
Datum: 22.04.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3064/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0422.5K3064.00.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

2 Zwischen den Parteien ist die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2
Gewerbesteuergesetz (GewStG) streitig.

3 Die Klägerin ist eine GmbH &Co. KG. Die Beteiligungsverhältnisse sehen wie folgt aus:

4 Komplementärin A-GmbH 0 %

5 Kommanditisten B 67 %

6 1. 33 %.

7 Die Klägerin vermietet eigenen Grundbesitz an die D-GmbH (im folgenden GmbH). An der
GmbH ist die Klägerin zu 100 % beteiligt. Der Sitz der Geschäftsleitung ist in K.

8 Die GmbH hat im Laufe des Jahres 1993 den Handel mit Oberbekleidung eingestellt und die
wirtschaftliche Tätigkeit unter Fortführung der Mietverträge mit der Klägerin auf die
Weitervermietung der von der Klägerin angemieteten Geschäftslokale beschränkt.

9 Gegen die Klägerin ergingen, jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, am 02.02.1998
für 1996, am 27.07.1999 für 1997 und am 15.03.2000 für 1998
Gewerbesteuermessbescheide. Die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG
wurde in diesen Bescheiden nicht berücksichtigt. Der Vorbehalt der Nachprüfung für den
einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1996 wurde mit Bescheid vom 05.01.1999
aufgehoben. Hiergegen und gegen die Bescheide für 1997 und 1998 hat die Klägerin

fristgerecht Einsprüche eingelegt. Diese wurden mit Entscheidungen vom 27.03.2000 (Gewerbsteuer 1996 und 1997) sowie vom 17.04.2000 (Gewerbsteuer 1998) als unbegründet zurückgewiesen.

Der Beklagte begründete seine Entscheidung damit, dass weiterhin die sachliche und personelle Verflechtung gegeben sei und die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorlägen. Die erweiterte Kürzung komme nicht für Gesellschaften (Besitzunternehmen) in Betracht, deren Grundbesitz einer Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) diene, deren Anteile zu 100% zum Betriebsvermögen jener Gesellschaft gehören. Dadurch hätten die hinter dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen weiterhin einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen, der auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet sei. 10

Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG könne die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen bei ausschließlicher Verwaltung eigenen Grundbesitzes nur in Anspruch genommen werden, wenn die Grundstücksverwaltung keinen gewerblichen Charakter annehme, was aber bei einer aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangenen Besitzgesellschaft der Fall sei. Da die Vermietung weiterhin im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vorgenommen werde, sei die erweiterte Kürzung nicht zu gewähren. 11

Mit Ihrer Klage beantragt die Klägerin weiterhin die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG. 12

Sie ist der Ansicht, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG vorliegen. 13

Sie erziele ca. 90 % ihrer Mieteinnahmen aus der Vermietung von Büroflächen, respektive Wohnungen gegenüber fremden Dritten. 10 % ihrer Mieteinnahmen erziele sie aus der Vermietung von Einzelhandelsladenlokalen an die GmbH. Diese wiederum vermiete sämtliche von ihr angemieteten Ladenlokalflächen durch Untervermietung weiter an namhafte Einzelhandelsunternehmen wie E, F und G. An den Räumlichkeiten würden durch die GmbH keinerlei Veränderungen vorgenommen, sondern sie würden wie von ihr angemietet weitervermietet. Außer den vorgenannten Tätigkeiten übe sie keine weitere Tätigkeit aus, insbesondere sei sie nicht mehr am Markt im Modeeinzelhandel tätig.- Eine Liquidation der Betriebsgesellschaft sei gleichwohl unterblieben, da die GmbH Trägerin ihrer eigenen Unterstützungskasse sei und den von ihr zugesagten Pensionsverpflichtungen nachkomme. Eine Liquidation der GmbH hätte im Hinblick auf diese Tätigkeit einen erheblichen Abwicklungsaufwand verursacht. - Die GmbH habe demnach ihren Gewerbebetrieb bereits eingestellt, womit sie nicht mehr am wirtschaftlichen Verkehr teilnehme, wodurch die Vermietung ihren gewerblichen Charakter verloren habe. Das Halten einer Beteiligung an einer Gesellschaft, die ihren Betrieb eingestellt habe, könne der Vermögensverwaltung keinen gewerblichen Charakter verleihen. 14

Die Klägerin macht weiter geltend, dass die Rechtsgrundsätze über das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung im Streitfall nicht anwendbar seien, da sie durch ihre Verwaltungs-GmbH qua Rechtsform gewerblich geprägt sei. Da die Gewerblichkeit damit feststehe, könne die Anwendbarkeit der vorgenannten Rechtsgrundsätze nicht in Betracht kommen. 15

Selbst wenn man aber zu der Anwendbarkeit der Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung käme, so läge im Ergebnis keine sachliche Verflechtung vor. Sie vermiete an die GmbH lediglich gewerblich nutzbare Lokalfächen. Eine eigenständige Nutzung durch die GmbH liege hingegen nicht vor, diese gebe vielmehr alle angemieteten Flächen im Wege der 16

Untervermietung an Dritte weiter.

Bei der Betriebsaufspaltung resultiere die Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens aus dem der wirtschaftlichen Betätigung zugrundeliegenden einheitlichen wirtschaftlichen Betätigungswillen und der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Dies gelte solange, wie sich die Betriebsgesellschaft wirtschaftlich betätige. Stelle diese den Betrieb ein, ende der einheitliche wirtschaftliche Betätigungswille zwangsläufig. 17

Weiterhin macht die Klägerin geltend, dass zwar die Grundsätze über die Betriebsaufspaltung durch die Rechtsprechung im Wege richterlicher Rechtsfortbildung entwickelt wurden, um bei entsprechenden Aufspaltungen die Gewerblichkeit der Einnahmen der Besitzunternehmen sicherzustellen; diese Grundsätze dürften aber nicht zu einer Schlechterstellung entsprechender Unternehmen führen. Im Streitfall führe die Anwendung der Rechtsgrundsätze über die Betriebsaufspaltung entgegen der eigentlichen Teleologie der Rechtsgrundsätze dazu, dass der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht gewährt werden könne. Sinn dieser Vorschrift sei es, solche Unternehmen zu begünstigen, die nicht nach Art ihrer Tätigkeit sondern nur auf Grund ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig seien (BFH-Urteil vom 01.August 1979 I R 111/78, BStBl II 1980, 77). Nach der Entscheidung des BFH vom 28.Juni 1973 (IV R 97/72 in BStBl II 1973, 688) könne im Falle der Betriebsaufspaltung die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG nicht gewährt werden, weil es sich bei der Verpachtungstätigkeit der Besitzgesellschaft von vorneherein um keine reine Vermögensverwaltung handele, ihr Zweck in erster Linie darauf gerichtet sei, der von den selben Personen beherrschten Betriebs-GmbH den Grundbesitz als Betriebsgrundlage zur Verfügung zu stellen und die hinter beiden Gesellschaften stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. 18

Durch diese Rechtsprechung solle eine gewerbesteuerliche Vergünstigung, die Miete bei der Ermittlung des Gewerbeertrages steuerfrei zu stellen, versagt werden. 19

Dies solle sicherlich gelten, solange ein Betrieb unterhalten werde und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bestehe. Solange diese bestehe, werde man der Vermietungstätigkeit im Rahmen der Grundstücksverwaltung durch die Besitzgesellschaft gewerblichen Charakter unterstellen müssen. Ende jedoch die verbundene Tätigkeit, erziele die Besitzgesellschaft nur noch Erträge aus Vermögensverwaltung. Dann solle aber nach Sinn und Zweck der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages zum Tragen kommen. 20

Zwischen dem im zitierten BFH-Urteil entschiedenen Sachverhalt und dem vorliegenden Fall bestünden drei wesentliche Unterschiede: 21

Im vorliegenden Fall habe die Betriebsgesellschaft den Betrieb eingestellt, sie sei als Besitzgesellschaft gewerbesteuerpflichtig qua Rechtsform und nicht auf Grund einer Betriebsaufspaltung und habe ihr Grundvermögen nicht ausschließlich an die GmbH verpachtet sondern nur teilweise, sodass auch nur ein Teil des Mietertrages aus der Vermietung an die "Betriebsgesellschaft" resultiere. 22

Schließlich sei die Frage zu stellen, ob die sich aus den vorgelegten Aufgliederungen der Mieterträge ergebenden Fremdvermietungsleistungen der Klägerin (ca. 90 %, vgl. Bl.40, 41 der FG-Akte) überhaupt in die entsprechenden Erwägungen des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung und die daraus folgende Versagung des Kürzungsbetrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einbezogen werden dürften. Immerhin liege hier eine nahezu ausschließliche Fremdvermietung vor. Im Ergebnis dürfte es deswegen gerechtfertigt sein, 23

wenigstens die Einnahmen aus dieser Fremdvermietung in die Kürzung nach § 9 GewStG einzubeziehen.

Die Klägerin beantragt, 24

a. den Gewerbesteuermessbescheid 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.03.2000 und die Gewerbesteuermessbescheide 1997 und 1998 vom 15.11.2001 dergestalt zu ändern, dass der erweiterte Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG berücksichtigt wird; 25

b. hilfsweise die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 27

a. die Klage abzuweisen. 28

b. hilfsweise die Revision zuzulassen. 29

Er verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung sei, dass die Betriebsgesellschaft ein gewerbliches Unternehmen sei, ohne dass es darauf ankomme, ob letztgenanntes nur ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform sei. Das bloße Halten einer Beteiligung an einer Gesellschaft, die ihren Betrieb eingestellt habe, führe daher bei der vorliegenden Konstellation zur Annahme einer Betriebsaufspaltung, die die erweiterte Kürzung ausschließe. 30

Bezüglich der Gewerbesteuer 1997 und 1998 ergingen am 15.11.2001 Änderungsbescheide aufgrund einer Betriebsprüfung, die zum Gegenstand des Verfahrens gemacht wurden. 31

1. Entscheidungsgründe 32

I. 33

Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin hatte im Streitjahr keinen Anspruch auf die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG. 34

1. Nach § 9 Nr.1 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 v.H. des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes zu kürzen, soweit der Grundbesitz nicht zu Betriebsstätten i.S. des § 2 Abs.6 Satz 1 GewStG gehört. An Stelle dieser Kürzung können nach der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, die Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnung (§§ 7, 8 GewStG) um den Teil des Gewerbeertrags in Anspruch nehmen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. 35

Die Klägerin hat in den Streitjahren nicht ausschließlich Grundbesitz verwaltet; die von ihr neben der Verwaltung des Grundbesitzes ausgeübte Tätigkeit ist auch keine unschädliche Nebentätigkeit i.S. des § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG. 36

a) Ein Unternehmen ist nur dann ein Grundstücksunternehmen in obigem Sinne, wenn die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes als solche keine gewerbliche Tätigkeit bildet, d.h. für sich betrachtet den Rahmen einer Vermögensverwaltung nicht überschreitet. 37

Der Bereich der Verwaltung und Nutzung im Sinne der erweiterten Kürzungsvorschrift ist von der Rechtsprechung dahin abgegrenzt worden, dass es sich um eine Tätigkeit handeln muss, die als solche nicht gewerbsteuerpflichtig ist (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juli 1969 I R 21/67, BStBl II 1969, 629; vom 23. Juli 1969 I R 134/66, BStBl II 1969, 664 und vom 24. September 1960 I R 21/70, BStBl II 1970, 871). Das Ergebnis dieser Rechtsprechung kann dahin zusammengefasst werden, dass die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bezeichnete Verwaltungstätigkeit eine Vermögensverwaltung im Sinne des § 9 Gewerbesteuereinführungsgesetz (GewStDV) sein muss. 38

b) Bloße Vermögensverwaltung ist indessen dann nicht mehr gegeben, wenn wegen Vorliegens besonderer Umstände eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen ist. Das ist der Fall bei einer echten oder sogenannten unechten Betriebsaufspaltung, die zur Bejahung der Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens führt. Es genügt für die Annahme der Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens, dass dessen Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit durch besondere sachliche und personelle Merkmale gekennzeichnet ist. Hier ist insbesondere der Fall der Betriebsaufspaltung zu nennen. Es handelt sich um eine besonders qualifizierte Grundbesitzverpachtung oder -vermietung, die den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung im Sinne des § 9 GewStDV überschreitet. Daraus folgt, dass die Bejahung der Gewerbesteuerpflicht des Besitzunternehmens die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausschließt (ständige Rechtsprechung seit BFH - Urteilen vom 29. März 1973 I R 174/72, BStBl II 1973, 686 und vom 28. Juni 1973 IV R 97/72 a.a.O). 39

Die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung haben unstreitig bis zur Aufgabe des Handels mit Oberbekleidung durch die GmbH im Jahre 1993 vorgelegen. Aber auch danach ist das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung zu bejahen. 40

Die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern ist grundsätzlich Vermögensverwaltung und kein Gewerbebetrieb. Etwas anderes gilt nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH -GrS- vom 8. November 1971 GrS 2/71, BStBl II 1972, 63) dann, wenn Gegenstand der Vermietung oder Verpachtung die Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage an ein gewerbliches (Betriebs-)Unternehmen ist (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen gemeinsam in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Diese steuerliche Beurteilung hat ihren Grund darin, dass die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der (über das Betriebsunternehmen) auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist (BFH-Urteile vom 18. Juni 1980 I R 77/77, BFHE 131, 388, BStBl II 1981, 39 und vom 13. November 1997 IV R 67/96, BStBl II 1998, 254). 41

aa. Im Streitfall sind die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der GmbH erfüllt. Dabei kann die personelle Verflechtung nicht zweifelhaft sein und wird auch von der Klägerin nicht bestritten. Da die Klägerin 100%ige Gesellschafterin der GmbH ist, kann in beiden Unternehmen ein einheitlicher Wille durchgesetzt werden. Zwar sind die Gesellschafter der Klägerin nicht unmittelbar an der GmbH beteiligt. Die Herrschaft an der Betriebsgesellschaft kann aber wie vorliegend auch mittelbar über eine Beteiligungsgesellschaft ausgeübt werden (BFH - Urteil vom 26. August 1994 IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265 m.w.N.). 42

bb. Auch die sachliche Verflechtung ist gegeben. Diese liegt vor, wenn vom Besitzunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen an die Betriebsgesellschaft überlassen 43

werden.

Nach der Rechtsprechung des BFH sind bebaute Grundstücke und Gebäude nicht nur dann wesentliche Betriebsgrundlage, wenn sie auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens besonders zugeschnitten sind (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 5.September 1991 IV R 113/90, BFHE 165, 420, BStBl II 1992, 349 m.w.N.), sondern auch dann, wenn sie die örtliche und sachliche Grundlage der betrieblichen Organisation bilden, die Eigenart des Betriebs bestimmen und wenn die Ausübung des Gewerbes ohne ein entsprechendes Objekt nicht möglich ist (BFH- Urteile vom 12.September 1991 IV R 8/90, BStBl II 1992, 347; vom 29.Oktober 1991 VIII R 77/87, BFHE 166, 82, BStBl II 1992, 334 und vom 12.Februar 1992 XI R 18/90, BFHE 167, 499, BStBl II 1992, 723). Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb auch in einem anderen gemieteten oder gekauften Gebäude ausgeübt werden könnte (Urteile vom 26.März 1992 IV R 50/91, BFHE 168, 96, BStBl II 1992, 830 und vom 26.August 1994 IV R 48/91 a.a.O.).

Statt selber in den gemieteten Ladenlokalen Handel zu betreiben, nutzt die GmbH diese nunmehr zur Untervermietung an Handelsketten. Für diesen Zweck sind die von der Klägerin gemieteten Lokale aber unabdingbare Voraussetzung, da ohne die Ladenlokale der Betrieb der GmbH nicht geführt werden könnte. Dabei ist insbesondere von Bedeutung, dass es sich bei den Objekten um langjährig eingeführte Geschäftsadressen handelt, die von der GmbH weitervermietet werden. Auch Grundbesitz, der von der Betriebsgesellschaft im Wege der Weitervermietung an Dritte genutzt wird, dient dem Gewerbebetrieb einer Gesellschaft (vgl. BFH - Urteil vom 15.Dezember 1998 VIII R 77/93, BStBl II 1999, 168).

Die Voraussetzungen für eine sachliche Verflechtung liegen damit vor (vgl. auch Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz -EStG-, 21.Auflage, § 15 Rdnr. 865. m.w.N.)

c. Die Klägerin kann hiergegen auch nicht einwenden, die GmbH sei eigentlich nur noch vermögensverwaltend tätig, sodass die Gewerblichkeit nur aus der Rechtsform der Kapitalgesellschaft resultiere. Zwar ist es richtig, dass die Tätigkeit der GmbH gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG qua Rechtsform als Gewerbebetrieb gilt. Dies ist aber nicht der maßgebliche Gesichtspunkt für die Einordnung der Tätigkeit der Klägerin als gewerblich. Denn die neuere Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung rechnet nicht die gewerbliche Tätigkeit der Betriebsgesellschaft dem Besitzunternehmen zu. Die besonderen Umstände, welche es im Falle der Betriebsaufspaltung rechtfertigen, die Vermietung oder Verpachtung durch das Besitzunternehmen als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen, sind vielmehr allein die sachliche und die personelle Verflechtung der beiden Unternehmen (Beschluss des GrS des BFH vom 08. November 1971 GrS 2/71 a.a.O.). Dabei sind diese Umstände nicht Teil der Tätigkeit des Besitzunternehmens, sondern verleihen ihr lediglich die Eigenschaft eines Gewerbebetriebes (vgl. auch BFH-Urteile vom 12.November 1985 VIII R 240/81, BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296 und in BStBl II 1988, 537). Es handelt sich um einen Fall der sogenannten betrieblich geprägten Betriebsaufspaltung. Und auch insoweit bestimmt der gewerbliche Charakter der Betriebsgesellschaft die Qualifikation der Verpachtungstätigkeit (BFH - Urteile vom 18.Juni 1980 I R 77/77, BStBl II 1981, 39, und vom 13.Oktober 1983 I R 187/79, BStBl II 1984, 115; Beschluss vom 22. Januar 1988 III B 9/87, BStBl II 1988, 537; Schmidt, a.a.O., § 15, Rdnr. 856 und Stuhmann in Blümich, Kommentar zum EStG, § 15 Rdnr. 593). Im Gegensatz zur Ansicht der Klägerin beruht somit deren Gewerblichkeit nicht nur darauf, dass eine KG, bei der als Komplementär einzig eine GmbH beteiligt ist, nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als gewerblich gilt (vgl. hierzu Schmidt a.a.O., § 15 Rdnr. 700).

d. Die Betriebsaufspaltung hat aber zur Folge, dass die Einkünfte aus der Vermietung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Nach dieser Vorschrift gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OG, KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG ausübt. Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist die Umqualifizierung sämtlicher von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (sog. Abfärbewirkung). Dabei kommt es auf das Verhältnis der originär nicht gewerblichen Tätigkeit zur gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG nicht an. Selbst eine geringfügige gewerbliche Tätigkeit reicht für den Eintritt der Abfärbewirkung aus (vgl. nur BFH-Urteil vom 10. August 1994 I R 133/93, BStBl II 1995, 171).

Gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG ist auch die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Mit dem Institut der Betriebsaufspaltung wird bewirkt, dass eine isoliert als Vermögensverwaltung erscheinende Tätigkeit mit Rücksicht auf den dahinter stehenden einheitlichen gewerblichen Betätigungswillen als gewerblich behandelt wird und die daraus erzielten Einkünfte unter § 15 Abs. 1 EStG fallen. 49

Die im Wege der Betriebsaufspaltung als gewerblich zu behandelnde Tätigkeit einer Personengesellschaft führt zum Eintritt der Abfärbewirkung auf sämtliche von dieser zur Erzielung von Einkünften ausgeübten Tätigkeiten (BFH-Urteil vom 13. November 1997 IV R 67/96 a.a.O.). 50

3. Auch ist entgegen der Ansicht der Klägerin die Anwendung des Freibetrages auf die Einkünfte aus der Vermietung an fremde Dritte nicht möglich. Denn nach der Gesetzesformulierung muss die Verwaltung eigenen Grundbesitzes ausschließlich sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH führt jede schädliche Betätigung dazu, dass die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG insgesamt zu versagen ist (vgl. BFH - Beschluss vom 12. Juli 1999, I B 5/99, BFH/NV 2000, 79). Eine Ausnahme und damit unschädlich sind lediglich die Nebengeschäfte und gesetzlich zugelassene Nebentätigkeiten. Das sind unbedeutende Neben- oder Hilfsgeschäfte, die zwar regelmäßig nicht mehr zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, aber als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung anzusehen sind (BFH - Urteil vom 27. April 1977 I R 214/75, BStBl II 1977, 776, vgl. auch Glanegger/Güroff, Kommentar zum GewStG, § 9 Rdnr. 24). Dabei ist schon fraglich, ob die Umsätze aus der Vermietung an die GmbH, die in den Streitjahren immerhin 24 % der Gesamtumsätze ausmachten, in diesem Sinne überhaupt noch als unbedeutend angesehen werden können. Dies kann jedoch dahinstehen; denn schädlich ist in jedem Fall auch eine an sich erlaubte Neben- oder Hilfstätigkeit, die für sich gesehen gewerblicher Art ist (BFH - Urteil vom 26.08.1993 IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338). 51

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass die Klägerin aufgrund der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung an die GmbH bezieht und wegen deren Beteiligung als Komplementärin an der Klägerin diese als gewerblich geprägte Personengesellschaft einzustufen ist (vgl. Schmidt a.a.O., § 15 Rdnr. 700), sodass deren Einkünfte insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 EStG zu behandeln sind, mithin eine Kürzung gemäß § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG ausscheidet. 52

III. 53

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 54

IV. 55

