
Datum: 24.02.2023
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1672/20 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2023:0224.10K1672.20G.00

Tenor:

Die Gewerbesteuermessbescheide für 2017 und 2018 vom 2. April 2019 und vom 31. Januar 2020, jeweils in der Gestalt der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 10. Juni 2020, werden dahin geändert, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für 2017 eine Kürzung in Höhe von ... Euro statt in Höhe von ... Euro und bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für 2018 eine Kürzung in Höhe von ... Euro statt in Höhe von ... Euro erfolgt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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.

Tatbestand

- Streitig ist, ob die Klägerin gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes(GewStG) die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen für die Erhebungszeiträume 2017 und 2018 (Streitjahre) um den Teil des Gewerbeertrags kürzen darf, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung). 1 2
- Bei der Klägerin handelt es sich um eine durch Gesellschaftsvertrag *in ...* 1999 gegründete Kommanditgesellschaft. Komplementärin ist die A-GmbH. Kommanditisten sind mehrere natürliche Personen. Gegenstand der im Handelsregister des Amtsgerichts *Z-Stadt* unter HRA 0000 eingetragenen Klägerin ist die ordnungsgemäße und wirtschaftliche Verwaltung 3

und Erhaltung ihres Gesellschaftsvermögens, insbesondere des Grundbesitzes.

Durch notariell beurkundeten Vertrag *in ...* 1999 brachte eine aus der Komplementärin und den Gründungskommanditisten bestehende, in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) geführte Grundstücksgesellschaft u. a. die unter der Flur Nr. 35 Flurstücke Nrn. 179, 181 und 254 verzeichneten Gebäude- und Freiflächen *Straße 1* und *Straße 2* (Gesamtgröße: 2,4002 ha) in die Klägerin ein. Diese Flächen waren Teil einer Immobilie, auf der die *B GmbH & Co. KG* bis Anfang der 1970er Jahre eine *Fabrik* betrieben hatte. Die Klägerin meldete *in ...* 1999 bei der *Z-Stadt* rückwirkend zum ... 1999 eine als „Grundbesitzverwaltung“ bezeichnete gewerbliche Tätigkeit an. 4

Nach dem vollständigen Umbau, der Sanierung und dem teilweisen Abbruch der der *Fabrik* dienenden Gebäude wurde das Grundstück im Jahr 2000 zu einem Geschäftsgrundstück mit einer Nutzfläche von rd. 15.000 qm fortentwickelt. Ziel war es, unter der Bezeichnung „...“ einen modernen Gewerbestandort für innovative Unternehmen aus den Bereichen Produktion, Handwerk und Dienstleistungen zu schaffen. 5

Nach dem Ende der Umbau-, Sanierungs- und Abbrucharbeiten stellt sich die Bebauung des Grundstücks derzeit wie folgt dar: Das Grundstück ist mit insgesamt ... 6
aneinandergrenzenden Hallen bebaut. Die Baulichkeiten sind nach Art eines „U“ angeordnet. Die Halle 1 befindet sich längsseits der an der nördlichen Grundstücksgrenze verlaufenden *Straße 2*. An sie schließen sich die Hallen 2 und 3 an. Die an die Halle 3 angrenzende Halle 4 erstreckt sich von der östlichen Grundstücksgrenze, an der eine Privatstraße als Zufahrt zur rückwärtigen Seite der Hallen verläuft, nicht – wie die Hallen 1 bis 3 – von der Privatstraße bis zur an der westlichen Grundstücksgrenze verlaufenden *Straße 1*, sondern überdeckt das Grundstück nur in einer Tiefe von ca. 40 % der Tiefe der Hallen 1 bis 3, wodurch sich ein atriumähnlicher, Pkw-Stellplätze umfassender Zugangsbereich von der *Straße 1* ergibt, der von den Hallen 3, 4, 9 und 13 eingefasst wird. Die Hallen 5 bis 8 und 10 haben eine der Halle 4 vergleichbare Tiefe. Den Hallen 5 bis 6 ist die Halle 9 vorgelagert. An die westliche Seite dieser Halle und an das westliche Ende der Halle 10 schließen sich die Hallen 11 bis 13 bis zur *Straße 1* an. Die Hallen 10 und 11 stoßen an der südlichen Grundstücksgrenze an eine parallel zur *Straße 3* verlaufende Zufahrtstraße an. Zur rückwärtigen privaten Zufahrtstraße hin befinden sich an den Hallen 2, 4, 5, 6, 7 und 8 Rolltore, die dem Lieferverkehr dienen. Zwecks Zugangs zu diesen Hallen, deren Eingänge ca. 1 m über dem Niveau der Zufahrtstraße liegen, wurde an die Hallen ein (an einer Stelle zwecks Zugangs zum Kellergeschoss kurz unterbrochener) Betonsockel gesetzt. Lkw, die Waren anliefern oder abtransportieren, haben die Möglichkeit, die Waren von der Fahrzeugladefläche mittels einer als Rampe fungierenden, an dem Sockel befestigten Stahlkonstruktion zum Sockel und von dort aus weiter in die Halle zu verbringen. Zu diesem Zweck verfügen die Stahlkonstruktionen über ein Mittelteil, das sich hydraulisch absenken bzw. höher bewegen lässt, um eine Niveaugleichheit zwischen Lkw-Ladefläche und Sockeloberfläche herzustellen. Die Halle 4 verfügt über drei von der *Straße 1* aus zugängliche Eingänge, die Halle 3 über einen von dort aus zugänglichen Eingang. Nur bei einem dieser Eingänge handelt es sich nicht um Türsysteme, sondern ausschließlich um einen Rolltorzugang. Wegen weiterer Einzelheiten der Gestaltung der aufstehenden Gebäude bzw. Gebäudeteile wird auf die sich bei der Einheitswertakte Bd. 2 befindenden Architektenpläne und die Bauakten der *Z-Stadt* Bezug genommen.

In den Streitjahren waren die abgeschlossenen Teile des Gebäudes (Mieteinheiten) an ein *Geschäft* (*C GmbH & Co. KG*), einen ...-Fachgroßhandel (*D KG*), einen ...Einzelhandel (*E GmbH*), einen ...Zubehörhandel (*F GmbH & Co. KG*), einen ...Dienstleister (*G GmbH*), ein ...- 7

Unternehmen (*H GmbH*), einen *Künstler (I)*, ein Möbelgeschäft (*J GmbH & Co. KG*), ein ...*H* aus (*K GmbH*), ein im Gesundheitsbereich tätiges Unternehmen (*L GmbH & Co. KG*), ein ...-Unternehmen (*M KG*), Mode- und Bekleidungsgeschäfte (*N GmbH & Co. KG*, *O GmbH*, *P GmbH*), einen ...-Betrieb (*Q GmbH*), einen ...*Händler (R GmbH)*, ein ...*Unternehmen (S GmbH & Co. KG)*, ein *Büro (T)*, ein für alle Industriebereiche tätiges ... Unternehmen (*U GmbH*), ein Unternehmen zur Einrichtung ... (*V GmbH*) und ein *Geschäft* vermietet.

Nachdem der Beklagte bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gegenüber der Klägerin bis einschließlich 2016 auf deren Antrag die sog. erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen gewährt hatte, beanstandete das Staatliche Rechnungsprüfungsamt *Y-Stadt* diese Praxis, weil aus den Jahresabschlüssen der Klägerin hervorgehe, dass das Betriebsvermögen neben dem Grundstück auch Betriebsvorrichtungen umfasse. Aus Lageplänen, die sich bei der Einheitswertakte befänden, sei ersichtlich, dass sich auf dem Grundstück eine Vielzahl an Anlieferungsrampen befinde. Aufgrund der Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen sei die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu versagen. 8

Die Klägerin beantragte auch in der Gewerbesteuererklärung für 2017 die erweiterte Kürzung i. S. von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Höhe ihres Gewinns aus Gewerbebetrieb. Der Beklagte wies mit Schreiben vom 31. Januar 2019 darauf hin, dass diese Kürzung angesichts der aus der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen erzielten Erträge – ungeachtet ihres Umfangs – nicht mehr gewährt werden könne. 9

Die Klägerin vertrat in ihrem Schreiben vom 15. Februar 2019 die gegenteilige Ansicht. Nach H 9.2 (2) (Betriebsvorrichtungen) des Gewerbesteuer-Handbuchs stehe eine geringfügige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, die sich weder auf dem vermieteten Grundstück befänden noch einen funktionalen Zusammenhang mit diesem aufwiesen, einer ausschließlichen Grundstücksverwaltung entgegen. In ihrem Fall befänden sich dagegen sämtliche als Betriebsvorrichtungen in Betracht kommenden Anlagen auf dem vermieteten Grundstück selbst. Es handele sich dabei um Klimaanlage, Hebebühnen, Verladerampen und Rolltore. Diese Vorrichtungen seien für die Grundstücksnutzung zwingend notwendig. Es sei schon zweifelhaft, ob diese überhaupt Betriebsvorrichtungen i. S. von § 68 Abs. 2 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) darstellten, weil es sich nicht um Maschinen oder sonstige zu einer Betriebsanlage gehörende Vorrichtungen handele. Um eine Anlage als Betriebsvorrichtung qualifizieren zu können, müsse sie in einer besonderen Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Betrieb stehen und dürfe somit nicht nur der Benutzung des Gebäudes dienen. Die vom Beklagten als kürzungsschädliche Betriebsvorrichtungen angesehenen Gegenstände dienten aber keinem speziellen Gewerbe. Sie würden vielmehr auch nach Mieterwechseln von nachfolgenden Mietern genutzt. 10

Der Beklagte verwies in seiner Stellungnahme zu diesem Schreiben vom 26. Februar 2019 darauf, dass die Klägerin nach Aktenlage neben der Vermietung des Grundbesitzes auch Erträge aus der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen erziele. Diese gehörten nicht zum Grundbesitz i. S. von § 9 Nr. 1 GewStG, weil dieser Begriff nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen auszulegen sei. Nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG seien Betriebsvorrichtungen aber nicht in das Grundvermögen einzubeziehen. Die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen führe damit – und sei sie noch so geringfügig – zu einer Versagung der erweiterten Kürzung. Etwas anderes gelte lediglich dann, wenn sie zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung sei. Dazu zähle insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter. Diese Voraussetzung sei indes im Streitfall nicht erfüllt, weil das Grundstück auch ohne 11

Hebebühnen und Laderampen genutzt werden könne.

Die Klägerin widersprach mit Schreiben vom 19. März 2019 dieser Beurteilung. Eine Belieferung der gewerblichen Mieter sei wegen eines Niveauunterschieds zwischen deren Betriebsräumen und der Straße, über die ihre Belieferung erfolge, nicht möglich. Ohne diese Einrichtungen sei eine Vermietung der fraglichen Gebäudeteile ausgeschlossen. Auch in quantitativer Hinsicht sei die Mitvermietung der streitigen Anlagen lediglich als unbedeutendes Hilfsgeschäft einzustufen, weil für die Anlagen keine besondere Miete berechnet werde und auf sie ein Anteil an den Gesamtherstellungskosten von unter 2 % entfalle. 12

Der Beklagte hielt dagegen an seiner Rechtsauffassung fest und gewährte im Gewerbesteuermessbescheid für 2017 vom 2. April 2019 lediglich eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von 1,2 % des Einheitswertes des Grundstücks. Der Gewerbesteuermessbescheid für 2017 wurde unter Abzug eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes in Höhe von ... Euro auf null Euro festgesetzt. Die Klägerin legte dagegen am 25. April 2019 Einspruch ein, mit dem sie an ihrer Rechtsansicht festhielt. 13

Auch in der Gewerbesteuererklärung für 2018 beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung, die der Beklagte unter Hinweis auf seine bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für das Vorjahr vertretene Rechtsauffassung im Gewerbesteuermessbescheid für 2018 vom 31. Januar 2020 versagte. Der Gewerbesteuer-Messbetrag für 2018 wurde in diesem Bescheid unter Gewährung lediglich der Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG auf ... Euro festgesetzt. Auch gegen diesen Bescheid legte die Klägerin unter Verweis auf die Begründung ihres Einspruchs gegen den für das Vorjahr ergangenen Gewerbesteuermessbescheid am 6. Februar 2020 Einspruch ein. 14

Der Beklagte wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidungen vom 10. Juni 2020 als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf die Einspruchsentscheidungen Bezug genommen. 15

Mit der daraufhin erhobenen Klage hält die Klägerin an ihrem Vorbringen im Veranlagungs- und Rechtsbehelfsverfahren fest. Ergänzend führt sie aus, dass die vom Beklagten als Betriebsvorrichtungen beurteilten Klimaanlage in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Gebäudenutzung stünden. Hebebühnen seien in den Erhebungszeiträumen 2017 und 2018 auf dem Grundstück nicht mehr vorhanden gewesen; sie seien versehentlich im Anlagenspiegel noch nicht als Abgang ausgewiesen worden. Auf der Rückseite des Gebäudes befänden sich mehrere Laderampen, die von den Mietern teils regelmäßig, teils sporadisch und teils gar nicht genutzt würden. Zur Belieferung der Mieter seien sie entgegen der Annahme des Beklagten auch nicht erforderlich. Eine Belieferung könne auch über den Innenhof erfolgen. Es handele sich um freistehende Metallrampen, die lediglich an einigen Punkten an die erhöhte Ebene des Gebäudes angeschweißt seien. Bei den Rolltoren in üblicher Ausführung handele es sich um der Gebäudenutzung dienende Eingänge. 16

Die Klägerin beantragt, 17

die Gewerbesteuermessbescheide für 2017 und 2018 vom 2. April 2019 und vom 31. Januar 2020 in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 10. Juni 2020 dahin zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für 2017 eine Kürzung in Höhe von ... Euro und bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für 2018 eine Kürzung in Höhe von ... Euro vorgenommen wird. 18

19

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen.	20
Er verweist darauf, dass unklar sei, was mit den abbeschriebenen Hebebühnen geschehen sei. Ihre vollständige Abschreibung schließe eine Nutzung durch die Mieter nicht aus, soweit sie nicht abgebaut und entfernt worden seien. Hinsichtlich der Laderampen hält der Beklagte daran fest, dass es sich um Betriebsvorrichtungen handele, weil sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit der Mieter stünden, nicht dagegen mit der Gebäudenutzung als solcher. Wegen weiterer Einzelheiten des Vortrags des Beklagten im Klageverfahren wird auf seinen Schriftsatz vom 6. August 2020 verwiesen.	21
Das Gericht hat die den Streitfall betreffenden Steuer- und Einheitswertakten des Beklagten sowie die Bauakten der <i>Z-Stadt</i> für das Grundstück <i>Straße 1</i> beigezogen. Es hat aufgrund des Beweisbeschlusses vom 13. Januar 2023 am 3. Februar 2023 durch den Vorsitzenden als beauftragten Richter Beweis erhoben durch Einnahme des Augenscheins darüber, welche Anlagen und Einrichtungen (u. a. Hebebühnen, Klimaanlage, Laderampen, Rolltore), deren Qualifizierung als Betriebsvorrichtungen zwischen den Beteiligten umstritten ist, sich auf dem fraglichen Grundstück befinden. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll vom 3. Februar 2023 verwiesen.	22
Entscheidungsgründe	23
I. Die Klage ist, auch soweit sie den Gewerbesteuer-Messbetrag für 2017 betrifft, zulässig.	24
Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Der Beklagte hat den Gewerbesteuer-Messbetrag für 2017 im Bescheid vom 2. April 2019 auf null Euro festgesetzt. Eine Klage gegen einen Gewerbesteuermessbescheid, durch den der Gewerbesteuer-Messbetrag auf null Euro festgesetzt wird, ist an sich unzulässig, weil damit keine Beschwer verbunden ist; denn die heheberechtigte Gemeinde kann in diesem Fall keine vom Steuerpflichtigen zu entrichtende Gewerbesteuer festsetzen.	25
Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn – wie im Streitfall – der Gewerbeertrag, wie er der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags zugrunde liegt, eine verbindliche Besteuerungsgrundlage für einen anderen Bescheid bildet. Dies ist hier aufgrund der Regelung in § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG der Fall. Danach sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zu Grunde gelegt worden sind.	26
Bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für 2017 wurde eine Kürzung um einen Fehlbetrag gemäß § 10a Satz 1 GewStG in Höhe von ... Euro vorgenommen. Zu dieser Kürzung und damit zum Verbrauch eines Fehlbetrags in dieser Höhe kommt es nicht, wenn der Gewerbeertrag vor Anwendung dieser Vorschrift gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um einen Betrag in gleicher Höhe zu kürzen ist, wie die Klägerin dies begehrt. Damit hat sie eine Rechtsverletzung durch den Gewerbesteuermessbescheid für 2017 i. S. von § 40 Abs. 2 FGO hinreichend dargelegt (vgl. auch BFH-Urteil vom 22. November 2016 I R 30/15, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2017, 921). Die Klage richtet sich folglich zugleich zutreffend gegen den Bescheid, in dessen Rahmen nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG i. V. m. den §§	27

171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO darüber zu entscheiden ist, ob und ggf. in welcher Höhe es zu einem Verbrauch eines auf den 31. Dezember 2016 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustes kommt.

II. Die Klage ist auch begründet. 28

Die Gewerbesteuermessbescheide für 2017 und 2018 sowie die dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen verletzen die Klägerin i. S. von § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO in ihren Rechten, weil sie rechtswidrig sind. Der Beklagte hat bei der Festsetzung der Gewerbesteuer-Messbeträge für die Streitjahre zu Unrecht davon abgesehen, die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um den auf die Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes der Klägerin entfallenden Teil des Gewerbeertrags zu kürzen. 29

1. Nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen an Stelle der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen i. S. des Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern, auf Antrag um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Die Klägerin hat für die Streitjahre entsprechende Anträge gestellt. Die sachlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sind – wie nachfolgend dargelegt – ebenfalls erfüllt. 30

a) Der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des Grundbesitzes ist ebenso wie in Satz 1 dieser Bestimmung im gegenüber dem Einkommensteuerrecht engeren bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen. Dies beruht auf dem Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG, die Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern – Gewerbesteuer und Grundsteuer – zu vermeiden. Bei Erträgen, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind, ist eine Doppelbelastung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer nicht zu befürchten. 31

Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 BewG. Danach gehören zum Grundvermögen u. a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG). 32

Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage“ ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient. Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstandes als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i. S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus (BFH-Urteil vom 11. April 2019 III R 36/15, BStBl II 2019, 705, m. w. N.). 33

b) Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin ihren Mietern in den Streitjahren ausschließlich eigenen Grundbesitz i. S. von § 68 Abs. 1 BewG überlassen, nicht aber Betriebsvorrichtungen i. S. von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG. Die vom Beklagten als Betriebsvorrichtungen beurteilten Anlagen und Einrichtungen stellen sich entweder nicht als solche im Sinne der letztgenannten Vorschrift dar oder befanden sich in den Streitjahren nicht auf dem Grundstück *Straße 1*. 34

aa) Bei den Rolltoren handelt es sich nicht um Betriebsvorrichtungen. 35

Bei den zum Grundvermögen i. S. von § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehörenden Gebäuden handelt es sich um Bauwerke, die durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest sind (BFH-Urteile vom 28. Mai 2003 II R 41/01, BStBl II 2003, 693). 36

Die Rolltore in den Hallen, die damit ausgestattet sind, dienen der Gebäudenutzung, indem sie – wie Türen – einen Zugang zum Gebäude eröffnen. Sie gewährleisten, dass das Gebäude an dieser Stelle umschlossen ist, falls das Tor nicht – z. B. für Anlieferungen, Auslieferungen, Reparaturen oder bei anderen Anlässen – kurzfristig geöffnet werden muss. Dem Betrieb eines Mieters oder Pächters der Halle dienen sie allenfalls insoweit, als darüber Waren und andere Produkte angeliefert oder ausgeliefert werden. Damit erfüllen sie jedoch allenfalls mittelbar betriebliche Funktionen. Aus dem Begriff „Maschinen“ in § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ergibt sich indes, dass nur solche Anlagen und Vorrichtungen Betriebsvorrichtungen i. S. dieser Vorschrift sind, die unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 1988 III R 133/84, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 1989, 570). Dies ist nicht der Fall, wenn z. B. ein in den Hallen auf dem strittigen Grundstück untergebrachtes Handelsunternehmen Waren über das Rolltor erhält oder diese darüber ausgeliefert werden. Gegenstand des Handelsunternehmens ist der Warenumsatz, wie er sich innerhalb der Betriebsräume vollzieht (BFH-Urteil vom 5. März 1971 III R 90/69, BStBl II 1971, 455). Die Warenanlieferung ist dafür zwar Voraussetzung, aber noch nicht das eigentliche Umsatzgeschäft. Eine Auslieferung von Waren, die Gegenstand eines Erwerbsvorgangs innerhalb der Betriebsräume waren, stellt eine davon unabhängige Zusatzleistung dar, durch die – anders als etwa bei einem Spediteur – kein unmittelbarer Betriebszweck erfüllt wird. 37

Nichts anderes gilt, soweit andere Betriebe, etwa der Dienstleistungsbranche, wie z. B. ein Fitnessunternehmen, über die Rolltore Produkte geliefert bekommen, die in den vom Inhaber eines solchen Unternehmens gemieteten Räumen von den Kunden genutzt werden. Das Aufstellen beispielsweise von Fitnessgeräten schafft lediglich die Voraussetzungen für die Ausübung des vom Inhaber eines derartigen Betriebs verfolgten Zwecks, ist aber nicht Teil des Betriebsvorgangs, nämlich der Überlassung der Geräte an die Kunden zu deren Nutzung. 38

bb) Die entlang der Privatstraße zur Nutzung der Rolltore angebrachten Rampen stellen ebenfalls keine Betriebsvorrichtungen dar. 39

Am Gebäude angebrachte Rampen gehören – anders als freistehende Rampen – nicht zu den Betriebsvorrichtungen, weil mit ihnen das Gewerbe nicht unmittelbar betrieben wird (vgl. gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 5. Juni 2013, BStBl I 2013, 734, Tz. 4.2 und Anlage 1 „Rampen“). Unmittelbar mit dem Gebäude zusammenhängende Rampen sind vielmehr durch ihre bauliche Ausgestaltung und Zweckbestimmung darauf abgestellt, einen 40

Zugang zum Gebäude zu schaffen, durch den dessen zweckentsprechende Benutzung erst ermöglicht wird (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 10. Juli 1964 III 159/60 U, BStBl III 1964, 523). In eben dieser Weise erfüllen die Rampen auf dem Grundstück *Straße 1* ausschließlich den Zweck, den Niveauunterschied zwischen der von der *Straße 2* abgehenden Zufahrtstraße zum rückwärtigen Bereich des Gebäudekomplexes und dem höher gelegenen Bereich, auf dem sich die Hallen und Grundstücksbefestigungen befinden, auszugleichen.

Die Rampen haben auch nicht die Funktion von Hebebühnen. Hebebühnen können Betriebsvorrichtungen i. S. von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG darstellen, wenn sie unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen (so zutreffend gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 5. Juni 2013, BStBl I 2013, 734, Tz. 3.4). Eine Hebebühne ist jedoch eine meist hydraulisch oder mit Elektromotor mechanisch bewegte Plattform oder ähnliche Einrichtung zum Heben von Lasten (z. B. eines Kfz) oder als heb- und senkbare Arbeitsbühne (Arbeitskorb), die sich i. d. R. auf einem fahrbaren Gestell mit Knickarm und Hydraulikzylindern befindet (vgl. Brockhaus, Enzyklopädie, 21. Auflage 2006, Band 12). Bei einer Rampe handelt es sich dagegen um eine waagerechte Fläche, z. B. an einem Lagergebäude zum Be- und Entladen von Fahrzeugen (vgl. Brockhaus, Enzyklopädie, 21. Auflage 2006, Band 22).

41

Die Rampen, die sich im Bereich der Gebäuderückseite an der von der *Straße 2* abgehenden Zufahrtstraße befinden, haben keine Hebebühnenfunktion, weil sie nicht dazu dienen, Lasten zu heben oder als Arbeitsbühne zu fungieren. Sie dienen lediglich dazu, das Be- und Entladen der Lkw zu gewährleisten, die Waren oder andere Produkte anliefern oder abtransportieren. Auch die sich in der Mitte der Rampe befindende, hydraulisch absenk- oder hochfahrbare Überladebrücke dient ausschließlich diesem Zweck, nämlich wie ein mobiles, transportables Ladeblech Niveauunterschiede zwischen Lkw-Ladefläche und Sockeloberfläche auszugleichen. Die Rampen erfüllen daher – anders als etwa eine Hebebühne in einer Kfz-Werkstatt, die Arbeiten an anders nicht zugänglichen Bereichen des Fahrzeugs ermöglichen soll – nicht unmittelbar betriebliche Zwecke wie dies bei Maschinen der Fall ist. Auch die Überladebrücke dient wie die Rampe selbst nur dem Ausgleich eines Niveauunterschieds, um den Transport des Ladegutes mittels eines Gabelstaplers, eines Hubwagens oder einer Sackkarre zu ermöglichen. Diese Funktion entspricht nicht der einer Betriebsvorrichtung. Die Rampen können mithin – wie die Rolltore – allenfalls mittelbar betrieblichen Zwecken dienen, was für die Annahme von Betriebsvorrichtungen i. S. von § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG aber nicht ausreicht.

42

cc) Als Betriebsvorrichtung könnte sich lediglich ein Lastenaufzug darstellen, der unmittelbare Betriebs- und keine Gebäudefunktion hat (vgl. BFH-Urteile vom 5. März 1971 III R 90/69, BStBl II 1971, 455, und vom 7. Oktober 1977 III R 48/76, BStBl II 1978, 186). Bei der Ortsbesichtigung hat sich jedoch nicht feststellen lassen, dass ein solcher in den Streitjahren vorhanden war. Der gesetzliche Vertreter der Klägerin hat bei der Beweisaufnahme erklärt, dass der Lastenaufzug, der der *B GmbH & Co. KG* bis zum Ende des Betriebs der *Fabrik* zum Materialtransport vom Keller in die Produktionsräume im Erdgeschoss diente, beim Umbau des Gebäudes im Jahr 2000 entfernt wurde und nur der Aufzugschacht – nunmehr ohne Betriebsfunktion – als Reminiszenz an den früheren Betrieb bestehen geblieben ist. Anhaltspunkte dafür, dass dieser Sachvortrag nicht den Tatsachen entspricht, bestehen nicht. Auch der Vertreter des Beklagten hat diesen Sachvortrag nicht bestritten.

43

Weitere Anlagen oder Einrichtungen, die als kürzungsschädliche Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sein könnten, lassen sich weder nach dem Vorbringen der Beteiligten noch aus

44

den beigezogenen Bauakten feststellen. Der Vertreter des Beklagten hat bei der Beweisaufnahme am 3. Februar 2023 erklärt, dass er in der Klimaanlage keine Betriebsvorrichtung mehr sehe. Das Gericht sieht dies ebenso. Klimaanlage sind regelmäßig Teile des Gebäudes, weil sie in einer besonderen Beziehung zu einer Raumnutzung und nicht zu einem Betriebsvorgang wie etwa einem Warenumsatz oder einer Dienstleistung stehen (vgl. schon BFH-Urteil vom 5. März 1971 III R 90/69, BStBl II 1971, 455 a. E.). Sie stellen nur dann Betriebsvorrichtungen dar, wenn sie ganz oder überwiegend einem Betriebsvorgang dienen, z. B. für Produktionsprozesse unerlässlich sind (so zutreffend die obersten Finanzbehörden der Länder in gleich lautenden Erlassen zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 5. Juni 2013, BStBl I 2013, 734, Tz. 3.6 unter Verweis auf die zu Heizungs- und Lüftungsanlagen ergangenen BFH-Urteile vom 7. März 1974 VIII R 30/71, BStBl II 1974, 429; vom 20. März 1975 IV R 16/72, BStBl II 1975, 689; vom 29. Oktober 1976 III R 131/74, BStBl II 1977, 143, und vom 7. September 2000 III R 48/97, BStBl II 2001, 253). Dafür ist im Streitfall nichts ersichtlich.

dd) Unerheblich für die Beantwortung der Frage, ob die Klägerin ihren Mietern und Pächtern in den Streitjahren Betriebsvorrichtungen überlassen hat, ist die ertragsteuerliche Qualifizierung der im vorliegenden Fall umstrittenen Anlagen und Einrichtungen durch einen Mitarbeiter der Prozessbevollmächtigten der Klägerin. Die – aus bewertungsrechtlicher Sicht – unzutreffende Einordnung dieser Anlagen und Einrichtungen in den Bilanzen für die Streitjahre als Betriebsvorrichtungen spielt für die Entscheidung des Streitfalls, in dem es allein auf Beurteilung dieser Anlagen und Einrichtungen in bewertungsrechtlicher Hinsicht ankommt, keine Rolle. 45

2. Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung ist auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Klägerin über die Verwaltung und Nutzung des Grundbesitzes hinaus einer gewerblichen Tätigkeit nachgeht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11. April 2019 III R 36/15, BStBl II 2019, 705). 46

Nach ihrem Gesellschaftsvertrag erschöpft sich der Gesellschaftszweck der Klägerin in der ordnungsgemäßen und wirtschaftlichen Verwaltung und Erhaltung ihres Gesellschaftsvermögens, insbesondere des Grundbesitzes. Die Klägerin hat zwar bei der Z-Stadt am ... 1999 eine gewerbliche Tätigkeit angemeldet, diese aber auch lediglich als Grundbesitzverwaltung beschrieben. Das Gericht geht daher davon aus, dass sie damit lediglich ihre ertragsteuerliche Qualifikation als gewerblich tätige Mitunternehmerschaft i. S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes und § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zum Ausdruck bringen wollte. Originär gewerbliche, über die Grundbesitzverwaltung hinausgehende Tätigkeiten der Klägerin lassen sich jedenfalls vom Gericht nicht feststellen. 47

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 48

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 49