

Beschluss vom 07. April 2011, IV B 157/09

Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG - Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen - Sachen als wesentliche Grundstücksbestandteile - Anforderungen an die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde bei behaupteten Verfahrensmängeln

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, GewStG § 9 Nr 1 S 2ff, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 96 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1, BGB § 94 Abs 1, BGB § 94 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 28. Oktober 2009, Az: 7 K 1881/2007

Leitsätze

1. NV: In der Rechtsprechung ist geklärt, dass die Frage, ob die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen als zwingend notwendiger Teil einer sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung anzusehen ist und damit der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG nicht entgegensteht, nicht danach zu beurteilen ist, ob eine vom Gebäude getrennte Nutzung der Betriebsvorrichtungen sinnvoller Weise nicht in Betracht kommt; maßgebend ist vielmehr, ob die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen für die Nutzung des Grundstücks (wirtschaftlich) zwingend notwendig, d.h. unentbehrlich ist .
2. NV: Zu den Anforderungen an die Darlegung der Rechtsfrage, ob die Mitvermietung von fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen entweder allgemein oder innerhalb einer relativen Unschädlichkeitsgrenze der nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG begünstigten Grundstücksverwaltung zuzurechnen ist .

Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist umstritten, ob die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) --die E-KG-- i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet hat.
- 2 1. Die nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes gewerblich geprägte Klägerin vermietete --zunächst ab Oktober 1981 an die X-GmbH sowie ab März 1987 an die X-OHG-- ein Warenhaus einschließlich verschiedener Betriebsvorrichtungen (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes --BewG--) zu einer Jahresmiete von insgesamt 6 Mio. DM. Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens beliefen sich auf rund 8,36 Mio. DM, die Herstellungskosten des Gebäudes auf rund 35,26 Mio. DM; gemäß der zum 31. Dezember 1985 erstellten Bilanz sind --gegliedert in 24 Einzelpositionen-- Betriebsvorrichtungen mit Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von insgesamt rund 6,5 Mio. DM den Mietern überlassen worden.
- 3 2. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) ging auch für das Streitjahr (1989) davon aus, dass die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu gewähren sei. Der Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen könne weder in qualitativer noch in quantitativer Hinsicht eine lediglich geringfügige Bedeutung zugemessen werden.
- 4 3. Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage wurde u.a. geltend gemacht, dass von den 24 Einzelpositionen lediglich drei als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren seien (Lastenaufzüge, Überladebrücken, Hubtische). Die hierfür angefallenen Aufwendungen in Höhe von 572.000 DM seien im Verhältnis zu den Gesamtkosten des Objekts (1,7 %) zu vernachlässigen.
- 5 4. Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen und hierbei u.a. ausgeführt, dass sich die Anschaffungskosten der überlassenen Betriebsvorrichtungen auf zumindest 3,551 Mio. DM beliefen. Hiernach entfielen von den Gesamtinvestitionskosten (rund 50,13 Mio. DM) ein Anteil von 7,08 % auf die Betriebsvorrichtungen; die anteilige Jahresmiete belaufe sich auf zumindest 424.800 DM (= 6 Mio. DM x 7,08 %). Beide Kennzahlen (Höhe der Anschaffungskosten und Mieterträge) würden es --so die Vorinstanz weiter-- ausschließen, im Streitfall die

Überlassung der Betriebsvorrichtungen, die nicht zum Grundbesitz i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehörten (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), als unwesentlich anzusehen. Die Überlassung sei auch nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung oder -nutzung einzustufen, da das Mietobjekt von vornherein auf die Mieterin zugeschnitten gewesen sei; auch wäre es ohne weiteres möglich gewesen, den Einbau der Betriebsvorrichtungen im Zuge der Objekterstellung der Mieterin zu überlassen.

Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision bleibt ohne Erfolg. Dabei kann der Senat offenlassen, ob die Beschwerdeschrift den Begründungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genügt. Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet und deshalb zurückzuweisen.
- 7 1. Die Rügen, die Vorinstanz sei von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgewichen und die Revision zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen, sind nicht in schlüssiger Form erhoben. Letzteres erfordert u.a., dass der Beschwerdeführer rechtserhebliche (tragende) und abstrakte Rechtssätze im Urteil des FG einerseits sowie in den Divergenzentscheidungen des BFH andererseits so genau bezeichnet, dass die behauptete Abweichung erkennbar wird (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 30. März 1983 I B 9/83, BFHE 138, 152, BStBl II 1983, 479, und vom 29. Dezember 2010 IV B 46/09, BFH/NV 2011, 634).
- 8 a) Die Klägerin hat vorgetragen, dass die Frage, ob die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen als zwingend notwendiger Teil einer sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung anzusehen sei und damit der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entgegenstehe, nach Ansicht des BFH danach beurteilt werden müsse, ob eine vom Gebäude getrennte Nutzung der Betriebsvorrichtungen sinnvoller Weise nicht in Betracht komme ("funktionaler Zusammenhang mit dem Grundbesitz"), während das FG darauf abgestellt habe, ob der Grundbesitz auch ohne die Betriebsvorrichtungen wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden könne.
- 9 Diese Erläuterungen sind unsubstantiiert, da der BFH die von der Klägerin behauptete Rechtsauffassung nicht vertritt, sondern --entsprechend dem auf Grundbesitzverwaltung beschränkten Begünstigungszweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG-- in ständiger Rechtsprechung darauf abstellt, ob die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen für die "Nutzung" des Grundstücks (wirtschaftlich) zwingend notwendig, d.h. "unentbehrlich" ist (z.B. BFH-Urteil vom 26. August 1993 IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338). Entgegen den Darstellungen der Klägerin ergibt sich aus den von ihr zitierten BFH-Urteilen vom 17. Mai 2006 VIII R 39/05 (BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659) und vom 4. Oktober 2006 VIII R 48/05 (juris) keine abweichende Beurteilung. Vielmehr hebt die zuletzt genannte Entscheidung (VIII R 48/05; betreffend die Vermietung eines Silogebäudes) darauf ab, dass "das Silogebäude ... ohne die ... mitvermieteten Betriebsvorrichtungen ... nicht sinnvoll nutzbar (gewesen sei)"; hiermit übereinstimmend kommt es nach dem Urteil in BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659 darauf an, ob die (begünstigungsunschädliche) Nebentätigkeit sich auf das "verwaltete Grundstück (bezieht)" und damit als zwingend notwendiger Teil der "wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung ... angesehen werden (kann)" (vgl. Abschn. II.2.b aa und II.2.a der Urteilsgründe).
- 10 b) Nichts anderes gilt für das Vorbringen, die Vorinstanz sei vom BFH-Urteil vom 22. Juni 1977 I R 50/75 (BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778) abgewichen, nach dem --so die Klägerin-- "Gebäudeeinrichtungen, welche dem Gewerbebetrieb des Mieters dienen und deshalb als Betriebsvorrichtungen zu werten sind, ... der Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entgegen (stehen)". Die Ausführungen sind bereits deshalb un schlüssig, weil der BFH einen solchen Rechtssatz nicht aufgestellt, sondern vielmehr --zu dem Sachverhalt, dass ein Bewegungsschwimmbad (mit-)vermietet und vom Mieter für eigene gewerbliche Zwecke genutzt wurde-- entschieden hat, dass Letzteres der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags nicht entgegenstehe, weil das Schwimmbad "nur wegen der Eigenart (seiner) Nutzung durch den Mieter" als Betriebsvorrichtung zu qualifizieren sei (vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738, zu II.1.b, worin der BFH darauf verweist, dass in dieser Situation die Verwendung als Betriebsvorrichtung der Sphäre des Mieters zuzurechnen sei). Zudem kann es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- keinem Zweifel unterliegen, dass das FG seiner Entscheidung keinen von dem BFH-Urteil in BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778 abweichenden Rechtssatz zugrunde gelegt hat.
- 11 2. Nicht durchzugreifen vermag ferner die Rüge, die Revision sei wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache sowie zum Zwecke der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen.

- 12** a) Soweit der Beschwerdeschrift zu entnehmen sein sollte, dass es im Zusammenhang mit der Gewerbeertragskürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG allgemein der Klärung bedürfe, ob die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen dann schädlich sei, wenn die hierfür aufgewendeten Anschaffungs- und Herstellungskosten einen "absoluten (Mindest-)Betrag" überschritten, oder ob die Schädlichkeit darüber hinaus daran geknüpft sei, dass der Anteil der Betriebsvorrichtungen --bezogen auf die Gesamtherstellungskosten, Umsätze und Erträge-- die relative Grenze von 10 % übersteige, wäre die Rüge jedenfalls unbegründet. Zwar weist die Klägerin insoweit zutreffend darauf hin, dass der Senat eine solche relative Geringfügigkeitsgrenze in seinem Beschluss vom 27. Februar 2002 IV S 7-10/01, BFH/NV 2002, 1052 (betreffend die Streitjahre 1985 bis 1988) erwogen hat (vgl. zur früheren Rechtsprechung auch BFH-Urteile in BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 22. August 1990 I R 66/88, BFHE 162, 437, BStBl II 1991, 249). Ihr Vortrag würdigt jedoch nicht hinreichend, dass nach der jüngeren Rechtsprechung ein --allgemeiner-- Schädlichkeitsvorbehalt im Sinne einer 10 %-Grenze (jedenfalls) dann keine Anerkennung finden kann, wenn die Anschaffungskosten der mitvermieteten Betriebsvorrichtungen und sonstigen beweglichen Wirtschaftsgüter mehr als 1 Mio. DM betragen haben (BFH-Beschluss vom 17. November 2005 I B 150/04, BFH/NV 2006, 609). Entgegen der Beschwerdeschrift kommt es hierbei --wie der (nicht amtliche) Leitsatz, vor allem aber die tragenden Gründe des Beschlusses in BFH/NV 2006, 609 (d.h. das Erfordernis des wirtschaftlich vernachlässigbaren Gewichts der Vermietungshilfsgeschäfte) zeigen-- nicht darauf an, ob neben dem Grundbesitz nur Betriebsvorrichtungen oder zusätzlich auch sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter vermietet werden. Zudem hat der BFH --im Einklang mit dem Beschluss in BFH/NV 2006, 609-- mehrfach entschieden, dass eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze für solche Tätigkeiten, die weder den nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubten Tätigkeiten noch der für eine sinnvolle Grundstücksverwaltung unentbehrlichen Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen zuzuordnen sind (s. oben zu II.1.a), nicht anerkannt werden könne (BFH-Urteile vom 17. Oktober 2002 I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355; in BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; vom 5. März 2008 I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359; zur Betriebsverpachtung s. BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778).
- 13** b) Soweit die Klägerin geltend macht, es bedürfe der höchstrichterlichen Klärung, ob die relative Unschädlichkeitsgrenze von 10 % der Gesamtherstellungskosten, Umsätze und Erträge (s. oben zu II.2.a) beachtet werden müsse, wenn die mitvermieteten Betriebsvorrichtungen "fest mit dem Grundstück verbunden (seien) und in einer funktionalen Beziehung zum Grundstück (stünden)", ist dem zwar insoweit zu folgen, als nach der Formulierung des BFH-Urteils in BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778 "die Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen" die Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG regelmäßig ausschließe und hieraus --im Umkehrschluss-- abgeleitet werden könnte, dass die Mitvermietung von fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen entweder allgemein oder innerhalb einer relativen Unschädlichkeitsgrenze der begünstigten Grundstücksverwaltung zuzurechnen sei.
- 14** Gleichwohl ist der Vortrag un schlüssig. Zum einen deshalb, weil --wie im Zusammenhang mit der Divergenzrüge der Klägerin erläutert (s. oben zu II.1.a)-- nicht davon ausgegangen werden kann, dass die vorliegend zu beurteilenden (vermieteten) Betriebsvorrichtungen in einem "funktionalen Zusammenhang" mit dem vermieteten Grundstück standen. Zum anderen kommt hinzu, dass die Klägerin lediglich behauptet, dass die Grundsätze des BFH-Beschlusses in BFH/NV 2006, 609 zur Ablehnung einer relativen Unschädlichkeitsgrenze (s. oben zu II.2.a) für fest mit dem Grundstück verbundene Betriebsvorrichtungen (mit Anschaffungskosten von mehr als 1 Mio. DM) nicht greifen; demgegenüber wäre es zur hinreichenden Substantiierung des Vortrags geboten gewesen, diese einschränkende und den Gründen des Beschlusses in BFH/NV 2006, 609 nicht zu entnehmende Interpretation in nachvollziehbarer Weise und ggf. unter Rückgriff auf das einschlägige Schrifttum (vgl. z.B. Sauer, Die steuerliche Betriebsprüfung 1973, 43; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 71) zu begründen. Hinzu kommt schließlich, dass es zur Darlegung der Entscheidungserheblichkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage der substantiierten Erläuterung bedurft hätte, weshalb im Streitfall die Anschaffungskosten der mitvermieteten und nicht fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen den Grenzbetrag von 1 Mio. DM (s. BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 609, sowie vorstehend zu II.2.a) nicht überschritten haben. Anlass für Erläuterungen dieser Art bestand vorliegend nicht nur deshalb, weil die Klägerin die Würdigung des FG, zu den Betriebsvorrichtungen gehörten auch die Anlagen zur Kühlung der Kühlräume sowie die Anlagen für die Kühlung der Kühlmöbel, nicht angegriffen hat und die hierfür angefallenen Anschaffungskosten mehr als 1,275 Mio. DM betragen haben. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Frage, ob Sachen (Betriebsvorrichtungen) --wie beispielsweise vorliegend die genannten Kühlanlagen-- aufgrund ihrer festen Verbindung mit dem Grund und Boden gemäß § 94 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu den wesentlichen Grundstücksbestandteilen gehören, nur nach Maßgabe der Umstände des Einzelfalls entschieden werden kann (Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., § 94 Rz 2; MünchKommBGB/Holch, 5. Aufl., § 94 Rz 4, Rz 16 ff.); zudem sind Betriebseinrichtungen und Maschinen nur unter besonders engen Voraussetzungen zu den i.S. von § 94 Abs. 2 BGB zur Gebäudeherstellung eingefügten

Sachen zu rechnen (MünchKommBGB/Holch, a.a.O., § 94 Rz 35 sowie --speziell zu Kühlanlagen-- Rz 37, m.w.N.; vgl. auch zum Investitionszulagenrecht BFH-Urteil vom 24. Juli 1992 III R 35/91, BFH/NV 1993, 437: keine bautechnische Einheit).

- 15** 3. Soweit die Klägerin rügt, das FG habe bei der Feststellung von Teilen des seinem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalts u.a. gegen den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör sowie gegen die Verpflichtung verstoßen, seiner Entscheidung das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde zu legen (§ 96 Abs. 1 und Abs. 2 FGO), kann hierin schon deshalb nicht der schlüssige Vortrag von Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) gesehen werden, weil die Beschwerdeschrift konkrete Ausführungen dazu vermissen lässt, dass das vorinstanzliche Urteil auf diesen (behaupteten) Mängeln beruht, d.h. ohne diese Verfahrensfehler möglicherweise anders ausgefallen wäre (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. September 2001 GrS 3/98, BFHE 196, 39, BStBl II 2001, 802, zu C.III.2.a).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de