
Datum: 22.06.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2599/18 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:0622.2K2599.18G.00

Tenor:

Unter Abweisung der Klage im Übrigen werden die geänderten Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2011 bis 2013 vom 28.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 dahingehend geändert, dass der Kürzungsbetrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG von jeweils ... EUR auf ... EUR erhöht wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 96 %, der Beklagte zu 4 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin in den Streitjahren 2011 bis 2013 die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – zu gewähren ist. 1
- Die Klägerin ist eine im Jahr xx gegründete Kommanditgesellschaft, an der ursprünglich nur natürliche Personen beteiligt waren. Ab dem Jahr 197x war der im Jahr 193x geborene A der einzige persönlich haftende Gesellschafter der Klägerin. Kommanditisten waren seinerzeit seine im Jahr 194x geborene Ehefrau B und C. 2
- 3

- Bis Ende 1987 betrieb die Klägerin in *Z-Stadt* unter der Adresse *Straße 01* einen ... 4
Händlerbetrieb in eigenen Räumen. Die Geschäftsräume waren Teil des Gebäudekomplexes *Straße 01*, der heute als „... *Business Center*“ bezeichnet wird. Der Gebäudekomplex besteht aus drei Teilen mit jeweils eigenem Eingang Die Gesamtfläche des Gebäudes beträgt mehr als 22.000 qm.
- Das Gebäude, das von der Klägerin teilweise für das Autohaus selbstgenutzt und teilweise fremdvermietet wurde, war von der Klägerin errichtet worden. Der Grund und Boden steht seit jeher im Eigentum ihrer Gesellschafter. 5
- Im Oktober 1987 wurde die mit Vertrag vom 30.09.1987 gegründete *A GmbH*, deren Geschäftsführer *A* war, die einzige Komplementärin der Klägerin. Kommanditisten waren fortan die Eheleute *A* und *B*. *C* schied als Kommanditistin aus. 6
- Am 19.11.1987 schlossen die Eheleute *A* und *B* sowie die Klägerin mit dem *Unternehmen D* (im Folgenden: *D*) einen Vertrag, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 107 ff. GA). Darin ist ausgeführt, dass die Klägerin beabsichtige, das von ihr betriebene Autohaus aufzugeben. Der Teil des Gesamtobjekts *Straße 01*, der bisher für das Autohaus genutzt werde, solle an *D* vermietet und das mobile Betriebsvermögen an *D* veräußert werden. 7
- Unter I. § 1 Ziffer 1 des Vertrags einigten sich die Vertragsparteien darauf, dass die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie sämtliche Maschinen und maschinellen Anlagen und Betriebsvorrichtungen an *D* verkauft werden. In der Anlage 1 zum Vertrag (Bl. 138 ff. GA) wurden die einzelnen Gegenstände aufgeführt. *D* übernahm auch das Umlaufvermögen sowie die Mitarbeiter des Autohauses (I. §§ 2-7 des Vertrags). Weiterhin wurde vereinbart, dass die Klägerin verpflichtet ist, sämtliche Unterlagen, die zur Fortsetzung des Geschäftsbetriebs und zur Erfüllung der von *D* übernommenen Verträge notwendig sind, an die *D* zu übergeben. Der bestehende Händlervertrag wurde aufgehoben. Des Weiteren wurde ein Wettbewerbsverbot vereinbart, wonach die Klägerin und *A* verpflichtet waren, für die Dauer von fünf Jahren keine Konkurrenzgeschäfte zu tätigen. Als Übergabestichtag wurde der 01.01.1988 vereinbart. 8
- Im II. Teil des Vertrags schlossen die Vertragsparteien einen Mietvertrag über die Räumlichkeiten, in denen zuvor das Autohaus der Klägerin betrieben worden war, als Betriebsstätte einer Niederlassung der *D*. Insofern vereinbarten sie als Mietgegenstand Teile des im Komplex *Straße 01* gelegenen Objekts mit sämtlichen baulichen Anlagen, dem gesetzlichen Zubehör, aber ohne Betriebsvorrichtungen und Betriebsinventar (Geschäftsausstattung). Für die Bestimmung des Mietobjekts wurde in Teil II § 1 Ziffer 2 des Vertrags auf ein Anlagenkonvolut 7 verwiesen. Gegenstand des Mietverhältnisses war auch eine Werkstatthalle. Nicht Vertragsgegenstand war dagegen ein Restaurant, welches ohne bauliche oder architektonische Trennung an den Ausstellungsraum des Autohauses angrenzt. 9
- Als Mietzeitraum wurde der 01.01.1988 bis zum 31.12.2007 vereinbart, wobei *D* ein einseitiges Recht zur Verlängerung des Vertrags um fünf oder zehn Jahre eingeräumt wurde, welches bis zum 30.06.2007 zu erklären war. 10
- Weiterhin einigten sich die Vertragsparteien darauf, dass bauliche Veränderungen der Zustimmung der Klägerin bedürfen und dass bei Beendigung des Mietverhältnisses der ursprüngliche Zustand nicht wiederhergestellt werden müsse, wobei die Klägerin keine Ausgleichsansprüche zu zahlen habe. 11

Seit 1988 betreibt *D* in den angemieteten Räumen ein Autohaus, in dem Neufahrzeuge der Marken *D* und *E* vertrieben werden. Die Vertragsparteien schlossen zu dem Mietvertrag vom 19.11.1987 in der Folgezeit mehrere Nachträge und Zusatzvereinbarungen, in denen *D* weitere Räume und/oder Flächen im „...-Business-Center“ anmietete. Es wurde jeweils vereinbart, dass die Bedingungen des Hauptmietvertrags vom 19.11.1987 auch für die Zusatzvereinbarungen und Nachträge gelten. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Vereinbarungen aus Februar 1992 (Bl. 195 f. GA; Mietflächenerweiterung Schauraum, Werkstatt, Lager, Parkplätze), April/Juli 1995 (Bl. 191 ff. GA; Anmietung eines Kellerraums für ein Archiv), vom 28.06.1996 (Bl. 186 ff. GA; Anmietung von Kfz-Stellplätzen und Büro- und Hallenfläche als ...-Bewertungsraum), von Januar 1997 (Bl. 172 GA; Anmietung von 276 qm Bürofläche), vom 04.09.1997 (Bl. 173 f. GA, Anmietung von Büroräumen im I. OG), vom 29.07.1999 (Bl. 181 f. GA; Anmietung weiterer Büroflächen im Erdgeschoss, und zwar die Räume des ehemaligen ...geschäfts *F*) und vom 09.01.2003 (Bl. 179 f. GA, Mietflächen im I. OG als Büroräume).

Am 02.12.2005 schlossen die Klägerin, die Eheleute *A* und *B* sowie deren Sohn *G*, der im Jahr 196x geboren und im Jahr 1996 als weiterer Kommanditist in die Klägerin eingetreten war, als Vermieter mit *D* einen neuen Mietvertrag ab, mit dem der Mietvertrag vom 19.11.1987 in der Fassung seiner sämtlichen Nachträge mit Wirkung zum 31.12.2005 aufgehoben und ersetzt wurde.

In diesem Vertrag, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 315 ff. GA), ist ausgeführt, dass *D* Flächen des Objekts *Straße 01* als Gewerberäume zum Betrieb eines kompletten Handelshauses für Kraftfahrzeuge und ... (insbesondere Ausstellungs-, Werkstatt-, Büro- und Lagerflächen) auf unbestimmte Zeit vermietet werden. Weiterhin wurde ausgeführt, dass das Mietobjekt von *D* aufgrund des Vertrags vom 18.11.1997 und seinen Nachträgen bereits genutzt werde. Flächenänderungen ergäben sich aus den Anlagen zum Vertrag (Bl. 328 ff. GA).

Als frühestmöglicher Kündigungszeitpunkt wurde der 31.12.2025 bestimmt. *D* wurde das einseitige Recht eingeräumt, den Vertrag gegen Zahlung eines Ablösebetrags zum 31.12.2015 oder zum 31.12.2020 einseitig zu beenden.

In § 8 des Vertrags wurden Vereinbarungen darüber getroffen, welche baulichen Änderungen an dem Mietobjekt durch *D* zulässig sind. Weiterhin wurde geregelt, unter welchen Voraussetzungen ein Rückbau der Änderungen erforderlich ist. Hierzu wurde in § 8 Ziffer 1 vereinbart, dass der Vermieter mit Vorlage von baugenehmigungspflichtigen Änderungsplänen eine verbindliche Erklärung darüber abzugeben hat, ob er den Rückbau der Änderungen bei Beendigung des Vertrages wünscht; anderenfalls sei ein Rückbau nicht erforderlich. In § 8 Ziffer 4 des Vertrags wurde vereinbart, dass der Mieter den ursprünglichen Zustand des Mietobjekts zum Zeitpunkt der Übergabe wieder herzustellen habe, soweit der Vermieter die Übernahme etwaiger vom Mieter veranlasster Veränderungen oder im Mietobjekt angebrachter Einrichtungen abgelehnt habe. Bauliche Veränderungen, die einer Baugenehmigung nicht bedürfen, könnten bei Mietende im Mietobjekt belassen werden und seien vom Mieter nicht rückzubauen.

In § 14 des Vertrags wurden Regelungen zur Rückgabe des Mietobjekts bei Beendigung des Mietverhältnisses getroffen. Hierzu wurde vereinbart, dass *D* während der Mietzeit vorgenommene Einbauten zu beseitigen habe, soweit sie dazu verpflichtet sei und diese nicht vom Vermieter übernommen würden (Ziffer 1) und dass eine ...anlage spätestens bei Beendigung des Mietvertrags durch den Mieter auf Wunsch des Vermieters zurückzubauen sei (Ziffer 3).

In § 19 des Vertrags wurde vereinbart, dass beabsichtigt sei, das Mietobjekt größeren Umbau- und Renovierungsmaßnahmen nach den Plänen von <i>D</i> zu unterziehen. Der Vermieter werde die Kosten, die voraussichtlich ... EUR netto betragen würden, tragen.	18
<i>D</i> mietete in der Folgezeit weitere Büroflächen im Gebäudeteil C an. Hierzu wurden drei weitere Zusatzvereinbarungen geschlossen. Die Gesamtmiete von monatlich ... EUR inklusive Nebenkosten und Umsatzsteuer zahlte <i>D</i> auf ein Konto der Klägerin. Wegen der Einzelheiten wird auf die während der Betriebsprüfung eingereichte Anlage zum Schriftsatz vom 27.01.2016 (Beantwortung der Prüferanfrage Nr. 3) Bezug genommen.	19
Am 19.11.2013 wurde ein Nachtrag zum Mietvertrag Nr. 1 vom 02.12.2005 gefasst, in dem der Mietvertrag vom 02.12.2005 in einzelnen Punkten abgeändert wurde. Unter anderem wurde vereinbart, dass beide Vertragsparteien das Mietverhältnis frühestens zum 31.12.2030 kündigen können. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 437 ff. GA Bezug genommen.	20
Im Jahr 2006 wurde <i>G</i> weiterer Geschäftsführer der <i>A</i> GmbH. Im Jahr 2007 verstarb <i>A</i> ; er wurde von <i>B</i> und <i>G</i> beerbt. Seitdem bestanden an dem Grund und Boden des Objekts <i>Straße 01</i> , welcher aus drei Grundstücken besteht, folgende Eigentumsverhältnisse:	21
<i>G</i> und <i>B</i> waren Eigentümer von einer Grundstücksfläche mit einer Gesamtgröße von ca. 13.500 qm.	22
Für die vorgenannten Grundstücke sind folgende Einheitswerte festgestellt: ...	23
Der Einheitswert des Gebäudes (Geschäftsgrundstück auf fremdem Grund und Boden) für die Adresse <i>Straße 01</i> , der der Klägerin zugerechnet wird, beträgt ... DM (= ... EUR).	24
In der Gesamthandsbilanz der Klägerin waren in den Streitjahren Gebäude (<i>D</i> -Center, Werkstatt, Parkhaus und andere Bauten bzw. Geschäftsbauten) aktiviert. Der im Eigentum der Kommanditisten stehende Grund und Boden war in deren Sonderbilanzen aktiviert.	25
In den Streitjahren 2011 bis 2013 wurde der Gebäudekomplex „... <i>Business Center</i> “ wie folgt genutzt:	26
Das Erdgeschoss, das Untergeschoss und Nebengebäude wurden von <i>D</i> für dessen Niederlassung genutzt. Die Klägerin nutzte ein Ein-Raumbüro als Verwaltungsbüro. Die übrigen Räumlichkeiten waren im Streitzeitraum an ca. 110 Fremdfirmen bzw. Personen fremdvermietet (Business-Appartements und Büroräume) oder standen leer.	27
In den Streitjahren beruhte der Großteil der Mieteinnahmen der Klägerin auf der Vermietung an <i>D</i> . Die Umsatzerlöse (netto) der Klägerin betragen in den Streitjahren ... EUR (2011), ... EUR (2012) und ... EUR (2013). Davon entfielen pro Jahr über ... EUR netto auf Zahlungen von <i>D</i> .	28
Die Zufahrt zu den drei Haupteingängen des „... <i>Business Centers</i> “ sowie zum ...verkauf der <i>D</i> Niederlassung nebst Kundenparkplatz erfolgt über eine einheitliche Einfahrt. Am Ende dieses Zuweges befinden sich ein Parkhaus und eine von <i>D</i> betriebene Tankstelle, die lediglich für die interne Betankung durch Mitarbeiter der Niederlassung für betriebliche Fahrzeuge genutzt wird. In dem Parkhaus stellt die <i>D</i> Niederlassung ihren Kunden auf den unteren beiden Parketagen Parkplätze zur Verfügung. Die übrigen Parkplätze sind an Mieter des „... <i>Business Centers</i> “ 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. Wegen	29

der Einzelheiten wird auf den Objektplan (Bl. 87 GA) und die Luftbilddaufnahme (Bl. 88 GA) Bezug genommen.

Ab dem 17.11.2011 beauftragte die Klägerin die *HUG* mit der Gestellung von Parkanweisern. Die *HUG* sollte montags bis freitags in der Zeit von 07:30-12:00 Uhr zwei Mitarbeiter und in der Zeit von 12:00-18:00 Uhr einen Mitarbeiter einsetzen. Hierzu wurde ein Kontroll- und Ordnungsdienstvertrag vom 23.12.2011 geschlossen, in dem sich die *HUG* verpflichtete, Kontroll- und Ordnungsdiensttätigkeiten im Bereich der Stichstraßenzufahrt von der *Straße 01, Z-Stadt* bis einschließlich der Garagen zu übernehmen. Die *HUG* verpflichtete sich, die *D*-Kunden auf freie Parkplatzflächen einzuweisen, platzsparendes Einparken zu überwachen sowie die das Parkhaus anfahrenden Fahrzeuge und das Parkhaus selbst im Hinblick auf unberechtigte Nutzer zu kontrollieren. Wegen der Einzelheiten wird auf den Auftrag vom 22.12.2011 (Bl. 21 GA) und den Kontroll- und Ordnungsdienstvertrag vom 23.12.2011 (Bl. 24 ff. GA) Bezug genommen. 30

Am 12.07.2013 schloss die Klägerin mit der *I GmbH* einen Kontroll- und Ordnungsdienstvertrag mit Wirkung ab dem 15.07.2013, wobei die *I GmbH* im Wesentlichen die gleichen Aufgaben übernahm wie zuvor die *HUG*. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 28 ff. GA Bezug genommen. 31

Die Klägerin erhielt von den beauftragten Parkanweiser-Fremdfirmen monatlich Rechnungen. Die Rechnungsbeträge berechnete sie teilweise *D* weiter: Für die Monate November und Dezember 2011 stellte sie *D* jeweils 2/3 des Rechnungsbetrags als anteilige Kosten für die Parkanweiser in Rechnung. In der Folgezeit stellte sie *D* den jeweiligen Rechnungsbetrag der Fremdfirma abzüglich eines Betrags von ... EUR (inkl. USt) monatlich in Rechnung. 32

In den Nebenkostenabrechnungen für die Jahre 2011 bis 2013 rechnete die Klägerin unter dem Posten „Allg. Strom Nachtbew. Büros“ Beträge i.H.v. ... EUR (2011), ... EUR (2012) und ... EUR (2013) für „Nachtbewachung J“ ab. 33

Dieser Abrechnungsposition lag eine im Jahr 1999 mit der *J GmbH* abgeschlossene Vereinbarung zugrunde, mit der die Klägerin die *J GmbH* beauftragt hatte, jede Nacht vier Kontrollen von Treppenhäusern, des Kellergeschosses sowie von Räumen für Heizungstechnik und Müll im Objekt *Straße 01* durchzuführen. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 197 GA Bezug genommen. 34

B und *G* waren in den Streitjahren zusätzlich Eigentümer diverser anderer Grundstücke, die sie teilweise über eine Personengesellschaft, die *KB.V.*, hielten. 35

Des Weiteren war *G* im Streitzeitraum Alleingesellschafter der *L GmbH*..., für die seit dem Jahr 2009 im Handelsregister als Geschäftsadresse die *Straße 01* in *Z-Stadt* eingetragen ist. Der Unternehmenszweck dieser Gesellschaft besteht im Handel mit *Produkten*, umfassenden Dienstleistungen ... und Vermietungen. Mit Gesellschafterbeschluss vom 01.07.2013 wurde *M* zum neuen Geschäftsführer der *L GmbH* bestellt; die Eintragung im Handelsregister erfolgte im September 2013. 36

In den Gewerbesteuerermessbetragsbescheiden für die Streitjahre, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen, gewährte der Beklagte der Klägerin die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG i.H.v. ... EUR (2011), ... EUR (2012) und ... EUR (2013). 37

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... führte bei der Klägerin aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 07.09.2015 eine Betriebsprüfung durch, die u.a. die Gewerbesteuer 2011 bis 2013 umfasste. Gegenstand der Prüfung waren u.a. die Dienstleistungen der Parkanweiser. Hierzu teilte die Klägerin während der Prüfung mit, dass diese Dienstleistung erstmals im November 2011 in Anspruch genommen worden sei. In den ersten beiden Monaten habe *D* 2/3 der Rechnung direkt übernommen, der Rest sei über die Nebenkosten im gesamten Haus abrechnet worden. Später habe die Klägerin sich mit *D* dahingehend verständigt, dass die Klägerin ... EUR über die Nebenkosten abrechne und der Rest von *D* übernommen werde. Die Kosten des Dienstleisters würden ohne Aufschlag gegenüber den Mietern abgerechnet.

Im Bericht über die Betriebsprüfung vom 05.04.2016 fasste der Prüfer die wesentlichen Prüfungsfeststellungen zusammen. 39

In Tz. 2.1.2 führte er aus, dass die Klägerin früher auf dem Gelände und in den Gebäuden ein ... Autohaus betrieben habe. Eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes – EStG – habe nicht stattgefunden, so dass die Gesellschaft als fortgeführt gelte und weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele. 40

In Tz. 2.3.2 führte er aus, dass die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Unrecht gewährt worden sei. Ein Teil der Vermietungen erfolge für eigene gewerbliche Zwecke der Gesellschafter *G* und *B* bzw. von Gesellschaften, an denen *G* und *B* beteiligt seien. Die Klägerin vermiete in dem Gebäudekomplex einen Büroraum, der u.a. von der *L* GmbH genutzt werde. Die *L* GmbH sei gewerblich tätig und besorge – weitestgehend betrachtet – die Verwaltung des Grundbesitzes von *G* und *B*, welches sich in Gesellschaftsvermögen verschiedener Gesellschaften und im Privatvermögen befinde. Hierzu gehörten die Klägerin und die *KB.V.* Weiterhin werde der Büroraum auch zur Verwaltung des privaten Grundbesitzes von *B* und *G* genutzt. 41

Erheblich schädlicher sei die Tatsache, dass die Klägerin neben der eigentlichen Verwaltung des Grundbesitzes (Betreuung, Errichtung und ggfs. Veräußerung von Mietflächen) weitere Leistungen für die Mieter erbringe. Sie habe eine Nachtwache für vermietete Flächen übernommen. Zusätzlich habe sie einen Pförtnerdienst im Einfahrtbereich des Geländes und Parkhauses eingerichtet und stelle diesen Dienst den Mietern zur Verfügung. 42

In Tz. 2.3.3. führte der Prüfer aus, dass der Klägerin der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu gewähren sei. Dabei sei von einem Einheitswert i.H.v. ... DM = ... EUR auszugehen. 43

Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ unter dem 28.06.2016 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung – AO – geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheide, in denen statt der erweiterten Kürzung eine Kürzung um 1,2 % des Einheitswerts des Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG erfolgte. Ausgehend von dem Einheitswert des Gebäudes berücksichtigte er jährlich jeweils einen Kürzungsbetrag i.H.v. ... EUR. 44

Mit ihrem am 28.07.2016 eingelegten Einspruch machte die Klägerin geltend, dass ihr die erweiterte Kürzung zu Unrecht versagt worden sei. Sie führe ihr Unternehmen seit Jahrzehnten im Wesentlichen unverändert. Sie verwalte ausschließlich Grundbesitz und übe keine schädlichen Nebentätigkeiten aus. 45

Der Gewährung der erweiterten Kürzung stehe keine Nutzung von Räumen durch die *L* GmbH entgegen. Die *L* GmbH sei nicht ihre Mieterin gewesen. Bis einschließlich 2011 sei die 46

L GmbH mit einem Büro *in Straße 02* in *Z-Stadt* ansässig gewesen. Im Jahr 2011 habe die Gesellschaft eine Betriebsstätte in einer Immobilie der Familie *B und G* in der *Straße 03* in *Y-Stadt* begründet. Die Gesellschaft habe in *Y-Stadt* angesiedelt werden sollen, weil zu dieser Zeit in den Gewerbeimmobilien der Familie *B und G* in *Y-Stadt* erheblicher Leerstand bestanden habe. Wegen Unstimmigkeiten mit dem für *Y-Stadt* zuständigen Finanzamt habe der Alleingesellschafter *G* den Sitz der *L GmbH* nicht nach *Y-Stadt* verlegen wollen. Damit die postalische Adresse der GmbH in *Z-Stadt* verbleibe, habe deren Geschäftsführer *M* den Sitz am 10.01.2012 zu seinem Appartement an der *Straße 01* umgemeldet. *M* habe ankommende Post mit zur Betriebsstätte nach *Y-Stadt* genommen und dort weiter bearbeitet.

Die von ihr ausgeübten Nebentätigkeiten würden nur der Bewirtschaftung, Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und seien als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung anzusehen und damit unschädlich. Die Kosten würden auf die Mieter anteilig nach den Nutzungsflächen umgelegt. Ein Gewinnaufschlag werde nicht berechnet. 47

Die Betreuung der Zufahrt zu der Immobilie sei keine über eine reine Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit. Anlass für den Einsatz von Parkeinweisern seien Beschwerden von *D* und diverser anderer Mieter gewesen, weil unberechtigte Personen die vorgehaltenen Kundenparkplätze besetzt und unregelmäßiger Lieferverkehr die enge einspurige Zufahrt verstopft hätten. Sie habe *D* vorgeschlagen, eine eigene Zufahrtskontrolle zu schaffen. *D* habe sie indes aufgefordert, eine solche zu installieren, weil *D* die Maßnahme europaweit hätte ausschreiben müssen. Außerdem hätten die anderen Mieter an den Kosten beteiligt werden sollen. Daraufhin habe die Klägerin entsprechende Fremdfirmen beauftragt. 48

Zusätzlich sei sie aus versicherungsrechtlichen Gründen gehalten gewesen, die ungehinderte Zufahrt zu sämtlichen Vermietungseinheiten zu gewährleisten. Sie habe den Versicherungsschutz im Unfall- und Brandfall wahren müssen. Die gesamte Zufahrt sei Feuerwehrebewegungszone. In diesem Bereich werde eine Tankstelle mit entzündlichen Treibstoff betrieben und auch die Steigleitung für die gesamte Hausversorgung sei dort positioniert. 49

Die Beschäftigung des Treppenhaus-Reinigungsdienstes und des Wachdienstes für eine Objektbewachung in der Nacht und an Wochenenden stehe der Gewährung der erweiterten Kürzung ebenfalls nicht entgegen. Den Prüfungsfeststellungen werde dahingehend widersprochen, als darin ausgeführt werde, dass sie eine Nachtwache für vermietete Flächen übernommen habe. 50

Während des Einspruchsverfahrens verstarb *B* und wurde von *G* beerbt. 51

Mit Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Unter Bezugnahme auf den Prüfungsbericht führte er zur Begründung ergänzend aus: 52

Es liege eine schädliche Verwendung i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG vor. Die *L-GmbH* nutze in dem Gebäudekomplex einen Büroraum. Als Geschäftssitz der *L-GmbH* sei die *Straße 01* angemeldet. *M* sei nicht nur für die *L GmbH*, sondern auch für die Verwaltung des restlichen Immobilienvermögens der Familie *B und G* tätig. Er sei mit den Verwaltungsaufgaben für den Gesamtkomplex des Grundbesitzes der Familie *B und G* betraut. Er arbeite in einem Büroraum innerhalb des „... *Business Centers*“. In diesem Raum sei *M* während der Prüfung regelmäßig erreichbar gewesen. Die Verwendung dieses Büroraums, in dem u.a. die Verwaltung der *L GmbH* ausgeübt werde, sei eine schädliche 53

Verwendung. Während der Prüfung sei die Betriebsstätte der L GmbH in Y-Stadt nicht benannt worden. Eine Reisetätigkeit zwischen Y-Stadt und Z-Stadt sei auch weder festgestellt noch nachgewiesen worden.

Erheblich schädlicher sei die Erbringung der Reinigungs-, Pförtner- und Bewachungsleistungen inklusive der Nachtwachen. Es handele sich um Zusatzleistungen, aufgrund derer die reine Vermietungsleistung zu einer gewerblich geprägten Gesamtleistung umqualifiziert werden müsse. Die Vermietung einschließlich dieser zusätzlichen Nebenleistungen führe zu einer in Gewinnerzielungsabsicht ausgeführten Betätigung. Dabei komme es nicht darauf an, ob die Weiterberechnung per Ausgangsrechnung oder über die Nebenkostenabrechnung erfolge. 54

Die Aussage der Klägerin, dass keine Nachtwache erfolgt sei, sei nicht verständlich. Denn in ihren Nebenkostenabrechnungen für die Streitjahre sei eine Position „Nachtbewachung J“ abgerechnet worden. 55

Dagegen richtet sich die am 14.09.2018 erhobene Klage. 56

Auf den gerichtlichen Hinweis, dass die Vermietung der Räume des ehemaligen Autohauses an D möglicherweise eine Betriebsverpachtung und damit eine originär gewerbliche Tätigkeit sei, trägt die Klägerin vor, dass sie ihr Autohaus im Jahr 1987 mit allen Bestandteilen, der gesamten Betriebs- und Geschäftsausstattung, Maschinen und maschinellen Anlagen, Betriebsvorrichtungen, Werkstätten etc. an D veräußert habe. Die Problematiken der Betriebsaufspaltung und die Abgrenzungsfragen zwischen Vermietung und Verpachtung seien damals bekannt gewesen. Es sei „jede einzelne Schraube“ veräußert worden, um in der Zukunft lediglich Räumlichkeiten zu vermieten. Vom ursprünglichen Autohaus sei nur das Gebäude übrig geblieben; eine Betriebsverpachtung liege nicht vor. Sie sei ein rein kaufmännisch strukturiertes Unternehmen, das sich allein mit der Vermietung von Gewerbeimmobilien befasse. 57

Das Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 11.10.2007 (X R 39/04, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl. II – 2008, 220) sei nicht auf den Streitfall übertragbar. Diese Entscheidung betreffe die Problemkreise Betriebsaufspaltung, Veräußerung eines Unternehmens im Ganzen zur Bemessung eines Aufgabegewinns und den möglichen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Im vorliegenden Streitfall gehe es indes um die Abgrenzung zwischen Vermietung zur Verpachtung und das in einer seit über 30 Jahren bestehenden Sachverhaltskonstruktion. Der vom BFH entschiedene Fall habe mit dem hiesigen Streitfall lediglich gemein, dass ein Autohaus aufgegeben und das Objekt anschließend an den Betreiber des Autohauses vermietet wurde. Seit Ergehen der vorgenannten Entscheidung seien bei ihr vier Betriebsprüfungen durchgeführt worden. Keiner der Prüfer sei zu der Einschätzung gelangt, dass eine Betriebsverpachtung vorliege. Die Vertragsparteien hätten einen Mietvertrag und keinen Pachtvertrag geschlossen. D habe seinerzeit lediglich ein Interesse an der Sicherung des Standortes gehabt, weil zu der damaligen Zeit der neue Standort in Z-Stadt (Straße 04) noch nicht entwickelt gewesen sei. 58

Die heute noch betriebene D Niederlassung entspreche nicht mehr dem vor mehr als 35 Jahren von ihr betriebenen Autohaus sei ein freier, regional tätiger ...-Händler gewesen; es seien auch ...-Marken wie z.B. N und O vertrieben worden. D vertreibe lediglich Produkte ihrer Marken D und E. Die angemieteten Räumlichkeiten seien den Bedürfnissen von D entsprechend umgebaut worden. Eine ...Werkstatt sei stillgelegt worden. Die von D betriebene Werkstatt befinde sich an einer anderen Stelle als die von ihr betriebene Werkstatt. Für die aktuelle Werkstatt sei D lediglich eine vorläufige Genehmigung erteilt 59

worden. Die ...*anlage* sei inzwischen geschlossen worden; eine neue ...*anlage* würde heutzutage an diesem Standort nicht mehr genehmigt werden. Der Firmenname der Niederlassung laute *D* Niederlassung *Z-Stadt, Straße 01*.

Der Klägerin stehe nicht die Möglichkeit offen, den „*vorübergehend*“ in eigener Regie eingestellten Betrieb nach dem Ende der Nutzungsüberlassung an *D* wieder aufzunehmen. Seit dem Tod des *A* verfüge sie nicht mehr über die Expertise für den Betrieb eines Autohauses. Sollte die *D*-Niederlassung schließen, würde kein freier Händler eine neue *D*-Konzession erhalten. Ein etwaiger Kundenstamm bestünde dann nicht mehr. 60

Gegen eine Neugründung eines Autohauses an der *Straße 01* spreche außerdem, dass sich der ...markt in *Z-Stadt* verändert habe. Interessierte Kunden würden die *Straße 05* bevorzugen. 61

Außerdem würden im Fall des Auszugs von *D* keine Autohauspezifischen Elemente bei der Klägerin zurückbleiben. *D* sei nach dem Mietvertrag verpflichtet, Mietereinbauten zurückzubauen. Sie verweist hierzu auf die Regelung in § 8 Ziffer 4 des Vertrags vom 02.12.2005. 62

Aktuell sei *D* zwar der größte Mieter in dem Gebäudekomplex. Zwischenzeitlich habe aber die Aufgabe des Standortes im Raum gestanden, weil die Infrastruktur nicht mehr den aktuellen Anforderungen entspreche. Es seien bereits die Vermietung an ein Küchenstudio, die *P AG*, ein Möbelhaus oder einen Versicherungskonzern in Erwägung gezogen worden. Sollte *D* ausziehen, käme als Nachmieter jedes gewerbliche Unternehmen mit einem großen Raumbedarf in Betracht. In seiner Architektur entspreche der Gebäudekomplex einem Bürohaus. 63

Außerdem setze eine Betriebsverpachtung voraus, dass über die Vermietung der Flächen hinaus noch wesentliche Betriebsgrundlagen des vorher selbst bewirtschafteten Betriebs zur Verpachtung vorhanden wären, was hier nicht der Fall sei. Tatsächlich stünden im Eigentum der Klägerin nur die an *D* vermieteten Teile. Das Gebäude befinde sich auf fremden Grund und Boden. 64

Außerdem würden die an *D* vermieteten Flächen nicht den Räumlichkeiten des damaligen Autohauses ... entsprechen. Damals habe es dort, wo heute *D*-Verkaufsräume seien, ein Restaurant, ein ...geschäft und eine Fremdfirma für ...-Produkte gegeben. *D* habe in den vergangenen 35 Jahren mehrfach Räumlichkeiten angemietet und entmietet. 65

Die Tankstelle sei von *D* nach Begründung der Niederlassung erbaut worden. Sie werde von *D* betrieben und sei nicht Gegenstand des Mietverhältnisses. Die Tankstelle werde ausschließlich durch *D* für die interne Betankung durch Mitarbeiter für betriebliche Fahrzeuge genutzt. 66

Eine schädliche Nutzung von Räumlichkeiten des Gebäudekomplexes durch die *L GmbH* liege nicht vor. Sie, die Klägerin, habe lediglich ein kleines Ein-Raubüro in dem Komplex genutzt. Im Übrigen seien die Räumlichkeiten zu fremdüblichen Konditionen fremdvermietet gewesen. Der Prüfer habe keine Vermietung an die *L-GmbH* festgestellt, obwohl er zeitgleich die *L GmbH* geprüft habe. Im Jahr 2011 scheide eine örtliche Verflechtung der *L GmbH* zu dem Objekt in der *Straße 01* wegen ihres Sitzes in der *Straße 06* ohnehin aus. Nach dem Bezug der Räumlichkeiten in *Y-Stadt* im Jahr 2011 habe die *L GmbH* ihr Unternehmen von *Y-Stadt* aus betrieben. Dort hätten sich die Räumlichkeiten für die *Mitarbeiter* und deren Fahrzeuge befunden. In *Y-Stadt* habe *M* die Einsatzleitung, die Planung und Koordination der 67

Arbeitseinsätze vorgenommen. In *Y-Stadt* lägen große Teile des von der *L GmbH* verwalteten Immobilienvermögens

Die erweiterte Kürzung könne ihr nicht aufgrund der postalischen Erreichbarkeit der *L GmbH* am Wohnsitz ihres Geschäftsführers versagt werden. *M* habe von der Klägerin ein Business-Appartement mit einer Fläche von 29 qm zum fremdüblichen Mietzins angemietet (Haus C). Er habe die dort für die *L GmbH* ankommende Post geöffnet und bearbeitet. Relevante Vorgänge habe er mit nach *Y-Stadt* zur Betriebsstätte der *L GmbH* mitgenommen. Als Geschäftsführer habe er entschieden, für die *L GmbH* kein eigenes Büro mit den dadurch zusätzlich anfallenden Kosten anzumieten. 68

Der Beklagte verweigere ihr die erweiterte Kürzung letztendlich allein vor dem Hintergrund einer gesellschaftsrechtlichen Mehrfachbeteiligung des Gesellschafters *G* an der Klägerin und der *L GmbH*. 69

Die Immobilien würden von *G* persönlich sowie von der Immobilienfachangestellten *Q* (vorher ...) verwaltet. *M* komme zum Einsatz, soweit von diesen Personen die Leistungen der *L GmbH* als Hausmeister-Service in Anspruch genommen würden. 70

Die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags könne auch nicht wegen der von der Klägerin zur Vermietung erbrachten Nebenleistungen versagt werden. Diese Nebenleistungen seien Teil der privaten Vermögensverwaltung und daher für die erweiterte Kürzung unschädlich. Bei der Vermietung einer gewerblichen Großimmobilie seien solche Leistungen unschädlich, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglichen, und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können. Letzteres sei nicht anzunehmen, wenn die Sonderleistung im wirtschaftlichen Interesse des Empfängers im Vordergrund stehe. 71

Zu dem Einsatz der Parkeinweiser trägt die Klägerin vor, dass die Immobilie vor Jahrzehnten von drei Ankermietern genutzt worden sei. Inzwischen würden auch kleine Büroeinheiten vermietet und es bestehe eine hohe Fluktuation. Damit gehe ein hoher Postzustellungs-, Materialliefer-, Recycl-, Speditions-, Kunden- und Lieferverkehr einher. Aufgrund der Größe des Objekts sei sie zum Vorhalten einer entsprechenden Anzahl an Parkplätzen verpflichtet; es existiere eine entsprechende städtische Auflage. 72

Dem Beklagten sei darin zuzustimmen, dass der Pfortnerdienst auch im Interesse der Mieter erfolge. Dies sei jedoch bei jeder Dienstleistung, die ein Vermieter für ein Vermietungsobjekt erbringe, der Fall. Ausschlaggebend für das Engagieren der Parkeinweiser seien Brandschutz- und Fluchtwegerfordernisse gewesen. Es habe der Verlust der brandschutztechnischen Genehmigung für den Betrieb der Immobilie gedroht. Das beauftragte Brandschutzunternehmen, die *R GmbH*, habe sie entsprechend beraten. 73

Die von ihr erbrachten Nebenleistungen zur Vermietung seien nicht explizit in den Mietverträgen erwähnt; sie fänden lediglich in der jährlichen Nebenkostenabrechnung Erwähnung, in der alle umzulegenden Posten erfasst seien. Sie habe die Nebenleistungen beauftragt, ohne vorab die Mieter zu befragen oder in die Entscheidung einzubinden. Hätte sie durch die Ausübung dieser Mietnebenleistungen eine zusätzliche Betätigung am Markt ausüben wollen, hätte sie diese Leistungen zumindest in irgendeiner Form veröffentlichen müssen. 74

Der Vertrag mit der Firma *J* sei im Jahr 1999 geschlossen worden; weitere Verträge seien in der Folgezeit nicht abgeschlossen worden. Der Wachdienst habe in ihrem Auftrag den 75

gesamten Gebäudekomplex zur Aufrechterhaltung der Sicherheit kontrolliert; er habe keine Wertgegenstände einzelner Mieter bewacht. Zu ihren vielfältigen Mietern würden u.a. ein ... Restaurant ..., Freiberuflerpraxen sowie Personalvermittlungsunternehmen gehören. Dort würden keine Wertgegenstände einzelner Mieter bewacht.	
Die Bewachungskosten seien Gegenstand der Mietverträge und in die Nebenkostenrechnungen einbezogen worden, wobei die Kosten anhand der Größe der angemieteten Flächen umgelegt worden seien. Exemplarisch hat die Klägerin Nebenkostenabrechnungen für das Jahr 2015 übersandt, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 175 ff. GA).	76
Leistungen wie Wachdienste und Concierge würden von Mietern erwartet; solche Leistungen würden in <i>Z-Stadt</i> an vielen Orten angeboten	77
Die Klägerin beantragt,	78
die geänderten Bescheide zum Gewerbesteuermessbetrag 2011 bis 2013 vom 28.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 dahingehend zu ändern, dass statt der Kürzung um 1,2 % des Einheitswertes des Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von jeweils ... EUR die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags i.H.v. ... EUR (2011), ... EUR (2012) und ... EUR (2013) berücksichtigt wird,	79
hilfsweise, für den Fall, dass es nicht zu einer erweiterten Kürzung des Gewerbebetrags kommen sollte, die geänderten Bescheide zum Gewerbesteuermessbetrag 2011 bis 2013 vom 28.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 dahingehend zu ändern, dass der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG unter Einbeziehung der Einheitswerte des Grund und Bodens angesetzt wird,	80
ferner hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen,	81
ferner die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.	82
Der Beklagte beantragt,	83
die Klage abzuweisen.	84
Der Beklagte erklärt sich damit einverstanden, dass die Einheitswerte des Grund und Bodens bei der Berechnung des Kürzungsbetrags einbezogen werden.	85
Hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, beantragt der Beklagte,	86
die Revision zuzulassen.	87
Der Beklagte wiederholt und vertieft sein bisheriges Vorbringen.	88
Ergänzend führt er aus, dass die Klägerin in den Streitjahren einen Betrieb verpachtet habe, indem sie den ehemals für ihr Autohaus genutzten Gebäudeteil an <i>D</i> vermietet habe.	89
Die <i>L</i> GmbH habe jedenfalls ab dem 10.01.2012 eine Betriebsstätte im „... <i>Business Center</i> “ unterhalten. Mit dem „Heim-Büro“, in dem <i>M</i> ihre dort ankommende Post geöffnet und bearbeitet habe, habe der Geschäftsführer eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten. Die dort verrichteten Tätigkeiten (Öffnen und Bearbeiten der Eingangspost der <i>L</i> GmbH) hätten der Gesellschaft gedient. Überdies sei <i>M</i> nach den Feststellungen der Betriebsprüfung für die	90

Verwaltung des restlichen Immobilienvermögens der Kommanditisten tätig gewesen und habe diese Tätigkeit ebenfalls im „Heim-Büro“ ausgeübt.	
Außerdem habe die Klägerin schädliche Nebentätigkeiten ausgeübt. Die Klägerin erbringe neben der Vermietung Reinigungs-, Pförtner- und Bewachungsleistungen (inklusive Nachtwachen) als Sonderleistungen.	91
Bei den Reinigungsleistungen, insbesondere der gemeinschaftlichen Flächen, könne das überwiegende Interesse im Bereich der Klägerin als Vermieterin gesehen werden, da diese Leistung für eine erfolgreiche Vermietung an diverse Unternehmen in einem einheitlichen Gebäude notwendig und als gebräuchlich anzusehen sei.	92
Anders seien jedoch die Pförtner- und Ordnungsdienste zu beurteilen. Diese würden vornehmlich im Interesse der Mieter erbracht. Dass die Klägerin mit dieser Tätigkeit aufgrund der Weiterberechnung und Umlegung auf die Mieter im Rahmen der Nebenkostenabrechnungen keine Gewinne erziele, sei für die Beurteilung schädlicher Tätigkeiten im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unbeachtlich.	93
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die wechselseitigen Schriftsätze nebst Anlagen und den Inhalt der hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	94
Entscheidungsgründe	95
Die Klage hat Erfolg, soweit die Klägerin eine höhere einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG begehrt. Insoweit ist die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 2011 bis 2013 rechtswidrig und die Klägerin in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	96
Keinen Erfolg hat die Klage, soweit die Klägerin die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begehrt; diese hat der Beklagte im Ergebnis zu Recht versagt.	97
I.	98
Der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist in den Streitjahren um jeweils ... EUR auf ... EUR zu erhöhen. Der Beklagte ist bei der Berechnung des Kürzungsbetrags allein vom Einheitswert des Gebäudes ausgegangen, obwohl auch die Einheitswerte des Grund und Bodens hätten einbezogen werden müssen.	99
Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags i.S.d. § 7 GewStG wird gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 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. Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören auch Grundstücke, die zum Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter gehören (Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, 141. Lieferung 06.2022, § 9 Nr. 1 GewStG Rn. 41).	100
Der im Eigentum der Kommanditisten der Klägerin stehende Grund und Boden des Grundstücks <i>Straße 01</i> dient ausschließlich und unmittelbar dem Betrieb der Klägerin und gehört somit – was zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig ist – zum Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten. Die Einheitswerte dieser Grundstücke sind somit – was zwischen den Beteiligten ausweislich des Sitzungsprotokolls vom 22.06.2022 ebenfalls unstrittig ist – bei der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG einzubeziehen. Dies betrifft folgende Einheitswerte:	101

Unter Berücksichtigung des § 121a des Bewertungsgesetzes, wonach während der Geltungsdauer der auf den Wertverhältnissen am 01.01.1964 beruhenden Einheitswerte des Grundbesitzes Grundstücke und Betriebsgrundstücke für die Gewerbesteuer mit 140 % des Einheitswerts anzusetzen sind, ist der Kürzungsbetrag in den Streitjahren um jeweils ... EUR (... EUR x 140 % x 1,2 %) zu erhöhen.

II. 103

Der Beklagte hat in den geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheiden 2011 bis 2013 vom 28.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.08.2018 im Ergebnis zu Recht keine erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung vorgenommen. 104

An Stelle der einfachen Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG tritt gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, die so genannte erweiterte Kürzung, also die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Unter den Begriff Verwaltung und Nutzung i.S.d. [§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG](#) fällt außer der Verwendung für den eigenen Bedarf im Allgemeinen die Vermietung und Verpachtung (Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, 141. Lieferung 06.2022, § 9 Nr. 1 GewStG Rn. 103). Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in [§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG](#) abschließend aufgezählten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, schließt grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus (BFH-Urteil vom 14.06.2005 VIII R 3/03, BStBl II 2005, 778). 105

Die Klägerin hat in den Streitjahren nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt. Sie hat eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, indem sie *D* einen Betrieb verpachtet hat. 106

1. 107

Eine Nutzung von Grundbesitz im Rahmen einer Betriebsverpachtung stellt grundsätzlich keine begünstigte Vermögensverwaltung i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dar (BFH-Urteil vom 14.06.2005 VIII R 3/03, BStBl II 2005, 778). Bei einer Betriebsverpachtung wird nicht nur im Sinne einer typischen Vermögensverwaltung Grundbesitz, sondern der lebende Organismus des Betriebs verwaltet und genutzt (BFH-Urteil vom 14.06.2005 VIII R 3/03, BStBl II 2005, 778; Brandis/Heuermann/Gosch, 161. EL März 2022, GewStG § 9 Rn. 60). Mit seiner Verpachtung wird der Gewerbebetrieb in anderer Form fortgeführt, so dass sich die bisherige Einkünftequalifikation nicht ändert (BFH-Urteil vom 06.11.2008 IV R 51/07, BStBl II 2009, 303; Schmidt/Weber-Grellet EStG § 5 Rn. 701). 108

2. 109

Die Klägerin hat bis Ende 1987 ein Autohaus betrieben und damit eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Zunächst waren an der Klägerin nur natürliche Personen beteiligt. Durch den Eintritt der *A GmbH* als einzige Komplementärin wurde die Klägerin im Herbst 1987 zu einer GmbH & Co. KG, deren persönlich haftender Gesellschafter nur eine GmbH war und zu deren Geschäftsführung nur die GmbH befugt war. 110

Die Klägerin wurde durch den Eintritt der *A GmbH* nicht zu einer gewerblich geprägten Personengesellschaft. Dies würde nach der Definition des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG voraussetzen, dass die Klägerin keine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Die Erzielung nicht (originär) gewerblicher Einkünfte ist Bestandteil der Definition einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 09.11.2017 IV R 37/14, 111

BStBl II 2018, 227). Im Zeitpunkt des Eintritts der A GmbH betrieb die Klägerin noch ihr Autohaus und übte mithin eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aus.

3. 112

Zum 31.12.1987 stellte die Klägerin in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG den Betrieb ihres Autohauses ein und veräußerte sämtliche Vermögensgegenstände des Autohauses mit Ausnahme des Betriebsgrundstücks an D. Dadurch beendete die Klägerin zwar das aktive Betreiben ihres Autohauses. Dieser Betrieb wurde aber nicht beendet, sondern ab Januar 1988 in Form einer Betriebsverpachtung weitergeführt. 113

a) 114

Wird eine werbende gewerbliche Tätigkeit eingestellt, liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsbeendigung. Der Fortbestand des Betriebs bleibt bei einer Betriebsunterbrechung unberührt. Gibt eine GmbH & Co. KG ihre originär gewerbliche Tätigkeit nicht auf, sondern bringt sie nur zum Ruhen, stellen folglich die Einkünfte aus dem ruhenden Gewerbebetrieb weiterhin originär gewerbliche Einkünfte und nicht gewerbliche Einkünfte aufgrund der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG dar. 115

Eine Betriebsunterbrechung wird u.a. in den Fällen einer Betriebsverpachtung angenommen (BFH-Beschluss vom 24.03.2006 VIII B 98/01, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2006, 1287). Eine Betriebsverpachtung liegt vor, wenn ein Gewerbetreibender entweder den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet und der Steuerpflichtige gegenüber den Finanzbehörden nicht (klar und eindeutig) die Aufgabe des Betriebs erklärt (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1963 GrS 1/63 S, BStBl III 1964, 124; Urteil vom 28.08.2003 IV R 20/02, BStBl II 2004, 10). 116

b) 117

Die Klägerin hat gegenüber dem Beklagten unstreitig keine Aufgabeerklärung abgegeben. Insbesondere ist die Angabe in dem mit D geschlossenen Vertrag vom 19.11.1987, wonach die Klägerin beabsichtige, ihr Autohaus „aufzugeben“, keine gegenüber dem Beklagten abgegebene eindeutige Aufgabeerklärung. 118

Hinzu kommt, dass die Klägerin eine Aufgabeerklärung nicht mit steuerlicher Wirkung hätte abgeben können. 119

Grundsätzlich steht dem Steuerpflichtigen im Fall einer Betriebsverpachtung ein Wahlrecht zu (sog. Verpächterwahlrecht). Er kann entscheiden, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinne des [§ 16 Abs. 3 EStG](#) behandeln und damit unter Aufdeckung der stillen Reserven die verbliebenen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Erklärt der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt nicht eindeutig eine Betriebsaufgabe, braucht er die in seinem Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven nicht aufzudecken, obwohl er seine werbende Tätigkeit einstellt. Wird keine Aufgabeerklärung abgegeben, ist davon auszugehen, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die Fortsetzung des Betriebs mit den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern objektiv möglich ist (BFH-Urteil vom 09.11.2017 IV R 37/14, BStBl II 2018, 227). 120

Ein solches Verpächterwahlrecht stand der Klägerin nicht zu. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann weder durch erklärte noch durch tatsächliche Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter in ihr Privatvermögen überführen, weil sie nur gewerbliches Betriebsvermögen hat (Schmidt/Wacker, 41. Aufl. 2022, EStG § 16 Rn. 176; Finanzgericht – FG – Münster, Urteil vom 06.12.2019 14 K 3999/16 G, Rev. anhängig IV R 5/21). Aus den gleichen Gründen steht auch einer GmbH & Co. KG, die – wie die Klägerin – eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und somit originär gewerbliche Einkünfte erzielt, kein Verpächterwahlrecht zu. Selbst wenn man annähme, dass die originär gewerbliche Tätigkeit mit der Betriebseinstellung enden würde, würde eine solche GmbH & Co. KG zu einer gewerblich geprägten Personengesellschaft und hätte weiterhin ausschließlich Betriebsvermögen. Zur Aufdeckung stiller Reserven kommt es folgerichtig auch bei Aufgabe der werbenden Tätigkeit nicht.

Der Umstand, dass der Klägerin kein Verpächterwahlrecht zustand, steht der Annahme einer Betriebsverpachtung nicht entgegen. Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann einen Betrieb verpachten (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 VIII R 3/03, BStBl II 2005, 778; Beschluss vom 27.07.2009 IV B 122/08, juris). Folge des Ausschlusses des Verpächterwahlrechts ist lediglich, dass eine Betriebsverpachtung – unabhängig vom Fehlen einer Aufgabenerklärung – bereits vorliegt, wenn die Gesellschaft entweder den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet. Ausreichend ist, dass die verpachteten Wirtschaftsgüter objektiv geeignet sind, den Betrieb nach Beendigung der Nutzungsüberlassung wieder aufzunehmen.

c) 123

Die Klägerin hat *D* ihren Betrieb verpachtet. Der für das Autohaus genutzte Teil des bebauten Grundstücks war die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des Autohauses. 124

aa) 125

Wesentliche Betriebsgrundlagen eines Betriebes sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und denen ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsfortführung zukommt, unbeschadet davon, ob in ihnen erhebliche stille Reserven stecken (BFH-Urteil vom 17.04.1997 VIII R 2/95, BStBl II 1998, 388). Welche Betriebsgegenstände als wesentliche Betriebsgrundlagen in Betracht kommen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs. Maßgebend ist dabei auf die sachlichen Erfordernisse des verpachteten Betriebs abzustellen (sog. funktionale Betrachtungsweise, vgl. BFH-Urteile vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, 220; vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, 902). 126

Grundstücke, die für einen Kfz-Handel mit Reparaturbetrieb benötigt werden, sind wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebs (BFH-Urteil vom 24.08.1989 IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014). Hiervon ausgehend war der für das Autohaus genutzte Teil des Betriebsgrundstücks der Klägerin eine wesentliche Betriebsgrundlage des Autohauses. 127

bb) 128

Die ausschließliche Nutzungsüberlassung eines Geschäftsgrundstücks kann eine Betriebsverpachtung sein. Zwar wird bei einer Betriebsverpachtung typischerweise nicht nur Grundbesitz vermögensverwaltend überlassen, sondern gerade auch Vermögen anderer Art verwaltet und genutzt (BFH-Urteil vom 14.06.2005 VIII R 3/03, BStBl II 2005, 778; 129

Brandis/Heuermann/Gosch, 161. EL März 2022, GewStG § 9 Rn. 60). Gleichwohl ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass eine Betriebsverpachtung auch dann vorliegen kann, wenn nur ein Betriebsgrundstück, ggf. in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet wird. In diesen Fällen liegt schon dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH-Urteile vom 29.10.1992 III R 5/92, BFH/NV 1993, 233; vom 17.04.1997 VII R 2/95, BStBl. II 1998, 388; vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, 220; vom 18.08.2009 X R 20/06, BStBl II 2010, 222). Die zu der Vermögensverwaltung hinzukommende Nutzung des Grundstücks ergibt sich in diesen Fällen aus den Besonderheiten des überlassenen Grundbesitzes, die dazu führen, dass dieser die einzige wesentliche Betriebsgrundlage des nur unterbrochenen Gewerbebetriebes der Verpächterin ist (vgl. FG Münster, Urteil vom 06.12.2019 14 K 3999/16 G, juris, Revision anhängig unter IV R 5/21).

Dies ist bei einem Einzelhandelsbetrieb regelmäßig der Fall, wenn dem Betriebsgrundstück durch seine Lage, den hierdurch bedingten örtlichen Wirkungskreis und den dadurch wiederum bestimmten Kundenkreis im Verhältnis zu den übrigen Wirtschaftsgütern besondere Bedeutung zukommt (BFH-Urteil vom 06.11.2008 IV R 51/07, BStBl II 2009, 303). Bei Einzelhandelsunternehmen bilden die gewerblich genutzten Räume – anders als bei einem produzierenden Gewerbe – den wesentlichen Betriebsgegenstand, welcher dem Unternehmen das Gepräge gibt und dem Verpächter die Möglichkeit eröffnet, den vorübergehend in eigener Regie eingestellten Betrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses wieder aufzunehmen und fortzuführen (BFH-Urteile vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, 220; vom 17.04.2019 IV R 12/16, BStBl II 2019, 745; vom 21.12.2021 IV R 13/19, BFH/NV 2022, 414).

Demgegenüber gehören bei Einzelhandelsbetrieben das jederzeit wieder zu beschaffende Inventar und andere Gegenstände des Anlagevermögens sowie Warenbestände nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH-Urteile vom 06.11.2008 IV R 51/07, BStBl II 2009, 303; vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, 902; vom 21.12.2021 IV R 13/19, BFH/NV 2022, 414).

Diese Grundsätze sind auch auf den Betrieb eines Autohauses anzuwenden (BFH-Urteil vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, 220). In dieser Entscheidung hat der BFH ausgeführt, dass zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Autohauses weder das Umlaufvermögen noch das bewegliche Anlagevermögen gehören. Das bewegliche Anlagevermögen eines Autohauses unterliege einem hohen technischen Verschleiß sowie einer hohen wirtschaftlichen Abnutzung und könne kurzfristig wiederbeschafft werden; es sei nicht geeignet, den Charakter des Betriebs wesentlich zu prägen. Dies gelte auch, wenn die beweglichen Anlagegüter wegen der Größe des Autohauses ein nicht unbeträchtliches Ausmaß annähmen.

Weiterhin hat der BFH in dieser Entscheidung ausgeführt, dass die Konzession ebenfalls nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Autohauses gehöre. Eine Betriebsverpachtung setze nicht voraus, dass der Steuerpflichtige den identischen Betrieb fortführen könne. Ausreichend sei z.B. die Eröffnung eines Autohauses einer anderen Marke oder eines freien Autohauses. Der Verlust des bisherigen Kundenstamms, der Lieferantenbeziehungen und des Geschäftswerts sei insofern ohne Belang.

Im Anschluss an diese Entscheidung hat das FG Münster in seinem Urteil vom 06.12.2019 (14 K 3999/16 G, juris, Rev. anhängig unter IV R 5/21) eine Betriebsverpachtung bei der Nutzungsüberlassung ausschließlich von Grundbesitz zum Betrieb eines Autohauses mit Reparaturwerkstatt und Waschanlage bejaht.

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das Urteil des BFH vom 11.10.2007 auf den Streitfall übertragbar. Zwar betrifft die Entscheidung die Frage, ob nach Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung das Besitzunternehmen seinen Betrieb aufgegeben oder verpachtet hat und damit einen anders gelagerten Sachverhalt. Die in der Entscheidung dargestellten Grundsätze zu einer Betriebsverpachtung und der Einordnung von Wirtschaftsgütern als wesentliche Betriebsgrundlage eines Autohauses, sind aber dennoch auf den Streitfall übertragbar. Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist bei einer Betriebsaufspaltung und bei einer Betriebsverpachtung identisch (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.1989 IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014).	135
cc)	136
Ausgehend von diesen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung, denen der Senat folgt, hat die Klägerin <i>D</i> einen Betrieb verpachtet. Der dem <i>D</i> überlassene Grundstücksteil war die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage des Autohauses.	137
Bei dem Autohaus der Klägerin handelte es sich um ein Einzelhandelsgeschäft, dessen Schwerpunkt auf dem Verkauf von Fahrzeugen lag. Der Betrieb einer Werkstatt und einer ... <i>anlage</i> waren im Verhältnis zu dem Autohandel als Nebengeschäfte anzusehen.	138
Das streitgegenständliche Geschäftsgrundstück gab und gibt auch weiterhin dem Betrieb des Autohauses das alleinige Gepräge. Das Grundstück befindet sich innerhalb von <i>Z-Stadt</i> in hervorragender Lage an einer hoch frequentierten Straße in unmittelbarer Nähe der Bundesstraßen <i>01</i> und <i>02</i> . Die zur Nutzung überlassenen Räumlichkeiten sind seit Beginn der Nutzung auf den spezifischen Betrieb eines Autohauses zugeschnitten und werden fortlaufend an geänderte Bedürfnisse des Betriebsinhabers angepasst. Zudem verfügt das Geschäftsgrundstück über die für ein Autohaus dieser Größenordnung erforderliche Infrastruktur, wie z.B. ausreichende Kundenparkplätze sowie Stellflächen für zum Verkauf angebotene Fahrzeuge.	139
Die an <i>D</i> veräußerten Wirtschaftsgüter (bewegliches Anlagevermögen, Umlaufvermögen) und die Konzession waren demgegenüber keine wesentlichen Betriebsgrundlagen des Autohauses der Klägerin. Diese Wirtschaftsgüter könnten im Fall der Beendigung der Nutzungsüberlassung relativ leicht und zügig wiederbeschafft werden und sind daher nicht geeignet, den Charakter des Betriebs wesentlich zu prägen.	140
dd)	141
Die Klägerin kann nicht mit Erfolg einwenden, dass sie <i>D</i> ausweislich der vertraglichen Regelungen lediglich Räume vermietet und keinen Pachtvertrag abgeschlossen habe.	142
Für die Annahme einer Betriebsverpachtung ist der Abschluss eines Mietvertrags ausreichend; eine Betriebsverpachtung im steuerlichen Sinne kann auch bei einer Vermietung der wesentlichen Betriebsgrundlagen angenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.08.2003 IV R 20/02, BStBl II 2004, 10; Schmidt/Wacker, 41. Aufl. 2022, EStG § 16 Rn. 175). Auf die von den Beteiligten gewählte Bezeichnung für den Vertrag kommt es nicht an.	143
Unbeachtlich ist ebenfalls, dass die Klägerin selbst <i>D</i> nur die Räumlichkeiten mietweise überlassen hat und dass die Überlassung des Grund und Bodens an <i>D</i> durch die Eigentümer, ihre Kommanditisten, erfolgte. Die Grundsätze der Betriebsverpachtung gelten gleichermaßen, wenn es sich bei den zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen um Sonderbetriebsvermögen handelt (BFH-Urteil vom 06.11.2008 IV R	144

ee) 145

Die Klägerin kann nicht mit Erfolg einwenden, dass die heute dem *D* zur Nutzung überlassenen Räume nicht mehr den Räumen entsprechen würden, die sie selbst für ihr Autohaus genutzt habe. 146

Zum 01.01.1988 wurden *D* diejenigen Räumlichkeiten zur Nutzung überlassen, die zuvor dem Betrieb des Autohauses der Klägerin gedient hatten. Dies ergibt sich aus der Vorbemerkung zum Vertrag vom 19.11.1987, in der ausgeführt wurde, dass die Klägerin und die Eheleute *A und B* dem *D* denjenigen Teil des Gesamtobjekts, der von der Klägerin zum Betrieb des Autohauses genutzt wird, vermieten. 147

Den von der Klägerin vorgelegten Vertragsunterlagen lassen sich zwar Veränderungen der Mietflächen entnehmen. Es ist aber nicht erkennbar, dass die Verkaufs- und Ausstellungsfläche, die den Kern des Autohauses bildet, wesentlich verändert wurde. Insbesondere ergibt sich aus den Unterlagen keine Verlagerung des Schauraums. Insofern ergibt sich aus den Unterlagen nur, dass mit einer Vereinbarung von Februar 1992 (Bl. 195 f. GA) die Mietfläche des Schauraums erweitert wurde. Die weiteren Ergänzungen zum Vertrag vom 19.11.1987 betrafen vornehmlich die Anmietung weiterer Büroflächen. Auch die ehemaligen Flächen des ...geschäfts im Erdgeschoss wurden ausweislich der Vereinbarung vom 29.07.1999 (Bl. 181 f. GA) für die Nutzung als weitere Büroflächen angemietet. 148

Eine wesentliche Veränderung des Mietobjekts lässt sich auch nicht der Vereinbarung vom 02.12.2005, die den Vertrag vom 19.11.1987 ersetzte, entnehmen. In dieser Vereinbarung wurde ausgeführt, dass das Mietobjekt von *D* aufgrund des Vertrags vom 18.11.1997 und seinen Nachträgen bereits genutzt werde. Flächenänderungen ergäben sich aus den Anlagen zum Vertrag (Bl. 328 ff. GA). Diesen Anlagen lassen sich indes nur die ab dem Jahr 2005 angemieteten Flächen erkennen; Veränderungen zu der vorherigen Mietfläche sind diesen Anlagen nicht zu entnehmen. Ein Abgleich mit dem ursprünglichen Mietobjekt ist dem Senat insofern nicht möglich, weil das in Teil II § 1 Ziffer 2 des Vertrags vom 19.11.1987 genannte Anlagenkonvolut 7 zum Mietvertrag vom 19.11.1987 nicht eingereicht wurde, obwohl die Klägerin mit Schreiben vom 26.11.2021 (Bl. 89 ff. GA) zur Vorlage aller Verträge nebst Anlagen aufgefordert worden war. 149

Die von der Klägerin geschilderte örtliche Verlagerung der Werkstatt ist unbeachtlich, weil die Werkstatt im Verhältnis zum Verkaufsraum von untergeordneter Bedeutung ist. 150

Die Umgestaltung der Räume während der Nutzungsüberlassung an *D* steht der Annahme einer Betriebsverpachtung ebenfalls nicht entgegen. Zwar endet eine Betriebsverpachtung, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage anlässlich der Nutzungsüberlassung an einen Dritten derart umgestaltet wird, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden kann (vgl. [BFH-Urteile vom 19.01.1983 I R 84/79](#), BStBl II 1983, 412; vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, 902). Eine solche Umgestaltung liegt hier aber nicht vor. Auch wenn die Flächen seit der Anmietung erheblich umgebaut worden sind, sind sie weiterhin als Autohaus nutzbar. Dies ergibt sich bereits aus der andauernden tatsächlichen Nutzung für diesen Zweck. Die Räume wurden lediglich an die aktuellen Anforderungen angepasst und fortentwickelt. 151

ff) 152

Die Klägerin könnte nach Beendigung der Nutzungsüberlassung in den Räumen den Betrieb eines Autohauses wieder aufnehmen. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die von der Rechtsprechung des BFH für die Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorausgesetzte Möglichkeit des Steuerpflichtigen, den in eigener Regie „*ruhenden*“ Betrieb später „*in gleichartiger oder ähnlicher Weise*“ wieder aufzunehmen, es nicht erfordern würde, dass die Klägerin das identische Autohaus fortführte. Vielmehr würde es genügen, wenn sie den Betrieb in veränderter Form wieder aufnahme (vgl. [BFH-Urteil vom 11.10.2007 X R 39/04](#), [BStBl II 2008, 220](#)).

Der Fortführung des Betriebs durch die Klägerin steht nicht entgegen, dass A, der frühere 154
Geschäftsführer des Autohauses, zwischenzeitlich verstorben ist und somit unter den
Gesellschaftern der Klägerin keine Expertise für den Betrieb eines Autohandels mehr
vorhanden ist. Die für den Betrieb eines Autohandels erforderliche Expertise könnte durch die
Anstellung einer Fremdgeschäftsführung beschafft werden.

Die Klägerin kann nicht mit Erfolg einwenden, dass gegen die Wiederaufnahme des Betriebs 155
eines Autohauses die Lage des Grundstücks spreche, weil Kunden die *Straße 05* bevorzugen
würden. D betreibt die Niederlassung an der *Straße 01* seit über 30 Jahren, obwohl D
mehrfach die Gelegenheit gehabt hätte, den Mietvertrag nicht fortzuführen. Dies spricht dafür,
dass der Standort als passend für ein Autohaus angesehen wird. Hinzu kommt, dass das
streitgegenständliche Grundstück nur ca. 2 km von der *Straße 05* entfernt ist und somit von
Besuchern der *Straße 05* ebenfalls schnell erreicht werden kann.

Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg einwenden, dass die Mietereinbauten nach der 156
Nutzungsbeendigung entfernt würden und sie somit nur die Räumlichkeiten zurückerhalten
würde. Nach den vorliegenden Vereinbarungen mit D könnte die Klägerin die vorhandenen
Einbauten übernehmen, ohne Ersatzzahlungen leisten zu müssen. So wurde in II. § 10 des
Vertrags vom 19.11.1987 vereinbart, dass bei Beendigung des Mietverhältnisses der
ursprüngliche Zustand nicht wiederhergestellt werden müsse, wobei die Klägerin keine
Ausgleichsansprüche zu zahlen habe. Auch in der Vereinbarung vom 02.12.2005 wurden in
§§ 8 und 14 Vereinbarungen getroffen, dass ein Rückbau von der Mieterin vorgenommener
baulicher Veränderungen grundsätzlich nicht erforderlich ist. Darüber hinaus erscheinen bei
einem für ein Autohaus genutzten Gebäude der Zuschnitt der Räumlichkeiten, die großen
Fensterfronten, die Stellfläche und die Deckenhöhe wichtiger als die Übernahme von
Mietereinbauten.

Für die Fortführung des Autohauses kann es dahinstehen, ob die Klägerin im Fall einer 157
Wiederaufnahme ihres Betriebs keine Werkstatt und ...anlage auf dem Betriebsgelände
betreiben könnte. Es handelt sich dabei – wie bereits ausgeführt – im Verhältnis zum
Kerngeschäft des Autohandels um Nebenleistungen, die dem Betrieb nicht das Gepräge
geben.

gg) 158

Die Betriebsverpachtung endete auch nicht durch Zeitablauf. Zwar sind seit der Einstellung 159
der aktiven Tätigkeit des eigenen Autohauses der Klägerin inzwischen fast 35 Jahre
vergangen. Eine Betriebsverpachtung endet aber grundsätzlich nicht allein durch Zeitablauf.
Eine zeitliche Höchstgrenze für die Betriebsunterbrechung gibt es nicht; es kommt auf den
Einzelfall an (BFH-Urteil vom 28.09.1995 IV R 39/94, BStBl II 1996, 276 m.w.N.; BFH-
Beschluss vom 24.03.2006 VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287). Auch ein Zeitablauf von 30
Jahren (BFH-Beschluss vom 24.03.2006 VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287) oder 35 Jahren
(BFH-Urteil vom 09.11.2017 IV R 37/14 BStBl II 2018, 227) wurde vom BFH nicht ohne

weiteres als Grund für eine Beendigung der Betriebsunterbrechung angesehen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, 902).

Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Mietvertrag vom 02.12.2005 von der Klägerin in den Streitjahren frühestens zum 31.12.2025 hätte gekündigt werden können, dieser früheste Kündigungszeitpunkt mit dem Nachtrag zum Mietvertrag Nr. 1 vom 19.11.2013 um weitere fünf Jahre auf den 31.12.2030 hinausgeschoben wurde und dass G, der Kommanditist und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, im Jahr 2030 sein 6x. Lebensjahr vollenden würde. 160

Zwar lassen die tatsächlichen Verhältnisse eine aktive Fortführung des Autohauses durch die Klägerin als eher unwahrscheinlich erscheinen. Dies genügt aber nicht, um eine Betriebsverpachtung zu beenden. Entscheidend ist insofern nicht die Wahrscheinlichkeit einer Betriebsfortführung, sondern allein die bei objektiver Betrachtung bestehende Möglichkeit der Betriebsfortführung. 161

4. 162

Da bereits aufgrund der Betriebsverpachtung eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, kommt es auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob die Klägerin „schädliche“ Nebenleistungen zu der Vermietung/Verpachtung erbracht hat, nicht an. 163

III. 164

Die prozessualen Nebenentscheidungen beruhen hinsichtlich der Kosten auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und hinsichtlich der vorläufigen Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 165

IV. 166

Die Revision wird im Hinblick auf das anhängige Revisionsverfahren IV R 5/21 zugelassen. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die für den Streitfall ebenfalls relevante 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. 167