

Urteil vom 18. Dezember 2019, III R 36/17

Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.IIIR36.17.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, BewG § 68, GewStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Juni 2017, Az: 8 K 2641/15 G

Leitsätze

1. Eine der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags entgegenstehende schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese einer von mehreren auf dem vermieteten Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten dienen .
2. Für die Frage, ob ein Nebengeschäft im Hinblick auf die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags unschädlich ist, kommt es auf die Verhältnisse im jeweiligen Erhebungszeitraum an. Es reicht nicht aus, dass das Nebengeschäft in einem anderen Erhebungszeitraum als unschädlich zu beurteilen wäre .
3. Eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Mitvermietung in einem Mietvertrag vereinbart wurde, an den die den Mietvertrag übernehmende Kapitalgesellschaft über den streitigen Erhebungszeitraum hinaus gebunden ist .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.06.2017 - 8 K 2641/15 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Streitig ist, ob im Erhebungszeitraum 2008 die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen vorlagen.
 - 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Im Jahr 2008 vermietete sie aufgrund eines einheitlichen Mietvertrags ein SB-Warenhaus und eine Tankstelle an die X-GmbH (X). Die X betrieb das SB-Warenhaus und untervermietete einige im Eingangsbereich des Warenhauses befindliche Shops sowie die Tankstelle.
 - 3 Das Warenhaus wurde von der früheren Eigentümerin des Grundstücks bereits im Jahr 1983 errichtet und über eine mehrgliedrige Mietkette an den Warenhausbetreiber vermietet. Die Tankstelle war nicht Teil der Mietkette, sondern wurde von dem Warenhausbetreiber im Jahr 1984 zu einem Pauschalpreis von ... auf fremdem Grund und Boden errichtet.
 - 4 Im Jahr 1998 wurden ein Mietvertrag und ein Betriebspachtvertrag über das mit dem SB-Warenhaus und der Tankstelle bebaute Grundstück geschlossen, in dem ab 01.10.2001 für die Ladenfläche eine monatliche Miete (ohne

Umsatzsteuer und Nebenkosten) von ..., für die Shop-Zone von ... und für die Tankstelle in Höhe von ... vereinbart wurde.

- 5 Im Jahr 2000 wurden die Einbauten und das Zubehör zu den Grundstücken und Mieträumen, die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie die Außenanlagen an den Warenhausbetreiber verkauft. Nicht übertragen wurde die Tankstelle, die Gegenstand des zwischen Käufer und Verkäufer geschlossenen Mietvertrags blieb.
- 6 Nach diversen gesellschaftsrechtlichen Änderungen auf Vermieter- und Mieterseite übernahm die Klägerin mit Wirkung ab 01.01.2008 sämtliche Aktiva und Passiva der bisherigen Grundstückseigentümerin im Wege der Anwachsung, mithin auch das mit dem SB-Warenhaus und der Tankstelle bebaute Grundstück, das sie fortan als eigenen Grundbesitz vermietete.
- 7 Nach dem Streitzeitraum --im Jahr 2012-- verkaufte die Klägerin eine mit der Tankstelle bebaute Teilfläche des Areals an eine ihr nahestehende Gesellschaft. Von dem Kaufpreis in Höhe von ... sollten ... auf den Grund und Boden und ... auf die Tankstelleneinrichtung entfallen.
- 8 In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2008 beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von Der Gewerbesteuermessbetrag wurde erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 2.838 € festgesetzt.
- 9 Entsprechend dem Ergebnis einer Außenprüfung versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Änderungsbescheid vom 22.11.2011 die erweiterte Kürzung. Das FA gewährte nur eine einfache Kürzung in Höhe von Der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag betrug nun
- 10 Im Einspruchsverfahren legte die Klägerin Unterlagen vor, aus denen hervorgeht, dass ihre Rechtsvorgängerinnen unter "Technische Anlagen und Maschinen" die Anschaffungskosten für die Betriebsvorrichtungen der Tankstelle wie folgt erfasst hatten:

"Tankstellentechnik"

Fahrbahn	101.849,02 €
Zapfsäule	163.419,94 €
Rohrleitung	39.632,03 €
Sonstiges	22.142,01 €
Summe	327.043,00 €

- 11 Mit Bescheid vom 17.01.2015 wurde der Bescheid aus nicht streitbefangenen Gründen geändert. Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 23.07.2015 als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage ab.
- 12 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 vom 17.01.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.07.2015 dahingehend abzuändern, dass die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags in Höhe von ... gewährt wird.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 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.

- 15** 1. 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 Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder 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 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262; BFH-Urteil vom 18.04.2000 - VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359; Senatsurteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 12). 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).
- 16** Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.a der Gründe).
- 17** 2. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die als Kapitalgesellschaft gewerbsteuerpflichtige Klägerin auch Erträge erzielte, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind.
- 18** 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 22.06.1977 - I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778; vom 26.02.1992 - I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 20.09.2007 - IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985; Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 15). Dies beruht auf dem Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG, die Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern --Gewerbsteuer 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 Gewerbebesteuer nicht zu befürchten (BFH-Urteil in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985).
- 19** 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).
- 20** 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 (Senatsurteile vom 28.02.2013 - III R 35/12, BFHE 240, 453, BStBl II 2013, 606, Rz 8, m.w.N., und in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 17). 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 24.03.2006 - III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130, unter II.1., m.w.N.; Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 17; Bahns/Graw, Finanz-Rundschau 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.).
- 21** c) Nach diesen Grundsätzen mögen die streitbefangenen Gegenstände und Anlagen zwar zum Grundvermögen i.S. des § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören. Sie stellen jedoch Betriebsvorrichtungen dar und sind deshalb nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht in das Grundvermögen einzubeziehen.
- 22** aa) Zu Recht hat das FG angenommen, dass es sich bei den Zapfsäulen, Rohrleitungen und Tanks sowie bei der Bodenbefestigung der Tankstelle um Betriebsvorrichtungen der Tankstelle handelt. Gegenstand des Betriebs einer

Tankstelle ist es u.a. die Tankstellenkunden mit Treibstoffen wie Benzin und Diesel in unterschiedlichen Treibstoffqualitäten zu versorgen. Insoweit werden die Tanks, Rohrleitungen und Zapfsäulen unmittelbar zur Durchführung des Tankvorgangs genutzt und dienen damit auch unmittelbar der Ausübung des Gewerbes. Gleiches gilt für die Bodenbefestigung im Tankbereich. Die Rechtsprechung erkennt zwar an, dass Wege- und Platzbefestigungen der allgemeinen Erschließung des Grundstücks und dem Zugang zum Gebäude dienen und sie insoweit keine unmittelbar den Betriebsablauf betreffende Funktion erfüllen (Senatsurteile vom 02.06.1971 - III R 18/70, BFHE 102, 560, BStBl II 1971, 673, unter 3.; vom 09.12.1988 - III R 133/84, BFH/NV 1989, 570, unter 3.). Dabei wird es zwar nicht als ausreichend für die Qualifikation als Betriebsvorrichtung angesehen, wenn die Zu- und Abfahrten mittelbar dem Betrieb dienen (Senatsurteil in BFH/NV 1989, 570, unter 3.). Dies gilt jedoch nicht, wenn die Wege- und Platzbefestigungen "zu einer Betriebsanlage" gehören. Dies ist hier der Fall, da die Bodenbefestigung zur Tankanlage gehört. Sie steht bereits räumlich im Zusammenhang mit der Tankanlage (s. zu diesem Kriterium Senatsurteil in BFH/NV 1989, 570, unter 4.) und bildet auch funktionell eine Einheit mit der Tankanlage, wenn hier die wesentlichen Betriebsvorgänge der Tankstelle, nämlich einerseits das Befüllen der Tanks durch entsprechende Tanklastzüge des Treibstofflieferanten und andererseits die Betankung der Kundenfahrzeuge stattfinden (s. zu diesem Kriterium Senatsurteil in BFH/NV 1989, 570, unter 4.). Insoweit unterscheidet sich die Bodenbefestigung im Tankbereich durch ihre besondere betriebliche Ausgestaltung und Zweckbestimmung von sonstigen Boden- oder Hofbefestigungen zum allgemeinen Personenzugang und zur allgemeinen Befahrbarkeit (Senatsurteil vom 23.02.1962 - III 222/58 U, BFHE 74, 474, BStBl III 1962, 179).

- 23** bb) Nichts anderes ergibt sich aus dem Argument der Klägerin, dass diese Vorrichtungen deshalb keine Betriebsvorrichtungen seien, weil durch sie das Gewerbe "SB-Warenhaus und Shops" nicht betrieben worden sei. Denn zum einen können auf einem einheitlichen Grundstück mehrere Gewerbebetriebe ausgeübt werden, die in unterschiedlichen Gewerbebranchen tätig sind, zum anderen können auch einheitliche Gewerbebetriebe ausgeübt werden, die in unterschiedlichen Gewerbebranchen tätig sind. Daher erfordert die entscheidungserhebliche Differenzierung zwischen einem Gegenstand, der im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist, und einem Gegenstand, der unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient, nicht, dass der Gegenstand allen auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten dient. Dient er nur einer von mehreren auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten, folgt daraus nicht, dass er im Übrigen dem Gebäude dient. So werden die im Streitfall zu beurteilenden Tanks, Rohrleitungen und Zapfsäulen zwar von ihrer Funktion her nicht unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes "SB-Warenhaus und Shops" genutzt. Sie erfüllen in Bezug auf die Räumlichkeiten, in denen das SB-Warenhaus und die Shops betrieben werden, aber auch keinen Gebäudezweck. Ihre Zweckbestimmung kann daher allein unter Betrachtung der betriebsfunktionalen Erfordernisse des Gewerbebetriebs "Tankstelle" beurteilt werden. Eine gegenteilige Betrachtungsweise würde dagegen zu einer Atomisierung der gewerblichen Tätigkeit und einer dem Gesetzeszweck zuwiderlaufenden weitgehenden Unschädlichkeit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen führen. So wären bei einem Autohaus, dessen gewerbliche Tätigkeit aus dem Neuwagen- und Gebrauchtwagenverkauf, dem Ersatzteileverkauf, der Reparatur von Fahrzeugen und der Lackierung von Fahrzeugen besteht, die jeweils mitvermieteten Betriebsvorrichtungen kürzungsunschädlich, weil etwa die Neuwagenpräsentationseinrichtungen (z.B. Drehbühne) nicht für die Fahrzeugreparatur und die Lackierkabinen nicht für den Neuwagenverkauf erforderlich sind.
- 24** cc) Dahingestellt bleiben kann, ob --wie die Klägerin geltend macht-- das Kassenhäuschen und die Tankstellenüberdachung nicht als Betriebsvorrichtung, sondern als Gebäude zu beurteilen wären. Denn hinsichtlich ersterem ist das FG bereits nicht vom Vorliegen einer Betriebsvorrichtung ausgegangen. Die Klägerin hat --wie unter II.2.c aa dargelegt-- andere Gegenstände mitvermietet, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind.
- 25** 3. Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung entgegensteht und im Streitfall insbesondere keine der von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Ausschluss einer erweiterten Kürzung vorliegen.
- 26** 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).
- 27** a) Die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen stellte sich nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung dar.

- 28** aa) Nebentätigkeiten liegen innerhalb des vom 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 (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 26, m.w.N.). 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 (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 26, m.w.N.). Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 26, m.w.N.). Die Rechtsprechung des BFH setzt das Merkmal "zwingend notwendig" mit "unentbehrlich" gleich (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 27, m.w.N.). 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. 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 (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 27, m.w.N.).
- 29** bb) Insofern ist die Annahme des FG, dass 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, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die hiergegen gerichteten Revisionsrügen greifen nicht durch.
- 30** aaa) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass es für die Frage, ob ein Nebengeschäft unschädlich ist, auf die Verhältnisse im jeweiligen Erhebungszeitraum ankommt. Denn das Ausschließlichkeitskriterium weist entsprechend dem Charakter der Gewerbesteuer als Jahressteuer auch eine zeitliche Dimension auf. Diese verlangt, dass während des gesamten Erhebungszeitraums ausschließlich die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigten Tätigkeiten ausgeübt werden. Wird nur während eines Teils des Erhebungszeitraums eine nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt, entfallen für den gesamten Erhebungszeitraum die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung (BFH-Urteil vom 19.10.2010 - I R 1/10, BFH/NV 2011, 841, Rz 9; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 69; Roser in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 122, 131). Hieraus folgt zugleich, dass es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht darauf ankommt, ob es in den 1980er-Jahren erforderlich war, neben dem SB-Warenhaus auch eine Tankstelle vorzusehen.
- 31** Überdies widerspricht dieser Tatsachenvortrag auch den tatsächlichen Feststellungen des FG. Dieses ist davon ausgegangen, dass es in den 1980er-Jahren zwar üblich gewesen sein mag, bei der Projektierung von SB-Warenhäusern die Errichtung von SB-Tankstellen der vorliegenden Art vorzusehen. Aber schon das war nach Ansicht des FG nicht zwingend notwendig i.S. der vorgenannten Ausnahme vom Ausschließlichkeitskriterium (s. Rz 49 der Entscheidungsgründe des FG-Urteils).
- 32** Hinsichtlich der maßgeblichen Verhältnisse des Erhebungszeitraums hat das FG indessen festgestellt, dass es schon nicht üblich war, SB-Warenhäuser, Supermärkte (für Discounter) oder große Shoppingmalls zusammen mit den für eine Tankstelle erforderlichen Betriebsvorrichtungen zu projektieren und zu vermieten. Vielmehr ging es davon aus, dass eine wirtschaftlich sinnvolle Grundstücksnutzung und Verwaltung des gesamten Areals durchaus auch ohne eine Tankstelle und die dazugehörigen Betriebsvorrichtungen realisierbar gewesen wäre. Zudem verwies das FG darauf, dass die Klägerin schon nicht nachgewiesen habe, dass sie ihren Grundbesitz ohne die Betriebsvorrichtungen der Tankstelle nicht zu wirtschaftlich sinnvollen Konditionen habe vermieten können (Rz 50 der Entscheidungsgründe des FG).
- 33** bbb) Keine andere Beurteilung ergibt sich aus dem Argument der Klägerin, wonach sie im Streitjahr durch Anwachsung in den bereits 1998 geschlossenen Mietvertrag eingetreten sei und dieser sie aufgrund seiner festen Laufzeit von 25 Jahren gebunden habe. Zum einen hat das FG diesen Vortrag bereits in tatsächlicher Hinsicht angezweifelt, da es der Klägerin nach Bekanntwerden der gewerbesteuerrechtlichen Problematik, d.h. während des Einspruchsverfahrens (im Jahr 2012), durchaus gelungen sei, die schädliche Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen zu beenden. Zum anderen kommt es auch rechtlich nicht darauf an, welche Laufzeit und Kündigungsmöglichkeiten in dem Mietvertrag vereinbart wurden und aus welchen Gründen dies geschah. Denn die Frage, ob die Voraussetzungen für ein unschädliches Nebengeschäft vorliegen, ist anhand der objektiven Umstände und nicht nach den Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen einerseits und seinen tatsächlichen Geschäftspartnern andererseits zu beurteilen (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 27, m.w.N.). Bei

einer objektiven Betrachtung hängt die Erforderlichkeit der Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen indessen nicht von den individuell vereinbarten Mietbedingungen ab.

- 34** b) Zu Recht ist das FG zudem davon ausgegangen, dass die von der Klägerin mitvermieteten Betriebsvorrichtungen nicht erst wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen waren und somit die Voraussetzungen der im BFH-Urteil in BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778 begründeten Ausnahme vom Ausschließlichkeitsgebot nicht vorlagen. Denn zum einen hat das FG festgestellt, dass die entsprechenden Gegenstände von Anfang an zu einer Nutzung für gewerbliche Zwecke bestimmt waren und nicht erst aufgrund der Eigenart ihrer Nutzung durch die Mieterin "zu" Betriebsvorrichtungen wurden. Zum anderen sind die im Streitfall zu beurteilenden Zapfsäulen, Rohrleitungen und Tanks sowie die auf die Bedürfnisse einer Tankstelle ausgerichtete Bodenbefestigung ohnehin --anders als das in dem BFH-Urteil in BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778 zu beurteilende Schwimmbad-- keine "neutralen" Gegenstände, sondern stets und nicht nur aufgrund der besonderen Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen (s. hierzu Senatsurteil vom 11.04.2019 - III R 5/18, BFH/NV 2019, 1248, Rz 23).
- 35** c) Offen bleiben kann, inwieweit den vom FG hilfsweise angestellten Berechnungen hinsichtlich der quantitativen Voraussetzungen des Ausschließlichkeitskriteriums gefolgt werden kann. Denn die überlassenen Betriebsvorrichtungen erfüllen schon nicht die qualitativen Anforderungen der Rechtsprechung (Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 34).
- 36** 4. Hinsichtlich der Nichtanerkennung einer allgemeinen Bagatellgrenze wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 35 ff. verwiesen.
- 37** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de