

---

**Datum:** 29.04.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 2407/11  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0429.13K2407.11.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, I R 45/15

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – beanspruchen kann. 1
- Die Klägerin ist eine 1970 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftszweck neben dem .... der Erwerb und die Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie die Errichtung, Verwaltung und Betreuung von Bauten aller Art sowie die Vermittlung, Vermietung, Verpachtung und Finanzierung von Immobilien ist. Seit 1992 liegt der Sitz der Klägerin im Geschäftsbereich des Beklagten. 2
- Die Klägerin streitet schon seit Jahren mit dem Beklagten über die Frage, ob ihr ein Anspruch auf die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zusteht. Bereits im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 1989 bis 1993 spielte dies eine bedeutsame Rolle (vgl. Textziffer – Tz – 64 ff. des Betriebsprüfungsberichts vom 2. Mai 2000). Schon im Rahmen dieser Außenprüfung wurden umfangreiche Feststellungen zu den neben den Gebäuden überlassenen Wirtschaftsgütern getroffen (vgl. Tz 64 des Betriebsprüfungsberichts i.V.m. Anl. 17 zum Bericht). Die nachfolgenden Rechtsbehelfsverfahren führten zur Abweisung der Klage durch den 7. Senat des Finanzgerichts Köln (Urteil vom 7. Juli 2004 zu Az. 7 K 3
- 4

Im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 1994 bis 1999 hielt das Prüfungsfinanzamt an der Auffassung fest, die erweiterte Kürzung könne nicht gewährt werden (vgl. Tz 30 des Außenprüfungsberichtes vom 15. Januar 2001). 5

Im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2004 ging das Prüfungsfinanzamt unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Finanzgerichts aus dem Jahr 2004 weiterhin davon aus, die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG könne der Klägerin nicht gewährt werden, da das Verhältnis der mitvermieteten bzw. mitverpachteten Einrichtungen und Betriebsvorrichtungen zu den Gesamtgebäudekosten zu Beginn der jeweiligen Prüfungsjahre über der vom Finanzgericht angenommenen Geringfügigkeitsgrenze von 1 bis 2 % gelegen habe. Wegen der Einzelheiten der Feststellungen wird auf Tz 2.4.1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 30. Mai 2006 mit der tabellarischen Darstellung der Gebäudeanschaffungskosten als auch der Anschaffungskosten der vermieteten Wirtschaftsgüter Bezug genommen. 6

Dagegen wandte sich die Klägerin mit Einsprüchen hinsichtlich der Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2000 bis 2004, bei denen sie in Übereinstimmung mit der Außenprüfung von den bis zum 31. Dezember 2004 auf 261.464,11 DM gesunkenen Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter ausging. Dabei wandte sie sich ausdrücklich gegen die vom 7. Senat des Finanzgerichts festgelegte Grenze von 2 %. Diese sei willkürlich und von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – nicht gedeckt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 14. August 2006 und 22. Mai 2007 verwiesen. Bei der Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung bezog sich der Beklagte auf die Entscheidung des BFH vom 17. Mai 2006 (VIII R 39/05, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 213, 64, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2006, 659). Die Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2007 als unbegründet zurückgewiesen. 7

Für die Streitjahre deklarierte die Klägerin in ihren Gewerbesteuererklärungen jeweils Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG i.H.v. 865.836 € für 2005, i.H.v. 793.122 € für 2006 sowie i.H.v. 775.890 € für 2007. Dies führte zu erklärungsgemäßen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Gewerbesteuermessbescheiden, mit denen die Gewerbesteuermessbeträge für 2005 auf 9.095 € (Bescheid vom 23. März 2007), für 2006 auf 21.820 € (Bescheid vom 5. November 2007) und für 2007 auf 18.415 € (Bescheid vom 8. September 2008) festgesetzt wurden. 8

In den Jahren 2009/2010 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... statt, bei der das Prüfungsfinanzamt unter Bezugnahme auf die BFH-Entscheidung vom 17. Mai 2006 die Auffassung vertrat, die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei nicht zulässig, da die Klägerin im Prüfungszeitraum Wirtschaftsgüter bzw. Betriebsvorrichtungen mit Anschaffungskosten i.H.v. 133.684 € mit den Immobilien vermietet habe. Stattdessen gewährte das Prüfungsfinanzamt die Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG mit 1,2 % des Einheitswertes der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 23. März 2010 mit allen Anlagen Bezug genommen. 9

Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfungsfinanzamtes und erließ unter dem 31. Mai 2010 geänderte Gewerbesteuermessbescheide, mit denen die Messbeträge für 2005 auf 41.005 €, für 2006 auf 51.035 € und für 2007 auf 45.545 € heraufgesetzt wurden. Dagegen 10

wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen, mit denen sie geltend machte, es liege eine unschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor. Das Hotel sei ohne das Inventar nicht vermietbar gewesen.

Dem liegt für die drei Streitjahre folgender, in wesentlichen Teilen unstreitiger, Lebenssachverhalt zu Grunde: 11

Während die Klägerin in den Vorjahren Wohngebäude, Gewerbegebäude sowie Sport- und Gewerbeparks vermietet hatte, veräußerte sie vor dem ersten Streitjahr Teile der Sportanlagen (Tennis-, Squash-, Badminton-Anlagen) und stellte im Verlaufe des Kalenderjahres 2004 den Squash-Betrieb ein. Seit Beginn des ersten Streitjahres 2005 werden daher neben den Immobilien (Wohngebäude und Sport- und Gewerbepark mit Hotel) nur noch die zur Ausstattung des Hotels gehörenden Wirtschaftsgüter mit Gesamtanschaffungskosten von 261.464,11 DM (133.684 €) neben den Immobilien vermietet. Der Anteil der Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter beträgt unstreitig 1,14 % der Gebäudeanschaffungs- und -herstellungskosten von 22.926.772,21 DM. 12

Ausweislich der Feststellungen der Außenprüfung für die Jahre 1989 bis 1993 und der Klagebegründung handelt es sich bei den überlassenen Wirtschaftsgütern um eine Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Buffetanlage sowie die Zimmereinrichtungen (Betten, Schränke, Stühle, Tische) für 13 Gästezimmer. Der vorliegenden Kopie des Mietvertrages ab dem 1. Januar 2000 ist die im Vertrag erwähnte Anlage mit der Auflistung des Inventars nicht beigelegt. 13

Nach dem Vorbringen der Klägerin war es weder in den Vorjahren noch in den Streitjahren möglich, einen Pächter für das Sporthotel zu finden, der das Hotel auch ohne Einrichtungsgegenstände gepachtet hätte. 14

Mit Wirkung zum 1. August des letzten Streitjahres (2007) hat die Klägerin den Sport- und Gewerbepark veräußert. Seither vermietet sie nur noch Immobilien, keine Betriebsvorrichtungen mehr. 15

Im Einspruchsverfahren stützte die Klägerin ihr Begehren noch auf einen Verstoß gegen § 176 AO, die Entscheidung des Finanzgerichts Köln in dem Urteil aus 2004 und insbesondere auf den Vortrag, es liege mit der Vermietung des Hotelinventars eine unschädliche Nebenleistung vor, da ohne die Einrichtung eine Vermietung des Gebäudes nicht möglich gewesen sei. Der Beklagte wies die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2011 als unbegründet zurück. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH und dessen Auslegung des Ausschließlichkeitsgebotes in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vertrat er die Auffassung, neben der reinen Immobilialüberlassung seien nur Nebentätigkeiten nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes im engeren Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung angesehen werden könnten. Diese Voraussetzungen seien bei der Überlassung der in dem Hotelgebäude befindlichen und jederzeit austauschbaren Betriebsvorrichtungen nicht erfüllt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 16

Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage. In ihrer Begründung geht sie von dem Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mit den gewerbesteuerfreien Einkünften natürlicher Personen aus der Grundstücksverwaltung gleichzustellen, aus. Würden 17

Betriebsvorrichtungen und sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter mitverpachtet, liege nach dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG grundsätzlich keine ausschließliche Grundstücksverwaltung vor. Nach der Rechtsprechung des BFH könne trotzdem die erweiterte Kürzung gewährt werden, wenn die mitvermieteten Betriebsvorrichtungen für die Vermietung des Gebäudes zwingend notwendig gewesen seien und die Anschaffungskosten sowohl in absoluter als auch in relativer Höhe (zu den Gebäudeanschaffungskosten) unwesentlich seien. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall erfüllt.

Die von der Klägerin mitverpachteten Wirtschaftsgüter umfassten lediglich die 18  
Einrichtungsgegenstände des Sporthotels. Da ein Hotel üblicherweise mit den dazugehörigen Einrichtungsgegenständen verpachtet werde, wäre es für sie, die Klägerin, unmöglich gewesen, einen Pächter für das Sporthotel zu finden, wenn diese Einrichtungsgegenstände nicht vorhanden gewesen wären. Die Mitverpachtung der Einrichtungsgegenstände sei zwingend notwendig gewesen, um das Grundstück überhaupt wirtschaftlich sinnvoll nutzen zu können. Die Mitverpachtung der Einrichtungsgegenstände stehe damit in einem funktionalen Zusammenhang mit der Nutzung des Grundstücks und sei deshalb als Bestandteil der Grundstücksverwaltung zu qualifizieren. Ein Hotel sei als solches nur dann funktionstüchtig, wenn es mit entsprechendem Hotelmobiliar ausgestattet sei.

Dem stehe auch die Höhe der Anschaffungskosten nicht entgegen. Der vom BFH in dem 19  
Beschluss vom 17. November 2005 (I B 150/04, Sammlung der – nicht amtlich veröffentlichten – Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 2006, 609) angesprochene absolute Grenzbetrag von 1 Million DM sei im Streitfall mit 133.684 € weit unterschritten. Auch soweit man auf die relative Höhe der Anschaffungskosten abstelle, zeige sich die Geringfügigkeit, da die Anschaffungskosten der mitverpachteten Wirtschaftsgüter bei 1,14 % der Anschaffungskosten der Immobilien gelegen hätten.

Dem stehe auch die vom Beklagten herangezogene Entscheidung in BStBl II 2006, 659 nicht 20  
entgegen. Zwar habe der BFH insoweit entschieden, auch eine geringfügige Mitverpachtung von Betriebsvorrichtungen stehe der Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG entgegen, aus der Urteilsbegründung sei jedoch ersichtlich, dass dies nur für Betriebsvorrichtungen gelten solle, die sich nicht auf dem vermieteten Grundstück befänden. Hier seien jedoch alle Betriebsvorrichtungen in dem vermieteten Hotel gewesen.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei irrelevant, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter 21  
jederzeit austauschbar und überwiegend nicht fest mit dem Grundstück verbunden gewesen seien. Es sei nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 7. April 2011 IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392) nicht entscheidend, ob die mitverpachteten Gegenstände Betriebsvorrichtungen oder sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter darstellten.

Hinweise des Beklagten auf einheitliche Möblierung bei Hotelketten seien für den Streitfall 22  
nicht einschlägig, da es sich um ein kleines Hotel in nicht repräsentativer Lage ohne Anbindung an eine Hotelkette handele.

Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, ein nicht unwesentlicher Teil des Pachtzinses 23  
entfalle auf die Überlassung der Mobilien, sei dies unzutreffend, wie sich bereits aus dem Verhältnis der Anschaffungskosten der Gebäude und der Einrichtungsgegenstände ersehen lasse.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründungsschrift vom 26. September 24  
2011 mit allen Anlagen sowie die Schriftsätze vom 13. Januar und 15. August 2012 Bezug genommen.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Die Klägerin beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 25 |
| die Gewerbesteuermessbescheide 2005 bis 2007, jeweils vom 31. Mai 2010, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2011 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG für 2005 i.H.v. 865.836 €, für 2006 i.H.v. 793.122 € und für 2007 i.H.v. 775.890 € gewährt und die Gewerbesteuermessbeträge entsprechend herabgesetzt werden,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 26 |
| hilfsweise, die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und wegen Rechtsfortbildung zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 27 |
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 28 |
| die Klage abzuweisen,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 29 |
| hilfsweise, die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 30 |
| Er verweist auf den Betriebsprüfungsbericht und die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er unter Bezugnahme auf den im Wesentlichen unstreitigen Lebenssachverhalt aus, seines Erachtens seien die mitvermieteten Betriebsvorrichtungen für die Vermietung des Hotelgebäudes nicht zwingend notwendig gewesen. Er verweist insoweit auf die möglichst einheitlichen Gestaltungen bei Hotelketten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 31 |
| Es komme letztlich nicht darauf an, dass die Anschaffungskosten der mitvermieteten Einrichtungsgegenstände unter 2 % der Anschaffungskosten der Immobilien gelegen hätten. Nach der Rechtsprechung des BFH sei im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal „ausschließlich“ keine Geringfügigkeitsgrenze zu berücksichtigen. Im Streitfall lägen auch keine unschädlichen Betriebsvorrichtungen, wie z.B. Licht- oder Heizungsanlagen vor, ohne die eine Nutzung des Gebäudes nicht in Betracht komme. Vielmehr handele es sich um eine Vielzahl überlassener Betriebsvorrichtungen, die mit dem Grundstück nicht fest verbunden seien. Ihre Mitvermietung sei für die Nutzung des Hotels nicht zwingend notwendig gewesen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 28. Oktober 2011 und aus dem April 2012 verwiesen. | 32 |
| <b>Entscheidungsgründe</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 33 |
| Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 34 |
| Der Beklagte hat bei der Berechnung des Gewerbeertrages gemäß § 7 GewStG zu Recht nur eine Kürzung des Gewinns nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden Grundbesitzes und keine Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorgenommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 35 |
| An die Stelle der vom Beklagten berücksichtigten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 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 im Sinne des Ersten Teils des Wohnungseigentumsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 403-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 14. Dezember 1984 (Bundesgesetzblatt I 1984, 1493), errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des                                                                                                                                | 36 |

Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Die Voraussetzungen für eine derartige, so genannte erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen sind im Streitfall nicht gegeben. Zwar hat die Klägerin unstreitig den entsprechenden Antrag gestellt. Es fehlt aber an der erforderlichen Ausschließlichkeit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes. 37

Nach der Rechtsprechung des BFH ist das Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit eng auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2010 I R 67/09, BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367; BFH-Beschluss vom 2. Februar 2001 VIII B 56/00, BFH/NV 2001, 817) und bedeutet insbesondere, dass der Begriff gleichermaßen qualitativ, quantitativ und zeitlich zu verstehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395 m.w.N.). Die Ausschließlichkeit der begünstigten Tätigkeit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet daher, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778). 38

Ausnahmen wegen Geringfügigkeit sind deshalb auch nicht aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes – GG –; vgl. dazu BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2002 I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355; BFH-Urteile vom 14. Juni 2005 VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778 a. E. m.w.N.; vom 5. März 2008 I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359) oder im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 GG; vgl. dazu BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395 m.w.N.) geboten. 39

Ausgehend von diesem auch vom erkennenden Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 10. Februar 2011 13 K 2516/07, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2011, 1492) vertretenen Verständnis des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erweist sich im Streitfall die Vermietung des Hotelinventars als begünstigungsschädlich. Es handelt sich dabei nicht um die Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz (1.), sondern um eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit durch Überlassung von Betriebsvorrichtungen (2.). Die Überlassung von Betriebsvorrichtungen ist im Hinblick auf den Ausschließlichkeitsgrundsatz regelmäßig begünstigungsschädlich (3.); ein Sonderfall, in dem sich die Überlassung von Betriebsvorrichtungen ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich auswirkt, liegt im Streitfall nicht vor (4.). 40

1. Die Vermietung des Hotelinventars ist keine Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz. 41

Der Senat geht insoweit von der – auch von den Beteiligten geteilten – einhelligen Meinung aus, wonach der Begriff Grundbesitz in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ebenso wie in Satz 1 dieser Bestimmung im (gegenüber dem Einkommensteuerrecht engeren) bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juni 1977 I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778; vom 22. August 1990 I R 66/88, BFHE 162, 437, BStBl II 1991, 249, vom 26. Februar 1992 I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 20. September 2007 IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rdnr. 64; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., 2014, § 9 Nr. 1 Rdnr. 20; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rdnr. 111; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 Rdnr. 45). 42

Dass der Begriff des Grundbesitzes im bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen ist, ist auf den Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG zurückzuführen. § 9 Nr. 1 GewStG dient der Vermeidung einer Doppelbelastung von Grundbesitz innerhalb der Realsteuern durch Gewerbesteuer und 43

Grundsteuer (vgl. z.B. Gosch a.a.O., § 9 GewStG Rdnr. 45; Schnitter a.a.O., § 9 Rdnr. 33; Bahns, Graw, Erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, Finanzrundschau – FR – 2008, 257 unter II.). Ein Unterschied zwischen den Kürzungsbestimmungen des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG einerseits und § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG andererseits besteht nur insoweit, als § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG lediglich zu einer Verminderung der Doppelbelastung von Grundbesitz mit Grund- und Gewerbesteuer führt, wohingegen § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG die Doppelbelastung in vollem Umfang vermeidet, allerdings nur für Grundstücksunternehmen und im Rahmen der gesetzlichen Voraussetzungen. Insoweit tritt neben den generellen Zweck der Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 1 GewStG, der Vermeidung oder Abmilderung der Doppelbelastung mit Gewerbesteuer und Grundsteuer, das Ziel der Gleichstellung vermögensverwaltender Grundstücksunternehmen, deren Einkünfte nur kraft Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegen (insbesondere Kapitalgesellschaften und gewerblich geprägte Personengesellschaften), mit vermögensverwaltenden Einzelpersonen und Personengesellschaften (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. April 1999 IV R 11/98, BFHE 188, 412, BStBl II 1999, 532; Gosch a.a.O., § 9 GewStG Rdnr. 45; Schnitter a.a.O., § 9 Rdnr. 33; Bahns, Graw, FR 2008, 257). Es geht nicht um die generelle Gleichstellung von (auch) grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Einzelpersonen. Auch das BVerfG (vgl. Beschluss vom 24. März 2010 1 BvR 2130/09, FR 2010, 670 m.w.N.) hat bestätigt, dass der Gesetzgeber verfassungsgemäß die erweiterte Kürzung den kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Gesellschaften, die ausschließlich Grundstücksverwaltung betreiben, vorbehalten durfte.

Der Begriff des Grundbesitzes bzw. des deckungsgleichen Begriffs des Grundvermögens im bewertungsrechtlichen Sinne ergibt sich aus § 68 des Bewertungsgesetzes – BewG (vgl. BFH-Urteile vom 22. Juni 1977 I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778; vom 26. Februar 1992 I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738). Danach gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Nicht in das Grundvermögen einzubeziehen sind dagegen u.a. die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG; vgl. dazu BFH-Urteil vom 11. Dezember 1991 II R 14/89, BFHE 166, 176, BStBl II 1992, 278).

44

Aus dem Erfordernis der Zugehörigkeit zu einer Betriebsanlage folgert die Rechtsprechung, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (vgl. BFH, BStBl II 1992, 278 m.w.N.; BFH-Urteil vom 7. April 2011 III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187). Es genügt nicht, dass die Anlage zu einem gewerblichen Betrieb gehört oder dass sie für die Ausübung des konkret im Gebäude ausgeübten Gewerbebetriebs nützlich, notwendig oder sogar vorgeschrieben ist. Erforderlich ist vielmehr, dass die Anlage in einer besonderen Beziehung zum gegenwärtig im Gebäude ausgeübten Betrieb steht, d.h. ihr in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebs eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommt, sie also in einer so engen Beziehung zu dem ausgeübten Gewerbebetrieb steht, dass dieser unmittelbar mit ihr betrieben wird (BFH, BFH/NV 2011, 1187 m.w.N.; BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 III R 35/12, BFHE 240, 453, BStBl II 2013, 606).

45

Die Überlassung derartiger Betriebsvorrichtungen stellt daher keine Verwaltung oder Nutzung von Grundbesitz, sondern eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit dar (vgl. Beispiel BFH-Urteil vom 26. Februar 1992 I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738), die sich regelmäßig begünstigungsschädlich auswirkt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. August 1990 I R

46

66/88, BFHE 162, 437, BStBl II 1991, 249; vom 17. Mai 2006 VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; BFH-Beschluss vom 7. April 2011 IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392).

2. Im Streitfall handelt es sich bei dem überlassenen Inventar um Betriebsvorrichtungen. Dies gilt für die Hoteleinrichtung und die Zimmereinrichtungen. Nach dem übereinstimmenden Vorbringen beider Beteiligten handelt es sich dabei im Wesentlichen um eine Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Buffetanlage sowie die Zimmereinrichtungen (Betten, Schränke, Stühle, Tische). Genauere Feststellungen sind mangels Vorlage der Anlage zu Textziffer 5 der 1. Anlage zum Mietvertrag nicht möglich, aber auch nicht erforderlich. Aus der 1. Anlage ergibt sich weiterhin die Überlassung von Maschinen, einschließlich Lüftung und Heizung. 47

Bei den angesprochenen Wirtschaftsgütern des Hotelinventars handelt es sich zwar dem Grunde nach um Grundvermögen im Sinne des § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG, da sie zivilrechtlich überwiegend Grundstückszubehör im Sinne des § 97 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – darstellen. Es handelt sich jedoch um nicht in das Grundvermögen einzubeziehende Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG. 48

Wie das Finanzgericht Düsseldorf in einem Verfahren mit vergleichbarer Problematik (vgl. Urteil vom 22. Oktober 2013 13 K 859/10 G, F, EFG 2014, 303) überzeugend ausgeführt hat, treffen auf eine Hoteleinrichtung und die Zimmereinrichtungen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG zu. Ein Hotel dient in erster Linie der Beherbergung von Menschen in separaten Räumlichkeiten, die für den vorübergehenden Aufenthalt sowie die Übernachtung hergerichtet sein müssen. Hierzu sind u.a. bestimmte Einrichtungsgegenstände wie die im hiesigen Streitfall überlassenen Ausstattungsgegenstände, Bett, Schrank, Tisch und Stuhl, erforderlich. Da darüber hinaus in einem Hotel in der Regel auch Verpflegungsleistungen angeboten werden, bedarf es hierfür weiterer Aufenthaltsräume und entsprechender Hoteleinrichtungsgegenstände. Dies betrifft hier zumindest die Theken- und Buffetanlage und die zugehörigen Zapf- und Kühleinrichtungen. Sowohl die Zimmereinrichtung als auch die Hoteleinrichtung dienen unmittelbar der Ausübung des Hotelgewerbes und nicht (allein) dazu, das Gebäude besser nutzen zu können. 49

Die zur Frage der einheitlichen Leistung nach § 4 Nr. 12a des Umsatzsteuergesetzes – UStG – ergangenen Entscheidung des BFH zur Vermietung eines Seniorenpflegeheims unter gleichzeitiger Überlassung des Mobiliars, bei der der BFH davon ausging, das Mobiliar stelle keine Betriebsvorrichtungen dar (vgl. BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 21/08, BFH/NV 2010, 473 a. E.), betrifft einen abweichenden Sachverhalt und ist möglicherweise der notwendig europarechtskonformen Interpretation des UStG geschuldet. Jedenfalls für den hier zu entscheidenden Fall der Überlassung von Hotelinventar verbleibt es bei der Zuordnung zu den Betriebsvorrichtungen. 50

3. Grundsätzlich ist im Hinblick auf die oben dargelegte enge Auslegung des Begriffs der ausschließlichen Verwaltung eigenen Grundbesitzes jede anderweitige, nicht ausdrücklich durch den Katalog unschädlicher Betätigungen des § 9 Nr. 1 BewG zugelassene Betätigung begünstigungsschädlich (vgl. Gosch a.a.O. § 9 Rdnr. 70; Schnitter a.a.O. Rdnr. 55b; Roser a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 122; Güroff a.a.O. § 9 Rdnr. 23 jeweils m.w.N. zur Rechtsprechung des BFH; Mies, Behrends, Schumacher, Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG im Falle der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen, Betriebsberater – BB – 2007, 810; Bahns, Graw, FR 2008, 257; Lüking, Erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags: Betriebsvorrichtungen und Nebenleistungen, BB 2011, 795). 51

Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze für solche Tätigkeiten, die weder den nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubten Tätigkeiten noch der für eine sinnvolle Grundstücksverwaltung unentbehrlichen Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (dazu nachfolgend 4.) zuzuordnen sind, wird dabei in der Rechtsprechung des BFH nicht anerkannt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. April 2011 IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392 m.w.N.). Auch die Finanzverwaltung geht in den Hinweisen zu den Gewerbesteuererrichtlinien – GewStR – 2009 unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH davon aus, bereits eine geringfügige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen sei begünstigungsschädlich (vgl. H 9.2 (2)). Dies entspricht auch der ganz überwiegenden Literaturauffassung (vgl. Gosch a.a.O. § 9 Rdnr. 70; Schnitter a.a.O. Rdnr. 55b; Güroff a.a.O. § 9 Rdnr. 23a; kritisch Roser a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 122, 123). Der Senat schließt sich dieser ganz herrschenden Auffassung an.

4. Nach Überzeugung des erkennenden Senats liegt auch keiner der Sonderfälle vor, bei denen die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen als unschädliche Nebentätigkeit eingestuft werden kann. 53

Nach der Rechtsprechung des BFH (vergleiche z.B. BFH-Urteil vom 5. März 2008 I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359 m.w.N.) können unter den Begriff der Grundstücksverwaltung auch solche Nebengeschäfte gefasst werden, die der Grundstücksnutzung und-verwaltung im eigentlichen Sinne dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können. Dem folgt die einschlägige Fachliteratur (vgl. Gosch a.a.O. § 9 Rdnr. 71; Schnitter a.a.O. Rdnr. 55c; Güroff a.a.O. § 9 Rdnr. 24; Roser a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 129; Mies, Behrends, Schumacher, BB 2007, 810, 812; Bahns, Graw, FR 2008, 257, 259; Lüking, BB 2011, 795, 798). 54

Bei Zugrundelegung dieser ganz herrschenden Meinung, der der erkennende Senat folgt, erweist sich die Mitvermietung des Hotelinventars im Streitfall als schädlich. Es fehlt im Streitfall an der Notwendigkeit der Mitvermietung der Inventargegenstände für eine wirtschaftlich sinnvolle Grundstücksverwaltung. 55

Wie dem Senat aus anderen Verfahren bekannt ist, werden Hotelimmobilien häufig auch ohne Inventar vermietet. Dies ist augenscheinlich teilweise dem Interesse der Mieter, hotelkettentypische Einrichtungen zu nutzen, geschuldet. Teilweise beruht es auf der bewussten Aufspaltung in mehrere Gesellschaften, von denen eine die Immobilien und andere die sonstigen Wirtschaftsgüter oder Leistungen zur Verfügung stellen. Diese Problematik ist im Rahmen der mündlichen Verhandlung erörtert worden. Insoweit besteht auch kein Streit. Umgekehrt ist auch unstrittig, dass bei der Vermietung oder Verpachtung von Hotelimmobilien, insbesondere bei kleineren Häusern oder Hotels, die keiner Kette angehören, die Hotelausstattung in der Regel mitvermietet wird. 56

Grundsätzlich ist es daher möglich Hotels mit und ohne Inventar zu vermieten oder zu mieten. Generell abstrakt kann daher nicht festgestellt werden, dass die Mitüberlassung von Inventar zwingend im Sinne von unentbehrlich (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 7. April 2011 IV B 147/09, BFH/NV 2011, 1392 m.w.N.) für die Vermietung eines Hotels ist. 57

Nach Überzeugung des erkennenden Senats kann es deshalb auf die Frage, ob es der Klägerin konkret im Vorfeld der Vermietung zu dem Mietvertrag vom 3. Dezember 1999 möglich gewesen wäre, das Hotel ohne Inventar zu vermieten, nicht ankommen. Grundsätzlich muss die Frage für eine bestimmte Form von Immobilien einheitlich entschieden werden. Ein Abstellen auf die konkreten Bedingungen würde nicht nur dazu führen, dass gleichartige Immobilien je nach Lage, Vermietungszeitpunkt etc. unterschiedlich 58

zu behandeln wären, was im Hinblick auf Art. 3 GG zweifelhaft erscheint, sondern müsste auch zu einer mit der gesetzgeberischen Grundentscheidung zur Ausschließlichkeit unvereinbaren Kasuistik führen. Im Hinblick auf das konkrete Hotel der Klägerin stellte sich bereits die Frage differenzierter Behandlung in den einzelnen Veranlagungszeiträumen. So war das Hotel nach den Feststellungen der Außenprüfung bereits in den Jahren, in denen die Klägerin es selbst betrieben hat (1989 und 1990), und weiterhin seit der Vermietung im Jahr 1991 mit den entsprechenden Gegenständen ausgestattet. Die Frage der zwingenden Ausstattung eines Hotels mit Inventar müsste dann also ggf. im Hinblick auf den Vertrag aus dem Jahr 1999 (bis zum Streitjahr 2005) und den nicht vorgelegten, aber nach Darstellung der Klägerin gleichförmigen, Vertrag zur Vermietung ab dem Streitjahr 2006 je nach Marktlage unterschiedlich behandelt werden. Der Senat lehnt ein derartiges Verständnis der Norm ab.

Im Übrigen schließt sich der Senat der Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf (EFG 2014, 303) an, wonach potentielle Ausnahmefälle der zwingenden, unentbehrlichen Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen auf Fälle begrenzt werden müssen, die in ihrer Bedeutung den vom BFH anerkannten Sonderfällen, wie der Überlassung von Gartenanlagen, zentralen Heizungsanlagen und Ähnlichem entsprechen (vgl. dazu BFH, BStBl II 2005, 778; BFH/NV 2008, 1359; weitere Beispiele bei Roser a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 129 und Güroff a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 24b). Darüber hinausgehende Mitvermietungen von Betriebsvorrichtungen, insbesondere von nicht fest mit dem Grundstück verbundenen (vgl. dazu BFH, BStBl II 2005, 778), führen regelmäßig – so auch im Streitfall – zum Begünstigungswegfall. 59

Letztlich liegt auch nicht deshalb eine unschädliche Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen vor, weil diese nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter die Rechtsnatur von Betriebsvorrichtungen bekommen haben (vgl. dazu Gosch a.a.O. § 9 Rdnr. 71; Schnitter a.a.O. Rdnr. 55c; Güroff a.a.O. § 9 Rdnr. 24b; Roser a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 130a jeweils unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 22. Juni 1977 I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778). 60

Im Streitfall sind die Einrichtungen für das Hotel als Ganzes (z.B. Theken- und Buffet-Einrichtung) grundsätzlich auf die Erfordernisse eines Restaurant- oder Hotelbetriebs zugeschnitten. Sie sind daher nicht erst aufgrund der Eigenart ihrer Nutzung durch die Hotelmieterin zu Betriebsvorrichtungen geworden. Dies gilt auch für die Zimmereinrichtungen. Hotelzimmereinrichtungen sind üblicherweise auf die Erfordernisse des Hotelbetriebs zugeschnitten. Auch sie werden daher nicht erst aufgrund der Eigenart ihrer Nutzung zu Betriebsvorrichtungen (ähnlich Finanzgericht Düsseldorf a.a.O.). 61

Da die überlassenen Betriebsvorrichtungen bereits die qualitativen Voraussetzungen des Ausschließlichkeitskriteriums (vgl. Güroff a.a.O. § 9 Rdnr. 23; Roser a.a.O. § 9 Nr. 1 Rdnr. 122 jeweils m.w.N.) nicht erfüllen, kommt es auf die Frage der Geringfügigkeit (quantitative Voraussetzung) insoweit im Streitfall nicht mehr an. 62

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 63

Die Revision ist im Hinblick auf die Entscheidung des BFH, das Mobiliar eines Seniorenpflegeheims nicht als Betriebsvorrichtung anzusehen, zuzulassen. Im Übrigen erscheint es zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung sinnvoll, dass der BFH seine Rechtsprechung zur Qualität notwendiger Sondereinrichtungen und/oder zur Unschädlichkeit marginaler Mitvermietungen von Betriebsvorrichtungen präzisiert. 64

