

# Urteil vom 28. November 2019, III R 34/17

## Erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen

ECLI:DE:BFH:2019:U.281119.IIIR34.17.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 41 Abs 1, AO § 41 Abs 2, BewG § 68 Abs 2 S 1 Nr 2, BGB § 164 Abs 1, BGB § 535 Abs 1, GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007 , AO § 39 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 05. December 2016, Az: 8 K 1064/13

## Leitsätze

1. Sieht ein Vertrag über die Vermietung eines Grundstücks mit einem noch zu errichtenden Gebäude vor, dass die auf Betriebsvorrichtungen entfallenden Aufwendungen vom Mieter getragen und Betriebsvorrichtungen nicht mitvermietet werden sollen, ist nicht bereits dann eine für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen anzunehmen, wenn bei einzelnen Betriebsvorrichtungen die darauf entfallenden Aufwendungen nicht herausgerechnet werden, sondern in die Herstellungskosten des Gebäudes eingehen .
2. Die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrags sind, ist nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen. Eine vom Wortlaut des Mietvertrags abweichende entgeltliche Nutzungsüberlassung kann anzunehmen sein, wenn sie auf eine Vertragsänderung zurückgeht. Haben die für die Vertragsparteien handelnden Personen hierfür nicht die Vertretungsmacht, so kann nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vorliegen, wenn die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis einer solchen Mitvermietung gleichwohl eintreten und bestehen lassen .
3. Für die Annahme "eigenen" Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genügt wirtschaftliches Eigentum .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 06.12.2016 - 8 K 1064/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die sog. erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist die Rechtsnachfolgerin der ... KG (KG). Sie ging durch Umwandlungsbeschluss vom 19.11.2004 mit Umwandlungsstichtag vom 31.08.2004 aus der KG hervor. Die KG erwarb durch Vertrag vom 12.12.2001 eine aus mehreren (Teil-)Grundstücken bestehende Fläche. Am selben Tag schloss sie mit der ... AG (AG) einen notariell beurkundeten "Miet- und Ankaufsvertrag", nach dessen Inhalt sich die KG dazu verpflichtete, auf dem Gelände auf eigene Rechnung ein ... Zentrum zu errichten und anschließend für 20 Jahre an die AG zu vermieten. Die jährlichen Mietzahlungen der AG sollten sich auf 7,072 % der Gesamtinvestitionskosten belaufen und zugleich Mieterdarlehen sein. Nach Ablauf der Mietzeit soll der AG das Recht zustehen, den Grundbesitz nebst Gebäuden zu einem angemessenen Preis anzukaufen; dabei sollen die Mieterdarlehen auf den Kaufpreis angerechnet werden. In dem Vertrag wurde auch geregelt, dass Mietobjekt der

gesamte Grundbesitz nebst wesentlichen Bestandteilen sein sollte, nicht jedoch Zubehör und Betriebsvorrichtungen i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG). Betriebsvorrichtungen sollten nicht von der Vermieterin angeschafft und finanziert werden. Etwaige von der Mieterin eingebaute Betriebsvorrichtungen, die als wesentliche Bestandteile des Grundstücks zu beurteilen seien, sollten als vorbehaltenes wirtschaftliches Eigentum der Mieterin anzusehen sein.

- 3 Die KG errichtete das ... Zentrum nicht selbst; sie beauftragte vielmehr die AG mit der Errichtung. Die von der AG eingeschalteten Bauunternehmer erhielten den Werklohn nach Freigabe durch die AG direkt von der KG. Einzelne Rechnungen, die nach Ansicht der KG Betriebsvorrichtungen betrafen, sandte sie an die AG zurück, damit diese unmittelbar mit dem Bauunternehmen abrechne. Im August 2003 vereinbarten Mitarbeiter der KG und der AG mündlich, dass die AG von der KG verauslagte Kosten für Betriebsvorrichtungen übernehmen sollte und die AG auch unmittelbare wirtschaftliche Eigentümerin der Betriebsvorrichtungen und Mobilien werden sollte. In einem Schreiben vom 04.12.2003 bezifferte die KG die Höhe der noch abzurechnenden Aufwendungen für Betriebsvorrichtungen auf 378.000 €, in einem Schreiben vom 26.02.2004 auf 404.347,25 €. In der Folgezeit wurden Aufwendungen, die auf noch nicht abgerechnete Betriebsvorrichtungen entfielen, nicht aus den Gesamtinvestitionskosten von 16.361.340,20 € (Grundstück) und 28.121.053,47 € (Gebäude), welche die Bemessungsgrundlage für die ab 01.01.2004 zu leistenden Mietzahlungen bildeten, herausgerechnet. Die insoweit nicht geminderten Investitionskosten fanden Eingang in die Jahresabschlüsse der KG und der Klägerin.
- 4 Die Klägerin machte in den Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2007 (Streitjahre) die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst und erließ entsprechende Gewerbesteuermessbescheide, die auf Beträge von 180 € (2004), 440 € (2005), 515 € (2006) und 810 € (2007) lauteten; die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 5 In den Jahren 2009 bis 2011 wurde bei der Klägerin eine Außenprüfung durchgeführt. Die Prüfer waren der Ansicht, die KG habe Kosten für Betriebsvorrichtungen und andere bewegliche Wirtschaftsgüter getragen, die zusammen mit der Immobilie an die AG vermietet worden seien. Aus diesem Grund könne die erweiterte Kürzung nicht gewährt werden.
- 6 Das FA folgte den Feststellungen der Prüfer und erließ unter dem Datum des 17.02.2012 sowie des 22.02.2012 geänderte Gewerbesteuermessbescheide. Für das Jahr 2004 ergingen wegen der Umwandlung der KG in die Klägerin zwei Bescheide, die auf Beträge von 57.410 € und 10.640 € lauteten. Der die Zeit vor der Umwandlung betreffende Bescheid erging an die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der KG; der darin festgesetzte Messbetrag wurde durch einen weiteren Änderungsbescheid vom 11.07.2012 auf 55.590 € herabgesetzt. Die geänderten Messbeträge für die Folgejahre betragen 43.320 € (2005), 46.655 € (2006) und 48.780 € (2007).
- 7 Gegen die Änderungsbescheide wandte sich die Klägerin mit Einsprüchen. Während des Rechtsbehelfsverfahrens erstattete die AG der Klägerin einen Betrag von 680.299,93 € für "verauslagte Kosten für Betriebsvorrichtungen/Mobilien". Der Einspruch hatte keinen Erfolg, ebenso wenig die anschließend erhobene Klage.
- 8 Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die KG bzw. die Klägerin habe der AG nicht ausschließlich Grundbesitz gegen Entgelt überlassen, sondern darüber hinaus auch Betriebsvorrichtungen und weitere bewegliche Wirtschaftsgüter. Nach Ansicht des FG waren folgende Anlagen/Gegenstände mit den nachstehenden Anschaffungs- und Herstellungskosten als Betriebsvorrichtungen anzusehen:

- Rohrpostanlage	13.500 €
- Bodenbefestigung ...	47.849 €
- Countertheke (...)	5.088 €
- Prospektschrank (...)	5.400 €
- Änderung Prospektschrank	1.843 €

- Countertheke (EG Mittelzone)	4.272 €
- Info-Terminals inklusive Umbau	24.652 €
- Lieferung und Beschriftung im Counterbereich	1.176 €
- Theke Teileverkauf	960 €

- 9** Nach Auffassung des FG entrichtete die AG für die Nutzung dieser Wirtschaftsgüter einen anteiligen Mietzins. Die entgeltliche Überlassung der Betriebsvorrichtungen und Mobilien sei abweichend von den ursprünglichen Vereinbarungen und von nachfolgendem Schriftverkehr geduldet und tatsächlich durchgeführt worden. Dies werde auch durch die Aktivierung in den Bilanzen der Klägerin verdeutlicht. Der Umstand, dass der auf Betriebsvorrichtungen und Mobilien entfallende Anteil an den Gebäudekosten weit unter 10 % gelegen habe, führe zu keiner anderen Betrachtung.
- 10** Gegen das Urteil des FG wendet sich die Klägerin mit der Revision. Zur Begründung führt sie aus, das FG habe zu Unrecht die im Urteil aufgeführten Gegenstände und Anlagen als Betriebsvorrichtungen beurteilt. Jedenfalls sei die Versagung der erweiterten Kürzung rechtswidrig, da sie unverhältnismäßig sei. Im Streitfall mache der Wert der vom FA beanstandeten Wirtschaftsgüter nur 0,2 % des gesamten Investitionsvolumens aus. Unabhängig hiervon sei die erweiterte Kürzung aufgrund einer normorientierten Auslegung des Merkmals "Verwaltung und Nutzung" zu gewähren. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien solche Nebentätigkeiten nicht schädlich, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden könnten.
- 11** Die Klägerin beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und  
den Gewerbesteuermessbescheid vom 11.07.2012 für die Zeit vom 01.01.2004 bis zum 31.08.2004,  
den Bescheid vom 17.02.2012 für die Zeit vom 01.09.2004 bis 31.12.2004,  
die Bescheide vom 17.02.2012 für die Jahre 2005 und 2006,  
den Bescheid vom 21.08.2013 für das Jahr 2007  
sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26.04.2013 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag  
für die Zeit vom 01.01.2004 bis 31.08.2004 auf 0 €,  
für die Zeit vom 01.09.2004 bis 31.12.2004 auf 180 €,  
für das Jahr 2005 auf 440 €,  
für das Jahr 2006 auf 515 € und  
für das Jahr 2007 auf 810 €  
herabgesetzt wird.
- 12** Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Das FA führt zur Begründung aus, das FG habe die Bodenbefestigung zu Recht als Betriebsvorrichtung beurteilt, ebenso die Rohrpostanlage und die Küchenausstattung. Das Tatbestandsmerkmal "ausschließlich" in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verbiete es, marginale Mitvermietungen von Betriebsvorrichtungen als unschädlich anzusehen.

## Entscheidungsgründe

- 14** 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--). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob der Klägerin die sog. erweiterte Kürzung von Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zusteht.
- 15** 1. 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 Grundbesitzes gekürzt. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an 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 (sog. erweiterte Kürzung). Zweck der erweiterten Kürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, freizustellen (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 96, m.w.N.).
- 16** a) "Verwaltung und Nutzung" i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht deckungsgleich mit dem einkommensteuerrechtlichen Begriff der privaten Vermögensverwaltung. Die (Mit-)Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter überschreitet den Rahmen der nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unschädlichen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes auch dann, wenn einkommensteuerrechtlich noch von Vermögensverwaltung auszugehen wäre (vgl. Senatsurteile vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, sowie III R 5/18, BFH/NV 2019, 1248, und III R 6/18, BFH/NV 2019, 1250). 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 17.01.2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, und vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, jeweils m.w.N.). 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 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778). Darüber hinaus liegen nach ständiger Rechtsprechung Nebentätigkeiten innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens vor 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 (BFH-Urteil vom 17.05.2006 - VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659).
- 17** b) Der Begriff des Grundbesitzes i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestimmt sich nach Bewertungsrecht (BFH-Urteil vom 22.06.1977 - I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778, sowie Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, m.w.N.). Zum Grundvermögen gehören nach § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Betriebsvorrichtungen zählen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG). Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen schließt die erweiterte Kürzung auch dann aus, wenn sie einen nur geringfügigen Umfang annimmt (BFH-Urteil in BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659, sowie Senatsurteil in BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, m.w.N.).
- 18** c) "Eigener" Grundbesitz ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz. Die Annahme eigenen Grundbesitzes i.S. 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 AO aus (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 77; a.A. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 65a). Umgekehrt liegt kein eigener Grundbesitz des Unternehmers vor, wenn dieser zwar zivilrechtlicher, nicht aber wirtschaftlicher Eigentümer ist.
- 19** 2. Ob bei Anwendung der dargestellten Grundsätze im Streitfall eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen anzunehmen ist, kann der Senat auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob die Gegenstände und Anlagen, die das FG als Betriebsvorrichtungen beurteilt hat, vom Miet- und Ankaufvertrag vom 12.12.2001 erfasst waren. Sollte dies nicht der Fall gewesen sein, verwaltete die Klägerin ausschließlich eigenen Grundbesitz. In diesem Fall wäre es für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen unschädlich, dass bei einzelnen Betriebsvorrichtungen eine gesonderte Abrechnung der darauf entfallenden Aufwendungen unterblieb.
- 20** a) Nach dem Inhalt des Vertrags sollten Betriebsvorrichtungen i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht von der Vermieterin angeschafft und finanziert werden und auch nicht Gegenstand des Vertrags sein. Die Parteien des

Vertrags waren sich darüber einig, dass Betriebsvorrichtungen gerade nicht entgeltlich von der KG an die AG zur Nutzung überlassen werden sollten. Diese Einschränkung war zivilrechtlich möglich, denn "Mietsache" i.S. des § 535 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) können auch nicht sonderrechtsfähige Sachbestandteile sein (MünchKommBGB/Häublein, 8. Aufl., § 535 Rz 73), so dass die Vermietung derartiger Sachbestandteile in einem Vertrag über die Vermietung eines Gebäudes auch ausgeschlossen werden kann. Der vertragliche Ausschluss von Betriebsvorrichtungen war zivilrechtlich wirksam und auch steuerrechtlich zu beachten. Der Wille der Vertragsparteien war ausdrücklich darauf gerichtet, Betriebsvorrichtungen aus dem Miet- und Ankaufsvertrag auszunehmen. Die Parteien behandelten deshalb Gegenstände und Anlagen, bei denen eine Beurteilung als Betriebsvorrichtung in Betracht kam, gesondert und rechneten die Aufwendungen hierfür eigens ab. Nach dem Vertrag vom 12.12.2001 sollte die AG, die selbst mit der Errichtung des ... Zentrums beauftragt war, die entsprechenden Kosten von vornherein selbst tragen.

- 21** b) Im Streitfall waren die Vertragsparteien bemüht, dem Vertragsinhalt entsprechend zu verfahren, nämlich die auf tatsächliche und auch nur vermeintliche Betriebsvorrichtungen entfallenden Aufwendungen auszusondern und sie der AG zuzuweisen. Die Vereinbarung, wonach Betriebsvorrichtungen nicht Vertragsgegenstand sein sollten, war nicht etwa ein Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) dergestalt, dass die Parteien entgegen dem Wortlaut des Vertrags tatsächlich doch eine entgeltliche Nutzungsüberlassung auch hinsichtlich der Betriebsvorrichtungen beabsichtigten. An ein derartiges Scheingeschäft ist zu denken, wenn die Parteien eines Mietvertrags Betriebsvorrichtungen, deren Aufwand der Vermieter getragen hat, aus dem Vertragsverhältnis herausnehmen und ansonsten hierzu keine eigenen Regelungen treffen, so dass im wirtschaftlichen Ergebnis der Mietzins doch zum Teil auf Betriebsvorrichtungen entfällt. Bei einem Großteil der als Betriebsvorrichtungen in Betracht kommenden Gegenstände und Anlagen wurden die entsprechenden Aufwendungen herausgerechnet. Wenn diese Handhabung in einigen wenigen Fällen unterblieb, machte dies die vertragliche Aussonderung der Betriebsvorrichtungen nicht zum Scheingeschäft.
- 22** c) Der Umstand, dass im Verlauf der Errichtung des ... Zentrums die gesonderte Abrechnung bei einzelnen Anlagen und Wirtschaftsgütern, die später vom FG als Betriebsvorrichtungen beurteilt wurden, unterblieb, zwingt auch nicht zu der Annahme, dass die für die Vertragsparteien handelnden Personen den Miet- und Ankaufvertrag ausdrücklich oder stillschweigend ändern wollten. Zwar flossen die Aufwendungen, die auf die als Betriebsvorrichtungen beurteilten Anlagen und Wirtschaftsgüter entfielen, in die Gesamtkosten des ... Zentrums ein, die in der Bilanz der KG und später der Klägerin ihren Niederschlag fanden und die Bemessungsgrundlage für den von der AG zu entrichteten Mietzins bildeten. Daraus kann jedoch nicht zwingend die Schlussfolgerung gezogen werden, dass diese Anlagen und Wirtschaftsgüter mit Wissen und Willen beider Vertragsparteien entgeltlich zur Nutzung überlassen werden sollten. Die Aktivierung der Aufwendungen könnte lediglich zu einer fehlerhaften, weil überhöhten Ermittlung der für den Mietzins maßgeblichen Bemessungsgrundlage geführt haben. Eine vom ursprünglichen Miet- und Ankaufvertrag abweichende tatsächliche Durchführung wäre steuerrechtlich von Bedeutung, wenn sie auf eine ausdrückliche oder stillschweigende Änderung dieses Vertrags zurückzuführen wäre. Ob eine solche anzunehmen ist, richtet sich nach zivilrechtlichen Kriterien. Hierfür kommt es auch darauf an, ob die für die Vertragsparteien handelnden Personen, die mit der Abrechnung der Baukosten befasst waren, die Vertretungsmacht hatten (§ 164 Abs. 1 BGB), um eine Vertragsänderung wirksam herbeizuführen.
- 23** d) Sollten diese Personen Abmachungen getroffen haben, für die sie keine Vertretungsmacht hatten, so wäre die zivilrechtliche Unwirksamkeit unbeachtlich, wenn die Parteien des Vertrags vom 12.12.2001 das wirtschaftliche Ergebnis einer Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen bestehen lassen wollten. Dann wäre nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO steuerrechtlich doch von einer (schädlichen) entgeltlichen Nutzungsüberlassung auszugehen; dagegen könnte allerdings der Umstand sprechen, dass die AG nachträglich Aufwendungen erstattete, die zuvor nicht zwischen ihr und der KG abgerechnet worden waren und aus damaliger Sicht auf mögliche Betriebsvorrichtungen entfielen.
- 24** 3. Schließlich kann das angefochtene Urteil auch deshalb keinen Bestand haben, weil das FG in den Urteilsgründen offengelassen hat, ob die KG und die Klägerin wirtschaftliche Eigentümerin der als Betriebsvorrichtungen beurteilten Anlagen und Gegenstände waren (s. Rz 53 des in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 507 abgedruckten Urteils). Nach Ansicht des FG kam es darauf nicht an. Sollte jedoch die AG wirtschaftliche Eigentümerin der Anlagen und Gegenstände gewesen sein, die das FG als Betriebsvorrichtungen beurteilt hat, kann es sich nicht um eigenen Grundbesitz i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG der KG und der Klägerin gehandelt haben (vgl. oben unter II.1.c).
- 25** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben, ob die Anlagen und

Wirtschaftsgüter, die es als Betriebsvorrichtungen beurteilt hat, von der KG bzw. der Klägerin wirksam an die AG vermietet wurden, ggf., ob trotz einer etwaigen zivilrechtlichen Unwirksamkeit steuerrechtlich eine entgeltliche Nutzungsüberlassung anzunehmen ist (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO). Entsprechendes gilt für die Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer der fraglichen Betriebsvorrichtungen war.

**26** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)