

Thema 2

Kürzungsschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

(Referent: RA/StB Dr. Stephanie Thomas)

(Kommentator: Ministerialrat Thorsten Kontny)

Sachverhalt

Die Atlas-GmbH (A-GmbH) ist Eigentümerin eines Grundstücks mit aufstehender Betriebsimmobilie. An der A-GmbH sind Detlef (D) und Emil (E) zu je 50 % beteiligt. Das Grundstück mit Immobilie wird entgeltlich an die Bleifuss-GmbH (B-GmbH) zur betrieblichen Nutzung als KfZ-Werkstatt überlassen. D und E sind an der B-GmbH zusammen mit 24 % beteiligt. 76 % der Anteile werden von Ferdinand (F) gehalten. Mit Vertrag vom 15.01.2020 erwirbt die A-GmbH zum 01.02.2020 (Übergang Nutzen, Lasten und Gefahr des zufälligen Untergangs) ein weiteres Grundstück mit aufstehender Betriebsimmobilie. Zudem befindet sich auf dem Grundstück eine grundsätzlich funktionstüchtige Tankstellenanlage. Das neue Grundstück nebst Immobilie wird unmittelbar nach Erwerb ebenfalls der B-GmbH zur Nutzung überlassen. Die Tankstellenanlage hingegen wird im Jahr 2020 entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen von der A-GmbH noch umfassend saniert und nicht von der B-GmbH genutzt.

Mit Vertrag vom 15.12.2020 veräußert die A-GmbH die gesamte Tankstellenanlage einschließlich Zapfsäule, Rohrleitungen, Tanks und Bodenbefestigung zum 31.12.2020 (24.00 Uhr), alternativ 01.01.2021 (0.00 Uhr) an die Cesar-GmbH (C-GmbH) zu einem fremdüblichen Preis. Soweit einzelne Wirtschaftsgüter nicht losgelöst von dem Grundstück zivilrechtlich wirksam übertragen werden können, so erfolgt eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.

An der C-GmbH sind – wie auch an der A-GmbH – D und E zu je 50 % beteiligt.

Die C-GmbH überlässt der B-GmbH die renovierte Tankstellenanlage ab dem 01.01.2021 entgeltlich zur Nutzung.

Abwandlung 1

Mit Vertrag vom 15.01.2020 veräußert die A-GmbH die gesamte Tankstellenanlage einschließlich Zapfsäule, Rohrleitungen, Tanks und Bodenbefestigung zum 01.02.2020 (Übergang Nutzen, Lasten und Gefahr des zufälligen Untergangs) an die B-GmbH. Der Veräußerungspreis für die einzelnen Wirtschaftsgüter entspricht den Anschaffungskosten. Die Renovierung und Sanierung der Tankstellenanlage wird von der B-GmbH vorgenommen und seit dem 01.01.2021 von dieser im Rahmen ihres Betriebs genutzt.

Abwandlung 2

Die Tankstelle wird von der A-GmbH im Jahr 2020 umfassend saniert und nicht von der B-GmbH genutzt.

Ab dem 01.01.2021 wird die Tankstellenanlage der B-GmbH unentgeltlich zur Nutzung in deren Betrieb überlassen.

Frage:

1. Kann die A-GmbH im *Jahr 2020* die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG in Anspruch nehmen?
2. Kann die A-GmbH im *Jahr 2021* die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG in Anspruch nehmen?

A. LÖSUNGSHINWEISE

I. VORBEMERKUNG

Die Fallgestaltung greift die Anwendung einer in der Praxis häufig anzutreffenden, aber in der Behandlung sehr fehleranfälligen Vorschrift auf.

Grundstücke im Unternehmen werden mit Grundsteuer und Gewerbesteuer belastet. Um diese Doppelbelastung abzumildern, hat der Gesetzgeber § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG eingeführt.¹ Nach dieser Vorschrift wird für Grundstücke des Betriebsvermögens eine Kürzung des Gewerbeertrages in Höhe von 1,2 % des Einheitswertes der Grundstücke vorgenommen.

Darüber hinaus sieht § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG eine weitere Kürzungsmöglichkeit für Grundstücksunternehmen vor. Die Vorschrift lautet:

„An Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt 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 im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung, errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.“

Die Vorschrift ordnet auf Antrag eine Kürzung des gesamten Gewerbeertrages an, der aus der Nutzung und Verwaltung von eigenem Grundbesitz resultiert. Die so genannte erweiterte Gewerbesteuerkürzung erfolgt zur Gleichstellung der Nutzung von Grundbesitz im Rahmen eines Unternehmens, das allein aufgrund seiner Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegt, mit der Nutzung von Grundbesitz durch natürliche Personen oder vermögensverwaltende Personengesellschaften.²

Voraussetzung für die Vornahme der Kürzung ist unter anderem, dass ausschließlich eigener Grundbesitz oder daneben eigenes Kapitalvermögen genutzt wird. Für die Bestimmung des Umfangs des Grundbesitzes ist auf die bewertungsrechtlichen Vorschriften und hier auf § 68 BewG zurückzugreifen.

¹ Burbaum/Wessels, NWB 2020, Grundlagen vom 05.06.2020, Rn. 1; Tiede, StuB 2020, S. 467.

² Burbaum/Wessels, NWB 2020, Grundlagen vom 05.06.2020, Rn. 3; Tiede, StuB 2020, S. 467.

§ 68 BewG lautet:

„(1) Zum Grundvermögen gehören

1. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör,
2. das Erbbaurecht,
3. das Wohnungseigentum, Teileigentum, Wohnungserbbaurecht und Teilerbbaurecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz,

soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 33) oder um Betriebsgrundstücke (§ 99) handelt.

(2) In das Grundvermögen sind nicht einzubeziehen

1. Bodenschätze,
2. die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind.

Einzubeziehen sind jedoch die Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstigen Bauteile wie Mauervorlagen und Verstrebungen.“

Zum Grundbesitz gehören mithin insbesondere keine Betriebsvorrichtungen. Eine Betriebsvorrichtung ist bei solchen Gegenständen anzunehmen, bei denen ein enger Zusammenhang zum Betriebsablauf besteht. Entscheidend ist, ob die Gegenstände unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden. Dabei ist maßgeblich, ob die betreffenden Gegenstände der allgemeinen Nutzung des Gebäudes dienen oder der betrieblichen Nutzung.³ In ihrem Erlass vom 05.06.2013 gibt die Finanzverwaltung Auslegungsbeispiele.⁴

Werden Betriebsvorrichtungen verwaltet und genutzt, so entfällt grundsätzlich die Möglichkeit eine erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu beantragen. Davon hat die Rechtsprechung Ausnahmen anerkannt, wenn die Verwaltung und Nutzung der Betriebsvorrichtungen der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes dient und zur wirtschaftlich sinnvollen

³ BFH v. 11.04.2019, II R 36/15, DStR 2019, S. 1859; BFH v. 18.12.2019, III R 36/17, DStR 2020, S. 1040; Schneider, NWB 2019, S. 3211.

⁴ Oberste Finanzbehörden der Länder, Gl. lfd. Erlass v. 05.06.2013, BStBl. I 2013, S. 734.

Nutzung der Immobilie zwingend notwendig ist.⁵ Dabei wird das Merkmal „zwingend notwendig“ mit „unentbehrlich“ gleichgesetzt.⁶

Diskutiert wurde über das Bestehen einer Geringfügigkeitsgrenze bzw. Bagatellgrenze, um zu verhindern, dass die (unbeabsichtigte) Mitvermietung einer unbedeutenden Betriebsvorrichtung schädlich wäre. Hier wurde teilweise auf die Höhe des Mietzinses für die Betriebsvorrichtung in Relation zu dem Mietzins für den Grundbesitz bzw. auf die Wertverhältnisse abgestellt.⁷

In drei Urteilen vom 11.04.2019 hat der BFH einer solchen Geringfügigkeits- bzw. Bagatellgrenze eine Absage erteilt. Aufgrund des strengen, im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck kommenden Ausschließlichkeitsgebots bestehe kein Raum für eine solche Geringfügigkeitsgrenze.⁸

Danach schließt jede Mitvermietung einer noch so geringfügigen Betriebsvorrichtung die Möglichkeit aus, die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages für Grundstücksunternehmen zu beantragen.⁹

II. HINWEISE IM EINZELNEN

Fall

Erhebungszeitraum 2020

Eine erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei der A-GmbH für den Erhebungszeitraum 2020 kommt in Betracht, wenn die A-GmbH ausschließlich eigenen Grundbesitz oder daneben eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt.

In 2020 hat die A-GmbH ein weiteres Grundstück mit Immobilie und funktionsfähiger Tankstellenanlage erworben, aber nicht der B-GmbH zur Nutzung überlassen, sondern saniert.

Hier ist zunächst zu fragen, ob es sich bei der miterworbenen Tankstellenanlage um eine Betriebsvorrichtung handelt.

⁵ BFH v. 28.11.2019, III R 34/17, DStR 2020, S. 781; BFH v. 11.04.2019, II R 36/15, DStR 2019, S. 1859; BFH v. 18.12.2019, III R 36/17, DStR 2020, S. 1040; Hoheisel, NWB 2019, S. 899; Tiede, StuB 2020, S. 467.

⁶ BFH v. 11.04.2019, II R 36/15, DStR 2019, S. 1859.

⁷ Schneider, NWB 2019, S. 3211; Binder/Korff, DStR 2019, S. 1120; Güroff in Glanegger/Güroff, § 9 GewStG, Rn. 24c.

⁸ BFH v. 11.04.2019, III R 36/15, DStR 2019, S. 1859; BFH v. 11.04.2019, III R 6/18, BFH/NV 2019, S. 1250; BFH v. 11.04.2019, III R 5/18, BFH/NV 2019, S. 1248; Schneider, NWB 2019, S. 3211.

⁹ Schnitter in Frotscher/Drüen, § 9 GewStG, Rn. 53; H 9.2 Abs. 2 GewStR „Betriebsvorrichtungen“.

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 18.12.2019 mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Tankstellenanlage auf dem Gelände eines SB-Warenhauses eine Betriebsvorrichtung darstellt.¹⁰ Für die Annahme einer Betriebsvorrichtung sei erforderlich, dass die Tankstelle der Ausübung des Gewerbes diene. In dem Vorlagefall diene aber die Tankstelle nicht dem Betrieb des SB-Warenhauses. Allerdings hat der BFH klargestellt, dass auf einem Gelände auch mehrere Gewerbe betrieben werden können und es für die Annahme einer Betriebsvorrichtung ausreichend sei, wenn der Gegenstand der Ausübung eines Gewerbes diene. Im Urteilsfall diene die Tankstellenanlage der Ausübung des Gewerbes "Tankstellenbetrieb".¹¹

Auf den vorliegenden Fall bezogen, ist es mithin für die Annahme einer Betriebsvorrichtung nicht relevant, ob die Tankstelle unmittelbar dem Betrieb der KfZ-Werkstatt dient oder nicht.

Allerdings ist das Vorliegen einer schädlichen Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen entweder schon aus dem Grund abzulehnen, dass die Tankstelle in 2020 keinem Gewerbe diene. Sie wird gar nicht genutzt, sondern saniert. Oder aber es ist der Erwerb der Tankstellenanlage im Erhebungszeitraum 2020 unschädlich, da die Anlage nicht zur Nutzung überlassen wird, folglich auch keine Gewerbeerträge aus der Nutzung erzielt werden.

Nach der Rechtsprechung liegt eine Betriebsvorrichtung nur vor, wenn sie ihrer Funktion nach unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient.¹² Die Tankstelle dient in 2020 nicht der Ausübung eines Gewerbes, so dass bereits aus diesem Grund in 2020 keine Betriebsvorrichtung vorliegt.

In jedem Fall aber werden die möglichen Betriebsvorrichtungen dem Mieter, B-GmbH, nicht überlassen. Nur das Eigentum von Betriebsvorrichtungen ohne die Überlassung, also Nutzung dieser Betriebsvorrichtungen, hindert den Antrag auf erweiterte Gewerbesteuerkürzung nicht.¹³

Mithin scheidet die erweiterte Gewerbesteuerkürzung in 2020 nicht an dem Erwerb und der Sanierung der Tankstellenanlage.

Allerdings wurde in 2020 die Tankstellenanlage veräußert, wobei es in der Alternative 1 auch zu einem Übergang von Besitz Nutzen und Lasten in 2020 gekommen ist.

¹⁰ BFH v. 18.12.2019, III R 36/17, DStR 2020, S. 1040.

¹¹ BFH v. 18.12.2019, III R 36/17, DStR 2020, S. 1040.

¹² BFH v. 11.04.2019, II R 36/15, DStR 2019, S. 1859; BFH v. 18.12.2019, III R 36/17, DStR 2020, S. 1040; Schneider, NWB 2019, S. 3211.

¹³ Dis lässt sich aus Tiede, StuB 2020, S. 467 ableiten; vgl. auch Schnitter in Frotscher/Drüen, § 9 GewStG, Rn. 55b, der nur von Überlassung spricht.

Da nach der hier vertretenen Auffassung im Jahr 2020 noch keine Betriebsvorrichtung vorgelegen hat, wird auch keine Betriebsvorrichtung, sondern „neutrales Vermögen“ veräußert. Auch hat das Geschäft nicht den Charakter die Gewerblichkeit zu begründen. Damit verbleibt es bei der Möglichkeit einen Antrag auf erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages zu stellen.

Anders ist dies zu beurteilen, wenn zwar bereits eine Betriebsvorrichtung angenommen werden kann, die Kürzung aber wegen der fehlenden Überlassung zu gewähren ist. In diesem Fall wird eine Betriebsvorrichtung veräußert und mithin nicht nur eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt. In diesem Fall ist für 2020 die erweiterte Gewerbesteuerkürzung zu versagen.

Erhebungszeitraum 2021

Alternative 1

Werden die möglichen Betriebsvorrichtungen in 2020 (Übergang Nutzen und Lasten sowie der Gefahr des zufälligen Untergangs) veräußert, so wird in 2021 durch die A-GmbH ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt.

Hier ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Betriebsvorrichtungen teilweise zivilrechtlich nicht losgelöst von dem Grundstück übertragen werden können, eine Übertragung des Grundstücks aber zivilrechtlich auch nicht erfolgen kann und soll. Die vertraglichen Gestaltungen führen aber zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Betriebsvorrichtungen, die nicht zivilrechtlich übertragen werden können.

Damit stellt sich die Frage, ob es für den Antrag auf erweiterte Kürzung der Erträge bei Grundstücksunternehmen schädlich ist, dass das zivilrechtliche Eigentum an den Betriebsvorrichtungen bei der A-GmbH verbleibt, das wirtschaftliche Eigentum aber auf die C-GmbH übergegangen ist und diese Betriebsvorrichtungen durch die C-GmbH an die B-GmbH überlassen werden.

Zweifel hieran konnten aufgrund der Rechtsprechung zu der Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aufkommen.

Der I. Senat des BFH sah im Falle der Beteiligung einer grundstücksverwaltenden, gewerblich geprägten Personengesellschaft an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die Grundbesitz verwaltete und nutzte, diese Beteiligung als schädlich für die erweiterte Kürzung an.¹⁴

¹⁴ BFH v. 19.10.2010, I 67/09, mit Anm. Demleitner, BB 2011, S.1189; Hoheisel, NWB 2019, S. 899.

Die Finanzverwaltung hat die Auffassung des I. Senats aufgegriffen und die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als schädlich für die erweiterte Kürzung angesehen.¹⁵

Demgegenüber hat der IV. Senat des BFH eine Zurechnung des Grundbesitzes bei der grundstücksverwaltenden Mutter-Personengesellschaft vorgenommen, so dass diese eigenen Grundbesitz verwalte und nutze und die Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht als schädlich anzusehen sei.¹⁶

Der Große Senat des BFH hat die Auffassung des IV. Senats bestätigt und den Grundbesitz der vermögensverwaltenden Tochter-Personengesellschaft in Anwendung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet, obwohl das zivilrechtliche Eigentum bei der Tochter-Personengesellschaft gegeben war.¹⁷

Hätte der Große Senat des BFH anders entschieden und einer Zurechnung nach zivilrechtlichen Grundsätzen den Vorrang eingeräumt, so hätte sich die Frage gestellt, ob auch für die Frage, welche Wirtschaftsgüter der grundstücksverwaltenden Gesellschaft zuzurechnen sind, auf die zivilrechtliche und nicht auf die ertragsteuerliche Sichtweise abzustellen ist.¹⁸ In der Folge hätte dies bedeuten können, dass auch der Rückbehalt des zivilrechtlichen Eigentums an Betriebsvorrichtungen schädlich für eine erweiterte Kürzung bei der A-GmbH ist. Da der Große Senat aber nicht der zivilrechtlichen Sichtweise den Vorrang eingeräumt hat, bleibt es dabei, dass für die Zurechnung des Grundbesitzes und mithin auch für die Frage der Zurechnung von Betriebsvorrichtungen auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen ist.¹⁹ Es liegt keine Verwaltung eigenen Grundbesitzes bei zivilrechtlichem, aber fehlendem wirtschaftlichen Eigentum vor.²⁰

Da im Jahr 2021 die A-GmbH nur eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt und nicht mehr zivilrechtliche bzw. teilweise nur nicht mehr wirtschaftliche Eigentümerin der

¹⁵ OFD NRW v. 02.01.2014, G 1425 – 2012/0018 – St 162, BB 2014, S.936; H 9.2 Abs. 2 GewStR „Beteiligungen“.

¹⁶ Hoheisel, NWB 2019, S. 899.

¹⁷ Hoheisel, NWB 2019, S. 899; BFH v. 25.9.2018, GrS 2/16, DStR 2019, S. 672; BFH v. 25.09.2018, GrS 2/16, FR 2019, S. 437 mit Anm. Nöcker, FR 2019, S. 442; Bolik/Franke, NWB 2019, S. 417.

¹⁸ Binder/Korff, DStR 2019, S. 1120.

¹⁹ BFH v. 28.11.2019, III R 34/17, DStR 2020, S. 781; Hoheisel, NWB 2019, S. 899; Tiede, StuB 2020, S. 467; Schnitter in Frotzcher/Drüen, § 9 GewStG, Rn. 52a; Broemel, DStRK 2020, S. 33; Binder/Korff, DStR 2019, S. 1120.

²⁰ BFH v. 28.11.2019, III R 34/17, DStR 2020, S. 781.

Betriebsvorrichtungen ist, steht der A-GmbH in 2021 die Möglichkeit offen, die erweiterte Kürzung zu beantragen.²¹

Alternative 2

In der Alternative erfolgen der Übergang von Nutzen, Lasten und der Gefahr des zufälligen Untergangs hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sein könnten, erst in 2021. Hier besteht, sofern die Veräußerung als schädlich angesehen wird, die Gefahr, die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für den gesamten Erhebungszeitraum 2021 zu verlieren.

Abwandlung 1

Erhebungszeitraum 2020

In der Abwandlung wird die gesamte Tankstellenanlage im funktionsfähigen, aber unsanierten Zustand an die (künftige) Mieterin, die B-GmbH, verkauft sowie zivilrechtlich und soweit nicht möglich, zumindest wirtschaftlich, übertragen. Die Übertragung erfolgt zum gleichen Stichtag, zu dem auch der Erwerb durch die A-GmbH erfolgt.

In seinem Urteil vom 28.11.2019 hat der BFH die erweiterte Kürzung bei dem Vermieter in dem Fall anerkannt, in dem bei einem noch zu errichtenden Gebäude die Aufwendungen für die Betriebsvorrichtungen von dem Mieter getragen werden und die Betriebsvorrichtungen nicht von dem Vermieter mitvermietet werden.²² Dabei soll es nach BFH sogar unschädlich sein, wenn einzelne Aufwendungen für die Betriebsvorrichtungen nicht aus den Gebäudeherstellungskosten herausgerechnet werden. Zudem soll die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrages sind, allein anhand zivilrechtlicher Kriterien zu beurteilen sein.²³

Erwirbt, wie im vorliegenden Fall, die Mieterin die Betriebsvorrichtungen im unsanierten Zustand und saniert diese Betriebsvorrichtungen, so dass diese von ihr genutzt werden können, steht dies einer erweiterten Kürzung bei der Vermieterin nicht entgegen. Die Mieterin ist wirtschaftliche Eigentümerin der Betriebsvorrichtungen.²⁴ Diese sind ausdrücklich nicht Teil des Mietvertrages.

²¹ Vgl. Hoheisel, NWB 2019, S. 899; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, § 9 Nr. 1 GewStG; Rn. 47 f.

²² BFH v. 28.11.2019, III R 34/17, DStR 2020, S. 781.

²³ BFH v. 28.11.2019, III R 34/17, DStR 2020, S. 781.

²⁴ Vgl. Tiede, StuB 2020, S. 467.

Es stellt sich aber die Frage, ob der Durchgangserwerb der Tankstellenanlage, zumindest für eine juristische Sekunde, die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung hindern kann.

Dies ist nach der hier vertretenen Auffassung aus drei Gründen nicht der Fall. Zum einen liegt mit der funktionsfähigen und nicht genutzten Tankstellenanlage im Zeitpunkt des Durchgangserwerbs (noch) keine Betriebsvorrichtung vor, die in schädlicher Weise veräußert werden könnte. Zum anderen haben der Erwerb und die Veräußerung der Wirtschaftsgüter nicht zum Gewerbeertrag der A-GmbH beigetragen. Darüber hinaus dürfte das wirtschaftliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern unmittelbar von dem ursprünglichen Veräußerer auf die B-GmbH übergegangen sein. Mit der aufgezeigten Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen und nicht des zivilrechtlichen Eigentums ist die A-GmbH mithin nie in kürzungsschädlicher Weise wirtschaftlicher Eigentümer der Tankstellenanlage geworden.

Damit ist in der Abwandlung 1 im Erhebungszeitraum 2020 die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages für Grundstücksunternehmen bei der A-GmbH zu gewähren.

Erhebungszeitraum 2021

Im Erhebungszeitraum 2021 ist ebenfalls die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages bei der A-GmbH zu gewähren.

Abwandlung 2

In der Abwandlung 2 werden die Betriebsvorrichtungen nach Sanierung unentgeltlich an die B-GmbH überlassen.

Es stellt sich die Frage, ob die unentgeltliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen eine kürzungsschädliche Tätigkeit darstellt.

In seinem Vorlagebeschluss führt der BFH aus, dass die unentgeltliche Mitverwaltung fremden Grundbesitzes für die Gewährung der erweiterten Kürzung unschädlich ist.²⁵ Die erweiterte Kürzung stelle auf Gewerbeerträge ab. Werde kein Gewerbeertrag aus einer an sich kürzungsschädlichen Tätigkeit erzielt, so kann diese Tätigkeit nicht als kürzungsschädlich angesehen werden.²⁶ Der Große Senat hat in seiner Entscheidung zu dieser Frage keine Stellung genommen.²⁷

²⁵ BFH v. 21.7.2016, IV R 26/14, DStR 2016, S. 2516.

²⁶ Zweifelnd Lücking, BB 2011, S. 795; vgl. auch FG Münster v.0 6.12.2018, 8 K 3685/17 G, DStRE 2019, S. 896; nachfolgend BFH v. 22.10.2020, IV R 4/19, DStR 2021, S. 97; vgl. Roser in Lenski/Steinberg, § 9 GewStG, Rn. 126.

²⁷ Vgl. Cremers, FR 2019, S. 443.

Die Konsequenz im Falle der unentgeltlichen Überlassung erscheint zumindest in den Fällen als richtig, in denen sich ein Entgelt nicht aus zivilrechtlichen Vorschriften oder ein fiktives Entgelt aus steuerrechtlichen Vorschriften ergibt.²⁸ Denkbar ist ein Entgelt aus steuerrechtlichen Gründen insbesondere, wenn die Nichtzahlung eines Entgelts eine verdeckte Gewinnausschüttung begründen würde.

Vorliegend sind D und E zu je 50 % an der A-GmbH beteiligt, an der B-GmbH als Nutzerin der Betriebsvorrichtungen sind D und E nur insgesamt zu 24 % beteiligt.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt zunächst eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensminderung auf Ebene der Gesellschaft voraus. Bei der A-GmbH ist infolge der fehlenden Miete eine verhinderte Vermögensmehrung gegeben.

Die verhinderte Vermögensmehrung muss des Weiteren durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Dies ist auch der Fall, wenn die verhinderte Vermögensmehrung zugunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person erfolgt. Die verhinderte Vermögensmehrung kommt der B-GmbH zugute. Bei der Frage der nahestehenden Person könnte bei Schwestergesellschaften zur Auslegung auf § 1 Abs. 2 AStG zurückzugreifen sein.²⁹ Dieser lautet, wie folgt:

„(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder

²⁸ Dazu auch Schnitter in Frotscher/Drüen, § 9 GewStG, Rn. 56; vgl. Roser in Lenski/Steinberg, § 9 GewStG, Rn. 126.

²⁹ Dies könnte H 8.5 III KStG - „Nahestehende Person – Schwestergesellschaften“ mit Verweis auf BFH v. 10.04.2013, I R 45/11, DStR 2013, S. 1824 nahe legen; Frotscher in Frotscher/Drüen, Anhang zu § 8 KStG, Rn. 66; a.A. Gosch in Gosch, § 8 KStG, Rn. 231.

wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.“

D und E sind an der B-GmbH insgesamt nur zu 24 % beteiligt und sind mithin nicht im Sinne von § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG wesentlich an der B-GmbH beteiligt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt damit in dieser Konstellation nicht in Betracht, so dass sich aus steuerrechtlichen Grundsätzen ebenso wenig wie aus zivilrechtlichen Gründen eine „Verpflichtung“ zur Entgeltlichkeit ergibt.

Mithin ist im vorliegenden Fall die unentgeltliche Überlassung der sanierten Tankstellenanlage unschädlich für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei der A-GmbH.

Die Kürzung ist ohnehin im Erhebungszeitraum 2020 zu gewähren, vgl. bereits im Grundfall. Daneben ist diese aber auch im Erhebungszeitraum 2021 zu gewähren.

Wäre hingegen eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, so läge eine schädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor.

B. LITERATURHINWEISE

- Binder, Sebastian / Korff, Matthias, Erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen, Rechtsprechungsupdate nach dem Beschluss des Großen Senats v. 25.9.2018 – GrS 2/16, DStR 2019, S. 1120.
- Bolik, Andreas S. /Franke, Verona, Reichweite des „eigenen Grundbesitzes“ im Gewerbesteuerrecht, Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats vom 25.9.2018 - GrS 2/16, NWB 2019, S. 417.
- Broemel, Karl, Erweiterte Kürzung bei Beteiligung an grundstücksverwaltender Personengesellschaft – Entscheidungsbesprechung zu BFH v. 22.5.2019, III R 21/16, NV, DStRK 2020, S. 33.
- Burbaum, Matthias / Wessels, Jan, Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG, Grundlagen v. 05.06.2020, NWB 2020.
- Cremers, Oliver, Anmerkung zu BFH v. 25.09.2018, GrS 2/16, FR 2019, S. 443.
- Demleitner, Andreas, Anmerkung zu BFH v. 19.10.2010, I 67/09, BB 2011, S.1190.
- Hoheisel, Michael, Fallstricke der erweiterten Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, NWB2019, S. 899.
- Lücking, Niels, Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags: Betriebsvorrichtungen und Nebenleistungen, BB 2011, S. 795.
- Nöcker, G., Anmerkung zu BFH v. 25.09.2018, GrS 2/16, FR 2019, S. 442.
- Schneider, Stefan, Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen als kürzungsschädliche Tätigkeiten, NWB 2019, S. 3211.
- Tiede, Kai, Betriebsvorrichtungen und erweiterte Gewerbesteuerkürzung, StuB 2020, S. 467.