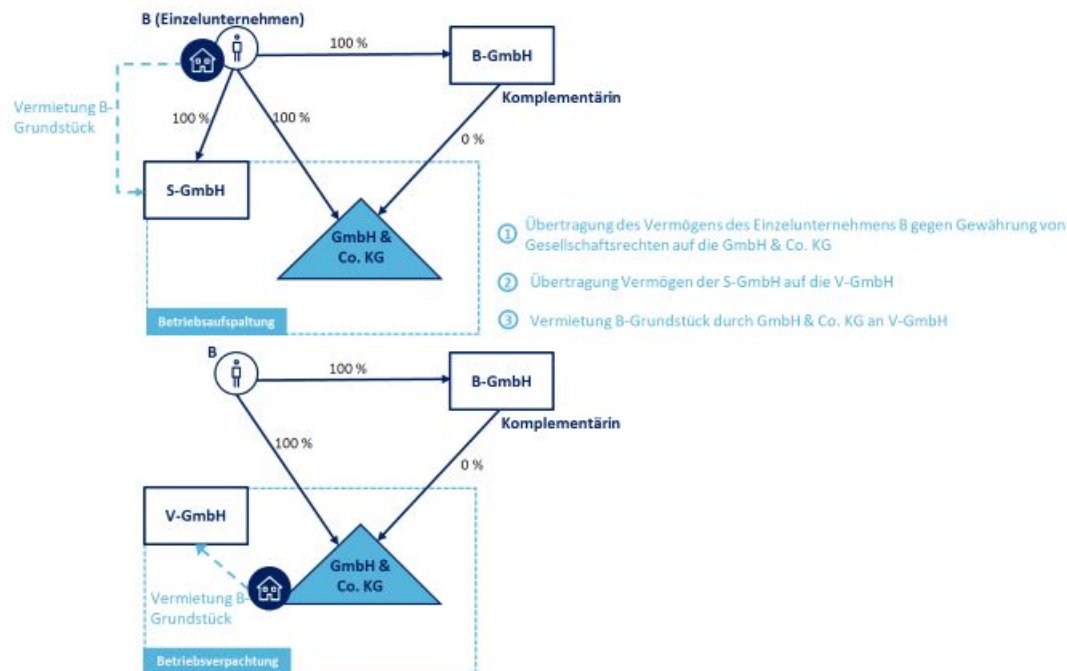


## BFH: Erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei gewerblich geprägter Personengesellschaft und Betriebsverpachtung

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. Soweit der BFH entschieden hatte (Urteil vom 09.11.2017, IV R 37/14), 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 kann, hält er daran nicht mehr fest.

Die Grundsätze, nach denen der BFH eine gewerbliche Betriebsverpachtung nicht als gewerbesteuerpflichtig angesehen hat, sind auf gewerblich geprägte Personengesellschaften nicht anzuwenden. 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.

### Sachverhalt



Findet die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG Anwendung?

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren einzige persönlich haftende Gesellschafterin die B-GmbH war. Einziger Kommanditist der GmbH & Co. KG und alleiniger Anteilseigner der B-GmbH war B, der auch Eigentümer von Grundstücken war. Den größten Teil eines dieser Grundstücke (B-Grundstück) vermietete B an die S-GmbH, deren alleiniger Anteilseigner er ebenfalls war. Die S-GmbH betrieb auf diesem Teil des Grundstücks einen Autohandel mit zugehöriger Werkstatt und Waschanlage. Die Vermietung des Grundstücks wurde als Betriebsaufspaltung behandelt.

Mit notariellem Ausgliederungsvertrag vom 06.08.2004 übertrug B das Vermögen seines Einzelunternehmens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Ausgliederung durch Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf die GmbH & Co. KG. Zum 16.08.2004 übertrug die S-GmbH ihr gesamtes Sachanlagevermögen auf die V-GmbH.

Am 13.08.2004 schloss die GmbH & Co. KG mit der V-GmbH einen Gewerbemietvertrag, mit dem sie dieser das B-Grundstück zum Betrieb eines Kraftfahrzeugbetriebs mit Reparaturwerkstatt und Waschstraße vermietete.

Strittig war, ob für das Jahr 2014 (Streitjahr) die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu berücksichtigen ist. Das Finanzamt lehnte diese ab. Das sah auch das FG so. Es legte den Gewerbemietvertrag vom 13.08.2004 dahin aus, dass die GmbH & Co. KG der V-GmbH nicht nur Grundbesitz, sondern mit der Waschanlage kürzungsschädlich auch mindestens eine Betriebsvorrichtung vermietet habe. Die erweiterte Kürzung sei auch deshalb zu versagen, weil die GmbH & Co. KG den Grundbesitz im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung überlassen habe.

### **Entscheidung**

Der BFH kommt zu folgenden Ergebnissen:

- Die GmbH & Co. KG ist auch nach der Beendigung der zunächst bestehenden Betriebsaufspaltung (weiterhin) gewerbesteuerpflichtig.
- Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist zu gewähren.
- Die Annahme des FG, dass die GmbH & Co. KG kürzungsschädlich zumindest auch eine Betriebsvorrichtung in Gestalt der Waschanlage an die V-GmbH mitvermietet hat, ist nicht zutreffend. Die GmbH & Co. KG hat ausschließlich "eigenen" Grundbesitz an die V-GmbH vermietet.
- Die Überlassung des Grundbesitzes im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung kann die Versagung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung nicht begründen, da ausschließlich eigener (bebauter) Grundbesitz vermietet wurde.

### Gewerbsteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft nach Beendigung einer Betriebsaufspaltung

Die GmbH & Co. KG war als gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbsteuerpflichtig. Dass die zunächst bestehende Betriebsaufspaltung zwischen der GmbH & Co. KG und der S-GmbH (mit dem Wirksamwerden der Übertragungs- und Mietverträge vom 13.08.2004) – mangels personeller Verflechtung – beendet wurde und damit auch die originär gewerbliche Tätigkeit der GmbH & Co. KG endete, führt zu keinem anderen Ergebnis.

*Begründung:* Fungiert eine Personengesellschaft als Besitzgesellschaft im Rahmen einer (echten oder unechten) Betriebsaufspaltung und fallen die Voraussetzungen der personellen Verflechtung weg, kann einkommensteuerrechtlich nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung eine gewerbliche Betriebsverpachtung vorliegen, auch wenn faktisch nur noch Grundbesitz überlassen wird, der die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 17.04.2019, IV R 12/16). Einkommensteuerrechtlich erzielt die verpachtende Personengesellschaft in diesem Fall weiterhin gewerbliche Einkünfte. Hiervon ist die gewerbsteuerrechtliche Behandlung zu unterscheiden. Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs im Ganzen oder eines Teilbetriebs wird grundsätzlich nicht als Gewerbebetrieb angesehen. Sie unterliegt daher regelmäßig nicht der Gewerbesteuer. Dementsprechend ist die gewerbliche Betriebsverpachtung bei Einzelunternehmen und nicht gewerblich geprägten Personengesellschaften nicht gewerbsteuerpflichtig, so dass auch der Betriebsverpächter nach dem Wegfall der personellen Verflechtung und der damit einhergehenden Beendigung einer zuvor bestehenden Betriebsaufspaltung nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegt.

Anders ist dies hingegen, wenn es sich wie im Streitfall bei der den Grundbesitz überlassenden Personengesellschaft um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft handelt. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die zunächst eine originär gewerbliche Tätigkeit in Gestalt einer Betriebsverpachtung überlagernden Betriebsaufspaltung ausübt, unterliegt auch nach deren Beendigung als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterhin der Gewerbesteuer (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27.07.2009, IV B 122/08). Die zunächst vorliegende originär gewerbliche Tätigkeit das heißt die Verpachtungstätigkeit einer Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlagert die parallel bestehende gewerbliche Prägung der Besitzpersonengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG lediglich (vgl. auch BFH-Urteil vom 30.10.2019, IV R 59/16). Die gewerbliche Prägung lebt daher mit dem Ende der Betriebsaufspaltung wieder auf. Dementsprechend sind die Grundsätze, nach denen der BFH eine gewerbliche Betriebsverpachtung nicht als gewerbsteuerpflichtig angesehen hat, auf gewerblich geprägte Personengesellschaften nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 14.06.2005, VIII R 3/03). Soweit der BFH im Urteil vom Urteil vom 09.11.2017, IV R 37/14,

entschieden hat, 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 kann, hält er daran nicht mehr fest.

#### Gewährung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ist im Streitfall zu gewähren.

*Gesetzliche Grundlage:* Nach § 9 Nr. 1 S. 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 S. 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).

*Begründung:* Betriebsvorrichtungen zählen bewertungsrechtlich nicht zum Grundbesitz, so dass die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen die erweiterte Kürzung ausschließt, und zwar auch dann, wenn sie einen nur geringfügigen Umfang annimmt (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2019, III R 36/15).

Der BFH hält die Feststellung des FG, die GmbH & Co. KG habe im Rahmen des Gewerbemietvertrags vom 13.08.2004 neben eigenem Grundbesitz kürzungsschädlich zumindest auch eine Betriebsvorrichtung in Gestalt der Autowaschanlage an die V-GmbH vermietet, für nicht zutreffend. Das FG hätte bei der Auslegung dieses Vertrags den Inhalt des am gleichen Tag zwischen der S-GmbH und der V-GmbH geschlossenen Kauf- und Übertragungsvertrags einbeziehen müssen, der auch die Waschanlage enthielt. Somit stelle sich die Frage, warum die V-GmbH die Waschanlage gegen Zahlung eines Entgelts anmieten sollte, wenn sie diese doch bereits aufgrund des Kauf- und Übertragungsvertrags vom 13.08.2004 hätte nutzen und über diese hätte verfügen können. Das FG hat daher nun zu prüfen, ob die Waschanlage überhaupt Gegenstand des Mietvertrages über das (Waschanlagen)-Gebäude war.

#### Betriebsverpachtung begründet keine Versagung der erweiterten Kürzung

Auch die Überlassung des Grundbesitzes im Rahmen einer gewerblichen Betriebsverpachtung an die V-GmbH, kann keine Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG begründen.

*Begründung:* Eine Betriebsverpachtung ist zwar grundsätzlich nicht begünstigt, weil regelmäßig nicht nur im Sinne einer typischen Vermögensverwaltung Grundbesitz, sondern typischerweise gerade auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt wird. Sie ist selbst dann kürzungsschädlich, wenn mit der Mitverpachtung von Mobilien zur Grundstücksnutzung lediglich eine als äußerst geringfügig zu betrachtende und insoweit als wirtschaftlich vernachlässigbar erscheinende gewerbliche Tätigkeit hinzutritt. Allerdings ist eine Betriebsverpachtung gleichwohl nicht ausnahmslos kürzungsschädlich.

So hat der BFH bereits entschieden, dass eine Betriebsverpachtung nicht kürzungsschädlich ist, 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.

Ebenso wenig kürzungsschädlich ist es, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände vermietet werden, es sich hierbei aber 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.

#### Zurückverweisung an das FG

Ausgehend von diesen Grundsätzen liegt im Streitfall keine kürzungsschädliche Betriebsverpachtung vor. Eine solche läge nur dann vor, wenn die GmbH & Co. KG neben eigenem Grundbesitz auch die Waschanlage (oder sonstige Betriebsvorrichtungen) an die V-GmbH vermietet hätte. Dies hat das FG nun noch zu überprüfen. Daher verweist der BFH die Sache zurück an das FG. Wenn auch die Waschanlage Gegenstand des Gewerbemietvertrags war, wäre die erweiterte Kürzung zu versagen. Anderenfalls wäre der GmbH & Co. KG die erweiterte Kürzung zu gewähren, wenn das FG nach der weiteren

Sachaufklärung zu dem Ergebnis käme, dass sie allein das Betriebsgrundstück an die V-GmbH vermietet hatte und sie auch im Übrigen lediglich eigenen Grundbesitz vermietet hatte.

### **Betroffene Normen**

§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

Streitjahr: 2014

### **Anmerkungen**

Weitere vom BFH im Rahmen des Streitfalls getroffene Feststellungen

- Ein im Grundbuch eingetragenes Sondernutzungsrecht ist zwar kein Grundbesitz, es ist jedoch für Zwecke des § 9 Nr. 1 S. 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.

### **Vorinstanz**

Finanzgericht Münster, Urteil vom 06.12.2019, 14 K 3999/16 G

### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 19.12.2023, [IV R 5/21](#)

### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 09.11.2017, IV R 37/14, BStBl. II 2018, S. 227

BFH, Urteil vom 17.04.2019, IV R 12/16, BStBl. II 2019, S. 745

BFH, Beschluss vom 27.07.2009, IV B 122/08, nicht amtlich veröffentlicht

BFH, Urteil vom 30.10.2019, IV R 59/16, BStBl. II 2020, S. 147, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 14.06.2005, VIII R 3/03, BStBl. II 2005, S. 778

BFH, Urteil vom 11.04.2019, III R 36/15, BStBl. II 2019, S. 705, siehe [Deloitte Tax News](#)

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.