

# Urteil vom 11. Januar 2024, IV R 24/21

## Erweiterte Kürzung bei Vermietung eines Hotelgrundstücks

ECLI:DE:BFH:2024:U.110124.IVR24.21.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, BewG § 68 Abs 1 Nr 1, BewG § 68 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 41 Abs 2, BGB § 93, BGB § 94 Abs 2, BGB § 95 Abs 2, HGB § 340b, FGO § 118 Abs 2, BGB § 929, BGB § 929ff, BGB § 873, EStG VZ 2015 , GewStG VZ 2015

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 29. September 2021, Az: 4 K 36/20

## Leitsätze

NV: Ein Wirtschaftsgut, das eine Betriebsvorrichtung darstellt, kann nicht ohne das Grundstück mit aufstehendem Gebäude übertragen werden, wenn es sich dabei um einen wesentlichen Bestandteil dieses Grundstücks mit Gebäude handelt.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 29.09.2021 - 4 K 36/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Sie ist Eigentümerin eines mit einem Hotel bebauten Grundstücks. Die Klägerin schloss am 09.12.1998 als Vermieterin mit der M-GmbH als Mieterin einen Mietvertrag über ein noch fertigzustellendes Hotel. Als "mieteintrittsverpflichtete" Vertragspartei wurde die A-AG bestimmt. Der Mietvertrag lautete auszugsweise:

## **"§ 1 Mietobjekt/Errichtung durch den Vermieter**

1.1 Der Vermieter verpflichtet sich, auf dem Grundbesitz nach Maßgabe des Mieters entsprechend der als Anlage 1 zu diesem Vertrag beigefügten ... Baubeschreibung inklusive Schnittstellenliste, der als Anlage 2 zu diesem Vertrag beigefügten Einrichtungs- und Ausstattungsliste ein ... - Hotel zu errichten.

(...)

1.3 Das vom Vermieter erstellte Mietobjekt Hotel wird ca. 240 Zimmer, Restaurant, Bar, Parkplätze und ca. 750 qm für Tagungs- und Konferenzräume einschließlich Foyerbereich, sowie einen entsprechenden Fitness-Bereich mit Sauna etc. sowie allen sonstigen Büros und Nebenräumen haben, und schlüsselfertig und komplett eingerichtet -wie es sich aus der Planung und Baubeschreibung (...) ergibt- an den Mieter übergeben.

Ebenfalls zum Mietobjekt gehört entsprechend der Anlage 2 die Einrichtung und Ausstattung des Mietobjektes inklusive des Zubehörs. (...)

1.7 Die in der Anlage 2 zu diesem Mietvertrag aufgeführten Gegenstände der Erstausrüstung und Ersteinrichtung für das Mietobjekt sind Gegenstand der Mietsache und durch den Vermieter für den Mieter kostenfrei zur Verfügung zu stellen, so insbesondere hierbei die Möblierung und sonstige Einrichtung und Ausstattung der Hotelzimmer, der Tagungs- und Konferenzräume, der öffentlichen Bereiche, der Küche, des Restaurants und der Personal- und Büroräume sowie alle sonstigen in der Anlage 2 genannten Gegenstände für die Betriebsausstattung.

Alle Gegenstände der Anlage 2 (Ersteinrichtung- und Erstausrüstung) verbleiben uneingeschränkt im Eigentum des Vermieters.

1.8 Alle in der Anlage 2 über die Ersteinrichtung und Erstausrüstung hinausgehenden nicht genannten Gegenstände für die Betriebsausstattung und Betriebsmittel beschafft der Mieter auf eigene Kosten.

Verbleiben Gegenstände, die im Eigentum des Mieters stehen, nach Ablauf des Mietverhältnisses auf Wunsch des Vermieters im Mietobjekt, so hat der Vermieter dem Mieter den Zeitwert zu ersetzen. (...)

## **§ 5 Mietzins**

5.1 Grundlage für Ermittlung des Mietzinses ist eine Zimmeranzahl in Höhe von 240 entsprechend der vom Mieter geprüften und genehmigten Vorplanung. (...)

Der Mieter zahlt somit ab der Übergabe des Mietobjektes bei 240 berechneten Zimmern an den Vermieter eine 240 Zimmern entsprechende Miete von DM ... pro Jahr.

(...)

## **§ 11 Gefahrtragung und Unterhaltung des Mietobjekts**

11.1 (...)

Die vom Vermieter gemäß § 1 Abs. 1.3 und 1.8 mitvermietete Ersteinrichtung gemäß Anlage 2 zu diesem Vertrag ist vom Mieter laufend zu unterhalten bzw. auf eigene Kosten zu ersetzen oder zu erneuern, so daß bei Beendigung des Mietvertrages ein unter Berücksichtigung des Zeitablaufs und der Nutzung entsprechend eingerichtetes und ausgestattetes Hotel, welches in Art, Qualität und Umfang der Ersteinrichtung und Erstausrüstung entspricht, an den Vermieter zurückgegeben wird. (...)"

- 2 Im Jahr 2002 erwarb die im EU-Ausland ansässige X-Gruppe die A-AG. Die X-Deutschland-GmbH (X-GmbH beziehungsweise Mieterin) trat als Rechtsnachfolgerin in die Stellung der Mieterin in den geschlossenen Mietvertrag ein.
- 3 Unter dem 29.12.2014 vereinbarten die Klägerin und die X-GmbH einen Nachtrag Nr. 2 zu dem Mietvertrag vom 09.12.1998. Unter Aufrechterhaltung aller übrigen Regelungen des bisherigen Mietvertrags vereinbarten sie:

## "§ 1

Der Vermieter überträgt hiermit das Eigentum an der mitvermieteten Ersteinrichtung gemäß überarbeiteter Anlage 2 des Mietvertrages auf den Mieter, der diese Übereignung annimmt. Die Übertragung erfolgt im derzeitigen Zustand, wie er dem Mieter durch Besichtigung und Nutzung bekannt ist, und unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung des Vermieters.

Der Mieter verpflichtet sich im Gegenzug, bei Beendigung des Mietvertrages an den Vermieter solche Einrichtungsgegenstände zurück zu übereignen, die nach Art und Umfang der Anlage 2 zum Mietvertrag entsprechen und unter Berücksichtigung des Zeitablaufs und der Nutzung einen Zustand haben, der in Art, Qualität und Umfang der Ersteinrichtung und Erstausrüstung entspricht. (...)"

- 4 In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr (2015) gab die Klägerin einen Gewinn von ... € an und machte eine erweiterte Kürzung für ein Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes in der im Erhebungszeitraum gültigen Fassung (GewStG) in gleicher Höhe geltend.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte dem nicht und setzte den Gewerbesteuermessbetrag 2015 mit Bescheid vom 13.04.2017 auf ... € fest. Das FA lehnte eine erweiterte Kürzung ab und gewährte nur eine einfache Kürzung von 29.602 € auf Grundlage des Einheitswerts des Grundbesitzes. Den Einspruch der Klägerin wies es mit Einspruchsentscheidung vom 20.02.2020 als unbegründet zurück.
- 6 Mit Urteil vom 29.09.2021 wies das Finanzgericht (FG) die Klage als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus: Die Klägerin könne die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht in Anspruch nehmen. Sie habe auch Erträge erzielt, die nicht ausschließlich auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz, sondern von Betriebsvorrichtungen zurückzuführen seien. Denn bei dem bis 2014 mitvermieteten und mit Wirkung zum Streitjahr übertragenen Hotelinventar handele es sich um Betriebsvorrichtungen. Die entgeltliche Überlassung dieser Betriebsvorrichtungen an die Hotelmietlerin sei ein im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schädliches Nebengeschäft.
- 7 Zwar sei in der Nachtragsvereinbarung zu dem Mietvertrag eine Übertragung des Hotelinventars auf die Mieterin vereinbart worden. Diese sei aber nicht abschließend. Denn die Mieterin sei mit Beendigung des Mietvertrags zur Rückübertragung des Eigentums an dem Inventar an die Klägerin verpflichtet. Der Nachtragsvertrag beinhalte damit ein im Rahmen der schuldrechtlichen Gestaltungsfreiheit abgeschlossenes echtes Pensionsgeschäft über das Hotelinventar, das ähnlich der für Kreditinstitute geltenden Spezialregelung des § 340b Abs. 1 und Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) ausgestaltet sei. § 340b Abs. 4 HGB sehe bei echten Pensionsgeschäften eine (fortdauernde) Pflicht zur Bilanzierung der übertragenen Vermögensgegenstände in der Bilanz des Pensionsgebers vor. Ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen bei Pensionsgeschäften der vorliegenden Art ebenfalls von fortlaufendem wirtschaftlichem Eigentum und einer damit einhergehenden Bilanzierungspflicht des Pensionsgebers auszugehen sei, sei bislang noch nicht geklärt, könne für die Frage eines schädlichen Nebengeschäfts im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG aber auch dahinstehen. Der Vertrag sei einem Mietbeziehungsweise Pachtvertrag sehr ähnlich. Es gehe um die entgeltliche Überlassung von Gegenständen auf Zeit. Auch wenn der Nachtrag keine eigene Entgeltregelung enthalte, so stehe er doch in einem Zusammenhang mit dem Mietvertrag über das Hotel und der dort enthaltenen Entgeltvereinbarung. Da der Wert des Inventars gemäß den in Anlage 2 des Mietvertrags aufgeführten Preisangaben eine ganz erhebliche Größenordnung aufweise, sei davon auszugehen, dass der zuvor anteilig auf das Hotelinventar entfallende Mietzins ab 2015 als Pensionsentgelt geschuldet sein sollte. Abweichendes ergebe sich nicht aus dem Vortrag der Klägerin, das Inventar sei für sie ohne Wert gewesen. Denn es fehle an einer Änderung der Preisgestaltung der Hotelüberlassung, die der vorgetragenen Wertlosigkeit der Inventargegenstände durch entsprechende Herabsetzung des Mietzinses objektiv Rechnung getragen hätte.
- 8 Die Annahme einer entgeltlichen Überlassung von Betriebsvorrichtungen entfalle auch nicht wegen der vereinbarten (zeitweisen) Eigentumsübertragung am Hotelinventar. Der Bedeutungsgehalt eines sachenrechtlichen Verfügungsgeschäfts bemesse sich nach dem der jeweiligen Verpflichtung zugrunde liegenden Kausalgeschäft. Dies sei hier ein entgeltliches Pensionsgeschäft hinsichtlich des Hotelinventars, das inhaltlich auf die Überlassung von Betriebsvorrichtungen für die Dauer des Mietverhältnisses am Hotel gerichtet sei. Diese zivilrechtliche Zweckbestimmung sei auch steuerrechtlich zu beachten und als schädliches Nebengeschäft im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzuordnen.
- 9 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Bundesrechts in Gestalt von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Sie habe im Streitjahr ausschließlich Einkünfte erzielt, die auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfallen seien.

- 10** Nach § 1 Ziff. 1.7 des Mietvertrags habe sie die Ersteinrichtung und Erstausrüstung der Mieterin kostenfrei zur Verfügung gestellt. Jedenfalls mit Abschluss der Nachtragsvereinbarung habe sie dann im Streitjahr keine Erträge aus einer schädlichen Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen mehr erzielt. Denn nach der Übertragung des Eigentums an dem Inventar sei dessen Vermietung nicht mehr in Betracht gekommen.
- 11** Zu Unrecht gehe das FG von einem echten Pensionsgeschäft aus. So sei schon fraglich, ob es sich bei § 340b HGB nur um eine --hier nicht einschlägige-- Spezialregelung für die Bilanzierung bei Kreditinstituten oder um einen allgemeinen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung handle. Ein Pensionsgeschäft nach § 340b HGB liege zudem nur vor, wenn Zahlung und Rückzahlung als Gegenleistung für die Hin- und Rückgabe der Pensionsgüter erfolgten. Im Streitfall sei jedoch weder für die Übertragung des Hotelinventars noch für die Verpflichtung zur Rückübertragung an die Klägerin bei Beendigung des Mietvertrags eine Gegenleistung vereinbart worden. Sofern das FG gleichwohl ein entgeltliches Geschäft annehme, weil eine im Mietvertrag getroffene Entgeltregelung nach wie vor Geltung beanspruche, sei darauf hinzuweisen, dass nach § 1 Ziff. 1.7 des Mietvertrags die Ersteinrichtung und Erstausrüstung der Mieterin kostenfrei zur Verfügung gestellt worden sei.
- 12** Zudem sei die Nachtragsvereinbarung insbesondere deshalb erfolgt, um den Verwaltungsaufwand zu vermeiden, der durch den Ausweis von Inventar im Jahresabschluss der Klägerin entstanden sei, da die Klägerin sich hierzu mühsam mit der Konzernzentrale der Mieterin im EU-Ausland hätte abstimmen müssen. Deshalb habe man das Inventar des Hotels bei dem Mieter aktivierungspflichtig stellen wollen, wie es auch für die Inventargegenstände gegolten habe, die der Mieter zwischenzeitlich als Ersatzwirtschaftsgüter angeschafft habe. Bei einem echten Pensionsgeschäft hätten die in Pension gegebenen Vermögensgegenstände hingegen weiterhin bei der Klägerin als Pensionsgeberin bilanziert werden müssen.
- 13** Bei der Annahme eines ab 2015 auf das Hotelinventar entfallenden (anteiligen) Pensionsentgelts unter Verweis auf die in der überarbeiteten Anlage 2 des Mietvertrags aufgeführten Preisangaben in "ganz erheblicher Größenordnung" übersehe das FG, dass mit dem Nachtrag lediglich die der Klägerin Ende 2014 noch verbliebenen Ersteinrichtungsgegenstände, das heißt die nicht bereits durch den Mieter selbst auf seine Kosten ersetzten und damit in seinem Eigentum stehenden sowie die nicht bereits wirtschaftlich verbrauchten Wirtschaftsgüter übereignet worden seien. Da die Ersteinrichtungsgegenstände bereits seit 1999 zur Verfügung gestellt und genutzt worden seien, sei ihnen objektiv kein nennenswerter Wert mehr beizumessen gewesen. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus der Pflicht zur Rückübereignung bei Vertragsende. Durch die Verpflichtung zur Ersetzung und Erneuerung während der Dauer des Mietvertrags sowie den Anspruch auf Rückübereignung des Hotelinventars bei Beendigung des Mietverhältnisses werde vielmehr ein Investitionsdruck zur Sicherung der Standortattraktivität auf den Mieter erzeugt, um die Hotelimmobilie möglichst wertstabil zu halten und fortgesetzt Mieteinnahmen für die Klägerin zu sichern.
- 14** Auch ein Scheingeschäft oder ein Gestaltungsmissbrauch lägen nicht vor. Ziel der Nachtragsvereinbarung zu dem Mietvertrag sei es gewesen, Aufwand für die Verwaltung zu vermeiden, der durch den Ausweis von Inventar in dem Jahresabschluss der Klägerin entstanden wäre, da sie sich hierzu mühsam mit der Konzernzentrale der Mieterin im EU-Ausland hätte abstimmen müssen. Deshalb habe man das Inventar des Hotels bei den Mietern aktiviert, wie es auch für das Inventar gegolten habe, das der Mieter zwischenzeitlich als Ersatzwirtschaftsgüter angeschafft habe. Die Konzernmutter aus dem EU-Ausland habe einen vollständigen und zutreffenden Konzernabschluss für die weltweite Hotelgruppe zu erstellen.
- 15** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 29.09.2021 - 4 K 36/20 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 20.02.2020 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 13.04.2017 dahingehend abzuändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird.
- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Das FG habe zu Recht angenommen, dass der ursprünglich vereinbarte Mietzins sich auch auf das überlassene Inventar des Hotels bezogen habe. Angesichts dessen Wertes von über 2 Mio. DM sei es denklogisch, sich diese Investition über den Mietzins vergüten zu lassen. Da die Übertragung des Inventars durch die Nachtragsvereinbarung zu dem Mietvertrag nicht abschließender Natur gewesen sei, habe das FG zutreffend

angenommen, dass die Vereinbarung auf eine entgeltliche, zeitlich befristete Überlassung von Gegenständen gerichtet gewesen sei. Die von der Klägerin betonte Wertlosigkeit des Inventars sei angesichts der Verpflichtung der Mieterin zur Rückübertragung von Inventar, das in Art, Qualität und Umfang der Ersteinrichtung entspreche, unerheblich.

- 18 Der Nachtrag zu dem Mietvertrag erfülle die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs. Gegenstand des bestehenden Mietvertrags sei nach dessen § 1 Ziff. 1.3 ein voll eingerichtetes und ausgestattetes Hotel gewesen. Der Nachtrag zu dem Mietvertrag habe daran nichts geändert. Die nachträgliche Übertragung des Hotelinventars diene nur der Vermeidung der Erzielung von Erträgen aus gewerbesteuerlich schädlicher Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Das bisherige Mietverhältnis habe sich nicht geändert, insbesondere seien der Mietzins und die Verpflichtung zur Rückübertragung nicht angepasst worden. Es seien keine tragenden außersteuerlichen Gründe für diesen Nachtrag zu dem Mietvertrag vorgetragen worden. Der hierfür genannte Grund des Abstimmungsbedarfs der Mieterin X-GmbH mit ihrer im EU-Ausland ansässigen Konzernmutter sei nicht überzeugend. Die X-GmbH verfüge über ein eigenes regionales Verwaltungszentrum.
- 19 Die Nachtragsvereinbarung sei zudem als für die Besteuerung unwirksames Scheingeschäft zu betrachten, wie der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17 (BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409, Rz 21) für eine vergleichbare Konstellation ausgeführt habe.
- 20 Die Klägerin und das FA haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 22 Zwar ist die Entscheidung des FG, dass die Klägerin auch im Streitjahr Betriebsvorrichtungen --deren Nutzungsüberlassung unterstellt-- entgeltlich überlassen hat, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu unter 3.a und 3.b). Das Urteil des FG ist jedoch aufzuheben, da das FG die Frage nicht offenlassen durfte, ob die Klägerin nach Abschluss der Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 noch eine Rechtsposition innehatte, aufgrund derer sie der X-GmbH Inventar im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kürzungsschädlich zur Nutzung überlassen konnte (dazu unter 3.c). Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen diese Beurteilung nicht selbst vornehmen und damit nicht selbst entscheiden kann, ob der Klägerin im Streitjahr die begehrte erweiterte Kürzung zusteht (dazu unter 4.).
- 23 1. Die Klägerin ist als gewerblich geprägte Personengesellschaft mit ihrer Vermietungstätigkeit sachlich gewerbsteuerpflichtig.
- 24 Bei der Klägerin handelt es sich um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne von § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes. Ihr Betrieb unterliegt daher nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unabhängig von der Art der ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer. Damit ist auch die nur vermögensverwaltend tätige Klägerin sachlich gewerbsteuerpflichtig (z.B. BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 39 und vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 48). Da insoweit zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 25 2. Anstelle der sogenannten einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 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).
- 26 Der Zweck der erweiterten Kürzung besteht darin, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer zum Zweck der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen freizustellen, die nur

private Vermögensverwaltung betreiben (z.B. BFH-Urteil vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 44).

- 27** a) Der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des "Grundbesitzes" ist in dem gegenüber dem Einkommensteuerrecht engeren, bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 15, m.w.N.). Nach § 68 des Bewertungsgesetzes (BewG) gehören zum Grundvermögen unter anderem der Grund und Boden und die Gebäude (§ 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).
- 28** aa) 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. Für die Abgrenzung von 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 von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus (vgl. BFH-Urteile vom 19.12.2023 - IV R 5/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 36 f.; vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 20, m.w.N. und vom 10.02.2022 - IV R 33/18, Rz 37).
- 29** bb) 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 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (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-Urteile vom 28.11.2019 - III R 34/17, BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409, Rz 20; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 39).
- 30** Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob das Eigentum an einer Betriebsvorrichtung eigenständig übertragen werden kann.
- 31** Bei einer Betriebsvorrichtung handelt es sich um einen steuerrechtlichen, keinen zivilrechtlichen Begriff (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17.11.2010 - VIII ZR 277/09, BGHZ 187, 311, Rz 12). Die Übereignung des betreffenden Gegenstands folgt den zivilrechtlichen Regelungen der Eigentumsübertragung an Sachen (§§ 929 ff., § 873 BGB). Erfüllen Betriebsvorrichtungen deshalb den zivilrechtlichen Tatbestand eines wesentlichen Bestandteils des Grundstücks beziehungsweise der aufstehenden Gebäude (§§ 93 f. BGB), so ist eine isolierte Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an der Betriebsvorrichtung nicht möglich (Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 64). Eine eigenständige steuerrechtliche Zuordnung des Wirtschaftsguts ist dann nur als vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) möglich (Bahns/Graw, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 257, 263).
- 32** b) "Eigener" Grundbesitz im Sinne von § 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.).
- 33** Eigener Grundbesitz wird "verwaltet und genutzt", wenn er zum Zweck der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird, etwa durch Vermietung und Verpachtung (z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 42, m.w.N.).
- 34** c) Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 16).
- 35** 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. Ist der Umfang einer derartigen Nebentätigkeit gering, kommt es nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot (BFH-Urteile vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23 und vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27). Im Übrigen sind von dem Ausschließlichkeitserfordernis keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit oder des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit geboten. Ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot führt deshalb zur Versagung der erweiterten Kürzung (z.B. BFH-Urteile vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 37 und vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27).

- 36** Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen ist danach nur dann nicht kürzungsschädlich, wenn sie lediglich einen zwingend notwendigen, das heißt unentbehrlichen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstellt. Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem. Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von nicht fest mit dem Grundstück verbundenen Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus. 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. Die Erforderlichkeit eines solchen Nebengeschäfts zur eigenen wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung ist bereits dann zu verneinen, wenn die Grundstücksverwaltung und -nutzung zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können (z.B. BFH-Urteile vom 23.07.1969 - I R 134/66, BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664 [Rz 25]; vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 27 und vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 28, m.w.N.).
- 37** 3. Nach den vorstehenden Grundsätzen war das Urteil des FG aufzuheben. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist zwar die Annahme des FG, dass zu den Gegenständen, deren Überlassung zur Nutzung im Streitjahr zwischen den Beteiligten streitig ist, auch Betriebsvorrichtungen gehören (dazu unter a) und dass eine etwaige Überlassung auch im Streitjahr entgeltlich gewesen ist (dazu unter b). Die Entscheidung ist aber aufzuheben, da das FG die Frage nicht offenlassen durfte, ob die Klägerin nach Abschluss der Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 noch eine Rechtsposition innehatte, aufgrund derer sie der Mieterin Inventar im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kürzungsschädlich zur Nutzung überlassen konnte (dazu unter c).
- 38** a) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Entscheidung des FG zunächst insoweit, als das FG angenommen hat, zu den Gegenständen, deren Überlassung im Streitjahr streitig ist, gehörten auch Betriebsvorrichtungen für das auf dem Grundstück betriebene Hotel, und dass deren (etwaige) Überlassung keinen lediglich zwingend notwendigen, das heißt unentbehrlichen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung darstelle (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 18 ff. und 28). Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 39** b) Das FG konnte den Mietvertrag zwischen der Klägerin und der X-GmbH (beziehungsweise deren Rechtsvorgängerin) auch dahin auslegen, dass eine entgeltliche Vermietung auch der Ersteinrichtung an die X-GmbH vereinbart war.
- 40** aa) Die Auslegung von Verträgen obliegt dem FG als Tatsacheninstanz.
- 41** Die Auslegung von Verträgen gehört zu den tatsächlichen Feststellungen im Sinne von § 118 Abs. 2 FGO. Werden --wie im Streitfall-- in der Revisionsbegründung keine durchgreifenden Verfahrensrügen erhoben, kann die Bindungswirkung der Würdigung des FG nur dann entfallen, wenn die Vorinstanz gesetzliche Auslegungsregeln verletzt, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen oder die Grenzen der freien Beweiswürdigung überschritten hat. Ist dies nicht der Fall, bindet die Vertragsauslegung des FG das Revisionsgericht schon dann, wenn sie lediglich möglich, nicht aber zwingend ist (z.B. BFH-Urteil vom 09.02.2023 - IV R 23/20, Rz 30).
- 42** bb) Das FG hat den von der Klägerin geschlossenen Mietvertrag vom 09.12.1998 und die Nachtragsvereinbarung vom 29.12.2014 dahingehend ausgelegt, dass die Überlassung der Ersteinrichtung von dem entgeltlichen Mietvertrag erfasst war und diese Verknüpfung in Form eines entgeltlichen Leistungsaustauschs sich auch nicht durch die Nachtragsvereinbarung gelöst hat, sondern unverändert geblieben ist. Auch wenn der Nachtrag keine eigene Entgeltregelung enthalte, so stehe er doch in einem Zusammenhang mit dem Mietvertrag über das Hotel

und der dort enthaltenen Entgeltvereinbarung. Da der Wert des Inventars gemäß der in Anlage 2 des Mietvertrags aufgeführten Preisangaben eine ganz erhebliche Größenordnung aufweise, sei davon auszugehen, dass der zuvor anteilig auf das Hotelinventar entfallende Mietzins ab 2015 als Pensionsentgelt geschuldet sein sollte.

Abweichendes ergebe sich nicht aus dem Vortrag der Klägerin, das Inventar sei für sie ohne Wert gewesen. Denn es fehle an einer Änderung der Preisgestaltung der Hotelüberlassung, die der vorgetragenen Wertlosigkeit der Inventargegenstände durch entsprechende Herabsetzung des Mietzinses objektiv Rechnung getragen hätte.

- 43** Nach dem Wortlaut der festgestellten vertraglichen Vereinbarungen ist eine solche Auslegung möglich. Sie entspricht auch den allgemeinen Auslegungsregeln und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze.
- 44** (1) Nach dem Mietvertrag vom 09.12.1998 wird ein Leistungsaustausch zwischen der Überlassung von Grundbesitz sowie einem nach Baubeschreibung darauf errichteten Hotel und der nach Anlage 2 zu dem Mietvertrag enthaltenen Einrichtungs- und Ausstattungsliste (§ 1 Ziff. 1.1 des Mietvertrags vom 09.12.1998) einerseits und der Zahlung eines Mietzinses in Höhe von ... DM pro Jahr andererseits hergestellt.
- 45** Aus der Regelung in § 1 Ziff. 1.7 des Mietvertrags vom 09.12.1998 ist, entgegen der Ansicht der Klägerin, nicht zwingend zu schließen, dass die Überlassung der Gegenstände der Erstausstattung und Ersteinrichtung in Anlage 2 ohne Entgelt zu erfolgen habe. Ausweislich der Anlage 2 hatten die dort genannten Gegenstände der Ersteinrichtung und Erstausstattung einen erheblichen Wert. Da im Geschäftsleben der eine Partner dem anderen Partner nichts zu schenken pflegt (z.B. BFH-Urteile vom 14.06.1973 - II R 37/72, BFHE 110, 142, BStBl II 1973, 802, unter 3. [Rz 16] und vom 11.10.2007 - IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705, unter II.D.2.d [Rz 32]), durfte das FG daher davon ausgehen, dass der nach dem Mietvertrag vom 09.12.1998 für die Überlassung des Hotels insgesamt geschuldete Mietzins anteilig auch auf die Überlassung des Inventars entfallen sollte. Weshalb die Parteien des Mietvertrags gleichwohl eine unentgeltliche Überlassung des Inventars vereinbart haben sollten, ist weder dargelegt noch sonst ersichtlich.
- 46** (2) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist zudem die Würdigung des FG, dass auch im Streitjahr die (etwaige, dazu unten unter 3.c) Nutzungsüberlassung des Inventars weiterhin entgeltlich erfolgte. Insoweit durfte das FG davon ausgehen, dass die im Mietvertrag vom 09.12.1998 enthaltene Entgeltregelung auch weiterhin Geltung beanspruchen sollte, da die Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 schon begrifflich durch die Bezeichnung "Nachtrag zum Mietvertrag" in einer ausdrücklichen Beziehung zum Grundmietverhältnis über das Hotel stehe und keine Änderung der Preisgestaltung der Hotelüberlassung erfolgt sei, die der von der Klägerin vorgetragenen Wertlosigkeit der Inventargegenstände durch entsprechende Herabsetzung des Mietzinses objektiv Rechnung getragen hätte.
- 47** War danach auch im Streitjahr eine (etwa erfolgte) Nutzungsüberlassung entgeltlich, kann dahinstehen, ob nur eine entgeltliche Tätigkeit kürzungsschädlich sein kann (so z.B. BFH-Beschluss vom 21.07.2016 - IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202, Rz 64; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Nr. 1 Rz 126; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 40) oder ob auch eine unentgeltliche Tätigkeit die erweiterte Kürzung ausschließen kann (dies offenlassend BFH-Urteil vom 17.01.2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.c dd; bejahend Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 23b; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 70).
- 48** c) Das angefochtene Urteil ist jedoch aufzuheben, da das FG die Frage nicht offenlassen durfte, ob die Klägerin nach Abschluss der Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 noch eine Rechtsposition innehatte, aufgrund derer sie der Mieterin Inventar im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kürzungsschädlich zur Nutzung überlassen konnte.
- 49** aa) Eine kürzungsschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, die zur Versagung der begehrten erweiterten Kürzung führen würde, kann im Streitjahr nur gegeben sein, wenn die Klägerin in diesem Zeitraum noch (wirtschaftliche) Eigentümerin der Betriebsvorrichtungen war, das heißt eine Rechtsposition innehatte, kraft derer sie der Mieterin die Nutzung überlassen konnte. War hingegen aufgrund der Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 die Mieterin im Streitjahr (wirtschaftliche) Eigentümerin aller von ihr im Hotel genutzten Betriebsvorrichtungen, kann die Klägerin ihr diese in diesem Zeitraum nicht (mehr) kürzungsschädlich überlassen haben. In diesem Fall wäre der Klägerin die erweiterte Kürzung zu gewähren. Daher durfte das FG die Frage nicht offenlassen, ob die Klägerin im Streitjahr noch wirtschaftliche Eigentümerin von Betriebsvorrichtungen war, die die Mieterin im Rahmen des Hotelbetriebs genutzt hat. Das Urteil war daher aufzuheben.
- 50** bb) Sollte das FG-Urteil dahin zu verstehen sein, dass trotz der im Nachtrag vereinbarten zeitweisen Übertragung des Eigentums am Hotelinventar von einer (auch) im Streitjahr gegebenen (kürzungsschädlichen) entgeltlichen

Nutzungsüberlassung auszugehen sei, da schuldrechtlich ein entgeltliches Pensionsgeschäft hinsichtlich des Hotelinventars abgeschlossen worden sei, das inhaltlich auf die Überlassung von Betriebsvorrichtungen für die Dauer des Hotelmietvertrags gerichtet sei, und dass dieser Bedeutungsgehalt daher auch dem sachenrechtlichen Verfügungsgeschäft zugrunde zu legen sei, wäre das FG-Urteil ebenfalls aufzuheben. Denn die Feststellungen des FG rechtfertigen schon nicht seine Annahme, hinsichtlich des Hotelinventars sei durch den Nachtrag vom Dezember 2014 ein echtes Pensionsgeschäft abgeschlossen worden. Dabei kann dahinstehen, ob die Regelung des § 340b HGB nur eine spezielle Regelung für --im Fall der Klägerin nicht gegebene-- Kreditinstitute darstellt oder einen allgemeine Geltung beanspruchenden Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für Pensionsgeschäfte beinhaltet. Ebenso kann dahinstehen, ob der Pensionsgeber jedenfalls wirtschaftlicher Eigentümer der übertragenen Wirtschaftsgüter bleibt (vgl. z.B. Hopt/Merkt, HGB, 43. Aufl., § 340b Rz 1; Justenhoven/Meyer in Beck Bil-Komm, 13. Aufl., § 246 HGB Rz 39; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., ERS HFA 13 n.F. vom 29.11.2006, Rz 19; Brandis/Heuermann/Krumm, § 5 EStG Rz 1082; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 43. Aufl., § 5 Rz 270, Stichwort "Pensionsgeschäfte"; Suchanek in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 246 Rz 269; anderer Ansicht Haisch in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz 1560a, mit Darstellung des Streitstands: dort wird der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Pensionsgeber [nur] bei vertretbaren Pensionsgütern bejaht). Denn ein sogenanntes echtes Pensionsgeschäft setzt voraus, dass sowohl für die Übertragung der Wirtschaftsgüter vom Pensionsgeber auf den Pensionsnehmer als auch für deren Rückübertragung jeweils ein Entgelt bezahlt wird (vgl. § 340b Abs. 1 HGB; ebenso zum Begriff des Pensionsgeschäfts vor Einfügung des § 340b HGB durch das Bankbilanzrichtlinie-Gesetz vom 30.11.1990 [BGBl I 1990, 2570] Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29.11.1982 - GrS 1/81, BFHE 137, 433, BStBl II 1983, 272, unter C.I.1.a [Rz 42]). Dass im Streitfall im Nachtrag vom Dezember 2014 entsprechende Entgelte vereinbart wurden, hat das FG nicht festgestellt. Es ist lediglich zu dem Ergebnis gekommen, dass der bislang aufgrund des Mietvertrags anteilig geschuldete Mietzins ab 2015 als Pensionsentgelt geschuldet gewesen sei. Es hat aber nicht festgestellt, dass die Klägerin für die nach Ablauf des Mietvertrags von der Mieterin geschuldete Rückübertragung von Hotelinventar dieses oder ein anderes Entgelt schuldet. Zudem war die Mieterin nach dem Nachtrag vom Dezember 2014 auch nicht zur Rückübertragung der ihr übertragenen Inventargegenstände verpflichtet, sondern nur dazu, bei Beendigung des Mietvertrags solche Einrichtungsgegenstände zurückzübertragen, die nach Art, Umfang und Nutzungsdauer den in Anlage 2 zum Mietvertrag aufgeführten Gegenständen entsprechen.

- 51** 4. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Senat kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG nicht selbst entscheiden, ob die Klägerin nach Abschluss der Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 im Streitjahr noch eine Rechtsposition innehatte, aufgrund derer sie der Mieterin Inventar im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG kürzungsschädlich zur Nutzung überlassen konnte.
- 52** a) Handelt es sich bei den Betriebsvorrichtungen, die durch den Nachtrag vom Dezember 2014 von der Klägerin auf die X-GmbH übertragen werden sollten, zivilrechtlich um wesentliche Bestandteile, so konnten sie nicht wirksam auf die X-GmbH übertragen werden und sind im Betriebsvermögen der Klägerin verblieben. Es liegt dann eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor, die zur Versagung der erweiterten Kürzung führt.
- 53** Nach § 93 BGB können Bestandteile einer Sache, die voneinander nicht getrennt werden können, ohne dass der eine oder der andere zerstört oder in seinem Wesen verändert wird (wesentliche Bestandteile), nicht Gegenstand besonderer Rechte sein. Zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes gehören die zur Herstellung des Gebäudes eingefügten Sachen (§ 94 Abs. 2 BGB). Nicht zu den Bestandteilen eines Gebäudes gehören demgegenüber solche Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt sind (§ 95 Abs. 2 BGB). Ein Rechtsgeschäft, das gleichwohl die Begründung von Sondereigentum an einem ungetrennten wesentlichen Grundstücksbestandteil zum Inhalt hat, ist nichtig (BGH-Urteil vom 20.05.1988 - V ZR 269/86, BGHZ 104, 298, unter II.2. [Rz 18]; Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 83. Aufl., § 93 Rz 4; s.a. Bahns/Graw, FR 2008, 257, 260).
- 54** Das FG hat bislang keine Feststellungen dazu getroffen, ob es sich bei (jedenfalls) einem der in der Anlage 2 der Nachtragsvereinbarung vom Dezember 2014 genannten Gegenstände um eine Betriebsvorrichtung handelt, die zivilrechtlich einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks oder Gebäudes darstellt und deshalb durch den Nachtrag nicht wirksam auf die Mieterin übertragen werden konnte. Nicht von vornherein ausgeschlossen ist das zum Beispiel hinsichtlich der in der Anlage 2 erwähnten Einbauküche, der Barthekeanlage, diverser Kühlanlagen sowie der Dampfbadanlage.
- 55** b) Sollte die Klägerin nur Betriebsvorrichtungen überlassen haben, bei denen es sich nicht um wesentliche

Bestandteile des Grundstücks beziehungsweise Gebäudes handelt, muss das FG prüfen, ob es sich bei der Nachtragsvereinbarung, wie vom FA vorgetragen, um ein Scheingeschäft im Sinne des § 41 Abs. 2 AO handelt.

- 56** Nach § 41 Abs. 2 AO sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Vertragsparteien über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind, indem sie die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag nicht ziehen (z.B. BFH-Urteile vom 27.06.2006 - IX R 25/05, BFH/NV 2007, 657, unter II.2.c cc [Rz 22]; vom 23.11.2022 - VI R 50/20, BFHE 278, 547, BStBl II 2023, 584, Rz 23, m.w.N.). Ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO kann zum Beispiel gegeben sein, wenn die Parteien eines Mietvertrags Betriebsvorrichtungen, deren Aufwand der Vermieter getragen hat, aus dem Vertragsverhältnis herausnehmen und ansonsten hierzu keine eigenen Regelungen treffen, sodass im wirtschaftlichen Ergebnis der Mietzins doch zum Teil auf Betriebsvorrichtungen entfällt (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17, BFHE 267, 398, BStBl II 2020, 409, Rz 21). Im Streitfall wurde am 09.12.1998 ein Mietvertrag über 25 Jahre zu einem festen Mietpreis geschlossen; nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Vertragsauslegung des FG war in dem Entgelt auch die Vermietung der Ersteinrichtung und Erstausrüstung des Hotels enthalten.
- 57** Wenn diese entgeltlich vermieteten Gegenstände dann noch vor dem Ablauf der Dauer des befristet geschlossenen Mietvertrags bereits zum 01.01.2015 auf den Mieter übereignet werden sollten, der Mietzins aber unverändert blieb, so könnte dies dafür sprechen, dass der ursprüngliche Mietvertrag unverändert fortgeführt werden sollte. In diese Richtung zeigt auch der Umstand, dass für die Übertragung des Eigentums auf die X-GmbH kein Entgelt an die Klägerin bezahlt wurde. Denn eine unentgeltliche Eigentumsübertragung ist zwischen fremden Dritten unüblich. Ob der Einwand der Klägerin trägt, die Übertragung sei erfolgt, um die Betriebsvorrichtungen nicht mehr bei der Klägerin bilanzieren zu müssen, weshalb kein Scheingeschäft vorliege, wird das FG im zweiten Rechtsgang --gegebenenfalls nach weiterer Sachaufklärung-- zu beurteilen haben.
- 58** Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass es sich bei dem Nachtrag vom Dezember 2014 um ein Scheingeschäft handelt und weiterhin der ursprüngliche Mietvertrag tatsächlich durchgeführt wurde, liegt ebenfalls eine kürzungsschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor, die zur Versagung der erweiterten Kürzung führt.
- 59** c) Gelangt das FG im zweiten Rechtsgang hingegen zu der Überzeugung, dass die Klägerin im Streitjahr nicht mehr Eigentümerin von Betriebsvorrichtungen gewesen ist und zudem die Voraussetzungen eines Scheingeschäfts nicht vorgelegen haben, steht ihr die erweiterte Kürzung zu.
- 60** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 61** 6. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung. Sie erfolgt im allseitigen Einverständnis der mitwirkenden Richter aufgrund einer Beratung und Abstimmung im Rahmen einer Videokonferenz (zur Zulässigkeit einer Entscheidung aufgrund einer solchen Beratung s. BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152).

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