtlich, dass Z2 die Geschäfte in einer Mehrzahl von Gesellschaften der Z-Gruppe als Nachfolger des Vaters fortführen soll (vgl. § 1 Abs. 4 notarieller Schenkungsvertrag, vgl. Kompetenzkatalog in der notariellen Vollmacht vom ....2015). Im Streitfall war die Eintragung im Handelsregister mithin allein vom Willen und Verhalten von Z2 abhängig. Einer weiteren Mitwirkung von Herrn Z bedurfte es nicht.

78

bb) Entgegen der Auffassung des Beklagten ist es dabei auch unschädlich, dass die Übertragung der Kommanditbeteiligung aufschiebend bedingt auf die Eintragung der schenkweisen Übertragung von Kommanditanteilen von Z2 an wiederum ihr Kind im Handelsregister war. Wird ein Gesellschaftsanteil unter einer aufschiebenden Bedingung veräußert, geht auch das wirtschaftliche Eigentum grundsätzlich erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über (vgl. BFH, Urteil vom 25.06.2009 – IV R 3/07, BStBl II 2010, 182). Die Übertragung unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung des Kommanditistenwechsels in das Handelsregister ist dabei keine aufschiebende Bedingung, welche einem steuerrechtlich früheren Übergang entgegensteht. Insoweit handelt es sich um reine Formvorschriften, welche der materiellen Wirksamkeit eines Kommanditistenwechsels nicht entgegenstehen. Die notariell beurkundete Schenkung der Kommanditanteile von Z2 an ihr Kind erfolgte ebenfalls am ....2024. Die Eintragung des Kindes als Kommanditist war mithin ebenfalls nur eine Formsache. Entscheidend ist daneben schließlich, dass die Bewertung, ob jemand Mitunternehmer ist, sich nicht nach der Eintragung im Handelsregister entscheidet; auf den nach außen gesetzten Rechtsschein kommt es nicht an (vgl. BFH, Urteil vom 04.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 68, unter II. 1.; Bode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 174. EL November 2024, § 15 EStG Rz. 247a).

79

cc) Bereits zum wirtschaftlichen Übertragungstichtag waren auch Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative auf Z2 übergegangen. 80

(1) Mit Ablauf dieses Stichtags trug Z2 Mitunternehmerrisiko auch aus den ihm vom Vater geschenkten Kommanditanteilen, da der Erwerber gemäß dem notariellen Schenkungsvertrag ab dem schuldrechtlichen Übertragungstichtag nicht nur am laufenden Gewinn, sondern auch an etwaigen Verlusten sowie stillen Reserven der in Rede stehenden Mitunternehmerschaft partizipierte. Gemäß § 1 Abs. 2 des notariellen Schenkungsvertrags war der Beschenkte ab dem wirtschaftlichen Stichtag am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven der KG neben der bisherigen Beteiligung auch entsprechend des geschenkten Anteils beteiligt und standen ihm die mit dem Anteil verbundenen Gesellschafterrechte in der Z1 GmbH & Co. KG zu. Gemäß § 1 Abs. 3 des notariellen Schenkungsvertrags stand hiernach der auf den geschenkten Anteil entfallende Gewinn oder Verlust 2015 dem Schenker und Beschenkten zeitanteilig – d.h. dem Beschenkten ab dem wirtschaftlichen Stichtag zu. 81

(2) Z2 trug überdies in ausreichendem Maße Mitunternehmerinitiative. Nach § 1 Abs. 2 des notariellen Schenkungsvertrags standen dem Erwerber ausdrücklich die mit den geschenkten Anteilen verbundenen Gesellschafterrechte in der vorgenannten KG zu. Damit erwarb Z2 im Streitfall die mit den vom Vater übertragenen Kommanditanteilen verbundenen Informations- und Kontrollrechte bereits zum Zeitpunkt des schuldrechtlich bestimmten wirtschaftlichen Übertragungstichtags. Aufgrund entsprechender Bevollmächtigung wurde er daneben bereits zum Abtretungszeitpunkt ermächtigt, anstelle des Veräußerers die dem Kommanditisten eingeräumten Gesellschaftsrechte wahrzunehmen bzw. alle Handlungen vorzunehmen. Die Vollmacht geht dabei über die Wahrnehmung der Rechte in der KG hinaus und erstreckt sich darüber hinaus auf die Unternehmensleitung und alle damit verbundenen Handlungen in allen Unternehmungen der Z Gruppe, an welchen Herr Z beteiligt war. Bei Würdigung des notariellen Schenkungsvertrages ergibt sich aus einer Gesamtschau über das Vertragswerk hinaus, dass sich die Beteiligten einig waren, die Übertragung der Mitunternehmeranteile schnellstmöglichst bewerkstelligen zu wollen. Wirtschaftlich sollte der Erwerber bereits mit Abschluss des Vertrages so gestellt werden, als sei die Abtretung bereits zu diesem Zeitpunkt auch mit dinglicher Wirkung vollzogen worden. Stehen ab diesem Zeitpunkt Nutzen und Lasten der jeweiligen Kommanditbeteiligung dem Erwerber zu, geht damit gleichsam als vertragliche Nebenpflicht einher, dass der Schenker, der sich jeglichen wirtschaftlichen Risikos entledigt hat, die bei ihm rechtlich verbliebenen Gesellschafterrechte nur noch im Interesse und nach Rücksprache mit dem Erwerber ausübt, der die wirtschaftlichen Folgen zu tragen hat. 82

Überdies ist insoweit zu beachten, dass Z2 100 % des Stammkapitals der Z1 GmbH hielt, welche als Komplementärin mit an der Z1 GmbH & Co. KG beteiligt und zur Geschäftsführung bei dieser berufen war. Zudem war er als Geschäftsführer der Z1 GmbH alleinvertretungsberechtigt und von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. Damit hielt er letztlich auch die Geschicke der Z1 GmbH & Co. KG in der Hand, und hatte entscheidenden Einfluss auf die Willensbildung. Aufgrund dieser gegebenen Personenidentität war ein Interessengegensatz bei Ausübung der Gesellschafterrechte bei dieser KG nahezu ausgeschlossen. 83

- 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Hiernach sind die Kosten des Verfahrens bei teilweisem Obsiegen und Unterliegen verhältnismäßig zu teilen, indem eine Quote gebildet wird. Das Maß des Unterliegens ergibt sich aus der Differenz 885

zwischen dem maßgeblichen Sachantrag und dem endgültig Erreichten (BFH, Urteil vom 25.10.1994 – VIII R 79/91, BStBl. II 1995, 121; vgl. Ratschow, in Gräber, FGO, 9. Auflage 2019, § 136 Rz. 1). Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren ist die erweiterte Kürzung von der Gewerbesteuer. Im Streitfall hat der Beklagte mit Bescheiden über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2015 und 2016 vom 21.08.2020 die ursprünglich berücksichtigte erweiterte Grundstückskürzung für 2015 i.H.v. ... € und für 2016 i.H.v. ... € rückgängig gemacht und stattdessen die sog. „einfache“ Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG i.H.v. jeweils ... € angesetzt. Gemessen an diesen Beträgen entscheidet der Senat nach dem ihm obliegenden Ermessen, dass die Klägerin die Kosten in Höhe ihres Unterliegens zu 2/3 und der Beklagte zu 1/3 zu tragen hat.

- 5. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 und 2, 709 Satz 2 ZPO. 887
- 6. Die Revision wird zugelassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 FGO). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt (vgl. z.B. BFH vom 24.05.2012 – VI B 120/11, BFH/NV 2012, 1438, m.w.N). 889

Die Frage der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Gesellschafter“ gem. § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG im Zusammenhang mit einer Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft wie im Streitfall ist bislang obergerichtlich nicht entschieden. Vor dem Hintergrund der Herstellung von Rechtssicherheit bei der Auslegung steuerrechtlicher Normen, welche Begrifflichkeiten verwenden, die dem Zivilrecht entlehnt sind, ist die grundsätzliche Bedeutung zu bejahen. Die Rechtsfrage ist klärungsbedürftig und klärungsfähig. 90