
Datum: 07.07.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4166/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0707.7K4166.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin in den Streitjahren 1992 und 1993 die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in Anspruch nehmen kann.

2

Die Klägerin vermietete in den Streitjahren 1992 und 1993 verschiedene, in ihrem Eigentum stehende Immobilien, unter anderem Wohngebäude, Gewerbegebäude, Sport- und Gewerbeparks.

3

Neben den überwiegend oder gar ausschließlich zu Wohnzwecken vermieteten Objekten A-Straße, B-Straße, C-Straße und D-Straße in E unterhielt und vermietete die Klägerin weiterhin folgende gewerbliche Objekte: Sport- und Gewerbepark G sowie ab 1993 das ... in F.

4

Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung der zuletzt genannten gewerblichen Objekte wurden auch Einrichtungsgegenstände mitverpachtet bzw. vermietet. Dabei handelte es sich im Rahmen der Gaststätte auf dem G um Kegelbahnen, eine Spülmaschine, einen Kühlautomaten, einen Wirtschaftsherd und laut dem Anlageverzeichnis zum Jahresabschluss der Klägerin für die Streitjahre um 18 weitere Wirtschaftsgüter.

5

Das ebenfalls gewerblich vermietete Sporthotel war mit einer Bierkellerkühlanlage, Kühlräumen, Kühlmöbel für Theken und Buffet-Anlage sowie Zimmereinrichtungen (Betten, Schränke, Stühle, Tische für 13 Gästezimmer) und 9 weiteren Wirtschaftsgüter laut dem Anlageverzeichnis der Klägerin ausgestattet. Die Squashanlage war mit einer Thekenanlage,

6

Sauna mit Duschanlage, Squash (Glascourts), Umkleideschränke und Sitzbänken ausgestattet.

In der Tennis- und Badmintonhalle befanden sich mitvermietete Oberböden, Netze, Vorhänge, Beleuchtung sowie Heizung.

In der Gaststätte ... befand sich eine Thekenanlage, ein Bierkühlraum, Tische und Bänke, Abluftanlage sowie eine Gastraumeinrichtung.

Die Anschaffungskosten zu diesen einzelnen Wirtschaftsgütern und Einrichtungsgegenständen sind aus der Anlage 17 zum Betriebsprüfungsbericht vom 02.05.2000 ersichtlich. Sie ergeben sich des Weiteren aus den Anlagenverzeichnissen zu den Jahresabschlüssen der Klägerin für die Streitjahre 1992 und 1993. Aus dem betreffenden Anlageverzeichnis ist ersichtlich, dass die Anschaffungskosten für die genannten Grundstücke insgesamt mit 2.935.244,29 DM anzusetzen sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die genannten Gebäude, also sowohl für die zu Wohnzwecken als auch für die zu gewerblichen Zwecken vermieteten Gebäude betragen insgesamt 12.826.367,70 DM. Ausweislich des Anlageverzeichnisses betragen die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten für die vorgenannten, mitvermieteten Wirtschaftsgüter und Einrichtungsgegenstände insgesamt 1.217.339,34 DM. Für die angeführten Einrichtungsgegenstände und sonstigen Wirtschaftsgüter wurde in den betreffenden Mietverträgen keine gesonderte Miete ausgewiesen. Die Klägerin verpflichtete weiterhin die Pächter der von ihr verpachteten Gaststätten in den Pachtverträgen dazu, das Bier nur von der ... Brauerei in H zu beziehen. Hierfür erhielt die Klägerin von der ... Brauerei im Jahre 1992 eine Provision in Höhe von 33.149,52 DM (dies entspricht 0,74% ihres Gesamtumsatzes) und Im Streitjahr 1993 eine Provision in Höhe von 58.597,18 DM (dies entspricht 1,25 % ihres Gesamtumsatzes).

Im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre 1992 und 1993 beantragte die Klägerin den Gewerbeertrag gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfalle.

Dabei beantragt die Klägerin für das Streitjahr 1992 einen erweiterten Kürzungsbetrag gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Höhe von 797.338,00 DM und für das Streitjahr 1993 einen erweiterten Kürzungsbetrag in Höhe von 2.012.700,00 DM. Seide Beträge sind der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitig.

Im Rahmen der erstmaligen Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1992 und 1993 vom 12.09.1995 bzw. 13.10.1995 gewährte der Beklagte diese erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nicht, sondern lediglich die Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von 1,2 vom Hundert des Einheitswertes des betrieblich genutzten Grundbesitzes, mithin in Höhe von jeweils 129.581,00 DM in beiden Jahren. In den Erläuterungen zu diesen Bescheiden führte der Beklagte aus, dass die erweiterte Kürzung deshalb nicht habe gewährt werden können, weil sich die Tätigkeit der Klägerin nicht auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes beschränke, sondern vielmehr sowohl Betriebsvorrichtungen als auch gewerbliche Betriebe mit verpachtet worden seien, Zudem seien im Zusammenhang mit der Gaststättenverpachtung Provisionen von einer Brauerei vereinnahmt worden.

Gegen die erstmaligen Gewerbesteuermessbescheide legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein, der jedoch einvernehmlich von den Beteiligten im Hinblick auf die am 09.07.1996 begonnene Betriebsprüfung ruhen gelassen wurde.

Im Rahmen der Betriebsprüfung gelangte der zuständige Betriebsprüfer gem. Bericht vom 02.05.2000 zu der Feststellung, dass die von der Klägerin mitverpachteten und mitvermieteten Einrichtungen Betriebsvorrichtungen darstellten, die gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 Bewertungsgesetz (BewG) nicht dem Grundbesitz zuzurechnen seien. Mithin würde bei der Klägerin keine ausschließliche Nutzung ihres eigenen Grundbesitzes vorliegen, so dass die erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG im Streitfall nicht zur Anwendung gelangen könne.	14
Im Rahmen des fortgeführten Einspruchsverfahrens wurden die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide 1992 und 1993 am 27.02. bzw. 28.02.2001 geändert. Dabei wurde unter anderem die Kürzung von 1,2 % vom Hundert des Einheitswertes des betrieblich genutzten Grundbesitzes auf jeweils 131.642,00 DM in beiden Jahren heraufgesetzt. Diese Bescheide wurden Gegenstand des Einspruchsverfahrens.	15
Mit Einspruchsentscheidung vom 06.07.2001 wurden sodann die Einsprüche der Klägerin gegen die Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1992 und 1993 als unbegründet zurückgewiesen.	16
Dabei stellte der Beklagte Im Wesentlichen darauf ab, dass das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit in der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sicherstellen solle, dass nur Unternehmen die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen könnten, die alleine ihrer Rechtsform wegen als Gewerbetriebe anzusehen seien und die keine der Art nach gewerbliche Tätigkeit ausübten. Denn mehr als die Verwendung eines Begriffes wie "ausschließlich" stehe dem Gesetzgeber nicht zur Verfügung, wenn er eine Regelung ohne Ausnahme treffen wolle. Danach habe der Beklagte zu Recht die erweiterte Kürzung abgelehnt, weil sich die Tätigkeit der Klägerin in den Streitjahren 1992 und 1993 nicht ausschließlich auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes beschränkt habe. Soweit die Klägerin mit dem Grundbesitz auch Betriebsvorrichtungen gegen Nutzungsentgelt überlassen habe, liege keine Verwaltung eigenen Grundbesitzes vor. Dabei zählten Betriebsvorrichtungen, auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstückes seien, nicht zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 GewStG. Der Begriff Grundbesitz sei einheitlich auszulegen, wobei die bewertungsrechtlichen Unterscheidungen zu Grunde zu legen seien. Daraus folge, dass Betriebsvorrichtungen nicht zum Grundbesitz im Sinne der Kürzungsvorschrift zu rechnen seien. Zudem sei die Mitvermietung der Betriebsvorrichtung im Verhältnis zur gesamten Grundstücksüberlassung nicht von ungeordneter Bedeutung, denn die Herstellungskosten der jeweils überlassenen Betriebsvorrichtungen würden teilweise zwischen 21% und 193% der Herstellungskosten der jeweils überlassenen Gebäude betragen.	17
Mit der hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass der Beklagte im Rahmen seiner rechtlichen Beurteilung entscheidend auf die Relation der Wertverhältnisse zwischen Grundvermögen und Betriebsvorrichtungen abstelle. Der Beklagte habe unter Berufung auf die Anlage 17 zum Betriebsprüfungsbericht Relationen festgestellt, die zu einer Schädlichkeit des Umfangs der mitvermieteten oder mitverpachteten Betriebsvorrichtungen bzw. Einrichtungen führen würden. Die Darstellung dieser Wertverhältnisse bedürfe allerdings der Korrektur. Der Beklagte beziehe seine Relationen nämlich ausschließlich auf die Verhältnisse zwischen den Gebäudewerten und den von Ihm als Betriebsvorrichtung bezeichneten Wirtschaftsgütern und stelle damit ein für die Klägerin äußerst ungünstiges Bild dar.	18
So weise der Beklagte z.B. im Bereich der Squash-Halle Verhältnisse aus, bei dem die Sauna und die Duschanlagen 92,9 % und die Squash-Courts 193,16 % des auf den	19

entsprechenden Gebäudewert entfallenden Anteils ausmachen. Diese Betrachtungsweise berücksichtige jedoch nicht die Anschaffungskosten des im Ergebnis mitverpachteten Grund und Bodens der gewerblich genutzten Objekte in Höhe von 964.263,00 DM und auch nicht die darüber hinaus angefallenen Anschaffungskosten auf die Altgebäudeteile in Höhe von 4.462.915,00 DM.

Soweit der Beklagte daneben auch noch darauf abstelle, dass neben den Mieterlösen auch noch Provisionserlöse und damit gewerbliche Einkünfte seitens der Klägerin erzielt worden seien, so sei zu berücksichtigen, dass im Streitjahr 1992 Mieterlöse in Höhe von 4.481.016,00 DM Provisionserlösen in Höhe von 33.149,00 DM (0,74 % der Mieterlöse) und im Streitjahr 1993 Mieterlöse in Höhe von 4.687.280,00 DM, Provisionseinnahmen in Höhe von 58.597,00 DM (= 1,25 % der Mieterlöse) gegenüberstünden. Des Weiteren sei hervorzuheben, dass die betreffenden Betriebsvorrichtungen Teil der Mietverträge gewesen seien und hierfür keine gesonderte Miete in Rechnung gestellt worden sei. Die betreffenden Betriebsvorrichtungen seien in der Raummiete enthalten gewesen. Festzuhalten sei zudem, dass aus der Rechtsprechung des BFH ersichtlich sei, dass die vom Beklagten angeführte Ausschließlichkeit für die Gewährung der erweiterten Kürzung nicht erforderlich sei. Aus der auch vom Beklagten herangezogenen Rechtsprechung des BFH ergebe sich vielmehr eindeutig, dass eine unwesentliche und geringfügige Nutzung über die eigene Grundstücksverwaltung hinaus unschädlich sei für die Anwendung der erweiterten Kürzung. Aus der Rechtsprechung des BFH sei ersichtlich, dass eine geringfügige und unwesentliche Tätigkeit neben der Verwaltung des eigenen Grundvermögens nicht zur Schädlichkeit und damit nicht zum Wegfall der erweiterten Kürzung im Sinne der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG führe.

Die Klägerin beantragt, 21
für 1992 die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Höhe 22
von 797.338,00 DM anstelle der Kürzung in Höhe von 131.642,00 DM und für 1993 in Höhe
von 2.012.700,00 DM anstelle von 131.642,00 DM zu gewähren und die
Gewerbsteuermessbeträge 1992 und 1993 entsprechend herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 23
die Klage abzuweisen. 24

Er verweist insoweit voll inhaltlich auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung. 25

Entscheidungsgründe: 26

Die Klage ist nicht begründet. 27

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, der Klägerin in den Streitjahren 1992 und 1993 die 28
erweiterte Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu gewähren. Die von der Klägerin
hinsichtlich der Gewerbeobjekte vorgenommene Mitvermietung und Mitverpachtung der im
Einzelnen aufgeführten Einrichtungen und Betriebsvorrichtungen stellt sich als eine
schädliche Nebentätigkeit dar, die die Anwendung der erweiterten Kürzung gem. § 9 Nr. 1 S.
2 GewStG ausschließt.

I. Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung ist die Summe 29
des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 vom Hundert des Einheitswerts des zum
Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitz zu kürzen. An die Stelle

dieser Kürzung tritt nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Während § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG darauf zielt, die Doppelbelastung von Grundsteuer und Gewerbesteuer zu vermeiden, ist die Zielsetzung der sogenannten erweiterten Kürzung im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG darauf gerichtet, die Gewerbesteuerbelastung der Kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften derjenigen von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, die sich nur mit der Verwaltung von Grundvermögen befassen und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegen, anzunähern. Grundgedanke der Vorschrift ist es daher, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer freizustellen, und dies zum Zwecke der Gleichbehandlung für alle Steuerpflichtigen, gleich welcher Rechtsform, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, anzuordnen (vgl. hierzu nur die Darstellung im Urteil des BFH vom 18. April 2000 VIII R 68/98, BStBl II 2001, 359).

Aus dieser Zielbesetzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ergeben sich unterschiedliche Folgerungen. So entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten gehört, auch dann grundsätzlich die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages ausschließt, wenn sie nur von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. April 2000 VIII R 68/98, a.a.O.).

Nichts anderes hat nach dieser Rechtsprechung zu gelten, wenn die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes oder die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Kapitalvermögens die Grenze zur Gewerblichkeit überschreitet (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 2000 VIII R 68/98, a.a.O.).

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Rechtsprechung bislang offengelassen, ob das Erfordernis der ausschließlichen Verwaltung eigenen Grundbesitzes gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG überhaupt Ausnahmen gestattet, so wie sie teilweise in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zugelassen worden sind. Der Bundesfinanzhof hat darüber hinaus auch dahingestellt sein lassen, in welcher quantitativen Größenordnung sich eine etwaige Geringfügigkeitsgrenze bewegen könnte. Der Bundesfinanzhof hat insoweit jedoch darauf hingewiesen, dass jedenfalls eine solche Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit nur für unbedeutende Neben- oder Hilfgeschäfte gelten könne, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und Grundstücksnutzung anzusehen seien (vgl. BFH-Urteile vom 27. April 1977 I R 2.14/75, BStBl II 1977, 767; vom 26. August 1993 IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338).

II. 1. Unter Berücksichtigung dieser rechtlichen Ausgangsposition ist der Beklagte zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei der von der Klägerin vorgenommenen Vermietung und Verpachtung von gewerblichen Einrichtungen um Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 68 Abs. 2. Nr. 2 BewG und damit gerade nicht um zum Grundbesitz im Sinne des § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehörende sonstige Bestandteile oder Zubehör handelt.

Dabei ist der Beklagte insbesondere auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Frage, inwieweit es sich bei den von der Klägerin mitvermieteten Einrichtungen noch um Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG handelt, oder vielmehr um Betriebsvorrichtungen, bei deren Vermietung gerade keine Verwaltung eigenen

Grundbesitzes im Sinne des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG vorliegt, nach den bewertungsrechtlichen Vorschriften richtet (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juni 1977 I R 50/75, BStBl II 1977, 778; vom 26. August 1993 IV R 18/91, a.a.O.; Urteil vom 26. Februar 1992 I R 53/90, BStBl 1992, 738). Nach dieser ständigen Rechtsprechung des BFH gehören Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG nicht zum Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG.

Bei den Gaststätten- und Hoteleinrichtungen bzw. den Einrichtungen für die Tennis- und Badmintonhalle handelt es sich um Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG. Denn unter Betriebsvorrichtungen sind Vorrichtungen zu verstehen, die zu einer gewerblich betriebenen Betriebsanlage gehören und die in so enger Beziehung zu einem Gewerbebetrieb stehen, dass dieser unmittelbar mit ihnen betrieben wird. Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Teile in einer nahezu ausschließlichen und unmittelbaren sachlichen Beziehung zu dem Betrieb stehen, oder im Wesentlichen der Benutzung des Gebäudes dienen. Nach den allgemeinen Regeln zur Abgrenzung der Betriebsvorrichtung vom Grundvermögen sind sonstige Anlagen von gewerblich genutzten Gebäuden nur dann Betriebsvorrichtungen, wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Dies erfordert, dass zwischen Anlage und Betriebsablauf ein so enger Zusammenhang besteht, wie er bei Maschinen in der Regel und üblicherweise gegeben ist (Insoweit wird auf die umfangreichen Darstellungen in den Kommentierungen zu § 68 BewG, unter anderem bei Gürsching/Stenger, Stand Oktober 1999, § 68 BewG, Rdnr. 116 ff., zu Gaststätten- und Hoteleinrichtungen insbesondere Rdnr. 118 und bei Röstler/Tröll, Stand März 2003, § 68 BewG Rdnr. 24 ff., insbesondere Rdnr. 126, jeweils mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Bezug genommen; vgl. auch Schaffner in Kreutziger/Lindberg/Schaffner, 1. Auflage, § 68 BewG Rdn 12/13).

36

In diesem Sinne sind insbesondere Kegelbahnen, Küchengeräte, Bierkühlanlagen, Kühlmöbel, Büffetanlagen, Thekenanlagen, Gastraumeinrichtungen sowie auch Sauna und Duschanlagen bzw. Umkleideräume und dergleichen als Betriebsvorrichtungen anzusehen, da sie Anlagen darstellen, mit denen die betreffenden Gewerbe unmittelbar betrieben werden und die nicht alleine oder zumindest vornehmlich der Gebäudenutzung dienen.

37

2. Ebenfalls zu Recht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass im Streitfall die Mitverpachtung und die Mitvermietung der genannten Betriebsvorrichtungen nicht als völlig unwesentlich angesehen und damit in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung vernachlässigt werden kann.

38

Der Bundesfinanzhof steht insoweit auf dem Standpunkt, dass eine Ausnahme vom Gebot der ausschließlichen Grundbesitzverwaltung nur für unbedeutende Neben- oder Hilfsgeschäfte gelten könne, die als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung anzusehen seien. Daher müsse die Tätigkeit in jeder Hinsicht, d.h. sowohl mit Blick auf die absolute und relative Höhe der in Frage stehenden Aufwendungen als auch im Hinblick auf die hieraus erzielten Erträge völlig unwesentlich sein und damit von ihrem wirtschaftlichen Gewicht her vernachlässigt werden können.

39

Im Streitfall ist ausweislich des Anlageverzeichnisses festzustellen, dass die Klägerin im Streitjahr 1992 für ihren Gesamtgebäudestand, also sowohl hinsichtlich der zu Wohnzwecken als auch hinsichtlich der zu gewerblichen Zwecken vermieteten Objekte, Gesamtanschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von 12.826.367,00 DM ausweist. Die auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Herstellungs- und Anschaffungskosten betragen 1.217.339,00 DM.

40

41

Setzt man nunmehr die Anschaffungs- bzw. die Herstellungskosten für die vermieteten Gebäude insgesamt ins Verhältnis zu den Anschaffungskosten für die vermieteten Betriebsvorrichtungen, so ergibt sich insoweit ein Prozentanteil von ca. 9,5 %. Berücksichtigt man bei den Anschaffungskosten für die Gebäude nur die Anschaffungskosten für die gewerblich genutzten Gebäude mit 11.144.254,00 DM so ergibt sich ein Prozentanteil von ca. 11 %. Nach Auffassung des erkennenden Senats stellt ein Prozentanteil von ca. 9,5 % bzw. 11% der vermieteten Betriebsvorrichtungen gegenüber dem insgesamt vermieteten Gebäudebestand jedenfalls keine Tätigkeit dar, die völlig unwesentlich ist und damit ihrem wirtschaftlichen Gewicht nach vernachlässigt werden könnte. Eine solche Geringfügigkeitsgrenze würde der Senat bei allenfalls 1 - 2 % ansetzen.

Selbst wenn man im Streitfall bei einzelnen vom Beklagten als Betriebsvorrichtungen qualifizierten Wirtschaftsgütern zugunsten der Klägerin davon ausgehen wollte, dass diese richtigerweise doch dem Grundbesitz als solchem zuzurechnen seien - fraglich und von wirtschaftlicher Bedeutung könnte dies gegebenenfalls bei den Squash Courts sein - und nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter angesehen werden könnten, so führt dies jedoch bei Weitem nicht dazu, dass die vorstehend vom Senat als maßgeblich angesehene Geringfügigkeitsgrenze unterschritten werden könnte. Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass in die Berechnung auch der Grundstückswert, der ausweislich des Anlageverzeichnisses mit 2.935.244,00 DM an Anschaffungskosten in Ansatz zu bringen ist, zu berücksichtigen sei, so ist dieser Einwand nicht durchgreifend. 42

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt insoweit allein auf das Verhältnis der Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten für die überlassenen Betriebsvorrichtungen gegenüber den Herstellungs- und Anschaffungskosten für die überlassenen Gebäude ab (vgl. BFH-Urteile vom 22. August 1990 I R 66/88, a.a.O.; vom 26. August 1993 IV R 18/91, a.a.O.). 43

Unzutreffend ist weiterhin der Einwand der Klägerin, die Prozentberechnung habe dahingehend zu erfolgen, dass aus den Gebäuden und den Betriebsvorrichtungen ein Gesamtwert zu bilden sei, und die Prozentwerte der Gebäude und der Betriebsvorrichtung sodann unter Berücksichtigung des Gesamtwerts zu bestimmen sei. Abgesehen von der Tatsache, dass auch diese Berechnungsweise kein wesentlich anderes Ergebnis ergeben würde, stellt auch der Bundesfinanzhof insoweit allein auf das absolute Verhältnis der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Gebäude und für die Betriebsvorrichtungen ab und setzte diese Werte nicht unter Berücksichtigung eines aus den Anschaffungskosten für die Gebäude und die Betriebsvorrichtung gebildeten Gesamtwerts ins Verhältnis zu diesem Gesamtwert. Dem Beklagten ist auch insoweit zu folgen, als er die Gesamtherstellungs- und Anschaffungskosten für die Gebäude den Gesamtaufwendungen für die Betriebsvorrichtung gegenüber gestellt hat und insoweit nicht zwischen den einzelnen Gebäuden differenziert hat. 44

Die den Steuerpflichtigen begünstigende erweiterte Gewerbesteuerkürzungsmöglichkeit gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG stellt darauf ab, dass ausschließlich eigener Grundbesitz oder neben eigenen Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt wird. Damit ist eine Gesamtbetrachtung angezeigt und es besteht nicht die Möglichkeit, einzelne Wirtschaftsgüter separat zu betrachten. Die Begünstigungsvorschrift des § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG verlangt eine ausschließliche Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes und eigenen Kapitalvermögens. Diese Ausschließlichkeitsvoraussetzung würde unterlaufen, wenn im Rahmen einzelner Wirtschaftsgüter steuerschädliche Nebentätigkeiten entfaltet werden könnten und dies lediglich zur Folge hätte, dass allein die aus diesem Wirtschaftsgut erzielten Erlöse nunmehr nicht mehr an der erweiterten Gewerbesteuerkürzung teilnehmen könnten. 45

Soweit die Klägerin schließlich noch darauf hingewiesen hat, dass die Rechtsprechung bislang lediglich festgestellt habe, dass jedenfalls in Fällen, in denen die Anschaffungs- und Herstellungskosten der überlassenen Betriebsvorrichtungen 22% der Anschaffungs- und Herstellungskosten der überlassenen Gebäude betragen (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 1993 IV R 18/98, a.a.O.). bzw. 44% (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 1990 I R 66/88, a.a.O.) und im Streitfall ein deutlich niedriger Prozentsatz vorliege, so ist auch dieser Einwand der Klägerin letztlich nicht durchgreifend. Der Bundesfinanzhof hat es bislang abgelehnt, insoweit eine relative oder absolute Grenze der Geringfügigkeit festzulegen. In den genannten Entscheidungen hat er festgestellt, dass jedenfalls bei einem Prozentanteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten der überlassenen Betriebsvorrichtung von 22% bzw. 44% gegenüber den Anschaffungs- und Herstellungskosten der überlassenen Gebäude eine solche, die Ausschließlichkeit der Grundstücksverwaltungstätigkeit, beeinträchtigende Nebentätigkeit gegeben sei.

Der Bundesfinanzhof hat jedoch in neueren Urteilen zu erkennen gegeben, dass er die grundsätzlichen Bedenken, die gegen die Zulassung von Ausnahmen gegenüber dem Ausschließlichkeitsgebot überhaupt bestehen, teilt und deshalb die Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot auf Nebentätigkeiten von untergeordneter Bedeutung, die völlig unwesentlich und damit in ihrem wirtschaftlichen Gewicht zu vernachlässigen seien, beschränkt werden müsse (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 2000 VIII R 68/98, a.a.O.).

47

Der Bundesfinanzhof hat in einer neueren Entscheidung darüber hinaus den Standpunkt vertreten, dass § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dadurch, dass er die Ausschließlichkeit der begünstigten sowie der im Einzelnen aufgeführten nicht begünstigten, aber erlaubten Tätigkeiten verlange, insofern keinen Auslegungsspielraum belasse. Ausnahmen wegen Geringfügigkeit seien deshalb auch nicht auf Grund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes geboten. Der Gesetzgeber sei grundsätzlich darin frei, tatbestandliche Voraussetzungen und Erfordernisse zu normieren, die erfüllt sein müssten, um in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung, wie hier der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrages, zu gelangen (vgl. BFH-Entscheidung vom 17. Oktober 2002 I R 24/01, BSIB III 2003, 355). Unter Berücksichtigung dieser insgesamt recht restriktiven Tendenz der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aber auch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass ein Prozentsatz von ca. 9,5 bzw. 11 % zwar eine relativ niedrige Größenordnung darstellt, jedoch nicht als völlig unwesentlich und untergeordnet angesehen bzw. ihrem wirtschaftlichen Gewicht und Gehalt nach vernachlässigt werden kann, vertritt der erkennende Senat die Rechtsauffassung, dass jedenfalls bei einem Anteil der mitvermieteten und verpachteten Betriebsvorrichtungen von ca. 9,5 bzw. 11 %, gemessen an den Anschaffungs- und Herstellungskosten, gegenüber den vermieteten Gebäuden, jedenfalls keine so unbedeutende Neben- oder Hilfstätigkeit vorliegt, die es rechtfertigen würde, in Anbetracht Ihrer vermeintlichen Geringfügigkeit als unschädliche Ausnahme vom Ausschließlichkeitsgebot angesehen zu werden und die Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu gestatten.

48

3. In Anbetracht der Tatsache, dass bereits auf Grund der von der Klägerin mitvermieteten und mitverpachteten Betriebsvorrichtungen nicht von einer völlig untergeordneten unwesentlichen Neben- oder Hilfstätigkeit ausgegangen werden kann, braucht der Senat auf die Frage, Inwieweit es sich bei den von der Klägerin erzielten Provisionserlösen noch um eine völlig untergeordnete und unwesentliche Nebentätigkeit handelt, nicht eingegangen zu werden.

49

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

50

IV. Da der Senat sich im Rahmen seiner Entscheidung hinsichtlich der Frage der Ausschließlichkeit i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG an den restriktiven Vorgaben insbesondere der neueren Rspr. des Bundesfinanzhofs orientiert, hat er keine Veranlassung gesehen, im Streitfall die Revision zuzulassen.

51