
Datum: 21.01.2020
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1384/18 G, F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2020:0121.6K1384.18G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Gewerbesteuermessbetragsbescheid für das Jahr 2013 vom 07.02.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2018 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf X € festgesetzt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob die Klägerin die sog. erweiterte Kürzung der Gewerbesteuer für Grundstücksunternehmen für die Jahre 2013 bis 2016 beanspruchen kann. 1

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren unternehmerisches Kerngeschäft in der Vermietung und Verpachtung eigener Gebäude und Grundstücke liegt. Sie betrieb neben der Erzielung gewerblicher Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eigener Immobilien seit Mitte der 90er-Jahre und auch in den Streitjahren an dem jeweils dem X Adventswochenende für drei Tage vier Weihnachtsstände (1, 2, 3 & 4) auf dem Weihnachtsmarkt in T. Bei diesem Weihnachtsmarkt handelte es sich um einen Weihnachtsmarkt, der von dem gemeinnützigen Verein K T e.V. (KTEV) veranstaltet wurde. Drei der vier Weihnachtsmarktstände betrieben Mieter der Klägerin für und auf Rechnung der Klägerin. Ein Weihnachtsstand wurde den örtlichen Pfadfindern zur Verfügung gestellt, die 2

ebenfalls für und auf Rechnung der Klägerin die Geschäfte abschlossen. Zwei der vier Stände standen im Eigentum der Klägerin, die durch den Haustechniker der Komplementär-GmbH jährlich aufgebaut und instand gesetzt wurden. Der Haustechniker war auch für die Installation der umfangreichen Beleuchtungselemente im kompletten Innenhof der Klägerin verantwortlich. Die entstandenen Kosten wurden an die Klägerin weitergereicht und beglichen. Die übrigen beiden Stände befanden sich im Eigentum der Standbetreiber. Die Klägerin war bezüglich aller vier Stände für die Beschaffung der angebotenen Waren, die Infrastruktur (Strom, Technik, Beleuchtung) und für die Abrechnung mit dem KTEV im Nachgang der Veranstaltung verantwortlich. Die im Zusammenhang mit dem Weihnachtsmarkt entstandenen Erlöse wurden vollständig an die Klägerin abgeführt und in der Buchführung der Klägerin erfasst. Die mit dem Weihnachtsmarktverkauf im Zusammenhang stehenden Aufwendungen wurden ebenfalls im Unternehmen der Klägerin verbucht. Die Vorsteuer aus Eingangsrechnungen wurde von dem Beklagten an die Klägerin erstattet bzw. mit Umsatzsteuerschulden der Klägerin verrechnet. Die aus dem Betrieb der Weihnachtsstände generierten Reinerlöse spendete die Klägerin im Folgejahr an den KTEV. Der KTEV erstellte daraufhin entsprechende Spendenbescheinigungen.

Die Klägerin erklärte in ihren Gewerbesteuererklärungen Umsatzerlöse aus der Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz i. H. v.:

2013	X €	4
2014	X €	5
2015	X €	6
2016	X €	7

Den Reinerlös aus der Beteiligung an dem Weihnachtsmarkt ermittelte die Klägerin im Wege einer vereinfachten Gewinnermittlung wie folgt, wobei sie den Saldo jeweils im Folgejahr an den KTEV abführte und hierfür sodann über den abgeführten Betrag eine Spendenbescheinigung erhielt.

	2013	2014	2015	2016
Einnahmen netto	X €	X €	X €	X €
Ausgaben netto	X €	X €	X €	X €
Saldo = Spende an KTEV	X €	X €	X €	X €

Im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlung berücksichtigte die Klägerin lediglich Ausgaben für den jeweiligen Wareneinkauf und für die Weihnachtsmarktstände. Weitere Aufwendungen, die im Betrieb der Klägerin (ggfs. anteilig) angefallen sind (z. B. Kosten, die mit der Errichtung und Aufrechterhaltung der Stände verbunden waren und insbesondere Personalkosten, die der Klägerin von ihrer Komplementärin in Rechnung gestellt und bezahlt worden sind), wurden von der Klägerin bei der Ermittlung des Spendenbetrages nicht abgezogen. Diese Aufwendungen sind in den laufenden Betriebsausgaben der Klägerin erfasst. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 09.01.2020 nebst Anlagen Bezug genommen.

Die Spenden wurden in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2013 bis 2016 als „Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke“ festgestellt. 11

Mit den Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2016 beantragte die Klägerin die sog. erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen gem. § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG). Die Gewerbesteuermessbeträge wurden mit Bescheiden vom 27.10.2014 für 2013, vom 10.09.2015 für 2014 und vom 16.02.2017 für 2015 durch den Beklagten antragsgemäß auf 0,00 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt. Der vortragsfähige Gewerbeverlustr wurde zu den jeweiligen Stichtagen wie folgt gesondert festgestellt: 12

31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015
X €	X €	X €

 13

Mit Schreiben vom 10.10.2017 ordnete der Beklagte eine steuerliche Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2013 bis 2016 an, die sich ausschließlich auf die Gewerbesteuer erstreckte. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass das Betreiben der vier Weihnachtsmarktstände in den Streitjahren für sich sämtliche Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs i. S. des § 15 EStG erfüllt habe. Die Teilnahme am Weihnachtsmarkt sei kein zwingend notwendiger Teil einer Grundstücksverwaltung bzw. -nutzung. Es handele sich um zwei getrennt zu betrachtende Vorgänge: Zunächst habe die Klägerin einen Gewinn bzw. Reinerlös erwirtschaftet und anschließend diesen an den KTEV überwiesen, die im Gegenzug eine Spendenbescheinigung ausgestellt habe. 14

Im Hinblick auf die seitens der Klägerin in Anspruch genommene erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG führte dies aus Sicht des Prüfers dazu, dass die Voraussetzungen für deren Anwendung nicht mehr vorgelegen hätten, da die Klägerin nicht „ausschließlich“ Grundbesitz verwaltet habe. Der Prüfer zog in seinem Bericht vom 24.11.2017 die Schlussfolgerung, dass lediglich die Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG mit 1,2 % der Einheitswerte des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes anzuwenden sei. 15

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen und Wertungen des Prüfers an, änderte dementsprechend mit Bescheiden vom 18.01.2018 die für die Jahre 2013 bis 2015 festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und hob den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Weil in den zuvor genannten Bescheiden versehentlich falsche Einheitswerte der Grundstücke zugrunde gelegt wurden, änderte der Beklagte die Bescheide innerhalb der Rechtsbehelfsfrist am 07.02.2018 gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO erneut und setzte die Gewerbesteuermessbeträge wie folgt (für 2016 erstmalig) fest: 16

2013	2014	2015	2016
4.277,00 €	5.628,00 €	13.034,00 €	10.706,00 €

 17

Dabei wurden die jeweiligen Gewinne aus Gewerbebetrieb um die Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG gekürzt. Zu den 18

weiteren Einzelheiten wird auf die vorgenannten Gewerbesteuermessbetragsbescheide verwiesen.

Mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 25.01.2018 wurde der verbleibende Verlust nach Abzug des auf den 31.12.2012 gesondert festgestellte Verlustbetrages i. H. v. X € auf 0,00 € festgestellt. Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2014 und 31.12.2015 vom 14.09.2015 und vom 21.02.2017 wurden mit nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden vom 25.01.2018 aufgehoben.

19

Gegen die vorgenannten Aufhebungs- und Änderungsbescheide legte die Klägerin mit Schreiben vom 15.02.2018 jeweils Einspruch ein. Sie begehrte weiterhin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 und 3 GewStG. Die Zahlungen an den KTEV stellten nach ihrer Auffassung keine Spenden, sondern Betriebsausgaben dar – dies wiederum habe zur Folge, dass bezogen auf den Betrieb des Ausschanks keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege und daher kein schädliches Nebengeschäft anzunehmen sei. Ferner habe der Beteiligung am Weihnachtsmarkt die Absicht der Mieterakquise zugrunde gelegen, die letztlich als Bestandteil des Hauptgeschäfts zu werten sei. Die Platzzusage sei ferner durch die Abführung des Reinerlöses bedingt gewesen.

20

Die Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 03.04.2018 als unbegründet zurück. Der Beklagte führte zur Begründung an, dass die erweiterte Kürzung nach dem Wortlaut der Vorschrift nur möglich sei, wenn der Gewerbetreibende „ausschließlich“ Grundbesitz verwalte. Dieser Begriff sei keiner ausdehnenden Auslegung oder Analogie zugänglich. Diese Regelung sei auch nicht sittenwidrig und entspreche dem verfassungsrechtlichen Gebot einer sachgerechten Differenzierung. Der Ausschank auf dem Weihnachtsmarkt sei keine nach der Rechtsprechung zulässige unschädliche Nebentätigkeit, sondern vielmehr ein eigener Gewerbebetrieb i.S. des § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG). So liege insbesondere eine Gewinnerzielungsabsicht vor, weil die Klägerin den Reinerlös an den KTEV habe spenden wollen, was den Willen einen positiven Überschuss zu erwirtschaften, beinhalte. Zur Mieter-Akquise sei die Beteiligung am Weihnachtsmarkt aus Sicht des Beklagten nicht erfolgt, da der Stand weder vorrangig noch ausschließlich an einen potenziellen Mieterkreis adressiert sei. Ein Nachweis über den Werbeeffect oder einen konkret abgeschlossenen Mietvertrag liege außerdem nicht vor. Auch die räumliche Nähe zu dem Objekt A-Straße 1 führe zu keiner anderen Bewertung. Geringfügigkeits- und Bagatellgrenzen, die eine Kürzungsschädlichkeit ausschließen würden, seien nach § 9.2 Abs. 2 S. 2 der Gewerbesteuer-Richtlinie (GewStR) nicht vorgesehen und würden auch durch die Rechtsprechung stetig verneint.

21

Mit der am 04.05.2018 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie wiederholt dazu im Wesentlichen ihr Vorbringen aus dem Verwaltungsverfahren. Sie trägt vor, in den Streitjahren folgende Einnahmen und Ausgaben bezüglich der Teilnahme am Weihnachtsmarkt erzielt bzw. aufgewendet zu haben:

22

	2013	2014	2015	2016
<u>Einnahmen</u>				
Erlöse netto	X €	X €	X €	X €

23

<u>Ausgaben</u>				
Ware	X €	X €	X €	X €
Personal	X €	X €	X €	X €
Reinigungsmittel	X €	X €	X €	X €
Miete Technik	X €	X €	X €	X €
Strom	X €	X €	X €	X €
Weihnachtsbeleuchtung	X €	X €	X €	X €
Standgeld KTEV (=Spende)	X €	X €	X €	X €
Sonstiges	X €	X €	X €	X €
Summe Ausgaben	X €	X €	X €	X €
<u>Ergebnis</u>	- X €	- X €	- X €	- X €

Ergänzend trägt sie vor, dass die Beteiligung am Weihnachtsmarkt eine absolut untergeordnete Rolle im Vergleich zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung darstelle. Wenn der Gesetzgeber durch § 9 Nr. 1 S. 2, 3 GewStG eine Gleichstellung zu Personengesellschaften und Einzelunternehmen habe herstellen wollen, so könne auch hier der Gedanke herangezogen werden, der bei der Infektion von freiberuflichen Einkünften durch gewerbliche Einkünfte vom Bundesfinanzhof (BFH) beurteilt werde. Der BFH sähe Einkünfte i. H. v. 3 % der Einnahmen als unschädlich an. Der Bezug der Einnahmen, nicht der Gewinne, auf die Umsatzerlöse aus der Vermietung und Verpachtung führe im Jahr 2015 zu einer Größe von gerundet 0,64% und 2016 zu gerundet 0,73%.

24

Der Begriff „ausschließlich“ in § 9 Nr. 1 S. 3 GewStG werde von dem Beklagten zu eng gesehen.

25

Die Beteiligung am Weihnachtsmarkt stelle auch keinen eigenen Gewerbebetrieb dar. Eine Betätigung von zwei Tagen im Jahr auf dem Weihnachtsmarkt sei im Vergleich zur Grundstücksverwaltung an 365 Tagen nicht nachhaltig. Auch die jährliche Wiederholung erfülle nicht das Merkmal der Nachhaltigkeit. Hinsichtlich der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei anzumerken, dass der Markt zwar für jedermann zugänglich sei, die Intention des Gesetzgebers aber nicht an zwei Tagen pro Jahr festzumachen sei. Es bestehe keine Wettbewerbssituation zu anderen Gewerbebetrieben. Auch liege das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht nicht vor. Der Beklagte habe fehlerhaft nur den Reinerlös, nicht aber die entstandenen Kosten betrachtet. Zwar bestehe eine Absicht zur Erzielung von Einnahmen, nicht aber zur Erzielung von Gewinn. Ein Gewinn sei in den Streitjahren nicht erzielt und auch nicht beabsichtigt gewesen. Ziel sei ein Beitrag zum Gemeinwohl der Stadt T gewesen.

26

27

Außerdem könnten Parallelen zur Liebhaberei gezogen werden. Es handele sich um negative Ergebnisse in der privaten Vermögenssphäre.

Zudem verweist die Klägerin auf die Rechtsprechung des BFH, wonach der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für Mieter und von notwendigen Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung zulässig sei. Unter Berücksichtigung des Urteils vom 14.07.2016 (Aktenzeichen: IV R 34/13) stelle die Klägerin mit dem entschiedenen Fall vergleichbar ihren Mietern eine Infrastruktureinrichtung bereit, die zu werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen für das gesamte Objekt führten. Ähnlich wie bei dem Einkaufszentrum handele es sich vorwiegend um ein Wohn- und Geschäftshaus, bei dem die Teilnahme am Weihnachtsmarkt als Betrieb einer notwendigen Sondereinrichtung für die Mieter angesehen werden könne.

Die Klägerin beantragt,

die Gewerbesteuermessbetragsbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 vom 25.01.2018 und vom 07.02.2018 sowie die Bescheide auf den 31.12.2013, 31.12.2014 und 31.12.2015 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils vom 25.01.2018 allesamt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2018 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid für das Jahr 2016 vom 07.02.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2018 dahingehend zu ändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG vollumfänglich gewährt wird,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

Soweit mit der Klage ursprünglich auch die Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2013 bis 2016 angefochten worden sind, ist das Verfahren mit Beschluss vom 27.08.2018 unter dem Aktenzeichen 6 K 2701/18 F abgetrennt und wegen Zurücknahme der Klage gem. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) eingestellt worden.

Der Senat hat in der Sache am 21.01.2020 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die vorgelegten Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang begründet.

I. Die Klage ist begründet, soweit der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2013 einen um einen Betrag i. H. v. X € zu niedrigen Einheitswertes für das Grundstück B-Straße 2 i. R. des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG berücksichtigt hat. Zutreffend ist ein im Bescheid zu berücksichtigender Einheitswert i. H. v. X € (anstatt: X €). Beide Beteiligten haben dieser Behandlung in der mündlichen Verhandlung zugestimmt. Weitere Ausführungen zum

anzusetzenden Einheitswert erübrigen sich insoweit.

Unter Berücksichtigung des zutreffenden Einheitswertes ergibt sich für das Jahr 2013 ausweislich der vorab vom Beklagten übersandten Prüfberechnung ein Gewerbesteuermessbetrag – wie tenoriert – i. H. v. X €. 40

II. Darüber hinaus ist die Klage unbegründet, soweit sie sich gegen die Gewerbesteuermessbetragsbescheide für die Jahre 2014 bis 2016 sowie die Bescheide über den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2013, 31.12.2014 und 31.12.2015 richtet. Eine weitergehende Minderung des Gewerbesteuermessbetrags für das Jahr 2013 – als unter Punkt I. ausgeführt – scheidet aus. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten i.S. des § 100 Abs. 1 FGO. Der Beklagte hat zu Recht die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG versagt und die Kürzung in den Jahren 2013 bis 2016 gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zutreffend bemessen. 41

1. Die Klägerin war als GmbH & Co. KG in den Streitjahren als Personengesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft als Komplementärin gewerbesteuerpflichtig i.S. des § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG i. V. m. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. 42

2. Die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist nicht zu gewähren, denn die Klägerin verwaltete in den Streitjahren nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz. 43

a. Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an Stelle der Kürzung nach Satz 1 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, sog. erweiterte Kürzung. 44

b. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG hat den Regelungszweck, den nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmen die erweiterte Kürzung zu gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, ihre Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht (vgl. Beschluss des Großen Senates des BFH vom 25.09.2018 GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262). Mit Blick auf diesen unverändert beibehaltenen Regelungszweck der erweiterten Kürzung bei zwischenzeitlich erfolgten Gesetzesänderungen erweist sich § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Ergebnis als eine am ursprünglichen gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrund ausgerichtete Korrektur einer darüber hinausgehenden allein rechtsformveranlassten Steuerbelastung, soweit die Regelung allein das Verwalten und Nutzen eigenen Grundbesitzes betrifft. Denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nimmt als Grundtatbestand der erweiterten Kürzung in seinem ursprünglichen Regelungsumfang allein die rein vermögensverwaltende grundbesitzbezogene Erwerbstätigkeit aus der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage, dem Gewerbeertrag, aus, die nach der grundlegenden Belastungsentscheidung des Gesetzgebers nicht gewerbesteuerbar sein soll (vgl. BFH-Beschluss vom 25.09.2018 GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262). 45

c. Der Begriff der Ausschließlichkeit ist gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2014 I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395; die erweiterte 46

Kürzung erfordert durchgängig die schlichte Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes als Haupttätigkeit des Unternehmens. Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG grenzt die Vermögensverwaltung i.S. einer Fruchtziehung von gewerblichen Tätigkeiten ab. Diese Auslegung der "Ausschließlichkeit" und der "Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes" begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die verfassungsrechtlich nicht unbedingt gebotene Begünstigung ist von engen tatbestandlichen Erfordernissen abhängig und der Gesetzgeber grundsätzlich darin frei, diese entsprechend zu normieren (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.2010 I R 67/09, BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367). Es entspricht zwar dem ursprünglichen Zweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, Grundstücksunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft vergleichbar tätigen Personengesellschaften gleichzustellen; dies erzwingt aber keine uneingeschränkte, sondern nur eine spezifisch darauf beruhende Gleichbehandlung, entsprechende Gewinne bei Personengesellschaften nicht mit Gewerbesteuer zu belasten. Daran ist festzuhalten. Eine Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs der Kürzungsvorschrift gegen ihren ausdrücklichen Wortlaut kommt nicht in Betracht (vgl. zum Vorstehenden BFH-Urteil vom 26.02.2014 I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395).

d. Von den vorgenannten Grundsätzen ausgehend schließt eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannten unschädlichen Nebentätigkeiten zählt, grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus, auch wenn sie von sog. untergeordneter Bedeutung ist (BFH-Urteile vom 14.06.2005, VIII R 3/03, BFHE 210,38, BStBl II 2005, 778; vom 18.04.2000, VIII R 68/98 BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359). 47

aa. Der Wortlaut der Vorschrift „ausschließlich“ ist insofern eindeutig. Dabei weicht der Wortlaut von der sonstigen Formulierung der Ausschließlichkeit in anderen ertragssteuerlichen Vorschriften (wie z.B. §§ 2a Abs. 1 Nr. 6b, 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2b, 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG) ab, da die Ergänzung „fast“ (ausschließlich) fehlt und er damit die Öffnung der Geringfügigkeit nicht ausdrücklich enthält (vgl. Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, 129. Lieferung 10.2019, § 9 Nr. 1 GewStG, Rn. 122). 48

bb. Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es daher hinsichtlich der Beurteilung der Tätigkeit der Klägerin im Zusammenhang mit den Weihnachtsmarktständen nicht auf das Verhältnis des zeitlichen Aufwandes (3 Tage zu 365 Tagen) oder die Höhe der erzielten Einnahmen (unter 1 % im Verhältnis zu den Vermietungsumsätzen) oder Gewinne im Verhältnis zur übrigen Tätigkeit der Klägerin an. Anders als bei einem Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, bei dem grundsätzlich nicht gewerbliche Tätigkeiten durch eine --gegebenenfalls geringfügige-- gewerbliche Betätigung „infiziert“ werden können, mit der Folge, dass insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen, ergibt sich für die Klägerin allein aufgrund ihrer aus anderen Motivationen heraus gewählten Rechtsform als GmbH & Co. KG die im Grundsatz vollständige Gewerbesteuerpflicht ihrer sämtlichen Einkünfte. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist als Fiskalzwecknorm anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2016 X R 54/14, BFHE 54/14, BStBl II 2017, 529). Diese Regelung dient dazu, Gewerbebetriebe kraft Rechtsform bei Ausübung einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit mit natürlichen Personen und Personengesellschaften gleichzustellen, die bei Ausübung derartiger Tätigkeiten von vornherein nicht als Steuergegenstand anzusehen sind (vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2006 VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659, unter II.2.b aa). Dabei handelt es sich aber um einen in der gewerbesteuerrechtlichen Systematik selbst angelegten Fiskalzweck; die Verfolgung eines besonderen außersteuerlichen Lenkungs- oder Subventionszwecks ist nicht erkennbar (vgl. BFH-Urteil vom 22.06.2016 X R 54/14, BFHE 54/14, BStBl II 2017, 529). 49

- e. Eine Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit wird von der Rechtsprechung aber für Nebengeschäfte gemacht, die regelmäßig nicht mehr zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, aber im Einzelfall zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung sind (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, *GewStG* § 9 Nr. 1 Rn. 24).
- aa. Es darf sich dabei nicht um eine eigenständige Tätigkeit handeln, insbesondere nicht eine solche, die für sich gesehen gewerblicher Art ist (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, *GewStG*, § 9 Nr. 1 Rn. 24). Eine unschädliche Nebentätigkeit liegt nach der Rechtsprechung etwa beim Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter vor, beispielsweise die Sicherstellung der Versorgung der Bewohner mit Kabelfernsehen (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, *GewStG*, § 9 Nr. 1 Rn. 24a mit Hinweis auf FG Berlin Brandenburg, Urteil vom 12.09.2007 12 K 6366/04 B, EFG 2008, 320) oder wenn wegen der Verbilligung auch für andere Unternehmen Brennstoffe eingekauft werden (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, *GewStG*, § 9 Nr. 1 Rn. 24a, vgl. BFH-Urteil vom 24.09.1970 I R 21/70, BFHE 100, 210, BStBl II 1970, 871), ohne dass dies gewerblich tätig erfolgt (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, *GewStG*, § 9 Nr. 1 Rn. 24a, vgl. BFH-Urteil vom 24.04.1977 I R 214/75, BFHE 122, 531, BStBl II 1977, 776). „Notwendig“ versteht die Rechtsprechung dabei i. S. von „unentbehrlich“.
- bb. Ausgehend von den vorgenannten Gründen, denen sich der Senat anschließt, liegt eine solche notwendige Nebentätigkeit durch das Betreiben der Stände auf dem Weihnachtsmarkt hier nicht vor. Unter keinem Gesichtspunkt ist die Beteiligung am örtlichen Weihnachtsmarkt notwendig, um die Grundstücksverwaltung und -nutzung wirtschaftlich sinnvoll zu gestalten. Auch ein möglicher Werbeeffect führt nicht zur Annahme einer Notwendigkeit im vorgenannten Sinne.
- f. Über die Ausnahmen für die notwendigen Nebentätigkeiten hinaus kommt im vorliegenden Fall auch keine Ausnahme im Hinblick auf die Beurteilung der Betätigung auf dem Weihnachtsmarkt als Tätigkeit der Klägerin in Betracht. Insbesondere liegt eine etwaige Betätigung ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht vor. Vielmehr beurteilt der Senat die Betätigung der Klägerin auf dem Weihnachtsmarkt als eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit, die ausweislich der vorhandenen Indizien mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben worden ist.
- aa. § 9 Nr. 1 Satz 2 *GewStG* stellt auf Erträge aus weiteren Tätigkeiten ab; danach ist nicht jede weitere Tätigkeit kürzungsschädlich, sondern nur eine solche, aus der Erträge erwirtschaftet werden (*Roser* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, 129. Lieferung 10.2019, § 9 Nr. 1 *GewStG*, Rn. 126; Urteil des FG Berlin Brandenburg vom 06.05.2014, 6 K 6322/13, EFG 2014, 1420; Vorlagebeschluss des BFH vom 21.07.2016, IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202).
- bb. Zwar reicht es nach der Rechtsprechung des BFH aus, dass eine Tätigkeit mit „gewerblichem Charakter“ ausgeübt wird, ohne, dass diese alle Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 *EStG* erfüllen muss (vgl. BFH-Urteil vom 05.03.2008, I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359), zuvor hatte der BFH jedoch entschieden, dass nur mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeiten kürzungsschädlich sind. Denn bei Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht liegt schon der Art nach keine gewerbsteuerpflichtige Tätigkeit vor (vgl. BFH-Urteil vom 31.07.1980, I R 30/77, BFHE 130, 543, BStBl II 1980, 662; *Roser* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, 129. Lieferung 10.2019, § 9 Nr. 1 *GewStG*, Rn. 126). Der BFH stellt auch nicht darauf ab, ob die Tätigkeit in irgendeiner Form der Verwaltung der Grundstücke dienlich ist, sodass es auf einen möglichen Werbeeffect des Weihnachtsmarktstandes in der Sache nicht ankommt.

cc. In der Literatur wird eine Kürzungsschädlichkeit teilweise vor allem deshalb vertreten, weil die Vorschrift nicht danach unterscheidet, ob durch die jeweilige Betätigung der Begriff des Gewerbebetriebs i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sei (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, § 9 Nr. 1 Rn. 23c mit Hinweis auf *Blümich/Gosch*, § 9 Rn. 65). Im Gegenteil sei der Aufzählung zu entnehmen, dass jedwede anderweitige Tätigkeit zu einer Versagung der erweiterten Kürzung führe (*Güroff* in *Glanegger/Güroff*, § 9 Nr. 1 Rn. 23c). Jedoch müsse berücksichtigt werden, dass eine Tätigkeit, die ohne Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, an sich nicht der Gewerbesteuer unterliege. Ein strikter Ausschluss der Kürzung würde zu dem unbilligen Ergebnis führen, dass eine Gesellschaft für ihre gesamte grundbesitzverwaltende Tätigkeit Gewerbesteuer zahlen müsste und zwar ausgerechnet aufgrund einer Nebentätigkeit, die für sich genommen gerade keinen Gewerbebetrieb darstellt (vgl. *Roser* in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, 129. Lieferung 10.2019, § 9 Nr. 1 *GewStG*, Rn. 126; *Fuchs*, *DB* 1990, 2236). 56

dd. Aus dem ursprünglichen Zweck der Begünstigungsvorschrift ergibt sich, dass die dort genannten (steuerunschädlichen) Nebentätigkeiten nur solche sind, die an sich der Gewerbesteuer unterliegen und die nur in dem engen, sich aus dem gesetzlichen Zusammenhang ergebenden Rahmen die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nicht ausschließen. Aus dieser Zweckbestimmung folgt zugleich, dass eine Tätigkeit, die an sich nicht gewerbesteuerpflichtig ist, keine Nebentätigkeit im Sinn der Kürzungsvorschrift sein kann, so dass insoweit für eine Abgrenzung zwischen Tätigkeiten steuerunschädlichen und steuerschädlichen Umfangs kein Raum ist. Eine ihrer Art nach nicht gewerbliche (Veräußerungs-)Tätigkeit ist deshalb der Verwaltung eigenen Grundbesitzes in dem Sinn zuzurechnen, dass sie nicht zur Verneinung der Ausschließlichkeit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes führt (insgesamt zum Vorstehenden: *BFH*, Urteil vom 31.07.1980; I R 30/77, *BFHE* 130, 543, *BStBl* II 1980, 662). 57

ee. Der Senat kann die Frage, ob nur eine mit Gewinnerzielungsabsicht verfolgte Tätigkeit kürzungsschädlich ist, vorliegend dahinstehend lassen, da die Klägerin mit ihrer Beteiligung am Weihnachtsmarkt eine gewerbliche Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 2 EStG ausgeübt hat, die sämtliche dafür erforderlichen Tatbestandsmerkmale inkl. einer Gewinnerzielungsabsicht erfüllt. 58

(1) Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ein Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. 59

(2) Dass die Klägerin mit ihrer Teilnahme am Weihnachtsmarkt eine selbständige Tätigkeit ausgeübt hat, die weder der Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch eines freien Berufes dient, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und wird vom Senat ebenfalls als gegeben beurteilt. 60

(3) Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, dass sie sich mit dem dreitägigen Weihnachtsmarktbetrieb nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteilige, da sie nicht in Konkurrenz zu anderen gewerblichen Anbietern stünde, geht diese Schlussfolgerung von einer unzutreffenden Würdigung des vorgenannten Merkmals aus. Von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ist auszugehen, wenn eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird, wobei es als ausreichend anzusehen ist, wenn sich ein Steuerpflichtiger mit seiner (eigenen) Veräußerungsabsicht an den Markt wendet (vgl. *BFH*-Urteil vom 29.10.1998 XI R 80/97, 61

BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448). Die Klägerin bietet für alle Besucher des Weihnachtsmarktes die Waren an. Dies ist für die Bejahung der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bereits ausreichend. Die Personen, derer sich die Klägerin bedient hat, haben die Geschäfte auf dem Weihnachtsmarkt für und auf Rechnung der Klägerin abgeschlossen und die erzielten Einnahmen an die Klägerin ausgezahlt. Die erzielten Erlöse sind daher der Klägerin als Betreiberin der Weihnachtsstände allein zuzurechnen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

(4) Darüber hinaus ergibt sich die Nachhaltigkeit der Tätigkeit bereits dadurch, dass die Klägerin bereits seit Mitte der 90er-Jahre und jährlich wiederkehrend am X Adventswochenende an dem Ter Weihnachtsmarkt teilnimmt. Entgegen der Auffassung der Klägerin steht der Annahme der Nachhaltigkeit nicht entgegen, dass der Weihnachtsmarkt jeweils nur an drei Tagen im Jahr stattfindet. Die Nachhaltigkeit ergibt sich vielmehr daraus, dass die Klägerin immer, wenn der Weihnachtsmarkt jährlich stattfindet, daran teilnimmt. 62

(5) Die Klägerin hat diese Tätigkeit zur Überzeugung des Senates auch mit Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen. 63

(a) Ob eine Absicht zur Gewinnerzielung vorliegt, ist wie jede innere Tatsache anhand äußerer Merkmale zu beurteilen. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden (BFH-Urteile vom 07.03.1996, IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369; vom 21.08.1990, VIII R 25/86, BFHE 163, 524, BStBl II 1992, 564 und Beschluss des Großen Senates vom 25.06.1984, GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Dabei können einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis (prima-facie-Beweis) liefern, der vom Steuerpflichtigen entkräftet werden kann. In diesem Falle bleibt es bei der objektiven Beweislast des Finanzamtes (vgl. Beschluss des Großen Senates vom 25.06.1984, GrS 4/82, a.a.O.). 64

(b) Eine Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn der Tätigkeit die Absicht zugrunde liegt, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Dies ist der Fall, wenn ein betrieblicher Totalgewinn aus dieser Tätigkeit erstrebt wird. Es muss also nach den objektiven Verhältnissen auf Dauer gesehen damit gerechnet werden können, dass sich nachhaltig nicht nur ein Ausgleich zwischen Ausgaben und Einnahmen, sondern eben auch ein Überschuss (Gewinn) ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 14.04.1972, IV R 172/69, BFHE 105, 360, BStBl II 1972, 599). Das bedeutet insbesondere, dass sich die Totalgewinnprognose an den jeweils einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften orientieren muss (vgl. BFH-Urteil vom 15.05.2002 I R 92/00, BFHE 199, 217, BFH/NV 2002, 1538). 65

(c) Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kann eine Betriebsführung sein, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Alle Umstände des Einzelfalls sind zu berücksichtigen. Wenn dauernde Verluste auf das Fehlen einer Gewinnabsicht hindeuten, kann dies allein nicht ausschlaggebend sein. Bei längeren Verlustperioden muss aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (vgl. Beschluss des Großen Senates vom 25.06.1984, GrS 4/82 a.a.O.). 66

(d) Ausgehend von den vorgenannten Gründen, denen sich der Senat anschließt, hat die Klägerin die Stände auf dem Weihnachtsmarkt mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben. In den Streitjahren hat die Klägerin unter Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften zur Gewinnermittlung durchweg Gewinne erzielt. 67

(aa) Die Klägerin hat im Rahmen ihrer Gewinnermittlung bis zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren folgende Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit auf dem Weihnachtsmarkt erklärt:

68

	2013	2014	2015	2016	Totalgewinn
Einnahmen	X €	X €	x €	X €	
Wareneinkauf	X €	X €	X €	X €	
Gewinn	X €	X €	X €	X €	X €

69

Daraus ergibt sich bereits ein Totalgewinn der Klägerin.

70

(bb) Soweit die Klägerin im Klageverfahren die Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit auf dem Weihnachtsmarkt dezidiert aufgeschlüsselt und bisher in der Gewinnermittlung enthaltene allgemeine Kosten (insbesondere auch Personalkosten) nunmehr direkt der Tätigkeit auf dem Weihnachtsmarkt zugeordnet hat, ergibt sich aus dieser Tätigkeit nach wie vor ein Totalgewinn.

71

	2013	2014	2015	2016	Total-gewinn
Erlöse netto	X €	X €	X €	X €	
Ausgaben					
Ware	X €	X €	X €	X €	
Personal	X €	X €	X €	X €	
Reinigungsmittel	X €	X €	X €	X €	
Miete Technik	X €	X €	X €	X €	
Strom	X €	X €	X €	X €	
Weihnachtsbe-leuchtung	X €	X €	X €	X €	
Sonstiges	€	X €	X €	X €	
Gewinn	X €	X €	X €	X €	X €

72

(cc) Die von der Klägerin abgeführten Spenden an den KTEV können im Rahmen der Totalgewinnprognose nicht als Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden.

73

74

(aaa) Denn bei den von der Klägerin und von dem KTEV als Spendenempfänger behandelten Zahlungen handelt es sich nicht um solche Aufwendungen, die im Rahmen der nach steuerrechtlichen Vorschriften durchzuführenden Totalgewinnprognose als Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG abgezogen werden können, da sie nicht durch den Betrieb der Klägerin veranlasst sind.

(bbb) Es handelt sich vielmehr um Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke i. S. des § 10b Abs. 1 EStG. Spenden sind freiwillige unentgeltliche Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher oder als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke. Ausweislich der Spendenbescheinigungen des KTEV, die dieser für die empfangenen Spenden ausgestellt hat, ist der KTEV wegen der Förderung der Jugend- und Altenhilfe zum Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege als gemeinnützig anerkannt und von der Körperschaftsteuer befreit, so dass diese Aufwendungen, die den Gewinn der Klägerin nicht mindern dürfen, als Spenden gesondert und einheitlich festgestellt wurden, so dass die Gesellschafter der Klägerin diese als Sonderausgaben bei ihren Ertragssteuerveranlagungen einkommensmindernd berücksichtigen konnten. 75

(ccc) Soweit die Klägerin angeführt hat, dass sie rechtlich verpflichtet gewesen sei, den Reinerlös an den KTEV abzuführen, kann der Senat dieser Wertung nicht folgen. Einen Nachweis für eine solche entsprechende Vereinbarung konnte die Klägerin nicht erbringen. Vielmehr haben die Klägerin und der KTEV übereinstimmend die streitrelevanten Abführungen des Reinerlöses an den KTEV sowohl im Binnenverhältnis untereinander als auch im Außenverhältnis gegenüber der Finanzverwaltung als Spenden behandelt und ausgewiesen. So hat der KTEV entsprechende Spendenbescheinigungen ausgestellt und die Spenden wurden antragsgemäß als „Zuwendungen für steuerbegünstigte Zwecke“ in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung für die Streitjahre 2013 bis 2016 festgestellt. Es wurde weder vorgetragen noch sind Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass sich an dieser Behandlung im Binnenverhältnis und im Außenverhältnis im Nachgang zu der Betriebsprüfung etwas geändert hat. Eine auf Freiwilligkeit beruhende Spende kann jedoch nicht zugleich eine Betriebsausgabe darstellen. 76

(6) Soweit die Klägerin die Auffassung vertritt, dass in ihrem Fall aufgrund der untergeordneten Bedeutung der Tätigkeit auf dem Weihnachtsmarkt Parallelen zur sog. Liebhaberei gezogen werden könnten, führt dies ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide. Die Klägerin versteht unter dem Begriff der Liebhaberei offenkundig (gewerbliche) Betätigungen, die nachhaltig Verluste erzielen, und daher keiner Einkunftsart zuzurechnen seien, sondern vielmehr der privaten Vermögenssphäre. Die Klägerin ist ferner der Auffassung, dass die Ergebnisse aus dem Weihnachtsmarkt von so untergeordneter Bedeutung seien, dass darüber die Tätigkeit als Grundstücksunternehmen nicht negativ beeinflusst werden könne. 77

Die Klägerin erkennt insofern jedoch, dass sie durch ihre Beteiligung an dem Weihnachtsmarkt – entgegen ihrer Grundannahme für die vorgenannten Argumentation – wie ausgeführt bereits nicht nachhaltig Verluste, sondern im Gegenteil durchweg Gewinne erzielt hat. Eine abweichende Beurteilung der Kürzungsschädlichkeit der Weihnachtsmarktumsätze scheidet damit aus. 78

g. Der Senat sieht das soziale Engagement der Klägerin in Bezug auf die Unterstützung eines örtlich tätigen gemeinnützigen Vereins. Die gewählte Umsetzung des Engagements in den Streitjahren führt jedoch zu der steuerrechtlichen Folge, dass durch diese selbstständige und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführte Tätigkeit eine für die erweiterte Kürzung i. S. 79

des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schädliche Tätigkeit ausgeführt wird, die zur Versagung dieser Begünstigung und lediglich der Kürzung im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG führt. Wenn die insoweit aufgrund der Gesetzesanwendung festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge und die im Nachgang erhobene Gewerbesteuer im Einzelfall unbillig erscheinen könnten, bleibt es der Klägerin unbenommen, bei der zuständigen Gemeinde einen Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen i. S. des § 163 Satz 1 AO zu beantragen.

3. Die Gewerbesteuermessbetragsbescheide vom 07.02.2018 sind auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht zutreffend gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO erlassen worden. 80

Soweit der Beklagte zuvor gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheide mit Datum vom 25.01.2018 erlassen und den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 3 AO aufgehoben hatte, durfte die zutreffende Berücksichtigung der bestandskräftigen Einheitswertbescheide, die für den Gewerbesteuermessbetrag Grundlagenbescheide i. S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO sind, gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO solange geändert und angepasst werden, bis die zutreffenden Einheitswerte des im Betriebsvermögen der Klägerin befindlichen Grundbesitzes bei der Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG Eingang gefunden haben (vgl. BFH-Urteil vom 04.09.1996 XI R 50/96, BFHE 181, 388, BStBl II 1997, 261). 81

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 82

III. Der Senat hat die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. 83