

Online-Nachricht vom 21.03.2024 11:57

## Gewerbsteuer | Erweiterte Kürzung im Falle einer Betriebsverpachtung (BFH)

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 (BFH, Urteil v. 19.12.2023 - IV R 5/21; veröffentlicht am 21.3.2024).

**Hintergrund:** 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. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an die 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).

**Sachverhalt:** Die Beteiligten streiten um die Frage, ob im Falle einer Betriebsverpachtung die erweiterte Kürzung bei dem Verpächter ausgeschlossen ist, wenn sich dessen Tätigkeit auf die Nutzungsüberlassung ausschließlich von Grundbesitz zum Betrieb eines Autohauses mit Reparaturwerkstatt und Waschanlage beschränkt. Das FG der ersten Instanz entschied, die Klägerin habe nicht nur Grundbesitz, sondern mit der Waschanlage kürzungsschädlich auch mindestens eine Betriebsvorrichtung vermietet. Die erweiterte Kürzung sei auch deshalb zu versagen, weil die Klägerin den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen habe (FG Münster Urteil v. 6.12.2019 - 14 K 3999/16 G).

**Die Richter des BFH hoben das Urteil auf und wiesen die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück:**

- Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt einer - eine Betriebsverpachtung überlagernden - Betriebsaufspaltung ausübt, unterliegt mit dem Ende der Betriebsaufspaltung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer.
- Ein im Grundbuch eingetragenes Sondernutzungsrecht ist zwar kein Grundbesitz, es ist jedoch für Zwecke des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dem Grundbesitz des entsprechenden Wohnungs- oder Teileigentümers zuzuordnen, dessen Inhalt es bestimmt.
- Die Mitvermietung von Wohnungs- beziehungsweise Gebäudebestandteilen, die durch Teilungserklärung oder Gesetz dem gemeinschaftlichen Eigentum zugeordnet sind (zum Beispiel Fenster nebst Rahmen), stellt sich als zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung eigenen Grundbesitzes dar und ist nicht kürzungsschädlich.
- 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.

**Anmerkung von Walter Bode, ehemaliger Richter im IV. Senat des BFH:**

Das zur Zurückverweisung der Sache an das FG führende Urteil des BFH ist umfangreich, die Leitsätze fassen verschiedene erörterte Rechtsfragen zusammen, im Folgenden einige wesentliche Gesichtspunkte der Entscheidung:

Im Besprechungsfall hat sich der BFH zunächst mit der gewerbesteuerrechtlichen Behandlung einer gewerblich geprägten Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG befasst, nachdem das FG die gewerbliche Prägung der Klägerin außer Acht gelassen hatte. Die Tätigkeit einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt. **Deshalb unterliegt eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die zunächst eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt einer- eine Betriebsverpachtung überlagernden - Betriebsaufspaltung ausübt, auch nach deren Beendigung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer.** Die zunächst vorliegende originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt der Verpachtungstätigkeit einer Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlagert die parallel bestehende gewerbliche Prägung der Besitzpersonengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG lediglich. Wird die Betriebsaufspaltung beendet, lebt die gewerbliche Prägung wieder auf. Hervorzuheben ist, dass der IV. Senat des BFH an seinem Urteil v. 9.11.2017 - IV R 37/14 (BStBl II 2018, 227) insoweit nicht mehr festgehalten hat, als er damals entschieden hatte, dass eine Personengesellschaft, die originär gewerblich tätig war, auch während der Zeit, in der ihr Betrieb unterbrochen ist oder ruht, keine gewerblich geprägte Personengesellschaft sein könne.

Des Weiteren ist der BFH davon ausgegangen, dass das FG die allgemeinen Rechtsgrundsätze zur erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verkannt habe. Seine Entscheidung, die Klägerin habe im Rahmen des Gewerbemietvertrags neben eigenem Grundbesitz kürzungsschädlich zumindest auch eine Betriebsvorrichtung in Gestalt der Autowaschanlage vermietet, halte der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Für die **Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen** kommt es 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 i.S.d. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus. In Bezug auf eine Autowaschanlage ist zwischen der Umschließung der Autowaschstraße, die regelmäßig als Gebäude anzusehen ist, und der Waschanlage selbst, die eine Betriebsvorrichtung darstellen kann, zu unterscheiden. Im Besprechungsfall ist der BFH dem FG zwar darin gefolgt, dass die streitbefangene Autowaschanlage eine Betriebsvorrichtung dargestellt habe. Dass der einschlägige Gewerbemietvertrag das Waschstraßengebäude umfasse, sei revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu bestanden. Die weitergehende Annahme des FG, die Klägerin habe auch die im Waschstraßengebäude befindliche Waschanlage vermietet, sei jedoch rechtsfehlerhaft. **Die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrags sind, ist nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen.** Die Parteien eines Mietvertrags können bestimmen, dass ein wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks nicht Gegenstand des Mietvertrags sein soll. Hieraus folgert der BFH zu Recht, dass **wesentliche Bestandteile des Grundstücks nicht zwingend und automatisch kürzungsschädlich mitvermietet werden.** Der BFH gab deshalb dem FG eine (präzise) Auslegung des entscheidungserheblichen Vertragswerks und die Feststellung von hierfür ausreichenden Tatsachen auf.

Des Weiteren hat der BFH im Besprechungsfall (u.a.) erkannt, dass die Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht darauf gestützt werden könne, dass Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen worden sei. Hätte die Klägerin - wie vom FG angenommen im Rahmen des maßgeblichen Gewerbemietvertrags alle wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände zur Nutzung überlas-

sen, so wäre zwar eine Betriebsverpachtung gegeben, diese führte jedoch nicht ohne Weiteres zur Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG.

Dem kann gefolgt werden, denn nicht jede Betriebsverpachtung ist kürzungsschädlich. Werden ausnahmsweise ausschließlich eigener Grundbesitz vermietet und andere, nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubte Tätigkeiten ausgeübt, liegt keine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung vor. Im Besprechungsfall hat der BFH daher eine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung nur dann angenommen, wenn die Klägerin - neben eigenem Grundbesitz - auch die Waschanlage (oder sonstige Betriebsvorrichtungen) vermietet hätte. Ob dies der Fall ist, konnte der BFH auf der Grundlage der Feststellungen des FG jedoch nicht entscheiden.

**Quelle:** BFH, Urteil v. 19.12.2023 - IV R 5/21; NWB Datenbank (il)

**Fundstelle(n):**

NWB MAAAJ-63280