

Urteil vom 25. September 2025, IV R 31/23

Zur erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags bei Mitvermietung einer fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtung (Lastenaufzug in einem Kaufhaus)

ECLI:DE:BFH:2025:U.250925.IVR31.23.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 11 Abs 1 S 3 Nr 1, GewStG § 35b Abs 2 S 2, BewG § 68 Abs 2, GewStG VZ 2016 , GewStG VZ 2017 , GewStG VZ 2018 , GewStG VZ 2019 , GewStG VZ 2020

vorgehend FG Düsseldorf, 23. November 2023, Az: 14 K 1037/22 G,F

Leitsätze

1. Da Betriebsvorrichtungen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz gehören, schließt deren Mitvermietung die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) aus. Dies ist anzunehmen, wenn die Betriebsvorrichtung fest mit dem Grundstück beziehungsweise dem Gebäude verbunden ist.
2. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Mitvermietung der fest mit dem Grundstück beziehungsweise dem Gebäude verbundenen Betriebsvorrichtung als begünstigungsunschädliches Nebengeschäft anzusehen ist. Dies ist anzunehmen, wenn sie einen zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt und die quantitativen Grenzen eines Nebengeschäfts nicht überschreitet. Ob dies der Fall ist, hängt von den tatsächlichen Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab.
3. Dabei kann dem Umstand, dass zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Gebäude beziehungsweise Grundstück eine feste bauliche Verbindung besteht --je nach den konkreten tatsächlichen Gegebenheiten-- Indizwirkung für die Annahme eines begünstigungsunschädlichen Nebengeschäfts zukommen. Auch die objektiv-funktionale Beschaffenheit des Gebäudes kann von (wesentlicher) Bedeutung sein.
4. Eine Betriebsverpachtung ist nicht kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt. Wird --über eine entsprechende Grundstücksüberlassung hinaus-- eine Nebentätigkeit ausgeübt, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist, liegt ebenfalls keine begünstigungsschädliche Betriebsverpachtung vor.
5. Die Kürzung des positiven Gewerbeertrags um den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG erfolgt erst nach der Berücksichtigung etwaiger Verluste. Ein Verlustabzug erfolgt somit auch dann, wenn der Gewerbeertrag unter dem Freibetrag liegt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22 G,F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) in den Jahren 2016 bis 2020 (Streitjahre) die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Anspruch nehmen kann.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Sie ist Eigentümerin dreier Grundstücke, die jeweils mit einem Geschäftshaus bebaut sind und sich in einer für Warenhäuser prädestinierten zentralen Innenstadtlage --teilweise in einer Fußgängerzone-- befinden. Auf diesen Grundstücken betrieb die Klägerin bis zum Jahr 2005 eigene Kaufhäuser. Seitdem vermietet sie die Immobilien. Die Vermietung der Objekte in A-Stadt und B-Stadt erfolgt an die X-KG. Das Objekt in C-Stadt ist an W vermietet, die dort ein Einzelhandelsgeschäft betreibt.
- 3 Gegenstand des Mietvertrags für das Objekt in B-Stadt sind Verkaufsflächen im Erdgeschoss und 1. Obergeschoss, Lagerflächen im Untergeschoss sowie Sozialräume im 2. Obergeschoss mit einer Nutzfläche von insgesamt circa 1.235 m². Das Gebäude verfügt über eine Laderampe, einen Personenaufzug sowie einen Lastenaufzug, der mit der Errichtung des Gebäudes im Jahr 1987 eingebaut worden ist. Die Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten des Lastenaufzugs betrugen (umgerechnet) 19.920,65 €.
- 4 In ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre beantragte die Klägerin jeweils die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.
- 5 Für die Jahre 2016 und 2017 veranlagte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Klägerin zunächst mit Gewerbesteuermessbescheiden und Bescheiden über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2016 beziehungsweise auf den 31.12.2017 (Verlustfeststellungsbescheide) vom 07.12.2017 beziehungsweise vom 01.02.2019 erklärungskgemäß. Die Bescheide standen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6 Im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2018 gelangte das FA zu der Auffassung, dass eine Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen der Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegenstehe.
- 7 Das FA erließ daraufhin geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2016 und 2017 sowie einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2016. Zudem hob es den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2017 am 11.12.2020 auf und erließ (erstmalig) einen Gewerbesteuermessbescheid für 2018. Das FA versagte jeweils die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Auch die einfache Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG berücksichtigte es nicht.
- 8 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Am 03.02.2021 erließ das FA geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2016 bis 2018 und einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2016. Es berücksichtigte nunmehr zwar die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, nicht jedoch die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das FA setzte den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 auf 0 €, den Gewerbesteuermessbetrag für 2017 auf 5.082 € und den Gewerbesteuermessbetrag für 2018 auf 4.410 € fest. Den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2016 stellte es auf 0 € fest.
- 9 Auch in den Gewerbesteuermessbescheiden für 2019 vom 21.07.2021 und für 2020 vom 18.03.2022 berücksichtigte das FA lediglich die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin ebenfalls jeweils Einspruch ein.
- 10 Das FA wies sämtliche Einsprüche der Klägerin mit Einspruchsentscheidungen vom 13.04.2022 als unbegründet zurück. Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit Urteil vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22 G,F statt.
- 11 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es mit der Verletzung von Bundesrecht in Gestalt von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begründet.
- 12 Es beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22 G,F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Das FG hat die Klage zwar zutreffend als zulässig angesehen (hierzu unter 1.) und zu Recht erkannt, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in den Streitjahren zusteht, da die Mitvermietung des Lastenaufzugs im Objekt B-Stadt ein begünstigungsunschädliches Nebengeschäft darstellt (hierzu unter 2.). Ebenso zutreffend hat das FG entschieden, dass auch die Betriebsverpachtung der Gewährung der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht (hierzu unter 3.). Gleichwohl war seine Entscheidung aufzuheben, denn das FG hat auf eine konkrete Ermittlung des sich in den Streitjahren ergebenden positiven Gewerbeertrags (vor Verlustabzug) verzichtet, so dass weder ein zutreffender Verlustabzug noch die zutreffende Feststellung des Verlustvortrags möglich ist (hierzu unter 4.). Die Sache war mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen (hierzu unter 5.).
- 16** 1. Das FG hat die Klage zu Recht insgesamt als zulässig erachtet.
- 17** a) Die Klägerin war klagebefugt, und zwar auch in Bezug auf den Gewerbesteuermessbescheid für 2016 vom 03.02.2021, in dem der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt ist. Denn nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) --JStG 2010-- löst auch eine Messbetragsfestsetzung von Null eine Beschwer aus, da der Gewerbesteuermessbescheid bezüglich seiner Besteuerungsgrundlagen --des Gewerbeertrags nach § 6 GewStG und des abziehbaren Fehlbetrags nach § 10a Satz 1 GewStG-- für die Verlustfeststellung im Ergebnis wie ein Grundlagenbescheid wirkt (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.02.2025 - IV R 23/22, Rz 29, m.w.N.).
- 18** b) Die Klage ist auch zulässig, soweit sie sich gegen die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31.12.2016 vom 03.02.2021 und auf den 31.12.2017 vom 11.12.2020 richtet. Der Umstand, dass der Gewerbesteuermessbescheid wie ein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid (Folgebescheid) behandelt wird (§ 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i.d.F. des JStG 2010), führt nicht dazu, dass die gegen den Folgebescheid gerichtete Klage, mit der --wie hier-- ausschließlich Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden, als unzulässig abzuweisen ist; diese Klage bleibt zulässig. In einem solchen Fall ist im Rahmen der Begründetheit der Klage gegen einen Folgebescheid allerdings nur noch zu prüfen, ob überhaupt und wenn ja, in welchem Umfang eine Bindungswirkung des Grundlagenbescheids für den Folgebescheid eingetreten ist (z.B. BFH-Urteile vom 17.03.2021 - IV R 7/20, Rz 17; vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 20, m.w.N.).
- 19** 2. Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass der Klägerin, die der Gewerbesteuer unterliegt (hierzu unter a), die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zusteht. Der Umstand, dass sie mit dem Lastenaufzug im Objekt B-Stadt eine Betriebsvorrichtung mitvermietet hat, steht dem nicht entgegen (hierzu unter b).
- 20** a) Die Klägerin unterliegt --was nicht im Streit steht-- als gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes mit ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer (z.B. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 25).
- 21** b) Ihr steht im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß § 7 Satz 1 GewStG die beantragte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu.
- 22** aa) Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an die Stelle der Kürzung nach Satz 1 auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sogenannte erweiterte Kürzung).
- 23** Der Zweck der erweiterten Kürzung besteht darin, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer zum Zwecke der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen freizustellen, die

nur private Vermögensverwaltung betreiben (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 96, m.w.N.).

- 24** bb) Betriebsvorrichtungen zählen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes --BewG--), so dass deren Mitvermietung die erweiterte Kürzung ausschließt, und zwar auch dann, wenn sie einen nur geringfügigen Umfang annimmt (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 35, m.w.N.). Dies gilt unabhängig davon, ob die Betriebsvorrichtung fest mit dem Grundstück beziehungsweise Gebäude verbunden ist oder nicht. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Mitvermietung einer Betriebsvorrichtung als begünstigungsunschädliches Nebengeschäft anzusehen ist (hierzu unter II.2.b ff).
- 25** aaa) Der Begriff der Betriebsvorrichtung setzt Gegenstände voraus, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 36, m.w.N.).
- 26** bbb) Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient. Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung im Sinne des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus (z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 37, m.w.N.).
- 27** ccc) Während Personenaufzüge und Rolltreppen eines Warenhauses nicht zu den Betriebsvorrichtungen des Warenhausbetriebs gerechnet, sondern als Grundstücksbestandteile dem Grundvermögen zugeordnet werden (BFH-Urteile vom 05.03.1971 - III R 90/69, BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455, unter 3.; vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 22), gehören Lastenaufzüge, die der Beförderung der im Warenhaus angebotenen Waren dienen, zu den Betriebsvorrichtungen (BFH-Urteile vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 22; vom 05.03.1971 - III R 90/69, BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455, unter 3.a; vom 07.10.1977 - III R 48/76, BFHE 124, 77, BStBl II 1978, 186, unter 3.; vom 28.02.2013 - III R 35/12, BFHE 240, 453, BStBl II 2013, 606, Rz 9 ff.). Sie haben --anders als Personenaufzüge und Rolltreppen, die in einem mehrstöckigen Gebäude unbewegliche Treppen ersetzen-- keine unmittelbare Gebäudefunktion, sondern eine betriebliche Funktion (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 22).
- 28** cc) Eigener Grundbesitz wird "verwaltet und genutzt", wenn er zum Zwecke der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird, etwa durch Vermietung und Verpachtung (BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 45; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 19, jeweils m.w.N.). Wer über seinen eigenen Grundbesitz einen Mietvertrag abschließt, nutzt seinen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Unerheblich ist, dass der Mieter auf dem gemieteten Grundbesitz einen Gewerbebetrieb ausüben will (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 48, m.w.N.). Die Vermietung von Grundbesitz bleibt auch dann private Vermögensverwaltung, wenn der Besitz sehr umfangreich ist und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten wird (BFH-Urteil vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 37).
- 29** dd) Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (vgl. BFH-Urteile vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 19, m.w.N.).
- 30** ee) Darüber hinaus liegen nach ständiger Rechtsprechung Nebentätigkeiten innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens und sind --ausnahmsweise-- nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können (vgl. BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 46; vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.). Ist der Umfang einer derartigen Nebentätigkeit gering, kommt es nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot (z.B. BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 46; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.).

- 31** Im Übrigen sind von dem Ausschließlichkeitserfordernis keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit, auch nicht solche aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) geboten (z.B. BFH-Urteile vom 26.02.2014 - I R 6/13, Rz 15, m.w.N.; vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 37; vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27). Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot führt zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 46).
- 32** ff) Auch die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen kann ein solches begünstigungsunschädliches Nebengeschäft darstellen. Dies ist der Fall, wenn sie lediglich einen zwingend notwendigen, das heißt unentbehrlichen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt. Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem (vgl. zur möglichen "Unschädlichkeit" der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen in Gestalt von Aufzügen BFH-Urteil vom 26.08.1993 - IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338, unter 3. [Rz 15]). Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von nicht fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus (z.B. BFH-Urteile vom 11.01.2024 - IV R 24/21, Rz 36; vom 23.07.1969 - I R 134/66, BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664 [Rz 25]; vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 26; vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 28, m.w.N.).
- 33** Aus der Formulierung "nicht fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen" kann indes nicht im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass die Mitvermietung von fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen entweder allgemein oder innerhalb einer relativen Unschädlichkeitsgrenze stets der begünstigten Grundstücksverwaltung zuzurechnen ist (offengelassen im BFH-Beschluss vom 07.04.2011 - IV B 157/09, Rz 13). Vielmehr schließt die Tatsache, dass die mitvermietete Betriebsvorrichtung fest mit dem Grundstück beziehungsweise dem Gebäude verbunden ist, das Vorliegen einer kürzungsschädlichen Mitvermietung nicht ohne weiteres aus (anderer Ansicht aber wohl z.B. Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 71; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 63). Dies folgt daraus, dass eine bestehende bauliche Verbindung allein nicht zuverlässig Auskunft darüber gibt, ob die Mitvermietung der Betriebsvorrichtung als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist oder nicht.
- 34** Ist die Betriebsvorrichtung fest mit dem Grundstück beziehungsweise dem Gebäude verbunden, muss unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände des jeweiligen Einzelfalls geprüft werden, ob die Mitvermietung jener Betriebsvorrichtung einen zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt. Dabei kann dem Umstand, dass zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Gebäude beziehungsweise dem Grundstück eine feste bauliche Verbindung besteht --je nach den konkreten tatsächlichen Gegebenheiten-- Indizwirkung für die Annahme eines begünstigungsunschädlichen Nebengeschäfts zukommen.
- 35** gg) Ob ein begünstigungsunschädliches Nebengeschäft vorliegt, ist anhand objektiver Umstände festzustellen und nicht nach den Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen einerseits und seinen tatsächlichen Geschäftspartnern andererseits zu beurteilen. Die Erforderlichkeit eines solchen Nebengeschäfts zur eigenen wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung und -nutzung ist bereits dann zu verneinen, wenn diese zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne das Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können (z.B. BFH-Urteile vom 11.01.2024 - IV R 24/21, Rz 36; vom 23.07.1969 - I R 134/66, BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664 [Rz 25]; vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 27; vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 28, m.w.N.).
- 36** aaa) Im Zusammenhang mit der Prüfung der Frage, ob die Mitvermietung einer mit dem Gebäude beziehungsweise dem Grundstück fest verbundenen Betriebsvorrichtung als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist, kann die objektiv-funktionale Beschaffenheit des Gebäudes von (wesentlicher) Bedeutung sein. Denn eine "eigene wirtschaftlich sinnvoll gestaltete Grundstücksverwaltung und -nutzung" wird regelmäßig nur unter Beachtung der objektiv-funktionalen Beschaffenheit des Objekts erfolgen können. Sprechen aus Sicht des Vermieters objektive Umstände wie zum Beispiel Gebäudetypus, Lage, Ausstattung sowie sonstige Eigenarten des Grundstücks für eine bestimmte Art der Nutzung, ist die Frage, ob sich die Mitvermietung einer mit dem Gebäude fest verbundenen Betriebsvorrichtung als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt, unter Berücksichtigung dieser Gegebenheiten sowie des objektiv-funktionalen Zusammenhangs von Betriebsvorrichtung und Gebäude zu beantworten (vgl. auch BFH-Urteil vom 04.10.2006 - VIII R 48/05, unter II.3.a).

Gehört die fest mit dem Gebäude verbundene Betriebsvorrichtung zur typischen und/oder aus technischen beziehungsweise baulichen Gründen durch den Vermieter zu stellenden Infrastruktur eines entsprechenden Objekts, ist die Mitvermietung regelmäßig nicht begünstigungsschädlich, sofern sie die quantitativen Grenzen nicht überschreitet.

- 37 bbb) Nicht relevant ist demgegenüber, ob der konkret bestehende Mietvertrag auch ohne die Überlassung der mit dem Gebäude fest verbundenen Betriebsvorrichtung hätte abgeschlossen werden können. Die Annahme eines kürzungsunschädlichen Nebengeschäfts setzt auch nicht voraus, dass die Mitvermietung einer entsprechenden Betriebsvorrichtung die einzig denkbare oder im Vergleich zu sämtlichen Alternativen die wirtschaftlich sinnvollste Grundstücksnutzung darstellt. Ebenso wenig ist Voraussetzung, dass der Vermieter das Gebäude ohne die Betriebsvorrichtung gar nicht vermieten könnte. Ein derart strenger Maßstab ist der Rechtsprechung (hierzu oben unter gg) trotz der Verwendung des Begriffs "zwingend" nicht zu entnehmen. Die Rechtsprechung verlangt nicht, dass die Mietvermietung der Betriebsvorrichtung zwingend notwendig im Sinne von "alternativlos" oder "einzig denkbar" sein muss, denn sie stellt den Begriff "zwingend" in den Zusammenhang mit der "wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung".
- 38 hh) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG im Ergebnis zutreffend erkannt, dass die Mitvermietung des Lastenaufzugs im Objekt B-Stadt nicht begünstigungsschädlich war.
- 39 aaa) Zwar umfasst die Vermietungstätigkeit der Klägerin im Objekt B-Stadt die Überlassung einer mit dem Gebäude fest verbundenen Betriebsvorrichtung in Gestalt eines Lastenaufzugs. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf daher keiner weiteren Erörterung.
- 40 bbb) Jedoch ist die Mitvermietung des Lastenaufzugs im Objekt B-Stadt --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht begünstigungsschädlich, da sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dient und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist. Die entsprechende Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 41 Die funktionale Ausrichtung des Objekts in B-Stadt ist --ausgehend von den Feststellungen des FG-- davon geprägt, dass es sich in einer für die Nutzung als Warenhaus prädestinierten Innenstadtlage befindet. Das Grundstück ist mit einem Geschäftshaus bebaut, das über Verkaufs- und Lagerflächen auf verschiedenen Etagen verfügt und mit einer Laderampe sowie einem Personenaufzug und einem Lastenaufzug, der mit der Errichtung des Gebäudes im Jahr 1987 eingebaut wurde, versehen ist. In dem Objekt hatte bereits die Klägerin bis zum Jahr 2005 ein Kaufhaus betrieben. Demnach ist das Gebäude in B-Stadt objektiv-funktional auf den Betrieb eines mehrstöckigen Kaufhaus beziehungsweise Warenhauses ausgerichtet.
- 42 Ausgehend von dieser objektiv-funktionalen Ausrichtung des Objekts in B-Stadt hat das FG die Erforderlichkeit der Mitvermietung des Lastenaufzugs zur eigenen wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung zutreffend bejaht. Denn eine Vermietung als Waren- beziehungsweise Kaufhaus ist --wie auch das FG angenommen hat-- nur möglich, wenn das Gebäude über einen Lastenaufzug verfügt. Nur so ist ein sachgerechter Warentransport zwischen den sich über mehrere Etagen erstreckenden Verkaufs- und Lagerflächen sichergestellt. Letztlich gehört der Lastenaufzug zur typischen, bereits aus technischen beziehungsweise baulichen Gründen durch den Vermieter zu stellenden Infrastruktur eines mehrgeschossigen Waren- beziehungsweise Kaufhauses.
- 43 ccc) Das FG ist ebenfalls zutreffend davon ausgegangen, dass die Mitvermietung des Lastenaufzugs auch in quantitativer Hinsicht die Grenzen eines unbedeutenden Nebengeschäfts nicht überschreitet (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 17.11.2005 - I B 150/04, BFH/NV 2006, 609; BFH-Urteile vom 22.08.1990 - I R 66/88, BFHE 162, 437, BStBl II 1991, 249; vom 04.10.2006 - VIII R 48/05). Dabei hat es --ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden ist-- sowohl auf die absolute Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Lastenaufzugs (weniger als 20.000 €) abgestellt als auch die Relation zu den Gesamtanschaffungs- beziehungsweise Gesamtherstellungskosten des Gebäudes (über 2,6 Mio. €) berücksichtigt.
- 44 ddd) Die hiergegen erhobenen Einwendungen greifen nicht durch.
- 45 Entgegen der Auffassung des FA beruht die Würdigung des FG nicht (unzutreffenderweise) auf der Heranziehung der subjektiven Beziehungen der Klägerin zu ihrem konkreten Geschäftspartner, sondern (zutreffenderweise) auf den sich aus objektiven Umständen ergebenden funktionalen Gegebenheiten.
- 46 Soweit das FA meint, es liege kein kürzungsunschädliches Nebengeschäft vor, weil die Klägerin das Objekt in B-

Stadt als Bürogebäude auch ohne Lastenaufzug hätte vermieten können, handelt es sich zum einen um eine nicht durch tatsächliche Umstände belegte, unsubstantiierte Behauptung. Zum anderen kommt es in Anbetracht der objektiv-funktionalen Gegebenheiten des Objekts in B-Stadt nicht darauf an, wie die Notwendigkeit der Mitvermietung des Lastenaufzugs im Zusammenhang mit einer hypothetischen anderweitigen Nutzung des Gebäudes als Bürogebäude zu beurteilen wäre.

- 47 Anders als das FA meint, steht die Entscheidung des FG nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 04.10.2006 - VIII R 48/05. Diesem ist insbesondere nicht zu entnehmen, dass die Mitvermietung einer Betriebsvorrichtung nur dann unschädlich ist, wenn der Vermieter das Gebäude ohne die Betriebsvorrichtung nicht vermieten könnte.
- 48 Auch aus dem BFH-Urteil vom 18.12.2019 - III R 36/17 (BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 29 ff.) kann nichts Gegenteiliges hergeleitet werden. Der BFH hat hier zwar entschieden, die Annahme des (dortigen) FG, wonach die Mitvermietung der Zapfsäulen, Rohrleitungen und Tanks sowie der Bodenbefestigung der Tankstelle nicht zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung war, sei revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dass diese Entscheidung auf Rechtsgrundsätzen beruht, die von den vorstehend unter II.2.b ff und gg dargelegten Grundsätzen abweichen, kann der Senat jedoch nicht erkennen.
- 49 Entgegen der Auffassung des FA führen die unter II.2.b ff und gg dargelegten Grundsätze auch nicht zu einer unzulässigen Ausweitung des Merkmals der "zwingenden Notwendigkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung". Vielmehr eröffnen sie in begründeten Ausnahmefällen die Möglichkeit einer begünstigungsunschädlichen Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen. Dies dient nicht nur der sachgerechten Beurteilung des konkreten Einzelfalls auf der Grundlage objektiver Gegebenheiten, sondern verhindert auch, dass die Beurteilung von hypothetischen --möglicherweise kaum realitätsgerechten-- Alternativnutzungen abhängig ist.
- 50 c) Wie das FG ohne Rechtsfehler entschieden hat, ist die Gewährung der erweiterten Kürzung auch nicht infolge sonstiger Nutzungsüberlassungen ausgeschlossen. Da dies nunmehr auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.
- 51 3. Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass keine begünstigungsschädliche Betriebsverpachtung gegeben ist.
- 52 a) Die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung liegen zwar unstreitig vor. Die Klägerin hat mit den von ihr überlassenen Grundstücken alle wesentlichen Grundlagen ihres Betriebs verpachtet. Sie hat zudem keine Betriebsaufgabe erklärt (vgl. zu den Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung z.B. BFH-Urteile vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 64 ff.; vom 30.10.2024 - IV R 19/22, Rz 39 ff., m.w.N.). Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen hierzu ab.
- 53 b) Die Betriebsverpachtung ist jedoch (ausnahmsweise) nicht begünstigungsschädlich.
- 54 aa) § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist bei einer Betriebsverpachtung grundsätzlich nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2. und II.2.b), da im Regelfall im Rahmen einer Betriebsverpachtung auch andere Vermögensgegenstände als der eigene Grundbesitz (mit-)vermietet werden. Werden hingegen ausnahmsweise ausschließlich eigener Grundbesitz vermietet und andere, nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubte Tätigkeiten ausgeübt, liegt keine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung vor (vgl. hierzu im Einzelnen BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 69 ff.). Dementsprechend ist eine Betriebsverpachtung auch dann nicht begünstigungsschädlich, wenn es sich bei der --über die Grundstücksüberlassung hinausgehenden-- zusätzlichen Nutzung um eine Nebentätigkeit handelt, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 21]; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BFHE 283, 354, BStBl II 2024, 845, Rz 73; vom 30.10.2024 - IV R 19/22, Rz 40).
- 55 bb) Nach Maßgabe dieser Grundsätze liegt eine begünstigungsunschädliche Betriebsverpachtung vor. Die Klägerin hat ausschließlich eigenen Grundbesitz vermietet und daneben --wie unter II.2.b dargelegt-- mit der Mitvermietung des Lastenaufzugs im Objekt B-Stadt eine Nebentätigkeit ausgeübt, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist.
- 56 4. Danach hat das FG zwar zutreffend erkannt, dass in den Streitjahren die Voraussetzungen für die Gewährung der erweiterten Kürzung vorlagen. Gleichwohl war seine Entscheidung aufzuheben, denn das FG hat auf eine konkrete Ermittlung des sich in den Streitjahren ergebenden positiven Gewerbeertrags (vor Verlustabzug) verzichtet, so dass

weder ein zutreffender Verlustabzug noch eine zutreffende Feststellung des Verlustvortrags möglich ist. Entgegen der Auffassung des FG ist eine konkrete Ermittlung des positiven Gewerbeertrags (vor Verlustabzug) auch dann nicht entbehrlich, wenn er unter dem gesetzlichen Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG liegt.

- 57** a) In den Streitjahren ergibt sich nach Berücksichtigung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ein positiver Gewerbeertrag der Klägerin.
- 58** Die Überlassung des Lastenaufzugs in B-Stadt ist --wie das FG für den Senat bindend festgestellt hat-- entgeltlich erfolgt. Die Höhe des entsprechenden Entgelts ist --da dieses in den Mietverträgen nicht gesondert ausgewiesen ist-- durch eine Schätzung zu ermitteln. Der dem Entgelt für die Überlassung des Lastenaufzugs in B-Stadt entsprechende Teil des Gewerbeertrags ist, da er nicht auf die Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz im engeren Sinne entfällt, von der erweiterten Kürzung ausgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.1977 - I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778, unter 3.). Somit verbleibt in den Streitjahren jeweils ein positiver Gewerbeertrag der Klägerin.
- 59** b) Eine konkrete Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin war --anders als das FG meint-- nicht etwa deshalb entbehrlich, weil der positive Gewerbeertrag in den Streitjahren jeweils um den gesetzlichen Freibetrag in Höhe von 24.500 € zu kürzen war (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG).
- 60** Denn selbst wenn der positive Gewerbeertrag jeweils unter dem gesetzlichen Freibetrag liegen sollte --was nach den Ausführungen des FG durchaus naheliegend erscheint--, ist die Ermittlung des konkreten Gewerbeertrags notwendig, da dessen Kürzung um den gesetzlichen Freibetrag erst nach dem Verlustabzug erfolgt. Erst der "Gewerbeertrag nach Verlustabzug" ist um den gesetzlichen Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) zu kürzen. Ein Verlustabzug erfolgt somit auch dann, wenn der Gewerbeertrag --wie vom FG angenommen-- unterhalb des Freibetrags liegt (vgl. Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 10a Rz 145 f.; vgl. Amtliches Gewerbesteuer-Handbuch 2024 R 10a.1 Abs. 3 und H 10a.1, Verlustausgleich und Freibetrag).
- 61** c) Dementsprechend hätte das FG den nach der erweiterten Kürzung verbleibenden positiven Gewerbeertrag in den Streitjahren zunächst mit dem Gewerbeverlust der Klägerin (zum 31.12.2015: 70.086 €) saldieren müssen, statt --unter Abzug des Freibetrags-- einen Gewerbeertrag von 0 € festzustellen. Damit erweist sich auch die Auffassung des FG, der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2016 und auf den 31.12.2017 belaufe sich auf jeweils 70.086 €, als fehlerhaft, denn der Gewerbeverlust ist jedenfalls teilweise durch die Verrechnung mit dem positiven Gewerbeertrag der Klägerin "verbraucht".
- 62** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Sie war daher an das FG zurückzuverweisen.
- 63** Der Senat kann für die Streitjahre den jeweiligen Gewerbeertrag (vor Verlustabzug) nicht ermitteln, da er die Höhe des für die Überlassung des Lastenaufzugs vereinbarten Entgelts mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht selbst schätzen kann. Damit kann er weder über die Höhe des Verlustabzugs noch über die Verlustfeststellung auf den 31.12.2016 und auf den 31.12.2017 abschließend entscheiden.
- 64** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de