

Urteil vom 19. December 2023, IV R 5/21

Erweiterte Kürzung - Sondernutzungsrechte; Betriebsverpachtung

ECLI:DE:BFH:2023:U.191223.IVR5.21.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, BewG § 68 Abs 2, BGB § 93, BGB § 94, BGB § 96, BGB § 535, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, WoEigG § 3, WoEigG § 5, GewStG VZ 2014, EStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 06. December 2019, Az: 14 K 3999/16 G

Leitsätze

1. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt einer --eine Betriebsverpachtung überlagernden-- Betriebsaufspaltung ausübt, unterliegt mit dem Ende der Betriebsaufspaltung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer.
2. Ein im Grundbuch eingetragenes Sondernutzungsrecht ist zwar kein Grundbesitz, es ist jedoch für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes dem Grundbesitz des entsprechenden Wohnungs- oder Teileigentümers zuzuordnen, dessen Inhalt es bestimmt.
3. Die Mitvermietung von Wohnungs- beziehungsweise Gebäudebestandteilen, die durch Teilungserklärung oder Gesetz dem gemeinschaftlichen Eigentum zugeordnet sind (zum Beispiel Fenster nebst Rahmen), stellt sich als zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung eigenen Grundbesitzes dar und ist nicht kürzungsschädlich.
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.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 06.12.2019 - 14 K 3999/16 G aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Jahr 2014 (Streitjahr) ein Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) zu berücksichtigen ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Einzige persönlich haftende Gesellschafterin und gesetzliche Vertreterin der Klägerin war die B-GmbH. Einziger Kommanditist der Klägerin und alleiniger Anteilseigner sowie alleiniger und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der B-GmbH war B, der auch Eigentümer der Grundstücke A-Straße 181, 183 und 185 (A-Grundstück) sowie zum Teil Eigentümer (389 qm) des Grundstücks B-Straße 148 (B-Grundstück) und zum Teil Inhaber eines Erbbaurechts (8 849 qm) an dem B-Grundstück war. Den größten Teil des B-Grundstücks vermietete B an die S-GmbH, deren alleiniger Anteilseigner er ebenfalls war. Die S-GmbH betrieb auf diesem Teil des Grundstücks einen Automobilvertragshandel mit zugehöriger

Werkstatt und Waschanlage. Im Übrigen vermietete B das B-Grundstück an Dritte (Baumarkt). Auf dem A-Grundstück betrieb die N-GmbH & Co. KG, deren Kommanditisten die S-GmbH und B waren, ebenfalls einen Automobilvertragshandel. Die Vermietung der Grundstücke wurde --mit Ausnahme der Vermietung an den Baumarkt-- als Betriebsaufspaltung behandelt.

- 3 Mit notarieller Teilungserklärung vom 20.07.2004 teilte B das Erbbaurecht an dem B-Grundstück gemäß § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in einen Miteigentumsanteil von 500,19/1 000, verbunden mit dem Sondereigentum an den Räumen im Erd-, Zwischen- und Obergeschoss (Autohaus) und Parkplateau --jeweils Nr. 1 des Aufteilungsplans (Teil 1)--, einen Miteigentumsanteil von 86,99/1 000, verbunden mit dem Sondereigentum an der Waschstraße im Erdgeschoss --jeweils Nr. 2 des Aufteilungsplans (Teil 2)-- und einen Miteigentumsanteil von 412,82/1 000, verbunden mit dem Sondereigentum an den Räumen im Erdgeschoss (Heimwerkermarkt) --jeweils Nr. 3 des Aufteilungsplans (Teil 3)--. Gegenstand des gemeinschaftlichen Eigentums waren unter anderem die Räume und Gebäudeteile, die nicht zu Sondereigentum erklärt worden waren, sowie der Grund und Boden und auch Fenster und Rollläden (vgl. § 3 Ziff. 2 der Teilungserklärung).
- 4 Mit notariellem Ausgliederungsvertrag vom 06.08.2004 übertrug B das Vermögen seines Einzelunternehmens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten gemäß §§ 123 ff. des Umwandlungsgesetzes im Wege der Ausgliederung durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die Klägerin. Übertragen wurden insbesondere auch das A-Grundstück, das B-Grundstück und die Teile 1 und 2.
- 5 Mit Kauf- und Übertragungsvertrag vom 13.08.2004 übertrug die S-GmbH mit Wirkung zum 16.08.2004 ihr gesamtes Sachanlagevermögen auf die V-GmbH. Zu den mitveräußerten Gegenständen gehörten laut Anlage 1 unter anderem eine am 01.10.1993 angeschaffte, auf acht Jahre abgeschriebene "Waschstraße" mit Anschaffungsbeziehungsweise Herstellungskosten von 140.878,92 €, diverse Hebebühnen und eine "Zauneinfriedung".
- 6 Mit Grundstücksmietvertrag vom 13.08.2004 vermietete die Klägerin ab dem 16.08.2004 das A-Grundstück an die V-GmbH.
- 7 Ebenfalls am 13.08.2004 schlossen die Klägerin und die V-GmbH einen das B-Grundstück betreffenden Gewerbemietvertrag. Darin vermietete die Klägerin der V-GmbH zum Betrieb eines Kraftfahrzeugbetriebs mit Reparaturwerkstatt und Waschstraße insgesamt circa 3 711 qm Mietfläche in Gebäuden (§ 1 Ziff. 1 des Vertrags). Hinzu kamen das Parkdeck im 1. Obergeschoss (Mietfläche von circa 2 675 qm) und dem Sondernutzungsrecht der Klägerin unterliegende --im Vertrag näher bezeichnete-- Grundstücksflächen im Freien. Nicht Gegenstand des Mietvertrags war die Tankstelle auf dem Parkdeck (§ 1 Ziff. 2 des Vertrags). Diese hatte die Klägerin stillzulegen, sofern sich die voraussichtlichen Kosten nicht auf mehr als 10.000 € beliefen. Als Mietzins wurde ein monatlicher Nettomietzins von 26.666,67 € zuzüglich 3.333,33 € für die Waschstraße zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer (damals 16 %) von 4.800 € --insgesamt somit 34.800 €-- vereinbart (§ 4 Ziff. 1 des Gewerbemietvertrags). Die Instandsetzung der Waschstraße einschließlich der Ersetzung schadhafter Teile oblag der V-GmbH, während der übrige Mietgegenstand von der Klägerin in einem funktionsfähigen und ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten war (§ 7 des Vertrags). Allerdings verpflichtete sich die Klägerin, unverzüglich die Kette beziehungsweise das Band für den Fahrzeugtransport und den Trockenventilator der Waschstraße auf eigene Kosten auszutauschen (§ 9 Ziff. 4 des Vertrags). In dem Übergabeprotokoll vom 18.08.2004 sind unter anderem Risse in Wänden, defekte Waschröge, von Fensterbänken abblätternde Farbe, abgetretener Teppichboden auf einer Wendeltreppe, heruntergefallener und zum Teil loser Wandputz in der Waschstraße, eine verrostete Stahlgitterdecke im Vorwaschbereich, eine verrostete Doppeltür und in schlechtem Zustand befindliche Pflanzen im Innengebäude festgehalten.
- 8 Bereits für die Jahre 2006 bis 2010 war zwischen den Beteiligten streitig, ob die getroffenen Vereinbarungen als Betriebsverpachtung im Ganzen zu würdigen seien. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bejahte dies und versagte aus diesem Grund die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 14.08.2015 - 14 K 1556/12 G ab.
- 9 In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen --nicht um einen Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 oder 2 GewStG verminderten-- Gewinn aus Gewerbebetrieb von 70.031 €. Das FA veranlagte zunächst erklärungsgemäß, wobei der betreffende Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging. Nach einer Betriebsprüfung für das Streitjahr erließ das FA am 16.09.2016 einen Änderungsbescheid, in welchem es einen Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 380.031 € zu Grunde legte, einen Gewerbesteuermessbetrag von 12.442 € festsetzte und den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Einen Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 oder 2 GewStG berücksichtigte es weiterhin nicht.

- 10** Ihren hiergegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin damit, dass ein Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu berücksichtigen sei, denn sie verwalte und nutze ausschließlich eigenen Grundbesitz. Mit Einspruchsentscheidung vom 29.11.2016 half das FA dem Einspruch insoweit ab, als es nunmehr einen Kürzungsbetrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG berücksichtigte und einen Gewerbesteuermessbetrag von 12.078 € festsetzte. Im Übrigen, das heißt im Hinblick auf die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, wies es den Einspruch unter Verweis auf das in dem Verfahren 14 K 1556/12 G ergangene Urteil des FG Münster vom 14.08.2015 als unbegründet zurück.
- 11** Die hiergegen gerichtete Klage wies das FG mit Urteil vom 06.12.2019 ab. Es legte den Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 dahin aus, dass die Klägerin der V-GmbH nicht nur Grundbesitz, sondern mit der Waschanlage kürzungsschädlich auch mindestens eine Betriebsvorrichtung vermietet habe. Die erweiterte Kürzung sei auch deshalb zu versagen, weil die Klägerin den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen habe.
- 12** Ihre hiergegen gerichtete Revision begründet die Klägerin vornehmlich mit der Verletzung materiellen Rechts. Das FG-Urteil verstoße gegen § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, dessen Voraussetzungen erfüllt seien. Sie verwalte und nutze ausschließlich eigenen Grundbesitz im Sinne jener Regelung. Selbst wenn man den Sachverhalt als Betriebsverpachtung ansehen wollte, stehe dies der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht entgegen, weil ausschließlich Grundbesitz verpachtet werde. Die Klägerin rügt zudem eine fehlerhafte Auslegung des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 durch das FG. Das FG habe unberücksichtigt gelassen, dass die Waschanlage an die V-GmbH verkauft worden sei. Sie habe daher gar nicht mehr Gegenstand des Mietvertrags sein können. Die mit Schreiben vom 20.11.2019 und vom 04.12.2019 vorgelegten Unterlagen, die den Verkauf der Waschanlage bestätigten, habe das FG ebenfalls rechtsfehlerhaft nicht beachtet.
- 13** Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 vom 16.09.2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2016 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung des Gewerbeertrags der Gewinn aus Gewerbebetrieb entsprechend § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt wird, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Es hält die angefochtene Entscheidung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Das FG hat zwar --ohne nähere Begründung-- im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die Klägerin im Streitjahr auch nach der Beendigung der zunächst bestehenden Betriebsaufspaltung (weiterhin) gewerbesteuerpflichtig im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG war (hierzu unter 1.). Jedoch hat es die Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Gewerbesteuermessbescheid 2014 vom 16.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2016 in teilweiser Verkennung der allgemeinen Rechtsgrundsätze zur erweiterten Kürzung (hierzu unter 2.) als rechtmäßig beurteilt. So hält seine Annahme, die Klägerin habe kürzungsschädlich zumindest auch eine Betriebsvorrichtung in Gestalt der Waschanlage an die V-GmbH mitvermietet, der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Die Klageabweisung erweist sich auch nicht als im Ergebnis zutreffend (§ 126 Abs. 4 FGO), weil die Klägerin nicht ausschließlich "eigenen" Grundbesitz an die V-GmbH vermietet habe (hierzu unter 3.). Schließlich kann auch die Annahme des FG, die Klägerin habe den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen, die Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht begründen (hierzu unter 4.). Das FG-Urteil war daher aufzuheben und die Sache war --mangels Spruchreife-- an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

- 18** 1. Die Klägerin war im Streitjahr als gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewerbsteuerpflichtig gemäß § 2 Abs. 1 GewStG.
- 19** a) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt ein stehender Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer (soweit er im Inland betrieben wird). Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Ein Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder als selbständige Arbeit anzusehen ist; darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. [Rz 24]).
- 20** Die Tätigkeit einer im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt ebenfalls zu einem stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt. Auch hierbei handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG), weil die Tätigkeit der Personengesellschaft in Folge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 48).
- 21** b) Danach war die Klägerin im Streitjahr gewerbsteuerpflichtig. Sie war eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), da ihre einzige geschäftsführende Komplementärin eine Kapitalgesellschaft war. Dass die aus Sicht der Beteiligten zunächst bestehende Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der S-GmbH mit dem Wirksamwerden der Übertragungs- und Mietverträge vom 13.08.2004 beendet wurde und damit auch die originär gewerbliche Tätigkeit der Klägerin endete, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 22** aa) Der Senat kann dahingestellt lassen, ob ab dem Wirksamwerden des Ausgliederungsvertrags vom 06.08.2004 bis zum Wirksamwerden der Übertragungs- und Mietverträge vom 13.08.2004 zwischen der Klägerin (Besitzunternehmen) und der S-GmbH (Betriebsunternehmen) eine Betriebsaufspaltung bestand, mit der Folge, dass die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit der Klägerin als originär gewerblich im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG zu qualifizieren war (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 35). Denn wäre dies der Fall gewesen, wäre zwar die Betriebsaufspaltung mit dem Wirksamwerden der Übertragungs- und Mietverträge vom 13.08.2004 mit der V-GmbH beendet worden, da es ab diesem Zeitpunkt jedenfalls an einer personellen Verflechtung fehlte. Dies hätte aber nicht zur Folge gehabt, dass die Klägerin nicht mehr gewerbsteuerpflichtig gewesen wäre.
- 23** bb) Fungiert eine Personengesellschaft als Besitzgesellschaft im Rahmen einer (echten oder unechten) Betriebsaufspaltung und fallen die Voraussetzungen der personellen Verflechtung weg, kann einkommensteuerrechtlich nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung eine gewerbliche Betriebsverpachtung vorliegen, auch wenn faktisch nur noch Grundbesitz überlassen wird, der die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (vgl. hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 41 f.). Einkommensteuerrechtlich erzielt die verpachtende Personengesellschaft in diesem Fall weiterhin gewerbliche Einkünfte.
- 24** cc) Hiervon ist die gewerbsteuerrechtliche Behandlung zu unterscheiden. Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs wird grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb angesehen. Sie unterliegt daher regelmäßig nicht der Gewerbesteuer (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.02.2000 - XI R 8/99, BFH/NV 2000, 1135, unter II.1.a [Rz 11]; vom 18.06.1998 - IV R 56/97, BFHE 186, 356, BStBl II 1998, 735, unter 1.f [Rz 25]; vgl. auch R 2.2 der Gewerbesteuer-Richtlinien). Dementsprechend ist die gewerbliche Betriebsverpachtung bei Einzelunternehmen und nicht gewerblich geprägten Personengesellschaften nicht gewerbsteuerpflichtig (vgl. Urteil des Großen Senats des BFH vom 13.11.1963 - GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; vgl. auch BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.1.b sowie BFH-Beschlüsse vom 25.10.1995 - IV B 9/95, BFH/NV 1996, 213; vom 27.07.2009 - IV B 122/08, unter II.a, m.w.N.), so dass auch der Betriebsverpächter nach dem Wegfall der personellen Verflechtung und der damit einhergehenden Beendigung einer zuvor bestehenden Betriebsaufspaltung nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegt (vgl. Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 2 Rz 1294; Brandis/Heuermann/Drüen, § 2 GewStG Rz 252).
- 25** dd) Anders ist dies hingegen, wenn es sich --wie im Streitfall-- bei der den Grundbesitz überlassenden Personengesellschaft um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die zunächst eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt

einer --eine Betriebsverpachtung überlagernden-- Betriebsaufspaltung ausübt, unterliegt auch nach deren Beendigung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27.07.2009 - IV B 122/08, unter II.a). Die zunächst vorliegende originär gewerbliche Tätigkeit --das heißt die Verpachtungstätigkeit einer Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung-- überlagert die parallel bestehende gewerbliche Prägung der Besitzpersonengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG lediglich (vgl. auch BFH-Urteile vom 30.10.2019 - IV R 59/16, BFHE 267, 386, BStBl II 2020, 147, Rz 33; vom 20.08.2015 - IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, Rz 11, m.w.N.). Die gewerbliche Prägung lebt daher mit dem Ende der Betriebsaufspaltung wieder auf. Dementsprechend sind die Grundsätze, nach denen der BFH eine gewerbliche Betriebsverpachtung nicht als gewerbesteuerpflichtig angesehen hat, auf gewerblich geprägte Personengesellschaften nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.1.b; BFH-Beschlüsse vom 25.10.1995 - IV B 9/95, BFH/NV 1996, 213 [Rz 6]; vom 27.07.2009 - IV B 122/08, unter II.a). Soweit der Senat in seinem Urteil vom 09.11.2017 - IV R 37/14 (BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227) entschieden hat, dass eine Personengesellschaft, die originär gewerblich tätig war, auch während der Zeit, in der ihr Betrieb unterbrochen ist oder ruht, keine gewerblich geprägte Personengesellschaft sein kann, hält er daran nicht mehr fest.

- 26** 2. Das FG hat die Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Gewerbesteuermessbescheid 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2016 in teilweiser Verkennung der allgemeinen Rechtsgrundsätze zur erweiterten Kürzung als rechtmäßig beurteilt. Seine Entscheidung war daher aufzuheben.
- 27** 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).
- 28** a) Der Begriff des "Grundbesitzes" im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestimmt sich nach dem Bewertungsrecht (z.B. BFH-Urteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, m.w.N.).
- 29** aa) Zum Grundvermögen gehören nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Ebenso zum Grundvermögen gehören das Erbbaurecht (§ 68 Abs. 1 Nr. 2, § 70 Abs. 1 BewG) sowie Gebäude, die auf fremdem Grund und Boden errichtet oder in sonstigen Fällen einem anderen als dem Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen sind, selbst wenn sie wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens geworden sind (§ 70 Abs. 3 BewG). Zum Grundvermögen gehören ebenfalls das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (§ 68 Abs. 1 Nr. 3 BewG).
- 30** bb) Ein im Grundbuch eingetragenes Sondernutzungsrecht stellt demgegenüber kein Grundvermögen dar. Es ist jedoch für Zwecke des § 9 Nr. 1 GewStG dem Grundbesitz des entsprechenden Wohnungs- oder Teileigentümers zuzuordnen, dessen Inhalt es bestimmt.
- 31** aaa) Ein Sondernutzungsrecht ist das durch Vereinbarung begründete Recht eines oder mehrerer Wohnungs- oder Teileigentümer, (abweichend von der Regel des § 13 Abs. 2 Satz 1 WEG a.F.) Teile des Gemeinschaftseigentums unter Ausschluss der übrigen Wohnungs- beziehungsweise Teileigentümer allein zu benutzen (vgl. zum Begriff des Sondernutzungsrechts z.B. BFH-Urteil vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 22; vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 20.03.2020 - V ZR 317/18, BGHZ 225, 136, Rz 37).
- 32** bbb) Das Sondernutzungsrecht ist zivilrechtlich weder Bestandteil (§§ 93, 94 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) des Sondereigentums noch des gemeinschaftlichen Eigentums. Anders als die Grunddienstbarkeit (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 21) ist es auch --mangels subjektivdinglicher Berechtigung-- kein Recht im Sinne des § 96 BGB (vgl. Lieber in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 2 Rz 81).
- 33** Die Begründung eines Sondernutzungsrechts lässt die (zivilrechtlichen) Eigentumsverhältnisse an der betroffenen Grundstücksfläche unberührt. Der Sondernutzungsberechtigte hat über seinen Miteigentumsanteil hinaus in der Regel auch kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Gemeinschaftseigentum (BFH-

Urteil vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798; anderer Ansicht wohl BFH-Urteil vom 30.11.1984 - III R 121/83, BFHE 143, 472, BStBl II 1985, 451, unter 2.b [Rz 21]).

- 34** Auch das im Grundbuch eingetragene Sondernutzungsrecht stellt weder ein dingliches noch ein grundstücksgleiches Recht dar, obwohl mit der Eintragung im Grundbuch eine Inhaltsänderung aller Wohnungseigentumsrechte bewirkt wird. Es ist vielmehr ein schuldrechtliches Gebrauchsrecht (vgl. BGH-Urteil vom 20.03.2020 - V ZR 317/18, BGHZ 225, 136, Rz 30), dessen Gegenstand allein die im gemeinschaftlichen Eigentum stehende Grundstücksfläche ist (BGH-Urteil vom 20.03.2020 - V ZR 317/18, BGHZ 225, 136, Rz 38). Es wird auch als eigentumsähnliches Recht des Wohnungs- oder Teileigentümers angesehen (BFH-Urteil vom 05.07.2018 - VI R 67/15, BFHE 262, 108, BStBl II 2018, 798, Rz 22). Ist das Sondernutzungsrecht im Grundbuch eingetragen, wird es als Inhaltsbestimmung dem Sondereigentum zugeordnet (BGH-Urteil vom 20.03.2020 - V ZR 317/18, BGHZ 225, 136, Rz 37). Hieraus folgt, dass das im Grundbuch eingetragene Sondernutzungsrecht auch für Zwecke des § 9 Nr. 1 GewStG dem Wohnungs- beziehungsweise Teileigentum und damit dem Grundbesitz des entsprechenden Wohnungs- beziehungsweise Teileigentümers zuzuordnen ist, dessen Inhalt es bestimmt.
- 35** cc) Betriebsvorrichtungen zählen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG), so dass die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen die erweiterte Kürzung ausschließt, und zwar auch dann, wenn sie einen nur geringfügigen Umfang annimmt (vgl. BFH-Urteile vom 17.05.2006 - VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705; vom 11.04.2019 - III R 6/18, jeweils m.w.N.).
- 36** 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 (z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 20, m.w.N.).
- 37** 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 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 20, m.w.N.).
- 38** In Bezug auf eine Autowaschanlage ist zwischen der Umschließung der Autowaschstraße, die regelmäßig als Gebäude anzusehen ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14.11.1975 - III R 150/74, BFHE 117, 492, BStBl II 1976, 198), und der Waschanlage selbst, die eine Betriebsvorrichtung darstellen kann, zu unterscheiden.
- 39** ccc) Die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrags sind, ist nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen. Hieraus folgt auch, dass wesentliche Bestandteile des Grundstücks nicht zwingend und automatisch kürzungsschädlich mitvermietet werden. Da nicht sonderrechtsfähige Sachbestandteile ebenfalls Mietsache im Sinne des § 535 Abs. 1 BGB sein können, kann die Vermietung derartiger Sachbestandteile in einem Vertrag über die Vermietung eines Gebäudes auch ausgeschlossen werden. Ist der vertragliche Ausschluss von Betriebsvorrichtungen im Mietvertrag zivilrechtlich wirksam, ist er grundsätzlich auch steuerrechtlich zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17, BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409, Rz 20).
- 40** b) "Eigener" Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 76 f.). Die Annahme eigenen Grundbesitzes im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG setzt nicht zwingend zivilrechtliches Eigentum des Unternehmers voraus. Vielmehr reicht wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung aus (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 77; BFH-Beschluss vom 12.11.2009 - IV B 8/09, BFH/NV 2010, 464, unter 1.c).
- 41** Ein Erbbaurecht einschließlich des vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäudes ist "eigener Grundbesitz" im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das Erbbaurecht ist als dingliches Recht bürgerlich-rechtlich dem Grundstück gleichgestellt. Mit seiner Bestellung scheidet das Grundstück aus dem Grundbesitz des Eigentümers im Sinne des § 9 Nr. 1 GewStG aus. Es ist fortan dem Grundbesitz des Erbbauberechtigten zuzurechnen (BFH-Urteil vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 20).

- 42** c) 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.). § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG knüpft allerdings nicht an die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung der durch die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an (z.B. BFH-Urteil vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 45).
- 43** aa) 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).
- 44** bb) 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.).
- 45** cc) 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 19, m.w.N.).
- 46** aaa) Die An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes kann danach nur dann eine begünstigte Nebentätigkeit sein, wenn sie zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung eigenen Grundbesitzes ist (BFH-Urteil vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23). 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.). 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.
- 47** bbb) Wird Grundbesitz in Gestalt von Wohnungs- oder Teileigentum vermietet, so umfasst die Nutzungsüberlassung nicht nur Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung oder an nicht zu Wohnzwecken dienenden bestimmten Räumen in einem Gebäude (vgl. § 3 Abs. 1, § 5 WEG), sondern stets auch Gebäudebestandteile, die --durch Teilungserklärung oder Gesetz-- dem gemeinschaftlichen Eigentum zugeordnet sind (vgl. hierzu z.B. BGH-Urteil vom 26.10.2012 - V ZR 57/12, Rz 11). So stehen zum Beispiel Fenster nebst Rahmen gemäß § 5 Abs. 2 WEG zwingend im Gemeinschaftseigentum (vgl. BGH-Urteil vom 02.03.2012 - V ZR 174/11, Rz 7, m.w.N.). Die Mitvermietung solcher Wohnungs- beziehungsweise Gebäudebestandteile stellt sich als zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung eigenen Grundbesitzes dar. Sie führt nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot.
- 48** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zwar zutreffend erkannt, dass die Teilerbaurechte der Klägerin, für die die Vorschriften über das Teileigentum entsprechend gelten (§ 30 WEG), einschließlich der von der Klägerin dort errichteten Gebäude zu deren Grundbesitz gehörten. Ebenso wenig zu beanstanden ist seine Annahme, bei der Waschanlage handele es sich um eine Betriebsvorrichtung im Sinne des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG, da diese unmittelbar der Ausübung des Gewerbes der V-GmbH diene.
- 49** Jedoch hält seine Entscheidung, die Klägerin habe im Rahmen des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 neben eigenem Grundbesitz kürzungsschädlich zumindest auch eine Betriebsvorrichtung in Gestalt der Autowaschanlage an die V-GmbH vermietet, der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 50** aa) Die Vertragsauslegung gehört zwar grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen.

Allerdings ist der BFH als Revisionsinstanz nicht gehindert, die Auslegung des FG daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB), die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. Das Revisionsgericht hat auch zu prüfen, ob das FG die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.12.2015 - IV R 43/13, Rz 34, m.w.N.).

- 51** bb) Wie die Klägerin zutreffend rügt, hat das FG nicht alle bedeutsamen Begleitumstände der vermeintlichen mietweisen Überlassung der Waschanlage an die V-GmbH ermittelt und im Rahmen seiner Vertragsauslegung berücksichtigt.
- 52** aaa) Das FG hat den im Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 verwendeten Begriff der "Waschstraße" dahin verstanden, dass dieser nicht nur die Flächen innerhalb des Waschstraßengebäudes, sondern auch das Gebäude selbst und die in der Waschstraße installierte Waschanlage umfasst. Im Rahmen seiner Vertragsauslegung hat das FG insbesondere auf § 4 Ziff. 1 des Gewerbemietvertrags abgestellt, in dem ein gesonderter Mietzins für die "Waschstraße" ausgewiesen ist. Zudem hat es angenommen, die Waschanlage sei mit ihrem Einbau in das Waschstraßengebäude dessen wesentlicher Bestandteil (§ 12 Abs. 2 des Erbbaurechtsgesetzes, § 94 Abs. 2 BGB) geworden. Davon, dass die Waschanlage mitvermietet worden sei, seien --so das FG-- auch die Vertragsbeteiligten ausgegangen. Hierfür sprächen insbesondere die Regelungen in § 7 Ziff. 1 über die Instandhaltung der Mietsache und in § 9 Ziff. 4 des Gewerbemietvertrags zu den Austauschpflichten der Vermieterin.
- 53** bbb) Während die Annahme des FG, der Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 umfasse das Waschstraßengebäude, revisionsrechtlich nicht zu bestehen ist, erweist sich seine weitergehende Annahme, die Klägerin habe auch die im Waschstraßengebäude befindliche Waschanlage an die V-GmbH vermietet, als rechtsfehlerhaft.
- 54** Bei isolierter Betrachtung des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 kann der Begriff der Waschstraße zwar dahin verstanden werden, dass er sowohl das Waschstraßengebäude als auch die in dem Gebäude betriebene Waschanlage umfasst. Allerdings erweist sich die isolierte Betrachtung des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des Streitfalls als unzutreffend. Das FG hätte bei der Auslegung dieses Vertrags den Inhalt des am gleichen Tag zwischen der S-GmbH und der V-GmbH geschlossenen Kauf- und Übertragungsvertrags einbeziehen müssen, denn wie sich aus dessen Anlage 1 ergibt, gehörte zu den übertragenen Gegenständen auch eine am 01.10.1993 angeschaffte, auf acht Jahre abgeschriebene "Waschstraße" mit Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von 140.878,92 €. Somit drängt sich die Frage auf, warum die V-GmbH die Waschanlage gegen Zahlung eines Entgelts anmieten sollte, wenn sie diese doch bereits aufgrund des Kauf- und Übertragungsvertrags vom 13.08.2004 hätte nutzen und über diese hätte verfügen können. Dementsprechend hätte sich das FG damit auseinandersetzen müssen, ob die S-GmbH die Waschanlage an die V-GmbH verkauft hat beziehungsweise ob die Waschanlage trotz der Regelungen im Kaufvertrag gleichwohl Gegenstand des Mietvertrags sein konnte oder sollte.
- 55** ccc) Dass das FG seine Auffassung, die Waschanlage sei mitvermietet worden, auch damit begründet hat, die Waschanlage sei zivilrechtlich als wesentlicher Bestandteil der Waschstraße anzusehen, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn zum einen fehlt es für eine solche rechtliche Qualifikation an hinreichenden Feststellungen des FG zu den baulichen Eigenschaften der Waschanlage. Das FG stützt sich insoweit allein auf den Sachvortrag der Klägerin im Verfahren 14 K 1566/12 G. Zum anderen hat das FG verkannt, dass nach den unter II.2.a cc ccc dargelegten Grundsätzen wesentliche Bestandteile eines Grundstücks nicht automatisch und zwangsweise mitvermietet werden. Wesentliche Bestandteile eines Grundstücks können zwar nicht Gegenstand besonderer dinglicher Rechte (§§ 93, 94 BGB), wohl aber Gegenstand schuldrechtlicher Vereinbarungen sein (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 20.10.1999 - VIII ZR 335/98, unter II.1., m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17, BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409, Rz 20). Demgemäß können die Parteien eines Mietvertrags bestimmen, dass ein wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks nicht Gegenstand des Mietvertrags sein soll.
- 56** cc) Hat das FG eine (präzise) Auslegung eines entscheidungserheblichen Vertrags unterlassen, so kann sie das Revisionsgericht nur auf der Grundlage der dafür ausreichenden Tatsachenfeststellungen selbst vornehmen (BFH-Urteil vom 22.01.2004 - IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092, unter 2.a, m.w.N.).
- 57** An derartigen Tatsachenfeststellungen fehlt es jedoch vorliegend, denn das FG hat eine hinreichende Sachaufklärung in Bezug auf die rechtlichen Grundlagen der Nutzung der Waschanlage durch die V-GmbH unterlassen. Eine solche wäre auch deshalb geboten gewesen, weil die Klägerin im FG-Verfahren ein Schreiben der Rechtsnachfolgerin der V-GmbH vom 29.10.2019 vorgelegt hat, in dem diese nicht nur bestätigt, dass die V-GmbH die in Anlage 1 des Kauf- und Übertragungsvertrags vom 13.08.2004 genannten Gegenstände käuflich erworben

hat. Die Rechtsnachfolgerin der V-GmbH teilt darin ferner mit, sie habe die Gegenstände seither instandgesetzt beziehungsweise instandgehalten und mit Vertrag vom 28.11.2017 eine neue Waschanlage geleast. Hierbei handelt es sich um entscheidungserhebliche Umstände, denn auch die tatsächliche Handhabung der Vertragsbeteiligten lässt Rückschlüsse auf den Inhalt der bestehenden schuldrechtlichen Abreden in Bezug auf die Waschanlage zu. Darüber hinaus fehlt es an Feststellungen des FG dazu, ob die Klägerin oder die V-GmbH die Waschanlage in ihren Bilanzen zum 31.12.2004 ausgewiesen haben. Auch die bilanzielle Behandlung der Waschanlage kann Rückschlüsse auf den Inhalt der bestehenden schuldrechtlichen Abreden ermöglichen.

- 58** 3. Die Klageabweisung ist auch nicht etwa deshalb im Ergebnis zutreffend (§ 126 Abs. 4 FGO), weil die Klägerin nicht ausschließlich "eigenen" Grundbesitz an die V-GmbH vermietet habe.
- 59** Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht ausgeschlossen, weil das an die V-GmbH vermietete Autohaus und die Waschstraße zwar im Sondereigentum (vgl. § 30 WEG) der Klägerin standen, dieses jedoch weder die im Autohaus und in der Waschstraße eingebauten Fenster und Rollläden noch die auf das gemeinschaftliche Erbbaurecht entfallenden mitvermieteten Grundstücksflächen im Freien umfasste, die nach der Teilungserklärung jeweils Gegenstand des gemeinschaftlichen Eigentums sind.
- 60** a) Die mit dem Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 erfolgte mietweise Überlassung des Autohauses und der Waschstraße an die V-GmbH, die die im Autohaus und in der Waschstraße eingebauten Fenster und Rollläden --die nach den bindenden Feststellungen des FG dem Gemeinschaftseigentum zuzuordnen sind-- mitumfasst, ist nach Maßgabe der unter II.2.c cc bbb dargelegten Grundsätze kürzungsunschädlich. Sie stellt sich als zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes der Klägerin dar und kann keine Versagung der erweiterten Kürzung begründen.
- 61** b) Auch die im Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 geregelte Überlassung der "dem Sondernutzungsrecht des Vermieters unterliegenden Grundstücksflächen im Freien (Kfz-Stellplätze ...)" gemäß Lageplan (vgl. § 1 Ziff. 1 des Mietvertrags) führt nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung. Obwohl das im Grundbuch eingetragene Sondernutzungsrecht (vgl. Teilungserklärung vom 20.07.2004, Teil I § 3 Ziff. 3, Teil III Buchst. a und b) lediglich ein schuldrechtliches Gebrauchsrecht darstellt, ist es --wie unter II.2.a bb dargelegt-- für Zwecke des § 9 Nr. 1 GewStG dem Teileigentum (Sondereigentum) und damit dem Grundbesitz der Klägerin zuzuordnen.
- 62** 4. Schließlich kann auch die Annahme des FG, die Klägerin habe den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung an die V-GmbH überlassen, keine Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begründen.
- 63** Hätte die Klägerin --wie vom FG angenommen-- im Rahmen des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 alle wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände an die V-GmbH zur Nutzung überlassen, so wäre zwar eine Betriebsverpachtung gegeben (hierzu unter a). Diese führte jedoch nicht ohne Weiteres zur Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (hierzu unter b). Ob eine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung vorliegt, kann der Senat auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht entscheiden (hierzu unter c).
- 64** a) Die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung ergeben sich im Streitfall aus den von der Rechtsprechung im Anschluss an das Urteil des Großen Senats des BFH vom 13.11.1963 - GrS 1/63 S (BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124) entwickelten Grundsätzen. Die gesetzliche Regelung zur Betriebsverpachtung in § 16 Abs. 3b EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes (StVereinfG) 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) findet keine Anwendung, denn sie gilt gemäß § 52 Abs. 34 Satz 9 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 erstmals für Betriebsaufgaben nach dem 04.11.2011.
- 65** aa) Nach diesen Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es für die Annahme einer gewerblichen Betriebsverpachtung aus, dass die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Welche der Betriebsgegenstände als wesentliche Betriebsgrundlagen in Betracht kommen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs. Maßgebend ist dabei auf die sachlichen Erfordernisse des Betriebs abzustellen (sogenannte funktionale Betrachtungsweise, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 41; vom 03.04.2014 - X R 16/10, Rz 21 f.; vom 29.11.2017 - X R 34/15, Rz 62; vom 11.10.2007 - X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.3.b, m.w.N.). Entscheidend sind die Verhältnisse des verpachtenden, nicht des pachtenden Unternehmens (BFH-Urteile vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 41;

vom 07.11.2013 - X R 21/11, Rz 15; vom 11.10.2007 - X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.3.b, m.w.N.).

- 66** bb) Typischerweise wird bei einer Betriebsverpachtung nicht nur Grundbesitz vermögensverwaltend überlassen, sondern gerade auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt (BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778). Ausnahmsweise kann eine Betriebsverpachtung aber auch dann vorliegen, wenn nur ein Betriebsgrundstück (gegebenenfalls in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen), das die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, überlassen wird (vgl. BFH-Urteile vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 42; vom 29.10.1992 - III R 5/92, BFH/NV 1993, 233, unter 1. [Rz 13]; vom 28.08.2003 - IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, unter II.1.f; vom 18.08.2009 - X R 20/06, BFHE 226, 224, BStBl II 2010, 222, unter II.2.f).
- 67** Für Groß- und Einzelhandelsunternehmen nimmt die neuere BFH-Rechtsprechung an, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben - anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe (vgl. BFH-Urteile vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 42; vom 07.11.2013 - X R 21/11, Rz 16, m.w.N.). Bei einem "Autohaus" (Handel mit Neufahrzeugen und Gebrauchtfahrzeugen eines bestimmten Automobilfabrikanten einschließlich angeschlossener Werkstattservice) bilden das speziell für dessen Betrieb hergerichtete Betriebsgrundstück samt Gebäuden und Aufbauten sowie die fest mit dem Grund und Boden verbundenen Betriebsvorrichtungen im Regelfall die alleinigen wesentlichen Betriebsgrundlagen, während die beweglichen Anlagegüter, insbesondere die Werkzeuge und Geräte, regelmäßig auch dann nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, wenn diese im Hinblick auf die Größe des "Autohauses" ein nicht unbeträchtliches Ausmaß einnehmen (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2007 - X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.4.c).
- 68** b) Selbst wenn danach die Würdigung des FG, die Klägerin habe durch die Vermietung der im Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 beschriebenen Gebäude und Flächen die alleinigen wesentlichen Betriebsgrundlagen ihres Betriebs an die V-GmbH überlassen, der revisionsrechtlichen Prüfung standhielte, folgt hieraus nicht, dass die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausgeschlossen ist. Denn nicht jede Betriebsverpachtung ist kürzungsschädlich.
- 69** 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.
- 70** aaa) Dies steht im Einklang mit dem Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, der darin besteht, 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.).
- 71** bbb) Unter Berücksichtigung dieser Zwecksetzung ist eine Betriebsverpachtung zwar grundsätzlich nicht begünstigt, weil regelmäßig nicht nur im Sinne einer typischen Vermögensverwaltung Grundbesitz, sondern typischerweise gerade auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 21]). Sie ist selbst dann kürzungsschädlich, wenn mit der Mitverpachtung von Mobilien zur Grundstücksnutzung lediglich eine als äußerst geringfügig zu betrachtende und insoweit als wirtschaftlich vernachlässigbar erscheinende gewerbliche Tätigkeit hinzutritt (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 22]).
- 72** bb) Allerdings ist eine Betriebsverpachtung gleichwohl nicht ausnahmslos kürzungsschädlich (anderer Ansicht wohl FG Düsseldorf, Urteil vom 22.06.2022 - 2 K 2599/18 G, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 1392, Revision eingelegt, Aktenzeichen des BFH: IV R 19/22; vgl. auch Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 388.1).
- 73** aaa) So hat der BFH bereits entschieden, dass eine Betriebsverpachtung nicht kürzungsschädlich ist, 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-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 21]).

- 74** bbb) Ebenso wenig kürzungsschädlich ist es, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden, es sich hierbei aber ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt. Wird ausnahmsweise nicht auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt, sondern lediglich Grundbesitz vermietet, der als wesentlicher, dem Betrieb das Gepräge gebender Betriebsgegenstand anzusehen ist, liegt eine kürzungsunschädliche Betriebsverpachtung vor. Eine zu der Vermögensverwaltung hinzutretende (kürzungsschädliche) Nutzung des Grundstücks ergibt sich dabei nicht aus den Besonderheiten des überlassenen Grundbesitzes, die dazu führen, dass dieser die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des nur unterbrochenen Gewerbebetriebs des Verpächters ist (so aber wohl FG Düsseldorf, Urteil vom 22.06.2022 - 2 K 2599/18 G, EFG 2022, 1392, Rz 111, unter Verweis auf die hiesige Vorentscheidung). Denn etwaige Besonderheiten des überlassenen Grundbesitzes führen nicht (ohne Weiteres) dazu, dass dessen Verwaltung oder Nutzung die Grenze zur Gewerblichkeit überschreitet.
- 75** Für die Frage der Kürzungsschädlichkeit einer Grundstücksüberlassung ist nicht maßgebend, dass das überlassene (bebaute) Grundvermögen die wesentliche Betriebsgrundlage eines Betriebs darstellt und für die Verpächterin die Möglichkeit besteht, nach Ende der Überlassung (erneut) einen entsprechenden Betrieb zu betreiben. Unter Berücksichtigung des Zwecks des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist vielmehr ausschlaggebend, ob im konkreten Einzelfall tatsächlich nur eigener (bebauter) Grundbesitz überlassen wird.
- 76** ccc) Eine solche differenzierte Betrachtung der Fälle der Betriebsverpachtung entspricht nicht nur dem Sinn und Zweck der Regelung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Sie stellt zudem sicher, dass die Fälle einer Vermögensverwaltung durch Vermietung eigenen Grundbesitzes gleich behandelt werden. Diese Tätigkeit soll --unabhängig davon, ob sie von einem Einzelunternehmer, einer Personengesellschaft oder aber einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ausgeübt wird-- keine Gewerbesteuer auslösen. Anders ist dies nur dann, wenn die Überlassung des Grundbesitzes im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfolgt, denn hierbei handelt es sich --im Gegensatz zur Betriebsverpachtung-- um eine originär gewerbliche Tätigkeit, die eine erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließt.
- 77** c) Aus dem BFH-Urteil vom 11.10.2007 - X R 39/04 (BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220) kann nichts Gegenteiliges hergeleitet werden. Seinerzeit hat der BFH es als kürzungsschädlich angesehen, dass Betriebsgrundstücke samt Gebäuden, baulichen Anlagen und Betriebsvorrichtungen (namentlich Hofbefestigung, Umzäunung, Druckluftanlage, Frischölanlage, Altölanlage, Abgasanlage, Regenwasserauffangbehälter, Tauchpumpe, Parkplatzanlage) überlassen wurden. Der Fall der bloßen Überlassung eigenen Grundbesitzes war nicht Gegenstand der Entscheidung.
- 78** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen hält die Annahme des FG, es liege eine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung vor, der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 79** aa) Das FG hat das Vorliegen einer kürzungsschädlichen Betriebsverpachtung bejaht. Es ist davon ausgegangen, dass die Klägerin der V-GmbH im Rahmen des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des zunächst von B und dann von ihr selbst betriebenen Autohauses nebst Werkstatt und Waschanlage überlassen hat. Die betreffenden Flächen und Gebäude lägen --so das FG-- verkehrsgünstig, seien speziell zum Betrieb eines Autohandels nebst Reparaturwerkstatt und Waschanlage hergerichtet und würden von der V-GmbH auch entsprechend genutzt. Das an die V-GmbH veräußerte bewegliche Anlagevermögen beziehungsweise das Umlaufvermögen gehöre demgegenüber --so das FG-- nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.
- 80** bb) Ausgehend von den dargelegten Grundsätzen läge eine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung allerdings nur dann vor, wenn die Klägerin --neben eigenem Grundbesitz-- auch die Waschanlage (oder sonstige Betriebsvorrichtungen) an die V-GmbH vermietet hätte. Ob dies der Fall ist, kann der Senat --wie dargelegt-- auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht entscheiden.
- 81** 5. Die Sache ist somit nicht spruchreif. Sie war daher an das FG zurückzuverweisen. Im zweiten Rechtsgang wird sich das FG unter Beachtung der dargelegten Grundsätze erneut mit der Frage zu befassen haben, ob auch die Waschanlage Gegenstand des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 war. Wäre dies der Fall, so wäre die erweiterte Kürzung zu versagen. Anderenfalls wäre der Klägerin die erweiterte Kürzung zu gewähren, wenn das FG nach der weiteren Sachaufklärung im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis käme, dass sie allein das Betriebsgrundstück an die V-GmbH vermietet hatte und sie auch im Übrigen --insbesondere auch in Bezug auf das A-Grundstück-- lediglich eigenen Grundbesitz vermietet hatte.
- 82** 6. Der Senat hat es als sachgerecht erachtet, durch Gerichtsbescheid (§ 90a FGO) zu entscheiden. Er hat seine

Entscheidung in einer Videokonferenz unter den hierfür von der BFH-Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen getroffen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152, Rz 34; vom 08.09.2022 - V R 26/21, BFHE 278, 348, BStBl II 2023, 361, Rz 26).

83 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de