
Datum: 11.02.2022
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2267/19 G,F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2022:0211.14K2267.19G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 bis 2016 sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2010 bis 2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 13 % und der Beklagte zu 87 %.

Das Urteil ist für die Klägerin wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in entsprechender Höhe leistet.

Tatbestand: 1

Streitig ist allein noch, ob bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gegenüber der Klägerin für die Streitjahre 2010 bis 2016 (Streitzeitraum) jeweils eine sog. erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen (erweiterte Kürzung) nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu berücksichtigen sowie ob und wenn ja in welcher Höhe den Gesellschaftern der Klägerin ein ggf. festzusetzender Gewerbesteuermessbetrag im Rahmen der für die Streitjahre 2010 bis 2014 erfolgten Gewinnfeststellungen zuzurechnen ist. 2

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist [...]. 3

Unter anderem vermietete sie mit einem im Juli 2003 geschlossenen Vertrag noch zu errichtende Geschäftsräume auf dem Gelände des „I-Centers“ an die Q-GmbH (im Folgenden: Q-GmbH). In der mit „Aufstellung der von dem Vermieter zu erbringenden Umbau- und Renovierungsarbeiten“ überschriebenen Anlage 6 zu diesem Vertrag wird unter anderem das Herstellen von Fundamenten für die Werbeanlage und einer Grube für den Bremsenprüfstand aufgeführt. 4

Für die Jahre 2010 bis 2013 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I-Stadt (GKBP) bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch. Aufgrund der von ihnen im Verlauf der Prüfung getroffenen Feststellungen gelangten die mit deren Durchführung beauftragten Prüfer zu der Auffassung, dass die der Klägerin bislang gewährte erweiterte Kürzung ihres Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu versagen sei. Dies begründeten die Prüfer damit, dass die Klägerin gegenüber den Mietern ihres „I-Centers“ erhebliche Zusatzleistungen erbracht habe, die die eigentliche Vermietungstätigkeit überlagerten. Zum einen habe sie erhebliche werbe- und verkaufsfördernde Leistungen erbracht. Zum anderen habe sie aber auch Bewirtschaftungsleistungen erbracht, wie etwa die Bewachung des Gesamtobjekts und Reinigung der öffentlichen Sanitäreinrichtungen. Des Weiteren entfalte die Klägerin durch die Organisation der einheitlichen Öffnungszeiten und Regelung der Konkurrenzsituation im Center eine gewisse unternehmerische Organisation. Darüber hinaus habe die Klägerin mit der „Grube“ für einen Bremsenprüfstand und mit den Fundamenten für eine Werbeanlage Betriebsvorrichtungen an ihre Mieterin Q-GmbH überlassen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Tz. 2.3 des Betriebsprüfungsberichts vom 12.04.2016 verwiesen. 5

Nach Auswertung des Betriebsprüfungsberichts setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin die Gewerbesteuermessbeträge für 2010 bis 2013 durch Bescheide vom 15.07.2016 wie folgt neu fest: Für 2010 i.H.v. 55.195 Euro, für 2011 i.H.v. 55.734 Euro, für 2012 i.H.v. 51.516 Euro und für 2013 i.H.v. 41.919 Euro. Am 19.09.2016 erließ er darüber hinaus für das Jahr 2014 einen neuen Gewerbesteuermessbescheid (Gewerbesteuermessbetrag: 43.571 Euro) und für die Jahre 2015 und 2016 erstmalige Gewerbesteuermessbescheide gegenüber der Klägerin, in denen er die Gewerbesteuermessbeträge i.H.v. 49.157 Euro (2015) und i.H.v. 47.750 Euro (2016) festsetzte. 6

Die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb stellte er mit Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 24.06.2016 bzw. 26.07.2016 bzw. 01.08.2016 in folgender Höhe neu fest: Für 2010 i.H.v. 1.690.142,18 Euro, für 2011 i.H.v. 1.668.775,25 Euro, für 2012 i.H.v. 1.527.339,28 Euro, für 2013 i.H.v. 1.283.801,25 Euro und für 2014 i.H.v. 1.350.417,92 Euro. 7

Gegen sämtliche dieser Bescheide erhob die Klägerin jeweils Einspruch. Mit ihren Einsprüchen wandte sie sich zunächst ausdrücklich nur gegen die Versagung der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und zum anderen gegen die Aufteilung und Zurechnung der für die Streitjahre 2010 bis 2014 festgesetzten Gewerbesteuer-Messbeträge auf ihre Gesellschafter. 8

Mit Schreiben vom 14.09.2017 machte sie sodann zusätzlich erstmals auch noch geltend, dass ihre gewerblichen Einkünfte bzw. die ihres Kommanditisten H. V. zu kürzen seien, da die frühere Ehefrau des Herrn H. V. (Frau F. V.) ein lebenslanges Nießbrauchrecht an den Mieteinnahmen aus der Vermietung von Teilgrundstücken des sog. „I-Centers“, welche Herr H. V. angemietet und an die D-GmbH bzw. an Herrn T. L. weitervermietet habe, gehabt habe. 9

Wegen der Einzelheiten des Vorbringens der Klägerin im Einspruchsverfahren wird auf ihre Schreiben vom 25.07.2016, 23.08.2016, 05.09.2016, 08.09.2016, 22.05.2017, 27.07.2017 (nebst Anlage), 14.09.2017, 13.03.2018, 21.03.2018, 30.05.2018, 06.07.2018 (nebst Anlagen), 11.04.2019, 29.05.2019 und 19.06.2019 (nebst Anlage), verwiesen.

Die Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die genannte Einspruchsentscheidung verwiesen. 11

Hiergegen hat die Klägerin am 26.07.2019 die vorliegende Klage erhoben. Mit dieser verfolgt sie ihr Begehren hinsichtlich der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewSt weiter. Von ihrem Begehren hinsichtlich einer veränderten Zurechnung der Einnahmen aus der Vermietung der von Herrn H. V. angemieteten und weitervermieteten Grundstücksteile hat sie im Laufe des Klageverfahrens Abstand genommen. 12

Die Klägerin ist der Ansicht, dass ihr die erweiterte Kürzung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zustehe. Sie überlasse lediglich eigenen Grundbesitz. Insbesondere vermiete sie keine Betriebsvorrichtungen an die Q-GmbH, da es sich bei der Vertiefung vielmehr um einen Gebäudebestandteil und bei den Fundamenten für die Werbeanlage um eine Außenanlage handele. 13

Insbesondere die Aussage in § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG), dass mit einer „Betriebsvorrichtung“ das Gewerbe unmittelbar betrieben werden müsse, zeige, dass die Werbeanlage keine Betriebsvorrichtung sei, da sie nicht für den Betrieb des Gewerbes durch die Q-GmbH erforderlich sei. Eine Werbeanlage sei eine reine Maßnahme der Außendarstellung. Der eigentliche Betrieb könne auch ohne deren Vorhandensein betrieben werden. 14

Ebenso stelle die im Rahmen ihres Umbaus in die Bodenplatte eingelassene Vertiefung keine Betriebsvorrichtung, sondern einen Gebäudebestandteil dar. Für die Abgrenzung zwischen Gebäude (Grundvermögen) und Betriebsvorrichtung folge aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 09.12.1998 (II R 1/96), dass Bauteile, die einen doppelten Zweck erfüllten, stets zum Grundvermögen zu rechnen seien. Solche Bauteile gehörten nicht im Sinne des § 68 Abs. 2 Satz 2 BewG ausschließlich zu einer Betriebsanlage. Auch der hier strittigen Vertiefung für den Bremsenprüfstand komme zumindest eine Doppelfunktion zu: Auch wenn der Einbau der Vertiefung erfolgt sei, damit die Q-GmbH dort einen Bremsenprüfstand habe einbauen können, trage sie doch auch zur Gebäudeeigenschaft bei, indem sie Teil der räumlichen Umschließung sei. 15

Aus Sicht des Mieters erfüllten also weder die Vertiefung noch die Fundamente irgendeinen weiteren Zweck, außer denjenigen der reinen Grundstücks- bzw. Gebäudenutzung. Die Q-GmbH könne jedenfalls weder durch die reine Vertiefung noch die reinen Fundamente ihr Gewerbe betreiben. 16

Zu bedenken sei zudem, dass die Vermietung der Vertiefung nicht Gegenstand des Mietvertrags zwischen ihr und der Q-GmbH gewesen sei, insbesondere kein gesondertes Entgelt für die Überlassung. Nur in einer Anlage zum Mietvertrag sei vereinbart worden, dass – da aus baurechtlichen Gründen zwingend notwendig – die Klägerin die Vertiefung einbaue. 17

Hinsichtlich der Fundamente für die Werbeanlage sei noch anzumerken, dass diese zwar in den Mietverträgen angesprochen worden seien. Tatsächlich seien aber die in Rede stehende Anlagen nie gebaut worden. 18

Selbst wenn es sich bereits bei der Vertiefung für den Bremsenprüfstand und den Fundamenten für die Werbeanlage tatsächlich um Betriebsvorrichtungen handeln würde, wäre diese Mitvermietung jedenfalls von so geringfügiger Bedeutung, dass es außerhalb jeder Verhältnismäßigkeit stände, wenn sie nur deswegen nicht die erweiterte Kürzung beanspruchen könnte. Es handele sich bei der Vertiefung nur um eine 2,73 m x 0,88 m kleine Fläche (von rund 45.000 qm Gebäudefläche und rund 105.000 qm Grundstücksfläche) bei 0,27 m Tiefe. 19

Jedenfalls aber sei die Vertiefung in der Bodendecke – selbst wenn sie eine Betriebsvorrichtung wäre – zwingend notwendiger Teil einer sinnvoll gestalteten Grundstücksnutzung. Soweit der Beklagte insoweit vortrage, dass man das Gebäude wirtschaftlich auch anders als Werkstatt hätte nutzen können, werde angemerkt, dass in dem fraglichen Gebäude auch in den Jahrzehnten zuvor eine Werkstatt ansässig gewesen sei. Es sei danach wirtschaftlich, dort die kundenseits bereits bekannte Branche beizubehalten. 20

Die Mieterin selbst hätte die Vertiefung für den Bremsenprüfstand zudem nicht selbst ausheben können, weil andernfalls in die Statik eingegriffen worden wäre und die Standsicherheit des Gebäudes nicht mehr gegeben gewesen sei. Dies habe folgenden Hintergrund: Die Klägerin habe die Errichtung der Vertiefung seinerzeit im Zuge einer Gesamtbaumaßnahme vorgenommen: Aus Sicht des Erdgeschosses handele es sich um eine Vertiefung auf dem Boden, aus Sicht des Kellers jedoch um eine solche an der Decke. Die Kellerdecke habe neu gegossen werden müssen, weil die alte Kellerdecke unter anderem durch marode Fundamente nicht mehr tragfähig gewesen sei und Einsturzgefahr der tragenden Konstruktion bestanden habe. Durch Bergschäden seien nicht nur die Außenwände leicht abgesenkt gewesen, sondern es hätten sich auch die Wände derart gesenkt und waren bröckelig, dass die Kellerdecke aus Gründen der Statik habe stabilisiert werden müssen. Die alten Kellerwände habe sie daher abreißen und die Kellerdecke neu herstellen müssen. Zur Stabilisierung der Kellerdecke sei ein Stahlgeflecht eingezogen und neu einbetoniert worden. Weiterhin seien Stahlträgerkonstruktionen als Trageelement der Betondecke verbaut worden. Die Geschosdecke (Kellerdecke) sei dabei an einer Stelle abgesenkt worden, wodurch die hier streitige Vertiefung entstanden sei. Bei den Verhandlungen mit der Mietinteressentin Q-GmbH sei ihr nämlich seinerzeit dargelegt worden, dass eine Vorbereitung für die Einbringung einer Bremsenprüfanlage durch die Mieterin (Q-GmbH) als unabdingbare Voraussetzung für einen Vertrag zugrunde liegen müsse. Ein Mieter selbst hätte nach der genannten Gesamtbaumaßnahme aber keine Vertiefung mehr in den mit Stahlgeflecht verstärkten Beton einlassen können, da der Boden zu fest gewesen sei. Ferner hätte der Mieter, wenn es ihm dennoch gelungen wäre, eine Vertiefung anzulegen, die Statik des gesamten Gebäudes gefährdet, allein durch die erforderliche enorme Krafteinwirkung. Für den Fall einer anderweitigen Neuvermietung hätte die Vertiefung dagegen innerhalb einer Stunde mit Magerbeton wieder geschlossen werden können. 21

Auch bezüglich der Fundamente für die Werbeanlage habe es keinen Sinn gemacht, diese durch den jeweiligen Mieter errichten zu lassen. Die Fundamente seien nicht erst im Rahmen des Einzugs der Q-GmbH errichtet worden, sondern bereits weit vorher. Alle Fundamente auf dem Grundstück seien fertig betoniert gewesen, bevor überhaupt der Asphalt aufgetragen worden sei. Es hätte also keinen Sinn gemacht, wenn durch den jeweiligen neuen Mieter immer wieder neue Fundamente hätten errichtet werden müssen. 22

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 26.07.2019, 13.09.2019, 03.02.2020, 29.05.2020, 27.11.2020, 05.02.2021, 30.03.2021, 20.01.2022, 23

08.02.2022 und 09.02.2022 sowie auf die von ihr vorgelegten Unterlagen verwiesen.

Ursprünglich hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 13.09.2019 angekündigt zu beantragen, unter Änderung der Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2010 bis 2016 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 die Gewerbesteuermessbeträge jeweils auf 0,00 Euro herabzusetzen (da die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu gewähren sei), sowie unter Änderung der Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2010 bis 2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 die Einnahmen aus der Vermietung von Grundstücksteilen an die D-GmbH bzw. an Herrn T. L. in Höhe von 109.568,77 Euro (2010), 114.567,57 Euro (2011), 114.542,97 Euro (2012), 114.561,38 Euro (2013) und 114.561,38 Euro (2014) ihrem Beteiligten Herrn H. V. nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) (Vorabgewinn) zuzurechnen. 24

Nachdem die Klägerin im Laufe der mündlichen Verhandlung von ihrem zweiten Klagebegehren Abstand genommen hat, beantragt sie nunmehr, 25

1. unter Änderung der Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2010 bis 2016 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 die Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2010 bis 2016 jeweils mit der Maßgabe festzusetzen, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anerkannt wird, 26

2. die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2010 bis 2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 entsprechend zu ändern, 27

3. hilfsweise die Revision zuzulassen. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen, 30

hilfsweise die Revision zuzulassen. 31

Er ist weiterhin der Auffassung, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu gewähren sei. Seiner Auffassung nach erziele die Klägerin auch Erträge, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen seien. Der Umfang des Grundbesitzes ergebe sich aus § 68 BewG. Danach gehörten hierzu unter anderem der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile des Grundstücks seien. Dabei ergebe sich aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage“, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetze, durch die der Gewerbebetrieb unmittelbar betrieben werde. Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen komme es darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich sei, oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes diene. Außerdem komme es darauf an, ob sie der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb diene oder ob sie in einer besonderen Beziehung zu dem Betrieb stehe. 32

Ausgehend hiervon handele es sich bei der Vertiefung und bei den Fundamenten für die Werbeanlage um Betriebsvorrichtungen.

Die Vertiefung sei eine Vorrichtung für die Bremsenprüfanlage und somit zu einer Betriebsanlage gehörend, mit der das Gewerbe der Mieterin (Q-GmbH) unmittelbar betrieben werde. Sie sei ausschließlich für die Bremsenprüfanlage geschaffen worden und bilde mit der in ihr eingebauten Bremsenprüfanlage eine Einheit. Beide bedingten sich gegenseitig. Die Bremsenprüfanlage selbst stehe in einer engen Beziehung zum ausgeübten Gewerbebetrieb und habe eine ähnliche Funktion wie eine Maschine. Die Mieterin habe eine Kfz-Werkstatt und führe Bremsenprüfungen durch. Der Gewerbebetrieb werde daher unter anderem unmittelbar mit der Bremsenprüfanlage betrieben. Die Vertiefung selbst sei gerade auf die besonderen Anforderungen einer Kfz-Werkstatt zugeschnitten. Sie diene damit dem Betrieb. Sie sei bereits von der Klägerin auf die Erfordernisse eines Kfz-Betriebs zugeschnitten worden. Ihre gewerbliche Nutzung sei mithin bereits in der Sphäre der Klägerin angelegt worden und nicht erst in der Sphäre der Mieterin.

Ebenso gehörten die Fundamente für die Werbeanlage nicht zur erforderlichen Gebäudenutzung, sondern seien als Teil einer Vorrichtung für das Gewerbe der Mieter anzusehen.

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei zudem durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich begrenzt. Nur Nebentätigkeiten seien nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes i.e.S. dienten und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden könnten. Die Überlassung der Vertiefung und der Fundamente fielen seiner Ansicht nach nicht hierunter. Die Bremsenprüfanlage und die Werbeanlage seien für eine sinnvolle Grundstücksnutzung nicht zwingend erforderlich gewesen. Die Klägerin hätte auch an einen anderen Mieter mit einem anderen Gewerbe vermieten können, der keine Vertiefung für eine Bremsenprüfanlage oder Fundamente für eine Werbeanlage benötigt. Sie habe nicht nachgewiesen, dass eine Vermietung dieses Teils des Grundstücks an die Q-GmbH ohne die Betriebsvorrichtungen bzw. an einen anderen Mieter nicht zu wirtschaftlichen Konditionen möglich gewesen sei. Eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung sei durchaus auch ohne eine entsprechende Anlage und die dazugehörigen Betriebsvorrichtungen realisierbar gewesen.

§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ließe daneben aber auch keinen Raum für eine allgemeine Bagatellgrenze. Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze dergestalt, dass die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe, wenn die Betriebsvorrichtungen gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert seien oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfalle, komme aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden strengen Ausschließlichkeitsgebots nicht in Betracht.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vorbringens des Beklagten wird auf die Schriftsätze vom 26.09.2019, 10.02.2020, 15.06.2020, 15.02.2021, 26.01.2022 und den Telefonvermerk vom 09.02.2022 verwiesen.

Am 05.03.2021 hat vor dem damaligen Berichterstatter des Senats ein Erörterungstermin stattgefunden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll dieses Erörterungstermins nebst den damals von der Klägerin zu den Akten gereichten Unterlagen verwiesen.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte sowie auf die von dem Beklagten vorgelegten Steuerakten verwiesen.

Der Senat hat am 11.02.2022 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	41
Entscheidungsgründe:	42
I. Die Klage ist begründet.	43
Die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2010 bis 2016 sowie die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2010 bis 2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2019 sind rechtswidrig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO).	44
Der Beklagte hat die von der Klägerin beantragte erweiterte Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen zu Unrecht abgelehnt.	45
Gemäß § 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 Grundbesitzes gekürzt (sog. einfache Kürzung). An Stelle der Kürzung nach Satz 1 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 (sog. erweiterte Kürzung). Zweck der erweiterten Kürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben, freizustellen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 – GrS 2/16, BFHE 263, 225, m.w.N.).	46
Eigener Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist der zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörende Grundbesitz (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.09.2018 – GrS 2/16, BFHE 263, 225, m.w.N.). Dieser wird verwaltet und genutzt, wenn er zum Zweck der Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz eingesetzt wird, etwa durch Vermietung und Verpachtung (BFH-Urteil vom 14.07.2016 – IV R 34/13, BFHE 255, 12, m.w.N.). Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (BFH-Urteil vom 14.06.2005 – VIII R 3/03, BFHE 210, 38).	47
Darüber hinaus können nach ständiger Rechtsprechung auch Nebentätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gezogenen Rahmens liegen (BFH, Urteil vom 22.10.2020 – IV R 4/19, BFHE 270, 529). Die von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet zwar, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss. Nebentätigkeiten liegen aber dann noch innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH, Urteile vom 11.04.2019 – III R 36/15, BFHE 264, 470 und vom 22.10.2020 – IV R 4/19, BFHE 270, 529). Ist der Umfang einer solchen Tätigkeit gering, kommt es nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das	48

Ausschließlichkeitsgebot (BFH, Urteil vom 22.10.2020 – IV R 4/19, BFHE 270, 529, m.w.N.).

Ausgehend hiervon nutzt und verwaltet die Klägerin in diesem Sinne ausschließlich eigenen Grundbesitz. Soweit sie Nebentätigkeiten ausgeübt hat, sind diese jedenfalls nicht begünstigungsschädlich. 49

1. Die von der GKBP ursprünglich als schädlich angesehenen Nebentätigkeiten der Klägerin hinsichtlich der Organisation etc. des „I-Centers“ stellen – nach der Entscheidung des BFH vom 14.07.2016 (IV R 34/13, BFHE 255, 12) – keinen weiteren Streitpunkt mehr zwischen den Beteiligten dar. 50

2. Mit ihrem mit der Q-GmbH geschlossenen Vertrag hat die Klägerin darüber hinaus nur Grundbesitz im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genutzt und verwaltet. Denn sowohl die Vertiefung als auch die Fundamente gehören zum eigenen Grundbesitz der Klägerin. 51

Der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des Grundbesitzes ist ebenso wie in Satz 1 dieser Bestimmung im gegenüber dem Einkommensteuerrecht engeren bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BFHE 267, 406, m.w.N.). Dies beruht auf dem Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG, die Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern (Gewerbsteuer und Grundsteuer) zu vermeiden. Bei Erträgen, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind, ist eine Doppelbelastung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer nicht zu befürchten (BFH, Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BFHE 267, 406, m.w.N.). 52

Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 BewG (BFH, Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BFHE 267, 406, m.w.N.). Danach gehören zum Grundvermögen unter anderem der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG). 53

Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit „zu einer Betriebsanlage“ ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden (BFH, Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BFHE 267, 406, m.w.N.). Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient (BFH, Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BFHE 267, 406, m.w.N.). Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus (BFH, Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BFHE 267, 406, m.w.N.). 54

Ausgehend hiervon gehören die Vertiefung und die Fundamente zum Grundbesitz gemäß § 68 BewG und stellen insbesondere keine Betriebsvorrichtungen dar. 55

a) Denn die Vertiefung ist ebenso wie etwa eine Flächenerweiterung zur Seite oder im Deckenbereich kein Gegenstand als solcher, sondern lediglich ein Gestaltungsmerkmal eines Gebäudes.

Zwar hat der BFH in seinem Urteil vom 18.12.2019 (III R 36/17, BFHE 267, 406, sog. „Tankstellen-Urteil“) angenommen, dass es sich bei den Zapfsäulen, Rohrleitungen und Tanks sowie insbesondere bei der Bodenbefestigung einer Tankstelle um Betriebsvorrichtungen der Tankstelle handele. Gegenstand des Betriebs einer Tankstelle sei es unter anderem die Tankstellenkunden mit Treibstoffen wie Benzin und Diesel in unterschiedlichen Treibstoffqualitäten zu versorgen. Insoweit würden die Tanks, Rohrleitungen und Zapfsäulen unmittelbar zur Durchführung des Tankvorgangs genutzt und dienten damit auch unmittelbar der Ausübung des Gewerbes. Gleiches gelte für die Bodenbefestigung im Tankbereich. Die Rechtsprechung erkenne zwar an, dass Wege- und Platzbefestigungen der allgemeinen Erschließung des Grundstücks und dem Zugang zum Gebäude dienen und sie insoweit keine unmittelbar den Betriebsablauf betreffende Funktion erfüllen. Dabei werde es zwar nicht als ausreichend für die Qualifikation als Betriebsvorrichtung angesehen, wenn die Zu- und Abfahrten mittelbar dem Betrieb dienen. Dies gelte jedoch nicht, wenn die Wege- und Platzbefestigungen „zu einer Betriebsanlage“ gehören. Dies sei hier der Fall, da die Bodenbefestigung zur Tankanlage gehört. Sie stehe bereits räumlich im Zusammenhang mit der Tankanlage und bilde auch funktionell eine Einheit mit der Tankanlage, wenn hier die wesentlichen Betriebsvorgänge der Tankstelle, nämlich einerseits das Befüllen der Tanks durch entsprechende Tanklastzüge des Treibstofflieferanten und andererseits die Betankung der Kundenfahrzeuge stattfinden. Insoweit unterscheide sich die Bodenbefestigung im Tankbereich durch ihre besondere betriebliche Ausgestaltung und Zweckbestimmung von sonstigen Boden- oder Hofbefestigungen zum allgemeinen Personenzugang und zur allgemeinen Befahrbarkeit.

57

Im Unterschied zu der Bodenbefestigung einer Tankstelle erfüllt die hier streitige Vertiefung – außer ihrer Lage im Raum – aber keine spezielle Funktion für den Bremsenprüfstand und darauf aufbauend für die Kfz-Werkstatt. Der eigentliche Betrieb einer Kfz-Werkstatt wäre – im Gegensatz zu dem Betrieb einer Tankstelle ohne spezielle Bodenbefestigung – auch ohne eine entsprechende Vertiefung im Boden durchführbar, eben durch eine mobile Bremsenprüfanlage. Die Vertiefung hatte einzig den Zweck, dass die später an dieser Stelle eingebaute Bremsenprüfanlage ebenerdig befahrbar werden konnte und die Notwendigkeit einer ansonsten mobilen Bremsenprüfanlage entfiel. Allein durch die Vertiefung konnte die Kfz-Werkstatt aber nicht „unmittelbar“ betrieben werden, sondern allenfalls mittelbar im Zusammenhang mit der auf ihr errichteten Bremsenprüfanlage.

58

Im Unterschied zu dem von dem Beklagten angesprochenen „Kühlraum“ handelt es sich bei der Vertiefung auch nicht um einen mit bestimmter Technik ausgestatteten Raum. Der Kühlraum für sich erfüllt bereits eine betriebliche Funktion, indem unmittelbar mit ihm – etwa wie mit einem Kühlschranks – verderbliche Waren geschützt werden. Im Gegensatz hierzu erfüllt die Vertiefung an sich keine unmittelbare Funktion für einen (Kfz-)Betrieb.

59

Der Senat ist außerdem davon überzeugt, dass die Vertiefung – anders als der Beklagte augenscheinlich meint – gerade nicht der „Verankerung“ der Bremsenprüfanlage dient, sondern allenfalls dazu geschaffen ist, damit an dieser Stelle eine ebenerdig befahrbare Bremsenprüfanlage aufgestellt werden kann.

60

b) Auch bei den Fundamenten für die Werbeanlage handelt es sich nach der Überzeugung des Senats um keine Betriebsvorrichtungen. Denn auch ohne entsprechende Fundamente für eine Werbeanlage kann eine Kfz-Werkstatt grundsätzlich betrieben werden. Durch die

61

Fundamente wird sie jedenfalls nicht unmittelbar betrieben. Soweit der Beklagte diesbezüglich auf die Kommentar-Fundstelle Stenger/Loose, § 68 BewG, Rn. 95 verweist, wonach Einzelfundamente für Maschinen stets Betriebsvorrichtungen seien, ist anzumerken, dass es sich bei einer Werbeanlage jedenfalls um keine Maschine handelt.

3. Unabhängig davon – selbst wenn die Vertiefung und die Fundamente Betriebsvorrichtungen darstellen würden – wären sie im Streitfall jedenfalls ausnahmsweise nicht begünstigungsschädlich. 62

Zwar ist dem Beklagten zuzugestehen, dass im vorliegenden Fall an keiner Stelle in den Mietverträgen die Überlassung von Betriebsvorrichtungen ausdrücklich ausgeschlossen worden ist. Allerdings ist auch an keiner Stelle in den Mietverträgen eine Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen ausdrücklich vereinbart worden, sodass der Senat bereits nicht davon überzeugt ist, dass eine Mitvermietung (gegen Entgelt) stattgefunden hat. 63

Selbst wenn die Vertiefung und die Fundamente als Betriebsvorrichtungen mitvermietet worden wären, wäre eine solche Mitvermietung aber jedenfalls als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Nutzung des an die Q-GmbH vermieteten Grundstücksteils anzusehen. 64

Denn der an die Q-GmbH vermietete Grundstücksteil konnte wirtschaftlich sinnvoll nur durch Mitvermietung der auf diesem Grundstück befindlichen Vertiefung und Fundamente genutzt werden. Die Errichtung der Vertiefung und der Fundamente durch den (jeweiligen) Mieter wäre nämlich bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht möglich gewesen. Die Errichtung der Vertiefung spielte bei der ohnehin von der Klägerin als Eigentümerin des Grundstücks vorgenommenen Gesamtbaumaßnahme eine nur untergeordnete Rolle. Der jeweilige Mieter hätte dagegen einen gravierenden Eingriff in die Gebäudesubstanz vornehmen müssen. Selbst wenn – gemäß des Vortrags der Klägerin im Erörterungstermin – ein mobiler Bremsenprüfstand außerhalb der Halle denkbar gewesen wäre, wäre dies nur auf Kosten von fünf Parkplätzen möglich und damit wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Gleiches gilt für die Fundamente für die Werbeanlage, da sie bereits vorhanden waren, bevor der Asphalt aufgetragen worden ist. Es wäre wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen, wenn immer der jeweilige Mieter den Asphalt hätte aufbrechen müssen. 65

Der Senat steht – wie bereits der 8. Senat des Finanzgerichts Münster in seinem Urteil vom 06.12.2018 (8 K 3685/17 G, EFG 2019, 373) – überdies auf dem Standpunkt, dass mit der Formulierung, dass die Nebentätigkeit als Teil einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung „angesehen werden kann“, ein – wenngleich angesichts der gebotenen restriktiven Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begrenzter – unternehmerischer Beurteilungsspielraum angedeutet ist und es insofern nicht darauf ankommt, ob die Nebentätigkeit die einzig denkbare oder im Vergleich zu sämtlichen Alternativen die wirtschaftlich sinnvollste Grundstücksnutzung ist. Insofern sind Maßnahmen, die – wie im Streitfall die Überlassung der Vertiefung und der Fundamente – in rechtlich und wirtschaftlich engem Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehen und dazu dienen, die wirtschaftliche Nutzung des Grundbesitzes mit seinen Besonderheiten zu ermöglichen und von naheliegenden Risiken freizuhalten, als unternehmerisch sinnvolle Entscheidung der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes zuzurechnen. 66

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Soweit die Klägerin ihr ursprüngliches Klagebegehren aufgegeben hat, hat sie sich in die Rolle des Unterlegenen begeben. Insoweit hat sie die Kosten des Verfahrens zu tragen. 67

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

IV. Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 69
Insbesondere hat die Rechtssache (Subsumtion unter den Begriff der „Betriebsvorrichtung“) keine grundsätzliche Bedeutung. Auch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung insoweit keine Entscheidung des Bundesfinanzhofs.

xxx xxx xxx 70
