

Urteil vom 24. Juli 2025, III R 23/23

Keine erweiterte Grundstückskürzung bei Halten von Oldtimern als Anlageobjekt

ECLI:DE:BFH:2025:U.240725.IIR23.23.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG §§ 9 Nr 1 S 2ff, GewStG VZ 2016 , GewStG VZ 2017 , GewStG VZ 2018 , GewStG VZ 2019 , GewStG VZ 2020

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 28. März 2023, Az: 6 K 878/22

Leitsätze

Eine in § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. des Gewerbesteuergesetzes nicht ausdrücklich erlaubte Nebentätigkeit (im Streitfall: Halten von Oldtimern zum Zwecke der Wertsteigerung) kann auch dann zum Ausschluss der erweiterten Grundstückskürzung führen, wenn mit ihr keine Einnahmen erzielt werden.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28.03.2023 - 6 K 878/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren 2016 bis 2020 geltenden Fassung (GewStG) vorliegen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Der Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag der Klägerin insbesondere das Verwalten von ausschließlich eigenem Immobilienvermögen und das Halten von anderen Wertanlagen. Im Anlagevermögen hielt die Klägerin in den Streitjahren unter anderem zwei Oldtimer, die sie als Wertanlage mit Gewinnerzielungsabsicht angeschafft hatte (Oldtimer I im Jahr 2011 und Oldtimer II im Jahr 2012). Mit den Oldtimern wurden bislang keine Einnahmen erzielt.
- 3 In ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG. Diese wurde in den Gewerbesteuermessbescheiden 2016 bis 2019 zunächst jeweils berücksichtigt. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4 Am 27.10.2020 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) nach Anhörung der Klägerin geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2016 bis 2019, in denen er die erweiterte Kürzung nicht mehr berücksichtigte und den Vorbehalt der Nachprüfung jeweils aufhob. Zudem erließ das FA am 24.11.2021 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen erstmaligen Gewerbesteuermessbescheid für 2020, in dem es die beantragte erweiterte Kürzung ebenfalls nicht gewährte.
- 5 Gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2016 bis 2019 legte die Klägerin am 04.11.2020 und gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2020 am 25.11.2021 Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 06.04.2022 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 6 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024,

682 veröffentlichten Urteil vom 28.03.2023 als unbegründet ab. Die gewerbesteuerpflichtige Klägerin habe in den Streitjahren nicht die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung erfüllt, weil sämtliche nicht in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten Tätigkeiten grundsätzlich kürzungsschädlich seien. Auf eine Entgeltlichkeit beziehungsweise Unentgeltlichkeit der Tätigkeit komme es nicht an. Mit dem Halten der Oldtimer zum Zwecke der Kapitalanlage habe die Klägerin --neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes-- in den Streitjahren eine Tätigkeit ausgeübt, die nicht in dem Katalog der unschädlichen Tätigkeiten des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG enthalten sei.

- 7** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer vom FG zugelassenen Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 8** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und
den Gewerbesteuermessbescheid 2016 vom 27.10.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2022 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in Höhe von xx € gewährt wird,
den Gewerbesteuermessbescheid 2017 vom 27.10.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2022 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in Höhe von xx € gewährt wird,
den Gewerbesteuermessbescheid 2018 vom 27.10.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2022 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in Höhe von xx € gewährt wird,
den Gewerbesteuermessbescheid 2019 vom 27.10.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2022 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in Höhe von xx € gewährt wird,
den Gewerbesteuermessbescheid 2020 vom 24.11.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2022 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG in Höhe von xx € gewährt wird.
- 9** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG bei der Klägerin in den Streitjahren nicht erfüllt waren.
- 11** 1. a) Kapitalgesellschaften --wie die Klägerin-- sind kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GewStG). Gemäß § 6 i.V.m. § 7 GewStG ist die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag, das heißt der nach dem Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um die in den § 8 und § 9 GewStG genannten Beträge. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG wurde 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 (die Neufassung gemäß dem Jahressteuergesetz 2024 --JStG 2024--, BGBl. 2024 I Nr. 387, ist erst ab dem Erhebungszeitraum 2025 anzuwenden, s. Art. 9 Nr. 3, Nr. 7b JStG 2024). Aus Gründen der Gleichbehandlung mit Einzel- und Personenunternehmen, die private Vermögensverwaltung betreiben (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 96; Senatsurteil vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 11) tritt auf Antrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 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, an Stelle der Kürzung nach Satz 1 die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.
- 12** b) Die von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um

eigenen Grundbesitz handeln muss. Nebentätigkeiten liegen dann noch innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind ausnahmsweise begünstigungsunschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.; Senatsurteile vom 11.04.2019 - III R 6/18, BFH/NV 2019, 1250, Rz 20; vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 12). Die daneben erlaubten und somit gleichfalls nicht begünstigungsschädlichen, selbst jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (vgl. Senatsurteile vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 12, und vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 16, m.w.N.). Es ist höchstrichterlich geklärt, dass der Begriff der Ausschließlichkeit gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen ist (BFH-Urteil vom 26.02.2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rz 18, m.w.N.). Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot führt zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung (BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190, Rz 27).

- 13** c) Anders als die Klägerin meint, hat das FG zu Recht entschieden, dass es dabei auf die Entgeltlichkeit beziehungsweise Unentgeltlichkeit der Tätigkeit nicht ankommt (so auch Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 23b; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 70; BeckOK GewStG/Jahndorf, 15. Ed. 01.09.2025, GewStG § 9 Rz 300; a.A. Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 126; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 40 f.; Cremers, FinanzRundschau 2019, 443; offenlassend BFH-Urteil vom 17.01.2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.c dd).
- 14** aa) Dafür, dass auch eine unentgeltliche Tätigkeit für die erweiterte Kürzung schädlich sein kann, spricht, wie das FG zutreffend entschieden hat, bereits der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Auch Normsystematik, -zweck und -historie sprechen für diese Auslegung.
- 15** (1) § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG benennt die Entgeltlichkeit nicht als zusätzliches Tatbestandsmerkmal, sondern knüpft in seinem Wortlaut nur an die dort ausdrücklich genannten Tätigkeiten an. Der Große Senat des BFH hat hierzu entschieden, dass die erweiterte Kürzung durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt ist: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen, zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit in dem Sinne begrenzt, dass die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 73).
- 16** Hiervon zu unterscheiden ist die Rechtsfolge der erweiterten Kürzung. Danach sind die Erträge, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes resultieren, zu kürzen. Entstehen aus einer Tätigkeit keine Erträge, können diese auch nicht gekürzt werden.
- 17** Soweit die Klägerin meint, dass die erweiterte Kürzung nur auf Erträge abstelle und deshalb nicht jede weitere Tätigkeit als solche, sondern nur etwaige Erträge aus dieser Tätigkeit kürzungsschädlich seien, wird die Trennung von Tatbestand und Rechtsfolge nicht beachtet. Dem Gesetzgeber war die Unterscheidung von Tatbestand und Rechtsfolge bewusst. Hätte er nur entgeltliche Tätigkeiten ausschließen wollen, hätte er dies so regeln und im Tatbestand die Entgeltlichkeit als weitere Voraussetzung normieren können. Dies wird durch die nach den Streitjahren erfolgte Einfügung von § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b und c GewStG bestätigt, in denen der Gesetzgeber für bestimmte erlaubte Tätigkeiten ausdrücklich bereits im Tatbestand auf Einnahmen abstellt.
- 18** (2) Sinn- und Zwecküberlegungen und auch die historische Auslegung stützen die sprachlich-systematische Auslegung. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG will den nur kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmen die erweiterte Kürzung gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, ihre Tätigkeit insoweit also --von unschädlichen und erlaubten Tätigkeiten abgesehen-- nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 91). Der Zweck der erweiterten Kürzung in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestand schon nach der ursprünglichen Fassung des § 9 Nr. 1 GewStG 1936 darin, die Gewerbesteuerbelastung der kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, die sich nur mit der Verwaltung von Grundvermögen befassen und damit nicht per se gewerblich tätig sind, der Belastung von in diesem Bereich tätigen Einzelunternehmen oder Personengesellschaften

anzunähern (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 93).

- 19** bb) Mit der vorgenannten Auslegung weicht der Senat nicht von der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, der anderer Senate oder eigenen früheren Entscheidungen ab.
- 20** (1) Aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16 (BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262) folgt kein anderes Ergebnis, insbesondere hat der Große Senat des BFH nicht entschieden, dass nur solche Tätigkeiten schädlich sind, die zu Einnahmen geführt haben beziehungsweise entgeltlich erfolgt sind.
- 21** (2) Soweit der IV. Senat in seinem Vorlagebeschluss vom 21.07.2016 - IV R 26/14 (BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 31, 64, 73) auf die Frage der Unentgeltlichkeit eingeht, kann offenbleiben, ob danach eine Kürzungsschädlichkeit auch in einem Fall wie dem vorliegenden verneint werden sollte. Der Vorlagefall betraf einen anderen Sachverhalt, denn es ging bei der dort streitigen Tätigkeit um das (unentgeltliche) Halten einer Beteiligung an einer grundstücksverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft und nicht um die Anschaffung und das Halten von Wirtschaftsgütern zur Erzielung von Wertsteigerungen. Zudem hat der IV. Senat in zwei neueren Entscheidungen ausdrücklich offengelassen, ob nur eine entgeltliche Tätigkeit kürzungsschädlich sein kann (BFH-Urteile vom 15.06.2023 - IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190, Rz 31, und vom 11.01.2024 - IV R 24/21, BFH/NV 2024, 769, Rz 47). Im Übrigen wäre selbst bei einer Abweichung von einem Vorlagebeschluss eines anderen Senats die Sache nicht gemäß § 11 Abs. 3 FGO dem Großen Senat des BFH vorzulegen, weil eine solche Abweichung nicht zu einer Divergenz im Sinne dieser Vorschrift führt (BFH-Beschluss vom 02.09.1985 - IV B 51/85, BFHE 144, 432, BStBl II 1986, 10, unter 1.; Brandis in Tipke/Kruse, § 11 FGO Rz 4, m.w.N.).
- 22** (3) Auch aus dem Senatsurteil vom 28.11.2019 - III R 34/17 (BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409) folgt kein anderes Ergebnis. Der Senat hatte hier das Urteil des FG aufgehoben und die Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen, weil er anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen konnte, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Betriebsvorrichtungen war und ob die Betriebsvorrichtungen vermietet wurden.
- 23** Anders als bei dem Senatsurteil vom 11.04.2019 - III R 6/18 (BFH/NV 2019, 1250) handelt es sich im Streitfall nicht um Betriebsvorrichtungen oder andere Wirtschaftsgüter, die dem Grundstücksbetrieb selbst dienen, sondern um Anlageobjekte, die zu dem Zweck der Erzielung von Wertsteigerungen angeschafft und gehalten wurden.
- 24** 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG auf der Grundlage seiner für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Sachverhaltsfeststellungen zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung zu versagen ist.
- 25** Wegen des Erwerbs und des Haltens der Oldtimer mit der Absicht, Wertsteigerungen zu erzielen, hat die Klägerin in den Streitjahren nicht ausschließlich erlaubte Tätigkeiten im Sinne der in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählten Tätigkeiten entfaltet. Ausweislich des Gesellschaftsvertrags ist der Gegenstand des Unternehmens der Klägerin das Verwalten und Nutzen von eigenem Grundbesitz und eigenem Kapitalvermögen sowie das Halten von Beteiligungen an anderen Gesellschaften und anderen Wertanlagen. Sie hatte die beiden Oldtimer nach den Feststellungen des FG --dem Gesellschaftszweck entsprechend-- ohne Zusammenhang mit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes als (andere) Wertanlage erworben und hielt sie, um damit Wertsteigerungen zu erzielen. Das unterscheidet sie von Wirtschaftsgütern, die --wie zum Beispiel die Büro- und Geschäftsausstattung-- zur Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes verwendet werden. Der Erwerb und das Halten von im Gesetz nicht genannten Wirtschaftsgütern allein zum Zwecke der Wertanlage ist keine ausdrücklich erlaubte Tätigkeit. Die Oldtimer dienten im Streitfall weder der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der Klägerin noch gehörten sie zu deren Kapitalvermögen. Denn "Kapitalvermögen" im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sind nur solche Wirtschaftsgüter, deren Nutzung zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes führen kann (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 - I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148, unter II.5.).
- 26** Das Halten der Fahrzeuge war nach den Feststellungen des FG auch nicht zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung der Klägerin und somit keine innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens liegende begünstigungsunschädliche Nebentätigkeit.
- 27** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

