

Urteil vom 30. Oktober 2024, IV R 19/22

Erweiterte Kürzung und Betriebsverpachtung

ECLI:DE:BFH:2024:U.301024.IVR19.22.0

BFH IV. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012 , GewStG VZ 2013
vorgehend FG Düsseldorf, 22. Juni 2022, Az: 2 K 2599/18 G

Leitsätze

1. NV: Eine Betriebsverpachtung ist nicht kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt (Bestätigung von Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845).
2. NV: Eigener Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes liegt auch dann vor, wenn sich der Grundbesitz nicht im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befindet, sondern zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehört.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22.06.2022 - 2 K 2599/18 G aufgehoben.
Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Jahren 2011 bis 2013 (Streitjahre) die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu gewähren ist.
- 2 Die Klägerin ist eine KG, an der ursprünglich nur natürliche Personen beteiligt waren. Bis Ende 1987 betrieb sie einen ... Händlerbetrieb in eigenen Räumen, die zu einem Gebäudekomplex (A-Center) mit einer Gesamtfläche von mehr als 22 000 qm gehören. Der Gebäudekomplex, der von der Klägerin teilweise für das Autohaus selbstgenutzt und teilweise fremdvermietet wurde, war von ihr selbst errichtet worden. Der Grund und Boden steht seit jeher im Eigentum ihrer Gesellschafter.
- 3 Im Oktober 1987 wurde die F-GmbH die einzige Komplementärin der Klägerin. Kommanditisten waren fortan die Eheleute A und B. Deren Sohn C wurde 1996 weiterer Kommanditist der Klägerin. Im Jahr 2007 verstarb A; er wurde von B und C beerbt. B verstarb im Jahr 2017. Sie wurde von C beerbt. Dieser war in den Streitjahren auch Alleingesellschafter der S-GmbH, für die seit dem Jahr 2009 im Handelsregister als Geschäftsadresse die Anschrift des A-Centers eingetragen ist.
- 4 Am 19.11.1987 schlossen die Eheleute A und B sowie die Klägerin mit der X AG einen Vertrag. Darin ist ausgeführt, dass die Klägerin beabsichtige, das von ihr betriebene Autohaus aufzugeben. Der Teil des Gesamtobjekts, der bisher für das Autohaus genutzt werde, solle an die X AG vermietet und das mobile Betriebsvermögen an die X AG veräußert werden. Die Vertragsparteien einigten sich darauf, dass die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung

sowie sämtliche Maschinen und maschinellen Anlagen und Betriebsvorrichtungen an die X AG verkauft werden sollten. In der Anlage 1 zum Vertrag wurden die einzelnen Gegenstände aufgeführt. Die X AG hatte auch das Umlaufvermögen sowie die Mitarbeiter des Autohauses zu übernehmen. Die Klägerin verpflichtete sich, sämtliche Unterlagen, die zur Fortsetzung des Geschäftsbetriebs und zur Erfüllung der von der X AG übernommenen Verträge notwendig waren, zu übergeben. Der bestehende Händlervertrag wurde aufgehoben und ein Wettbewerbsverbot vereinbart. Weiterer Vertragsgegenstand war der Abschluss eines Mietvertrags über jene Räumlichkeiten, in denen zuvor das Autohaus der Klägerin betrieben worden war und die nunmehr von der X AG genutzt werden sollten. Mietgegenstand waren Teile des im A-Center gelegenen Objekts mit sämtlichen baulichen Anlagen und dem gesetzlichen Zubehör, aber ohne Betriebsvorrichtungen und Betriebsinventar (Geschäftsausstattung). Gegenstand des Mietverhältnisses war auch eine Werkstatthalle.

- 5** Seit 1988 betreibt die X AG in den angemieteten Räumen ein Autohaus. In der Folgezeit vereinbarten die Vertragsparteien mehrere Nachträge zum Mietvertrag vom 19.11.1987, in denen die X AG weitere Räume und/oder Flächen anmietete. Am 02.12.2005 schlossen die Klägerin, die Eheleute A und B sowie deren Sohn C einen neuen Mietvertrag mit der X AG. In diesem Vertrag ist ausgeführt, dass der X AG Flächen als Gewerberäume zum Betrieb eines kompletten Handelshauses für Kraftfahrzeuge (insbesondere Ausstellungs-, Werkstatt-, Büro- und Lagerflächen) auf unbestimmte Zeit vermietet werden. Flächenänderungen waren in den Anlagen zum Vertrag ausgewiesen. Die X AG mietete in der Folgezeit weitere Büroflächen im A-Center an. Hierzu wurden drei Zusatzvereinbarungen geschlossen. Am 19.11.2013 vereinbarten die Beteiligten einen weiteren Nachtrag zum Mietvertrag vom 02.12.2005, der unter anderem die Vertragslaufzeit betraf.
- 6** In den Streitjahren wurde der Gebäudekomplex im A-Center nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wie folgt genutzt: Im Erdgeschoss, im Untergeschoss und im Nebengebäude betrieb die X AG ihr Autohaus. Die Klägerin nutzte ein Ein-Raum-Büro in Haus A (7. Etage) als Verwaltungsbüro. Die übrigen Räumlichkeiten waren im Streitzeitraum an circa 110 Fremdfirmen beziehungsweise Personen fremdvermietet (Business-Appartements und Büroräume) oder standen leer.
- 7** Die Zufahrt zu den drei Haupteingängen des A-Centers sowie zum Neuwagenverkauf der X AG nebst Kundenparkplatz erfolgt über eine einheitliche Einfahrt. Am Ende dieses Zuweges befinden sich ein Parkhaus und eine von der X AG betriebene Tankstelle, die lediglich für die interne Betankung durch Mitarbeiter des Autohauses für betriebliche Fahrzeuge genutzt wird. In dem Parkhaus stellt die X AG ihren Kunden auf den unteren beiden Parketagen Parkplätze zur Verfügung. Die übrigen Parkplätze sind an Mieter des Komplexes dauerhaft vermietet. Die Zufahrt zum Parkhaus ist durch ein Rolltor verschlossen, das von den Mietern mit einem Schlüssel geöffnet werden kann. Eine Schranke und einen Parkscheinautomaten für eine öffentliche Nutzung gibt es nicht.
- 8** Im November 2011 beauftragte die Klägerin die Y UG mit der Gestellung von Parkanweisern. Die Y UG verpflichtete sich, Kontroll- und Ordnungsdiensttätigkeiten im Bereich der Stichstraßenzufahrt bis einschließlich der Garagen durchzuführen, die Kunden auf freie Parkplatzflächen einzuweisen, platzsparendes Einparken zu überwachen sowie die das Parkhaus anfahrenen Fahrzeuge und das Parkhaus selbst im Hinblick auf unberechtigte Nutzer zu kontrollieren. Im Juli 2013 schloss die Klägerin mit der Z-GmbH einen Kontroll- und Ordnungsdienstvertrag, in dem diese im Wesentlichen die gleichen Aufgaben übernahm wie zuvor die Y UG. Die Klägerin erhielt von den beauftragten Fremdfirmen monatlich Rechnungen. Die entsprechenden Aufwendungen berechnete sie teilweise an die X AG weiter: Für die Monate November und Dezember 2011 stellte sie der X AG jeweils 2/3 des Rechnungsbetrags in Rechnung. In der Folgezeit rechnete sie den jeweiligen Rechnungsbetrag abzüglich eines Betrags von 2.380 € (inklusive Umsatzsteuer) monatlich ab.
- 9** Weiterhin hatte die Klägerin im Jahr 1999 mit der H-GmbH eine Vereinbarung geschlossen, mit der sie die H-GmbH beauftragte, jede Nacht vier Kontrollen in den Treppenhäusern, dem Kellergeschoss sowie den Räumen für Heizungstechnik und Müll im A-Center durchzuführen. In den Nebenkostenabrechnungen für die Jahre 2011 bis 2013 rechnete die Klägerin hierfür Beträge in Höhe von 6.055 € (2011), 5.720 € (2012) und 5.792 € (2013) ab.
- 10** In den Gewerbesteuerermessbescheiden für die Streitjahre, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen, gewährte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) der Klägerin die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG in Höhe von ... € (2011), ... € (2012) und ... € (2013).
- 11** Eine nachfolgende Außenprüfung kam allerdings zu dem Ergebnis, dass die Klägerin mangels Betriebsaufgabe weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele und ihr daher die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Unrecht gewährt worden sei.

- 12 Das FA folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 28.06.2016 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre, in denen es nur noch eine Kürzung um 1,2 % des Einheitswerts des Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG gewährte. Ausgehend von dem Einheitswert des Gebäudes berücksichtigte es jährlich jeweils einen Kürzungsbetrag in Höhe von ... €.
- 13 Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 als unbegründet zurück. Die Überlassung eines Büroraums im A-Center an die S-GmbH sei ebenso kürzungsschädlich wie die Erbringung von Reinigungs-, Pförtner- und Bewachungsleistungen durch die Klägerin.
- 14 Der nachfolgenden Klage gab das FG Düsseldorf mit Urteil vom 22.06.2022 - 2 K 2599/18 G teilweise statt. Es setzte den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in den Streitjahren auf jeweils ... € herauf, weil das FA bei dessen Berechnung allein vom Einheitswert des Gebäudes ausgegangen war, obwohl auch die Einheitswerte des Grund und Bodens hätten einbezogen werden müssen. Im Übrigen sah es die Klage als unbegründet an. Das FA habe zu Recht keine erweiterte Kürzung gewährt, denn die Klägerin habe in den Streitjahren nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt. Sie habe eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, indem sie der X AG einen Betrieb verpachtet habe. Da bereits aufgrund der Betriebsverpachtung eine gewerbliche Tätigkeit vorgelegen habe, komme es auf die Frage, ob die Klägerin kürzungsschädliche Nebenleistungen erbracht habe, nicht an.
- 15 Im nachfolgenden Revisionsverfahren hat das FA am 03.08.2022 geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre erlassen, in denen es --in Umsetzung des finanzgerichtlichen Urteils-- den Kürzungsbetrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf ... € erhöht hat.
- 16 Die Klägerin begründet ihre Revision mit der Verletzung materiellen Bundesrechts. Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei insbesondere nicht deshalb zu versagen, weil sie den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen habe, denn eine solche liege nicht vor. Das streitgegenständliche Gelände weise keine prägenden Merkmale auf, die eine bevorzugte Eignung des Objekts für den Betrieb eines Autohauses belegten. Eine reine Grundstücksüberlassung im Rahmen eines Mietverhältnisses stehe der Gewährung der erweiterten Kürzung nicht entgegen.
- 17 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Düsseldorf vom 22.06.2022 - 2 K 2599/18 G aufzuheben sowie die Gewerbesteuermessbescheide 2011 bis 2013 vom 03.08.2022 dahingehend zu ändern, dass ihr die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG antragsgemäß gewährt wird.
- 18 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19 Es hält die Vorentscheidung für zutreffend. Die Klägerin habe in den Streitjahren nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt, sondern eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, indem sie der X AG einen Betrieb verpachtet habe. Der für das Autohaus genutzte Teil des bebauten Grundstücks sei die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Autohauses. Auch wenn keine Betriebsverpachtung vorläge, sei die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren, da die Klägerin schädliche Nebenleistungen an die Mieter erbracht habe. Neben der eigentlichen Verwaltung des Grundbesitzes habe die Klägerin einen Wachdienst beauftragt, der die vermieteten Flächen nachts bewache. Außerdem habe sie den Mietern einen Pförtnerdienst im Einfahrtsbereich des Geländes und des Parkhauses zur Verfügung gestellt. Diese zusätzlichen Leistungen seien den Mietern über die Nebenkostenabrechnungen in Rechnung gestellt worden. Es sei von einer Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin auszugehen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20 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--).
- 21 1. Das angegriffene FG-Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da während des Revisionsverfahrens am 03.08.2022 geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre ergangen und nach

§ 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind. Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde, so dass es keinen Bestand haben kann (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750, Rz 22, m.w.N.). Da die Änderungsbescheide vom 03.08.2022 den Streitstoff unverändert gelassen haben, ist zwar keine Zurückverweisung der Sache nach § 127 FGO geboten.

- 22** Jedoch kann der Senat auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung der erweiterten Kürzung vorliegen. Zwar hat das FG im Ergebnis zutreffend angenommen, die Klägerin sei in den Streitjahren gewerbsteuerpflichtig im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG gewesen (hierzu unter 2.). Jedoch kann seine Annahme, die Klägerin habe den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung an die X AG überlassen, die Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in den Gewerbesteuermessbescheiden 2011 bis 2013 vom 03.08.2022 nicht begründen (hierzu unter 3.). Darüber, ob die erweiterte Kürzung aus anderen Gründen --insbesondere wegen schädlicher Nebenleistungen an die Mieter der Klägerin-- ausgeschlossen ist, kann der Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden. Die Sache war daher nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zurückzuverweisen (hierzu unter 4.).
- 23** 2. Die Klägerin unterlag in den Streitjahren als gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Gewerbesteuer gemäß § 2 Abs. 1 GewStG.
- 24** a) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt ein stehender Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer (soweit er im Inland betrieben wird). Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Ein Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder als selbständige Arbeit anzusehen ist; darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. [Rz 24]).
- 25** Die Tätigkeit einer im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt ebenfalls zu einem stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt. Auch hierbei handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG), weil die Tätigkeit der Personengesellschaft in Folge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.06.2023 - IV R 30/19, BFHE 281, 90, BStBl II 2023, 1050, Rz 48; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 20). Dementsprechend ist auch eine nur vermögensverwaltend tätige, gewerblich geprägte Personengesellschaft sachlich gewerbsteuerpflichtig.
- 26** b) Danach war die Klägerin in den Streitjahren --unabhängig von der von ihr ausgeübten Tätigkeit-- gewerbsteuerpflichtig. Sie ist seit dem Eintritt der F-GmbH im Herbst 1987 eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da ihre einzige Komplementärin eine Kapitalgesellschaft und nur diese zur Geschäftsführung befugt ist.
- 27** c) Dass die Klägerin ursprünglich mit dem Betrieb ihres Autohauses originär gewerblich tätig war, sie den Betrieb des Autohauses zum 31.12.1987 eingestellt und fortan --mit der Überlassung der zuvor selbstgenutzten Räumlichkeiten an die X AG-- jedenfalls nach Auffassung des FA eine gewerbliche Betriebsverpachtung vorgelegen hat, führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 28** aa) Die Einstellung des Betriebs ihres Autohauses zum 31.12.1987 hatte nicht zur Folge, dass die Klägerin nicht mehr gewerbsteuerpflichtig war, auch wenn die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist (vgl. zur gewerbsteuerlichen Behandlung der Betriebsverpachtung z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 24 f.)
- 29** bb) Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die zunächst eine originär gewerbliche Tätigkeit --vorliegend in Gestalt des Betriebs eines Autohauses-- ausübt, unterliegt auch nach deren Beendigung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer. Die zunächst durch die originär gewerbliche Tätigkeit überlagerte, parallel bestehende gewerbliche Prägung der Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG lebt mit dem Ende der originär gewerblichen Tätigkeit wieder auf (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 25). Eine Personengesellschaft, die originär gewerblich tätig war, kann somit auch während der Zeit, in der ihr Betrieb unterbrochen ist oder ruht, eine gewerblich geprägte Personengesellschaft sein (BFH-

Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 25, unter Aufgabe der im BFH-Urteil vom 09.11.2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227 vertretenen gegenteiligen Auffassung).

- 30** 3. Die Annahme des FG, die Klägerin habe den streitgegenständlichen Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung an die X AG überlassen, kann keine Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begründen. Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, eine Betriebsverpachtung sei auch dann kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt.
- 31** a) Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt (sogenannte einfache Kürzung). Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an die Stelle der einfachen Kürzung 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).
- 32** aa) Der Begriff des Grundbesitzes im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bestimmt sich nach dem Bewertungsrecht (z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 28 ff., m.w.N.).
- 33** bb) Eigener Grundbesitz im Sinne dieser Norm ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz (z.B. BFH-Urteil vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 45). Um eigenen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG handelt es sich dementsprechend auch, wenn der Grundbesitz sich nicht im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befindet, sondern zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehört (vgl. auch Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Nr. 1 Rz 113; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 65d).
- 34** cc) Eigener Grundbesitz wird verwaltet und genutzt, wenn er zum Zwecke der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird, etwa durch Vermietung und Verpachtung (BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 45; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 19, jeweils m.w.N.). § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG knüpft allerdings nicht an die einkommensteuerrechtliche Qualifizierung der durch die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an (z.B. BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 45; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 42, m.w.N.).
- 35** Wer über eigenen Grundbesitz einen Mietvertrag abschließt, nutzt seinen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Unerheblich ist, dass der Mieter auf dem gemieteten Grundbesitz einen Gewerbebetrieb ausüben will (vgl. BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 48; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 43, m.w.N.) oder dass der Besitz sehr umfangreich ist und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten wird (vgl. BFH-Urteile vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 37; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 43, m.w.N.).
- 36** dd) Die erweiterte Kürzung setzt im Grundsatz die ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes voraus (Ausschließlichkeitsgebot). Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (vgl. BFH-Urteile vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 19; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 44, m.w.N.). Darüber hinaus liegen nach ständiger Rechtsprechung Nebentätigkeiten innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens und sind --ausnahmsweise-- nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung angesehen werden können (vgl. BFH-Urteile vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 46; vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27; vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 19; vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 45, m.w.N.). Ist der Umfang einer derartigen Nebentätigkeit gering, kommt es nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen eines Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot. Im Übrigen sind von dem Ausschließlichkeitserfordernis keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit, auch nicht solche aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) geboten. Ein Verstoß gegen das

Ausschließlichkeitsgebot führt zur vollständigen Versagung der erweiterten Kürzung (BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 27).

- 37** b) Ausgeschlossen ist die erweiterte Kürzung dem Sinn und Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG folgend auch dann, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen zur Gewerblichkeit überschreitet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.05.2023 - IV R 33/19, BFHE 280, 320, BStBl II 2023, 927, Rz 45, m.w.N.).
- 38** aa) Dies ist der Fall, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Tätigkeit als Ganzes das Gepräge einer gewerblichen Betätigung geben, hinter der die eigentliche Gebrauchsüberlassung in den Hintergrund tritt. Hieran fehlt es regelmäßig, wenn Leistungen, die die Pflege, Wartung und Versicherung des vermieteten Objekts betreffen, erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 36, m.w.N.). Zur Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes gehören --in Abhängigkeit von Objektart und -größe-- neben dem Abschluss von Mietverträgen auch Tätigkeiten wie zum Beispiel die Bewachung des Objekts, Werbemaßnahmen, die Reinigung von Gemeinschaftsflächen im Vermietungsobjekt und der zur Verwaltung genutzten Büroräume (vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2024 - III R 26/21, Rz 17, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 35 ff., 41 ff.).
- 39** bb) § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist auch bei einer Betriebsverpachtung grundsätzlich nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2. und II.2.b), weil regelmäßig nicht nur im Sinne einer typischen Vermögensverwaltung Grundbesitz, sondern typischerweise gerade auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 21]).
- 40** Allerdings ist eine Betriebsverpachtung nicht ausnahmslos kürzungsschädlich (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 68 ff.). Unschädlich ist sie, wenn es sich bei der --über die Grundstücksüberlassung hinausgehenden-- zusätzlichen Nutzung um eine Nebentätigkeit handelt, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.b [Rz 21]). Ebenso wenig kürzungsschädlich ist es, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt. Wird ausnahmsweise nicht auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt, sondern lediglich Grundbesitz vermietet, der als wesentlicher, dem Betrieb das Gepräge gebender Betriebsgegenstand anzusehen ist, liegt eine kürzungsunschädliche Betriebsverpachtung vor. Eine zu der Vermögensverwaltung hinzutretende (kürzungsschädliche) Nutzung des Grundstücks ergibt sich dabei nicht aus den Besonderheiten des überlassenen Grundbesitzes, die dazu führen, dass dieser die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des nur unterbrochenen Gewerbebetriebs des Verpächters ist. Denn etwaige Besonderheiten des überlassenen Grundbesitzes führen nicht (ohne Weiteres) dazu, dass dessen Verwaltung oder Nutzung die Grenze zur Gewerblichkeit überschreitet. Für die Frage der Kürzungsschädlichkeit einer Grundstücksüberlassung ist nicht maßgebend, dass das überlassene (bebaute) Grundvermögen die wesentliche Betriebsgrundlage eines Betriebs darstellt und für die Verpächterin die Möglichkeit besteht, nach Ende der Überlassung (erneut) einen entsprechenden Betrieb zu betreiben. Unter Berücksichtigung des Zwecks des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist vielmehr ausschlaggebend, ob im konkreten Einzelfall tatsächlich nur eigener (bebauter) Grundbesitz überlassen wird (BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 72 ff.).
- 41** c) Hiervon abweichend --und damit rechtsfehlerhaft-- hat das FG angenommen, eine Betriebsverpachtung sei auch dann kürzungsschädlich, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden und es sich hierbei ausschließlich um eigenen (bebauten) Grundbesitz handelt.
- 42** aa) Ausgehend von den Feststellungen des FG stellt die Überlassung der im Mietvertrag vom 02.12.2005 nebst Nachträgen beschriebenen Gebäude und Flächen an die X AG keine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung dar.
- 43** Selbst wenn die Würdigung des FG, es liege eine Betriebsverpachtung (zu deren Voraussetzungen vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2023 - IV R 5/21, BStBl II 2024, 845, Rz 64 ff.) vor, weil die Klägerin die alleinigen wesentlichen Betriebsgrundlagen ihres Betriebs an die X AG überlassen habe, der revisionsrechtlichen Prüfung standhielte, führte dies nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Nach den tatsächlichen, den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin der X AG Räumlichkeiten und Flächen --insbesondere Ausstellungs-, Werkstatt-, Büro- und Lagerflächen sowie Kraftfahrzeugstellplätze-- zum Betrieb eines Autohauses überlassen. Bei diesem Grundbesitz, der sich entweder im Gesamthandsvermögen der Klägerin oder aber im Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter befindet, handelt es sich um eigenen Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

- 44 bb) Dass die Klägerin darüber hinaus kürzungsschädlich fremden Grundbesitz oder Betriebsvorrichtungen an die X AG überlassen hat, hat das FG demgegenüber nicht festgestellt. Im Gegenteil: Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie sämtliche Maschinen, maschinellen Anlagen und Betriebsvorrichtungen mit Vertrag vom 19.11.1987 --im Zusammenhang mit dem Abschluss des (ersten) Mietvertrags-- an die X AG verkauft.
- 45 4. Darüber, ob der Klägerin die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu gewähren ist, kann der Senat --mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen des FG-- nicht abschließend entscheiden.
- 46 a) Im zweiten Rechtsgang wird das FG --nach Maßgabe der dargestellten Grundsätze-- prüfen müssen, ob die Gewährung der erweiterten Kürzung --wie das FA meint-- ausscheidet, weil die Klägerin einen Wachdienst beauftragt hat, um die vermieteten Flächen nachts bewachen zu lassen, beziehungsweise weil sie den Mietern einen Pförtnerdienst im Einfahrtbereich des Geländes und des Parkhauses zur Verfügung gestellt und sie diese zusätzlichen Leistungen über die Nebenkosten abgerechnet hat. Dabei wird es die Objektart und -größe nebst etwaiger besonderer räumlicher Gegebenheiten zu berücksichtigen und sich mit dem Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, Rz 29 f.) zu befassen haben.
- 47 b) Das FG wird ferner zu beachten haben, dass eine auf das Gesamtobjekt bezogene Bewachung, die dem Schutz des Eigentums des Vermieters dient und daher in seinem Interesse erfolgt, kürzungsunschädlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2024 - III R 26/21, Rz 17, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 14.07.2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175).
- 48 c) Bei der Prüfung der Frage, ob Dienstleistungen, die die Klägerin im Zusammenhang mit der Parkplatznutzung durch alle Mieter beziehungsweise durch die X AG und deren Kunden erbringt (Stichworte: "Gestellung von Parkanweisern" beziehungsweise "Pförtnerdienst") kürzungsschädlich sind, muss das FG Art, Umfang und Zweck jener Dienstleistungen in den Streitjahren aufklären. Im Rahmen seiner nachfolgenden Würdigung wird es auch etwaige besondere tatsächliche Gegebenheiten des A-Centers (Größe, Zuwegungen, Verteilung der Parkplätze et cetera) berücksichtigen müssen.
- 49 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de