

Urteil vom 11. April 2019, III R 5/18

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.04.2019 III R 36/15 - Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitverpachtung von Betriebsvorrichtungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.110419.IIIR5.18.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, BewG § 68, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GewStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 07. Dezember 2016, Az: 10 K 111/15

Leitsätze

NV: Eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG scheidet aus, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH ein Grundstück mit Betriebsvorrichtungen (hier: Autohaus mit Lackierkabinen) verpachtet. Dies gilt auch dann, wenn auf die Betriebsvorrichtungen nur ein geringer Teil der Pacht entfällt .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 08.12.2016 - 10 K 111/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, die eigene und geleaste Grundstücke, Gebäude und Wohnungen vermietete und verpachtete, die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) beanspruchen kann.
- 2 Im Streitjahr (2008) verpachtete die Klägerin verschiedene, Anfang 2008 erworbene Grundstücke an Autohausbetreiber. Das Grundstück K-Straße in X war an das Autohaus Y verpachtet. In der aufstehenden Werkstatthalle befanden sich drei miteinander verbundene Lackierkabinen sowie die dazugehörigen Zuluft- und Ablufteinrichtungen. Die mit der Werkstatthalle fest verbundenen Kabinen waren Neuinvestitionen der Klägerin; die zuvor vorhandenen Lackierkabinen hatten den Umweltauflagen nicht mehr entsprochen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gewährte zunächst die von der Klägerin beantragte erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen in Höhe von 380.711 € und setzte den Messbetrag am 30. November 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf Null fest.
- 4 Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, bei den Lackierkabinen handele es sich um Betriebsvorrichtungen, deren Vermietung der erweiterten Kürzung entgegenstehe. Der daraufhin ergangene Änderungsbescheid berücksichtigte deshalb nur noch eine nach dem Einheitswert der Betriebsgrundstücke bemessene Kürzung (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG). Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 5 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1458), bei den Lackierkabinen einschließlich Zu- und Ablufteinrichtungen handele es sich um Betriebsvorrichtungen des Werkstattbetriebs, deren Mitvermietung für die erweiterte Kürzung nicht ausnahmsweise unschädlich sei, da das Grundvermögen auch ohne die Lackierkabinen wirtschaftlich sinnvoll verpachtet werden

könnte. Auf die Geringfügigkeit der auf die Lackierkabinen entfallenden anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten --laut Klägerin 0,36 %-- und Mietzinsen --laut Klägerin 0,3 %-- komme es nicht an; Ausnahmen vom Ausschließlichkeitserfordernis für Fälle geringfügiger schädlicher Tätigkeiten seien auch nicht aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) geboten.

- 6 Die Klägerin rügt mit ihrer dagegen gerichteten Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 vom 18. März 2016 dahin zu ändern, dass die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewährt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die erweiterte Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Recht abgelehnt.
- 10 1. Die Klägerin war im Streitjahr als Kapitalgesellschaft gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GewStG).
- 11 2. Gemäß § 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; maßgebend ist der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG). Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, können stattdessen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (grundlegend Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. September 2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262; BFH-Urteil vom 18. April 2000 - VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359). Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet (BFH-Urteil in BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.3.b der Gründe).
- 12 Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.a der Gründe).
- 13 3. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin auch Erträge erzielte, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind.
- 14 a) Der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des Grundbesitzes ist ebenso wie in Satz 1 dieser Bestimmung im gegenüber dem Einkommensteuerrecht engeren bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 22. Juni 1977 - I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778; vom 26. Februar 1992 - I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 20. September 2007 - IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985). Dies beruht auf dem Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG, die Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern --Gewerbesteuer und Grundsteuer-- zu vermeiden. Bei Erträgen, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind, ist eine Doppelbelastung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer nicht zu befürchten (BFH-Urteil in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985).
- 15 b) Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 des Bewertungsgesetzes --BewG-- (BFH-Urteil in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985). Danach gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen

aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG).

- 16** Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit "zu einer Betriebsanlage" ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, 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 (Senatsurteil vom 28. Februar 2013 - III R 35/12, BFHE 240, 453, BStBl II 2013, 606, Rz 8, m.w.N.). 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 (Senatsurteil vom 24. März 2006 - III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130, unter II.1., m.w.N.; Bahns/Graw, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 257, 262). Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus (Senatsurteil in BFH/NV 2006, 2130, unter II.1., m.w.N.).
- 17** c) Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Lackierkabinen nebst dazugehörigen Zuluft- und Ablufteinrichtungen zutreffend als Betriebsvorrichtungen angesehen, die nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind und daher bewertungsrechtlich auch nicht zum Betriebsgrundstück K-Straße der Klägerin gehören, das Teil ihres Grundbesitzes i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist.
- 18** 4. Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Mitvermietung der Lackierkabinen der erweiterten Kürzung entgegensteht und im Streitfall insbesondere keine der von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Ausschluss einer erweiterten Kürzung vorliegt.
- 19** a) Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen, zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, dass nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 73).
- 20** aa) Nebentätigkeiten liegen innerhalb des von diesem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes i.e.S. dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können (BFH-Urteile vom 23. Juli 1969 - I R 134/66, BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664, unter II.2.b; in BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 17. Oktober 2002 - I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355, unter II.1.c bb; vom 17. Januar 2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.c bb; offen gelassen in BFH-Urteil vom 26. August 1993 - IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338, unter 2.; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz 71, m.w.N.). Hierzu zählen insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung zentraler Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem (BFH-Urteile in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434; vom 5. März 2008 - I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359, unter II.2.b). Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus (BFH-Urteil in BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.a a.E.; BFH-Beschluss vom 7. April 2011 - IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392, Rz 13).
- 21** bb) Die Rechtsprechung des BFH setzt das Merkmal "zwingend notwendig" mit "unentbehrlich" gleich (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 338, unter 3.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1392, Rz 9; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Nr. 1 Rz 129; Wendt in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 449, 454). Ob die Voraussetzungen für ein unschädliches Nebengeschäft vorliegen, ist dabei anhand objektiver Umstände festzustellen und nicht nach den Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen einerseits und seinen tatsächlichen Geschäftspartnern andererseits zu beurteilen (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 24). Denn die Erforderlichkeit eines Nebengeschäftes zur eigenen wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung muss bereits dann verneint werden, wenn die Grundstücksverwaltung und -nutzung zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664; Gosch in Blümich, a.a.O., § 9 GewStG Rz 72, m.w.N.; Bahns/Graw, FR 2008, 257, 259).

- 22** b) Ausgehend von den tatsächlichen Feststellungen des FG, die nicht mit Revisionsrügen angegriffen wurden (§ 118 Abs. 2 FGO), ist die Entscheidung des FG nicht zu beanstanden, nach der die Überlassung der von der Klägerin hergestellten Lackierkabinen kein zwingend notwendiger unentbehrlicher Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung war. Denn das Grundstück hätte auch ohne die Lackierkabinen wirtschaftlich sinnvoll verpachtet werden können (vgl. dazu auch BFH-Urteile in BFH/NV 1994, 338, unter 3.; vom 4. Oktober 2006 - VIII R 48/05, juris; BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1392, Rz 9; Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 129; Wendt in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, a.a.O., S. 449, 454).
- 23** c) Der Senat kann offenlassen, ob ein unschädliches Nebengeschäft auch dann in Betracht kommt, wenn mitverpachtete Gegenstände nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen sind. Denn Lackierkabinen sind insoweit keine "neutralen" Gegenstände, sondern stets und nicht nur --wie das Schwimmbad in dem durch das BFH-Urteil in BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778 entschiedenen Fall-- aufgrund der besonderen Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen. Unerheblich ist insoweit auch, ob die Lackierkabinen fest mit dem Grundstück verbunden sind.
- 24** Da die Klägerin selbst die Lackierkabinen im Streitjahr erneuert hat, braucht der Senat auch nicht zu entscheiden, ob etwa die Überlassung einer tatsächlich nicht als solcher erkannten (und nicht bilanzierten), d.h. dem Verpächter nicht bewussten, Betriebsvorrichtung von untergeordneter Bedeutung der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht (vgl. dazu Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, 125. Lieferung 10.2018, § 9 Nr. 1 Rz 128a).
- 25** 5. Der Senat verkennt nicht, dass die durch die Versagung der erweiterten Kürzung ausgelöste Gewerbesteuerbelastung unverhältnismäßig erscheinen mag, wenn auf die dafür ursächliche Betriebsvorrichtung nur ein zu vernachlässigender Teil --laut Klägerin etwa 0,3 %-- des Pachtzinses entfällt.
- 26** a) Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn die Betriebsvorrichtungen gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert sind oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfällt, kommt aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden strengen Ausschließlichkeitsgebotes aber nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 17. Mai 2006 - VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 128; Wendt, FR 2000, 1038). Eine Geringfügigkeitsgrenze hätte eine Formulierung wie "nahezu ausschließlich", "überwiegend" oder "hauptsächlich" oder --wie in § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- zumindest das Fehlen des Wortes "ausschließlich" erfordert. Der Gesetzgeber hat zudem durch die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG enthaltene Aufzählung der neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes erlaubten, aber nicht begünstigten Tätigkeiten die Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot eingegrenzt.
- 27** b) Ausnahmen wegen Geringfügigkeit gebietet auch der verfassungsrechtlich gewährleistete Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Art. 20 Abs. 3 GG) nicht. Vielmehr stellt sich die enge Ausgestaltung der Tatbestandsvoraussetzungen der erweiterten Kürzung als folgerichtige Umsetzung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes dar (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 98).
- 28** c) Eine Geringfügigkeitsschwelle ist auch nicht im Hinblick auf den in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltenen Gleichbehandlungsgrundsatz geboten. Dies ergibt sich bereits daraus, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, die Steuerbefreiung durch eine alternative Sachverhaltsgestaltung (z.B. eine Aufteilung der Vermietung des Grundbesitzes und der Betriebsvorrichtungen auf zwei Gesellschaften) zu erreichen (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Oktober 2004 - 2 BvR 246/98, BFH/NV 2005, Beilage 3, 259, a.E.; vom 26. Februar 1993 - 2 BvR 164/92, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1993, 408, unter "Aus Art. 6 Abs. 1 GG ...").
- 29** d) Angesichts des klaren Gesetzeswortlauts und des Gesetzeszwecks, eine doppelte Besteuerung desselben Wirtschaftsguts durch die Grundsteuer und die Gewerbesteuer zu vermeiden, ist die erweiterte Kürzung nicht allen vermögensverwaltenden Unternehmen zu gewähren, die kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen, sondern nur denen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 91 f.). Soweit die Klägerin daher die Auffassung vertritt, dass die Überlassung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe, wenn die Schwelle der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 2 EStG nicht überschritten werde, ist dem nicht zu folgen.
- 30** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de